

CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS (CECyT)¹

INFORME N° 35 ÁREA CONTABILIDAD

RECONOCIMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE ACUERDO AL METODO BASADO EN EL BALANCE

Autores:

Silvina Marcolini
Alfredo Zgaib
Mónica Del Valle Pulido
Hernán Perotti
Gonzalo Donaire
Hugo Nazar
Marcelo Montiano
Micaela Lotufo Haddad

Informe N° 35 - Área Contabilidad del CECyT: Reconocimiento Contable del Impuesto a las Ganancias de acuerdo al método basado en el Balance
Ciudad Autónoma de Buenos Aires: FACPCE, 2025
Edición para Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas
ISBN N°...(en trámite).
CDD ...(en trámite)

Fecha de catalogación: .../.../20...

¹ Año 2025 –

Directora General del CECyT: Dra. Carmen Verón

Directora del Área Contabilidad: Dra. Silvina Marcolini

Consejo Asesor del Área Contabilidad: Dr. Alfredo Zgaib

Autor – Período del mandato: 2023/2025 – Plan de Trabajo: 2024/2025

Autorización CECyT: 19/11/2025

Aprobación MD: 20/11/2025

**CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS
(C.E.C.yT.)**

**RECONOCIMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO A LAS
GANANCIAS DE ACUERDO AL METODO BASADO EN
EL BALANCE**

Área: Contabilidad

Autores:

Silvina MARCOLINI

Alfredo ZGAIB

Mónica del Valle PULIDO

Hernán PEROTTI

Gonzalo DONAIRE

Hugo NAZAR

Marcelo MONTIANO

Micaela LOTUFO HADDAD

INDICE

1. INTRODUCCION	3
2. REVISION DEL METODO DESDE LA DOCTRINA	4
3. ANALISIS NORMATIVO NACIONAL	10
3.1. Método del impuesto diferido basado en el balance	12
3.2. Reconocimiento de activos y pasivos por impuesto diferido	15
3.3. Medición	19
3.4. Presentación	19
3.5. Revelación	20
4. CONTEXTO LATINOAMERICANO	22
4.1. Chile	22
4.2. Perú	24
4.3. Colombia	25
5. ANALISIS DE REVELACIONES A PARTIR DE LA INFORMACION DE LOS ESTADOS CONTABLES	27
5.1. Muestra	27
5.2. Resultados	27
6. PROPUESTA DE REVELACION SOBRE IMPUESTO A LAS GANANCIAS	32
7. BIBLIOGRAFIA	36
INDICE DE ANEXOS:	
ANEXO 1: Listados de empresas y cantidad de estados contables identificados	38
ANEXO 2: Modelos de Notas sobre Impuesto Diferido tomados de la Literatura	43
ANEXO 3: Comparación entre NUA y RT anteriores y modelos de revelación	50
ANEXO 4: Casos prácticos	60

1. INTRODUCCIÓN

El reconocimiento contable del impuesto a las ganancias es un tópico en el cual convergen las normas contables y fiscales; también el que nos permite apreciar las diferencias entre un campo y otro. La doctrina contable ha cuestionado la naturaleza de gasto de esta partida por distintas razones: no es voluntario, sino que representa un compromiso de pago obligatorio; se asume con el Estado, cuyas prestaciones no están dirigidas directamente al ente sino al público en general; no existe una relación directa entre el gasto por impuesto y los ingresos o, en otras palabras, no se trata de un gasto generado para la obtención de ingresos; corresponde a la actividad del ente bajo su concepción de empresa en marcha pero no está vinculado con la producción. Aunque se plantean, en el plano doctrinal, discusiones respecto del cumplimiento o no del concepto de gasto, desde el punto de vista contable existe consenso acerca de su consideración como partida de resultado.

Su reconocimiento contable lleva implícita la necesidad de cuantificación y es en este punto donde surgen dos métodos:

- **Impuesto determinado**, que consiste en reconocer como gasto el importe del impuesto determinado (igual al calculado en la declaración jurada correspondiente a las ganancias fiscales del ejercicio actual). Su contrapartida es un pasivo por impuestos corrientes.
- **Efecto impositivo**, que implica reconocer como gasto la suma surgida de contemplar las consecuencias fiscales de los sucesos económicos reconocidos por la contabilidad, tanto de los relacionados con las ganancias fiscales del ejercicio actual como de los hechos ya ocurridos que afectarán los beneficios fiscales de ejercicios futuros.

El primero supone el reconocimiento de un gasto coincidente con el monto a pagar; por lo tanto, solo contempla los desembolsos financieros que la empresa deberá afrontar en el corto plazo (pasivo corriente). El segundo evita el ocultamiento de pasivos (o activos) no corrientes, emergentes de sucesos reconocidos por la contabilidad que repercutirán sobre beneficios imponibles futuros. Este último, en definitiva, nos sitúa en el dominio del método del impuesto diferido.

La utilización del método del efecto impositivo nos exige preparar papeles de trabajo que contemplen tanto las diferencias entre las mediciones contables y fiscales de los elementos del patrimonio como su evolución a lo largo del tiempo, si correspondiera. Se trata de papeles que usualmente deben confeccionar quienes liquidan anualmente el impuesto a las ganancias.

En este trabajo revisamos:

- ✓ el tratamiento contable del impuesto a las ganancias desde la doctrina,
- ✓ las regulaciones establecidas por las normas contables argentinas;
- ✓ la situación en algunos países latinoamericanos;
- ✓ los resultados de un relevamiento empírico realizado sobre las empresas del panel pyme de nuestro país, y
- ✓ la bibliografía que nos sirvió de guía.

También proponemos un esquema de revelación referido a los activos, pasivos y resultados vinculados con el impuesto a las ganancias. Asimismo presentamos los siguientes anexos:

- ✓ Anexo 1, con el listado de las empresas relevadas.
- ✓ Anexo 2, que incluye los modelos de revelación obtenidos de la literatura y otras fuentes.
- ✓ Anexo 3, para presentar una comparación entre normas actuales y anteriores.
- ✓ Anexo 4, que contempla ejercicios prácticos resueltos.

2. REVISIÓN DEL MÉTODO DESDE LA DOCTRINA

Como expusimos, el gasto por impuesto del período, de acuerdo con el método del efecto impositivo, permite contemplar el efecto fiscal de todos los sucesos reconocidos por la contabilidad. Implica, por lo tanto, abordar el problema de las discrepancias existentes entre los criterios contables y fiscales. Estas discrepancias generan pasivos o activos de largo plazo que, si se aplicara el método de la cuota a pagar, permanecerían fuera del balance. Los criterios contables tienen por objetivo establecer un conjunto de pautas para la elaboración de los informes financieros, cuya finalidad es proveer información para la toma de decisiones económico-financieras y no determinar la obligación tributaria. Por el contrario, la legislación impositiva establece reglas para

calcular el resultado fiscal (ganancia sujeta a impuesto) y determinar la obligación correspondiente.

Hanlon y Heitzman (2010) destacan que, desde el punto de vista fiscal, las ganancias son jurisdiccionales y los impuestos que las gravan derivan del lugar en la que fueron generadas. Desde la perspectiva de la contabilidad financiera, los resultados corresponden al grupo económico, independientemente del lugar en el que se hayan ganado.

De acuerdo con el EFRAG (2011), los impuestos diferidos resuelven la aplicación de dos conjuntos de reglas que obedecen a objetivos diferentes. Así, con un enfoque estrictamente contable, dentro del método del efecto impositivo, si el monto que se reconoce como resultado por el impuesto difiere del que se registra como pasivo, se requiere de una tercera cuenta que cierre la igualdad patrimonial.

Ahora bien, no todas las diferencias que provienen de la aplicación de criterios contables y fiscales deben ser analizadas a partir de los métodos mencionados. Dichas diferencias pueden ser permanentes o temporales. Siguiendo a Comprix et al. (2011), la clasificación depende de que dichas diferencias sean o no una cuestión de tiempo. Las permanentes no afectan los beneficios imponibles de ejercicios futuros, mientras que las temporales indican una disimilitud entre el tratamiento contable e impositivo de sucesos económicos que aumentarán o reducirán los resultados fiscales de ejercicios posteriores.

Las diferencias permanentes son consecuencia de discrepancias conceptuales acerca de los elementos que deben ser reconocidos como activos, pasivos, ingresos y gastos, sea por motivos de recaudación o extrafiscales. Su existencia modifica el costo fiscal efectivo, que podrá resultar más elevado (debido a gastos no deducibles, por ejemplo) o más reducido (si hubiese ingresos exentos) que la tasa legal. Implica aumentar o reducir el resultado contable para obtener la ganancia o pérdida fiscal pero no generan registro alguno en la contabilidad.

Las diferencias temporales emergen por disimilitudes en los criterios de medición de activos y pasivos (hecho que afecta, naturalmente, el momento de reconocimiento de ingresos y gastos). Estaríamos frente a una cuestión de

periodificación cuya consecuencia es el diferimiento o adelantamiento de la obligación fiscal. Si se tratara de un diferimiento, debe reconocerse como un pasivo por impuestos diferidos; si fuera un anticipo, como un activo por impuestos diferidos. Son estos los pasivos y activos que quedarían fuera del balance si no se aplicara el método del efecto impositivo.

Respecto de las diferencias temporales, cabe destacar la modificación introducida por el *Financial Accounting Standard* (FAS) 96, que abandona la denominación de “*timing differences*” para adoptar la expresión “*temporary differences*”, lo que se traduce como “diferencias temporales” a las primeras y “diferencias temporarias” a las segundas (García Olmedo, 1997).

Más allá de la cuestión semántica, existe una distinción conceptual importante, ya que las diferencias temporales se refieren a las cuentas de ingresos y gastos, es decir a la cuenta de resultados y las diferencias temporarias a las cuentas de activos y pasivos, es decir al balance. Cuando las diferencias en las mediciones de activos y pasivos tienen su contrapartida en resultados, obtendremos las mismas mediciones de activos, pasivos y resultados emergentes del impuesto a las ganancias. No obstante, ambas alternativas son muy diferentes, de acuerdo con las normas contables vigentes, no todos los ajustes que surgen por la medición periódica de un activo o pasivo inciden directamente en resultados, sino que suelen repercutir sobre el patrimonio neto, los resultados diferidos (otro resultado integral en el marco de las NIIF) u otras partidas patrimoniales (como la plusvalía o valor llave, en el caso de combinaciones de negocios). En definitiva, en el contexto normativo actual las diferencias temporales quedan incluidas dentro del concepto de diferencias temporarias.

Entre las alternativas para reflejar contablemente estas diferencias ha predominado el método de la deuda. Según este método, tanto las diferencias temporales como el resto de las temporarias constituyen activos por impuestos anticipados o pasivos por impuestos diferidos. A partir de su aceptación generalizada en la doctrina, y considerando la clasificación de las diferencias mencionadas, es posible distinguir dos enfoques dentro del método de la deuda:

- **Método del estado de resultados:** Reconoce como activos y pasivos por impuestos, las diferencias temporales que se producen en las cuentas de ingresos y gastos, es decir en el estado de resultados.
- **Método del balance:** Reconoce como activos y pasivos por impuestos, las diferencias temporarias que se producen en las cuentas de activos y pasivos, es decir en el balance.

En el mismo sentido, de acuerdo con AECA (2009), existen dos procedimientos de cálculo para contabilizar el impuesto diferido:

- **Enfoque basado en la cuenta de resultados,** según el cual las diferencias entre el beneficio contable y la base imponible surgen por las divergencias entre los criterios contables y fiscales al imputar gastos o ingresos al estado de resultados y pueden ser permanentes o temporales.
- **Enfoque basado en el balance,** según el cual la diferencia entre la base fiscal y el valor contable de los activos y pasivos da lugar a las diferencias temporarias.

Para identificar a las diferencias temporarias surgidas a partir de la medición contable y fiscal de activos y pasivos se incluye el siguiente Cuadro I:

Cuadro I: Diferencias temporarias

	En un elemento de ACTIVO	En un elemento de PASIVO
Base fiscal menor que el valor contable	Diferencia temporaria imponible	Diferencia temporaria deducible
Base fiscal mayor que el valor contable	Diferencia temporaria deducible	Diferencia temporaria imponible

Fuente: AECA (2009, p. 27)

La norma contable se refiere a deducciones y otras ventajas fiscales que, además de los resultados contables no admitidos fiscalmente, inciden sobre la

tasa efectiva del impuesto. Así, las diferencias que surgen por aplicación de las normas contable y leyes fiscales se resumen a continuación:

Diferencias temporarias, determinantes de impuestos diferidos:

- Diferencias en las mediciones contables y fiscales de activos y pasivos.
- Quebrantos fiscales recuperables en un futuro previsible.

Otras diferencias, determinantes de la tasa efectiva del impuesto:

- Ganancias reconocidas contablemente y exentas del impuesto.
- Gastos reconocidos contablemente y no deducibles fiscalmente.
- Deducciones admitidas fiscalmente sin correlato contable.

La consideración de cada una de estas diferencias de acuerdo con su efecto contable y fiscal, a partir del resultado contable, se muestra en el Cuadro II. Recordemos que una diferencia temporaria derivada de las mediciones contables y fiscales de activos y pasivos puede no tener su correlato en el resultado del período en el contexto normativo actual.

Cuadro II: Diferencias temporarias y otras diferencias

Concepto	Normativa contable	Ley fiscal
Resultado contable antes de impuesto de acuerdo con la Cuenta de resultados		
Menos: Ganancias reconocidas contablemente y exentas del impuesto	Aumentan la tasa efectiva del impuesto	Ganancias exentas
Más: Gastos reconocidos contablemente y no deducibles fiscalmente	Reducen la tasa efectiva del impuesto	Gastos no deducibles
Resultado contable ajustado por Otras diferencias		
Más o menos: Diferencias en las mediciones contables y fiscales de activos y pasivos imputables a resultados	Diferencias temporarias que determinan (aumentan o reducen) impuestos diferidos	
Resultado fiscal antes de deducciones admitidas		
Menos: Deducciones admitidas fiscalmente	Reducen la tasa efectiva del impuesto	Deducciones
Resultado fiscal sujeto a impuesto	Pasivo por impuestos corrientes	
Si el resultado fiscal sujeto a impuesto es negativo y recuperable en un futuro previsible	Activo por impuesto diferido	

Fuente: Marcolini (2023)

A partir de lo expuesto se revisará la normativa contable nacional en la parte pertinente al tema.

3. ANÁLISIS NORMATIVO NACIONAL

Para analizar el contexto normativo nacional nos hacemos las siguientes preguntas:

a) ¿Qué normas contables profesionales aplican las entidades en nuestro país?

En nuestro país, algunas entidades deben emitir estados contables conforme a la Resolución Técnica N° 26 “Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las pymes)”, mientras que otras tienen que aplicarla Resolución Técnica N° 54 “Norma Unificada Argentina de Contabilidad”.

b) ¿Qué establece la RT N° 54 sobre el tratamiento del impuesto a las ganancias?

La Resolución Técnica N° 54 trata la “Contabilización del impuesto a las ganancias en su Capítulo 5 “Efectos contables procedentes de determinadas circunstancias, transacciones o contratos”, en los párrafos 571 a 600. El siguiente Cuadro III muestra los temas tratados por la normativa:

Cuadro III: RT 54 – Capítulo 5

Párrafo/s	Tema tratado
571	Definiciones
572 a 573	Reconocimiento de pasivos por impuesto corriente
574	Medición de pasivos o activos por impuesto corriente
575 a 577	Presentación y revelación de pasivos o activos y gasto o ingreso por impuesto a las ganancias corriente
578 a 581	Reconocimiento de pasivos o activos por impuesto diferido
582 a 583	Excepciones al reconocimiento de pasivos por impuesto diferido
584	Excepciones al reconocimiento de activos por impuesto diferido
585 a 587	Medición inicial y posterior de los pasivos o activos por impuesto diferido
588 a 590	Determinación de la base fiscal de activos y pasivos
591 a 595	Comparación con el valor recuperable de los activos por impuestos diferidos
596 a 599	Presentación y revelación de pasivos o activos y pérdidas o ganancias por impuesto diferido
600	Otras normas aplicables

Fuente: Elaboración propia

c) ¿Qué entidades pueden o deben aplicar el método del impuesto diferido basado en el balance según la RT N° 54?

Las entidades pequeñas podrán optar por el método del impuesto determinado (reconociendo exclusivamente el gasto y el pasivo por impuesto a las ganancias corriente) ¹ o por el método del impuesto diferido basado en el balance.

Las entidades medianas están obligadas a utilizar el método del impuesto diferido basado en el balance, aunque podrían liberarse de tal obligación si su

¹RT N° 54 párrafo 572.

empleo implica un costo o esfuerzo desproporcionado la entidad podrá aplicar el método del impuesto determinado². Esta exención, como lo establecen los párrafos 573 y 83 de la NUA, solo puede aplicarse de modo restrictivo y en casos verdaderamente excepcionales.

Para el resto de las entidades la aplicación del método del impuesto diferido basado en el balance es obligatoria.

d) ¿Qué alternativas existen para la contabilización del impuesto a las ganancias en el contexto nacional?

- **Método del “impuesto corriente” o del “impuesto determinado”**: el impuesto devengado en el ejercicio (y el pasivo por impuesto a las ganancias corriente) es el que surge (o surgirá) de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias. Refleja las consecuencias fiscales actuales de las transacciones y otros sucesos reconocidos en los estados contables; es decir, proviene de las ganancias fiscales correspondientes al ejercicio actual.
- **Método del “Impuesto diferido” basado en el balance**: requiere que el ente reconozca tanto las consecuencias fiscales actuales como futuras de las transacciones y otros sucesos reconocidos en los estados contables. El impuesto diferido se calcula, por lo tanto, en función de las ganancias fiscales de ejercicios futuros. Se reconocen, cuando existen diferencias entre las mediciones contables y los valores fiscales de los activos y pasivos, activos (AID) o pasivos (PID) por impuestos diferidos.

3.1. Método del impuesto diferido basado en el balance

a) Aspectos básicos

² RT N° 54 párrafo 573: “En la medida en que reconocer activos y pasivos por impuestos diferidos implique un costo o esfuerzo desproporcionado, según la evaluación establecida en el párrafo 83, una entidad mediana podrá reconocer exclusivamente el gasto y el pasivo por impuesto a las ganancias corriente. Por lo general, una entidad llegará a esta conclusión si los usuarios específicos de sus estados contables, a la fecha de la evaluación, son exclusivamente: a) los órganos de control societario; o b) los organismos de recaudación fiscal”.

Existen diferentes métodos de determinación del impuesto diferido, sin embargo, uno de los más utilizados y adoptado por la normativa contable profesional es el método del impuesto diferido basado en el balance, el cual se sustenta en una de las premisas fundamentales para la preparación de estados contables: el predominio de la sustancia sobre la forma económica y la prevalencia de la definición de activos y pasivos³. Evita así la existencia de activos y pasivos por fuera del balance. Su aplicación provee información relevante para la toma de decisiones de los usuarios de la información contable respecto del costo efectivo impositivo de la entidad.

b) Conceptualización del método

El método basado en el balance se aplica para contabilizar el efecto del impuesto a las ganancias en el ejercicio, y consiste en comparar:

- la medición contable de activos y pasivos, resultante de aplicar las normas de medición de la RT N° 54; y
- la base fiscal de dichos activos y pasivos, representada por las valuaciones determinadas de acuerdo con lo establecido por la legislación referida al impuesto a las ganancias.

c) Tipos de diferencias

A la fecha de los estados contables, algunas de las diferencias derivadas de comparar las mediciones contables con las bases fiscales de los activos y pasivos también se verán reflejadas entre el resultado contable y fiscal son las tradicionalmente denominadas “temporarias”⁴, debido a que se originan en un ejercicio y luego se revierten en uno o más períodos posteriores.

Existen dos tipos de diferencias temporarias:

- Diferencias temporarias deducibles (DTD): son las que darán lugar a la reducción de los beneficios imponibles futuros, las cuales darían lugar al

³Resolución Técnica N° 54 párrafo 39 “Una entidad imputará a resultados los costos relacionados con un ingreso, en el mismo período durante el cual se reconoce el ingreso”.

⁴Denominación que también utiliza la RT 54 en las definiciones del párrafo 571.

reconocimiento de activos por impuestos diferidos (AID). La generación de un AID se puede dar cuando:

- la medición contable del activo es menor que su base fiscal; o
 - la medición contable del pasivo es mayor a su base fiscal.
- Diferencias temporarias imponibles: son las que aumentarán los beneficios imponibles futuros; por ende, dan lugar al reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido (PID). La generación de un PID emerge cuando:
 - la medición contable del activo es mayor a su base fiscal; o
 - la medición contable del pasivo es menor a su base fiscal.

También pueden generarse AID cuando se incurre en pérdidas o quebrantos impositivos o se generan créditos fiscales no utilizados siempre que resulte probable su deducción de ganancias imponibles futuras.

d) **¿Diferencias permanentes? ¿Otras diferencias?**

Si bien en la doctrina contable se hace referencia a este tipo de diferencias, no constituyen una consecuencia directa de aplicar el método del impuesto diferido, pues no afectan a los beneficios imponibles de ejercicios futuros. Por el contrario, ellas inciden sobre la tasa efectiva del gravamen, dado que aumentan o reducen el resultado impositivo. Entre ellas, podemos citar a las siguientes:

- ganancias reconocidas contablemente y exentas del impuesto;
- gastos reconocidos contablemente y no deducibles fiscalmente;
- gastos o ingresos presuntos; y
- otras deducciones admitidas por la ley fiscal.

Estas diferencias afectan al resultado fiscal y por ende se relacionan con estrategias de planificación fiscal de la entidad. Aquellas que surgen de deducciones admitidas fiscalmente disminuyen el costo fiscal efectivo y, por lo tanto, se vinculan con estrategias de manejo de la ganancia fiscal, generan un menor impuesto devengado y afectan, a través del mismo, al resultado contable neto informado a los propietarios.

3.2. Reconocimiento de activos y pasivos por impuesto diferido

La RT N° 54 establece principios de reconocimiento de activos por impuestos diferidos y de pasivos de impuestos diferidos y también excepciones al reconocimiento de los mismos.

¿Cuáles son los principios de reconocimiento de activos por impuesto diferido?

Según el párrafo 580 inc. b) de la RT N° 54, se va a reconocer un activo por impuesto diferido (generado por diferencias temporarias deducibles), siempre que sea probable que la recuperación o la cancelación de la medición contable de un activo o pasivo vaya a producir pagos fiscales menores.

¿Cuáles son las excepciones para el reconocimiento de activos por impuesto diferido?

Según la RT N° 54, párrafo 584, no se van a reconocer activos por impuesto diferidos procedentes de:

- a) El reconocimiento inicial de un activo o de un pasivo en una transacción que:
 - (i) no es una combinación de negocios; y
 - (ii) a la fecha de la transacción no afecta el resultado contable ni el impositivo.
- b) Inversiones en sucursales, en sociedades controladas o vinculadas o en negocios conjuntos si es improbable que:
 - (i) las diferencias se reviertan en un futuro previsible; o
 - (ii) la entidad espere ganancias imponibles suficientes contra las cuales computar tales diferencias.

¿Cuál sería el principio de reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido?

Según el párrafo 580 inc. a) de la RT N° 54, se va a reconocer un pasivo por impuesto diferido (generado por diferencias temporarias impositivas), siempre que sea probable que la recuperación o la cancelación de la medición contable de un activo o pasivo vaya a producir pagos fiscales mayores.

¿Cuáles son las excepciones para el reconocimiento de pasivos por impuesto diferido?

En el caso de las excepciones para el reconocimiento de pasivos por impuesto diferido, la RT N° 54 establece dos tipos, aquellas que son de cumplimiento obligatorio (incluidas en el párrafo 582 de la norma) y otras de aplicación optativa (las del párrafo 583).

Según el párrafo 582, no se van a reconocer pasivos por impuesto diferidos procedentes de:

- a) Un valor llave que no es deducible impositivamente;
- b) El reconocimiento inicial de un activo o de un pasivo en una transacción que:
 - (i) no es una combinación de negocios; y
 - (ii) a la fecha de la transacción no afecta el resultado contable ni el impositivo.
- c) Inversiones en sucursales, en sociedades controladas o vinculadas o en negocios conjuntos si:
 - (i) la inversora puede controlar los momentos de reversión de tales diferencias temporarias; y
 - (ii) es improbable que dichas diferencias se reviertan en un futuro previsible.

En el párrafo 583 la norma dispone que la entidad podrá no reconocer los pasivos por impuestos diferidos provenientes de:

- a) Diferencias entre la medición contable y base fiscal de terrenos y otros activos no amortizables no destinados a la venta o negociación cuando es improbable que dichas diferencias se reviertan en un futuro previsible (por ejemplo, porque no se espera su venta en un plazo razonable).

Con anterioridad, la RT 41 limitaba esta excepción a los “terrenos agropecuarios” en tanto fuera improbable la reversión de las diferencias en un futuro previsible. Con la reanudación de la expresión de los estados contables en moneda homogénea, la Resolución 539/18 amplió dicha excepción para todos los “terrenos” y la totalidad de entidades, sea que apliquen RT 17 o RT 41, también cuando sea improbable que las diferencias temporarias se reversen (por ejemplo, si no se prevé su venta en un futuro previsible)

b) Diferencias entre la medición contable y base fiscal de ciertos tipos de hacienda que probablemente no generen mayores pagos fiscales en el momento de la venta debido a los requisitos establecidos por la legislación fiscal (por ejemplo, el mantenimiento del número de cabezas).

Esta excepción ya se encontraba vigente en las NCPA argentinas previas a las RT 54, pero sólo para entes pequeños o medianos alcanzados por la RT 41.

¿Qué requisitos deben contemplarse para aplicar las excepciones al reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos?

Las excepciones al reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos son de dos tipos:

- a) las obligatorias, y
- b) las condicionadas.

Obligatorias son las provenientes del reconocimiento inicial:

- de un valor llave; y
- de ciertos activos y pasivos, no incorporados mediante una combinación de negocios, cuyo tratamiento contable difiere del fiscal.

Según señala Zgaib (2012), sin regulaciones como las referidas antes, tales diferencias podrían dar lugar al reconocimiento tanto de activos como pasivos por impuestos diferidos. De hecho, la vinculada con el “reconocimiento de ciertos activos y pasivos” está prohibida en el marco de las NIIF pero no en otros cuerpos normativos (es el caso de los USGAAP).

Las condicionadas incluyen las provenientes de:

- inversiones en sucursales, en sociedades controladas o vinculadas o en negocios conjuntos;
- activos no amortizables cuya venta es improbable; y
- la medición de un determinado tipo de hacienda.

Estas diferencias no deberían traducirse en el reconocimiento de impuestos diferidos en la medida en que las expectativas indiquen que su reversión es improbable (de ahí su identificación como “condicionadas”). Las disposiciones de la RT 54 evitan, siguiendo a Zgaib (2023), el reconocimiento de activos cuya probabilidad de recuperación es incierta y de pasivos que no satisfacen el umbral de reconocimiento establecido por las normas contables. Efectos no deseados que suelen derivarse de la aplicación mecánica de la normativa (basada en disposiciones de la NIC 12 que no están presentes en la RT 17 ni en la RT 54).

¿Qué sucede respecto de los activos por impuesto diferido provenientes de pérdidas fiscales o quebrantos impositivos o créditos fiscales no utilizados?

En el caso de los activos por impuesto diferido provenientes de pérdidas fiscales o quebrantos impositivos o créditos fiscales no utilizados, el párrafo 580 inc. c) establece que se van reconocer siempre que resulte probable su deducción de ganancias imponibles futuras.

A su vez, el párrafo 581 de la RT N° 54 dispone que un activo por impuestos diferidos proveniente de pérdidas fiscales o quebrantos impositivos sólo se va a reconocer en la medida que se estime probable la obtención de ganancias imponibles futuras suficientes. Para evaluar la probabilidad de obtener tales ganancias, la entidad deberá considerar si:

- a) las pérdidas o quebrantos fiscales han sido producidos por causas identificables, cuya repetición es improbable;
- b) existen normas que establecen un límite temporal para la utilización de tales quebrantos;

- c) reconoció pasivos por impuestos diferidos que permitan estimar la existencia de futuros importes imponibles; o
- d) tiene oportunidades de planificación fiscal que le permita incrementar los beneficios imponibles futuros (por ejemplo, intercambiando activos cuyos ingresos están exentos por otros que generan ganancia gravada o eligiendo el momento para la imputación de ciertos ingresos o gastos a los fines de la determinación de la ganancia imponible).

3.3. Medición

¿Cómo deben medirse los activos y pasivos por impuestos diferidos?

Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse:

- ✓ Multiplicando las diferencias temporarias o la pérdida fiscal por la alícuota que se espera rija en el momento estimado de reversión de las diferencias temporarias o compensación de pérdidas fiscales⁵.
- ✓ A valor nominal o a su valor descontado, utilizando un tipo de interés que “refleje las evaluaciones del mercado sobre el valor tiempo del dinero y los riesgos específicos de la operación”⁶.

La medición a valor descontado, criterio que no resulta sencillo e inclusive está vedado por las Normas Internacionales de Información Financiera, trata de evitar la sobrevaluación de activos y pasivos; distorsión que se genera por la utilización del valor nominal para medir elementos cuya recuperación o liquidación usualmente demanda períodos muy extensos. Fenómeno que adquiere especial gravedad en escenarios altamente inflacionarios, tal lo señalado por Zgaib (2022).

3.4. Presentación

Según la RT 54:

- ✓ Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben:

⁵Resolución Técnica 54, párrafos 571, 585 y 586.

⁶Resolución Técnica 54, párrafo 587.

- Compensarse si una entidad tiene el derecho legal de hacerlo (párrafo 596).
- Exponerse en el estado de situación patrimonial dentro de las “deudas fiscales” u “otros créditos en moneda” o como una partida separada de “pasivos por impuestos diferidos” o “activos por impuestos diferidos” (párrafo 597).
- ✓ El gasto por impuesto a las ganancias se presentará “dentro de la misma sección del estado de resultados o del estado de evolución del patrimonio neto donde se exponen las partidas que le dieron origen” (párrafo 598).

3.5. Revelación

¿Qué información debe revelar en notas una entidad que aplica el método de impuesto diferido?

En el párrafo 599 se expresa que una entidad deberá revelar en notas:

- a) Sobre el gasto o ingreso por impuesto a las ganancias: distinguir entre impuesto corriente e impuesto diferido;
- b) Por cada tipo de pasivo o activo por impuestos diferidos: clasificar según la diferencia temporaria que le dio origen:
 - (i) el saldo inicial;
 - (ii) la variación del saldo durante el período; y
 - (iii) el saldo final;
- c) Si hubo cambios de tasa: una explicación de los cambios producidos durante el período en la tasa o tasas impositivas aplicables;
- d) Sobre las pérdidas fiscales: los motivos para reconocer activos por impuestos diferidos provenientes de pérdidas fiscales del ejercicio actual o del precedente;
- e) Respecto de cada tipo de diferencias temporarias y de quebrantos impositivos y créditos fiscales no utilizados:

- (i) el importe de los créditos y deudas por impuestos diferidos reconocidos a la fecha de cada uno de los períodos presentados;
 - (ii) el importe que afectó el resultado del período, si no surgiera con evidencia de la información sobre las variaciones de los importes reconocidos en los estados de situación patrimonial
- f) Conciliación entre el gasto o ingreso imputado a resultados y el impuesto teórico (que surge de multiplicar el resultado contable por la tasa fiscal vigente)
- g) Si hubiera pasivos o activos no reconocidos por aplicación de las excepciones admitidas en los párrafos 582 y 584: indicar cuáles fueron.
- h) Si hubiera diferencias temporarias deducibles y pérdidas fiscales no utilizadas para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos: indicar el importe y fecha de validez, si la tuvieran, en la medida en que la falta de reconocimiento no se derive de las excepciones contempladas del párrafo 584;
- i) Si la entidad optó por medir los activos y pasivos diferidos a su valor actual:
- (i) su valor nominal y su valor descontado clasificado por año durante el cual se estima tendrá lugar su reversión;
 - (ii) la tasa de interés utilizada en el descuento.

¿Existe alguna excepción respecto a la información a revelar en notas?

SI. Respecto a la conciliación entre el gasto o ingreso imputado a resultados y el impuesto teórico (párrafo 599, inciso f), una entidad puede optar por no presentar dicha conciliación cuando:

- (i) sea una entidad pequeña o mediana; o bien
- (ii) se trate de cualquier entidad que emita sus estados contables en moneda homogénea.

De modo que las alternativas de presentación de la información a revelar sobre conciliación es la que se enuncia en el siguiente Cuadro IV:

Cuadro IV: RT 54 – Información a revelar

Resultado contable antes del impuesto a las ganancias	Conciliación RT 54 Párrafo 599, inciso f)
x Tasa impositiva	
= Imp. a las ganancias determinado sobre resultado contable (impuesto teórico)	
+/- “Otras diferencias” (gastos no deducibles, ingresos exentos, gastos presuntos, ingresos presuntos) x Tasa impositiva	
= Imp. a las ganancias imputado a resultado del ejercicio	Opción de no presentar si cumple con requisitos del inciso
Variación Activos por Imp. diferidos x Tasa impositiva	No exigido por RT 54
Variación Pasivos por Imp. diferidos x Tasa impositiva	
= Imp. a las ganancias determinado según Dec. Jurada	

Fuente: Elaboración propia

La aplicación del método del efecto impositivo se ha generalizado tanto a nivel mundial como latinoamericano. Una referencia a Latinoamérica se expone en el apartado siguiente. Algunos países latinoamericanos, hemos revisado las exigencias normativas en Chile, Perú y Colombia en lo concerniente al reconocimiento contable de impuesto y la presentación de información financiera de las empresas. Un resumen de cada país se presenta a continuación.

4. CONTEXTO LATINOAMERICANO

4.1. Chile

Las Sociedades Anónimas Abiertas (SAA) chilenas son las únicas, desde el punto restringido, obligadas a llevar su contabilidad aplicando las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad). Ambas normas presentan un objetivo común propio, las NIIF confieren requisitos sobre la información a ser

revelada de transacciones y hechos económicos que afectan a la empresa, mientras que la norma tributaria destaca principalmente el pago de los impuestos al Estado.

La normativa no hace referencia explícita de cómo se debe presentar la información sobre impuestos diferidos en el estado financiero, creando así diferencias y dificultades para comparar la información; lo que sí señala es qué debe ser presentado.

En este contexto, el estudio de campo realizado por López Balmaceda y Soto Guzmán (2019) presenta una comparación entre lo que dispone la norma y como revelan las empresas esta cuestión en sus estados financieros.

Se advierte que la NIC 12 no especifica una estructura concreta sobre cómo presentar la información, lo que trae como consecuencia una disparidad en los datos divulgados por las compañías.

- Formas de divulgación halladas:
 - En el cuerpo del ESF referenciando a la nota específica sobre impuestos diferidos.
 - En notas sobre políticas contables, indicando:
 - Identificación de la norma aplicable.
 - Descripción de los criterios de reconocimiento u medición utilizados.
 - Describir el método específico utilizado (del pasivo basado en el balance).
 - En nota específica de impuestos diferidos:
 - Tasa impositiva a utilizar.
 - Desglose y comparación de los componentes de activos y pasivos (con base contable y base fiscal). Se agrega el impacto fiscal de la diferencia entre la base contable y fiscal de cada elemento.
 - En el caso de que exista compensación, un detalle de la misma.

- Detalle de impuestos corrientes y diferidos relacionados con el patrimonio
- Conciliación numérica entre el gasto (ingreso) por el impuesto y la que surge de multiplicar la ganancia contable por la tasa impositiva aplicable (80% de las compañías).
- Explicación de los cambios en tasas impositivas aplicables y su efecto en el método.

4.2. Perú

En Perú las NIIF emitidas por el IASB son de aplicación obligatoria, de acuerdo con lo dispuesto por la Ley General de Sociedades N°26887 (LGS) y la Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad N°28708 (LGSNC).

Por resolución 013-98-EF/93.01 el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC) adoptó las NIIF como los PCGA referidos en el art. 223 de la LGS. Supletoriamente, si las NIIF no contemplan una situación determinada, se pueden aplicar los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de los Estados Unidos de Norteamérica (USGAAP) emitidos por el FASB (Consejo de Normas de Contabilidad Financiera por sus siglas en inglés).

Por su parte la LGSNC, emitida en 2006, estableció normas y procedimientos para armonizar las normas contables de entidades del sector privado y del sector público, así como las cuentas nacionales.

El juego de normas contables (NIIF) aplicables en Perú son oficializadas mediante resoluciones anuales del CNC y son publicadas en el sitio web del Ministerio de Economía y Finanzas.

Con relación a cuestiones de medición, presentación e información a revelar sobre el impuesto a las ganancias, las empresas de Perú deben cumplir con lo dispuesto por la *NIC 12-Impuesto a las Ganancias* y la *NIC 1-Presentación de Estados Financieros*.

Para los casos de tratamiento fiscal incierto, fue de aplicación supletoria hasta diciembre de 2018 la *Interpretación 48- Contabilización de Incertidumbre en Impuesto a la Renta* del FASB.

La *CINIIF 23-La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias*, emitida en Mayo de 2017 por el IASB, es de aplicación obligatoria a partir de Enero de 2019 con posibilidad de aplicación anticipada.

Las interpretaciones de ambos organismos emisores explican cómo reconocer y medir los activos y pasivos por impuestos diferidos y corrientes si existe incertidumbre cuando los criterios adoptados por la entidad respecto al tratamiento de cualquier aspecto de la liquidación y contabilización de impuesto a las ganancias pueda no ser aceptado por la autoridad tributaria.

En Perú no existen normas de revelación obligatoria de las estrategias fiscales utilizadas por las empresas. Sin embargo, los expertos y asesores fiscales entrevistados en el marco de un estudio realizado por Vázquez et al. (2019), coincidieron en la conveniencia de introducirla con aplicación simultánea y complementaria con las normas contables sobre impuesto a las ganancias.

4.3. Colombia

Mediante la ley 1314 de 2009, Colombia implementó las Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante NIIF). En la actualidad para el modelo contable del impuesto diferido se aplica la NIC 12 “Impuesto a las Ganancias”. En cuestiones de revelación sobre el impuesto se debe aplicar lo establecido por la NIC 1. Y en aspectos vinculados con el tratamiento contable y la revelación de posiciones fiscales inciertas se debe aplicar la *CINIIF 23-La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias*.

La legislación obliga a las entidades a contar con un sistema de Conciliación Fiscal que permita verificar la consistencia de las cifras incluidas como base fiscal para el cálculo del impuesto a las ganancias corriente y diferido. Es un sistema de control o conciliación mediante el cual los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deben registrar las diferencias que surjan entre la

aplicación de las normas contables y las disposiciones del Estatuto Tributario para la determinación del impuesto a las ganancias.

El Decreto Reglamentario 1998 de 2017 (hoy compilado en el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria 1625 de 2016) reglamenta la Conciliación Fiscal obligatoria establecida por el Artículo 772-1 del Estatuto Tributario (modificado por Ley 1819 de 2016), que establece:

“Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 4º de la Ley 1314 de 2009, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán llevar un sistema de control o de conciliaciones de las diferencias que surjan entre la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos contables y las disposiciones de este Estatuto. El Gobierno nacional reglamentará la materia. El incumplimiento de esta obligación se considera para efectos sancionatorios como una irregularidad en la contabilidad”.

La conciliación fiscal debe contener las bases contables y fiscales de activos, pasivos, ingresos, costos, gastos y otros conceptos que deban ser declarados, así como las diferencias que surjan entre ellas. Las cifras fiscales informadas en la conciliación fiscal deben ser las que consignaron en la declaración del impuesto a las ganancias.

La conciliación fiscal está compuesta por dos elementos:

- a) El control de detalle. Es una herramienta de control implementada por la entidad que contiene las diferencias que surgen entre los sistemas de reconocimiento y medición de las normas contables y las disposiciones del Estatuto Tributario. Detalla las partidas conciliadas en el segundo elemento del sistema. La DIAN puede solicitar a las entidades que el control de detalle le sea
- b) Reporte de Conciliación fiscal. Es un informe de las cifras contables y fiscales, en donde se consolidan y explican las diferencias que surjan entre la aplicación de las normas contables y las normas tributarias, Constituye un anexo de la declaración jurada del impuesto a las ganancias.

Para cada año fiscal, la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN define el formato de reporte de la conciliación fiscal y las especificaciones

técnicas, los plazos y condiciones de presentación. Si no se estableciera un nuevo formato, se entiende que continua vigente el del año anterior.

El formato de reporte establecido por la DIAN para 2023 se puede consultar en:

http://168.61.69.177/documentospdf/PDF/R_DIAN_0051_2023_ANEXO.pdf

En el apartado siguiente presentamos un cuadro que resume las principales diferencias de medición contable e impositiva de activos y pasivos.

5. ANÁLISIS DE REVELACIONES A PARTIR DE LA INFORMACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES

5.1. Muestra

En nuestro trabajo exploratorio nos enfocamos en las empresas del panel pyme, examinando los estados contables de cada una en los ejercicios terminados entre y 2022. Relevamos 182 entidades: 14 de ellas no tenían estados contables publicados y dos estaban exentas del impuesto a las ganancias. Por lo tanto, nuestra muestra se redujo a 166 entidades. No siempre tuvimos acceso a todos los estados contables correspondientes a los ejercicios referidos ut supra: solo pudimos evaluar un total de 433. Presentamos el listado de entidades relevadas y la cantidad de estados contables identificados en cada una en el Anexo A.

En cada caso identificamos los siguientes atributos:

- Normas contables profesionales aplicadas.
- Método de contabilización del Impuesto a las Ganancias.
- Revelaciones de los párrafos 599 a), b), c), f), g), i) (RT 54).
- Revelaciones de los párrafos 599 d), e), h) (RT 54).

A continuación presentamos los resultados de nuestra exploración.

5.2. Resultados

Estudiamos 166 entidades y 433 estados contables. En estos se aplicaron las siguientes normas contables:

NCP Aplicadas	Cantidad de EECC	%
NIIF	405,00	93,53%
NCPA	28,00	6,47%
Total	433,00	100,00%

No todos los estados contables emitidos conforme a NCPA revelan la norma utilizada para su elaboración, aunque la mayoría aplicó la RT 17:

NCPA Aplicada	Cantidad de EECC	%
RT 17	295,00	73%
RT 41 Segunda Parte	44,00	11%
RT 41 Tercera Parte	26,00	6%
No revela	40,00	10%
Total	405,00	100%

En el 61% de los estados contables se utilizó el método del impuesto diferido para contabilizar el impuesto a las ganancias:

Método de contabilización	Cantidad de EECC	%
Impuesto diferido	266,00	61%
Impuesto determinado	35,00	8%
No revelan	132,00	30%
Total	433,00	100%

Sin embargo, encontramos 60 estados contables que revelan solamente la aplicación del método sin incluir notas específicas.

Para evaluar el cumplimiento de los requisitos de revelación confrontamos el contenido de las notas con los párrafos de revelación de la RT 54. Si bien esta

norma no estaba vigente durante los períodos contemplados en la exploración realizada, su tenor prácticamente no difiere del correspondiente a la sección C.7, del capítulo VI, de la RT 9.

Revelación párrafo 599 a) – VI, C.7, inc. g) de la RT 9

Revelaciones sobre la composición del gasto o ingreso por impuesto a las ganancias, distinguiendo entre impuesto corriente e impuesto diferido

En 147 estados contables se reveló la composición del gasto o ingreso por impuesto a las ganancias, distinguiendo entre impuesto corriente y diferido de diferentes maneras, segregando en el Estado de Resultados o en notas.

Revelación s/599 a)	Cantidad de EECC	%
Sí	147,00	55,26%
No	119,00	44,74%
Total	266,00	100,00%

Revelación párrafo 599 b) No contemplada explícitamente en la RT 9

Revelaciones por cada tipo de PID o AID, clasificado según la diferencia temporaria que le dio origen: i) el saldo inicial, variación del saldo durante el período, y el saldo final.

136 estados contables incluyen revelaciones por cada tipo de PID o AID, clasificado según la diferencia temporaria que le dio origen: i) el saldo inicial, variación del saldo durante el período, y el saldo final. Hallamos casos donde solamente se clasifica la diferencia temporaria según su origen.

Revelación s/599 b)	Cantidad de EECC	%
Sí	136,00	51,13%
No	130,00	48,87%
Total	266,00	100,00%

Revelación párrafo 599 c)– VI, C.7, inc. b) de la RT 9

Explicación de los cambios producidos durante el período en la tasa o tasas impositivas aplicables

En 122 estados contables se realizaron revelaciones explicando los cambios producidos durante el período en la tasa o tasas impositivas aplicables.

Revelación s/599 c)	Cantidad de EECC	%
Sí	122,00	45,86%
No	144,00	54,14%
Total	266,00	100,00%

Revelación párrafo 599 f) – VI, C.7, inc. a) de la RT 9

Conciliación entre el gasto o ingreso imputado a resultados y el impuesto teórico (que surge de multiplicar el resultado contable por la tasa fiscal vigente). Una entidad pequeña o mediana puede optar por no presentar o cualquier entidad puede no aplicar por ajustar los EECC (simplificación)

En 147 estados contables se incluyó la conciliación entre el gasto o ingreso imputado a resultados y el impuesto teórico.

Revelación s/599 f)	Cantidad de EECC	%
Sí	147,00	55,26%
No	119,00	44,74%
Total	266,00	100,00%

Revelación párrafo 599 g)– VI, C.7, inc. c) de la RT 9

Revelaciones sobre los activos y pasivos no reconocidos por excepciones al reconocimiento de AID y PID

En 63 estados contables se realizaron revelaciones sobre los activos y pasivos no reconocidos por excepciones al reconocimiento de AID y PID.

Revelación s/599 g)	Cantidad de EECC	%
Sí	63,00	23,68%
No	203,00	76,32%
Total	266,00	100,00%

Revelación párrafo 599 i)– VI, C.7, inc. h) de la RT 9

Revelaciones de la medición posterior de los AID y PID

53 estados contables contemplan revelaciones sobre la medición posterior de los AID y PID.

Revelación s/599 i)	Cantidad de EECC	%
Sí	53,00	19,92%
No	213,00	80,08%
Total	266,00	100,00%

Revelación párrafo 599 d), e) y h) – VI, C.7, inc. c), e) y f) de la RT 9

Revelaciones respecto de AID provenientes de pérdidas fiscales (quebrantos impositivos)

En 78 estados contables se practicaron revelaciones sobre AID provenientes de pérdidas fiscales (quebrantos impositivos).

Revelaciones s/599 d) e) h)	Cantidad de EECC	%
Sí	78,00	29,32%
No	188,00	70,68%
Total	266,00	100,00%

No encontramos, en 132 estados contables, revelaciones explícitas de aplicación del método del impuesto diferido. Sin embargo, detectamos las revelaciones expuestas en el cuadro siguiente:

Revelaciones	Sí	No	Total
Revelación s/599 a)	6,00	126,00	132,00
Revelación s/599 b)	-	132,00	132,00
Revelación s/599 c)	-	132,00	132,00
Revelación s/599 f)	2,00	130,00	132,00
Revelación s/599 g)	-	132,00	132,00
Revelación s/599 i)	1,00	131,00	132,00
Revelaciones s/599 d) e) h)	-	132,00	132,00

A partir de lo expuesto y con el objetivo de proponer una planilla que ayude a los profesionales a determinar y reconocer el impuesto del periodo, hicimos una revisión de la literatura y la normas sobre relacionados en el tema. Presentamos en el Anexo B los tipos de notas que identificamos.

6. PROPUESTA DE REVELACIÓN SOBRE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

En esta sección proponemos un modelo típico de notas.

NOTA X – Normas y políticas contables

Nota X.x – Impuesto a las ganancias

El gasto o ingreso por impuesto a las ganancias del ejercicio comprende tanto al impuesto corriente como diferido, según lo establecido por el párrafo 578 de la RT 54. Dicho cargo se reconoce en el estado de resultados, excepto en el caso de partidas que deben reconocerse directamente en el patrimonio neto (resultados diferidos).

El impuesto a las ganancias corriente comprende el impuesto a pagar originando en las ganancias (pérdidas fiscales del período).

El impuesto diferido representa el impuesto a pagar (recuperar) debido a las ganancias(pérdidas) fiscales de períodos fiscales futuros.

Los activos por impuestos diferidos se reconocen en la medida en que sea probable la generación de beneficios fiscales futuros contra los cuales se puedan deducir las diferencias temporarias deducibles o los quebrantos (pérdidas) impositivas.

La entidad no reconoce los pasivos por impuestos diferidos provenientes de terrenos y otros activos amortizables no destinados a la venta o negociación, siempre que su realización sea improbable., en virtud de lo permitido por el inciso a), del párrafo 583, de la RT 54.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos se miden:

- ✓ *En función de la tasa fiscal que se espera rija en el momento de cómputo de las diferencias temporarias o pérdidas fiscales. Cuando se aplican escalas progresivas, se utiliza la tasa promedio surgida de la liquidación del impuesto del período actual.*
- ✓ *A su valor nominal.*

[Cumple requerimiento RT 54: párrafo 674, incisos a y c]

Si bien en este ejercicio no se produjeron cambios en la escala y alícuotas del impuesto, se modificó la tasa media que recayó sobre los beneficios fiscales de la entidad, de acuerdo con el siguiente detalle:

	Ej. cerrado el 31-dic-x2	Ej. cerrado el 31-dic-x1
Alícuota promedio	32,40%	29,57%

[Cumple requerimiento RT 54: párrafo 599, inciso c)

NOTA Y – Composición de rubros y partidas

Nota Y.x – Activos/pasivos por impuestos diferidos

Los activos y pasivos por impuestos diferidos se miden a su valor nominal.

[Cumple requerimiento RT 54: párrafo 599, inciso i)

La composición y evolución de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos al 31-dic-x2 se exponen a continuación:

	Saldos al 31-dic-x2	Cargos imputados al resultado	Cargos imputados a los resultados diferidos	Otros cargos	Saldos al 31-dic-x1
Activos por impuestos diferidos (clasificados según rubro que los genera)					
Quebrantos impositivos					
Créditos por venta y otros créditos					
Inversiones financieras					
Bienes de cambio					
Bienes de uso, intangibles y propiedades de inversión					
Deudas financieras					
Provisiones y provisiones					
Otras deudas					
Total					
Pasivos por impuestos diferidos (clasificados según rubro que los genera)					
Créditos por venta y otros créditos					
Inversiones financieras					
Bienes de cambio					
Bienes de uso, intangibles y propiedades de inversión					
Deudas financieras					
Provisiones y provisiones					
Otras deudas					
Total					
Activos (pasivos por impuestos diferidos netos)					

[Cumple requerimiento RT 54: párrafos 691 y 599, inc. b]

Los activos por impuestos diferidos fueron reconocidos en el ejercicio precedente, a pesar de que los resultados de la entidad fueron negativos, debido a que existen expectativas de compensar tales pérdidas con beneficios fiscales futuros. Una compensación parcial se realizó en este ejercicio.

[Cumple requerimiento RT 54: párrafo 599, inc. d]

No fueron reconocidos pasivos por impuestos diferidos, procedentes de los terrenos destinados como bienes de uso. Los importes de dichos pasivos son los indicados a continuación:

	Ej. cerrado el 31-dic-x2	Ej. cerrado el 31-dic-x1
Terrenos administración		
Terrenos fábrica		

[Cumple requerimiento RT 54: párrafo 599, inciso g)

Nota Y.v – Impuesto a las ganancias

El gasto/ingreso por impuesto a las ganancias se compone del modo indicado a continuación:

	Saldos al 31-dic-x2	Saldos al 31-dic-x1
Impuesto a las ganancias corriente		
Impuesto a las ganancias diferido		
Gasto (ingreso) por impuesto a las ganancias		

[Cumple requerimiento RT 54: párrafos 691 y 599, inc. a]

A continuación se presenta la conciliación entre el impuesto a las ganancias imputado a resultados y el impuesto que resultó de aplicar la tasa del impuesto vigente sobre el resultado contable antes de impuesto (impuesto teórico):

	Saldos al 31-dic-x2	Saldos al 31-dic-x1
Resultado contable antes de impuesto		
Alícuota del impuesto		
Impuesto teórico		
Diferencias que aumentan (reducen) el costo fiscal efectivo		
Gastos no deducibles		
Ganancias no gravadas/exentas		
Deducciones especiales		
Variación de activos/pasivos por impuestos diferidos no reconocidos		
Diferencias entre el ajuste por inflación contable e impositivo		
Efecto de cambios de alícuotas/efecto de aplicación escala progresiva		
Resultado de inversiones en asociadas y negocios conjuntos		
Otras		
Subtotal diferencias que aumentan/reducen costo fiscal efectivo		
Impuesto a las ganancias imputado a resultados		

[Cumple requerimiento RT 54: párrafo 599, inc. f]

7. BIBLIOGRAFÍA

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (2009). Impuesto sobre beneficios, Documento N° 26 de la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad, Madrid.

Comprix, J., Graham, R. C., & Moore, J. A. (2011). Empirical evidence on the impact of book-tax differences on divergence of opinion among investors. *Journal of the American Taxation Association*, 33(1), 51-78. <https://doi.org/10.2308/jata.2011.33.1.51>

Consejo Normativo de Contabilidad (2023). *Resolución N° 013-98-EF/93*. 17 de julio de 1998; Lima. Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/conse_norm/resolucion/CNC013_1998_EF9301.pdf

Consejo Normativo de Contabilidad (2023). *Resolución N° 002-2018-EF/30*. 23 de Agosto de 2018; Lima. Recuperado de: <https://www.mef.gob.pe/es/consejo-normativo-de-contabilidad/resoluciones-2/resoluciones-cnc/18101-resolucion-de-consejo-normativo-de-contabilidad-n-002-2018-ef-30/file>

Decreto Reglamentario 1998/2017. Bogotá. Consultado en: <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=84501>

European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) (2011). Improving the Financial Reporting of Income Tax, Discussion Paper.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas:

- Resolución Técnica 26
- Resolución Técnica 54

Fernández Mellado, F. y Poza Cid, R. (2019). “*Posiciones fiscales inciertas: ¿Estás listo para IFRIC 23?*”. Periscopio Legal y Fiscal online, PWC, España. Recuperado de: <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/posiciones-fiscales-inciertas-estas-listo-para-ifric-23/>

Financial Accounting Standards Board:

- Conceptual Framework for Financial Reporting
- FAS 96: Accounting for Income Taxes
- FAS 109: Accounting for Income Taxes

Financial Accounting Standards Board-FASB (2006). Interpretation N° 48 - Accounting for Uncertainty in Income Taxes—An Interpretation of FASB Statement NO. 109. Consultada en <https://www.fasb.org/page/PageContent?pagelId=/reference-library/superseded-standards/summary-of-interpretation-no-48.html&bcpath=tff> y <https://dart.deloitte.com/USDART/pdf/ad511c06-3f31-11e6-95db-c562131e07c9>

García Olmedo, R. (1997). Las diferencias temporarias: otro enfoque en el tratamiento contable del Impuesto sobre Beneficios. *Técnica contable*, 49(586), 665-680.

Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of accounting and Economics*, 50(2-3), 127-178. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.09.002>

International Accounting Standards Board:

- Marco Conceptual para la Información Financiera
- Norma Internacional de Contabilidad N° 12: Impuesto a las Ganancias

International Accounting Standards Board-IASB (2017). CINIIF 23- La incertidumbre frente al tratamiento del impuesto a las ganancias. Consultada en:

https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_internacional.php?c=3&sc=176

Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Artículo 772-1. CONCILIACIÓN FISCAL. (Artículo adicionado por el artículo 137 de la Ley 1819 de 2016); Bogotá. Recuperado de: <https://estatuto.co/772-1>

Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad N°28708; Lima. Recuperado de: <https://www.gob.pe/institucion/mef/normas-legales/229368-28708>

Ley General de Sociedades N°26887; Lima. Recuperado de: <https://www.gob.pe/institucion/congreso-de-la-republica/normas-legales/2516154-26887>

Marcolini, S. (2023). “El papel de la información contable del impuesto sobre sociedades para la predicción de los resultados futuros”. Tesis doctoral, Universidad de Valencia, España.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico-OCDE (2015). Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Resúmenes. Informes Finales 2015. OCDE. Recuperado de: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

Pérez Rodríguez, M. (2018). “Tratamiento contable de las incertidumbres impositivas”. Revista Enfoques N°7, 07/2018. Enfoques online, La Ley, Thomson Reuters. Buenos Aires. Recuperado de: <https://www.consejosalta.org.ar/wp-content/uploads/Lectura-Tratamiento-contable-de-las-incertidumbres-impositivas.pdf>

Vázquez Tarazona C. E.; Llaque Sánchez F.R.; Masuda Toyofuku V.R. (2019). “Experiencia peruana sobre las revelaciones de posiciones fiscales inciertas del impuesto a las ganancias”. Presentado en el XXIV Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática realizado en Octubre de 2019. Ciudad de México. Consultado en: <https://investigacion.fca.unam.mx/docs/premio/2019/2.pdf>

Zgaib, Alfredo O. (2012). El impuesto diferido - Conceptos básicos, cuestiones controvertidas y casos prácticos - 2a ed. – La Ley, Bs. As.

Zgaib, Alfredo O. (2022). “Sobrevaluación de pasivos por impuestos diferidos en escenarios inflacionarios. ¿Un problema sin solución?”. Enfoques, La Ley; N° 11, noviembre de 2022; 13-33.

Zgaib, Alfredo O. (2023).“El impuesto diferido y sus mitos. ¿Víctimas de las fakenews?”; Profesional y Empresaria (D&G), Errepar; N° 11, XXIV, enero de 2023; 37-55.

ANEXO 1:

Listados de empresas y cantidad de estados contables identificados

Orden	Entidades	Estados contables relevados	Observaciones
1	Actual S.A.	2	
2	Agrícola Noroeste S R L	1	
3	Agro Ganadera Vidoret S.A.	4	
4	AGRO SERVICIOS S R L	4	
5	AgrocomercialSuardi SRL	3	
6	Agroempresa Colón S.A.	3	
7	AgrofinAgrocommodities S.A.	3	
8	Agroideas S A	4	
9	Agroinversiones S.A.	-	No presenta información al momento del relevamiento
10	AgronegociosJewell Sociedad Anonima	2	
11	Agronorte SRL	4	
12	ALDYL Argentina S.A.	1	
13	ALIBA SA	3	
14	Almacity S.A.	1	
15	Alto Real Viñedos S.A.	3	
16	ALZ Semillas S.A.	4	
17	Amoblamientos Reno S.A.	2	
18	Anta Del Dorado S.A.	3	
19	Arg De Graaf S.A.	3	
20	Argensun Sociedad Anónima	4	
21	Arrowws Argentina SRL	2	
22	Asociacion Civil Sumatoria Para Una Nueva Economia	-	Entidad exenta de IG
23	Automotores Pampeanos S.A.	4	
24	Azlepi S.R.L.	1	
25	Bandex S.A.	2	
26	Bauge Construcciones S.A.	1	
27	BCI Consulting S.A.	2	
28	Bertotto, Boglione S.A.	1	
29	Bioetanol Rio Cuarto S.A.	3	
30	BronwayTechnology S.A.	1	
31	Brustark S.A.	-	No presenta información al momento del relevamiento
32	Buhl Sociedad Anonima	2	
33	Buyatti S A I C A	3	
34	Calzetta S.A.	2	
35	Campo de Avanzada S.A.	2	
36	Campo FertilSoc de Responsabilidad Limitada	4	
37	Canepa&Kopec y Asociados SRL	2	

Orden	Entidades	Estados contables relevados	Observaciones
38	Catalinas Cooperativa de Crédito, Consumo y Vivienda Ltda.	2	
39	Centro Card S.A.	3	
40	Centro Tecnológico Agropecuario S.A.	3	
41	Cerámica Ruta 16 S.R.L.	5	
42	Cerealera Puntana S.R.L.	-	No presenta información al momento del relevamiento
43	Chacara S.A.	-	No presenta información al momento del relevamiento
44	Cilbrake S.R.L.	1	
45	Cirugia Alemana Insumos Medicos Sociedad Anonima	3	
46	Citrusvil S.A.	4	
47	Cladan S.A.	3	
48	Coes Sudamérica S.A.	-	No presenta información al momento del relevamiento
49	COL-VEN S.A.	2	
50	Comercial Y Ganadera del Nirihuau S A	3	
51	Compacto S.A.	1	
52	Compania Inversora Industrial S.A.	3	
53	Construir S.A.	4	
54	Crowe AR S.A	1	
55	Cueros y Cuerinas S.R.L.	5	
56	Cumar S.A.	4	
57	Darío y Gustavo Bergamasco S.A.	1	
58	Datastar Argentina S.A.	4	
59	Decréditos S.A.	4	
60	Del Fabro Hnos. Y Cia. S.A.	4	
61	Desarrollos Nazareno S.R.L.	1	
62	Desdelsur S.A.	4	
63	DiazRiganti Cereales SRL	5	
64	Diesel Lange S R L	5	
65	Diransa S.R.L.	3	
66	Dos Banderas S.A.	-	No presenta información al momento del relevamiento
67	DULCOR SA	2	
68	EL GUAYMALLÉN S.A.	2	
69	El Norte Cordobés S.R.L.	3	
70	El Paso del Virrey SA	2	
71	Energías Renovables Argentina SA	2	
72	ESAT SA	2	
73	Esquina 3 SA	2	
74	Está por Venir SRL	3	
75	Establecimiento Don Avelino Srl	1	
76	Estructuras SACICIYF	1	
77	EURO SA	3	

Orden	Entidades	Estados contables relevados	Observaciones
78	Farmanor SRL	1	
79	Fertec SA	1	
80	Finares SA	3	
81	FORTE CAR SA	2	
82	FORTEHOUSE SA	2	
83	GARRO FABRIL SA	3	
84	GASTALDI HNOS SAICFI	1	
85	GEORGALOS HNOS SAICA	3	
86	GESTIÓN DE CRÉDITOS Y COBRANZAS SA	2	
87	GESTIÓN INMOBILIARIA DEL NORTE SA	1	
88	GEVAL SA	3	
89	Global Valores S.A.	4	
90	GRANVILLE SA	3	
91	GRUAS SAN BLAS S.A.	2	
92	Grupo Alimenticio S.A.	3	
93	Grupo Pampatech S.A.	1	
94	Hector A. Bertone S.A	5	
95	HMSI S.A.	1	
96	HorwathConsulting S.A.	2	
97	I A D SRL	3	
98	Inalpa Industrias Alimenticias Pavon Arriba S.A.	3	
99	Incisa S.A.	3	
100	Indo S.A.	3	
101	Induar S.A.	1	
102	Insuga Chaco S.A.	4	
103	Insumos Agroquímicos S.A.	7	
104	Josa S.A.	1	
105	Jose Llenes S.A.C.I.F.	2	
106	La Barranca S.R.L.	2	
107	LatinAmerica Postal Sa	4	
108	Latitud 45 Petróleo Y Gas S.A.	3	
109	Lesko S.A.C.I.F.I.A.	1	
110	Lipsa S.R.L.	7	
111	Lismar Sur S.A.	3	
112	Lustramax S.R.L.	2	
113	Madeco Argentina S.A.	4	
114	Marcelo Rossini S.A.	1	
115	Marcos Schmukler S.A.	2	
116	Maxisur S.A.	1	
117	Meranol S.A.C.I.	5	
118	Metagro S.R.L.	1	
119	Metalfor S.A.	3	
120	Metalúrgica Sergio Strapazzón S.R.L.	-	No presenta información al momento del relevamiento
121	Micro Lending S.A.U.	3	

Orden	Entidades	Estados contables relevados	Observaciones
122	Molinos Sytari S.R.L.	-	No presenta información al momento del relevamiento
123	NEA TEX S.A.	1	
124	NestorGastaldi E Hijos S.R.L.	1	
125	New Arrecife S.A.	1	
126	Oryza S.A.	3	
127	OverseasProperties S.A.	1	
128	Ovoprot International S.A.	-	No presenta información al momento del relevamiento
129	Paramerica S A	1	
130	Paranagro S.A.C.I.A.	-	No presenta información al momento del relevamiento
131	Paredes Construcciones S.R.L.	1	
132	PatagonianFruitsTrade SA	3	
133	Pelayo Agronomia S.A.	5	
134	Petrolera Aconcagua Energía S.A.	4	
135	Petrosurco S.A.	-	No presenta información al momento del relevamiento
136	Pilisar Sociedad Anonima	2	
137	Piscinas Premium S.A.	3	
138	Plásticos Dise S.A.	4	
139	Plumada S.A.	3	
140	PresidentPetroleum S.A.	5	
141	Pro De Man Sociedad Anonima	3	
142	Proseind S.A.	2	
143	Publicidad Sarmiento S.A.	1	
144	Puerto Las Palmas S.A.	-	No presenta información al momento del relevamiento
145	Qsn S.A.	-	No presenta información al momento del relevamiento
146	RDA Renting S.A.	4	
147	Regional Trade S.A.	2	
148	Ricardo Almar E Hijos Sociedad Anonima	3	
149	Ricardo Venturino S.A.	4	
150	Rogiro Aceros S.A.	3	
151	Rusticana Sacifi	3	
152	Ruta 3 Automotores S.A.	4	
153	S.A. Miguel Campodónico Ltda	1	
154	San Atanasio Energía S.A.	1	
155	San Bautista Del Sur S.A.	3	
156	Santa Mónica S.A.	2	
157	Sea White S.A.	2	
158	Segufer S.A.	1	
159	Servipais S.R.L.	1	
160	SES SA	3	
161	Shorton Argentina S R L	4	

Orden	Entidades	Estados contables relevados	Observaciones
162	Sicom S.A.	5	
163	SION S.A.	3	
164	Sojas Argentinas S.R.L.	2	
165	SouthcrossLogistics S.A.	1	
166	Talleres Metalúrgicos Crucianelli S.A.	2	
167	Tantal Argentina S.R.L.	1	
168	Tecnomy S.A.	2	
169	Tecnored SA	3	
170	Termoelectrica S.A.	4	
171	Terragene S.A.	3	
172	Tito Dovio S.A.	1	
173	Tradimex S.A.I. y C.	4	
174	Tresnal Agropecuaria S.A.	3	
175	Tropical S.A.	1	
176	TUX S.A.	1	
177	Un Techo Para Argentina Asociacion Civil	-	Entidad exenta de IG
178	Valerza S.A.	4	
179	Villa Nueva S.A.	2	
180	Villanueva e hijos S.A.	3	
181	Xeitosiño S.A.	2	
182	Zuamar S.A.	2	
	Total Estados Contables Relevados	433	

ANEXO 2:

Modelos de notas sobre impuesto diferido tomados de la literatura

a) Modelo del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Santa Fe

Consultado en: <https://cpcesfe1.org.ar/pdf/impuestos-diferidos/impuestodiferido.pdf>

Se detalla a continuación un modelo de nota sugerido para la exposición del impuesto diferido, acorde a las disposiciones vigentes:

NOTA X: IMPUESTO A LAS GANANCIAS – IMPUESTO DIFERIDO

Descripción del Método

El cargo por Impuesto a las Ganancias devengado en el Estado de Resultados, fue calculado de acuerdo a lo establecido en la RT 17, punto 5.19.6.3, donde se establece que: “cuando existan diferencias temporarias entre las mediciones contables de los activos y pasivos y sus bases impositivas, que son los importes con que esos mismos activos y pasivos aparecerán 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. Las diferencias temporarias darán lugar al cómputo de pasivos, cuando su reversión futura aumente los impuestos determinados y de activos cuando lo disminuya”

Se imputan al resultado del período los impuestos determinados para el mismo, y las variaciones de los saldos del impuesto diferidos que no hayan sido causados por combinaciones de negocios o por escisiones.

Cálculo del monto de Impuesto Diferido

ACTUAL	ANTERIOR
Resultado contable antes del Impuesto a las ganancias	
+/- Diferencias Permanentes, Multas Impositivas, Honorarios directos no deducibles, Gastos de representación	
Resultado contable Ajustado	
X Tasa del Impuesto	
+/- Diferencias Temporarias (*) Diferencia de Amort. Bienes de Uso, Deudores incobrables no deducibles	
IMPUESTO DETERMINADO	

Algunas consideraciones a tener en cuenta en relación con el tema

(*) El monto obtenido en concepto de “Diferencias Temporarias” multiplicado por la tasa del impuesto vigente, corresponde al Impuesto Diferido del período, el cual se expondrá en el Pasivo en caso de que aumente el resultado del período, o en el Activo, en el caso de que lo disminuya.

En caso de que se determine un impuesto diferido activo (aumento del impuesto determinado), el registro contable correspondiente, es el siguiente:

	DEBE	HABER
Impuesto a las ganancias (R-)	(a)	
Impuesto Diferido (A°)		
a Impuesto a las Ganancias a Pagar (P°)	(b)	(a + b)

En caso de que se determine un impuesto diferido pasivo (disminución del impuesto determinado), el registro contable correspondiente, es el siguiente:

	DEBE	HABER
Impuesto a las ganancias (R-)	(a + b)	
a Impuesto Diferido (P°)		(a)
a Impuesto a las Ganancias a Pagar (P°)		(b)

b) Modelo de nota Informe 32 del área Contabilidad CECyT. Modelos de estados contables.

Consultado en: <https://www.facpce.org.ar/pdf/cecyt/contabilidad-32.pdf>

Impuesto a las Ganancias - Nota		
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		
	Ejercicio actual	Ejercicio anterior
Impuesto a las ganancias en el estado de resultados		
Impuesto a las ganancias teórico (Ganancia o pérdida contable antes del impuesto multiplicada por la tasa impositiva)		
Diferencia		
Causas de la diferencia		
Efectos de aplicar el valor actual sobre activos o pasivos por impuesto diferido		
Efectos de aplicar el valor actual sobre el impuesto determinado por el ejercicio		
Efecto generado por ingresos exentos		
Efecto generado por gastos no deducibles		
Efecto del reconocimiento de desvalorizaciones en activos por impuesto diferido		
Efecto del reconocimiento de recupero de desvalorizaciones en activos por impuesto diferido		
Efectos de cambios en las tasas impositivas sobre saldos de activos y pasivos por impuesto diferido		
Efecto del reconocimiento como activo de quebrantos impositivos no reconocido en ejercicios anteriores		
Efecto del reconocimiento como activo de los créditos fiscales no reconocidos en ejercicios anteriores		
Diferencia en el reconocimiento del efecto de los cambios en el poder adquisitivo de la moneda para fines contables y para fines tributarios		
Otras		
Total causas de la diferencia		

Conciliación entre el impuesto cargado a resultados y el impuesto determinado del ejercicio a los fines fiscales		
	Ejercicio actual	Ejercicio anterior
Impuesto a las ganancias para fines fiscales Impuesto a las ganancias en el estado de resultados Diferencia Causas de la diferencia Aparición y reversión de diferencias temporarias Cambios de tasas impositivas y su efecto en los saldos de activos y pasivos diferidos Desvalorizaciones de activos por impuestos diferidos Recupero de desvalorizaciones en los activos por impuestos diferidos Reconocimiento como activos de quebrantos impositivos no reconocidos en ejercicios anteriores Reconocimiento como activos de los créditos fiscales no reconocidos en ejercicios anteriores Efecto de aplicar el valor actual sobre activos y pasivos diferidos Efecto de aplicar el valor actual sobre la deuda por el impuesto determinado por el ejercicio Otras Total causas de la diferencia		

Información a revelar sobre los cambios habidos en las tasas del impuesto (en comparación con las de ejercicios anteriores)

Texto

Concepto	Ejercicio Actual	Ejercicio Anterior	Diferencias
Diferencias temporarias generadas por activos			
Diferencias temporarias generadas por pasivos			
Quebrantos impositivos			
Crédito fiscal no utilizado			
Total			
Diferencia que afectó el Estado de Resultados			

Fundamentos de la existencia de activo por impuesto diferido cuando existieron pérdidas en el periodo corriente o en el ejercicio precedente

Texto

c) Modelo de nota de conciliación del Consejo Profesional de Mendoza.

Consultado en: <https://www.cpcemza.org.ar/res/47/notadeimpuestodiferido.pdf>

IMPUESTO DIFERIDO:

Se ha aplicado el **Método del Impuesto Diferido** como método de registración del **Impuesto a las Ganancias**, de lo que surgen las siguientes conciliaciones:*

A) Por aplicación de la RT 9 Cap. VI Pto. C.7, inc. a) (1º Conciliación:):	
	Actual
Impuesto a las Ganancias expuesto en el Estado de Resultados (1)	.....
Diferencias Permanentes (Tasa Vigente del Imp. Gcias. 35%):	
- Precios de Transferencia	.....
- Reembolsos por Exportación (SUSPENDIDO ART. 20 INC. I - Ley Imp. Ganancias)	.....
- Depreciación de Llave de Negocio	.....
- Donaciones no admitidas	.....
- Exenciones de leyes especiales	.....
- Deducciones no admitidas	.....
Por ejemplo: impuesto inmobiliario de inmuebles baldíos, remuneraciones a directores del extranjero, gastos de automóviles, retribuciones por explotación de marcas de sujetos del exterior	
- Honorarios de directores que superan el tope	.....
- Multas, costas causídicas e intereses punitivos	.....
- Alquileres e intereses presuntos	.....
- Desgravaciones y subvenciones	.....
- Gastos no admitidos	.....
- Efecto del VAFF por medición del Pasivo Fiscal por Imp. Diferido	.....
Impuesto a las Ganancias Teórico (Contable)	.....

(1) El que surgió de aplicar el método del impuesto diferido y criterio de medición del pasivo (a valor actual)

B) Por aplicación de la RT 9 Cap. VI Pto. C.7, inc. g) (2º Conciliación:):	
	Actual
Impuesto a las Ganancias expuesto en el Estado de Resultados	.....
1 - Diferencias Temporarias (2):	
- Aumento por Previsión por Desvalorización (Solo por Incobrabilidad)	.....
- Diferencias de Criterios de Medición de Activos y Pasivos (Por ejemplo la diferencia entre el valor contable ajustado por inflación de los bienes de uso y el valor fiscal) (3)	.....
- Recupero de Quebrantos Impositivos	.....
- Recupero de Crédito por IGMP	.....
2 - Cambios de Tasas Impositivas	.....
3 - Desvalorizaciones y Reversión de Desvalorizaciones de Activos por Impuestos Diferidos	.....
4 - Reconocimiento como activos de Quebrantos Impositivos acumulados	.....
5 - Efecto de aplicar el Valor Actual sobre activos y pasivos diferidos	.....
6 - Efecto del VAFF por medición del Pasivo	.....
Impuesto a las Ganancias determinado según Normas Fiscales	.....

(2) A los efectos de determinar los activos y pasivos diferidos se ha aplicado sobre las diferencias temporarias identificadas y los quebrantos impositivos la tasa impositiva que se espera que esté vigente al momento de su reversión, considerando las normas legales sancionadas a la fecha de emisión de estos estados contables (35%)

(3) El ente podrá optar por no reconocer este pasivo, e informar esta situación presentando como información complementaria (Interpretación N° 3 de la F.A.C.P.C.E.):

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

d) Modelo de Nota tomado de Documento AECA. Principios Contables N°26

Elemento del balance que produce la diferencia	A fecha de inicio del ejercicio				A fecha de cierre del ejercicio			
	Valor contable	Valor fiscal	Diferencia temporaria		Valor contable	Valor fiscal	Diferencia temporaria	
			Imponible	Deducible			Imponible	Deducible
Diferencia temporaria al inicio								
Activos por perdidas y deducciones								
Pasivos/Activos Impuesto Diferido								
			Diferencia temporaria al cierre					
			Activos por perdidas y deducciones					
			Pasivos/Activos Impuesto diferido					
			Posición neta de Pasivos/Activos por impuesto diferido al inicio del ejercicio					
			Posición neta de Pasivos/Activos por impuesto diferido al cierre del ejercicio					
			DIFERENCIA					
			Gasto/Ingreso por impuesto diferido en resultados					
			Gasto/Ingreso por impuesto diferido en patrimonio neto					
			Impuesto diferido en fondo de comercio					

e) Modelo de Nota tomado de EFRAG

Profit before tax

Income tax expense calculated at XX%

Current income tax effects:

(-) Income that is exempt from taxation

Examples:

- Income earned outside the taxing jurisdiction
- Interest income earned from subsidiary jurisdictions
- Income consisting of compensation for loss
- Non-taxable dividends
- Equity earnings in affiliates

(+) Non-deductible expenses (in determining taxable profit or loss)

Examples:

- Capital expenditures
 - Impairment losses on goodwill
 - Non-deductible acquisition costs
 - Write-downs of equity investments
- (+/-) Adjustment to current tax of prior years

Deferred income tax effects:

(+/-) Effect of tax losses

Examples:

- Current year losses for which no deferred tax asset was recognised;
 - Recognition of previously unrecognised and unused tax losses;
 - Utilization of previously unrecognised tax losses
- (+/-) Effect of foreign tax rates
- (+/-) Effect of change in income tax rate
- Adjustment of deferred taxes due to change in rate enacted in the current year
- (+/-) Other items

Income tax expense

ANEXO 3:

Comparación entre NUA y RT anteriores y modelos de revelación:

Comparación entre RT 54, RT 9 e Informe 32 (Cecyt):

RT N° 54	RT 9	Informe 32 CECyT	Observaciones
599 a) Revelación sobre la composición del gasto o ingreso por impuesto a las ganancias, distinguiendo entre impuesto corriente e impuesto diferido;	No se encuentra contemplado explícitamente en la RT N° 9, RT 9.VI.C7.inc.g) “una conciliación entre el impuesto cargado a resultados y el impuesto determinado del ejercicio a los fines fiscales”.	El modelo de nota se encuentra en el Informe N° 32 del CECYT: “Modelos estándar de estados contables para empresas que no califican como entes pequeños y que realicen actividades comerciales, industriales y/o de servicios (excepto entidades financieras y de seguros) establece un modelo de nota sobre la conciliación entre el impuesto cargado a resultados y el impuesto determinado del ejercicio a los fines fiscales (ver Anexo N° C.I).	Según el Informe 27 del CENCYA “Modelo de Estados Contables para entidades con fines de lucro que aplican sólo el Título I de la RT N° 54”, la revelación que establecía la RT N° 9.VI.C7. inc. g) respecto de “una conciliación entre el gasto o ingreso por impuesto a las ganancias imputado a resultados y el impuesto determinado a los fines fiscales” es una revelación usual empleada en la práctica para dar cumplimiento a lo requerido en el párrafo 599 a) de la RT 54.
599 b) Revelación por cada tipo de pasivo o activo por impuestos diferidos, clasificado	No se encuentra contemplado explícitamente en la RT N° 9.	El modelo de nota se encuentra del Informe N° 32 del CECYT y es el mismo en el Informe N°	Sin embargo, en el relevamiento se encontraron algunas notas que podrían

RT N° 54	RT 9	Informe 32 CECyT	Observaciones
según la diferencia temporaria que le dio origen: (i) el saldo inicial; (ii) la variación del saldo durante el período; y (iii) el saldo final;		27 de CENCYA (ver Anexo N° C.II).	satisfacer con este requerimiento de revelación. (ver Anexo N° C.II).
599 c) Explicación de los cambios producidos durante el período en la tasa o tasas impositivas aplicables;	RT 9. VI. C.7. inc. b) “una explicación de los cambios habidos en las tasas del impuesto (en comparación con las de períodos anteriores)”.	Se hace mención en los informes del CECYT y CENCYA de incluir el texto pertinente solamente.	
599 f) Conciliación entre el gasto o ingreso imputado a resultados y el impuesto teórico (que surge de multiplicar el resultado contable por la tasa fiscal vigente), excepto que: (i) sea una entidad pequeña o mediana que opta por no presentar esta conciliación; o (ii) es cualquier entidad que prepara sus estados contables considerando lo establecido en la sección “Expresión de los estados contables en moneda de cierre en un contexto de inflación (ajuste por inflación	RT 9. VI. C.7. inc. 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 del cálculo de ésta; discriminando: 1) el efecto de aplicar el valor actual sobre los activos y pasivos diferidos (si el ente hubiere optado por hacerlo) y sobre la deuda por el impuesto determinado por el período; 2) los efectos generados por ingresos exentos o por gastos	El modelo de nota se encuentra en los informes del CECYT y CENCYA (ver Anexo N° C.III).	

RT N° 54	RT 9	Informe 32 CECyT	Observaciones
de los estados contables)” [ver los párrafos 176 a 200], y la entidad opte por no presentar dicha conciliación.	no deducibles; 3) los efectos del reconocimiento de desvalorizaciones o reversiones de desvalorizaciones en los activos por impuesto diferido; 4) los efectos de cambios en las tasas impositivas; 5) los efectos del reconocimiento como activos de quebrantos impositivos acumulados y créditos fiscales no reconocidos en períodos anteriores; y 6) los efectos del reconocimiento del efecto del cambio en el poder adquisitivo de la moneda en los estados contables y su no reconocimiento con fines de tributación fiscal, o la situación inversa”.		
599 g) Revelar los pasivos o activos no reconocidos por aplicación de las secciones “Excepciones al reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos” [ver el	RT 9. VI. C.7. inc. c) “en caso de existir diferencias temporarias o quebrantos impositivos o créditos fiscales no utilizados por los que no se hayan computado impuestos	El modelo de nota se encuentra en los informes de CECYT y CENCYA (ver Anexo N° C.IV).	Ver comentario del párrafo 599 h).

RT N° 54	RT 9	Informe 32 CECyT	Observaciones
párrafo 582] y “Excepciones al reconocimiento de activos por impuestos diferidos” [ver el párrafo 584];	diferidos, su importe y las fechas hasta las cuales pueden ser utilizados” RT 9.VI.C.7. inc. d) el importe combinado de las diferencias temporarias relacionadas con inversiones en sucursales, sociedades controladas o vinculadas o negocios conjuntos por las cuales no se hayan computado deudas por impuestos diferidos		
599 i) Si la entidad optó por medir los activos y pasivos diferidos a su valor actual revelar: (i) su valor nominal y su valor descontado clasificado por año durante el cual se estima tendrá lugar su reversión; (ii) (ii) la tasa de interés utilizada en el descuento.	RT 9.VI.C.7. inc. h) “si el ente optó por medir los activos y pasivos diferidos a su valor actual: 1) su valor nominal y su valor descontado clasificado por año en que se estima se producirá su reversión; 2) la tasa de interés utilizada en el descuento.	El modelo de nota se encuentra en los informes de CECYT y CENCYA (ver Anexo N° C.V).	
599 d) Revelar los motivos para reconocer activos por impuestos diferidos provenientes de pérdidas	RT 9.VI.C.7. inc. f) “los fundamentos y la evidencia que respaldan la existencia de un activo por impuesto diferido	Se hace mención en el Informe del CECYT de incluir el texto pertinente (página 59). Cuestión no mencionada en el	

RT N° 54	RT 9	Informe 32 CECyT	Observaciones
fiscales cuando obtuvo pérdida en el ejercicio actual o en el precedente;	cuando la empresa ha tenido pérdidas en el período corriente o en el precedente, en la jurisdicción con la cual el activo se relaciona”.	Informe N° 27 de CENCYA.	
599 e) Revelar respecto de cada tipo de diferencias temporarias y de quebrantos impositivos y créditos fiscales no utilizados: (i) el importe de los créditos y deudas por impuestos diferidos reconocidos a la fecha de cada uno de los períodos presentados; (ii) el importe que afectó el resultado del período, si no surgiera con evidencia de la información sobre las variaciones de los importes reconocidos en los estados de situación patrimonial	RT 9.VI.C.7. inc. e) “respecto de cada tipo de diferencias temporarias y de quebrantos impositivos y créditos fiscales no utilizados: 1) el importe de los créditos y deudas por impuestos diferidos reconocidos a la fecha de cada uno de los períodos presentados; 2) el importe que afectó el resultado del período, si no surgiera con evidencia de la información sobre las variaciones de los importes reconocidos en los estados de situación patrimonial”		El modelo de nota de este requerimiento se encuentra relacionado con la mencionada en el párrafo 599 b)(ver Anexo N° C.II)
599 h) Revelar el importe y fecha de validez, si la tuviera, de las diferencias temporarias deducibles y pérdidas fiscales no utilizadas para los cuales no se hayan reconocido activos	RT 9. VI. C.7. inc. c) “en caso de existir diferencias temporarias o quebrantos impositivos o créditos fiscales no utilizados por los que no se hayan computado impuestos		La RT 54 establece por un lado en el p. 599 inc.g revelar los pasivos o activos no reconocidos por aplicación de las excepciones mencionadas en la norma. Y, por otro lado,

RT N° 54	RT 9	Informe 32 CECyT	Observaciones
por impuestos diferidos en el estado de situación patrimonial, en la medida en que la falta de reconocimiento no se derive de las excepciones contempladas del párrafo 584;	diferidos, su importe y las fechas hasta las cuales pueden ser utilizados”		<p>en el inc. h, revelar el importe y fecha de validez de las diferencias temporarias deducibles y perdidas fiscales no utilizadas para los cuales no se haya reconocido AID, en la medida que la falta de reconocimiento no derive de las excepciones contempladas en el p. 584.</p> <p>Esto estaba establecido de manera general en la RT 9.VI.C.7.inc. c).</p>

Modelos de revelación:

Nota que satisface revelación del párrafo 599 a)

ii. Conciliación entre el gasto o ingreso por impuesto a las ganancias imputado a resultados y el impuesto determinado a los fines fiscales¹⁹

	Actual	Comparativo
Impuesto a las ganancias determinado aplicando criterios fiscales		
Impuesto a las ganancias en el Estado de Resultados		
Diferencia		
Causas de la diferencia		
Medición de bienes de uso a valor razonable		
Efecto por cambios en las tasas impositivas sobre saldos de activos y pasivos por impuesto diferido		
Desvalorización de activos por impuesto diferido		
Recupero de desvalorizaciones de activos por impuesto diferido		
Quebrantos impositivos no reconocidos como activo por impuesto diferido en ejercicios anteriores		
Créditos fiscales no reconocidos como activo por impuesto diferido en ejercicios anteriores		
Otras		
Total, causas de la diferencia		

¹⁹ Esta revelación es una forma usual empleada en la práctica para dar cumplimiento a lo requerido en el párr. 599.a) de la RT 54.

Informe CENCYA 27

Conciliación entre el impuesto cargado a resultados y el impuesto determinado del ejercicio a los fines fiscales

	Ejercicio actual	Ejercicio anterior
Impuesto a las ganancias para fines fiscales		
Impuesto a las ganancias en el estado de resultados		
Diferencia		
Causas de la diferencia		
Aparición y reversión de diferencias temporarias		
Cambios de tasas impositivas y su efecto en los saldos de activos y pasivos diferidos		
Desvalorizaciones de activos por impuestos diferidos		
Recupero de desvalorizaciones en los activos por impuestos diferidos		
Reconocimiento como activos de quebrantos impositivos no reconocidos en ejercicios anteriores		
Reconocimiento como activos de los créditos fiscales no reconocidos en ejercicios anteriores		
Efecto de aplicar el valor actual sobre activos y pasivos diferidos		
Efecto de aplicar el valor actual sobre la deuda por el impuesto determinado por el ejercicio		
Otras		
Total causas de la diferencia		

Informe CECYT 32

Nota que satisface revelación del párrafo 599 b)

7. Información sobre el impuesto a las ganancias (Cont.)
- Saldos de activos y pasivos por impuesto diferido

	Actual	Comparativo	Diferencias
Diferencias temporarias generadas por activos:			
Diferencias temporarias generadas por pasivos:			
Quebrantos impositivos no utilizados			
Créditos fiscales no utilizados			
Total			
Diferencia que afectó el Estado de Resultados			

Informe CENCYA 27

Saldos de activos y pasivos por impuesto diferido

Concepto	Ejercicio Actual	Ejercicio Anterior	Diferencias
Diferencias temporarias generadas por activos			
Diferencias temporarias generadas por pasivos			
Quebrantos impositivos			
Crédito fiscal no utilizado			
Total			
Diferencia que afectó el Estado de Resultados			

Informe CECYT 32

En los estados contables se observaron revelaciones que cumplirían con el requerimiento:

La composición del impuesto diferido al 30 de junio de 2019 y 2018, a la tasa vigente de impuesto a las ganancias, es la siguiente:

	Saldo al inicio	Movimientos del ejercicio	Saldo al cierre
Activos y Pasivos por IG Diferido			
Devengado Exigible	(236.095,19)	(1.055.985,71)	(1.292.080,89)
Bienes de Uso	(863.894,35)	1.514.942,68	651.048,33
Previsión Contingencias	-	910.186,99	910.186,99
Provisiones no deducibles	-	34.494,11	34.494,11
Resultados por Inv. Transitorias Diferidos	-	(188.437,24)	(188.437,24)
Ajuste por Inflación Impositivo – Ley 27.468	-	9.174.459,85	9.174.459,85
Saldo al cierre del ejercicio	(1.099.989,54)	10.389.660,68	9.289.671,15

19 - Impuesto a las ganancias - Impuesto diferido

Activo por impuesto diferido		
Saldo inicial	-	131.873,40
Cargos del período	14.412.306,17	-131.873,40
Saldo al cierre	14.412.306,17	-
Pasivo por impuesto diferido		
Saldo inicial	16.131.697,17	803.195,34
Cargos del período	14.590.029,92	15.328.501,83
Saldo al cierre	30.721.727,09	16.131.697,17

Nota que satisface revelación del párrafo 599 f)

i. Conciliación entre el gasto o ingreso imputado a resultados y el impuesto teórico (que surge de multiplicar el resultado contable por la tasa fiscal vigente)¹⁸

	Actual	Comparativo
Impuesto a las ganancias en el Estado de Resultados		
Impuesto a las ganancias teórico		
Diferencia		
Causas de la diferencia		
Medición de bienes de uso a valor razonable		
Ingresos exentos		
Gastos no deducibles		
Desvalorización de activos por impuesto diferido		
Recupero de desvalorizaciones de activos por impuesto diferido		
Efecto por cambios en las tasas impositivas sobre saldos de activos y pasivos por impuesto diferido		
Quebrantos impositivos no reconocidos como activo por impuesto diferido en ejercicios anteriores		
Créditos fiscales no reconocidos como activo por impuesto diferido en ejercicios anteriores		
Diferencia en el reconocimiento del efecto de los cambios en el poder adquisitivo de la moneda para fines contables y para fines tributarios		
Otras		
Total, causas de la diferencia		

Informe CENCYA 27

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

	Ejercicio actual	Ejercicio anterior
Impuesto a las ganancias en el estado de resultados		
Impuesto a las ganancias teórico (Ganancia o pérdida contable antes del impuesto multiplicada por la tasa impositiva)		
Diferencia		
Causas de la diferencia		
Efectos de aplicar el valor actual sobre activos o pasivos por impuesto diferido		
Efectos de aplicar el valor actual sobre el impuesto determinado por el ejercicio		
Efecto generado por ingresos exentos		
Efecto generado por gastos no deducibles		
Efecto del reconocimiento de desvalorizaciones en activos por impuesto diferido		
Efecto del reconocimiento de recupero de desvalorizaciones en activos por impuesto diferido		
Efectos de cambios en las tasas impositivas sobre saldos de activos y pasivos por impuesto diferido		
Efecto del reconocimiento como activo de quebrantos impositivos no reconocido en ejercicios anteriores		
Efecto del reconocimiento como activo de los créditos fiscales no reconocidos en ejercicios anteriores		
Diferencia en el reconocimiento del efecto de los cambios en el poder adquisitivo de la moneda para fines contables y para fines tributarios		
Otras		
Total causas de la diferencia		

Informe CECYT 32

Nota que satisface revelación del párrafo 599 g)

- Activos por impuesto diferido no reconocidos

Concepto	Actual	Comparativo
Total		

- Pasivos por impuesto diferido no reconocidos

Concepto	Actual	Comparativo
Total		

Informe CENCYA 27

Activos por impuesto diferido no reconocidos

Activos por impuesto diferido no reconocidos	Importe	Fecha hasta la cual pueden utilizarse
Total		

Pasivos por impuesto diferido no reconocidos relacionados con sucursales, sociedades controladas, vinculadas o negocios conjuntos

MONTO	
-------	--

Informe CECYT 32

Nota que satisface revelación del párrafo 599 i)

Año en que se estima se producirá la reversión	Activos diferidos			Pasivos diferidos		
	Valor nominal	Valor descontado	Tasa de interés	Valor nominal	Valor descontado	Tasa de interés
Año 1						
Año 2						
Año 3						
Año 4						
Año 5						
Año 6						
Año 7						
Año 8						
Año 9						
Año 10						
Más de 10 años						

Informe CENCYA 27

Medición de activos y pasivos diferidos a su valor actual (cuando se ejerció esta opción)

Año en el que se estima se producirá la reversión	Activos diferidos			Pasivos diferidos		
	Valor nominal	Valor descontado	Tasa de interés	Valor nominal	Valor descontado	Tasa de interés
Año 1						
Año 2						
Año 3						
Año 4						
Año 5						
Año 6						
Año 7						
Año 8						
Año 9						
Año 10						
Más de 10 años						

Informe CECYT 32

ANEXO 4:

Casos prácticos:

CASO 1:

Una entidad durante su primer ejercicio adquiere un bien de uso con un costo de adquisición de \$ 150. Se estima contablemente una vida útil de 2 años y se amortiza íntegramente por el método lineal. Estos bienes se encuentran incluidos en un régimen de amortización acelerada de acuerdo con la ley fiscal (100 % en el año de adquisición).

El resultado contable antes de impuesto a las ganancias en el ejercicio 1 es de \$ 110 y en el ejercicio 2 de \$ 120. La alícuota del impuesto es del 35 %.

Solución:

Diferencia entre las mediciones contable y fiscal de activos y pasivos

Bien de Uso	Medición contable	Medición fiscal
Costo de adquisición	150	150
Amortización del ejercicio 1	(75)	(150)
Valor residual cierre ejercicio 1	75	0
Amortización del ejercicio 2	(75)	0
Valor residual cierre ejercicio 2	0	0

Determinación de las diferencias temporarias (DT) y el resultado fiscal

	Ejerc. 1	DT	35 %	Ejerc. 2	DT	35 %
Resultado contable	110		38,50	120		42
Medición contable al cierre de bienes de uso	75	(75)		0	0	
Medición fiscal al cierre de bienes de uso	0	0		0	0	
Medición contable al inicio de bienes de uso	0	0		75	75	
Medición fiscal al inicio de bienes de uso	0	0		0	0	
DT del ejercicio		(75)	26,25		75	26,25
Resultado fiscal	35		12,25	195		68,25

Reconocimiento contable del impuesto a las ganancias

Ejercicio 1		
Impuesto a las ganancias corriente	12,25	
Pasivo por impuestos corrientes		12,25
Impuesto a las ganancias diferido	26,25	
Pasivo por impuestos diferidos		26,25
Ejercicio 2		
Impuesto a las ganancias corriente	68,25	
Pasivo por impuestos corrientes		68,25
Pasivo por impuestos diferidos	26,25	
Impuesto a las ganancias diferido		68,25

CASO 2:

Una entidad obtiene, los siguientes resultados antes de impuestos:

1.1- Resultados contables antes de impuesto a las ganancias

	Ej. x2	Ej. x3	Ej. x4
Ingresos	2.000.000	2.500.000	2.250.000
Costo de lo vendido	-1.400.000	-1.700.000	-1.600.000
Gastos com./adm.	-300.000	-350.000	-340.000
Otros ingresos y gastos	10.000	-50.000	
Resultados financieros/tenencia	-210.000	-200.000	-160.000
Impuesto a las ganancias			
Resultado neto	100.000	200.000	150.000

Según sus balances de saldos definitivos, al cierre de cada ejercicio, las mediciones de activos y pasivos son las siguientes:

2.1- Mediciones contables activos y pasivos (extracto balances de saldos)

	Ej. x2	Ej. x3	Ej. x4
Efectivo y sim.	60.000	40.000	100.000
Ctas. a cobrar	300.000	400.000	370.000
Bienes de cambio/inventarios	250.000	300.000	280.000
Bs. de uso/PPE	480.000	360.000	240.000
Otros créditos	20.000	50.000	60.000
Resto activos			
Total activos	1.110.000	1.150.000	1.050.000
Proveedores	280.000	240.000	260.000
Deudas financieras	300.000	400.000	500.000
Provisiones/previsiones	70.000		
Resto pasivos	50.000	80.000	80.000
Total pasivos	700.000	720.000	840.000

La medición del costo de lo vendido se refleja en el anexo respectivo:

3- Anexo costo de lo vendido

	Ej. x2	Ej. x3	Ej. x4
Existencia inicial bs. de cambio/inv.	200.000	250.000	300.000
Compras	1.450.000	1.750.000	1.580.000
Existencia final bs. de cambio/inv.	-250.000	-300.000	-280.000
Costo de lo vendido	1.400.000	1.700.000	1.600.000

En esos mismos ejercicios, las hojas de trabajo preparadas para liquidar el impuesto revelan que la entidad hizo ajustes al resultado contable para obtener la ganancia sujeta a impuesto:

4- Hojas de trabajo liquidación del impuesto

	Ej. x2	Ej. x3	Ej. x4
Resultado contable	100.000	200.000	150.000
Ajustes al resultado contable			
Bs. de cambio/inventarios al cierre			
Medición contable	-250.000	-300.000	-280.000
Valuación fiscal	230.000	310.000	280.000
Bs. de cambio/inventarios al inicio			
Medición contable	200.000	250.000	300.000
Valuación fiscal	-200.000	-230.000	-310.000
Bs. de uso/PPE al cierre			
Medición contable	-480.000	-360.000	-240.000
Valuación fiscal	384.000	288.000	192.000
Bs. de uso/PPE al inicio			
Medición contable	400.000	480.000	360.000
Valuación fiscal	-400.000	-384.000	-288.000
Previsiones al cierre			
Medición contable	70.000		
Valuación fiscal			
Previsiones al inicio			
Medición contable		-70.000	
Valuación fiscal			
Multas organismo recaudador/no deducibles		40.000	
Ganancia sujeta a impuesto	54.000	224.000	164.000
Alícuota	0	0	0
Impuesto determinado	16.200	67.200	49.200

Ajustes al resultado contable

a) Originados en bienes de cambio y costo de lo vendido

- ✓ La entidad mide sus bienes de cambio al costo de reposición. Fiscalmente aplica el costo de las últimas compras.
- ✓ Al cierre de X1 y al cierre de X2 las mediciones contable y fiscal coinciden.
- ✓ Difieren en X2 (250.000 la contable, 230.000 la fiscal) y X3 (300.000 y 310.000, respectivamente).
- ✓ El costo de lo vendido, calculado para fines fiscales, surge del cuadro 4.1:

4.1- Costo de lo vendido deducible

	Ej. x2	Ej. x3	Ej. x4
Existencia inicial bs. de cambio/inv.	200.000	230.000	310.000
Compras	1.450.000	1.750.000	1.580.000
Existencia final bs. de cambio/inv.	-230.000	-310.000	-280.000
Costo de lo vendido	1.420.000	1.670.000	1.610.000

b) Originados en la medición de bienes de uso y resultados vinculados

- ✓ La entidad optó por aplicar las normas sobre venta y reemplazo (roll over). En virtud de dichas normas, imputa la utilidad por la venta de bienes de uso al costo de bienes de uso adquiridos.

✓ En X2 adquiere bienes de uso por \$ 600.000 y obtiene \$ 120.000 por la venta de los activos reemplazos. Por lo tanto, la base (valuación fiscal) inicial es igual a \$ 480.000-

✓ Durante los 3 ejercicios considerados, la evolución de la medición contable y la base fiscal de bienes de uso es la siguiente:

4.2- Medición contable y valuación fiscal bienes de uso

	Medición contable	Valuación fiscal	Dif.
Sólo bienes afectados por roll over			
Costo adquisición	600.000	600.000	
Utilidad vta. bs. de uso		-120.000	120.000
Costo	600.000	480.000	120.000
Depreciación x2	-120.000	-96.000	-24.000
Medición x2	480.000	384.000	96.000
Depreciación x3	-120.000	-96.000	-24.000
Medición x3	360.000	288.000	72.000
Depreciación x4	-120.000	-96.000	-24.000
Medición x4	240.000	192.000	48.000

c) Originados en la medición de provisiones

✓ En X2 la entidad reconoció contablemente provisiones por juicios en curso (\$ 70.000), cuya deducción solo es admitida cuando se confirma la sentencia.

✓ En X3 se confirmó la pérdida por el juicio iniciado en el período anterior.

d) Originados en multas

✓ En X3 el organismo recaudador aplicó una multa de \$ 40.000 por incumplimientos formales. La legislación prohíbe la deducción de dicha multa en el balance fiscal.

Impuesto determinado

✓ El impuesto determinado surge, en cada período, de aplicar el tipo fiscal vigente (30%) por la ganancia sujeta a impuesto (cuadro 4).

✓ La entidad reconoce, en cada ejercicio, el gasto y pasivo derivado de esa determinación:

Impuesto a las ganancias corriente	16.200	
Pasivo por impuestos corrientes		16.200
Impuesto determinado en X2		

Impuesto a las ganancias corriente	67.200	
Pasivo por impuestos corrientes		67.200
Impuesto determinado en X3		

Impuesto a las ganancias corriente	49.200	
Pasivo por impuestos corrientes		49.200
Impuesto determinado en X4		

Impuesto diferido

✓ Para calcular las diferencias temporarias y los correspondientes activos o pasivos por impuestos diferidos utiliza los siguientes papeles de trabajo:

5.1- Determinación de dif. temporarias. Medición de AID/PID X2

	Med. contable	Base fiscal	Dif. temporarias	Alicuota	PID	AID
Efectivo y sim.	60.000	60.000				
Ctas. a cobrar	300.000	300.000				
Bienes de cambio/inventarios	250.000	230.000	20.000	30%	-6.000	
Bs. de uso/PPE	480.000	384.000	96.000	30%	-28.800	
Otros créditos	20.000	20.000				
Resto activos						
Total activos	1.110.000	994.000	116.000			
Proveedores	280.000	280.000				
Deudas financieras	300.000	300.000				
Provisiones/previsiones	70.000		70.000	30%		21.000
Resto pasivos	50.000	50.000				
Total pasivos	700.000	630.000	70.000		-34.800	21.000
Saldos al cierre ej. ant.						
Variación saldos						-34.800
						21.000

5.2- Determinación de dif. temporarias. Medición de AID/PID X3

	Med. contable	Base fiscal	Dif. temporarias	Alicuota	PID	AID
Efectivo y sim.	40.000	40.000				
Ctas. a cobrar	400.000	400.000				
Bienes de cambio/inventarios	300.000	310.000	-10.000	30%		3.000
Bs. de uso/PPE	360.000	288.000	72.000	30%	-21.600	
Otros créditos	50.000	50.000				
Resto activos						
Total activos	1.150.000	1.088.000	62.000			
Proveedores	280.000	280.000				
Deudas financieras	300.000	300.000				
Provisiones/previsiones	70.000	70.000		30%		
Resto pasivos	50.000	50.000				
Total pasivos	700.000	700.000			-21.600	3.000
Saldos al cierre ej. ant.						-34.800
Variación saldos						13.200
						-18.000

5.3- Determinación de dif. temporarias. Medición de AID/PID X4

	Med. contable	Base fiscal	Dif. temporarias	Alícuota	PID	AID
Efectivo y sim.	100.000	100.000				
Ctas. a cobrar	370.000	370.000				
Bienes de cambio/inventarios	280.000	280.000				
Bs. de uso/PPE	240.000	192.000	48.000	30%	-14.400	
Otros créditos	60.000	60.000				
Resto activos						
Total activos	1.050.000	1.002.000	48.000			
Proveedores	260.000	260.000				
Deudas financieras	500.000	500.000				
Provisiones/previsiones				30%		
Resto pasivos	80.000	80.000				
Total pasivos	840.000	840.000			-14.400	
Saldos al cierre ej. ant.					-21.600	3.000
Variación saldos					7.200	-3.000

✓ No hubo cambios en tipo fiscal durante los ejercicios considerados. Tampoco se sancionaron leyes que modifiquen la alícuota para los ejercicios posteriores.

✓ La entidad contabilizó el impuesto diferido del siguiente modo:

Impuesto a las ganancias diferido		21.000
Activo por impuestos diferidos	21.000	
Impuesto a las ganancias diferido	34.800	
Pasivo por impuestos diferido		34.800
Impuesto diferido en X2		

Impuesto a las ganancias diferido	18.000	
Activo por impuestos diferidos		18.000
Impuesto a las ganancias diferido		13.200
Pasivo por impuestos diferido	13.200	
Impuesto diferido en X3		

Impuesto a las ganancias diferido	3.000	
Activo por impuestos diferidos		3.000
Impuesto a las ganancias diferido		7.200
Pasivo por impuestos diferido	7.200	
Impuesto diferido en X4		

Papeles de trabajo para presentación y revelación en los estados contables

✓ Los borradores del estado de resultados y del estado de situación patrimonial, luego de incorporar el gasto por impuesto a las ganancias y los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos se reproducen en los cuadros 1.1 y 2.2:

1.2- Resultados contables con impuesto a las ganancias

	Ej. x2	Ej. x3	Ej. x4
Ingresos	2.000.000	2.500.000	2.250.000
Costo de lo vendido	-1.400.000	-1.700.000	-1.600.000
Gastos com./adm.	-300.000	-350.000	-340.000
Otros ingresos y gastos	10.000	-50.000	
Resultados financieros/tenencia	-210.000	-200.000	-160.000
Impuesto a las ganancias	-30.000	-72.000	-45.000
Resultado neto	70.000	128.000	105.000

2.2- Mediciones contables activos y pasivos (extracto balances de saldos)

	Ej. x2	Ej. x3	Ej. x4
Efectivo y sim.	60.000	40.000	100.000
Ctas. a cobrar	300.000	400.000	370.000
Bienes de cambio/inventarios	250.000	300.000	280.000
Bs. de uso/PPE	480.000	360.000	240.000
Otros créditos	20.000	50.000	60.000
Resto activos			
Total activos	1.110.000	1.150.000	1.050.000
Proveedores	280.000	240.000	260.000
Deudas financieras	300.000	400.000	500.000
PIC	16.200	67.200	49.200
PID	13.800	18.600	14.400
Provisiones/previsiones	70.000		
Resto pasivos	50.000	80.000	80.000
Total pasivos	730.000	805.800	903.600

✓ También preparó los papeles de trabajo para exponer la composición del gasto por impuesto a las ganancias y la evolución de los PID/AID:

6- Composición del gasto por impuesto a las ganancias

	X2	X3	X4
Impuesto corriente	16.200	67.200	49.200
Impuesto diferido	13.800	4.800	-4.200
Gasto por impuesto	30.000	72.000	45.000

7.1- Composición y evolución AID/PID

	X1	Cargado a resultados	X2
Bienes de cambio		-6.000	-6.000
Bienes de uso		-28.800	-28.800
Provisiones		21.000	21.000
(PID)/AID		-13.800	-13.800

7.2- Composición y evolución AID/PID

	X2	Cargado a resultados	X3
Bienes de cambio	-6.000	9.000	3.000
Bienes de uso	-28.800	7.200	-21.600
Provisiones	21.000	-21.000	
(PID)/AID	-13.800	-4.800	-18.600

7.3- Composición y evolución AID/PID

	X3	Cargado a resultados	X4
Bienes de cambio	3.000	-3.000	
Bienes de uso	-21.600	7.200	-14.400
Previsiones			
(PID)/AID	-18.600	4.200	-14.400

✓ El saldo al cabo de X4 (\$ 14.400) equivale al 30% de las diferencias temporarias provenientes de bienes de uso, todavía no revertidas (\$ 48.000, según cuadro 4.2).

✓ Finalmente, como la alícuota efectiva difirió del tipo legal en X3, la entidad preparó la conciliación entre ambas:

8- Alícuota efectiva

	X2	X3	X4
Impuesto a las ganancias	30.000	72.000	45.000
Resultado antes de impuestos	100.000	200.000	150.000
	30%	36%	30%

9- Conciliación ej. X3

Resultado contable	200.000
Alícuota vigente	30%
Impuesto teórico	60.000
Gastos no deducibles	12.000
Impuesto a las ganancias	72.000