

Impuesto diferido. Tratamiento contable del impuesto a las ganancias (segunda parte)

Troiano, Alberto C.

IV - Otros temas relacionados

4.1. Implantación y medición del método por primera vez

1) Debe establecerse el saldo neto inicial de la cuenta "Impuesto diferido" del modo siguiente:

2) Dicho saldo debe estar constituido por la aplicación de la tasa del impuesto vigente sobre todas aquellas partidas de diferencias temporarias sean de activo (deductibles) o sean de pasivo (imponibles) producidas en ejercicios anteriores y que estén pendientes de reversión al comienzo del ejercicio en el que se comience a aplicar por primera vez el método.

3) El saldo inicial resultante de aplicar el procedimiento anterior, entendemos deberá imputarse contra la cuenta "Ajuste de resultados de ejercicios anteriores — Impuesto a las ganancias diferido" por tratarse de un evidente cambio de método.

4.2. Posible inexistencia de diferencias temporarias

Si bien puede considerarse no frecuente, es posible que se presenten situaciones como las del sub-título. En efecto, sería el caso de sociedades que presentasen (a fin de ejercicio) mediciones contables sin diferencias o bien muy poco relevantes respecto de las impositivas.

Pensamos en rubros típicos como cuentas a cobrar y a pagar y bienes de cambio, por las previsiones por dudoso valor recuperable o probable aparición de deudas, donde las causales de formulación de cargos contables son admitidos también impositivamente.

Otra situación que también puede presentarse, es que la sociedad tenga un stock de previsiones que no lo ajuste durante uno o más ejercicios, ya que considera suficiente su cobertura. Ergo no afectará ningún resultado contable, aun cuando emplee el método ortodoxo de recupero y reformulación (con efecto neutro en resultados).

También es factible que dichas previsiones sean -en todo o parte- residuales de diferencias temporarias reversadas sin haber existido respecto de ellas ninguna consecuencia fiscal, ya que el motivo de la previsión pudiera haber desaparecido por recupero pleno del activo o desaparición del pasivo; es decir lo que la

Resolución Técnica RT N° 17 denomina en su Sección 4.4.7. "Reversiones de pérdidas por desvalorizaciones".

4.3. Impuestos diferidos que pueden aparecer en otras circunstancias.

Por ejemplo, FOWLER NEWTON nos cita que al adquirir un fondo de comercio, puede el adquirente incorporar valuaciones contables (a precios corrientes) que generen diferencias respecto del tratamiento fiscal. Por consiguiente, en estos casos deberá registrarse el correspondiente activo o pasivo por impuesto diferido si es que en el futuro podrán deducirse o, por el contrario tributarse, y en su caso prescindiendo de las mediciones que el vendedor les hubiera dispensado. En estos comentarios deben incluirse -de existir- los quebrantos fiscales

que poseyese el vendedor aún no prescriptos.

Otro caso que nos presenta es el que se refiere a bienes que otorguen derecho a algún tipo de desgravación fiscal. En estas situaciones debe deducirse tal beneficio del costo de origen del bien y tratarse como un crédito fiscal. Pero además, dicho tratamiento podrá dar origen a un diferente cómputo de depreciaciones ya que: a) fiscalmente no se acepte la deducción del costo de origen de la mencionada desgravación; y b) aun aceptada, el adquirente le aplique al bien un régimen distinto de depreciación, por ejemplo: cuota creciente (contable); lineal (impositivo).

4.4. Tratamiento del saldo de la cuenta "Impuesto diferido" frente a la implantación del ajuste por inflación / deflación de estados contables.

La cuenta de "Impuesto a las ganancias diferido" tanto su saldo constituya un "Crédito fiscal o Cuentas por Cobrar"; o bien una "Deuda fiscal o Cuentas por Pagar", tendrá carácter monetario, es decir no se le aplicará ajuste contable alguno. Por consiguiente un saldo que pertenezca al primer grupo originará pérdidas por inflación; y en el caso que pertenezca al segundo, originará ganancias por la misma causa.

4.5. Cambio de la tasa del impuesto

De producirse un cambio en la tasa general del impuesto, dicho saldo deberá ser actualizado al tenerse conocimiento del cambio, de manera tal que refleje el efecto impositivo de las diferencias temporarias existentes calculado a la nueva tasa. Este ajuste se realizará contra los resultados del ejercicio corriente por tratarse se un "hecho nuevo".

4.6. Ajuste del saldo de la cuenta Impuesto Diferido al liquidarse el impuesto

Al presentarse la declaración jurada del impuesto a las ganancias, deberá procederse a ajustar el débito o crédito efectuado oportunamente a la cuenta de impuesto diferido si es que alguna diferencia temporal sufrió modificaciones con relación al monto estimado (recuérdese que el impuesto a fin de cada ejercicio se provisiona).

En el sentido expuesto, opinamos que si tales diferencias obedecen a un error evidente en la liquidación del impuesto y además fuesen significativas, deberían ser imputadas contra la cuenta AREA. En vez, si se tratase de una diferencia surgida no obstante haberse realizado una razonable y cuidadosa estimación al momento de provisionar y se hubiesen considerando a tal efecto todos los elementos de juicio disponibles, sería pertinente su imputación al ejercicio corriente como "hecho nuevo"

4.7. Quebrantos impositivos

El "quebranto impositivo o fiscal" es un beneficio que otorga la legislación fiscal en vigor.

La Ley del Impuesto a las ganancias al respecto nos dice en su Art.19:

"...cuando en un año se sufriera una pérdida, ésta podrá deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes y que transcurridos CINCO (5) años después de aquel en que se produjo la pérdida, no podrá hacerse deducción alguna del quebranto que aún reste, en ejercicios sucesivos"

Nace entonces, cuando en la determinación del resultado impositivo, las deducciones admitidas (permanentes y/o temporarias) superan a los ingresos y/o ganancias gravadas.

Es decir, que un quebranto impositivo determinado -supongamos al 31/12/2008- podrá ser

compensado (deducido) de ganancias gravadas (base imponible) hasta el ejercicio que fenezca el 31/12/2013 inclusive.

Sin perjuicio de lo dicho, cada nuevo ejercicio económico podrá a su vez generar nuevos quebrantos fiscales con comportamiento independiente e idéntico tratamiento al recién descripto. O sea, cada nuevo quebranto que se determine es autónomo en su medida y se acumula a los anteriores en tanto no prescriba.

La traslación en el tiempo de los quebrantos impositivos incidirá naturalmente en la determinación del impuesto a pagar y la consiguiente afectación a resultados y en su medida, toda vez que el impuesto determinado sea superior al quebranto fiscal disponible.

Resulta evidente entonces, que estos quebrantos constituyen un tipo particular de diferencias temporarias de la especie "deducibles" que coexistirán (en su caso) con las restantes que hemos estudiado en este trabajo, y siempre que su posibilidad de utilización futura no esté fiscalmente prescrita (limitada) conforme lo dispone la ley.

No obstante, importa tener presente, que las normas contables profesionales disponen contabilizar -asumiendo el respectivo crédito fiscal temporario por quebranto- sólo cuanto su deducción sea probable y no ante incertidumbre, en cuyo caso corresponderá redactar una nota a los estados contables con carácter de contingencia positiva.

Tal última situación se presentaría en aquellos casos en los que se estime, ante lo abultado del quebranto, que no será factible su absorción total en el ejercicio próximo inmediato, trasladándose a dicha nota el saldo que se cree podrá deducirse en el o en los ejercicios sub-siguientes.

Veamos entonces qué nos dicen respecto de este tema las dos resoluciones técnicas vinculadas en materia de medición y exposición:

Así la RT Nº 17, Sección 5.19.6.3.1. — Impuestos diferidos — Reconocimiento: normas generales, dispone: (transcribimos los párrafos pertinentes; el subrayado es nuestro).

"Cuando existan quebrantos impositivos o créditos fiscales no utilizados susceptibles de deducción de ganancias impositivas futuras, se reconocerá un activo por impuesto diferido, pero sólo en la medida en que ello sea probable. Al evaluar la posibilidad de disponer de ganancias impositivas contra las cuales puedan cargarse los quebrantos impositivos o créditos fiscales acumulados, el ente deberá considerar:

a) si los quebrantos impositivos no utilizados han sido producidos por causas identificables cuya repetición es improbable;

b) las disposiciones legales que fijen un límite temporal a la utilización de dichos quebrantos o créditos;

c) la probabilidad de que el ente genere ganancias fiscales futuras suficientes como para cargar contra ellas las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, a cuyo efecto deberá tenerse en cuenta:

1) si existen pasivos por impuestos diferidos que contribuyan a crear la situación indicada en el inciso anterior;

2) Si el ente tiene la posibilidad de efectuar una planificación que le permita incrementar

dichas ganancias fiscales futuras.

El beneficio correspondiente a una pérdida fiscal que pudiera aplicarse en forma retroactiva para recuperar el impuesto de un ejercicio anterior deberá reconocerse como un activo. "

(La contrapartida del susodicho ajuste entendemos deberá efectuarse contra AREA).

Por su parte, la RT N° 9, Sección C.7. — Impuesto a las ganancias, exige lo siguiente refiriéndose en particular a este tema (transcribimos el párrafo pertinente; la bastardilla es nuestra).

"Deben presentarse:

.....
c) en caso de existir diferencias temporarias o quebrantos impositivos o créditos fiscales no utilizados por los que no se hayan computado impuestos diferidos, su importe y las fechas hasta las cuales pueden ser utilizados".

Aspectos prácticos

En resumen, determinado un quebranto fiscal, las normas contables ofrecen los siguientes dispositivos de tratamiento al momento de cerrarse un ejercicio económico:

I. Si existe fundada posibilidad de recuperar el o los quebrantos fiscales determinados contra utilidades impositivas futuras, se contabilizará -todo o la parte pertinente así considerada- como un "activo en concepto de crédito fiscal por quebranto impositivo".

En el siguiente ejemplo que ilustra esta primer alternativa, ha supuesto una proyección completa de la absorción de un quebranto fiscal determinado en el ejercicio 0 durante los 3 ejercicios sucesivos siguientes. A estos fines, además, se ha supuesto en todos los ejercicios una única Diferencia Permanente (utilidad obtenida en sociedad controlada).

(en miles de pesos)

Conceptos v	Ejercicios			
	> 0	I	2	3
- Utilidad contable	200,0	180,0	160,0	210,0
- Ajuste por Difer. Permanente ..	- 250,0	- 160,0	- 145,0	- 185,0
- Base imponible	- 50,0	+ 20,0	+ 15,0	+ 25,0
- Impuesto determinado o sea: base imponible x 0,35	- 17,5	+ 7,0	+ 5,3	+ 8,8
- Impuesto determinado menos quebranto aplicable	<u>-.-</u>	(+ 7,0 - 7,0)	(+ 5,3 - 5,3)	(+ 8,8 - 5,2)
- Saldo por quebranto fiscal.....	+ 17,5	- 10,5	- 5,2	0,0
- Resultado impositivo final	0,0	0,0	0,0	+ 3,6

Registros contables

<u>Ejercicio 0</u>		
Impuesto a las ganancias diferido – Quebranto (Activo Corriente – Otros Créditos – Fiscales) Impuesto a las ganancias (R+) Para reconocer quebranto fiscal por el ejercicio 0, que se estima de probable absorción futura.	17,5	17,5

<u>Ejercicio 1</u> Impuesto a las ganancias (R-) Impuesto a las ganancias diferido – Quebranto (Activo Corriente – Otros Créditos – Fiscales) (A-) Para aplicar parcialmente saldo del quebranto fiscal acumulado al ejercicio 0, contra el impuesto determinado en el ejercicio 1.	7,0	7,0
<u>Ejercicio 2</u> Impuesto a las ganancias (R-) Impuesto a las ganancias diferido – Quebranto (Activo Corriente – Otros Créditos Fiscales) (A-) Para aplicar parcialmente saldo del quebranto fiscal acumulado al ejercicio 0, contra el impuesto determinado en el ejercicio 2.	5,3	5,3
<u>Ejercicio 3</u> Impuesto a las ganancias (R-) Impuesto a las ganancias diferido – Quebranto (Activo Corriente – Otros Créditos - Fiscales) (A-) Provisión para Impuesto a las ganancias (P+) Para aplicar saldo final del quebranto fiscal acumulado al ejercicio 0, contra el impuesto determinado en el ejerc. 3.	8,8	5,2 3,6

Comentarios

* El impuesto diferido por quebranto se aplicó contra bases imponibles positivas hasta quedar totalmente absorbido el saldo inicial de \$17,5 y antes que prescribiese esta posibilidad.

* Nótese como en cada período de recupero del crédito por impuesto diferido por quebranto tiene su exacta contrapartida en una cuenta de resultado negativo que representa el impuesto devengado y absorbido hasta su concurrencia con aquél, no generando en consecuencia provisión por impuesto a pagar.

* La provisión recién emerge en el ejercicio 3, cuando el quebranto se ha agotado y por la diferencia entre el impuesto determinado y el saldo aún disponible (\$5.2).

* Finalmente, creemos sea necesario que en cada uno de los ejercicios ilustrados se redacte una nota a los estados contables que explique claramente la situación, vinculando convenientemente todas las cuentas que han intervenido.

Alternativa prevista en RT 17, Sección 5.19.6.3.1., apartado c) 1).

Vale considerar esta interesante situación. Recordemos la norma:

c) la probabilidad de que el ente genere ganancias fiscales futuras suficientes como para cargar contra ellas las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, a cuyo efecto deberá tenerse en cuenta:

1) si existen pasivos por impuestos diferidos que contribuyan a crear la situación indicada en el inciso anterior;

Tomaremos para ilustrar la predicha situación, los importes de los ejercicios 0 y 1 del reciente ejemplo de proyección y absorción de quebrantos fiscales.

a) Ejercicio 0. Determinación del quebranto fiscal; y luego, su absorción con un saldo que corresponde a una diferencia temporaria "imponible" -pasivo por impuesto diferido- pendiente aún de reversión (absorción).

CONCEPTOS	PARCIAL	TASA	IMPUESTO
Utilidad contable A deducir diferencia permanente	200,0 - 250,0 _____	0,35 0,35 _____	70,0 - 87,5 _____
Quebranto fiscal computable	- 50,0	0,35	-17,5
Diferencia transitoria imponible	-.-	-.-	+ 25,0

Nota a los estados contables del ejercicio 0.

Nota N° ... Impuesto a las ganancias

La sociedad no constituyó provisión de impuesto a las ganancias atento haber determinado quebranto fiscal de \$17,5 -que estimó de probable deducción futura-; así como, lo propio, por considerar aplicable el saldo correspondiente a un pasivo por impuesto diferido pendiente de reversión de \$25,0.- que lo absorbe totalmente.

b) Ejercicio 1. Determinación del impuesto del período (\$32.-), luego de computar una deducción permanente (\$7.-), y devengar la diferencia transitoria imponible (\$25.-).

CONCEPTOS	PARCIAL	TASA	IMPUESTO
Utilidad contable A deducir diferencia permanente	180,0 - 160,0 _____		
Sub-total	+ 20,0	0,35	+ 7,0
Quebranto fiscal computable	0,0	0,35	0,0
Aplicación de la diferencia transitoria imponible	-.-	-.-	+ 25,0
Impuesto determinado.....			32,0

Registros contables

Impuesto a las ganancias Provisión Impuesto a las ganancias	32,0	32,0
Impuesto a las ganancias diferido (Pasivo – Deudas fiscales) Impuesto a las ganancias	25,0	25,0

O bien en un único registro:

Impuesto a las ganancias Impuesto a las ganancias diferido (Pasivo – Deudas fiscales) Provisión Impuesto a las ganancias	7,0 25,0	32,0
---	-------------	------

Comentarios

El último asiento en particular es suficientemente expresivo de la situación al cierre del ejercicio 1. esto es:

Ha operado claramente la diferencia transitoria imponible, devengándose así el diferido y transformándose en una "cuenta a pagar" sumándose a la provisión básica luego de aplicar la D.T. Permanente. O sea $7 + 25 = 32$

II. La otra alternativa de tratamiento de los quebrantos fiscales consiste -cuando se estima que existe incertidumbre respecto de su probable absorción contra utilidades impositivas futuras- en presentar todo o la parte pertinente de ellos, como una situación contingente de

naturaleza positiva en una nota a los estados contables del ejercicio en cuestión.

Veamos un nuevo ejemplo tomado de la realidad (Balance al 31/12/2008).

"Nota N° ... Impuesto a las ganancias.

La sociedad no constituyó provisión de impuesto a las ganancias del ejercicio, por haberse determinado para el mismo quebranto fiscal.

Los quebrantos impositivos acumulados por la sociedad que se encuentran pendientes de utilización al cierre del ejercicio, ascienden a \$131,6.- (en miles) conforme el siguiente detalle:

Ejercicio económico de origen	Importe	Año de prescripción
Quebranto común cierre ejercicio 31/12/2004	25,6	2009
Quebranto común cierre ejercicio 31/12/2005	58,3	2010
Quebranto común cierre ejercicio 31/12/2008	47,7	2013
<hr/> Total quebrantos acumulados	<hr/> 131,6	

El saldo precitado sólo podrá ser compensado con utilidades impositivas determinadas en ejercicios futuros. "

V — Cuestiones destacables contenidas en las Resoluciones Técnicas

* Advertencia al lector

En nuestra opinión no hemos creído necesario transcribir todas las muy detalladas disposiciones que traen las normas, ya que el lector puede obtenerlas fácilmente en su fuente con sólo abrir el texto y aplicarse con empeño a estudiarlas.

De todos modos -nos pareció oportuno y a modo de resumen- elegir algunas que juzgamos principales. Cabe advertir (y aconsejar) que si se desarrollan completos y prolijos papeles de trabajo, no existirá dificultad en cumplimentar lo exigido por aquellas. Esperamos en este sentido, que nuestras propuestas de soluciones para cada uno de los ejemplos vistos, puedan servir de orientación.

Veamos entonces: (los textos en bastardilla pertenecen a la norma; algunos comentarios en tipo de letra Arial son nuestros).

Al final se agregan las últimas resoluciones referidas al tratamiento de las diferencias ocasionadas por el ajuste por inflación de los bienes de uso.

Vale recordar: El susodicho ajuste fue discontinuado de hecho a partir del 1º/3/2003 por imperio de Decreto del P.E.N. N° 664/03 y disposiciones concordantes de los entes de control que expresamente lo prohibieron a partir de dicha fecha; y desde el 1º/10/2003 por resoluciones de la F.A.C.P.C.E. N° 287/03 y del C.P.C.E.C.A.B.A. N° 41/03).

* Respecto de la RT N° 9; Sub-Capítulo, C.7.

Exige presentar como información complementaria:

a) una conciliación entre el impuesto cargado a resultados y el que resultaría de aplicar a la ganancia o pérdida contable (antes del impuesto), la tasa impositiva correspondiente; así como las bases de cálculo de ésta.

En nuestra opinión, se trata de un esquema semejante al que se diseñó en cada uno de los ejercicios para obtener el importe por impuesto diferido.

Trataremos de ilustrar lo requerido según nuestra interpretación:

A tal fin recurrimos a la información y cálculos que practicamos en el ejemplo Nº 4.

Nota Nº... Impuesto a las ganancias. Conciliación entre el impuesto cargado a resultados -luego de computar los ajustes dispuestos por la legislación impositiva- y el impuesto diferido en su caso; y el que resultaría de aplicar a la ganancia o pérdida contable (antes del impuesto) la tasa en vigor.

Conceptos	Base de cálculo \$	Tasa impositiva	Impuesto Resultante \$
Ganancia contable antes del impuesto a las ganancias	800,0	35%	280,0
Ajustes impositivos netos	(300,0)	35%	(105,0)
Provisión del ejercicio.....	500,0	35%	175,0
Pasivo por Impuesto a las ganancias diferido	200,0	35%	70,0
Cargado a resultados del ejercicio			245,0

a.5) Los efectos del reconocimiento como activos de los quebrantos impositivos acumulados y créditos fiscales no reconocidos en períodos anteriores;

c) en caso de existir diferencias temporarias o quebrantos impositivos o créditos fiscales no utilizados por los que no se hayan computado impuestos diferidos, su importe y las fechas hasta las cuales pueden ser utilizados.

e) respecto de cada tipo de diferencias temporarias y de quebrantos impositivos y créditos fiscales no utilizados:

e. 1) el importe de los créditos y deudas por impuestos diferidos reconocidos a la fecha de cada uno de los períodos presentados;

g) una conciliación entre el impuesto cargado a resultados y el impuesto determinado del ejercicio a los fines fiscales, discriminando:

g.1) aparición y la reversión de las diferencias temporarias;

.....
g.3) las desvalorizaciones y reversión de las desvalorizaciones en los activos por impuestos diferidos.

.....
En principio, creemos que en el precitado punto se omite mencionar a los pasivos, ya que también provocan impactos negativos (valorizando las deudas) y que pueden también reversarse al desaparecer el probable compromiso.

Entonces el apartado que nos ocupa en lo que concierne a reversión de desvalorizaciones, se presenta cuando, por ejemplo, una vez registrada una contingencia y tratada como diferencia temporal (deducible o imponible), con posterioridad desaparece la causa que la motivó (por caso, el deudor que paga y/o el juicio que es desistido o perdido por el actor).

En las situaciones mencionadas, contablemente deben darse los siguientes pasos:

a) reversarse la previsión recuperándola contra una cuenta de resultado positivo;

y

b) reversarse -anulando- el registro por la diferencia temporal correspondiente.

El impacto fiscal por supuesto, sólo habrá existido en el primer ejercicio cuando se constituyó la previsión. En el siguiente -suponiendo que en él desaparezca el compromiso constituido-, en nada lo afectará.

.....
* Respecto de la RTNº 17; Sub-Capítulo 5.9.16.3.

Sección 5.19.6.3.1. Reconocimiento normas generales.

(La bastardilla es el texto fuente).

Cuando existan diferencias temporarias entre:

a) Las mediciones contables de los activos y pasivos; y

b) Sus bases impositivas, que son los importes con que esos mismos activos y pasivos aparecerían en los estados contables si para su medición se aplicasen las normas del impuesto sobre las ganancias, se reconocerán activos o pasivos por impuestos diferidos; excepto en la medida en que tales diferencias tengan que ver con:

a) Un valor llave que no es deducible impositivamente; o

b) el reconocimiento inicial de un activo o de un pasivo en una transacción que:

1) no es una combinación de negocios de las enunciadas en la Sección 6 (Combinaciones de negocios) de la segunda parte de la resolución técnica 18.....; y

2) a la fecha de la transacción, no afecta ni el resultado contable ni el impositivo.

Las diferencias temporarias darán lugar al cómputo de pasivos, cuando su reversión futura

aumente los impuestos determinados y de activos cuando lo disminuya, sin perjuicio de las compensaciones de importes que sean pertinentes.

Cabe recordar aquí que en las primeras subyacen diferencias temporales imponibles; mientras que en las segundas subyacen diferencias temporales deducibles.

Cuando existan quebrantos impositivos o créditos fiscales no utilizados susceptibles de deducción de ganancias impositivas futuras, se reconocerá un activo por impuesto diferido, pero sólo en la medida en que ella sea probable. Al evaluar.....

(Remitimos aquí al lector al apartado 4.7. de este trabajo, donde se reproducen las circunstancias que el ente deberá considerar con el fin de calificar o no como activo a la partida del quebranto en cuestión).

Sección 5.19.6.3.2. Reconocimiento normas especiales.

(Se refieren al tratamiento específico de diferencias temporarias relacionadas con activos y pasivos en sucursales, en sociedades controladas o vinculadas o en negocios conjuntos).

Sección 5.19.6.3.3. Medición.

La medición contable de los impuestos diferidos se hará según las normas de la Sección 5.15 (Otros pasivos en moneda) y de la Sección 5.3. (Otros créditos en moneda), (*) de modo que los importes de los activos y pasivos contabilizados reflejen los efectos (aumentos o disminuciones) que sobre los importes de los futuros impuestos determinados tendrán:

- a) La reversión de diferencias temporarias; y
- b) el empleo de quebrantos impositivos y créditos fiscales no utilizados.

Para el cálculo de dicho efecto, a los importes correspondientes a las diferencias temporarias y a los quebrantos no utilizados se les aplicará la tasa impositiva que se espera esté en vigencia al momento de su reversión o utilización, considerando las normas legales sancionadas hasta la fecha de los estados contables.

Cuando los créditos por impuestos diferidos:

- a) excedan a las deudas por impuestos diferidos susceptibles de compensación; y
- b) sea improbable que las ganancias impositivas futuras alcancen para absorber las diferencias temporarias netas y los quebrantos impositivos y los créditos fiscales no utilizados, se computará una desvalorización sobre la parte de dichos créditos que se considere irrecuperable.

La desvalorización recién referida podrá ser reversada en períodos posteriores de acuerdo con lo establecido en la Sección 4.4.7. (Reversiones de pérdidas por desvalorización).

(*) Recordemos que estas disposiciones establecen que se medirán a su valor nominal; salvo que, en el caso de sociedades que no coticen sus acciones u obligaciones mediante oferta pública, opten por medirlas a su valor descontado. Aclaramos que esta última opción no será posible ejercerla, atento la expresa prohibición dispuesta por la IGJ mediante su Res. N° 7/2005, art. 264, 3er. párrafo, inciso 3.

Sección 5.19.6.3.4. Impuesto del período.

Se imputarán al resultado del período:

- a) los impuestos determinados para el mismo;
- b) las variaciones de los saldos de impuestos diferidos que no hayan sido causadas por combinaciones de negocios o por escisiones.

* Resoluciones Nros. 312/05 (F.A.C.P.C.E) y 93/05 (C.P.C.E.C.A.B.A.)

Estas resoluciones se han ocupado de las diferencias ocasionadas por el ajuste por inflación de los bienes de uso. Creemos vale la pena su transcripción. Trataremos cada una por separado.

Resolución N° 312/05 (F.A.C.P.C.E)

Esta resolución -de fecha 27/06/05- modificó la segunda parte de la Interpretación N° 3/03 de la propia F.A.C.P.C.E.

Transcribimos -en bastardilla- la breve resolución. Cualquier subrayado es nuestro.

Alcance de esta interpretación

1. Esta interpretación provee guías sobre diversos aspectos relacionados con la aplicación de las normas relacionadas con la contabilización del impuesto a las ganancias.

Pregunta 1

2. ¿La diferencia entre el valor contable ajustado por inflación de los bienes de uso y el valor fiscal (o base para el impuesto a las ganancias) es una diferencia temporaria o permanente en la contabilización de impuesto a las ganancias de acuerdo con la secc. 5.19.6. de la RT 17?

Respuesta

3. La diferencia entre el valor contable ajustado por inflación de los bienes de uso y el valor fiscal (o base para el impuesto a las ganancias) es una diferencia temporaria y en consecuencia, corresponde el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido. Sin embargo, el ente podrá optar por no reconocer este pasivo, e informar esta situación de acuerdo con lo indicado en la respuesta a la pregunta 3.

Pregunta 2

4. Habiendo concluido en la respuesta anterior que se trata de una diferencia temporaria y por lo tanto corresponde registrar un pasivo por impuesto diferido: ¿qué contrapartida corresponde consignar?

Respuesta

5. El pasivo por impuesto diferido se registrará imputando como contrapartida el resultado del período (impuesto a las ganancias), aplicando la metodología descripta en la sección 5.19.6. (Impuesto a las ganancias de la Resolución Técnica N°17).

Pregunta 3

6. Si el ente opta por no reconocer el pasivo por impuesto diferido que surge de la respuesta a la pregunta 1, ¿qué información debe presentar en la información complementaria?

Respuesta

7. Si el ente opta por no reconocer el pasivo por impuesto diferido que surge de la respuesta

a la pregunta 1, debe presentar como información complementaria:

- a) el valor del pasivo por impuesto diferido que se optó por no reconocer;
- b) el plazo para su reversión y el importe que corresponde a cada ejercicio anual;
- c) el valor descontado que le correspondería, si el ente ha optado por medir los activos y pasivos por impuestos diferidos a su valor actual;
- d) el efecto que produce en el cargo a impuesto a las ganancias en cada ejercicio, por su no reconocimiento inicial como pasivo.

Pregunta 4

8. ¿Todos los entes tienen la opción de no reconocer en sus estados contables el pasivo por impuesto diferido que surge de la respuesta a la pregunta 1?

Respuesta

9. Esta opción es sólo aplicable para los entes que no habían reconocido inicialmente el pasivo por impuesto diferido, porque alguna norma contable se lo hubiera permitido.

Resolución N° 93/05 (C.P.C.E.C.A.B.A.)

En su artículo 4º dice: "Aprobar los siguientes períodos de transición, a partir de la vigencia de esta Resolución, para los siguientes temas:

.....

2. La respuesta (identificada como 7) a la pregunta 3 de la Interpretación 3 (Contabilización del impuesto a las ganancias), será de aplicación obligatoria para los ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 2008.

.....

Conclusión y breve ejemplo respecto de las normas anteriores

A partir de los ejercicios iniciados el 1º /01/2008, y luego de la unificación de la normativa profesional dispuesta por las resoluciones Nros. 312/05 y 93/05, deben reconocerse como pasivo las diferencias temporarias aludidas en la pregunta 1.; salvo que el ente no las hubiera considerado como tales desde un inicio -amparado por normas específicas del algún Consejo Profesional como el de la C.A.B.A.-, en cuyo caso deberá exponer en la información complementaria lo requerido en la respuesta 7 a la pregunta 3 de la Interpretación N° 3/03 (es decir no reconocer dichas diferencias como pasivo)

Trataremos de ilustrar con un breve ejemplo lo antedicho:

Supuestos

a) En enero de 2002, una sociedad anónima adquirió y puso en funcionamiento un bien de uso cuyo costo a dicho momento fue de \$1.000.-

b) Tanto contable como fiscalmente, la depreciación del bien se calcula por el método de la línea recta, en diez años, a partir del mes de compra y sin considerar ningún valor final recuperable.

c) La sociedad efectuó ajustes contables por inflación considerando los índices del IPIM entre diciembre de 2001 y febrero de 2003. Luego fueron discontinuados.

- d) El coeficiente surgido del período anterior fue de 2,07 y se aplicó tanto al costo de origen como a su depreciación acumulada
- e) No están vigentes los ajustes impositivos por inflación.
- f) La tasa del impuesto a las ganancias es del 35%

CUADRO COMPARATIVO DE MEDICIONES

CONCEPTOS	MEDICIÓN CONTABLE	MEDICIÓN IMPOSITIVA	DIFER.
Costo de adquisición ($1.000 \times 2,07$)	2.070.-	1.000.-	1.070.-
Depreciación anual ($1/10$)	207.-	100.-	107.-
Depreciaciones acumuladas al 12/2008 ($7/10$)	- 1.449.-	- 700.-	- 749.-
Valor residual al 31/12/2008	621.-	300.-	321.-

Comentarios

1. El efecto impositivo de la diferencia al 31/12/2008 es: $\$321 \times 0,35 = \$112,35$
2. Como la sociedad -que supondremos está sujeta a la jurisdicción del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la C.A.B.A.- no consideró hasta el momento pasivo alguno en concepto de impuesto diferido, se acoge a la opción permitida por la resolución N° 93/05, art. 4º, inc. 2, que aplica la respuesta 7, a la pregunta 3, de la Interpretación 3/03 (modificada).
3. Como consecuencia de lo expuesto en el apartado anterior, se mostrará en la respectiva Nota a los Estados Contables con cierre 31/12/2008 los siguientes elementos:
 - a) el valor del pasivo por impuesto diferido que se optó por no reconocer al 31/12/2008 asciende a \$ 112,35.
 - b) el plazo para su reversión y el importe que corresponde a cada ejercicio anual es como sigue: tres (3) años a partir de 2009 a 2011 inclusive; a razón de \$ 37,45 cada año.
 - c) el valor descontado que le correspondería, si el ente ha optado por medir los activos y pasivos por impuestos diferidos a su valor actual. (No aplicable).
 - d) el efecto que produce en el cargo a impuesto a las ganancias en cada ejercicio por su no reconocimiento inicial como pasivo es de: $\$107 \times 0,35 = \$37,45$

VI. Bibliografía consultada

- Normas profesionales

* Resolución Técnica N° 9 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de

Ciencias Económicas; Segunda Parte; Capítulo C. Cuestiones diversas; Sub-Capítulo C.7. — Impuesto a las Ganancias; Reunificada y convalidada por las Res. Nros. 312/2005 y 93/2005 de dicha Federación y del C.P.C.E.C.A.B.A. respectivamente.

* Resolución Técnica N° 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas; Segunda Parte; Capítulo 5. Medición Contable en particular; Sub-Capítulo 5.9.16.3. — Impuestos diferidos; Reunificada y convalidada por las Res. Nros. 312/2005 y 93/2005 de dicha Federación y del C.P.C.E.C.A.B.A. respectivamente.

* Resolución N° 312/05 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas; (27/06/2005).

* Resolución C.D. 93/05 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de la Ciudad de Buenos Aires; (10/08/2005).

- Doctrina

* Fowler Newton, Enrique: Contabilidad Superior; Cuarta Edición, Capítulo 18, Impuestos Diferidos; Ediciones Macchi, Buenos Aires, 2001.

* Fowler Newton, Enrique: Jornada de actualización. Cambios a las normas contables: Las resoluciones 312/05 de la F.A.C.P.C.E. y C.D. 93/05 del CP.C.E.C.A.B.A.; Auditorio La Ley, 19/10/2005.

* Kerner, Martín: Impuesto diferido: tratamiento contable del impuesto a las ganancias; Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Revista Universo Económico, Agosto 2005.