

Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones Contables “Prof. Juan Alberto Arévalo”

EL MÉTODO DEL IMPUESTO DIFERIDO FRENTE AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS ^(*)

Serafina Farinola
Norberto Genaro Larocca

Publicación “Contabilidad y Auditoría”
Año 6 Número 11 Junio de 2000

(*) Trabajo presentado en las XX^{as} JORNADAS UNIVERSITARIAS DE CONTABILIDAD – ROSARIO –
Noviembre de 1999

EL MÉTODO DEL IMPUESTO DIFERIDO FRENTE AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Serafina Farinola

Norberto Genaro Larocca

<i>1. Introducción</i>	<i>78</i>
<i>2. Resultado contable y resultado impositivo</i>	<i>78</i>
<i>3. Diferencias permanentes y temporarias</i>	<i>79</i>
<i>4. Configuración del impuesto a las ganancias</i>	<i>80</i>
<i>5. Método del impuesto diferido</i>	<i>83</i>
<i>6. Normas contables profesionales en el ámbito nacional</i>	<i>86</i>
<i>7. Aplicación del método del impuesto diferido en el ámbito nacional</i>	<i>88</i>
<i>8. Conclusión</i>	<i>89</i>
<i>9. Bibliografía</i>	<i>89</i>
<i>Resumen</i>	<i>90</i>

1. Introducción

El propósito de este trabajo es analizar los fundamentos del método del impuesto diferido.

Es obvio que las distintas fuentes, contables y fiscales, generan diferencias debido a que sus objetivos no son coincidentes.

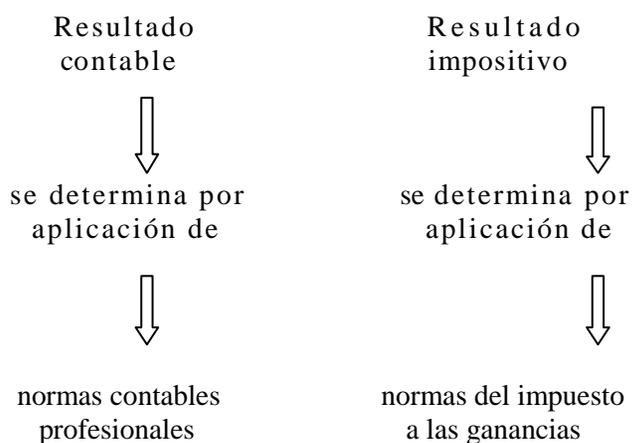
El objetivo básico de la contabilidad, de acuerdo con la aceptación generalizada que hoy existe, se considera que es suministrar información que preste utilidad para la toma de decisiones a todos los usuarios de la misma, internos y externos, actuales y potenciales.

El ente fiscal es un usuario “especial” de esa información ya que posee la autoridad de exigir que la misma se elabore de acuerdo con sus propias reglas con el propósito de cumplir con sus objetivos tributarios de recaudación y redistribución.

2. Resultado contable y resultado impositivo

En primer lugar nos encontramos con que el hecho sustancial que determina el gravamen del impuesto es la ganancia del ejercicio, o sea, que depende del resultado.

De acuerdo con las normas que se apliquen para su determinación, contables profesionales o impositivas, pueden obtenerse resultados distintos que llamaremos contable o impositivo, respectivamente.



3. Diferencias permanentes y temporarias

Las diferencias se clasifican en permanentes o temporarias. Las primeras son definitivas, no se remiten con el tiempo y las segundas corresponden a

conceptos computados tanto contable como impositivamente, pero reconocidos en ejercicios distintos.

Los motivos que generan diferencias permanentes pueden ser:

- Ingresos no gravados por el impuesto
- Exenciones
- Gastos cuya deducción no está permitida impositivamente

Las situaciones que pueden originar diferencias temporarias se encuentran entre las siguientes:

- Ingresos reconocidos contablemente en un ejercicio e impositivamente en ejercicios posteriores
- Gastos o pérdidas reconocidos contablemente en un ejercicio e impositivamente en ejercicios posteriores
- Ingresos gravados impositivamente en un ejercicio y reconocidos contablemente en ejercicios posteriores
- Gastos o pérdidas reconocidos impositivamente en un ejercicio y contablemente en ejercicios posteriores

Desgravaciones

Este concepto, salvo que se origine en la compra de bienes, se considera una diferencia permanente.

En el caso señalado existen dos posiciones:

- 1) Constituye una disminución del gasto del impuesto en el ejercicio en que se origina el crédito. Interpreta que el efecto impositivo de la desgravación es un crédito a la obligación fiscal. Se produce una diferencia permanente.
- 2) Se amortiza a lo largo de la vida útil asignada al bien, aplicando el criterio del devengado. Se produce el diferimiento de la desgravación.

4. Configuración del impuesto a las ganancias

Con respecto a la contabilización del impuesto a las ganancias se han generalizado las siguientes corrientes de opinión:

4.1 No diferimiento

Esta posición tradicional sostiene que el cargo por el impuesto que debe afectar al resultado del ejercicio, es el que corresponde al impuesto a pagar o de la cuota a pagar.

Al respecto dice la NIC 12 en el párrafo 10:

“ Bajo el método de la cuota a pagar, el cargo por impuestos a los beneficios del período contable es normalmente igual a la cuota impositiva a ingresar...”

y en el párrafo 11:

“ Una razón para el empleo de este método puede residir en el punto de vista según el cual los impuestos sobre beneficios no son otra cosa que una de las partidas de la distribución de beneficios, y no un gasto de explotación más...”

Para clarificar esta posición nos remitimos al trabajo de Marchese Esteban del año 1973 realizado con motivo de la promulgación de “La nueva ley de sociedades comerciales que lleva el número 19.550”, que dedica sus artículos 63 al 65, a detallar la información que deberán contener los estados contables que presentan las sociedades anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada con 20 o más socios; sin que ello implique fórmulas rígidas sino bases para la confección de la citada información.

A tal efecto el mencionado autor propone en su obra la presentación de los estados contables con arreglo a la citada ley y al referirse al *Estado de Resultados Acumulados** dice:

“En este estado, como aplicación de resultados, hemos incluido las cuentas Impuesto a los Réditos e Impuesto Sustitutivo del Gravamen a la Transmisión Gratuita de Bienes, para el caso de las sociedades anónimas, pues consideramos que en ellas tales gravámenes, no son cargas fiscales a la explotación, sino gravámenes que deben soportar sus propietarios, y que por razones técnicas de percepción impositiva la ley fiscal hace responsable del impuesto a la sociedad. Si la misma empresa estuviera organizada jurídicamente como una sociedad de responsabilidad limitada, dichas cargas serán soportadas por los socios responsables del impuesto, con las lógicas diferencias en los cálculos y formas de liquidar. Esto confirma que no se trata de impuestos que gravan la explotación. El Estado de Resultados debe mostrar las ganancias o pérdidas de la actividad económica de la empresa, y gastos como los apuntados, no pueden incidir en dichos resultados. Por todo ello, consideramos que la ubicación adecuada de esas cargas fiscales, es el Estado de Resultados Acumulados o Estado de Aplicación de Resultados”.

La transcripción del párrafo anterior así como lo que se señala en el siguiente, se realizó al solo efecto de mostrar un argumento que defiende la posición de considerar al impuesto a los réditos (hoy impuesto a las ganancias) como distribución de utilidades y no como un gasto. No es el propósito de este trabajo referirse a la evolución que pudieron experimentar las normas fiscales sobre los impuestos mencionados.

Refiriéndose a la Resolución nº 1 del 31/01/73 de la “*Inspección General de Personas Jurídicas de la Nación*” que aprueba un modelo tipo de balance general, estados de resultados, cuadro e instrucciones e incluye el impuesto a las ganancias en el estado de resultados, dice Marchese que el Impuesto a los réditos

y el Impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes “*deben ser mostrados en el Estado de resultados acumulados, donde se indicará la aplicación de los resultados. El impuesto a las ganancias –como lo llama la nueva fórmula- es una aplicación de los resultados, que lógicamente se ven disminuidos por la imposición fiscal*”.

Según se desprende de lo expuesto, imputar el impuesto a las ganancias al resultado del período por el monto a pagar, significaba considerar a la administración fiscal, como uno de los beneficiarios de la distribución de resultados.

* La sección II del art.64 “original” de la Ley 19.550 decía:

“El Estado de Resultados deberá complementarse con el Estado de Resultados Acumulados, el que deberá exponer:

- a) Saldo de las ganancias o pérdidas al comienzo del ejercicio, y su destino;*
- b) El saldo final del Estado de Resultados del ejercicio;*
- c) La ganancia o pérdida acumulada al cierre del ejercicio;*
- d) En caso de utilizarse una reserva, se indicará a continuación del saldo al comienzo del ejercicio “*

La sección II del art.64 de la Ley 19.550, modificada por la Ley 22.903 del 09/09/1983 dice:

“El estado de resultados deberá complementarse con el estado de evolución del patrimonio neto. En él se incluirán las causas de los cambios producidos durante el ejercicio en cada uno de los rubros integrantes del patrimonio neto.”

4.2 Diferimiento parcial

Esta corriente al igual que la anterior sostiene que el cargo por el impuesto a las ganancias es el que corresponde al impuesto a pagar por el ejercicio, pero excepcionalmente justifica para ciertos casos el diferimiento.

4.3 Diferimiento total

Esta posición sostiene que el cargo contable por el impuesto a las ganancias que incide en el resultado de un ejercicio, debe considerar el efecto impositivo de todas las partidas que componen el resultado contable antes del impuesto.

El hecho de que constantemente se originen diferencias temporarias y se reversionen, no justifica que no se cumpla la adecuada correlación de ingresos y

costos mediante la consideración de los efectos impositivos sobre esas diferencias.

Si no se tratase contablemente al impuesto a las ganancias con el criterio sustentado, su cargo a resultados se ajustaría al concepto de lo “percibido”, o sea, al impuesto pagado.

4.4 Posición actual

Con respecto a la configuración del impuesto podemos decir de acuerdo con el párrafo 11 de la NIC 12 que actualmente: “...existe un amplio consenso para considerar a los impuestos como gastos”.

No obstante ello, los criterios no se han unificado.

Los defensores del método del impuesto a pagar (no diferimiento) enrolados en la posición del impuesto como gasto, consideran que los efectos impositivos de las diferencias temporarias son gastos del período en que entran a formar parte del resultado impositivo.

Lo cual no congenia con el criterio de devengado, que considera que los gastos e ingresos que competen a un ejercicio son los que se generan en el mismo con independencia del pago o cobro, respectivo.

5. Método del impuesto diferido

La compatibilización de la metodología contable, basada en el criterio del “devengado”, con las normas impositivas se traduce en “el método del impuesto diferido” o “método del efecto impositivo”.

Esquema del método del impuesto diferido:

	Resultado contable			
+/-	<u>Diferencias permanentes</u>			
	Base de cálculo	x tasa =	Impuesto a las ganancias	→ resultado ejercicio
+/-	<u>Diferencias temporarias</u>	x tasa =	+/- <u>impuesto diferido</u>	→ activo/pasivo
	Resultado impositivo	x tasa =	impuesto a pagar	→ pasivo

La diferencia del método del impuesto diferido con el del impuesto a pagar reside fundamentalmente en lo que se reconoce como gasto del ejercicio.

Esquema del método del impuesto a pagar:

	Resultado contable			
+/-	<u>Diferencias permanentes</u>			
	Resultado contable ajustado			
+/-	<u>Diferencias temporarias</u>			
	Base de cálculo	x tasa =	Impuesto a las ganancias	▶ resultado ejercicio/ pasivo

5.1 Formas de aplicación

Según el párrafo 12 de la NIC 12 “... Los métodos del efecto impositivo son de uso corriente en muchos países para la contabilización de los impuestos sobre beneficios, bien en la forma del método de capitalización, bien en la del método de la deuda”.

5.1.1 Método del pasivo o de la deuda

Considera que la diferencia que surge entre el cargo contable por el impuesto a las ganancias y el impuesto que corresponde pagar por un ejercicio, constituye un pasivo por la deuda a pagar, o un activo por el crédito que origina el impuesto pagado por adelantado.

Son de aplicación, entonces, los límites de valuación señalados por Fowler Newton:

“ningún pasivo debería valuarse por una suma inferior a la que demandaría su cancelación a la fecha de los informes contables”

“ninguna activo (o grupo de activos de naturaleza similar) debería valuarse por encima de su *valor recuperable*”

Por ello, si la tasa del impuesto varía, el saldo de la cuenta que corresponde al impuesto diferido – por diferencias aún no reversadas – se actualiza de acuerdo con la nueva alícuota y el monto que surge recae en el resultado del ejercicio en que tuvo lugar el cambio.

Este criterio resalta la importancia del aspecto patrimonial, al cuidar el reflejo de pasivos o activos actualizados por la tasa que se espera que esté vigente en el o los ejercicios, en que tendrá lugar la reversión de las diferencias temporarias.

5.1.2 Método del diferido o de capitalización

Considera que las diferencias temporarias que generan el impuesto diferido, en realidad, no representan un derecho de cobro ni una obligación de pago, sino un ajuste por el cargo del impuesto que corresponde al ejercicio.

Para ilustrar este concepto nos remitimos a la Guía Miller de PCGA 1998-1999 (pág. 21.04):

“FAS-109 cambió la contabilidad del impuesto a la renta, pasando del método diferido, que era el requerido en la APB-11 (Contabilidad de impuestos a la renta), al método de activo/pasivo, al que suele hacerse referencia simplemente como el *método del pasivo*.

El *método diferido* hacía hincapié sobre todo en la equiparación o imputación de ingresos y gastos. El gasto en impuestos a la renta se determinaba aplicando la tasa corriente del impuesto a la renta a las utilidades contables antes de impuestos. Cualquier diferencia entre el gasto resultante y el importe de los impuestos a la renta a pagar era un ajuste a los impuestos a la renta diferidos. El método diferido se centraba en primer lugar en el estado de ganancias y pérdidas y la medición del gasto en impuestos a la renta determinaba los ajustes a efectuar en los elementos del balance general.

El *método del activo/pasivo* centra la atención en la valoración de los activos y pasivos impositivos corrientes y diferidos.”

5.2 Seguimiento del Impuesto Diferido

Sin duda, la aplicación del método del impuesto diferido requiere un análisis detallado de las diferencias temporarias y del efecto impositivo de las mismas. Si el método aplicado es el del pasivo se agrega otro elemento más: el reflejo del cambio de tasas.

Ello no significa que la aplicación del método del impuesto a pagar tradicional no requiera similar seguimiento de las diferencias temporarias, solo lo exige del análisis del efecto impositivo.

Ejemplo:

Hermes S.A. se ha constituido el 01/01/x5 y al finalizar el ejercicio el 31/12//x5, tiene un cargo por gastos de organización de \$ 900 que ha decidido amortizar en tres ejercicios.

La tasa del impuesto a las ganancias es del 10%.

La ley impositiva admite la opción de afectar el total del gasto al primer ejercicio y la empresa hace uso de la misma.

Se origina una diferencia temporaria de \$ 600, debido a que a los efectos del impuesto a pagar se descontará el total del gasto mientras que contablemente se apropia a resultados la tercera parte.

Nos remitiremos al ejercicio x6 para el análisis de las diferencias temporarias y sus efectos impositivos, suponiendo que no se produjeron nuevas diferencias:

Análisis de las diferencias temporarias correspondiente al periodo del 01/01 al 31/12/x6

Detalle	Saldo al inicio	Reversadas	Incorporadas	Saldo al cierre
Gs. Organización	600	300	0	300
Totales	600	300	0	300

Análisis del saldo de la cuenta Impuesto Diferido correspondiente al periodo del 01/01 al 31/12/x6

Detalle	Saldo al inicio	Ajustes de tasa	Reversiones	Incorporaciones	Saldo al cierre
Gs. Organización	60	0	30	0	30
Totales	60	0	30	0	30

6. Normas contables profesionales en el ámbito nacional

Si bien existen muchas opiniones a favor del método del impuesto diferido aún no se ha emitido una norma que contemple los lineamientos del tema en cuestión.

Actualmente encontramos menciones al impuesto diferido en los puntos de las Resoluciones Técnicas (RT) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas que señalamos a continuación.

La RT. N° 10 en el punto B.13.18 de la segunda parte:

“A los efectos de una más razonable determinación de los resultados contables de cada período, se podrá registrar por el método de lo diferido el efecto fiscal de las diferencias temporarias entre el resultado contable e impositivo, incluso las surgidas de la aplicación de la reexpresión de estados contables o del uso de valores corrientes”.

La RT. N° 8 dispone, con respecto al estado de resultados, en el capítulo IV punto A.3.a:

“Los resultados ordinarios deben discriminarse de modo que sea posible distinguir:

El impuesto a las ganancias atribuible a los resultados ordinarios, cuando se haya optado por aplicar el método del impuesto diferido”.

La RT. N° 9 dispone con respecto al estado de resultados en el capítulo IV punto A.1.j:

“ Se expone la porción del impuesto a las ganancias correspondiente a los resultados ordinarios, cuando el ente ha optado por aplicar el método del impuesto diferido”.

y en el punto A.2. párrafo 2do.:

“En su caso, deben distinguirse la participación minoritaria y el impuesto a las ganancias que afectan a los resultados extraordinarios. Este último siempre que el ente haya optado por aplicar el método del impuesto diferido”.

No podemos dejar de mencionar la Recomendación N° 7 del Instituto Técnico de Contadores Públicos: “Contabilización de impuestos, procedimiento aplicable para el impuesto sobre las utilidades” que data del año 1972, aún cuando no sea una norma contable. Dado que muchas veces, la carencia de disposiciones precisas, lo ha convertido en un modelo de referencia para desarrollar el tema. Con respecto a la consideración de las diferencias temporarias la misma recomienda en el inciso b):

“el efecto impositivo neto de las diferencias temporarias deberá imputarse a una cuenta patrimonial de impuesto diferido. El saldo de la misma deberá presentarse en el balance general, bajo denominación apropiada, en el rubro cargos diferidos o en el de provisiones, según sea deudor o acreedor;”

Por último, señalamos con agrado la inclusión del punto denominado “impuesto diferido” en el “Proyecto N° 6 de Resolución Técnica – Normas Contables Profesionales” aprobado por la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas el 18 de junio de 1999 y actualmente en período de consulta.

7. Aplicación del método del impuesto diferido en el ámbito nacional

De la información recabada con respecto a las sociedades que cotizan en la Bolsa de Comercio de Buenos Aires, no hemos detectado la aplicación del impuesto diferido.

Pero hemos encontrado alusiones a las diferencias temporarias en las notas de algunos estados contables publicados en el Boletín semanal de la Bolsa de Comercio de Buenos Aires. A continuación daremos algunos ejemplos, citando la fecha y página del correspondiente boletín.

24/05/99 –pág. 90 – Sociedad: Central Puerto S.A

Nota 2.2.h)

“La Sociedad determina el impuesto a las ganancias aplicando la tasa vigente....

sobre la utilidad impositiva estimada de cada ejercicio sin considerar el efecto de las diferencias temporarias entre el resultado contable y el impositivo

20/04/98 – pág. 6 – Sociedad: Fric-Rot S.A

Nota 1.3.e)

“La Sociedad determina el cargo contable por impuesto a las ganancias aplicando la tasa vigente.... sobre la utilidad imponible de cada ejercicio, sin considerar el efecto de las diferencias temporarias entre el resultado contable e impositivo”

07/06/99 – pag.11 – Sociedad: Empresa Distribuidora y Comercializadora Norte S.A.(EDENOR S.A.)

Nota 3.j)

“La Sociedad determina el cargo contable por el impuesto a las ganancias aplicando la tasa vigente... sin considerar el efecto de las diferencias temporarias entre el resultado contable y el impositivo.”

02/08/99 – pag.115 – Sociedad: Distribuidora de Gas del Centro S.A.

Nota 4.g)

“La Sociedad determina el impuesto a las ganancias aplicando la tasa vigente... sobre la utilidad impositiva del ejercicio, sin considerar el efecto de las diferencias temporarias entre el resultado contable y el impositivo”.

8. Conclusión

A modo de conclusión podemos señalar que el método del impuesto diferido resulta consistente con el criterio de devengado que rige a la información contable.

En cuanto a su aplicación el método de la deuda resulta más consistente con una razonable exposición de la situación patrimonial.

9. BIBLIOGRAFIA

Biondi, Mario y otros

Contabilización del Impuesto a la Renta.
Conferencia Interamericana de Contabilidad.
Punta del Este, 1972

Farinola, Serafina

Método del Impuesto Diferidos. Ed.
C&C.1998

Federación Argentina de Consejos
Profesionales de Ciencias Económicas

Resoluciones Técnicas

**Nº 8 – Normas Generales de
Exposición Contable**

Nº 9 – Normas Contables Particulares de
Exposición Contable para Entes Comerciales,
Industriales y de Servicios

Nº 10 – Normas Contables Profesionales

Fowler Newton, Enrique

Contabilidad Superior. Ed.Macchi, 1993

Fowler Newton, Enrique

Normas Contables Argentinas. Ed.Macchi,
1997

Fowler Newton, Enrique – Slosse, Carlos
Alberto

Moderno Tratamiento Contable de los
impuestos a las Ganancias y a las Ventas.
Ed.Macchi, 1973

Marchese Esteban

Formulas de Balance. Ed.Macchi, 1973

Normas internacionales de contabilidad de la
IASB

Ediciones del Instituto de Censores Jurados de
Cuentas de España, Madrid, 1990

Sánchez Fernández de Valderrama, Jose Luis

Contabilidad y Fiscalidad. Revista “Técnica
Contable”. Vol. Extraordinario.Madrid, 1989

Williams, Jan R.

Guía Miller de PCGA 1998-1999. Ed.Harcourt
Brace. Madrid, 1999

RESUMEN

El objetivo del trabajo es analizar el método del impuesto diferido.

Es obvio que las distintas fuentes, contables y fiscales generan diferencias, debido a sus objetivos no coincidentes.

Las aludidas diferencias se clasifican en permanentes o temporarias, mientras que las primeras son definitivas, las segundas corresponden a conceptos computados tanto contable como impositivamente, pero reconocidos en ejercicios distintos.

Con respecto a la contabilización del impuesto a las ganancias se han generalizado las siguientes corrientes de opinión:

- No diferimiento: posición tradicional que sostiene que el cargo por el impuesto que debe afectar al resultado del ejercicio, es el que corresponde al impuesto a pagar o de la cuota a pagar.
- Diferimiento parcial: sostiene que el cargo por el impuesto a las ganancias es el que corresponde al impuesto a pagar por el ejercicio, pero excepcionalmente justifica para ciertos casos el diferimiento.

- **Diferimiento total:** sostiene que el cargo contable por el impuesto a las ganancias que incide en el resultado del ejercicio, debe considerar el efecto impositivo de todas las partidas que componen el resultado contable antes del impuesto: El hecho de que constantemente se originen diferencias temporarias y se reversen, no justifica que no se cumpla la adecuada correlación de ingresos y costos mediante la consideración de los efectos impositivos sobre esas diferencias.

Los defensores del método del impuesto a pagar (no diferimiento) enrolados en la posición del impuesto como gastos, consideran que los efectos impositivos de las diferencias temporarias son gastos del período en que entran a formar parte del resultado impositivo. Lo cual no congenia con el criterio de devengado.

En lo que hace a las normas de aplicación podemos considerar:

Método del pasivo o de la deuda: considera que la diferencia que surge entre el cargo contable por el impuesto a las ganancias y el impuesto que corresponde pagar por un ejercicio, constituye un pasivo por la deuda a pagar, o un activo por el crédito que origina el impuesto pagado por adelantado.

Método del Diferido o de Capitalización: Considera que las diferencias temporarias que generan el impuesto diferido, en realidad, no representan un derecho de cobro ni una obligación de pago, sino un ajuste de resultados cuyo efecto se refleja en el balance general.

Si bien en nuestro país existen muchas opiniones a favor del método del impuesto diferido aún no se ha emitido una norma que contemple los lineamientos del tema en cuestión.

Por ello observamos con agrado su inclusión en el “Proyecto N° 6 de Resolución Técnica – NORMAS CONTABLES PROFESIONALES” aprobado por la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas el 18 de junio de 1999 y actualmente en período de consulta.

Actualmente encontramos menciones al impuesto diferido en los puntos de las Resoluciones Técnicas (RT) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas que señalamos a continuación.

La RT. N° 10 en el punto B.13.18 de la segunda parte:

“A los efectos de una más razonable determinación de los resultados contables de cada período, se podrá registrar por el método de lo diferido el efecto fiscal de las diferencias temporarias entre el resultado contable e impositivo, incluso las surgidas de la aplicación de la reexpresión de estados contables o del uso de valores corrientes”.

No podemos dejar de mencionar la Recomendación N° 7 del Instituto Técnico de Contadores Públicos: “Contabilización de impuestos, procedimiento aplicable para el impuesto sobre las utilidades” que data del año 1972, aún cuando no sea una norma contable. Dado que muchas veces, la carencia de disposiciones precisas, lo ha convertido en un modelo de referencia para desarrollar el tema.

