

|               |                                   |
|---------------|-----------------------------------|
| TÍTULO:       | EL IMPUESTO DIFERIDO EN LAS PYMES |
| AUTOR/ES:     | Gutiérrez, Nuria                  |
| PUBLICACIÓN:  | Profesional y Empresaria (D&G)    |
| TOMO/BOLETÍN: | XIX                               |
| PÁGINA:       | -                                 |
| MES:          | Febrero                           |
| AÑO:          | 2018                              |
| OTROS DATOS:  | -                                 |

---

NURIA GUTIÉRREZ

## EL IMPUESTO DIFERIDO EN LAS PYMES

*Como regla general para las empresas, el impuesto a las ganancias grava el resultado neto que se devengó durante el período fiscal. Sin embargo, las leyes tributarias tienen reglas propias específicas de reconocimiento y medición de los componentes patrimoniales y resultados que afectan la determinación de la base imponible de forma que no necesariamente concordará con el resultado contable, pudiendo entonces surgir diferencias entre las mediciones contables e impositivas de los activos y pasivos, afectando también la medición contable del patrimonio neto.*

*Tradicionalmente, el cargo a resultados por el impuesto a las ganancias se registraba sobre la base de la aplicación de las normas fijadas por la ley de dicho impuesto, de manera que se contabilizaba como resultado negativo del período el monto que surgía de la declaración jurada fiscal (método del impuesto por pagar). Claramente no se respetaba el criterio de lo devengado ya que no se estaba imputando el resultado correspondiente al impuesto a las ganancias al mismo período al que correspondían los resultados que lo originaba.*

La [resolución técnica \(FACPCE\) 41](#) (RT 41) establece el método del impuesto diferido como de aplicación optativa para los entes que califiquen como pequeños, si bien hay que tener en cuenta las reglas aprobadas por las jurisdicciones correspondientes (CPCE). Los medianos, por su parte, deben obligatoriamente reconocer el impuesto a las ganancias aplicando el método del impuesto diferido ([RT 41](#), Segunda Parte Entes Pequeños, y [RT 41](#), Tercera Parte / [RT 42](#), Entes Medianos).

*El mantenimiento de una dispensa como la antedicha facilita la omisión de activos y pasivos que deberían reconocerse de acuerdo con el marco conceptual adoptado por la [resolución técnica \(FACPCE\) 16](#). Sin embargo, la FACPCE en carta a la IASB opinó que la obligatoriedad de aplicar el método de impuesto diferido debería ser mantenida en la "NIIF para las PYMES".*

## I - INTRODUCCIÓN

---

A partir de la entrada en vigencia de la tercera parte de la [resolución técnica \(FACPCE\) 41/2015](#) se deroga el [Anexo "A" de la resolución técnica \(FACPCE\) 17/2000](#); y las pequeñas y medianas empresas, si desean contar con simplificaciones contables, deberán acudir a la normativa de la [RT 41](#).

Una de las dispensas que enunciaba el ahora derogado Anexo "A" (salvo para entes de la CABA) para los antiguos entes pequeños (EPEQ) consistía en la no obligatoriedad en la aplicación del método de impuesto diferido para la contabilización del impuesto a las ganancias. Con la aparición de la [RT 41](#) (modificada por la [RT 42](#)) esta opción de contabilizar el impuesto a las ganancias mediante el método de impuesto a pagar se mantiene únicamente para los entes pequeños (no así para los medianos).

El objetivo del presente trabajo es comprender el método para contabilizar el cargo por impuesto a las ganancias, prescripto por la normativa profesional para entes pequeños y medianos, y examinar cómo se aplicaría a diferentes situaciones comunes en los entes de menor tamaño.

En tal sentido, luego de analizar la caracterización de las empresas para que puedan ser consideradas pequeñas o medianas,

se describe el procedimiento enunciado por las normas profesionales vigentes.

A fin de cumplir el objetivo propuesto se detallan operaciones que es esperable encontrar en PyMEs, y se analiza cuál es el impacto de la aplicación del método del impuesto diferido en relación con las mismas.

## II - ¿QUÉ ES PYME PARA LAS NORMAS CONTABLES?

El 4/12/2015 la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE) aprobó el proyecto de resolución 34 convirtiéndolo en la [resolución técnica 42](#), norma que incorpora una tercera parte a la [RT 41](#) aplicable a entes medianos. Esta resolución técnica (RT) fue aprobada, en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, por el Consejo Profesional mediante [resolución CD 3596/2016](#), para los ejercicios iniciados a partir del 1/7/2016, permitiéndose su aplicación anticipada para los ejercicios iniciados a partir del 1/1/2015.

Con la aprobación de esta norma quedan definidos tres tamaños de entes:

- Entes pequeños (EP): aquellos cuyo monto de ingresos en el ejercicio anual anterior haya sido igual o menor a \$ 15.000.000 (monto expresado en moneda de diciembre de 2014).
- Entes medianos (EM): aquellos cuyo monto de ingresos en el ejercicio anual anterior haya sido entre \$ 15.000.001 y \$ 75.000.000 (montos expresados en moneda de diciembre de 2014).
- Demás entes: aquellos que no califican como pequeños ni como medianos.

En síntesis, con las normas contables vigentes una empresa debería clasificarse en función de su monto de venta y utilizar:

- Norma para Entes Pequeños, hasta 15 millones de ingresos anuales.
- Norma para Entes Medianos, entre 15 y 75 millones ingresos anuales.
- [RT 17](#), sin dispensas de ningún tipo, para entes con más de 75 millones de ingresos anuales.

Los límites de facturación anual están expresados en moneda de diciembre de 2014, por lo que deben ser actualizados de acuerdo a la variación de Índice de Precios Internos al Por Mayor (IPIM) del INDEC. Para este cálculo, debe considerarse la problemática generada por la no publicación de dicho índice durante los meses de noviembre y diciembre de 2015, y el cambio en la forma de presentación a partir del mes de enero de 2016.

En la Provincia de Buenos Aires, el Consejo Profesional indicó que para este cálculo se consideran los meses faltantes como "sin datos" y a partir de allí se aplica el porcentaje publicado por el INDEC sobre el último índice valor publicado (*Ver Tabla 1*).

| Mes    | IPIM   | Var. % | Recálculo | Límite EP  | Límite EM   |
|--------|--------|--------|-----------|------------|-------------|
| dic-14 | 841,66 | --     | --        | 15.000.000 | 75.000.000  |
| oct-15 | 930,69 | --     | --        | 16.586.686 | 82.933.429  |
| nov-15 | S/D    | --     | 930,69    | 16.586.686 | 82.933.429  |
| dic-15 | S/D    | --     | 930,69    | 16.586.686 | 82.933.429  |
| ene-16 | --     | 9,00%  | 1014,45   | 18.079.488 | 90.397.438  |
| ...    |        |        |           |            |             |
| jun-16 | --     | 2,90%  | 1180,22   | 21.033.742 | 105.168.711 |
| ...    |        |        |           |            |             |
| dic-16 | --     | 0,80%  | 1252,59   | 22.323.592 | 111.617.962 |
| ...    |        |        |           |            |             |
| jun-17 | --     | 1,90%  | 1348,09   | 24.025.568 | 120.127.838 |
| jul-17 | --     | 2,60%  | 1383,14   | 24.650.232 | 123.251.162 |
| ago-17 | --     | 1,90%  | 1409,42   | 25.118.587 | 125.592.934 |
| sep-17 | --     | 1,00%  | 1423,51   | 25.369.773 | 126.848.863 |

Tabla 1

Tal como se indicó anteriormente, los límites establecidos corresponden a niveles de facturación referidos al año anterior. Es decir, de acuerdo a los valores presentados en la Tabla 1, una empresa que quiere aplicar la [RT 41](#) para un cierre de ejercicio diciembre de 2017, debe haber tenido ingresos en el año 2016 menores a \$ 22.323.592 (para calificar como EP) o a \$ 111.617.962 (para aplicar las normas referidas a EM).

## III - EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y SU DEVENGAMIENTO

Como regla general para las empresas, el impuesto a las ganancias grava el resultado neto que se devengó durante el período fiscal. Sin embargo, las leyes tributarias tienen reglas propias específicas de reconocimiento y medición de componentes patrimoniales y resultados que afectan la determinación de la base imponible de manera que no necesariamente coincidirá con el resultado contable.

Es decir, la liquidación del impuesto a las ganancias se efectúa aplicando una tasa impositiva fijada por ley, sobre una base imponible que representa un resultado de un período al que se arriba aplicando criterios impositivos de medición e imputación. Estos criterios puede coincidir o no con las normas contables. En caso de divergencia, el resultado a utilizar como base imponible del impuesto diferirá del resultado contable. Por ejemplo, existen créditos incobrables que la ley de impuesto a las ganancias no permite deducir.

Si bien la gran mayoría de los hechos económicos reconocidos por la contabilidad son considerados en la liquidación del impuesto a las ganancias, existen situaciones que generan importes imponibles o deducibles tributariamente en períodos diferentes al de su devengamiento (y correspondiente reconocimiento contable). De la misma manera, existen transacciones que nunca serán objeto del impuesto, y ficciones fiscales (por ej., desgravaciones o créditos de impuesto) que nunca serán reconocidas en la contabilidad.

En consecuencia, surgen diferencias entre las mediciones contables e impositivas de los activos y pasivos. Cuando dichas diferencias corresponden al reconocimiento en períodos diferentes, según el criterio que se aplique (contable o fiscal) serán diferencias temporarias. Si el ente contabiliza de acuerdo al criterio de lo devengado, estas diferencias deberán ser consideradas al momento de determinar el monto por el que se registre el impuesto a las ganancias.

Tradicionalmente, el cargo a resultados por impuesto a las ganancias se registraba sobre la base de la aplicación de las normas fijadas por la ley de impuesto a las ganancias, de manera que se contabilizaba como resultado negativo del período el monto exacto que surgía de la declaración jurada fiscal. Esto llevaba, por ejemplo, a que cuando existía un resultado negativo que originaba un quebranto impositivo no se reconocía nada en materia contable. Claramente, no se respetaba el criterio de lo devengado, ya que no se estaba imputando el resultado correspondiente al impuesto a las ganancias al mismo período al que correspondían los resultados que lo originaba.

Suponiendo por ejemplo que existen diferencias entre el resultado contable e impositivo, la contabilización por el método tradicional es totalmente inapropiada:

|  | 2014    | 2015    | 2016    |
|--|---------|---------|---------|
| Resultado contable antes de impuesto   | + 2.000 | + 3.000 | + 4.000 |
| Resultado fiscal                       | - 1.000 | + 3.000 | + 5.000 |
| Utilización de quebrantos anteriores   | -       | - 1.000 | -       |
| Resultado imponible                    | -       | 2.000   | 5.000   |
| Imp. a las ganancias determinado (35%) | -       | 700     | 1.750   |
| Imp. a las ganancias contabilizado     | -       | 700     | 1.750   |
|  |         |         |         |
| Resultado contable antes de impuesto   | + 2.000 | + 3.000 | + 4.000 |
| Menos: impuesto a las ganancias        | -       | - 700   | - 1.750 |

Tabla 2

En el ejemplo expuesto en la *Tabla 2* se puede ver claramente cómo el método tradicional de contabilización del impuesto a las ganancias **no respeta el principio de lo devengado**. De hacerlo, debería reconocerse en el ejercicio 2011 cargo a resultados por el resultado positivo obtenido. Si el mismo fuese totalmente no computable (diferencia permanente), debería reconocerse un resultado positivo por el quebranto.

Entonces, el único tratamiento contable del impuesto a las ganancias que respeta adecuadamente el criterio de lo devengado es el **método del impuesto diferido**, tal como puede verse en la *Tabla 3*.

|                                      | 2014    | 2015    | 2016    |
|--------------------------------------|---------|---------|---------|
| Resultado contable antes de impuesto | + 2.000 | + 3.000 | + 4.000 |
| Resultado fiscal                     | - 1.000 | + 3.000 | + 5.000 |
| Utilización de quebrantos anteriores | -       | - 1.000 | -       |
| Resultado imponible                  | -       | 2.000   | 5.000   |
| Imp. a las ganancias determinado     | -       | 700     | 1.750   |
| Imp. a las ganancias contabilizado   | 700     | 1.050   | 1.400   |

|                                      |         |         |         |
|--------------------------------------|---------|---------|---------|
|                                      |         |         |         |
| Resultado contable antes de impuesto | + 2.000 | + 3.000 | + 4.000 |
| Menos: impuesto a las ganancias      | - 700   | - 1.050 | - 1.400 |

Tabla 3

El impuesto a las ganancias determinado con el método del impuesto diferido equivale ahora al 35% del resultado contable (siendo las diferencias con el resultado imponible de naturaleza temporaria) y no del resultado impositivo.

#### IV - EL IMPUESTO DIFERIDO

Existen varios métodos de determinación del impuesto diferido. Las normas contables argentinas (tanto la [RT 17](#), como la [RT 41](#) en su tercera parte) indican como método a aplicar para contabilizar el efecto del impuesto a las ganancias en el ejercicio el **método basado en el balance**.

Este método parte de contabilizar el impuesto determinado que surge de la declaración fiscal, imputándolo contra el impuesto a las ganancias. Adicionalmente también se imputará contra ese mismo resultado la variación de los saldos al cierre de los activos y pasivos diferidos.

Para calcular estos saldos al cierre deberá efectuarse una comparación entre:

- Activos y pasivos medidos de acuerdo a las normas contables.
- Activos y pasivos medidos con criterio impositivo.

Mediante dicha comparación se determinan diferencias que **siempre son temporarias**, ya que las mismas van a revertirse cuando el activo desaparezca como recurso o el pasivo desaparezca como obligación (ver Figura 1). Esas diferencias temporarias pueden:

- Generar un *mayor resultado fiscal que el contable*, en cuyo caso existe una diferencia temporal **imponible**. Esto genera un **pasivo por impuesto diferido** (PID).
- Generar un *menor resultado fiscal que el contable*, en cuyo caso existe una diferencia temporal **deducible**. Esto genera un **activo por impuesto diferido** (AID).

Estas diferencias temporarias determinadas (con algunas excepciones) se multiplican por la tasa fiscal y se obtienen los saldos de los activos y pasivos por impuestos diferidos.

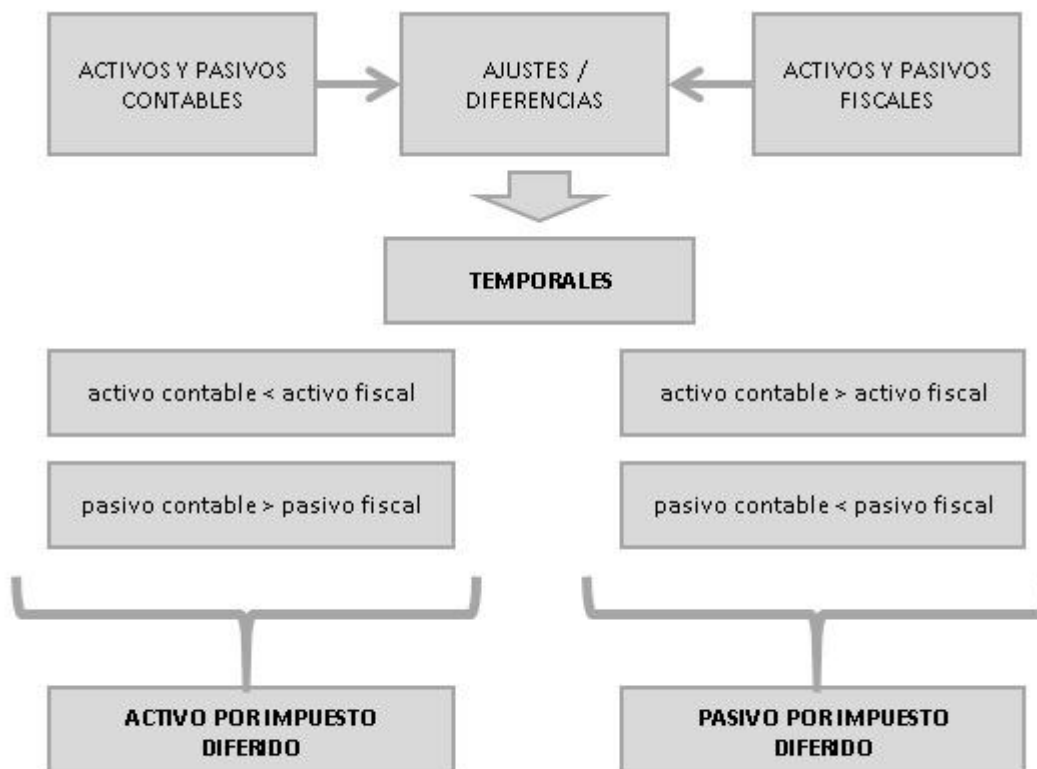


Figura 1

Entonces, la diferencia temporaria dará lugar al cómputo de pasivos cuando su reversión futura aumente el impuesto determinado, y al cómputo de activos cuando lo disminuya. Así, las diferencias temporales que se van detectando se acumulan a lo largo de la vida del ente, y será necesario efectuar registraciones para llevar los saldos de inicio de los PID y AID a sus saldos finales.

- Débitos o créditos en "Activo por impuesto diferido" (AID): por la diferencia entre el saldo determinado del AID al cierre del ejercicio y su saldo al inicio.
- Débitos o créditos en "Pasivo por impuesto diferido" (PID): por la diferencia entre el saldo determinado del PID al cierre del ejercicio y su saldo al inicio.
- Débito o crédito en "Impuesto a las ganancias": la contrapartida de las variaciones de las cuentas patrimoniales AID y PID se imputan al resultado del ejercicio.

En consecuencia, la determinación del cargo a resultado en concepto de "impuesto a las ganancias" surgirá de relacionar el impuesto determinado (según declaración jurada fiscal) con las variaciones de activos y pasivos por impuestos diferidos.

|  |
|--|
| Impuesto a las ganancias determinado                 |
| + Altas / - Bajas de Pasivos por impuestos diferidos |
| - Altas / + Bajas de Activos por impuestos diferidos |
| Impuesto a las ganancias (cargo contable)            |

Cuando existan pérdidas fiscales (quebrantos impositivos), se reconocerá un AID solo en la medida en que la deducción futura sea probable (por la expectativa de ganancias impositivas futuras suficientes antes de cumplirse el plazo de prescripción de las pérdidas fiscales).

## V - EL IMPUESTO DIFERIDO EN LAS PYMES

El texto definitivo de la [RT 41](#) indica en la segunda parte, en el punto 4.4.4, que los EP reconocerán el impuesto a las ganancias sobre la base del impuesto determinado, admitiéndose como método de reconocimiento alternativo sobre la base del diferido, de acuerdo a lo indicado para los EM.

La tercer parte de la [RT 41](#) establece como única alternativa de reconocimiento del impuesto a las ganancias del ejercicio el método del diferido. Por esta razón, los entes que no califican como EP, y que hasta la derogación del [Anexo "A" de la RT 17](#) estaban alcanzados por la dispensa de no aplicación de este método, deberán empezar a aplicarlo obligatoriamente (en el caso de la Prov. de Bs. As., es así para los ejercicios cerrados a partir del 30/6/2017).

En el Anexo I de la [RT 41](#) se expresan aspectos adicionales para la aplicación del método del diferido. Entre ellos se indican principios para la determinación de los valores fiscales de los activos y pasivos.

La determinación de la **base fiscal de los activos** se determina considerando que:

- Cuando el activo genere flujos de fondos que tengan efectos fiscales, la base fiscal se determinará por el importe que podrá ser deducible de los ingresos fiscales. Por ejemplo, bienes de cambio o de uso cuya venta o uso generará efectos fiscales.
- Cuando el activo genere flujos de fondos que no tengan efectos fiscales, la base fiscal se determinará sobre la base de su valor contable. Por ejemplo, créditos por ventas cuya cobranza no genera efecto fiscal porque el resultado impositivo se reconoció al realizar la venta.
- Pueden existir partidas con base fiscal, pero no reconocidas contablemente como activos.

Para la determinación de la **base fiscal de los pasivos** debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- Cuando el pasivo corresponde a ingresos que se devengarán en el futuro (cobros anticipados), la base fiscal será el importe contable menos cualquier importe de ingresos que no resultará gravado en el futuro porque ya tributó al momento del cobro. Por ejemplo, alquileres cobrados por adelantado.
- Para los demás pasivos, la base fiscal se determinará por su importe contable menos cualquier suma que podrá deducirse del resultado impositivo en el futuro. Por ejemplo, para una provisión para juicios que será deducible fiscalmente cuando exista sentencia, la base fiscal será cero.
- Pueden existir partidas con base fiscal, pero no reconocidas contablemente como pasivos.

La misma norma establece excepciones para el reconocimiento de activos y pasivos por impuesto diferido. Se indica que no se reconocerán los mismos cuando la recuperación de un activo o la cancelación de un pasivo no se espera que produzca pagos fiscales mayores o menores respectivamente. Específicamente el texto de la resolución indica como ejemplo el caso de la **tenencia de vientres** en la actividad ganadera, donde el aumento del valor del activo no va a producir mayores pagos al momento de la venta del mismo en la medida en que se mantenga el plantel de hacienda reproductora.

Además también se indica que existe la posibilidad (es una opción) de no reconocerse un PID por la diferencia temporaria que surja por la valuación de los **terrenos agropecuarios** en la medida en que no se prevea su venta en un futuro

previsible. Esta excepción alcanza únicamente a los terrenos dedicados a la actividad agropecuaria, y no así a otros inmuebles, ni siquiera cuando se trate de la plaza principal sobre la que está ubicada la principal fuente de ingresos y no se prevea su enajenación en el futuro.

## VI - CASOS COMUNES EN LAS PYMES

Se desarrollan a continuación situaciones que pueden encontrarse normalmente en empresas de menor tamaño.

### Depreciaciones de rodados

El artículo 88 de la ley de impuesto a las ganancias establece un tope máximo de \$ 20.000 como deducción en concepto de costo de adquisición de rodados, y se adopta el método de línea recta para la depreciación. Es decir, considerando una vida útil de 5 años para los rodados, independientemente de su costo real de adquisición, el importe máximo a deducirse anualmente en concepto de amortización de un rodado es de \$ 4.000.

*Ejemplo:* en el año 20X1 una empresa adquiere un automóvil por \$ 280.000, asignándosele un valor de rezago de \$ 75.000, y una vida útil de 5 años.

Suponer una tasa del impuesto del 35%.

Al final del año 20X1 la medición del rodado será:

|   | CONTABLE                | FISCAL                 |
|---|-------------------------|------------------------|
| Rodados                                     | 280.000                 | 280.000                |
| Amortización acumulada                      | (41.000) <sup>(1)</sup> | (4.000) <sup>(2)</sup> |
|   | 239.000                 | 276.000                |
| Diferencia (276.000 - 239.000)              | 37.000                  |                        |
| Activo por Impuesto Diferido (37.000 * 35%) | 12.950                  |                        |

Se reconoce un AID dado que el valor fiscal del activo excede su valor contable. Si por ejemplo en el ejercicio siguiente se vende el rodado, el costo a computar contablemente por dicha venta será de \$ 239.000; mientras que fiscalmente del valor de la venta podrá deducirse como costo \$ 276.000; es decir, existe una diferencia temporaria deducible.

La contabilización será:

|                                      |        |        |
|--------------------------------------|--------|--------|
| AID (+ activo)                       | 12.950 |        |
| a Impuesto a las ganancias (- gasto) |        | 12.950 |

Si el rodado no se vende, y se mantienen todos los supuestos iguales, al final del año 20X2 debe agregarse un año más de depreciación, siendo en consecuencia la medición:

|   | CONTABLE                | FISCAL                 |
|---|-------------------------|------------------------|
| Rodados                                     | 280.000                 | 280.000                |
| Amortización acumulada                      | (82.000) <sup>(3)</sup> | (8.000) <sup>(4)</sup> |
|   | 198.000                 | 272.000                |
| Diferencia (272.000 - 198.000)              | 74.000                  |                        |
| Activo por Impuesto Diferido (74.000 * 35%) | 25.900                  |                        |

Como el valor contable sigue siendo menor que el fiscal, aún existe un AID en relación con este activo. El saldo del AID se incrementa respecto al que mostraba el año anterior, pasando de \$ 12.950 a \$ 25.900. En consecuencia debe incrementarse el saldo del activo, siendo la contabilización:

|                                      |        |        |
|--------------------------------------|--------|--------|
| AID (+ activo)                       | 12.950 |        |
| a Impuesto a las ganancias (- gasto) |        | 12.950 |

## Leasing

Es normal ver en PyMEs la adquisición de bienes de uso, principalmente rodados y maquinarias, mediante la celebración de contratos de arrendamientos financieros (*leasing*). Contablemente, dicha operación debe reconocerse como una compra-venta financiada, de acuerdo a lo regulado por la [RT 18/2000](#). Es decir, se incorpora el bien al activo, se le asigna una vida útil y se lo deprecia de acuerdo a la misma. Además se reconocerá un pasivo, por las cuotas (cánones) adeudadas.

Fiscalmente, de acuerdo al artículo 6 del decreto 1038/2000, ante la celebración de un contrato de este tipo se puede computar como deducción impositiva el importe de los cánones imputables al ejercicio fiscal.

*Ejemplo:* El 10/4/20X6 se celebra un contrato de *leasing* a 24 meses para la adquisición de una máquina acordándose el pago de 24 cánones mensuales consecutivos de \$ 65.500 cada uno. Se fija además una opción de compra de \$ 71.680 a ejercer al final de la duración del contrato. Se abonan de contado \$ 12.000 en concepto de gastos del contrato.

Al momento de la celebración del contrato el valor de contado de la máquina asciende a \$ 1.265.500; y la vida útil asignada por la empresa a las maquinarias asciende a 4 años.

Al cierre de ejercicio se abonaron 8 cánones, habiéndose devengado \$ 165.520 en concepto del componente financiero del contrato, y falta devengar \$ 212.660 en el plazo restante.

Suponer una tasa del impuesto del 35%.

Al final del año 20X6 la medición de la máquina será:

|   | CONTABLE                 | FISCAL                   |
|---|--------------------------|--------------------------|
| Maquinaria en <i>leasing</i>                    | 1.277.500 <sup>(5)</sup> | 1.119.680 <sup>(6)</sup> |
| Amortización acumulada bienes en <i>leasing</i> | (319.375)                |                          |
|   | 958.125                  | 1.119.680                |
| Diferencia (958.125 - 1.119.680)                | 161.555                  |                          |
| Activo por Impuesto Diferido (161.555 * 35%)    | 56.544                   |                          |

|  | CONTABLE  | FISCAL    |
|--|-----------|-----------|
| Acreedores por <i>leasing</i> (cánones)          | 1.048.000 | 1.119.680 |
| Acreedores por <i>leasing</i> (opción de compra) | 71.680    |           |
| Intereses cedidos a devengar                     | (212.660) |           |
|  | 907.020   | 1.119.680 |
| Diferencia (907.020 - 1.119.680)                 | 212.660   |           |
| Pasivo por Impuesto Diferido (212.660 * 35%)     | 74.431    |           |

Al tratarse a la operación como una compra financiada, se activa el bien, reconociendo como costo su valor de contado más los gastos de celebración del contrato. El valor fiscal del activo estará dado por los cánones adeudados. Corresponde reconocer un AID de \$ 56.544 porque fiscalmente en años futuros se descontará del resultado gravado el total de los cánones adeudados, mientras que contablemente este bien de uso generará resultados negativos por \$ 958.125 en concepto de depreciaciones.

Desde el punto de vista del pasivo, el valor fiscal está dado por los cánones adeudados (coincidente con el valor del activo fiscal). En ese caso se reconoce un PID porque esta deuda generará resultados contables negativos en el futuro en concepto de intereses por \$ 212.660, mientras que impositivamente la deducción estará dada por la totalidad de los cánones adeudados.

En conclusión, el contrato en cuestión da lugar al reconocimiento de un PID por \$ 17.887 (neto del AID y PID calculados separadamente). Esto puede explicarse pensando por un lado en la deducción fiscal a computar en los años siguientes (\$ 1.119.680) y por otro en el total de cargos a resultados negativos generados por el contrato que asciende a \$ 1.170.785 (en concepto de depreciaciones \$ 958.125 y \$ 212.660 en concepto de intereses). Es decir, contablemente el bien generará resultados negativos futuros superiores a los que podrán deducirse fiscalmente.

|                              | CONTABLE  | FISCAL    |
|------------------------------|-----------|-----------|
| Resultados negativos futuros | 1.170.785 | 1.119.680 |
|                              | 1.170.785 | 1.119.680 |

|   |        |
|---|--------|
| Diferencia (1.170.785 - 1.119.680)          | 51.105 |
| Pasivo por Impuesto Diferido (51.105 * 35%) | 17.887 |

La contabilización de esta situación será:

|                                    |        |        |
|------------------------------------|--------|--------|
| Impuesto a las ganancias (+ gasto) | 17.887 |        |
| a PID (+ pasivo)                   |        | 17.887 |

Al cierre de ejercicio 20X7 se abonaron 12 cánones más, habiéndose devengado \$ 175.580 en concepto del componente financiero del contrato. En consecuencia la medición de las cuentas relacionadas será:

|   | CONTABLE  | FISCAL                 |
|---|-----------|------------------------|
| Maquinaria en <i>leasing</i>                    | 1.277.500 | 333.680 <sup>(7)</sup> |
| Amortización acumulada bienes en <i>leasing</i> | (638.750) |                        |
|   | 638.750   | 333.680                |
| Diferencia (638.750 - 333.680)                  | 305.070   |                        |
| Pasivo por Impuesto Diferido (305.070 * 35%)    | 106.775   |                        |

|  | CONTABLE | FISCAL  |
|--|----------|---------|
| Acreedores por <i>leasing</i> (cánones)          | 262.000  | 333.680 |
| Acreedores por <i>leasing</i> (opción de compra) | 71.680   |         |
| Intereses cedidos a devengar                     | (37.080) |         |
|  | 296.600  | 333.680 |
| Diferencia (296.600 - 333.680)                   | 37.080   |         |
| Pasivo por Impuesto Diferido (37.080 * 35%)      | 12.978   |         |

Nuevamente los valores fiscales de los activos y pasivos relacionados están calculados de acuerdo al total de los cánones adeudados.

Considerando las diferencias generadas por el bien de uso y por la deuda, se reconoce un PID de \$ 119.753

|  | CONTABLE               | FISCAL                 |
|--|------------------------|------------------------|
| Resultados negativos futuros                 | 675.830 <sup>(8)</sup> | 333.680 <sup>(9)</sup> |
|  | 675.830                | 333.680                |
| Diferencia (675.830 - 333.680)               | 342.150                |                        |
| Pasivo por Impuesto Diferido (342.150 * 35%) | 119.753                |                        |

Al cierre del ejercicio 20X7 la contabilización a efectuar será por la diferencia de saldo inicial (\$ 17.887) y final del PID relacionado (\$ 119.753):

|                                    |         |         |
|------------------------------------|---------|---------|
| Impuesto a las ganancias (+ gasto) | 101.866 |         |
| a PID (+ pasivo)                   |         | 101.866 |

Finalmente, durante el ejercicio 20X8 se abonaron 4 cánones restantes y se hizo uso de la opción de compra cancelando el



monto pactado. Al cierre se devengaron los \$ 37.080 restantes en concepto del componente financiero del contrato. En consecuencia la medición de las cuentas relacionadas será:

|  | CONTABLE  | FISCAL |
|--|-----------|--------|
| Maquinaria                                   | 1.277.500 | -      |
| Amortización acumulada                       | (958.125) |        |
|  | 319.375   | -      |
| Diferencia (319.375 - 0)                     | 319.375   |        |
| Pasivo por Impuesto Diferido (319.375 * 35%) | 111.781   |        |

Nuevamente la registración será únicamente por la diferencia de saldo inicial (\$ 119.753) y final (\$ 111.781) del PID relacionado:

|                                      |       |       |
|--------------------------------------|-------|-------|
| PID (- pasivo)                       | 7.972 |       |
| a Impuesto a las ganancias (- gasto) |       | 7.972 |

Al cierre del ejercicio no existen más deudas relacionadas con la adquisición de esta máquina, y el valor fiscal de la misma es nulo dado que no quedan cánones por descontar en el futuro. Dado que el valor contable del activo excede a su valor fiscal se reconoce un PID que refleja el costo de un bien que ya no tiene efecto fiscal. Si por ejemplo en el ejercicio siguiente se vende la máquina, el costo a computar contablemente por dicha venta será de \$ 319.375; mientras que fiscalmente del valor de la venta no podrá deducirse costo alguno, dando lugar a un resultado sujeto a impuesto mayor que el resultado contable.

#### Revaluación de bienes de uso

Si bien se trata de una opción de medición alternativa prevista por la [RT 17](#), modificada por la [RT 31/2011](#), no es extraño creer que son varias las PyMEs que hicieron uso de esta opción para reconstruir el valor de sus activos fijos ante la imposibilidad de ajustar por inflación.

Esta alternativa permite medir los bienes de uso a valores de mercado (revaluar a valor razonable); pero fiscalmente la deducción por depreciación debe calcularse sobre los valores históricos, dado que en la liquidación del impuesto a las ganancias no se permite reconocer el cambio de valor generado por la revaluación.

Si existe una revaluación positiva (aumento del valor del activo), a la inversa de lo que sucede con el tope de deducción por amortizaciones de rodados, el valor contable va a exceder al valor fiscal.

Cabe destacar que la empresa que haya hecho uso de este criterio de medición alternativo debería (de acuerdo a lo establecido por la [RT 31](#)) haber aplicado ya el método de impuesto diferido en relación con las partidas afectadas por la revaluación.

El método de impuesto diferido prescripto por la [RT 41](#) exceptúa de reconocer activos o pasivos por impuestos diferidos por la revaluación del terreno agropecuario. Por un lado, se trata de un terreno que no da lugar al reconocimiento de depreciación por el paso del tiempo, por lo que la diferencia temporaria no se revertiría por esta razón. Además, se entiende que, siendo el terreno el bien de uso principal en la actividad agropecuaria, no es probable su enajenación en el corto plazo, por lo que de reconocerse un PID no se reversaría en el futuro.

*Ejemplo:* en el año 20X1 una empresa constructora de obra civil adquiere una maquinaria pesada por \$ 180.000, asignándosele una vida útil de 12 años.

Al final del año 20X7, la entidad decide revaluar dicha maquinaria. El valor razonable de la misma a esa fecha asciende a \$ 550.000.

Suponer una tasa del impuesto del 35%.

Al final del año 20X7 la medición de la maquinaria será:

|  | CONTABLE                | FISCAL                 |
|--|-------------------------|------------------------|
| Maquinaria                                   | 1.320.000               | 180.000                |
| Amortización acumulada                       | (770.000)               | (105.000)              |
|  | 550.000 <sup>(10)</sup> | 75.000 <sup>(11)</sup> |
| Diferencia (550.000 - 75.000)                | 475.000                 |                        |
| Pasivo por Impuesto Diferido (475.000 * 35%) | 166.250                 |                        |

Se reconoce un PID dado que el valor contable del activo excede a su valor fiscal. Si por ejemplo en el ejercicio siguiente se vende la máquina, el costo a computar contablemente por dicha venta será de \$ 550.000; mientras que fiscalmente del valor de la venta podrá deducirse como costo \$ 75.000, dando lugar a un resultado sujeto a impuesto mayor. Existe una diferencia temporaria imponible.

Contablemente, la registración a efectuar será:

|                                    |         |         |
|------------------------------------|---------|---------|
| Impuesto a las ganancias (+ gasto) | 166.250 |         |
| a PID (+ pasivo)                   |         | 166.250 |

Si al final del ejercicio 20X8 el valor razonable no difiere significativamente del valor contable, la medición de la maquinaria será:

|  | CONTABLE                | FISCAL                 |
|--|-------------------------|------------------------|
| Maquinaria                                   | 1.320.000               | 180.000                |
| Amortización acumulada                       | (880.000)               | (120.000)              |
|  | 440.000 <sup>(12)</sup> | 60.000 <sup>(13)</sup> |
| Diferencia (440.000 - 60.000)                | 380.000                 |                        |
| Pasivo por Impuesto Diferido (380.000 * 35%) | 133.000                 |                        |

Si bien aún corresponde reconocer un PID por el activo revaluado, el saldo del mismo es menor que el correspondiente al año anterior. En consecuencia, el asiento será:

|                                      |        |        |
|--------------------------------------|--------|--------|
| PID (- pasivo)                       | 33.250 |        |
| a Impuesto a las ganancias (- gasto) |        | 33.250 |

### Cargos a incobrables

Si bien el artículo 87 de la ley de impuesto a las ganancias permite deducir "castigos y provisiones" contra malos créditos, el artículo 136 del decreto reglamentario establece "indicios de incobrabilidad" que deben manifestarse para que la deducción esté permitida.

En consecuencia, puede suceder que existan créditos que contablemente son considerados incobrables dado que la empresa prevé su falta de cobro, pero que fiscalmente no puedan ser deducidos hasta tanto se cumplan alguno de los indicios establecidos.

*Ejemplo:* la empresa decide provisionar aquellos créditos que presenten una morosidad superior a 180 días. Al cierre del ejercicio 20X7, el total del saldo de créditos por ventas ascendía a \$ 555.700. Del total de los mismos, \$ 75.200 corresponden a 3 deudores que presentan una antigüedad mayor a 6 meses respecto de su fecha de vencimiento. La empresa ha iniciado acciones judiciales tendientes al cobro solo a uno de ellos, cuyo saldo a la fecha de cierre ascendía a \$ 40.310.

Suponer una tasa del impuesto del 35%.

Al final del año 20X7 la medición de los créditos será:

|   | CONTABLE | FISCAL   |
|---|----------|----------|
| Créditos por ventas                         | 555.700  | 555.700  |
| Previsión para incobrables                  | (75.200) | (40.310) |
|   | 480.500  | 515.390  |
| Diferencia (480.500 - 515.390)              | 34.890   |          |
| Activo por Impuesto Diferido (34.890 * 35%) | 12.211   |          |

Se reconoce un AID dado que el valor fiscal del activo excede a su valor contable. Si en algún ejercicio siguiente se cumple alguno de los indicios previstos por el decreto respecto a los 2 deudores faltantes, se reconocerá fiscalmente el incobrable en ese momento generando un menor resultado gravado, dado que en la contabilidad no se reconocerá nuevamente.

La contabilización será:

|                                      |        |        |
|--------------------------------------|--------|--------|
| AID (+ activo)                       | 12.211 |        |
| a Impuesto a las ganancias (- gasto) |        | 12.211 |

Si finalmente se verifica la incobrabilidad de alguno de los deudores previsionados, tanto contable como fiscalmente disminuye el monto de los "créditos", por lo que dejaría de existir diferencia entre las mediciones contables e impositivas.

Cabe destacar que los incobrables cuya deducción futura no se cree posible nunca darán lugar al reconocimiento de AID, dado que no reflejan diferencias a revertirse con el paso del tiempo.

### Honorarios a directores

La [RT 41](#) especifica expresamente que los honorarios de directores no representan distribuciones de resultados, sino que deben reconocerse como resultados del período en el cual se prestaron los servicios, aun cuando se requiera su posterior aprobación por parte de la asamblea, reunión de socios o similar.

Para que dichos honorarios sean deducibles a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias, es necesario que los mismos sean asignados individualmente dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada impositiva.

*Ejemplo:* la empresa cerró ejercicio el 31/12/20X6, reconociendo \$ 400.000 en concepto de honorarios, contabilizándose el respectivo pasivo.

Habitualmente la sociedad celebra la asamblea de accionistas que trata los estados contables y la gestión del directorio en el mes de junio; y generalmente en la misma se decide la aprobación de los honorarios propuestos, y se procede a la asignación particular a cada uno de los miembros del directorio.

Suponer una tasa del impuesto del 35%.

Al final del año 20X6 la medición de los créditos será:

|  | CONTABLE | FISCAL |
|--|----------|--------|
| Honorarios a pagar                           | 400.000  | -      |
|  | 400.000  | -      |
| Diferencia (400.000 - 0)                     | 400.000  |        |
| Activo por Impuesto Diferido (400.000 * 35%) | 140.000  |        |

Dado que el pasivo contable supera al pasivo fiscal, se reconoce un AID. Esto es así como consecuencia de que en la liquidación fiscal correspondiente al ejercicio 20X6 no se podrá deducir el monto de honorarios, generándose un mayor resultado gravado en comparación con el contable.

La contabilización será:

|                                      |         |         |
|--------------------------------------|---------|---------|
| AID (+ activo)                       | 140.000 |         |
| a Impuesto a las ganancias (- gasto) |         | 140.000 |

La deducción fiscal de dichos honorarios corresponderá ser efectuada en el ejercicio siguiente, momento en que se realizó la asignación individual de los mismo. En tal sentido, en el ejercicio 20X7 la base fiscal resultará menor a la contable.

### Medición de bienes de cambio

Los EP, de acuerdo a lo establecido en la segunda parte de la [RT 41](#), pueden optar por medir la existencia final de bienes de cambio a valor de compra (costo), a valores corrientes (costo de reposición), o de acuerdo al valor de la última compra. Este último criterio es el coincidente con lo establecido por el artículo 52, inciso a), de la ley de impuesto a las ganancias, agregándose como condición que la compra debe haber sido efectuada dentro de los 2 meses anteriores al cierre. Es decir, si el ente opta por alguno de los otros criterios, existirá una diferencia entre la medición fiscal y la contable.

Cabe destacar que para los EM la [RT 41](#) indica como criterio de medición de los bienes de cambio únicamente el costo de reposición, sin opciones alternativas.

*Ejemplo:* una empresa posee al cierre de ejercicio 1252 unidades del bien "x", que se corresponden con las siguientes

compras:

20/4/2017 - 33 unidades a \$ 125 + IVA

15/5/2017 - 371 unidades a \$ 129 + IVA

23/6/2017 - 398 unidades a \$ 142 + IVA

24/7/2017 - 450 unidades a \$ 149 + IVA

El costo de reposición al cierre de ejercicio (31/07/2017) es de \$ 152 por unidad.

Suponer una tasa del impuesto del 35%.

Suponer el caso de un EP que opta por la medición al valor de compra y decide aplicar el método de impuesto diferido.

Al final del ejercicio 20X7 la medición de los bienes de cambio será:

|   | CONTABLE | FISCAL  |
|---|----------|---------|
| Bienes de cambio                            | 175.550  | 186.548 |
|   | 175.550  | 186.548 |
| Diferencia (175.550 - 186.548)              | 10.998   |         |
| Activo por Impuesto Diferido (10.998 * 35%) | 3.849    |         |

El valor fiscal surge de medir toda la existencia final (1252 unidades) al valor de la última compra (\$ 149). En este caso debe reconocerse un AID dado que el valor contable de las mercaderías es menor a su valor fiscal. Cuando el stock sea realizado, el costo computable fiscal será mayor que el contable, por lo que el resultado sujeto a impuesto será menor que el que surja de la contabilidad. Es decir, existe una diferencia temporaria imponible.

La contabilización será:

|                                      |       |       |
|--------------------------------------|-------|-------|
| AID (+ activo)                       | 3.849 |       |
| a Impuesto a las ganancias (- gasto) |       | 3.849 |

Suponer el mismo ejemplo, pero considerando que se trata de un EM que debe medir su existencia final a costo de reposición. Al final del ejercicio 20X7 la medición de los bienes de cambio será:

|  | CONTABLE | FISCAL  |
|--|----------|---------|
| Bienes de cambio                           | 190.304  | 186.548 |
|  | 190.304  | 186.548 |
| Diferencia (190.304 - 186.548)             | 3.756    |         |
| Pasivo por Impuesto Diferido (3.756 * 35%) | 1.315    |         |

El valor fiscal es igual que en el caso anterior, mientras que el valor contable surge de medir toda la existencia final (1252 unidades) al costo de reposición al cierre (\$ 152). Al resultar el activo mayor que su valor impositivo, deberá reconocerse un PID. A la inversa del ejemplo anterior, cuando el stock sea realizado, el costo computable fiscal será menor que el contable, por lo que el resultado sujeto a impuesto será superior que el que surja de la contabilidad, dando lugar a una mayor carga fiscal.

En este caso, la registración a efectuar será:

|                                    |       |       |
|------------------------------------|-------|-------|
| Impuesto a las ganancias (+ gasto) | 1.315 |       |
| a PID (+ pasivo)                   |       | 1.315 |

### Ventas a plazo

Principalmente en empresas dedicadas a la producción y venta de productos de gran valor es probable que realicen operaciones financiadas a largo plazo. En tal caso, el artículo 18 de la ley de impuesto a las ganancias establece que en

relación con las ventas financiadas por un plazo superior a los 10 meses, la gravabilidad del ingreso en el impuesto será cuando se produzca la exigibilidad de las cuotas (concepto de devengado exigible).

*Ejemplo:* durante el mes de junio de 20X7 una empresa constructora vende y entrega tres departamentos iguales a tres clientes diferentes:

- Cliente A: valor de venta \$ 1.200.000, pagadero en 24 cuotas mensuales y consecutivas de \$ 50.000 a vencer a partir del mes de julio.
- Cliente B: valor de venta \$ 1.200.000, pagadero \$ 800.000 de contado y el saldo restante en 4 cuotas mensuales y consecutivas de \$ 100.000 a vencer a partir del mes de septiembre de 20X7.
- Cliente C: valor de venta \$ 1.200.000, pagadero en 12 cuotas mensuales y consecutivas de \$ 100.000 a vencer a partir del mes de julio.

En las tres operaciones no existen componentes financieros implícitos, y los explícitos se encuentran correctamente segregados. Suponer una tasa del impuesto del 35%.

Al cierre de ejercicio (31/7/20X7), el cliente C no había pagado aún la 1° cuota (vencida durante el mes de julio); los otros dos clientes cumplieron oportunamente con sus obligaciones de pago. La medición de los créditos será:

|  | CONTABLE  | FISCAL  |
|--|-----------|---------|
| Deudor "A" <sup>(14)</sup>                     | 1.150.000 | -       |
| Deudor "B" <sup>(15)</sup>                     | 400.000   | 400.000 |
| Deudor "C" <sup>(16)</sup>                     | 1.200.000 | 100.000 |
|  | 2.750.000 | 500.000 |
| Diferencia (2.750.000 - 500.000)               | 2.250.000 |         |
| Pasivo por Impuesto Diferido (2.250.000 * 35%) | 787.500   |         |

Contablemente, las 3 ventas fueron realizadas y se encuentran correctamente devengadas en el ejercicio en que se efectuaron. Fiscalmente, solo la venta al cliente B se encuentra totalmente alcanzada por el impuesto en el ejercicio 20X7; mientras que las ventas financiadas a más de 10 meses (al cliente A y al cliente C) tributarán de acuerdo al concepto devengado exigible:

- Venta al cliente "A" tributa sobre \$ 50.000 (1° cuota de las 24, devengada y saldada durante el ejercicio). El saldo de \$ 1.150.000 resultará gravado en los ejercicios siguientes, a medida que las 23 cuotas restantes resulten exigibles.
- Venta al cliente "C" tributa sobre \$ 100.000 (1° cuota de las 12, aunque no fue cancelada por el deudor, la misma se encuentra devengada). El saldo de \$ 1.200.000 resultará alcanzado por el impuesto durante el ejercicio siguiente, cuando las 11 cuotas restantes sean exigibles.

Contablemente, la registración a efectuar será:

|                                    |         |         |
|------------------------------------|---------|---------|
| Impuesto a las ganancias (+ gasto) | 787.500 |         |
| a PID (+ pasivo)                   |         | 787.500 |

Suponer que durante el ejercicio siguiente los clientes A y B cancelaron todas las cuotas exigibles a la fecha de cierre, mientras que el cliente C aún adeuda 3 cuotas (todas ya vencidas). En tal caso la medición de los créditos será:

|  | CONTABLE                | FISCAL  |
|--|-------------------------|---------|
| Deudor "A"                                   | 550.000 <sup>(17)</sup> | -       |
| Deudor "B"                                   | -                       | -       |
| Deudor "C"                                   | 300.000 <sup>(18)</sup> | 300.000 |
|  | 850.000                 | 300.000 |
| Diferencia (850.000 - 300.000)               | 550.000                 |         |
| Pasivo por Impuesto Diferido (550.000 * 35%) | 192.500                 |         |

Si bien aún corresponde reconocer un PID dado que el activo contable supera al fiscal, el saldo del mismo es menor que el correspondiente al año anterior. En consecuencia, el asiento será:

|                                      |         |         |
|--------------------------------------|---------|---------|
| PID (- pasivo)                       | 595.000 |         |
| a Impuesto a las ganancias (- gasto) |         | 595.000 |

### Bono por inversiones permanentes

La [ley 27264](#) (2016), en su título III, capítulo II, establece un régimen de fomento a las inversiones efectuadas por las micro, pequeñas y medianas empresas entre el 1/7/2016 y el 31/12/2018. El principal beneficio establecido por esta ley es el cómputo como “pago a cuenta del impuesto a las ganancias”, un monto equivalente al 10% de las inversiones productivas (realizadas en obras de infraestructura o bienes de capital, excluyendo automóviles), que deben revestir la calidad de amortizables para el impuesto a las ganancias.

Nada dice la ley sobre la reducción del importe amortizable en el 10% computable como pago a cuenta para calcular las futuras depreciaciones deducibles. Es decir, se deduce un beneficio adicional dado por la posibilidad de computar la amortización en función del precio de adquisición de las inversiones sin descontar el pago a cuenta.

El reconocimiento contable del beneficio generado por el derecho al cómputo del pago a cuenta puede realizarse:

- Como un menor valor del costo del activo: esto tendrá lugar cuando los bienes incorporados se reconozcan inicialmente al costo, dado que existe una “disminución” de las erogaciones necesarias para poner al activo en condiciones de ser utilizado. Se trata de la alternativa más razonable, dado que el espíritu de la [ley 27264](#) consiste en promover inversiones, reduciendo el sacrificio de comprarlos o producirlos.
- Como un ingreso: esto tendrá lugar cuando los activos incorporados se midan sobre la base de un valor corriente al momento de su incorporación (por ej., los activos biológicos). En este caso el reconocimiento de un ingreso sería correcto, porque, si el bien se midiera al costo deducido del beneficio, este último terminaría siendo presentado como un resultado por tenencia (dado que al medir a valor corriente se lo compararía con un valor histórico inferior al costo de origen real).

En ninguna de las dos alternativas de contabilización planteadas surgen activos o pasivos por impuestos diferidos a contabilizar.

En el caso de reconocer un ingreso por el beneficio, no surgen diferencias entre valores fiscales y contables de activos o pasivos. De esta manera, no existirán diferencias temporarias que den lugar a AID o PID. En esta situación solo existe un ingreso no gravado que únicamente tendrá impacto en el cálculo de la tasa efectiva del impuesto.

En cambio, en caso de reconocer un menor costo de incorporación del activo, existe una diferencia entre la medición contable (valor residual calculado sobre el costo deducido del beneficio) y la base fiscal (valor residual calculado sobre el costo original del activo, porque las depreciaciones a deducir fiscalmente corresponden calcularlas sobre este valor) que a priori puede entenderse como capaz de generar un AID. Sin embargo, de acuerdo a lo expresamente indicado por la normativa contable (tanto en el [Anexo I de la RT 41](#), como en el [punto 5.19.6.3.1 de la RT 17](#)), no se reconocerá dicho activo. En consecuencia, el beneficio se ve reflejado como un menor gasto por impuesto a las ganancias, afectando la tasa efectiva del impuesto.

En consecuencia, el pago a cuenta establecido como un beneficio fiscal por la [ley 27264](#) no genera diferencias que permitan el reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos, sino que afectarán la tasa efectiva aplicada.

## VII - REFLEXIONES FINALES

Si bien la gran mayoría de los hechos económicos reconocidos por la contabilidad son considerados en la liquidación del impuesto a las ganancias, existen situaciones que generan importes imponibles o deducibles tributariamente en períodos diferentes al de su devengamiento (y correspondiente reconocimiento contable). De la misma manera, existen transacciones que nunca serán objeto del impuesto, y ficciones fiscales (por ej., desgravaciones o créditos de impuesto) que nunca serán reconocidas en la contabilidad.

Cuando suceden estas situaciones, el método tradicional de contabilización del impuesto a las ganancias (método de impuesto a pagar) no respeta el principio de lo devengado; siendo el método de impuesto diferido el único tratamiento contable del impuesto a las ganancias que respeta adecuadamente el criterio de lo devengado.

Fundamentada en esta razón, la [RT 41](#) indica la utilización de este método de manera obligatoria a los EM, y da la opción de su aplicación alternativa a los EP.

De esta manera, cualquier ente en Argentina que no califique como EP deberá contabilizar el impuesto a las ganancias de acuerdo al método del diferido (ya sea mediante el método completo establecido por la [RT 17](#), o por el método con excepciones introducido en la tercera parte de la [RT 41](#)).

Tanto la [RT 17](#) como la [RT 41](#) establecen como método a aplicar para contabilizar el efecto del impuesto a las ganancias en el ejercicio el método basado en el balance. Este método parte de contabilizar el impuesto determinado que surge de la declaración fiscal (imputándolo a resultados) para luego imputar contra ese mismo resultado la variación de los saldos de activos y pasivos diferidos ocurrida durante el ejercicio.

Para calcular el saldo al cierre de estos activos y pasivos deberá efectuarse una comparación entre activos y pasivos medidos de acuerdo a las normas contables y esos mismos activos y pasivos medidos de acuerdo con los criterios impositivos. A las diferencias que surjan se les aplica la tasa vigente del impuesto y, según sean las bases contables mayores o menores que las fiscales, generarán activos o pasivos por impuestos diferidos.

Dada la sencillez del método, y que en los entes de menor tamaño son poco comunes las situaciones que puedan generar diferencias entre el tratamiento contable y el fiscal, no debería resultar dificultosa la aplicación del diferido, siendo aconsejable su utilización inclusive en los EP.

---

**Notas:**

- (1) La amortización contable considera el valor de rezago y la vida útil estimada:  $(\$ 280.000 - \$ 75.000)/5$
- (2) La amortización fiscal está calculada sobre el máximo valor deducible impositivamente por el rodado  $(\$ 20.000)$  y considerando la vida útil estimada
- (3) Dos años de amortización acumulada:  $\$ 41.000 \times 2$
- (4) Dos años de amortización fiscal acumulada:  $\$ 41.000 \times 2$
- (5) Se corresponde con el valor de contado del contrato más los gastos del mismo  $(\$ 1.265.500 + \$ 12.000)$
- (6) Representa el valor nominal del contrato pendiente al final del año (16 cánones de  $\$ 65.500$  c/u y la opción de compra por  $\$ 71.680$ )
- (7) Representa el valor nominal del contrato pendiente al final del año (4 cánones de  $\$ 65.500$  c/u y la opción de compra por  $\$ 71.680$ )
- (8) Los resultados negativos futuros relacionados con la maquinaria y su contrato de arrendamiento serán los cargos por amortización por los dos años de vida útil restante  $(\$ 638.750)$  más los intereses pendientes de devengo  $(\$ 37.080)$
- (9) La deducción fiscal a computar en los ejercicios siguientes está dada por los 4 cánones pendientes más la opción de compra.
- (10) El monto del valor de origen y amortizaciones acumuladas se recalcula proporcionalmente, considerando que el valor residual debe coincidir con el valor razonable al momento de la revaluación
- (11) Dado por el valor residual histórico, considerando los 5 años de vida útil restante  $(\$ 180.000 / 12 \times 5)$
- (12) Considerando los valores revaluados se adiciona un año más de amortización  $(\$ 550.000 / 5)$
- (13) Dado por el valor residual histórico, considerando los 4 años de vida útil restante  $(\$ 180.000 / 12 \times 4)$
- (14) Contablemente se reconoce un saldo representativo del total de la operación menos una cuota ya cobrada. Fiscalmente no saldo exigible impago
- (15) Contablemente el cliente adeuda solo la parte financiada de la operación. Por tratarse de una financiación menor a los 10 meses, fiscalmente la totalidad del monto pendiente de cobro es exigible
- (16) Si bien el cliente adeuda la totalidad del monto de la operación, desde el punto de vista impositivo solo es exigible la cuota impaga cuyo vencimiento ya operó
- (17) Durante el ejercicio abonó 12 cuotas de  $\$ 50.000$  c/u
- (18) Durante el ejercicio abonó 9 cuotas de  $\$ 100.000$  c/u