

TÍTULO:	TRATAMIENTO CONTABLE TEÓRICO DEL IMPUESTO DIFERIDO. PRIMERA PARTE
AUTOR/ES:	Faccendini, Yanina C.; Oubiña, Gabriel H.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXII
PÁGINA:	-
MES:	Junio
AÑO:	2021
OTROS DATOS:	-

---

**YANINA C. FACCENDINI  
GABRIEL H. OUBIÑA**

## **TRATAMIENTO CONTABLE TEÓRICO DEL IMPUESTO DIFERIDO. PRIMERA PARTE**

*Los autores pasan revista a los antecedentes normativos del método del impuesto diferido, en particular del pasivo basado en el balance analizando los aspectos diferenciales respecto del impuesto a las ganancias basado en el resultado y del método tradicional. Asimismo, se recorren las ventajas del método y las cuestiones de reconocimiento y medición en función de lo señalado en las resoluciones técnicas y en las Normas Internacionales de Información Financiera, abordando cuestiones específicas como las diferencias permanentes y las temporarias, las tasas fiscales aplicables y la recuperabilidad del activo diferido.*

### **I - INTRODUCCIÓN**

---

Frente a la existencia de criterios de valuación diferentes entre los marcos normativos fiscales y contables, se originan diferencias que ocasionan menores o mayores impuestos a afrontar en el futuro, dando lugar al nacimiento del impuesto diferido como *método de contabilización del impuesto a las ganancias*, cuya base conceptual se apoya en el criterio de lo devengado<sup>(1)</sup> [s. 5.19.6.3.1, RT (FACPCE) 17].

El *método* bajo análisis, además de integrar al método tradicional que se obtiene de la determinación impositiva, permite en su reconocimiento y medición cumplir con los requisitos y atributos de la información contables establecidos en el marco conceptual de la resolución *técnica* de la Federación Argentina del Consejo Profesional de Ciencias Económicas (FACPCE) 16, al permitir que la información se aproxime a la realidad, logrando una adecuada toma de decisiones al ser *Íntegra* (completa), *Clara* (sin excluir información pertinente) y *Atingente* (con valor predictivo), entre otros.

### **II - ANTECEDENTES**

---

Los antecedentes del impuesto diferido se originan en Estados Unidos, donde la aplicación del método estuvo vigente con la Opinión 11 del Accounting Principles Board (APB)<sup>(2)</sup> en el año 1967, luego de varios años de debate desde antes de los años cincuenta.

En nuestro país, la Recomendación Número 7 del Instituto Técnico de Contadores Públicos (ITCP), de diciembre de 1972, reconocía la necesidad planteada por el despacho de la Comisión de Contabilidad General de la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas de Avellaneda realizada en 1969, en cuanto a la profundización de este tema.

Años más tarde, en el país norteamericano con la sanción del FAS 96 (de aplicación a partir del 15/12/1988), se modificó el método anterior por el del método del diferido (activo y pasivo), aunque su aplicación fue opcional pudiendo las empresas continuar aplicando el APB 11. Esta normativa fue reemplazada finalmente por el FAS 109<sup>(3)</sup> (con vigencia el 15/12/1992), resultando de aplicación obligatoria el método del diferido del pasivo basado en el balance.

Otro antecedente a la cuestión analizada, con incidencia directa en nuestro país, es la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) Número 12, del año 1979, cuya revisión de 1996 ocasionó su aplicación para los estados contables de períodos iniciados a partir del 1/1/1998. Esta norma permitía utilizar el método del diferimiento o método del pasivo basado en el estado de resultados<sup>(4)</sup>, adoptándose finalmente el método del pasivo basado en el estado de situación patrimonial, que es el vigente y requerido por normas profesionales (IN 1 y IN2, Introducción, NIC 12).

En la Argentina, la normativa profesional vigente en aquel entonces [RT (FACPCE) 10], reconocía contablemente el método tradicional (método del efectivo o del impuesto a pagar) y en forma alternativa podía reconocerse el método del diferido basado en el resultado. Específicamente la resolución profesional indicaba en su punto 3.18 de la Segunda Parte del Capítulo B que: "a los efectos de una más razonable determinación de los resultados contables de cada período [se refiere al principio del

devengado], se podrá registrar por el método de lo diferido el efecto fiscal de las diferencias temporarias entre el resultado contable e impositivo, inclusive las surgidas de la aplicación de la reexpresión de estados contables o del uso de valores corrientes". Este método tuvo poca utilización práctica en nuestro país, resultando finalmente reemplazado por el método del diferido del pasivo basado en el balance, con la adopción de la resolución técnica (FACPCE) 17.

Si bien existen diversos antecedentes hasta llegar al método vigente, como el método del diferimiento parcial basado en el resultado y el método de la capitalización, entre otros, no es el objetivo de este trabajo el analizar cada uno, enfocándonos en el método denominado tradicional y en el del pasivo basado en el balance, por ser los utilizados en nuestro país antes y después de la adaptación de la resolución técnica (FACPCE) 17.<sup>(5)</sup>

En relación con el método tradicional, se reconoce en resultados del ejercicio el cargo por impuesto del tributo que efectivamente se paga en dicho período. Esta situación, que se profundizará en los apartados siguientes, implica un apartamiento del criterio de devengamiento, acercándose al método de lo percibido, en otras palabras, no se exteriorizan ciertos aspectos como los impuestos que recaen o podrían recuperarse en el futuro.

Por otra parte, en una primera aproximación, el método vigente del pasivo basado en el estado de situación patrimonial permite un adecuado reconocimiento del resultado proveniente del impuesto a las ganancias, donde el cargo a resultados del ejercicio surgirá de aplicar la alícuota vigente sobre el resultado contable del período antes de impuesto ajustado por las diferencias permanentes, reconociendo, además, el efecto impositivo de las diferencias temporarias (activas y/o pasivas) que se reducirán en ejercicios futuros como consecuencia de su reversión.

### **III - ORIGEN DEL RECONOCIMIENTO DEL MÉTODO DIFERIDO**

---

Dentro del juego de normas impositivas y contables, como se ha indicado, existen dos zonas claramente antagónicas. La primera de ellas que podemos denominar de igualdad y la segunda zona de conflicto, donde las diferencias existentes se originan en los distintos objetivos a los que responden cada norma. La última zona (conflicto) es la causante del reconocimiento del método del impuesto diferido al establecer diferentes criterios de valuación.

Así, desde la ley del impuesto a las ganancias (LIG), marco fiscal, su propósito es proporcionarle al Estado los recursos necesarios persiguiendo también, en algunos casos, otras finalidades que exceden este objetivo y que se orientan a influir en la conducta de los individuos con propósitos económicos y/o sociales propiciando y/o impulsando ciertas industrias y/o actividades. Las normas profesionales contables vigentes, en cambio, buscan una rendición de cuenta del órgano administrador que es reflejada en los estados contables (financieros), brindando información económica y financiera de la situación del ente en un momento determinado. Información que es utilizada por los grupos de interés (stakeholders, como los inversores, proveedores, los clientes, los bancos y el Estado, entre otros) con distintos intereses en juego.

Además, la ley indicada aplica sus propias reglas de reconocimiento y medición ocasionado que ciertos hechos económicos generen importes deducibles o impositivos<sup>(6)</sup> en distintos períodos fiscales, así como la exención de ingresos (también su no gravabilidad o computabilidad) y la no deducibilidad de ciertos gastos, situaciones que generan que nunca sean consideradas por el impuesto a las ganancias, pero sí su reconocimiento contable. También encuentra ficciones impositivas sin correlato contable como los intereses o alquileres presuntos, entre otros.

La utilización del método del pasivo basado en el balance (en adelante denominado método del diferido), funciona como un puente que une ambos mundos, permitiendo que se cumpla el principio del devengado seguido por la resolución técnica (FACPCE) 17 y, por lo tanto, permitiendo el reconocimiento de los hechos acontecidos.

A pesar de lo indicado, existen diversos puntos en común, por ejemplo, el decreto reglamentario de la LIG (DR) en el artículo 127 señala que: "los sujetos comprendidos en los incisos a), b), c), d), e) y en el último párrafo del artículo 53 de la ley, que lleven un sistema contable que les permita confeccionar balances en forma comercial, determinarán la ganancia neta de la siguiente manera: a) al resultado neto del ejercicio comercial sumarán los montos computados en la contabilidad cuya deducción no admite la ley y restarán las ganancias no alcanzadas por el impuesto. Del mismo modo procederán con los importes no contabilizados que la ley considera computables a efectos de la determinación del tributo". En otras palabras, el punto de partida para la determinación del resultado impositivo es el resultado contable incorporando y deduciendo los criterios establecidos en la normativa fiscal.

### **IV - VENTAJAS DEL RECONOCIMIENTO DEL MÉTODO DIFERIDO**

---

El Método Tradicional, que como se ha comentado en el punto II, asigna contablemente al resultado del ejercicio el impuesto determinado según normas impositivas, es decir, reconoce el impuesto a pagar que surge de criterios de mediciones impositivas, las cuales de no haber cambios, coincide con la presentación de la declaración jurada impositiva (tributo que efectivamente se paga por el período de análisis). Técnicamente, como podrá apreciarse a continuación en el ejemplo, no reconoce en la contabilidad las consecuencias impositivas de hechos económicos devengados en el período de medición, que traen aparejado efectos fiscales futuros, impuesto a afrontar (o a recuperar) en un período posterior.

A continuación, para el caso de análisis se ha considerado un resultado contable (ganancia) antes de impuesto a las ganancias de 1.000 (en miles de pesos), que contiene un resultado negativo de 75 (en miles de pesos) por castigos y provisiones contra malos créditos (incobrables), que la LIG no permite su deducción hasta que no se cumpla con los índices de incobrabilidad establecidos en art. 217, DR 862/2019, debiendo en consecuencia adicionarse al resultado contable para su eliminación fiscal.

\$ML (en miles)		<b>Asiento</b>		<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b>Resultado contable (ganancia) antes de impuestos</b>	<b>1.000</b>				
<b>Ajustes para llegar al resultado impositivo</b>					
Gastos no deducibles (Incobrables)	75				
<b>Resultado fiscal</b>	<b>1.075</b>				
Tasa impositiva	30%	Impuesto a las ganancias (R-)		323	
<b>Impuesto determinado</b>	<b>323</b>	Impuesto a las ganancias a pagar (P+)			323

El Estado de Resultados luego del asiento realizado es el siguiente:

\$ML (en miles)		<b>Tasa Efectiva (IIGG/RAI)</b>
<b>Estado de Resultado:</b>		
Resultado antes de impuesto (RAI)	1.000	
Impuesto a las ganancias (IIGG)	(323)	
Resultado del ejercicio	678	<b>32%</b>

De lo indicado se desprende que al reconocer solamente el impuesto determinado, se distorsiona la Tasa Efectiva, la cual se obtiene relacionando el importe registrado en el impuesto a las ganancias en relación con el resultado contable antes del impuesto a las ganancias<sup>(2)</sup>, arrojando un valor del treinta dos (32%) por ciento, porcentaje que difiere del utilizado fiscalmente, que denominaremos Tasa Teórica o Nominal (30%).

La causa de esta situación se origina justamente en la fortaleza del método del diferido, en otras palabras, en la contabilización en el presente de los hechos perfeccionados con efectos futuros, brindando información adecuada para la toma de decisiones, subsanando la inadecuada realidad que muestra el método tradicional en cuanto a la situación patrimonial y, en consecuencia, en el resultado del ejercicio.<sup>(8)</sup>

De esta forma, el método del diferido considera en el período de medición los efectos de la deducibilidad impositiva fiscal futura en el momento en que se cumplan los indicios impositivos antes indicados, reconociéndose un crédito contable. Al respecto, el marco conceptual contable señala que "un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien (material o inmaterial con valor de cambio o de uso para el ente)" [s. 4.1.1, RT (FACPCE) 16]. Profundizando la cuestión, la norma indica que "en cualquier caso, se considera que un bien tiene valor para un ente cuando representa efectivo o equivalentes de efectivo o tiene aptitud para generar (por sí o en combinación con otros bienes) un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo. De no cumplirse este requisito, no existe un activo para el ente en cuestión. La contribución de un bien a los futuros flujos de efectivo o sus equivalentes debe estar asegurada con certeza, o esperada con un alto grado de probabilidad, y puede ser directa o indirecta. Podría, por ejemplo, resultar de: (...) d) su utilización para la cancelación de una obligación" [punto 4.1.1, RT (FACPCE) 16]. En consecuencia, se reconoce un Activo por impuesto diferido (activo contable), con contrapartida en la cuenta de resultados, específicamente en impuestos a las ganancias.

En otras palabras, el asiento que agrega este método se origina en considerar la diferencia entre el saldo reconocido contablemente de la previsión de deudores incobrable, es decir 75 (en miles de pesos) y el importe de deducibilidad reconocido impositivamente (es decir cero pesos), multiplicado por la tasa impositiva<sup>(9)</sup>, en forma numérica corresponde a \$ ML 75 x 30%, generando el asiento que se indica a continuación:

<b>Asiento</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Activo por Impuesto Diferido (A+)	23	
Impuesto a las ganancias (R+)		23

De esta situación se desprende otra interesante conclusión respecto a la cuenta Impuestos a las Ganancias, la cual si bien es una cuenta de resultado puede tener saldo deudor o acreedor<sup>(10)</sup>, al contener además del efecto del Impuesto Corriente<sup>(11)</sup> (Impuesto a las Ganancias a Pagar que surge de la determinación impositiva), el cargo del impuesto diferido que, como se analizará en el próximo apartado también puede tener saldo deudor (activo) o saldo acreedor (pasivo).

Es entendible que en estos momentos algunos conceptos que se vienen utilizando habitualmente empiecen a moverse en otra dirección. Al respecto, podemos decir que es el encanto que caracteriza el reconocimiento del método del pasivo basado en el balance. Finalmente y como consecuencia del asiento antes indicado, el estado de resultado es el siguiente:

\$ML (en miles)	
<b>Estado de Resultado:</b>	
Resultado antes de impuesto (RAI) - Ganancia	1.000
Impuesto a las ganancias (IIGG)	(300)
- Impuesto Corriente (R-)	(323)
- Impuesto Diferido (R+)	23
Resultado del ejercicio - Ganancia	700

En relación con la Tasa Efectiva, al calcular nuevamente su valor se observa que es coincidente con la Tasa Teórica<sup>(12)</sup>:

Tasa Efectiva	
Impuesto a las ganancias (IIGG)	300
Resultado antes de impuesto (RAI) Ganancia	1000
	(IIGG/RAI)
	= 30%

## **V - CLASIFICACIÓN DE DIFERENCIAS EN EL MÉTODO DEL DIFERIDO**

De acuerdo a lo comentado previamente, el impuesto a las ganancias se determina en función de las normas fiscales que con frecuencia difieren de las normas contables. De acuerdo a la mecánica establecida en la norma impositiva el resultado impositivo se determina partiendo del resultado contable a la que se suman o restan, según correspondan, ciertos acontecimientos que la LIG determina. Existiendo en consecuencia:

a) hechos o transacciones económicas que tienen un tratamiento impositivo diferente del contable en forma permanente, donaciones no admitidas impositivamente, ingresos contables que no constituyen hechos gravados por la legislación impositiva, honorarios de directores y síndicos cuando su monto supera cierto tope establecido por la ley impositiva, entre otros; y

b) hechos o transacciones económicas que, desde el punto de vista impositivo, se reconocen en ejercicios diferentes de los reconocidos contablemente, por ejemplo: diferentes alícuotas de amortizaciones de bienes de uso o intangibles, o respecto de las provisiones para deudores incobrables que, como se ha indicado en el caso práctico antes analizado, se deben cumplir ciertas condiciones para su deducibilidad, entre otros.

Estas diferencias provocan: a) Diferencias Permanentes: en el primero de los casos señalados, cuya característica es que nunca se revierten<sup>(13)</sup> y b) Diferencias Temporarias<sup>(14)</sup>: pertenecientes al segundo grupo y cuya característica es que se revierten en uno o más ejercicios siguientes. A continuación se analizará en detalle cada una de las diferencias.

## VI - DIFERENCIAS PERMANENTES

Estas diferencias no afectan ejercicios futuros debido a que su efecto se devenga en el ejercicio corriente, por lo tanto no se tienen en cuenta para el cálculo del impuesto diferido, en otras palabras, no generan activos ni pasivos por impuesto diferido. En consecuencia si las diferencias producidas en el ejercicio no tendrán reversión en ejercicios futuros estamos ante una diferencia permanente<sup>(15)</sup>. Algunos ejemplos de estas diferencias las encontramos en: a) los reembolsos por exportación no gravados impositivamente, b) exenciones impositivas otorgadas por leyes especiales, c) deducciones o gastos que la LIG no admite y/o resultan no computables, entre los que encontramos las multas, costas causídicas, intereses punitivos y e) ficciones impositivas que crea la ley fiscal como intereses o rentas presuntas. Como puede apreciarse en los primeros casos existe un reconocimiento contablemente que no tiene correlato impositivo y en el último de los ejemplos la situación es inversa. Podemos resumir estas situaciones indicando que se originan en discrepancias en las mediciones impositivas y contables, permaneciendo como tales no obstante el paso del tiempo.

Es oportuno traer los comentarios previos referidos a las Tasa Efectiva, la cual se obtiene considerando los efectos de los ajustes definitivos que se realizan al resultado contable (antes de impuestos), ajuste que podemos ahora precisar que provienen de las diferencias permanentes. En otras palabras, las diferencias permanentes, como, por ejemplo, los ingresos exentos y gastos no deducibles, producen una modificación en la Tasa Efectiva debido a la naturaleza del ajuste en la determinación del resultado impositivo. Veamos lo indicado con un ejemplo, respecto a una Sociedad que partiendo de un resultado contable (ganancia) antes de impuesto a las ganancias de pesos cuarenta mil y teniendo como única diferencia de valuación, en la determinación del resultado fiscal, multas devengadas y reconocidas contablemente por pesos diez mil, determina un impuesto a pagar de pesos quince mil.

Las multas corresponden a diferencias permanentes como consecuencia de la imposibilidad de deducción fiscal. El artículo 227 del DR 862/2019 señala que "para establecer la ganancia neta imponible los contribuyentes no podrán deducir del conjunto de entradas las sumas pagadas por cuenta propia en concepto de multas, costas causídicas, intereses punitivos y otros accesorios". En función de lo indicado la Sociedad tributa efectivamente a una tasa del treinta y ocho por ciento (38%), en forma numérica la situación es la siguiente:

\$ML (en miles)				
<b>Resultado contable (ganancia) antes de impuestos</b>	<b>40.000</b>			
<b>Ajustes para llegar al resultado impositivo</b>				
Gastos no deducibles (Multas)	10.000			
<b>Resultado fiscal</b>	<b>50.000</b>			
Tasa impositiva	30%	<b>Asiento</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b>Impuesto determinado</b>	<b>15.000</b>	Impuesto a las ganancias (R-)	15.000	
		Impuesto a las ganancias a pagar (P+)		15.000
\$ML (en miles)				
<b>Estado de Resultado:</b>				
Resultado antes de impuesto (RAI)	40.000			
Impuesto a las ganancias (IIGG)	(15.000)			
Resultado del ejercicio	25.000	<b>Tasa Efectiva (IIGG/RAI)</b>	<b>38%</b>	

De lo indicado se desprende que en el caso de que existan únicamente diferencias permanentes, el reconocimiento contable, resultado negativo (deudor) y pasivo (acreedor), es el equivalente al método tradicional, imputando a resultados el valor que surge de la determinación impositiva. Sin embargo, como se observará a continuación, la génesis del método del diferido se encuentra en la existencia de las diferencias temporarias.

## VII - DIFERENCIAS TEMPORARIAS

Las diferencias temporarias son diferencias producidas entre las bases de valuación contables y las bases de valuación impositivas en un determinado ejercicio, encontrándose sujeta a reversión en otro u otros ejercicios, generando activos y pasivos por impuesto diferido.

Como se ha indicado, el objetivo del método diferido centra su análisis en las diferencias de valuación de los activos y pasivos<sup>(16)</sup> y no por su impacto en los resultados del ejercicio, aunque evidentemente lo tienen. En otras palabras, se reconoce un pasivo o un activo por impuesto diferido equivalente al importe estimado de los efectos futuros de las diferencias temporarias, según sean impositivos o deducibles, respectivamente, en el futuro, registrándose contra el impuesto a las

ganancias (resultado del ejercicio). En consecuencia encontramos:

### 1. Diferencias temporarias pasivas o imponibles

Estas diferencias, en el futuro cuando se revierten, causan un mayor pago de impuesto a las ganancias sin afectar el resultado del resultado contable de ese período, sino que cancelarán el pasivo registrado previamente. En el ejercicio en que estas diferencias se producen dan lugar al registro de un pasivo por impuesto diferido con cargo a los resultados de tal ejercicio (impuesto a las ganancias). En otras palabras, en el balance general estas diferencias temporarias imponibles se manifiestan como consecuencia de:

- a) activos contables mayores que los activos impositivos<sup>(17)</sup> relacionados con, entre otros: a) valorización de acciones, títulos públicos, que a los fines fiscales recién se reconoce como gravables en el momento de la venta; b) amortizaciones de bienes de uso o activos intangibles impositivos mayores que las contables; c) gastos de organización o de investigación y desarrollo que contablemente se amortizan en varios ejercicios y fiscalmente en un período de tiempo menor; d) el revalúo contable de bienes de uso<sup>(18)</sup> y e) bienes de cambio valuados contablemente a costo de reposición a diferencia de la valuación establecida en la LIG.
- b) pasivos contables menores que los pasivos impositivos relacionados con la diferencia surgida de, entre otras: a) utilidades provenientes de ventas de bienes (mercaderías) en más de diez cuotas que contablemente se consideran realizadas en el momento de la venta y fiscalmente se atribuyen a las fechas de vencimiento de las cuotas. Ello permitiría considerar, a efectos fiscales, como un pasivo a las utilidades contenidas en las cuotas que vencerán con posterioridad al cierre del ejercicio, (art. 65, DR 862/2019).

### 2. Diferencias temporarias activas o deducibles

Estas diferencias, también a raíz de los distintos criterios de valuación patrimonial, al revertirse generarán, a diferencia de las anteriores, un menor pago de impuesto a las ganancias. De la misma forma que lo indicado respecto a las diferencias imponibles, no afectarán los resultados contables sino que se revertirá el activo registrado previamente, dando lugar en el ejercicio en que estas diferencias se produzcan al reconocimiento de un activo por impuesto diferido con contrapartida en los resultados de tal ejercicio (impuesto a las ganancias). Estas diferencias pueden provenir como consecuencia de:

- a) Activos contables menores que los activos fiscales relacionados, como, por ejemplo: a) provisiones para incobrables registrada contablemente, sin reconocimiento fiscal por no presentar las condiciones requeridas por la ley impositiva establecidas (art. 217, DR 862/2019, véase punto IV donde se analizaron las provisiones contra los malos créditos); b) previsión para desvalorización de inventarios registrada contablemente que no es deducible fiscalmente hasta que la pérdida efectivamente se produce.
- b) Pasivos contables mayores que los pasivos fiscales relacionados, como, por ejemplo: a) provisiones contables para contingencias judiciales que no son deducibles fiscalmente hasta que haya sentencia firme en contra de la empresa y se afronte la misma; b) provisiones contables para garantías por defectos de producción que fiscalmente son deducibles recién cuando la empresa debe resarcir a su cliente.

### 3. Quebrantos

La aplicación del método del pasivo basado en el balance considera también el efecto fiscal de los quebrantos fiscales trasladables al futuro [cinco años, inc. b), art. 25, LIG]. En este caso se origina un activo por impuesto diferido con contrapartida en el impuesto a las ganancias (resultado). Frente a la existencia de dudas acerca de la recuperabilidad de este activo, como cualquier otro activo deberá constituirse la correspondiente previsión (regularizadora del activo diferido), tema que se analizará más adelante.

En particular, la norma contable señala que cuando existan quebrantos impositivos o créditos fiscales no utilizados susceptibles de deducción de ganancias impositivas futuras, se reconocerá un activo por impuesto diferido, pero solo en la medida en que ellas sean probables. Al evaluar la posibilidad de disponer de ganancias impositivas contra las cuales puedan cargarse los quebrantos impositivos o créditos fiscales acumulados, el ente deberá considerar: a) si los quebrantos impositivos no utilizados han sido producidos por causas identificables cuya repetición es improbable; b) las disposiciones legales que fijen un límite temporal a la utilización de dichos quebrantos o créditos; c) la probabilidad de que el ente genere ganancias fiscales futuras suficientes como para cargar contra ellas las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, a cuyo efecto deberá tenerse en cuenta: 1) si existen pasivos por impuestos diferidos que contribuyan a crear la situación indicada en el inciso anterior; 2) si el ente tiene la posibilidad de efectuar una planificación que le permita incrementar dichas ganancias fiscales futuras [s. 5.19.6.3.1, RT (FACPCE) 17].

### 4. Tasa fiscal aplicable

Las diferencias de valuación contables y fiscales deben multiplicarse por la Tasa Fiscal aplicable. Al respecto, es importante analizar cuál es esa tasa impositiva. La norma contable establece que la tasa utilizable para calcular activos y pasivos por impuestos diferidos es la que estará vigente al momento que se liquide el pasivo por impuestos diferidos (momento de la efectiva imposición de la diferencia imponible), o del momento en que se realice el activo por impuesto diferido (momento de la efectiva utilización de la diferencia deducible).

En consecuencia, los activos y pasivos por impuestos diferidos se reconocen a la tasa de impuesto de la reversión de las partidas, debiendo ante la existencia de distintas tasas para diferentes ejercicios realizar estimaciones fiscales respecto a la liquidación o utilización de la partida bajo análisis para determinar la tasa aplicable. En particular, la norma contable indica que la medición contable de los impuestos diferidos se hará de modo que los importes de los activos y pasivos contabilizados reflejen los efectos (aumentos o disminuciones) que sobre los importes de los futuros impuestos determinados tendrán: a) la reversión de las diferencias temporarias y b) el empleo de quebrantos impositivos y créditos fiscales no utilizados. Para el cálculo de los importes correspondientes a las diferencias temporarias y a los quebrantos impositivos no utilizados se les aplicará la *tasa impositiva que se espera esté en vigencia* al momento de su reversión o utilización, considerando las normas legales sancionadas hasta la fecha de los estados contables.

Frente a un cambio de tasa en ejercicios futuros que modifique la tasa reconocida previamente y en consecuencia el cargo contable registrado, se realizará la modificación en el momento que ocurre la corrección sin afectar resultados anteriores debido a no corresponder a las supuestos establecidos en la resolución técnica (FACPCE) 17, modificaciones a resultados de ejercicios anteriores, por no obedecer a una corrección de un error o la aplicación de una norma de medición contable distinta de la utilizada en el ejercicio anterior [s. 4.10, RT (FACPCE) 17].<sup>(19)</sup>

## VIII - EL IMPUESTO A LA GANANCIAS CORRIENTE Y LAS CUENTAS PATRIMONIALES

Se ha analizado anteriormente que el impuesto a las ganancias en el estado de resultados contiene el impuesto corriente y el impuesto diferido, en otras palabras el reconocimiento de la determinación fiscal del período y las partidas con efectos futuros. Al respecto, la resolución técnica (FACPCE) 17 señala que se imputarán al resultado del período: (a) los impuestos determinados para el mismo [impuesto corriente]; y (b) las variaciones de los saldos de impuestos diferidos que no hayan sido causadas por combinaciones de negocios o por escisiones [s. 5.19.6.4, RT (FACPCE) 17].

En relación con el pasivo vinculado al impuesto corriente (impuesto a pagar), la norma profesional también indica que los impuestos determinados en cada período darán lugar al reconocimiento de las correspondientes deudas, las que serán reducidas por los pagos a cuenta que se hubieren efectuado, como anticipos, retenciones, percepciones [s. 5.19.6.2.1, RT (FACPCE) 17]. Sin embargo si los pagos a cuenta superan a la obligación determinada se reconocerá un activo. También se debe considerar lo establecido en la resolución técnica (FACPCE) 8, que señala que las partidas relacionadas deben exponerse por su importe neto cuando su compensación futura sea legalmente posible y se tenga la intención o la obligación de realizarla. Si fuere necesario para una adecuada presentación, los importes compensados se expondrán en el cuerpo del estado o en la información complementaria [S. F, Cap. III, RT (FACPCE) 8].

En particular, la norma profesional establece que la medición contable de los impuestos determinados a pagar y de los saldos a favor se hará según las normas de la sección 5.15 (Otros pasivos en moneda) y de la sección 5.3 (Otros créditos en moneda), respectivamente, sobre la base del importe que se espera pagar a (o recuperar de) las autoridades impositivas. En otras palabras, el impuesto a pagar se debe medir por su destino más probable, es decir sobre el valor descontado de la mejor estimación disponible de la suma a pagar considerando una tasa que refleje las evaluaciones del mercado sobre el valor tiempo del dinero y riesgos específicos del pasivo [s. 4.5.9, RT (FACPCE) 17]. En forma esquemática encontramos las siguientes situaciones que pueden darse:

<i>Impuesto</i>	<i>&gt;</i>	<i>Pago a</i>	<i>=</i>	<i>Pasivo</i>
<i>Determinado</i>		<i>Cuenta</i>		
<i>Impuesto</i>	<i>&lt;</i>	<i>Pago a</i>	<i>=</i>	<i>Activo</i>
<i>Determinado</i>		<i>Cuenta</i>		
<i>Quebranto fiscales</i>			<i>=</i>	<i>Activo por</i>
<i>compensables con período</i>				<i>Impuesto</i>
<i>futuros</i>				<i>Diferido</i>

## IX - DIFERENCIAS CON EL MÉTODO DEL DIFERIDO BASADO EN EL RESULTADO

A continuación, se analizan las principales diferencias entre el método del diferido basado en el estado de resultado con el basado en el estado de situación patrimonial. Como punto de partida, podemos indicar que el método del diferido basado en el estado de resultados se centra en las diferencias temporales, mientras que el basado en el balance contempla las diferencias temporarias surgidas de los activos y pasivos.

Las diferencias temporales son diferencias entre la ganancia fiscal y la contable, que se originan en un período y se revierten en otro u otros posteriores, mientras que las diferencias temporarias son las que existen entre la base fiscal de un activo o pasivo (importe atribuido, para fines fiscales) y su importe en libros en el estado de situación patrimonial.<sup>(20)</sup>

### 1. Método del diferido basado en el resultado

El mecanismo seguido en este método es el siguiente:

- Contabiliza el impuesto determinado en función del resultado fiscal a la tasa teórica vigente. Para su reconocimiento utiliza el papel de trabajo impositivo, el cual parte del resultado contable y adiciona o sustrae las diferencias en función de lo establecido en la LIG arribando al impuesto determinado.
- Las diferencias entre el resultado contable y el impositivo las clasifica en:
  - Diferencias temporales: provenientes de diferencias que se reversan en próximos ejercicios (nuevas diferencias) y/o las provenientes de reversiones de ejercicios anteriores (provenientes de períodos previos). En particular, partiendo de los distintos resultados se denomina de la siguiente manera:

<i>Resultado</i>	<i>&gt;</i>	<i>Resultado</i>	<i>Diferencia</i>	
<i>Fiscal</i>		<i>Contable</i>	<i>Gravable</i>	<i>Pasivo por Impuesto diferido (PID)</i>
<i>Resultado</i>	<i>&lt;</i>	<i>Resultado</i>	<i>Diferencia</i>	
<i>Fiscal</i>		<i>Contable</i>	<i>Imponible</i>	<i>Activo por Impuesto diferido (AID)</i>

- Diferencias permanentes o definitivas: son aquellas que no se reversan en el ejercicio siguiente, modificando la tasa efectiva de impuesto.

Respecto a la metodología de determinación, se procede de la siguiente forma partiendo del resultado contable antes de impuestos:

- Identificar las diferencias permanentes y procede a deducirlas o adicionarlas a la utilidad contable determinando la utilidad contable gravable.
- Reconocer las diferencias transitorias deducibles e imponibles y el período de realización, luego corregir en virtud de ellas

la utilidad contable gravable transformándola en utilidad fiscal gravable o, en su caso, quebranto fiscal trasladable. <sup>(21)</sup>

3. Aplicar sobre la utilidad fiscal gravable la tasa vigente del impuesto a las ganancias, determinando su monto.
4. Medir el pasivo por impuesto diferido total para las diferencias temporales imponibles aplicando la tasa impositiva vigente al momento de su reversión y registrarlo contablemente.
5. Medir el activo por impuesto diferido total para las diferencias temporales deducibles y los quebrantos impositivos trasladables aplicando la tasa impositiva vigente al momento de su reversión y registrarlo contablemente.
6. Evaluar la recuperabilidad de los activos por impuesto diferido para cada tipo de crédito trasladable al futuro.
7. Reducir, en su caso, los activos por impuestos diferidos mediante una previsión cuando exista la posibilidad de que esos activos no se realicen.
8. Finalmente se realiza la conciliación entre la tasa efectiva y la tasa nominal.

## 2. Método del diferido basado en el balance

Este método logra mejores resultados que el método anterior al reconocer la existencia de diferencia entre las bases impositivas y contables que no pasan por resultados (como, por ejemplo, los resultados diferidos). Asimismo, es un método más simple de aplicación, permitiendo además de identificar errores de cálculo, corregirlos en el año siguiente a partir de la situación patrimonial. Respecto a la mecánica de determinación, es muy similar al anterior método analizado y consiste en:

1. Partiendo del resultado contable antes de impuesto adicionar o sustraer las diferencias de valuación en función de lo establecido por la LIG obteniendo la utilidad fiscal gravable o, en su caso, quebranto fiscal trasladable.
2. Aplicar sobre la utilidad fiscal gravable (o en su caso el quebranto fiscal trasladable), la tasa vigente (de reversión) del impuesto a las ganancias, determinando su monto para su contabilización.
2. Comparo el balance contable con el balance impositivo determinando las diferencias transitorias deducibles e imponibles y el período de realización de cada una de ellas.
3. Identifico el pasivo por impuesto diferido total para las diferencias temporarias imponibles aplicando la tasa impositiva vigente al momento de su reversión y lo registro contablemente.
4. Identifico el activo por impuesto diferido total para las diferencias temporarias deducibles aplicando la tasa impositiva vigente al momento de su reversión y lo registro contablemente.
5. Evaluar la recuperabilidad de los activos por impuesto diferido para cada tipo de crédito trasladable al futuro.
6. Reducir, en su caso, los activos por impuestos diferidos mediante una previsión cuando exista la posibilidad de que esos activos no se realicen.
7. Identificar las diferencias permanentes para la realización de la comprobación de la conciliación entre la tasa efectiva y la tasa nominal.
8. Finalmente, existe una comprobación adicional a realizar que se relaciona con la mecánica analizada y está vinculada con los aspectos de revelación, que consiste en la obtención de la siguiente ecuación:

Resultado Contables antes de Impuestos (RAI) + Diferencias Permanentes	=	Resultado Impositivo (RI) + Diferencias Temporarias
---	---	---

## X - RECUPERABILIDAD DEL ACTIVO DIFERIDO

En la mecánica de determinación de método del diferido se han comentado ciertos aspectos relacionados con la recuperabilidad del activo fiscal. Profundizando la cuestión, la norma contable señala que cuando los créditos por impuestos diferidos: a) excedan a las deudas por impuestos diferidos susceptibles de compensación y b) sea improbable que las ganancias impositivas futuras alcancen para absorber las diferencias temporarias netas y los quebrantos impositivos y los créditos fiscales no utilizados, se computará una desvalorización sobre la parte de dichos créditos que se considere irrecuperable.

La desvalorización recién referida podrá ser reversada en períodos posteriores de acuerdo con lo establecido en la sección 4.4.7 (Reversiones de pérdidas por desvalorización), que indica que las pérdidas por desvalorización reconocidas en períodos anteriores solo deben reversarse cuando, con posterioridad a la fecha de su determinación, se produzca un cambio en las estimaciones efectuadas para determinar los valores recuperables. En tal caso, la medición contable del activo o activos relacionados debe valuarse al menor importe entre: a) la medición contable que el activo o grupo de activos habría tenido si nunca se hubiese reconocido una pérdida por desvalorización; y b) su valor recuperable. Por otra parte, la norma señala finalmente que las reversiones de pérdidas por desvalorización se imputarán al resultado del período.

## XI - CONCLUSIÓN

El método diferido, en particular el del pasivo basado en el balance, siguiendo el principio del devengado, reconoce adecuadamente los hechos actuales con consecuencias futuras que se originan como producto de los distintos criterios de valuación (impositiva y contable), debido a las reglas que le son propias a cada uno de los marcos normativos en función de los objetivos que persiguen, generando mayores y menores pagos de impuestos a las ganancias en el futuro (diferencias temporarias), partidas (estas últimas) que encuentra la génesis del método del diferido permitiendo su reconocimiento. En otras palabras, el objetivo buscado por el método del diferido es reconocer contablemente en cada período de medición las consecuencias futuras de la deducibilidad (liquidación) impositiva.

Por otra parte, la existencia de partidas sin consecuencias futuras (diferencias permanentes) no incide en el método bajo análisis, pero lo hacen respecto al impuesto corriente (impuesto a pagar) afectando la tasa que relaciona el impuesto a las ganancias con el resultado contable antes de impuestos (tasa efectiva). Finalmente y como consecuencia de las partidas antes indicadas, el cargo por impuesto a las ganancias incluye tanto al impuesto corriente como al impuesto diferido.

## **XII - BIBLIOGRAFÍA**

---

- (APB). Accounting Principles Board (APB) American Institute of Certified Public Accountants: "Opinion N° 11. Accounting for Income Taxes (1967)", en "Accounting Standards. Original Pronouncements. Issued Through June 1973" - Connecticut - Financial Accounting Standards Board (FASB) - 1986 - págs. 176/89.
- (DR). Decreto Reglamentario de la LIG 862/2019 (BO: 9/12/2019).
- (FAS 109). Financial Accounting Standards Board - Statement No. 109 - Accounting for Income Taxes.
- (FO 2020A). Faccendini, Yanina C. y Oubiña, Gabriel H.: "El modelo de revaluación de los bienes de uso en las normas contables. Primera parte" - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - N° 249 - junio/2020.
- (FO 2020B). Faccendini, Yanina C. y Oubiña, Gabriel H.: "El modelo de revaluación de los bienes de uso en las normas contables. Segunda parte" - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - N° 250 - julio/2020.
- (ITCP). Instituto Técnico de Contadores Públicos. Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas: "Recomendación N° 7. Contabilización de Impuestos. Procedimiento aplicable para el impuesto sobre las utilidades (1972)" - XV Aniversario del ITCP - Ed. Ediciones Macchi - Buenos Aires - 1984 - págs. 169/88.
- (LIG). Ley de impuesto a las ganancias. Ley 20628 (BO: 5/12/2019).
- (NIC 12). Norma Internacional de Contabilidad 12: "Impuesto a las ganancias" - IASB.
- (RLG). Reglamentación de la ley impuesto a las ganancias (t.o. 2019). Decreto nacional 862/2019 (BO: 9/12/2019).
- [RT (FACPCE) 8]. Resolución técnica (FACPCE) 8, "Normas generales de exposición contable".
- [RT (FACPCE) 9]. Resolución técnica (FACPCE) 9, "Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios".
- [RT (FACPCE) 16]. Resolución técnica (FACPCE) 16, "Marco Conceptual de las normas contables profesionales distintas a las referidas en la RT (FACPCE) 26".
- [RT (FACPCE) 17]. Resolución Técnica (FACPCE) 17, "Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general".

---

### **Notas:**

- (1) "Los efectos patrimoniales de las transacciones y otros hechos deben reconocerse en los períodos en que ocurren, con independencia del momento en el cual se produjeren los ingresos y egresos de fondos relacionados" [s. 2.2, 2da. Parte, RT (FACPCE) 17]
- (2) En realidad, el pronunciamiento propiciaba el diferimiento parcial, estableciendo como excepción el diferimiento del efecto impositivo de aquellas diferencias de carácter no recurrente, cuya reversión pueda estimarse en un plazo relativamente corto (que no excediera los cinco años), (APB, párr. 27)
- (3) Otros antecedentes previos son el SFAS 100, SFAS 103, SFAS 108
- (4) Este método, que se analizará más adelante, se diferencia del método del pasivo basado en la situación patrimonial por contemplar las diferencias temporarias surgidas de los activos y pasivos
- (5) En particular, el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA), mediante la resolución 243/2001 con vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1/7/2002, admitiéndose su aplicación anticipada, dejó sin efecto la RT (FACPCE) 10, véase también art. 4 de la R. CD 93/2005, CABA. Un caso especial en su adopción, se relacionó en sus comienzos con el diferimiento para los entes no pequeños incluidos en el Anexo A de la RT (FACPCE) 17, véase R. (FACPCE) 324/2005
- (6) Las denominaciones Imponibles y Deducible son extraídas de la NIC 12, véase párrafo 5
- (7) Desde otro punto de vista, la Tasa Efectiva permite medir la incidencia del impuesto a las ganancias en el resultado contable (antes de impuestos)
- (8) Otro aspecto a tener presente es la distorsión que el método tradicional produce en el resultado contable del ejercicio, valor que es tratado por el órgano accionario o de socios, para su destino entre los que se encuentra la distribución de dividendos
- (9) En realidad corresponde la tasa a la que se revertirán las partidas en el futuro, aspecto que se analizará más adelante
- (10) La NIC 12, define *gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias* como el importe total que, por este concepto, se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del período, conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido, (p. 5, NIC 12). Asimismo, en el párrafo siguiente indica que "el *gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias comprende tanto la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente como la correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido*"
- (11) Una distinción con la norma internacional se refiere que la NIC 12 en su párrafo 5 define *Impuesto corriente* como la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia (pérdida) fiscal del período
- (12) En el apartado VI - Diferencias Permanentes, se analizará esta cuestión con más detalle. En este momento es importante tener presente que como consecuencia de la existencia de diferencia permanentes la Tasa Efectiva aumenta o disminuye alejándose de la Tasa



## Teórica

(13) Por este motivo también reciben el nombre de diferencias definitivas

(14) También denominada Diferencias Transitorias, incluyendo las diferencias que se reversan en los próximos ejercicios y las provenientes de reversiones de ejercicios anteriores

(15) Estas diferencias también se encuentran afectadas por otras causas, como aquellas vinculadas con: a) las consecuencias financieras del impuesto a las ganancias a pagar o de ciertos activos y pasivos diferidos, por su reconocimiento a su valor actual; b) excepciones establecidas en las normas profesionales respecto al reconocimiento de activos y pasivos diferidos y c) el reconocimiento en un ejercicio posterior del quebranto fiscal o por un valor distinto, por no cumplir con las condiciones para ser considerado un activo o respecto a su recuperabilidad, entre otros

(16) Recordemos que el método bajo análisis brinda una importancia primordial al balance general [Cap. III, RT (FACPCE) 8]

(17) Si bien en la declaración jurada de impuesto a las ganancias no constan los activos y pasivos valuados con criterios impositivos, no solo a raíz del método bajo análisis sino también para control y seguimiento en el impuesto a las ganancias se debe realizar un balance en bases fiscales que contenga los mismos rubros de un balance contable con los criterios de valuación que la LIG establece

(18) Este tema ha sido analizado en dos trabajos de nuestra autoría. Véase Facendini, Y. y Oubiña, G.: "El modelo de revaluación de los bienes de uso en las normas contables. Primera y Segunda Parte" - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - N° 249 y 250 - junio y julio/2021 (FO 2020A y FO 2020B)

(19) En particular, la norma contable establece que no se computarán modificaciones a resultados de ejercicios contables anteriores cuando: a) cambien las estimaciones contables como consecuencia de la obtención de nuevos elementos de juicio que no estaban disponibles al momento de emisión de los estados contables correspondientes a dichos ejercicios y b) cambien las condiciones preexistentes u ocurran situaciones que en sustancia son claramente diferentes de lo acaecido anteriormente [p. 4.10, RT (FACPCE) 17]

(20) Todas las diferencias temporales son también diferencias temporarias, sin embargo, existen algunas diferencias temporarias que no son diferencias temporales, por ejemplo, cuando el importe en libros de un activo o un pasivo difiere, en el momento de su reconocimiento inicial, de su base fiscal correspondiente

(21) La NIC 12 agrupa ambos conceptos indicando que la *ganancia (pérdida) fiscal* es la ganancia (pérdida) de un período, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre la que se calculan los impuestos a pagar (recuperar) (p. 5, NIC 12)