

Nuevas Normas Contables

ASPECTOS FISCALES

IMPUESTO DIFERIDO METODO E

IMPACTO



USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

Autor: Matias Barneto

Tutora: Sandra Irrazabal

OBJETIVO	5
-----------------	----------

INTRODUCCIÓN	6
---------------------	----------

EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y EL IMPUESTO DIFERIDO	
DESARROLLO	7

ALTERNATIVAS DE CONTABILIZACION EMPLEADAS CON LA PRACTICA	7
--	----------

DECLARACIÓN JURADA	8
---------------------------	----------

DEVENGAMIENTO	8
----------------------	----------

EL METODO DEL IMPUESTO DIFERIDO	9
--	----------

ALTERNATIVAS	10
--------------	----

DIFERENCIAS ENTRE LAS NORMAS IMPOSITIVAS Y LAS CONTABLES	11
--	----

FORMULAS	14
----------	----

CONTABILIZACION	15
-----------------	----

DIVERSOS CASOS DE DIFERENCIAS	20
--------------------------------------	-----------

DIFERENCIAS TRANSITORIAS	21
---------------------------------	-----------

VALUACIÓN DE LA EXISTENCIA FINAL	21
----------------------------------	----

DE BIENES DE CAMBIO	21
---------------------	----

BIENES DE USO	23
---------------	----

LEASING	46
---------	----

GASTOS DE ORGANIZACIÓN	48
------------------------	----

VENTAS A PLAZO: “DEVENGADO EXIGIBLE”	49
--------------------------------------	----

INCOBRABLES	49
-------------	----

PREVISIÓN PARA DESPIDOS	50
-------------------------	----

OBRAS EN CURSO	50
----------------	----

HONORARIOS DE DIRECTORES	53
--------------------------	----

RESULTADOS POR MODIFICACIÓN DEL REGIMEN CAMBIARIO-LEY 25.561	54
--	----

DIFERENCIAS DEFINITIVAS	55
--------------------------------	-----------

REEMBOLSOS DE EXPORTACIÓN	55
DONACIONES NO ADMITIDAS	56
AMORTIZACIÓN DE VALOR LLAVE Y MARCAS	56
EXENCIONES	56
DEDUCCIONES NO ADMITIDAS	57
HONORARIOS DE DIRECTORES	57
MULTAS, COSTAS CAUSÍDICAS E INTERESES PUNTORIOS	58
ALQUILERES E INTERESES PRESUNTOS	58
DESGRAVACIONES	59
SUBVENCIONES	59
DIVIDENDOS	60
INVERSIONES VALUADAS AL VPP	61
COSTOS FINANCIEROS	61
AJUSTE POR INFLACION	61
APLICACION POR PRIMERA VEZ	63
QUEBRANTOS FISCALES	65
QUEBRANTOS CONTABLES E IMPOSITIVOS	67
GANANCIA CONTABLE CON QUEBRANTO IMPOSITIVO	69
COMPENSACIÓN RETROSPECTIVA	71
QUEBRANTO ESPECIFICOS	72
CAMBIOS EN LA TASA	74
COMBINACIONES DE NEGOCIOS	78
CONCEPTO	78
MODALIDADES	78
ADQUISICIÓN	79
NORMAS CONTABLES DE MEDICION Y EXPOSICIÓN	99
EXPOSICIÓN	99
ESTADO DE RESULTADOS	99
ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL	104
INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA	108
MEDICION	111
IMPUTACIÓN AL RESULTADO DEL EJERCICIO	111

AJUSTE DE RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES	111
DESVALORIZACIÓN	112
REVERSIÓN	113
DESCUENTO DIFERIDO	114
<u>CONCLUSIÓN</u>	<u>119</u>

<u>BIBLIOGRAFIA</u>	<u>120</u>
----------------------------	-------------------



USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

OBJETIVO

El presente trabajo tiene por objeto analizar los aspectos relevantes de la contabilización del impuesto a las ganancias, y su impacto en los estados contables, teniendo en cuenta las disposiciones, de la Resolución Técnica N° 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales., a la par de las Normas Internacionales de Contabilidad, que establecen la obligatoriedad del método del impuesto diferido.



USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

INTRODUCCIÓN

El tratamiento contable del cargo por impuesto a las ganancias de cada ejercicio ha evolucionado en el tiempo, desde el método tradicional -que implica su asimilación a una partida de distribución de resultados- al método de impuesto diferido que conlleva un tratamiento similar al de cualquier otro gasto atribuible al período, o sea, su reconocimiento conforme el principio de devengado.

Dicho de otro modo, reconocer el impuesto determinado como cargo a resultado del ejercicio -sin analizar las diferencias en el tratamiento contable e impositivo de ciertas partidas reversibles en el tiempo- implica una clara distorsión del principio de devengamiento que el método de contabilización de impuesto diferido corrige adecuadamente.

Siendo esto así, las normas contables de aplicación obligatoria para los profesionales en ciencias económicas de algunas jurisdicciones, tal como Ciudad Autónoma de Buenos Aires a partir de los balances cerrados el 30/6/2003, plantean la necesidad de analizar la naturaleza de las diferencias entre la determinación del resultado contable e impositivo de los entes alcanzados por el impuesto a las ganancias, para permitir la registración contable del gravamen conforme las pautas indicadas en la resolución técnica 17 tanto en los textos aprobados por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires como por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y EL IMPUESTO DIFERIDO

DESARROLLO

Dentro de las normas tributarias encontramos que la obtención de utilidades por parte de los entes esta gravada por impuestos, lo que es algo común en las legislaciones de los distintos países. Siendo así, la contabilidad con su objetivo de captar la información económica que afecta a los entes deber registrar la obligación del ente para con el fisco de ingresar el impuesto a las ganancias, y el gasto que consecuentemente ella implica.

ALTERNATIVAS DE CONTABILIZACION EMPLEADAS CON LA PRACTICA

Si bien lo descrito parece no ser motivo de discusión, si, en la practica, se han presentado diversas formas y oportunidades de registración del cargo y la deuda por impuesto a la ganancias.

Una de las alternativas elegidas en la práctica, y que doctrinariamente no ofrece el menor sustento, a consistido en registrar el cargo y la deuda por el impuesto a las ganancias recién en el momento en que se presentaba la declaración jurada. Ello significaba imputar la obligación tributaria afectando a Resultados Acumulados o bien contra Ajustes de Ejercicios Anteriores. Otra alternativa similar a la anterior por las cuentas involucradas era registrar el impuesto a partir de una decisión de la asamblea anual.

Los procedimientos descritos hacían que las registraciones se efectuaran en un ejercicio distinto a aquel a cual corresponden, con la consiguiente distorsión de la información contable.

Otra alternativa, muy difundida aun en el presente, consiste en registrar el cargo y la deuda, si bien al cierre del ejercicio al cual corresponden por lo que se encontrarían asignados al ejercicio correcto, pero haciéndolo sobre la base de las cifras que se obtienen de la propia liquidación impositiva.

En esta forma que podríamos dominar “contabilización tradicional”, resultan coincidentes el cargo y deudas contables con lo que arroja la liquidación impositiva como cifra a ingresar al fisco.

Impuesto a las ganancias Contable = Impuesto según Declaración Jurada

DECLARACIÓN JURADA

El impuesto a las ganancias se liquida anualmente por ejercicio vencido mediante el procedimiento de confeccionar una declaración jurada y presentarla al fisco, donde el contribuyente determina la cifra correspondiente en una función de los parámetros fiscales que se hallan en la normativa vigente.

DEVENGAMIENTO

El procedimiento “tradicional” de contabilización nos aleja de la aplicación correcta de las normas del devengamiento en la determinación del gasto. Y esto es así porque al tomar con cargo el impuesto según la liquidación impositiva, se esta aceptando implícitamente que aquel surge considerando gastos, deducciones y/o ingresos que no lo son desde el punto de vista contable, o bien no reconociendo ingresos o gastos contables por no ser admitidos en la legislación impositiva.

Debe recordarse que las normas tributarias aplicables a la liquidación del impuesto a las ganancias tienen muchos puntos de discrepancia respecto de las normas contables en lo que hace a ingresos y gastos.

En todos los casos de imputación de resultados a los distintos periodos deben seguirse siempre las reglas del devengamiento, por el cual se asigna a cada periodo la variación que corresponda, con la independencia de su impacto financiero.

La contabilización de las variaciones patrimoniales se halla tan independizada del impacto en el efectivo (cobros o pagos) que nadie pensaría contabilizar las ventas en el momento en el que se extiende el recibo de cobro, sino en el de facturación. De igual manera la registración de los cargos financieros y de los intereses ganados no se efectúa en el momento en que se pagan y cobran respectivamente, sino en función de su generación a través del tiempo. Desde luego los mencionados son solo un par de ejemplos, pero si esto se entendió así operan todos los movimientos contables no existe razón para proceder de forma distinta en lo que toca al impuesto a las ganancias. No obstante, como decíamos anteriormente, la práctica contable ha persistido en apartarse de las reglas del devengamiento para dar consideración a la resultante de las

liquidaciones tributarias, acercando la registraci3n del cargo por el impuesto a los efectos financieros del mismo.

Dentro de las reglas del devengamiento encontramos que si un costo esta vinculado con un ingreso, debe ser imputado al mismo periodo que tal ingreso, y no cabe duda que cualquier impuesto debe ser tratado de acuerdo a las reglas generales de imputaci3n. Por lo que si el impuesto se relaciona con ingresos o ganancias debe imputarse como gasto en el mismo periodo que aquellos.

El concepto de devengamiento implica, a su vez, definir el hecho generador del resultado.

El m3todo de contabilizaci3n “tradicional” cubriría el requisito de afectar al impuesto al ejercicio por el cual se determina, pero no el de dar acabada consideraci3n al hecho generador de este al basarse en ingresos y gastos que no responden a los definidos por la disciplina contable, así como tampoco independizar la registraci3n de los efectos financieros.

EL METODO DEL IMPUESTO DIFERIDO

Para corregir los defectos de la contabilizaci3n tradicional surge el m3todo del impuesto diferido, por el que se asocian adecuadamente en el tiempo el ingreso con el gasto relacionado (el ingreso es la utilidad contable y el gasto es el tributo al que esta obligado el ente), determinando el cargo contable por impuesto a las ganancias sobre la base del devengado.

Las diferencias entre las normas impositivas y contables en cuanto a ingresos y gastos hacen que los efectos impositivos de los resultados contables impacten en periodos distintos a aquellos en los que se computan estos últimos.

Por efecto fiscal se entiende la cifra del impuesto que obliga a abonar o permite deducir cada partida del estado de resultados y equivale a multiplicar cada una de esas partidas por la tasa del impuesto.

Se puede decir en general que el efecto fiscal de las diferencias transitorias se adelanta al ejercicio presente o se posterga para ejercicios futuros seg3n sean los casos.

El m3todo distingue estas diferencias computando el efecto fiscal de todas las partidas del estado de resultados. Las diferencias producidas en un ejercicio pueden

tener reversión en periodos futuros. Si este es el caso, se computa en cuentas contables su efecto impositivo, trasladándolo a los períodos en los que se produzca su reversión.

ALTERNATIVAS

En doctrina se han elaborado básicamente dos alternativas del método del impuesto diferido, que son:

Método de la Deuda: es el que se describe en este trabajo. Ha sido adoptado por las nuevas normas contables en la Argentina, al que adhiere también la doctrina nacional, y es el que encontramos en la Norma Internacional de la Contabilidad (NIC) N° 12 del internacional Accounting Standards Committee.

Método de Diferimiento: ha sido poco tratado en la doctrina nacional. Tuvo vigencia en los Estados Unidos hasta el dictado del SFAS 1089 del Financial Accounting Standards Board que también adoptó el método de la deuda. Era una alternativa permitida en la anterior versión de la NIC 12 hasta su revisión en el año 1996.

A diferencia del Método de la Deuda, el Método del Diferimiento considera a las cuentas causadas por las diferencias transitorias como *Cargos Diferidos* o *Créditos Diferidos*. De tratarse de un crédito diferido su ubicación sería intermedia entre el pasivo y el patrimonio neto. Los partidos de este tratamiento señalan que carece de las características de una deuda por cuanto la administración fiscal no tiene reclamos por los importes involucrados. En este método se ignoran los cambios de tasa del impuesto, lo cual es consecuencia de la naturaleza con que se entiende a las cuentas vinculadas con las diferencias transitorias, por lo que la reversión de estas se hacen en función de la tasa vigente al momento en que estas surgieron.

El motivo por el cual este método ha perdido consenso radica precisamente en la no consideración de los efectos que ocasionan los cambios de tasas del impuesto, que, al existir diferencias transitorias acumuladas

Pueden representar resultados positivos de significación solo por este evento.

DIFERENCIAS ENTRE LAS NORMAS IMPOSITIVAS Y LAS CONTABLES

Las diferencias entre las normas impositivas y las contables en lo relativo al computo de ingresos y gastos pueden ser de dos tipos: Transitorias o Definitivas.

TRANSITORIAS

Se motivan en la existencia de hechos generadores de ingresos o gastos que la legislación impositiva obliga o admite tratar en ejercicios distintos de aquellos en los que incide contablemente.

Esto implica que una diferencia producidas en un ejercicio estará sujeta a reversión en otro.

Ejemplo 1: Gastos

Supongamos que el ente contabiliza una previsión por créditos incobrables dado que uno de sus clientes se ha presentado en concurso preventivo, por lo que en la determinación de su resultado contable deduce el correspondiente quebranto. La legislación tributaria no permite dicha deducción sino hasta que se cumplan determinadas etapas del proceso concursal, las que recién se producen en el ejercicio siguiente.

Por lo tanto, el cargo contable por incobrables computado en el primer ejercicio no puede ser tenido en cuenta para la determinación del impuesto las ganancias. No obstante, en el segundo ejercicio donde ya no se produce el incobrable contable, este es reconocido y deducido para la confección de la declaración jurada y determinación del impuesto de ese año.

Se ve de esta manera el efecto de reversión de ese tipo de diferencias, y de allí su denominación de transitorias.

Supuestos

Quebrado por incobrables: \$ 100

El resultado contable del ejercicio 1, del que se parte en el cuadro a continuación, ya contiene la deducción del quebranto

En ambos ejercicios se obtienen iguales resultados contables

Tasa del impuesto a las ganancias: 35% en todos los ejercicios

Conceptos	Año 1	Año 2
Resultado Contable	10000	10000
Diferencia Transitoria: previsión	100	-100
Ganancia imponible	10100	9900
Tasa	35%	35%
Impuesto	3535	3465

Efecto fiscal:

En el año 1 se paga menos impuesto

En el año 2 se paga mas impuesto

El efecto fiscal de la diferencia se posterga al segundo año

DEFINITIVAS

Se producen cuando existen ingresos o egresos contables que no son admitidos como tales por la legislación impositiva o, en caso inverso, cuando resultados positivos o negativos en la legislación tributaria no constituyen ganancias o perdidas contables.

Estas diferencias no inciden en la cuantía del gravamen, por eso se dice que su efecto fiscal es nulo.

Las diferencias que se producen en un ejercicio no están sujetas a modificación en períodos futuros. Son irreversibles.

Una importante y destacada doctrina las denomina “Permanentes”. Termino que sugiere una situación que continua en el tiempo perdurando por mas de un ejercicio. Ello puede ser el caso de algunas diferencias pero no de todas. Por ejemplo, puede aplicarse a activos se los que la legislación impositiva no admite deducir su amortización, con lo cual la diferencia se dará en todos los ejercicios en los que se extienda su vida útil. En cambio hay otras diferencias que concluyen en el mismo ejercicio en que nacen, sin mantenerse de un ejercicio al posterior, como es el caso de un ingreso exento. Por eso preferimos la denominación de “Definitivas” que consideramos abarcativa de ambos casos.