

Impuesto Diferido

**Secretaría de Graduados y
Relaciones Institucionales**
Comisión de Contabilidad
Dr. Elías Segura
Dr. Javier J. Muñoz

Octubre 2013

Impuesto a las Ganancias

Art. 2° Ley 20.628 - A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:

- 1) Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.
 - 2) *Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.*
-

Impuesto a las Ganancias

- El inciso 1 expone lo que la doctrina tributaria denomina "**Teoría de la Fuente**"; principio que es aplicable a las rentas o ganancias obtenidas por personas físicas. El inciso 2 expone la denominada "**Teoría del Balance**". Dicho inciso establece taxativamente la **gravabilidad de todo ingreso** al comprender los *rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones de la Teoría de la Fuente*; abandonando así el requisito de la periodicidad-habitualidad y el de la permanencia de la fuente generadora de la renta, ganancia o utilidad. La Teoría del Balance aplica fundamentalmente a personas jurídicas.
-

Caso Ejemplo S.A.

- ❑ La empresa Ejemplo S.A. determina un resultado contable positivo al 31/12/2011 de \$100.000 (fecha de cierre de su 5º ejercicio económico).
 - ❑ La tasa del impuesto a las ganancias vigente a esa fecha es del 35%.
 - ❑ El 10/05/2012 se produce el vencimiento de la obligación fiscal. La misma ha sido determinada según la Ley de Impuesto a las Ganancias y asciende a \$ 34.000.-
 - ❑ **Se pide**: determine el cargo a resultados que Ejemplo S.A. debe incluir en su balance de cierre 31/12/2011
-

Caso Ejemplo S.A. (Resoluciones)

- ❑ Al 31/12/2011:
- ❑ $100.000 \times 0,35 = \$35.000.-$

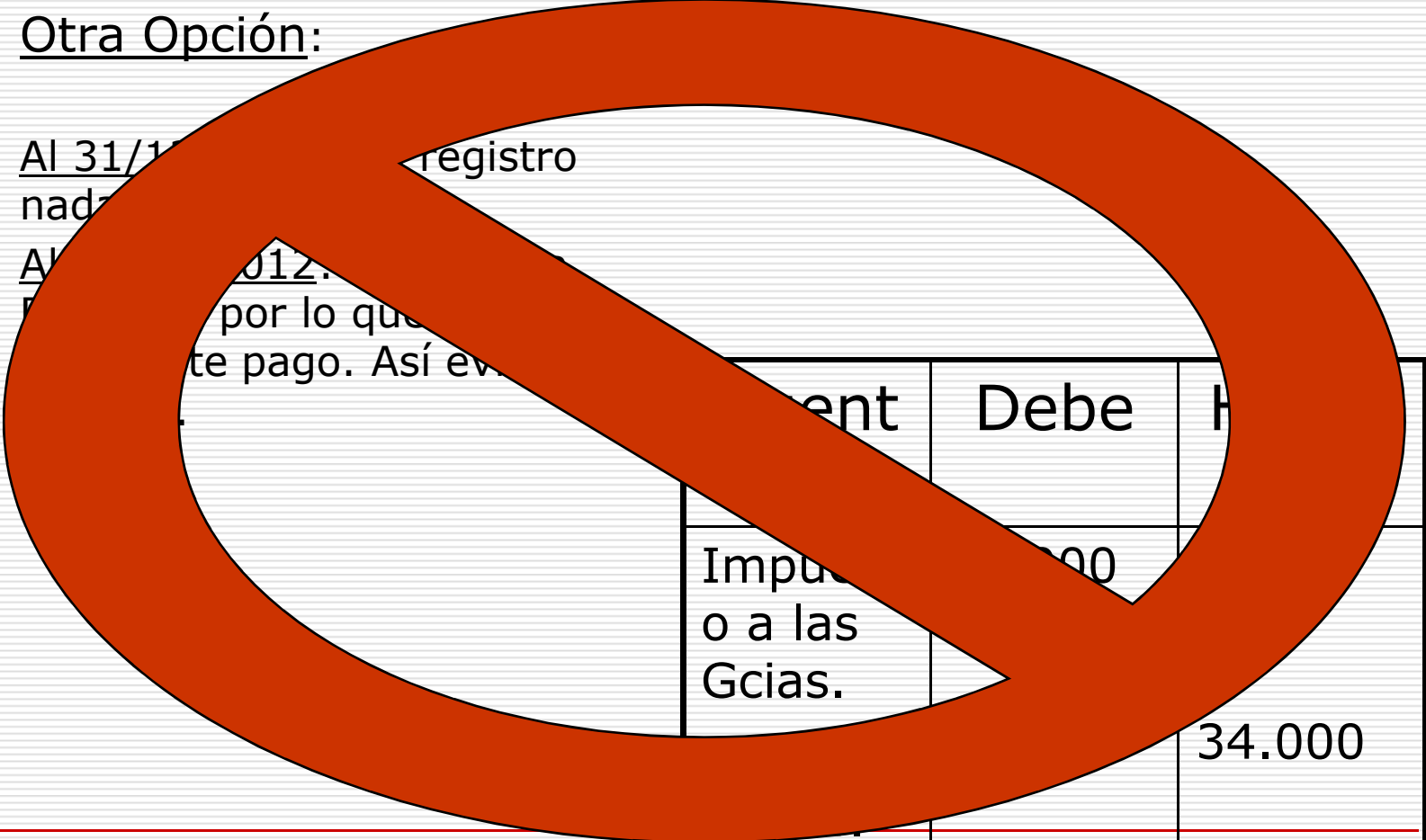
- ❑ Al 10/05/2012:
- ❑ Ajustar diferencia contra A.R.E.A.

Provisión \$35.000
 S/ DDJJ \$34.000
Ajuste \$ 1.000

Cuentas	Haber	Habe
Im...	35.000	
G...		35.000
Prov. IIC		35.000
IIGG	1.	
R.E.A.		
Prov. IIC		
A Banco X		34.000
C/C		

Caso Ejemplo S.A. (Resoluciones)

- ❑ Otra Opción:
- ❑ Al 31/12/2012, el registro
nada
- ❑ Al 31/12/2012, el registro
por lo que
te pago. Así ev



Debe	Haber
Impuesto o a las Gcias.	34.000
IIGG	



Y Ahora..... Que hagooooo!!!????

Impuesto Diferido

- ¿Será el resultado neto devengado en un período, por aplicación de las Normas Contables vigentes, igual a la base imponible determinada según la Ley del **Impuesto a las Ganancias**?

 - Si la respuesta fuese afirmativa, no tendríamos mayores problemas para determinar al cierre de cada ejercicio contable, la correspondiente provisión (pasivo cierto no exigible) por el impuesto de referencia; bastaría con aplicar la alícuota fijada por ley al “resultado del ejercicio contable ante de impuestos”.
-

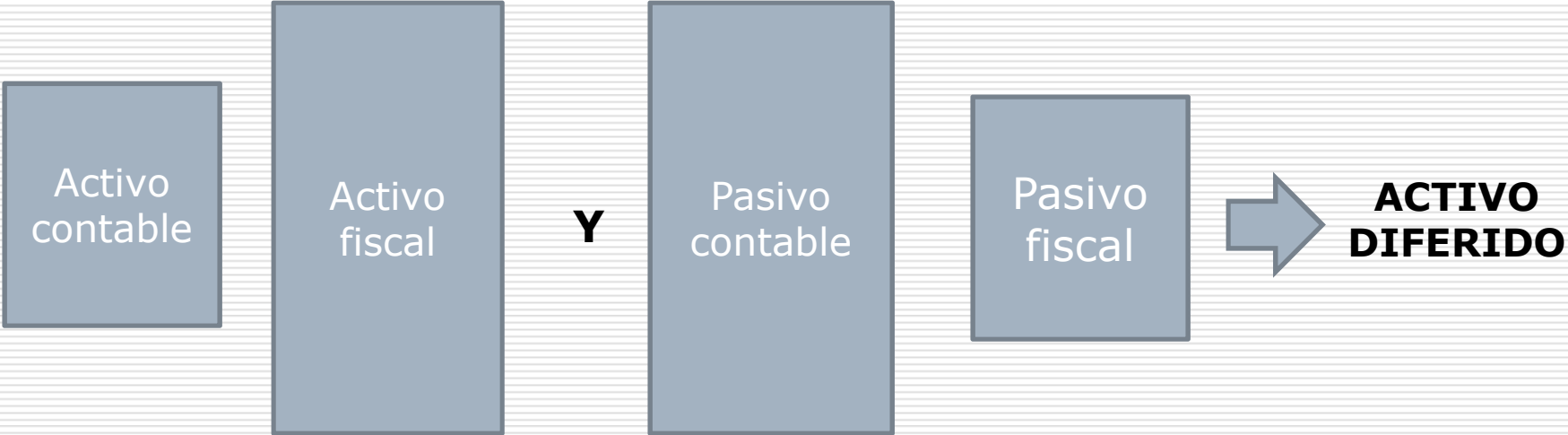
Impuesto Diferido

- La norma impositiva tiene sus propios criterios de devengo de resultados (tanto ganancias como pérdidas); que en ocasiones coincide con las Normas Contables Profesionales, pero muchas otras veces no (incluso, la ley fiscal grava algunas partidas por lo percibido). Así, las diferencias entre las normas impositivas y contables hacen que los efectos impositivos de los resultados contables impacten en periodos distintos a aquellos en los que se computan estos últimos.
 - Es por esta razón que se requiere encontrar un método que refleje en los estados financieros la obligación fiscal (pasivo) al cierre (impuesto determinado de acuerdo a la norma tributaria) y el cargo a resultado del ejercicio por el impuesto a las ganancias, siguiendo los supuestos del devengado contable.
-

Métodos de Impuesto Diferido

Existen varios métodos de determinación del impuesto diferido:

- a) Método del pasivo que se basa en el Estado de Resultados: El método en cuestión se basa en las diferencias de los ingresos, gastos, ganancias y pérdidas. Analiza las diferencias entre el resultado contable y el fiscal, y las clasifica en temporales y permanentes.
 - b) Método del pasivo que se basa en el Balance: El método realiza una comparación entre los activos y pasivos que surgen de los libros del ente, medidos en función de las normas contables y de las normas fiscales. De esta comparación se determinan las diferencias temporarias y permanentes. Este método engloba las diferencias en los resultados, ya que toda variación del patrimonio impacta en los activos y pasivos, pero el basado en el balance incluye, además, otras diferencias que no se originan en los resultados.
 - La RT 17, la RT 26 y las NIC/NIIF toman en consideración este último método.
-



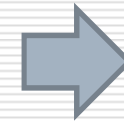
Activo
contable

Activo
fiscal

Y

Pasivo
contable

Pasivo
fiscal



**PASIVO
DIFERIDO**

Aplicación del Método

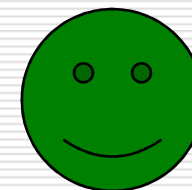
Pasos a seguir:

1. Contabilización del Impuesto Corriente
 2. Corrección: Pasar del Devengado Impositivo al Devengado Contable (Impuesto Diferido)
-

1.- Impuesto Corriente

- ❑ Al cierre del ejercicio económico se procederá a practicar la liquidación del tributo respectivo según la *ley del impuesto a las ganancias* (devengado impositivo)
- ❑ Se contabilizará la Provisión Contable según el impuesto determinado en el paso anterior con fecha de cierre de ejercicio.
- ❑ Suponga que se practica la correspondiente liquidación impositiva (según la ley de impuesto a las ganancias); la que arroja como impuesto del período la suma de \$ 70.000.- ¿Cómo debemos registrar la obligación fiscal en el Estado Financiero correspondiente al período?
Como sigue:

Cuentas	Debe	Haber
Impuesto a las Ganancias	70.000	
a Prov. IIGG		70.000



1.- Impuesto Corriente

- Para este ejemplo citado, el pasivo (provisión IIGG) quedaría correctamente valuado (según las normas contables vigentes) a costo de cancelación. Ahora bien, la cuenta de resultados "Impuesto a las ganancias" ¿Refleja el criterio de devengado contable?; o por el contrario ¿Refleja el criterio de devengado exigido por las normas impositivas?
- Siguiendo lo que venimos comentando, el ente determinará su obligación fiscal según la ley del impuesto a las ganancias. De esta manera el pasivo nos quedará correctamente medido según las normas contables vigentes, pero no sucede lo mismo con el cargo a resultado. Esto se debe a que este último obedece a principios y reglas propias de la ley impositiva que nada tiene que ver con lo normado contablemente.

¿Cómo solucionamos entonces esta situación, sin modificar la medición de la provisión? Aquí comienzan a jugar los Activos y Pasivos por Impuesto Diferido; pero veamos de donde surgen.

2.- Impuesto Diferido: pasando del devengado impositivo al devengado contable

Se deben comparar:

- Las *mediciones contables* de los activos o pasivos (valor de libros);
con
 - Las *mediciones impositivas* de los mismos activos o pasivos (que son los importes por los cuales se los reconocería si se aplicasen las reglas de medición del Impuesto a las Ganancias).
-

2.- Impuesto Diferido

De esa comparación surgirán diferencias, las cuales se clasificarán en:

- Permanentes: Son diferencias que se originan en un período, pero no se espera que se reviertan en el futuro; y por tanto modifican la **tasa efectiva** del impuesto. Se producen por hechos que tienen un tratamiento contable diferente al impositivo, y dicha diferencia resulta irreconciliable.

Ejemplo de este tipo de diferencias:

Un gasto registrado contablemente en un período, que impositivamente se prohíba su deducción en cualquier período (Depreciación de la Llave de Negocios).

2.- Impuesto Diferido

- Temporales o temporarias: Son diferencias que se originan en un período y se espera que se reviertan por el transcurso del tiempo en períodos futuros. Dicho de otra forma, son partidas que se computan contable e impositivamente, pero en distintos períodos; por ejemplo: un ingreso devengado (y no cobrado) contablemente en un período, que impositivamente estará gravado cuando se cobre.

 - Estas diferencias temporales a la vez, pueden clasificarse en:
 - a) Diferencias temporarias **imponibles**: son las que dan lugar a importes gravables al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a períodos futuros;

 - b) Diferencias temporarias **deducibles**: las que dan lugar a importes que son deducibles de las ganancias (pérdidas) fiscales futuras.
-

2.- Impuesto Diferido

- Estas diferencias Temporales o Temporarias son las que dan lugar al reconocimiento de los activos y pasivos por impuesto diferido que corregirán el cargo a resultado por el impuesto corriente.
 - Surgirán pasivos por impuesto diferido cuando la *reversión futura* de las diferencias temporarias *aumente* los impuestos determinados en tales períodos futuros; es decir que las diferencias temporarias imponibles darán lugar al reconocimiento de pasivos por impuesto diferido.
 - Se reconocerán activos por impuesto diferido cuando la *reversión futura* de las diferencias temporarias *disminuya* los impuestos determinados en tales períodos futuros; es decir que tanto las diferencias temporarias deducibles, como las compensaciones de quebrantos y créditos fiscales susceptibles de deducción fiscal darán lugar al reconocimiento de activos por impuesto diferido.
-

Quebrantos Impositivos

- Se reconocerán como activo por impuesto diferido sólo en la medida que su deducción futura sea probable.

 - Evaluar los quebrantos:
 - Si han sido producidos por causas identificables de repetición improbable.
 - Límite en el tiempo para utilizarlos.
 - Probabilidad que el ente genere ganancias futuras suficientes.
-

Medición

- Pasivos fiscales:
Por las cantidades a pagar al fisco según la normativa vigente.

 - Activos o pasivos por impuestos diferidos:
 - Aplica a las diferencias las alícuotas impositivas vigentes
 - Debe reflejar las consecuencias que se derivarían de la forma en que la entidad espera recuperar sus activos o liquidar sus pasivos
 - NO DEBEN SER DESCONTADOS
-

Reconocimiento de cambios en resultados

- Cuando se modifiquen las diferencias entre los Activos y Pasivos contables y fiscales.

 - Aún cuando no se modifiquen los activos y pasivos que les dieron origen, se reconocerán:
 - Cambios en las alícuotas impositivas
 - Cambio en la estimación de la recuperabilidad de Activos por Impuesto Diferido
 - Cambios en la forma esperada de recuperación de Activos
-

Reconocimiento de cambios en el patrimonio neto

- El impuesto a las ganancias, corriente o diferido, si se relacionan con partidas que impactan en el Patrimonio Neto (ORI) deben ser debitados o acreditados en el Patrimonio Neto (ORI):
 - Cambio en el importe de libros por revaluación NIC 16
 - Ajuste inicial por cambios retroactivos o corrección de errores
 - Diferencias de cambio por conversión

 - Si hubiera circunstancias que impliquen dificultad de imputación entre resultados y patrimonio neto, distribución razonable
-

Ajuste por inflación

- Cuando se proceda en un primer ejercicio a realizar ajuste por inflación teniendo en cuenta la NIC 29, el Activo o Pasivo por impuesto diferido deberá ser recalculado al inicio teniendo en cuenta los valores ajustados a esa fecha
- La determinación de Activos o Pasivos por impuesto diferido surgirá de la diferencia de valuación entre los valores contables (corregidos por el impacto de la inflación) y los valores fiscales

Norma particular: **CINIIF 7**

Combinación de negocios

- El activo o pasivo por impuesto diferido que surja de la distribución de costos de una combinación tendrá como contrapartida la plusvalía comprada
- Plusvalía comprada: normalmente no es deducible tributariamente, con lo que se generaría una diferencia temporaria.

NO SE PERMITE SU RECONOCIMIENTO

Importancia de su análisis

- Permite evaluar el impacto tributario de las registraciones contables, en particular en aquellos casos donde el tratamiento contable es distinto al tratamiento tributario
 - Permite analizar decisiones futuras y su impacto financiero, al evaluar los impuestos a pagar, en forma independiente a su devengamiento contable
 - Los quebrantos impositivos representan un activo cuya recuperación dependerá de la generación de utilidades tributarias futuras. Por lo tanto, es un dato importante al momento de realizar planeamiento tributario
-

Importancia de su análisis

- Existen operaciones que tienen distintos impactos contables y tributarios, sin que esas diferencias se reviertan en el futuro.

 - Su análisis permitirá:
 - Explicar la diferencia entre la tasa impositiva nominal y la tasa real;
 - Evaluar el impacto de ciertos ingresos / egresos con tratamiento tributario distinto al tratamiento contable, por ejemplo:
 - Regímenes de promoción
 - Intereses y cargos no deducibles
 - Ingresos exentos de impuestos
 - Proyectar los resultados tributarios
-

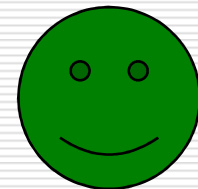
Caso ABC S.A. - Planteo

- Nos encontramos al 31/12/X000 confeccionando los Estados Financieros de la compañía "ABC S.A.". La declaración jurada del impuesto a las ganancias por el período fiscal X000 arroja un impuesto determinado a favor del fisco de \$ 50.000.- Al 31/12/X000 no existen anticipos, quebrantos, retenciones ni créditos fiscales susceptibles de ser deducidas por el contribuyente del pago de esta obligación.
 - A su vez se detecta una única diferencia entre las mediciones contables de los activos y pasivos, con sus respectivas bases fiscales:
 - La empresa compró durante el X000 2.500 unidades de mercaderías de reventa, a un precio de \$20.- c/u. en efectivo. Al 31/12/X000 permanecían aun en stock, y el costo de reposición de esos mismos bienes (criterio de medición de las normas contables vigentes) era de \$ 26.- c/u. No hubo ventas durante el ejercicio, ni tampoco inflación. La valuación fiscal de dichos activos es a últimas compras, siendo la detallada la única del ejercicio. Finalmente, la alícuota del impuesto es del 35%.
-

Caso ABC S.A. - Resolución

- Impuesto
Corriente:

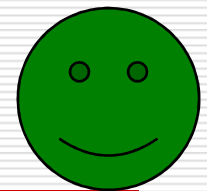
Cuenta S	Debe	Haber
Impuesto a las Gcias.	50.000	
a Prov. IIGG		50.000



Caso ABC S.A. - Resolución

□ Impuesto Diferido:

momento	Medición contable	Medición impositiva	diferencia
Adquisición	50.000	50.000	-
R. x Tenencia	15.000	-	15.000
Medición al cierre	65.000	50.000	15.000



Caso ABC S.A. - Resolución

- Del mismo queda claro que existe una diferencia de \$15.000 entre las bases contables e impositivas del mismo bien. La misma se produce por un reconocimiento contable anticipado de un resultado positivo/ganancia (producido por la valuación a valores corrientes del bien bajo análisis); ganancia que impositivamente recién se reconocerá en el momento que se concrete la operación de venta.
 - En base a esto, ¿Diría usted que estamos ante la presencia de una diferencia temporaria o permanente?
 - **Respuesta: Temporaria, ya que se espera que la misma se revierta con la venta de las 2.500 unidades.**
-

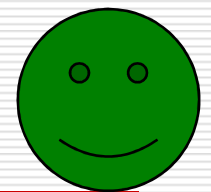
Caso ABC S.A. - Resolución

- ❑ Como comentamos anteriormente, las diferencias temporarias darán lugar Activos/Pasivos por impuesto diferido. ¿Qué generaría nuestra diferencia temporaria: un activo o un pasivo?
 - ❑ Respuesta: Tal como mencionamos antes, el momento de la reversión futura de la diferencia temporaria estará dado por la **venta**. Cuando la misma se produzca, generará un mayor impuesto a ingresar; por tal motivo estamos ante la presencia de una diferencia temporaria imponible, lo que equivale a decir que reconoceremos un pasivo por impuesto diferido. Si a la diferencia temporaria imponible de \$ 15.000 le aplicamos la alícuota del impuesto, obtenemos que el pasivo diferido a reconocerse asciende a \$ 5.250.
-

Caso ABC S.A. - Resolución

- Registramos Contablemente:

Cuentas	Debe	Haber
Impuesto a las Gcias.	5.250	
a Pasivo por IIDD		5.250



Mayores finales

- ❑ Saldo Prov IIGG: \$ 50.000.-
- ❑ Impuesto a las gcias. (cuenta de Result.): \$55.250
- ❑ Diferencia: \$ 5.250 (15.000 x 35%) Nota: es como si aplicara el 35% sobre el resultado contable!

Conclusiones:

- ❑ El pasivo queda valuado a Costo de Cancelación (Ok con RT 17)
 - ❑ El resultado devengado no es el impositivo, sino el contable!
-



Resumen

- ❑ Los activos diferidos representan pagos por impuesto a las ganancias realizados en forma anticipada.
 - ❑ Caso particular: Activo diferido generado por quebrantos impositivos
 - ❑ Los pasivos diferidos representan pagos que habrá que realizar en el futuro en concepto de impuesto a las ganancias, aun cuando las utilidades contables han tenido lugar previamente
-

Muchas Gracias por su Atencion!!!
