

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

## **LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS: ANTECEDENTES Y PERSPECTIVAS<sup>1</sup>**

**MARÍA DEL CARMEN RODRIGUEZ DE RAMIREZ**

Publicación "Contabilidad y Auditoría"  
Año 3 N° 6                      Octubre 1997

---

<sup>1</sup> Basado en el trabajo "Apropiación corriente o diferida de la carga de impuestos", presentado en las XV<sup>as</sup> Jornadas Universitarias de Contabilidad, Área Técnica, Punto 7: La Contabilidad y el método del impuesto diferido, Mendoza, 9, 10 y 11 de noviembre de 1994.

## RESUMEN

La ausencia de consenso generalizado sobre la forma de imputación del impuesto a las ganancias a nivel de las normas contables profesionales vigentes en la Argentina (la R.T. 10 admite la opción de la apropiación corriente o diferida para la contabilización del impuesto a las ganancias), y el hecho de que en los países en que ya existen pronunciamientos sobre la conveniencia de la imputación diferida se siga polemizando sobre si la misma debe ser total o parcial, indica que nos hallamos ante un tema que admite diferentes enfoques y cuya complejidad merece un análisis exhaustivo.

En el presente trabajo se abordan las distintas aproximaciones al problema. Para ello, se parte de la diferencia de objetivos existente entre las normas contables e impositivas, se señalan las soluciones alternativas propuestas a nivel contable en cuanto a la apropiación corriente o diferida y se hace mención al tratamiento acordado al tema por el Comité Internacional de Normas de Contabilidad (I.A.S.C.), por la normativa de la Comunidad Económica Europea dispuesta a través de la IV<sup>a</sup> Directiva y por las normas contables de distintos países, entre ellos la Argentina.

Las observaciones derivadas de la revisión temática encarada son las siguientes:

- Existe consenso a nivel doctrinario y de la práctica a nivel mundial en cuanto a la consideración del impuesto como gasto del ejercicio.

- No se da tal consenso en lo relativo al diferimiento en cuanto a la normativa vigente en los diferentes países que analizamos.

- La IV<sup>a</sup> Directiva de la C.E.E. permite la apropiación corriente o diferida, quizás en razón de que algunos de sus integrantes utilizan el método de lo determinado en forma predominante o exclusiva (como es el caso de Francia, Alemania e Italia)

- Algunos países que tradicionalmente utilizaban la apropiación corriente se han pronunciado recientemente en favor del diferimiento, como ocurre con España.

- Las Normas Internacionales de Contabilidad prescriben el diferimiento, por el método del pasivo basado en el estado de situación patrimonial.

- Existen cuestionamientos serios en los países que utilizan el diferimiento total, con respecto a la utilidad del mismo para los usuarios de la información contable, propendiendo muchos estudiosos al diferimiento parcial.

- En la Argentina, si bien la normativa contable profesional vigente permite la apropiación corriente o diferida se produce la siguiente situación:

- la práctica más difundida es la de la apropiación corriente.

- la doctrina se inclina por la apropiación diferida y dentro de ella por el diferimiento total y el método del pasivo.

## I.- INTRODUCCIÓN

La apropiación corriente o diferida de la carga de impuestos (circunscripta en este trabajo a la referida al Impuesto a las Ganancias de las Empresas), constituye uno de los temas controvertidos que la profesión contable ha venido tratando desde hace tiempo.

En 1973 Fowler Newton y Slosse<sup>(1)</sup> publicaban en nuestro medio un libro en el que se hacían eco de los enfoques al tratamiento a otorgar al impuesto a las ganancias que se estaba debatiendo en USA desde antes los años cincuenta y que se formalizó en ese país en 1967 con la Opinión 11 del APB<sup>(2)</sup>.

El tema se había discutido en el ámbito interamericano en la Xª Conferencia Interamericana de Contabilidad celebrada en Punta del Este en noviembre de 1972 y en ella Ricardo Biondi<sup>(3)</sup> y otros autores argentinos (entre quienes se encontraba Slosse) presentaron un trabajo al respecto.

En diciembre de 1972, se aprobó la Recomendación N° 7 del ITCP<sup>(4)</sup> que reconocía la necesidad planteada por el despacho de la Comisión de Contabilidad General de la VIIª Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas de Avellaneda realizada en 1969 en cuanto a la profundización de esta temática y consideraba como antecedente lo resuelto por la Comisión de Estudios N° 1 de la Xª Conferencia Interamericana de Contabilidad mencionada.

El hecho de que habiendo transcurrido más de veinticinco años aún no se cuente con consenso generalizado sobre la forma de imputación del impuesto a las ganancias a nivel de las normas contables profesionales vigentes en la Argentina (la R.T. 10 admite la opción de la apropiación corriente o diferida para la contabilización del impuesto a las ganancias), y que en los países en que ya existen pronunciamientos sobre la conveniencia de la imputación diferida se siga polemizando sobre si la misma debe ser total o parcial, indica que nos hallamos ante un tema que admite diferentes enfoques y cuya complejidad merece un análisis exhaustivo.

En el presente trabajo se pretende pasar revista a las distintas aproximaciones al problema. Para ello, se partirá de la diferencia de objetivos existente entre las normas contables e impositivas, se señalarán las soluciones alternativas propuestas a nivel contable en cuanto a la apropiación corriente o diferida y se hará mención al tratamiento acordado al tema por el Comité Internacional de Normas de Contabilidad (I.A.S.C.), por la normativa de la Comunidad Económica Europea dispuesta a través de la IVª Directiva y por las normas contables de distintos países, entre ellos la Argentina.

Resulta interesante comentar que en el análisis bibliográfico que realizamos para encarar este trabajo, encontramos que, mientras en otros países esta temática ha merecido la atención de diversos estudiosos de la disciplina contable, en la Argentina la discusión del tema parece haber tenido su auge entre 1972 y 1974, no habiendo encontrado material referido al tema en fechas posteriores, más allá de su inclusión en los textos de Contabilidad Intermedia y Superior. La situación ha cambiado recientemente. El hecho de que una de las diferencias fundamentales entre las normas aplicadas por empresas de nuestro medio (que utilizan la opción de la RT N° 10 de seguir el método del efectivo o del impuesto a pagar) y tanto sea las NICs como los principios de contabilidad generalmente aceptados en EE.UU. (US GAAPs) se dé por el tema de la contabilización del impuesto a las ganancias ha llevado a que ya se esté estudiando el tema a nivel de los organismos profesionales emisores de normas en nuestro país. Es probable que, en este sentido, surja dentro de no mucho tiempo alguna norma profesional sobre el particular.

## II.- NORMAS CONTABLES PROFESIONALES VS NORMAS IMPOSITIVAS

Las **normas contables profesionales** constituyen, como lo expresa claramente Fowler Newton:

... el punto de referencia (o sensor) tenido en cuenta por los auditores para elaborar sus opiniones sobre la forma en que han sido preparados los estados contables que han sido sometidos a su examen profesional. (5)

La evolución de las normas en los últimos años se ha insertado en un concepto de contabilidad que se dirige a proporcionar información "útil" para la toma de decisiones y control referida al patrimonio del ente y su evolución en el tiempo. Así lo plasman las normas contables profesionales argentinas en la R.T. N° 10 al manifestar respecto a los objetivos de los estados contables que:

En términos amplios, el objetivo de los informes contables es brindar información, principalmente cuantitativa, sobre el ente emisor, utilizable por los usuarios más comunes **para la toma de decisiones económicas y financieras**. Entre los informes contables, los de **uso más general** por la comunidad son los denominados **estados contables**, que se refieren a la **presentación del patrimonio de un ente, a las variaciones sufridas por el patrimonio, a la conformación del resultado producido en un cierto período** y a algunas actividades financieras por él desarrolladas. Estos estados persiguen múltiples objetivos; una enunciación mínima aceptable de ellos sería que brindan **información útil** para ... (6)

La consideración de la utilidad de la información para la toma de decisiones económicas como objetivo básico de los estados contables obedece sin dudas a una evolución general en la teoría contable que, como señalan Giner Incháusti y Mora Enguídanos<sup>(7)</sup>, se halla plasmada en el Informe Trueblood habiéndose incorporado en el Statement of Financial Accounting Concept (SFAC) N° 1 en 1978.

Las **normas impositivas**, en tanto, tienen como objetivo la obtención de la base imponible de tributación al Estado a fin de proporcionarle los recursos necesarios persiguiendo en algunos casos otras finalidades que exceden lo meramente recaudatorio y se orientan a influir en la conducta de los individuos con propósitos económicos y/o sociales.

En un trabajo referido a los conflictos entre las normas impositivas y los principios contables, el Dr. Reig<sup>(8)</sup> se refiere a la existencia de dos tipos de zonas:

a) zonas de **dependencia o armonía** entre las que se encuentran la fijación del período fiscal o ejercicio, la de anualidad del balance y la de imputación al año fiscal en función de lo devengado así como todos aquellos casos no regulados expresamente por la legislación impositiva en que se aplicarían supletoriamente las normas de contabilidad.

b) zonas de **independencia o conflicto**, donde las diferencias son inconciliables por provenir de los distintos objetivos a los que responden por un lado las normas contables y por el otro las impositivas.

Dentro de estas últimas, el autor señala como motivos de diferencia los siguientes:

- a) medidas de carácter extrafiscal de la imposición;
- b) criterios de vinculación del hecho imponible con la jurisdicción política que se trate ("fuente o "domicilio");
- c) concepto contable amplio de ganancia que incluye las de "capital" y el más restringido que las excluya total o parcialmente, que utilice la legislación tributaria;
- d) diferencias entre los principios de la contabilidad fiscal y los de la contabilidad general, referidas a la temporalidad de la expresión de los resultados, como el (...) de "realización", relacionado en lo principal con la valuación de inventarios y costeado de lo vendido, concordante con el tradicional en materia fiscal de "comodidad de pago", que crea también excepciones en la imputación al año fiscal, que apartan del criterio de lo devengado aceptado por la contabilidad, difiriendo el devengamiento o permitiendo la aplicación del criterio de lo percibido en numerosas situaciones. (9)

Indica el Dr. Reig que con respecto a las diferencias surgidas de la rigidez impositiva por la necesidad de precisión para resguardar el principio de certeza que debe regir en la definición del impuesto, las mismas podrían ser conciliables.

Señala como conclusiones finales del trabajo que:

- 3) Si bien creemos que la zona de independencia o conflicto siempre existirá, a nuestro juicio hay campo para reducirla a sólo los casos en que las diferencias entre la contabilidad y la tributación derivan de objetivos y principios discordantes, evitando los tributaristas incorporar a las legislaciones fiscales disposiciones que las distancien de las normas contables cuando ello no sea consecuencia necesaria de incompatibilidad de tales objetivos y principios.
- 4) La confección de estados contables con fines comerciales en ningún caso debe ser influenciada por las disposiciones de la legislación tributaria. (10)

En este mismo sentido, respecto a la independencia de la normativa contable de la impositiva, se manifiesta Labaut Serer en un trabajo<sup>(11)</sup> en el que partiendo de la categorización de usuarios de la información contable realizada por el Grupo de Trabajo sobre armonización de normas contables de la O.C.D.E. en 1987, elabora el **CUADRO A** que incluimos en la página 9, en el que esquematiza las relaciones entre ambas ramas de la disciplina.

### **III.- LAS PARTIDAS DE CONCILIACIÓN: ANÁLISIS**

Como lo señalamos en el acápite II, las diferencias existentes entre la normativa contable y la impositiva hacen que aparezcan diferencias entre el resultado contable y el impositivo que dan lugar a una serie de partidas de conciliación entre ambos.

Las diferencias mencionadas pueden ser de dos tipos:

1) **Permanentes o definitivas:**

2) **Temporarias o de tiempo:**

A continuación pasamos a su análisis, tomando en cuenta fundamentalmente los conceptos vertidos en la Recomendación 7 del ITCP<sup>(12)</sup>.

#### **III. 1.- DIFERENCIAS PERMANENTES O DEFINITIVAS**

Corresponden a partidas (tanto de gastos como de ingresos) que si bien participan en la determinación del resultado contable de un ejercicio, están al margen del impuesto a las ganancias por expresas disposiciones de las normas impositivas y aquéllas que la ley considera para la determinación de la renta imponible aunque no se registran contablemente. Puesto que se deben a diferencias en la determinación de los conceptos que conforman el resultado impositivo, originan **un ajuste extracontable que no trae consigo ningún efecto impositivo al no revertirse en el tiempo.**

Como ejemplos pueden señalarse:

- las rentas de fuente extranjera y sus gastos inherentes (en el caso de seguir la legislación el principio de la fuente, como ocurría en nuestro país hasta la última reforma del impuesto a las ganancias)

- las rentas exentas y sus gastos vinculados

- otros gastos o pérdidas no deducibles impositivamente como la amortización de la llave, marcas y activos intangibles autogenerados similares (y según las últimas modificaciones las depreciaciones y los gastos relacionados con los automóviles)

- las donaciones no admitidas impositivamente (ya sea por el sujeto a quienes se efectúan o por exceder los máximos permitidos)

- las salidas no documentadas

- las deducciones especiales del resultado contable autorizadas por la ley por motivos de política fiscal

### III. 2.- TEMPORARIAS O DE TIEMPO

Corresponden a partidas que se imputan contablemente en un ejercicio e impositivamente en otro distinto. Surgen cuando se aplica un **criterio distinto en la imputación temporal de los ingresos y gastos del período**, por lo que las **diferencias que aparecen en un período desaparecen (se reversan) en otro posterior**.

A continuación se ejemplifican los desajustes que pueden originar diferencias temporarias:

- **ingresos reconocidos contablemente en un ejercicio y gravados impositivamente en otros posteriores**

El ejemplo típico es el de las ventas a plazo que la normativa contable reconoce en el momento de la venta, en tanto que la impositiva permite que se opte por su imputación a medida que se hacen exigibles las cuotas.

En este supuesto corresponde encuadrar también las diferencias que surgen de la valuación de activos en existencia según el modelo de valores corrientes, puesto que los resultados por tenencia no realizados derivados de tales mediciones son por lo general reconocidos en las legislaciones impositivas en el momento en que se produce la venta o el consumo de tales bienes.



**- gastos o pérdidas reconocidos contablemente en un ejercicio y deducidos impositivamente en otros posteriores**

Dentro de esta categoría se hallan la mayoría de los ejemplos que pueden encontrarse, puesto que incluye lo que fiscalmente se consideran "reservas libres". Se hallan encuadrados en este supuesto, por lo general, partidas previstas en la contabilidad para hacer frente a eventualidades o contingencias cuya deducibilidad impositiva es admitida al utilizarse la previsión, es decir, al concretarse la contingencia o eventualidad, pudiendo citarse como ejemplos:

- costos estimados de garantías de productos vendidos, que se registran contablemente en el momento de la venta pero cuya deducción impositiva se admite recién cuando efectivamente se produce la erogación.

- provisiones para deudores incobrables no deducibles impositivamente por diferir el criterio seguido contablemente con los admitidos por la legislación impositiva

- cualquier tipo de previsión para contingencias deducible impositivamente recién en el momento en que los efectos de los riesgos cubiertos se concretan.

- la utilización de criterios de amortización acelerada o de consideración de una vida útil menor a efectos contables que no resulten admisibles impositivamente.

**- ingresos gravados impositivamente en un ejercicio y reconocidos contablemente en posteriores**

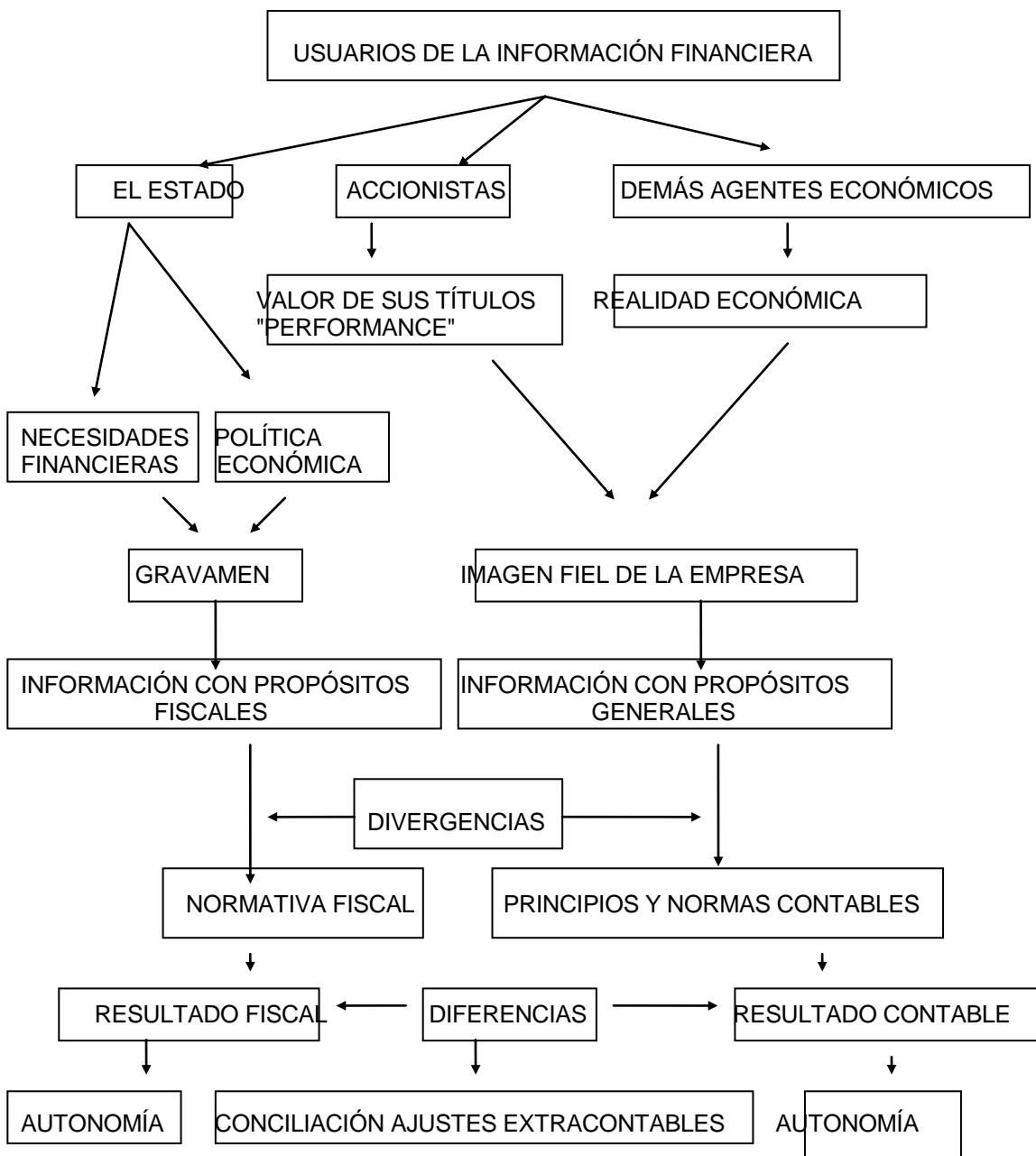
**- gastos o pérdidas deducibles impositivamente en un ejercicio y reconocidos contablemente en otros posteriores**

Se presentan por ejemplo cuando:

- los gastos de organización o los de investigación estudio y desarrollo destinados a la obtención de intangibles, se deducen impositivamente totalmente en un ejercicio mientras que contablemente se los difiere y amortiza en un número determinado de años

- las tasas de amortización impositiva de bienes de uso se basan en una vida útil menor que la utilizada a efectos contables.

CUADRO A



(Fuente: Labaut Serer, Gregorio, "Problemática actual de las relaciones contabilidad-fiscalidad al cierre del ejercicio 1992: diferencias permanentes y temporales por aplicación del método del efecto impositivo", *Técnica Contable*, Año XLV, Nº 531, Marzo de 1993, p. 200.

#### **IV.- LA CONTABILIZACION DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS**

En su aproximación al tema, Giner Incháusti y Mora Enguíanos<sup>(13)</sup> señalan que la problemática a enfrentar respecto al impuesto a las ganancias debe ser subdividida en tres cuestiones:

1) la referente a si el impuesto a las ganancias debe ser considerado como distribución de utilidades o gasto;

2) la relativa a cómo determinar el importe de dicha partida: realizando la apropiación corriente (cuota a pagar) o diferida (teniendo en cuenta el efecto impositivo)

3) la concerniente a cuál es el tratamiento a otorgar a las diferencias entre los resultados contable e impositivo y cómo deben considerarse en el Estado de Situación Patrimonial sus efectos impositivos (dentro del reconocimiento del efecto impositivo)

Seguiremos el esquema precedente en el análisis a efectuar puesto que consideramos que el mismo resulta sumamente claro desde el punto de vista conceptual.

##### **IV. 1.- DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES VS. GASTO**

Como señalan las autoras mencionadas en el párrafo anterior<sup>(14)</sup>, quienes sostienen la primera postura se enmarcan en la orientación de la Teoría del Propietario según la cual la empresa se considera como una entidad propiedad de quienes aportan el capital y soportan el riesgo, entendiéndose al Estado como un socio que soporta el riesgo de no percibir el impuesto si no hay beneficio, y por lo tanto el impuesto se considera como una parte de la distribución de las utilidades del ejercicio.

En tanto, quienes consideran al impuesto como gasto del ejercicio<sup>(15)</sup> se ubican en la Teoría de la Entidad que considera a la empresa como un ente separado de sus propietarios a los que rinde su excedente neto una vez deducido todo tipo de gastos (entre los que se encuentran el impuesto a las ganancias de las empresas).

Esta última orientación es la que prevalece en la actualidad.

## IV. 2.- APROPIACIÓN CORRIENTE VS. APROPIACIÓN DIFERIDA

La discusión doctrinaria sobre el tema ha concentrado las opiniones en las tres corrientes que se señalan a continuación:

### 1) Apropiación Corriente - No Diferimiento

### 2) Apropiación Diferida Parcial

### 3) Apropiación Diferida Total

#### IV. 2.1.- Apropiación Corriente - No Diferimiento Método del Efectivo, de lo Determinado o de la Cuota a Pagar

Quienes propician esta postura sostienen que el **cargo por impuesto a imputar a los resultados del ejercicio** es el tributo que **efectivamente se paga por dicho período**.

La utilización de este método implica un apartamiento del criterio de devengamiento sostenido por las normas contables y un acercamiento al sistema de lo percibido. Con él no se exteriorizan los impuestos que pueden recaer sobre las empresas en el futuro como consecuencia de resultados actuales, como tampoco aquellos importes que pueden haberse ingresado al Fisco en exceso (de los resultados contables actuales) y que podrían recuperarse en ejercicios futuros.

#### IV. 2.2.- Apropiación Diferida Parcial

Quienes sostienen esta postura parten del principio, al igual que los que mantienen la anterior, que el **cargo por impuesto a las ganancias del ejercicio** debe ser equivalente al que **efectivamente se ha de pagar por el mismo**. Indican que cuando existen **diferencias de carácter recurrente** entre el resultado contable e impositivo, ello puede provocar un **aplazamiento indefinido del pago de impuesto o una continua reducción en el impuesto a pagar**, razón por la cual **dichas diferencias no deberían ser consideradas**.

La Opinión 11 del APB en su párrafo 26 sintetiza la fundamentación de los partidarios de este enfoque:

They point out in particular that the application of tax allocation procedures to tax payments or recoveries which are postponed indefinitely involves **contingencies which are at best remote** and thus, in their opinion, may result in an **overstatement** or **understatement** of expenses with consequent effects on net income. (16)

En el párrafo 27 de la Opinión de la APB se establecen como únicas **excepciones** al principio general, 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).

Fowler Newton y Slosse<sup>(17)</sup> así como Biondi y otros<sup>(18)</sup> rebaten la postura del diferimiento parcial con los siguientes argumentos:

El hecho de que una diferencia de tiempo contabilizada en ejercicios anteriores se reverse y, al mismo tiempo, generalmente se origine una nueva diferencia, existiendo una compensación de sus efectos, no es argumento como para obviar su contabilización, ya que es por todos conocida la necesidad de medir resultados a intervalos periódicos. En otras cuentas del balance también se están produciendo permanentemente compensaciones entre unas transacciones que se originan y otras que se terminan, pudiendo permanecer los saldos relativamente estables y, no obstante, se reconocen contablemente todas las transacciones. Además, la medida de la compensación es desconocida y, evidentemente, no total entre ejercicios. En cuanto al carácter de contingente atribuido al activo o pasivo por impuesto diferido no es tal por las siguientes razones: a) tratándose de un impuesto diferido deudor, el activo existente constituye una partida creada con vistas a la compatibilización deseada, y b) tratándose de un impuesto diferido acreedor, es válida la explicación dada en a) si se origina en gastos o pérdidas deducidos impositivamente antes de su contabilización. En cambio, si el impuesto diferido acreedor se origina en ingresos o ganancias gravadas con posterioridad a haber sido considerados contablemente, existe realmente una deuda por impuesto a pagar en algún ejercicio futuro.(19)

La opinión de Fowler Newton ha evolucionado en cuanto a la consideración de contingentes de los activos y pasivos por impuestos diferidos. Coincidimos con este cambio de criterio que transcribimos a continuación, por considerar que describe apropiadamente la naturaleza de tales partidas, definiendo el tratamiento a brindar a las mismas dentro del general a otorgar a las contingencias. Creemos que aquí se encuentra una argumentación adecuada para rebatir el enfoque del diferimiento parcial:

En cuanto a las diferencias temporarias, resulta claro que generan activos (o pasivos) en tanto provoquen reducciones (o incrementos) de los impuestos determinados en futuros ejercicios. Estos activos y pasivos son contingentes **en cuanto dependen de la cuantía de los gravámenes que puedan determinarse.**

Por lo expuesto, parece indiscutible que se contabilicen activos y pasivos por impuestos diferidos en tanto:

a) sea **altamente probable** que el diferimiento original incida sobre los futuros flujos de fondos; y

b) sea posible la medición **objetiva de tales efectos.**

**Para evaluar si la probabilidad referida en a) es alta una pauta no excluyente es el signo de los resultados fiscales de los últimos períodos.** La repetición de quebrantos impositivos y la ausencia de razones para esperar un cambio en la tendencia haría injustificable el cómputo de impuesto a las ganancias diferidos. (20)

Resulta interesante transcribir la última parte del párrafo 28 de la Opinión 11 de la APB, por cuanto ella se centra en un aspecto que consideramos relevante, cual es el de la "utilidad" de la información contable:

Those who favor partial allocation suggest that accounting deals with actual events, and that those who would depart from the fact of the tax payment should show that the modification will **increase the usefulness of the reports to management, investors or other users.** To do this requires a demonstration that the current lower (or higher) tax payments will result in higher (or lower) cash outflows for taxes within a span of time that is of significant interest to readers of the financial statements. (21)

La mencionada argumentación no es irrelevante, por cuanto en los años transcurridos desde la Opinión citada hasta el presente no se ha llegado a un consenso generalizado a nivel doctrinario respecto a si la apropiación diferida debe ser parcial o total a pesar de que la Financial Accounting Standards Board se ha pronunciado ya en 1987 a través del SFAS 96 y los subsiguientes SFAS 100, SFAS 103, SFAS 108 y SFAS 109 por el diferimiento total.

En un estudio empírico realizado por Givoly y Gayn se llegó a la siguiente conclusión:

This study shows that investors view deferred taxes as a real liability and that they discount it to its present value according to the likelihood and timing of its settlement. For **users** of financial statements, our findings suggest that **a portion of the deferred tax liability should be better viewed as part of equity**. For **accounting rule-making bodies**, the results indicate that deferred taxes, arising from comprehensive interperiod tax allocation, are being **transformed by investors into a value that appears to be consistent with the notion of partial allocation**.<sup>(22)</sup>

Jefer y Chatney<sup>(23)</sup>, abogan también por el diferimiento parcial haciendo énfasis en el criterio de utilidad de la información desde el punto de vista de los analistas financieros, para los cuales la cuestión fundamental respecto a los impuestos diferidos consiste en considerarlos como deuda, patrimonio o parte deuda y parte patrimonio al realizar los análisis de estados contables y considerar los diferentes ratios.

Concluyen estos autores que mientras que los objetivos del FASB en 1982, cuando comenzó a tratar el problema, eran hacer más sencilla y comprensible la contabilización del impuesto a las ganancias, el SFAS 96 sólo ha logrado complicarla más. Se refieren en su análisis específicamente al tema de las diferencias recurrentes y al problema de las deudas por impuestos diferidos crecientes.

#### **IV. 2.3.- Apropiación Diferida Total Método del Diferimiento de Impuestos o del Efecto Impositivo**

Quienes propugnan este enfoque se basan en el logro de una más adecuada compatibilización de ingresos y gastos, a través del reconocimiento de un cargo por impuesto a las ganancias determinado en función a las transacciones que se reconocen contablemente en cada uno de los ejercicios.

El cargo a resultados del ejercicio por impuesto a las ganancias será el resultado de aplicar la alícuota vigente sobre el resultado contable del período antes de impuesto ajustado por las diferencias permanentes. La diferencia entre este importe y el impuesto determinado a pagar, estará dada por el efecto impositivo de las diferencias temporarias del ejercicio y de aquellas provenientes de ejercicios anteriores que se reviertan en el mismo. En cuanto al efecto impositivo de las diferencias temporarias, se llevará a una cuenta de crédito o de deuda, según corresponda. El saldo de esta cuenta de impuesto diferido se verá reducido en los futuros ejercicios como consecuencia de la reversión de las diferencias temporarias.

El esquema simplificado del cargo por impuesto sería:

RESULTADO CONTABLE ANTES DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

+ - DIFERENCIAS PERMANENTES

-----

RESULTADO CONTABLE AJUSTADO

x ALICUOTA DE IMPUESTO VIGENTE----> CARGO A

RESULTADOS POR IMPUESTO

A LAS GANANCIAS

+ - DIFERENCIAS TEMPORARIAS

- DEL EJERCICIO

x ALICUOTA VIGENTE----->ALTA A CUENTA

PATRIMONIAL

DE IMPUESTO DIFERIDO

- REVERSIÓN DE EJERCICIOS ANTERIORES

x ALICUOTA VIGENTE -----> BAJA DE CUENTA

PATRIMONIAL

DE IMPUESTO DIFERIDO

-----

RESULTADO IMPOSITIVO

x ALICUOTA VIGENTE -----> IMPUESTO A LAS

GANANCIAS A PAGAR

#### **IV. 3.- TRATAMIENTO A OTORGAR A LAS DIFERENCIAS Y SU CONSIDERACIÓN EN EL ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL**

Como surge de lo expuesto en el acápite anterior, la corrección del cargo a resultados mediante la aplicación del método del impuesto diferido, hace surgir una cuenta patrimonial que representa los efectos impositivos de las diferencias temporarias.



Existen tres procedimientos distintos relativos a la contabilización del efecto impositivo de las diferencias temporarias, cada uno de los cuales refleja la distinta naturaleza asignada a dicha partida:

**1) método de la deuda o del pasivo**

**2) método de lo diferido o de la capitalización**

**3) método del valor neto de impuestos**

**IV. 3.1.- Método de la Deuda o del Pasivo**

Las cuentas de impuestos diferidos se consideran **deudas o derechos de cobro contra el Fisco**, por lo que su saldo debería representar en todo momento el resultado de aplicar la **alícuota vigente** a las diferencias temporarias pendientes de reversión. Ello implica que ante cambios de alícuotas será necesario proceder a la revaluación del activo o pasivo.

Como lo expresa la Recomendación 7 del ITCP:

Se pondera, bajo este método, en forma preponderante el aspecto patrimonial del tema. Se reconoce que, si bien originariamente se pretende corregir el cargo a resultados, es más importante el correspondiente activo o pasivo, al reflejarse una deuda o un impuesto pagado por adelantado. (24)

**IV. 3.2.- Método de lo Diferido o de la Capitalización**

Las cuentas de impuestos diferidos se consideran **ajustes por periodificación** y no deudas o derechos reconocidos por lo que su evaluación deberá realizarse teniendo en cuenta las condiciones vigentes en el momento en que se periodifica y por lo tanto **no serán ajustadas por los cambios de tasas que se operen en el tiempo**.

La Recomendación 7 del ITCP señala al respecto:

Bajo este método se concede preponderancia al cuadro de resultados y su objetivo es lograr la más razonable presentación del resultado del ejercicio. Es por esto que, en principio, sólo interesa la tasa vigente en cada ejercicio y se prescinde de las expectativas de modificaciones futuras.

Desde un punto de vista patrimonial, las correspondientes cuentas tendrán las características de cargos diferidos o créditos diferidos, en su modalidad de rubros regularizadores de resultados. (25)

**IV. 3.3) Método del Valor Neto de Impuestos**

Los importes de impuesto diferido son **componentes del valor de los activos o pasivos con los que se relacionan**, aumentando o disminuyendo el valor de los mismos y su evaluación se hará a la tasa vigente en el momento en que la diferencia se produce.

Según la Recomendación 7 de ITCP:

Se considera que el aspecto impositivo de cada una de las transacciones que conforman el resultado de un período es un factor a considerar en la valuación del correspondiente activo o pasivo.

De esta manera deberían reflejarse en los estados contables cada uno de los rubros patrimoniales y de resultados que pudieran estar vinculados a alguna diferencia de tiempo por un monto que sería neto de su efecto impositivo. (26)

## V.- UN CASO PARTICULAR: LOS QUEBRANTOS IMPOSITIVOS

Como un caso particular de diferencias debemos mencionar el tema de la traslación de quebrantos impositivos acumulados a futuros ejercicios.

Nos parece oportuno señalar primeramente las distintos orígenes que pueden tener los quebrantos y los tratamientos que las legislaciones impositivas pueden otorgar a los mismos.

Los quebrantos impositivos se producen cuando los egresos a fines impositivos superan a los ingresos. Ello puede darse por generación directa (cuando existe concordancia entre el resultado contable e impositivo y la empresa ha perdido) o por generación indirecta (cuando habiendo obtenido la empresa ganancias contables, el efecto de las diferencias permanentes y temporarias genera un quebranto impositivo).

El tratamiento fiscal de los quebrantos impositivos resulta divergente en las distintas legislaciones. Las mismas pueden permitir:

- **la compensación de quebrantos en forma retroactiva:** en cuyo caso se permite su aplicación contra ganancias imponibles de uno o más ejercicios anteriores, lo que mediante la rectificación de liquidaciones anteriores provoca un **crédito a favor del contribuyente** que puede ser satisfecho de inmediato a través de un reembolso o en forma diferida, cuando existan cuentas a pagar al fisco a través de la compensación. En estos casos no se halla implicada incertidumbre alguna y dichos quebrantos se consideran resultados del ejercicio en que se produjo el quebranto.

Un caso particular se ha dado en la Argentina con la sanción de la Ley 24.073 que estableció en los artículos 31 a 33 un régimen de conversión de quebrantos impositivos acumulados hasta el 31 de marzo de 1991 en créditos

fiscales por un importe equivalente al 20% de los quebrantos actualizados a dicha fecha.

Puesto que los contribuyentes debían solicitar dicha conversión para que la DGI procediera a su aceptación de acuerdo a la Resolución 3540/92, siendo factible su utilización (una vez obtenida la conformidad administrativa) para pagar ciertas deudas con el Estado o en caso contrario obteniendo por ellos el contribuyente Bonos de Consolidación en pesos (BOCÓN) creados por la ley 23.982 para el pago a proveedores, se plantea para su tratamiento contable la consideración de tales créditos fiscales como activo (y resultado extraordinario en el ejercicio en que entra en vigencia la ley) en tanto los contribuyentes soliciten la conversión y los mencionados quebrantos hayan sido determinados de acuerdo a las normas impositivas, no pudiendo dar lugar a impugnaciones por parte de la DGI.

En este sentido se manifestó la Resolución 231/92 del C.P.C.E.C.F. señalando que de darse las condiciones para el reconocimiento de este activo, su valuación debería realizarse en la porción que fuera a utilizarse para cancelar deudas al valor contable de éstas y en la restante al valor de mercado de los bonos a recibir o, en su defecto, estimándolo en base a la tasa interna de retorno de títulos de características similares.

Ahora bien, como habitualmente ocurre con la normativa impositiva argentina, el art. 30 de la Ley N° 24.463 transformó el crédito puro y simple instituido por la Ley N° 24.073 en otro precario puesto que condicionaría su otorgamiento

“... a partir del ejercicio en que hubiera correspondido su deducción de ganancias sujetas a impuesto y hasta el importe imputable a cada ejercicio”.

Las constantes marchas y contramarchas en las reglas de juego implican una alta volatilidad en la posibilidad de estimación de las contingencias implícitas en este tipo de activos en la Argentina. Quizás sea debido a ello que la CNV al adoptar en la Resolución N° 284 la R.T. n° 10 modificada por la 12 explícitamente prohíbe la registración de contingencias positivas asumiendo una postura ultra conservadora.

- **la compensación de quebrantos hacia el futuro:** en cuyo caso se aplicarán contra las utilidades que eventualmente se devenguen en el futuro en un número limitado de años. En estos casos nos hallamos frente a una contingencia positiva, cuyo tratamiento será acorde con el otorgado a las contingencias en general (contabilizándose el activo en el caso de ser probable y cuantificable).

Como lo señala Fowler Newton:

a) sólo sería razonable registrar activos por quebrantos impositivos a compensar en la medida en que exista la virtual seguridad de su aplicación futura, lo que generalmente ocurrirá si:

1) el quebranto se debió a hechos extraordinarios;

- 2) los antecedentes indican que la empresa es normalmente rentable y tiene capacidad para generar resultados imponibles futuros cuya cuantía sea suficiente para absorber los quebrantos dentro de los plazos legales establecidos al efecto;
- b) en notas a los estados contables debería explicarse y fundamentarse el criterio seguido contablemente e informarse sobre los quebrantos no compensados y los plazos en que puede hacerse, salvo cuando la probabilidad de absorción futura fuera tan remota que la inclusión de la información provocaría [sic] malentendidos. (27)

En este mismo sentido se manifiesta la NIC 12 al establecer en el párrafo 34 que:

... que debe reconocerse un crédito por quebranto a compensar hasta el límite en que sea probable que existirán en el futuro beneficios imponibles contra los cuales puedan utilizarse los quebrantos pendientes (28).

La norma establece que deberán considerarse los siguientes elementos para establecer la probabilidad de que existan en el futuro beneficios imponibles contra los cuales puedan aplicarse los quebrantos pendientes:

- a) Si la empresa tiene diferencias temporarias imponibles suficientes provenientes de la misma autoridad impositiva y de la misma entidad, que resultarán en montos imponibles contra los cuales podrán utilizarse los quebrantos (...) pendientes.
- b) Si es probable que la empresa tenga beneficios imponibles antes de que expire la posibilidad de utilizar los quebrantos (...)
- c) Si los quebrantos impositivos resultan de causas identificables y no recurrentes.

d) Si la empresa tiene oportunidades de planificación impositiva que le permitan producir beneficios imponibles en el período en que pueden utilizarse los quebrantos (...) (29)

Con similares consideraciones se expide la Recomendación N° 7 del ITCP en su párrafo 3.3. advirtiendo la problemática adicional que se suscita ante la aparición de quebrantos que se produzcan en presencia de la existencia de diferencias temporarias. El pronunciamiento establece que:

- Si el beneficio de dicho quebranto **se contabiliza antes de su efectiva utilización**, por darse los supuestos excepcionales antes mencionados, el **tratamiento de las diferencias temporarias seguirá el mecanismo habitual a través de la cuenta de impuesto diferido**.

- ... si el beneficio del quebranto **no se contabiliza**, a la espera de su absorción, la **consideración de las diferencias temporarias exige un cuidadoso análisis**.

Aclarando al respecto que si existen **quebrantos impositivos reiterados**:

... es probable que no se justifique llevar **al saldo de la cuenta de impuesto diferido el efecto neto de las diferencias temporarias**

puesto que:

si el saldo [de la cuenta de impuesto diferido] es **deudor no puede considerarse como impuesto pagado por adelantado puesto que en realidad no hubo pagos de impuesto por la existencia del quebranto**.

y:

si el ... [saldo] es **acreedor, tampoco se justificará crear el pasivo por impuesto a pagar si es que se presume que el pago del mismo no llegará a concretarse por la existencia de quebrantos acumulados.**(30)

Otro sería el tratamiento contable a otorgar en el caso de que el quebranto impositivo se presentara **tras ejercicios con resultado impositivo positivo**:

... si el efecto impositivo neto de las diferencias temporarias existentes es **deudor**, el mismo deberá ser trasladado al [sic] [mantenido en el] saldo de la cuenta de impuesto diferido y su **tratamiento seguirá el mecanismo habitual por responder a un impuesto pagado por adelantado** cuya absorción no se ve afectada por la aparición de un ulterior quebranto impositivo.

Si el efecto impositivo neto de las diferencias temporarias existentes es **acreedor** también deberá ser implantado [mantenido] como saldo de la cuenta de impuesto diferido; **contra el mismo deberá imputarse el quebranto impositivo producido, ya que éste reducirá, total o parcialmente el pasivo por impuesto que las diferencias temporarias originarían en ejercicios futuros.** (31)

En este último caso el saldo acreedor de la cuenta de impuesto diferido constituiría el límite para el reconocimiento del beneficio impositivo proveniente del quebranto.

De todo lo expuesto, surge la necesidad de proceder a la evaluación conjunta y cuidadosa de las contingencias implicadas en la existencia de diferencias temporarias y de quebrantos impositivos.

## **VI.- EL AJUSTE POR INFLACIÓN Y LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO**

Un problema adicional se plantea cuando las normas contables en la definición del modelo contable, prescriben la utilización de moneda homogénea como unidad de medida (lo cual es coherente con el reconocimiento de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda e implica la realización de ajustes integrales por inflación) y las normas impositivas se siguen manejando con un modelo en el cual la unidad de medida es la moneda corriente o bien prescriben la realización de ajustes parciales que llevan a discordancia con los criterios seguidos contablemente.

Resulta pertinente citar respecto a la consideración del ajuste por inflación a fines impositivos, las recomendaciones vertidas por el Dr. Reig en las Segundas Jornadas Nacionales de Tributación realizadas en Perú en 1989:

...

7. En particular, a los fines del impuesto a la renta, debe establecerse un método integral de ajuste por inflación, siguiendo el mismo criterio que se haya adoptado o que al mismo tiempo que se establezca se disponga deba adoptarse, a fines comerciales, para la preparación de los estados contables;

...

9. Los ajustes indicados ... es recomendable sean hechos en general utilizando un adecuado índice de precios; si se emplearan con alguna finalidad valores corrientes, deberá cuidarse que su uso no lleve a gravar resultados derivados de la mera tenencia de bienes. Para evitarlo debe en este caso mantenerse la opción del empleo del criterio "costo reexpresado o valor de mercado el que sea menor";

....

10. Para mejor armonizar ... con el principio de "realización", debe contemplarse el diferimiento de las ganancias de inflación originadas en tenencia de pasivos monetarios, neteadas de

quebrantos trasladables de ejercicios anteriores y de deducciones de intereses, actualizaciones y diferencias de cambio, difiriendo su gravabilidad a los ejercicios futuros en que se proceda a la cancelación de los respectivos pasivos o se manifieste otro hecho que se considere relevante a los fines de respetar dicho principio al imputar tales beneficios al año fiscal." (32)

No hemos hallado referencias en la bibliografía extranjera consultada, al tema relativo al ajuste integral por inflación en su relación con la contabilización del impuesto a las ganancias. Entendemos que ello se debe a que el ajuste integral por inflación no es una práctica generalizada en otros contextos económicos en que la inflación no incidió de una forma tan intensa como en nuestro país.

Actualmente en la Argentina las discrepancias entre las normas contables e impositivas con respecto al ajuste son notables al haber quedado virtualmente inexistente el ajuste por inflación impositivo tras la sanción de la Ley 24.073, que dispuso en su artículo 39:

A los fines de las actualizaciones de valores previstas en la Ley 11.683, t.o. en 1978 y sus modificaciones, y en las normas de los tributos regidos por la misma, no alcanzados por las disposiciones de la Ley 23.928, las tablas e índices que a esos fines elabora la Dirección General Impositiva para ser aplicadas a partir del 1º de abril de 1992, deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta marzo de 1992, inclusive. (33)

Con ello, los coeficientes anteriores a abril quedan congelados, en tanto que los posteriores pasan a ser 1,00.

Para el tratamiento de este tema hemos seguido las consideraciones vertidas por Fowler Newton y Slosse<sup>(34)</sup>.

Cuando se practica el ajuste integral de los estados contables para expresarlos en moneda homogénea **el impuesto a las ganancias del ejercicio ya no será la resultante de aplicar la alícuota de impuestos vigente al resultado contable del período ajustado por las diferencias permanentes expresadas en moneda corriente.**

Ello se debe a las diferencias existentes entre el resultado contable (calculado en moneda homogénea) y el resultado impositivo (calculado en moneda corriente). Dichas diferencias, por provenir de la no aceptación del ajuste por parte de la normativa fiscal, deberían ser consideradas permanentes.

Como lo señalan los autores mencionados ut supra, en este caso el impuesto a las ganancias del ejercicio (expresado en moneda corriente) será el resultado de aplicar la alícuota de impuestos vigente a la suma algebraica de:

- a) El resultado contable
- b) Las diferencias permanentes establecidas en moneda corriente en base a la comparación entre los resultados contable e impositivo en dicha moneda.

c) Las diferencias permanentes que (...) se originan como consecuencia del ajuste por inflación (expresadas en moneda constante) (35)

Indican que para expresar el cargo por impuesto en moneda corriente será necesario segregarlo en los siguientes conceptos:

a) El impuesto a pagar por el ejercicio (determinado de acuerdo con la correspondiente declaración jurada), es que debería ser ajustado siguiendo un criterio similar al empleado para el ajuste de otras cuentas de gastos (por ejemplo, en base al coeficiente promedio de inflación del ejercicio o de los meses en que el pasivo se fue originando)

b) El efecto impositivo de las diferencias temporarias originado en el ejercicio y diferido a ejercicios futuros, el que debería ser ajustado en forma similar al impuesto a pagar por el ejercicio, ya que tiene su origen en éste.

c) El efecto impositivo de la reversión de diferencias de tiempo diferido en ejercicios anteriores. Como dicho efecto impositivo se debía encontrar diferido al comienzo del ejercicio y como el rubro en el que dicho diferimiento debía encontrarse reflejado es de carácter monetario (dado que los futuros aumentos o disminuciones de impuestos a que dan lugar implicarán mayores o menores erogaciones en moneda corriente), su ajuste se logrará multiplicando el importe diferido al comienzo del ejercicio e imputable al mismo por el coeficiente de ajuste que resulte de dividir el índice elegido para el ajuste a la fecha de los estados contables ajustados por el mismo índice en vigencia al comienzo del período.(36)

En cuanto a los créditos contingentes por quebrantos impositivos (si se dieran las condiciones para su contabilización), los mismos se expresarían en moneda corriente. Debemos tener en cuenta que el impuesto atribuible al ejercicio tiene también una incidencia sobre el resultado por exposición a la inflación cuyo importe provendrá del efecto neto del ajuste de las tres partidas que lo componen. Siguiendo a Fowler y Slosse sintetizamos la cuestión de la siguiente forma:

a) Impuesto a pagar por el ejercicio: su monto se ajusta para que su efecto sobre el cargo atribuible al ejercicio quede expresado en moneda de cierre, pero puesto que habrá de ser oblado en moneda corriente, el mayor o menor impuesto cargado al ejercicio (según que la moneda haya disminuido o aumentado su valor) se encontrará compensado con una ganancia o pérdida por exposición del correspondiente pasivo a las variaciones del poder adquisitivo de la moneda.

b) El efecto impositivo de las diferencias temporarias originadas en el ejercicio: implica un aumento o disminución del importe a ingresar al fisco con el correspondiente activo o pasivo por impuesto diferido. Ello dará lugar a ajustes en el monto correspondiente al impuesto atribuible al ejercicio que se verán compensados con resultados por exposición a la inflación puesto que las cuentas de impuestos diferidos son de carácter monetario y expresan un futuro ahorro o aumento de impuestos que será satisfecho en moneda corriente.



c) El efecto impositivo de la reversión de las diferencias temporarias que se originaron en ejercicios anteriores: se reflejará en un mayor o menor impuesto a pagar (según las diferencias de tiempo sean pasivas o activas) y la disminución o desaparición de los respectivos rubros patrimoniales. Esto afectará el importe atribuible al impuesto del ejercicio por computarse un importe mayor o menor proveniente del ajuste de los importes diferidos al comienzo del ejercicio de acuerdo con la tasa de inflación de punta a punta del ejercicio. Esta diferencia se verá compensada con una pérdida o ganancia por inflación, puesto que el mayor impuesto o el ahorro se ingresa o computa en su caso en moneda corriente.

## **VII.- ANÁLISIS COMPARATIVO: LAS SOLUCIONES ADOPTADAS POR LA NORMATIVA CONTABLE**

El análisis comparativo de la normativa contable respecto al tema resulta interesante e ilustrativo sobre todo en la actualidad ante la globalización de la economía y la internacionalización del comercio.

En principio, entendemos que resulta relevante, dada la importancia que revisten a nivel de referentes, conocer el tratamiento otorgado a la contabilización del impuesto a las ganancias por las Normas Internacionales de Contabilidad y por la IVª Directiva de la Comunidad Económica Europea.

### **VII. 1.- LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD**

En octubre de 1996 el IASC reemplazó la NIC 12 por la nueva NIC 12 (revisada en 1996) de aplicación para ejercicios iniciados a partir del 1º de enero de 1998.

A continuación reseñamos los cambios fundamentales de esta norma con respecto a su versión anterior basándonos en los conceptos incluidos en la Introducción de la NIC 12 (revisada en 1996)<sup>(37)</sup>

1. Mientras que la versión anterior permitía utilizar alternativamente el método del diferido o un método del pasivo basado en el estado de resultados, la versión revisada prohíbe la utilización del método del diferido y adopta un método del pasivo basado en el estado de situación patrimonial.

2. Mientras que la versión anterior permitía que no se reconocieran ciertos Activos y Pasivos por impuestos diferido cuando existiera evidencia razonable de que las diferencias de tiempo no se revertirían por un período considerable de tiempo, con lo cual aceptaba el diferimiento parcial, la nueva versión requiere que se reconozcan para todas las diferencias temporarias los respectivos pasivos por impuestos diferidos y, sujeto a ciertas condiciones, los respectivos activos.
3. La nueva norma establece explícitamente la prohibición de descontar los activos y pasivos por impuestos diferidos.
4. La norma prohíbe el reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos derivados de la llave de negocio (si para propósitos impositivos la amortización de la llave no es deducible) y de activos por impuestos diferidos derivados de una llave negativa.
5. La norma establece restricciones para la exposición de activos y pasivos por impuestos diferidos en forma compensada.

La diferencia entre el método del pasivo basado en el estado de resultados y el método del pasivo basado en el estado de situación patrimonial consiste en que mientras el primero se centra en las diferencias de tiempo (timing differences) que son definidas por la norma como aquellas entre la ganancia impositiva y la contable que se originan en un período y se reversan en otro(s) subsiguiente(s), el segundo se basa en las diferencias temporarias que son las que se producen entre la base imponible de un Activo o Pasivo y su valor de libros en el estado de situación patrimonial.

Es interesante indicar que la norma señala que todas las diferencias de tiempo son diferencias temporarias y que la inversa no es así y proporciona algunos ejemplos de transacciones que dan origen a diferencias temporarias en este sentido. (Señala, además que la versión original les otorgaba el mismo tratamiento que a las transacciones que daban origen a diferencias de tiempo):

- a) cuando las subsidiarias, asociadas o emprendimientos conjuntos no han distribuido totalmente sus ganancias a la matriz o inversora
- b) cuando hay activos que se revalúan y para los cuales no existe un ajuste equivalente a los fines impositivos

- c) cuando en una combinación de negocios que constituye una compra el costo se asigna a los activos netos identificables por referencia a sus valores justos sin que se realice un ajuste equivalente a los fines impositivos.

La norma hace referencia específica a ciertas diferencias temporarias (que no constituyen diferencias de tiempo) y que surgen en los siguientes casos:

- a) cuando se convierten utilizando tipos de cambio históricos activos y pasivos no monetarios de una operación extranjera que constituye una parte integral de la matriz
- b) cuando se reexpresan en función a la NIC 29 los activos y pasivos no - monetarios
- c) cuando el valor contable de un activo o pasivo al comienzo de su reconocimiento difiere de la base imponible.

La versión original requería que:

- a) en el caso de activos por impuestos diferidos surgidos de diferencias de tiempo los mismos se reconocieran si existía una expectativa razonable de realización
- b) en el caso de activos por impuestos diferidos surgidos de quebrantos se reconocieran sólo si existía certeza más allá de toda duda razonable de que los ingresos impositivos futuros serían suficientes para permitir su absorción. La norma permitía (pero no requería) que se difiriera el reconocimiento del beneficio por quebranto impositivo hasta el período de realización (absorción) del mismo.

La nueva versión requiere que se reconozcan activos por impuestos diferidos cuando sea probable que existirán beneficios impositivos futuros que permitan su absorción. En los casos en que la empresa tenga antecedentes de quebrantos impositivos, sólo podrá reconocer activos por impuestos diferidos hasta el límite de los pasivos por impuestos diferidos existentes o cuando exista evidencia suficiente de que se generarán beneficios impositivos suficientes para absorberlos.

## **VII. 2.- LA IV DIRECTIVA DEL CONSEJO DE COMUNIDADES EUROPEAS**

Si bien dicha normativa se refiere explícitamente a la consideración del impuesto a las ganancias como gasto del ejercicio, nada dice con relación a la utilización para su determinación del método del efecto impositivo.

Entendemos que ello puede derivarse de la disparidad de criterios seguidos por los países miembros, y a la necesidad de abarcar todos los tratamientos ante lo controvertido del problema.

Dentro de la Sección 5, en los artículos 23 a 26, se ofrecen varios esquemas de presentación de la cuenta de Pérdidas y Ganancias<sup>(38)</sup> en los que se incluye la discriminación entre el impuesto sobre el resultado de actividades ordinarias y el correspondiente a resultados extraordinarios.

El art. 30<sup>(39)</sup> se establece que si bien los estados miembros podrán autorizar que dicha discriminación no se efectúe, dicha diferenciación deberá ser revelada en el Anexo que las sociedades presenten.

## **VII. 3.- LA NORMATIVA EN OTROS PAÍSES**

Nos parece interesante incluir a continuación un cuadro elaborado por Giner Incháusti y Mora Enguídanos<sup>(40)</sup> que las autoras sintetizan en forma comparativa las características más significativas de la normativa contable referida al tratamiento otorgado al impuesto a las ganancias.

Resulta ilustrativo mencionar el caso de España que tras la sanción de la Ley de Reforma 19/1989 en virtud de la cual se incluyeron los Principios Contables en la legislación mercantil, y merced a la influencia ejercida por la profesión contable a través de los documentos de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), pasó de una posición tradicional que consideraba al impuesto a las ganancias como distribución de beneficios no sólo a tratarlo como gasto, sino a ubicarse en una línea de avanzada al aceptar el método del impuesto diferido a partir de la vigencia del nuevo Plan General de Contabilidad.

PAÍS	CUENTA A PAGAR	DEUDA	DIFERIMIENTO	CÓMPUTO DIFERENCIAS
EE.UU.	NO	FASB 96/108	APB 11	TOTAL
CANADÁ	NO	NO	SÍ	TOTAL
REINO UNIDO	NO	SÍ	SÍ	PARCIAL
HOLANDA	NO	MIN*	SÍ	TOTAL
DINAMARCA	SÍ	SÍ	MIN*	----
FRANCIA	SÍ	MIN*	NO	TOTAL
ALEMANIA	SÍ	NO	NO	----
ITALIA	SÍ	----	----	----
ESPAÑA AECA Y PGC	NO	SÍ	NO	TOTAL

MIN\*: Utilización minoritaria

(Fuente: Giner Incháusti, Begoña y Mora Enguádanos, Araceli, "Análisis comparado de la contabilización del impuesto sobre beneficios", Técnica Contable, Año XLIII, Nº 515, Noviembre de 1991, p. 644.)

Dicho Plan establece la obligatoriedad de registración del impuesto según el método del impuesto diferido al indicar en la Parte Quinta referida a Normas de Valoración en el art. 16 que:

El gasto a registrar por el impuesto sobre sociedades se calculará sobre el resultado económico antes de impuestos, modificado por las "diferencias permanentes" (41)

y se pronuncia en favor del método del pasivo al señalar que:

Cuando la modificación de la legislación tributaria o la evolución de la situación económica de la empresa den lugar a una variación de los impuestos anticipados, créditos impositivos o impuestos diferidos, se procederá a ajustar el saldo de las cuentas antes mencionadas, computándose en resultados el ingreso o gasto según corresponda, que se derive de dicho ajuste.(42)

El tratamiento a otorgar a las contingencias está contemplado al establecer que:

De acuerdo con el principio de prudencia solo se contabilizarán... los impuestos anticipados y créditos impositivos cuya realización futura esté razonablemente asegurada, y se darán de baja otros sobre los que surjan dudas lógicas acerca de su futura realización.(43)

La existencia de pérdidas compensables fiscalmente dará origen a un crédito impositivo que representa un menor impuesto a pagar en el futuro.(44)

El Plan también exige que en la Memoria normal (no siendo esto de aplicación para la memoria abreviada) se exponga la conciliación entre el resultado contable y el impositivo. A continuación transcribimos el Cuadro tal como lo exige el Plan de Contabilidad en el punto 15 dentro del Contenido de la memoria, en la Cuarta Parte sobre las Cuentas Anuales<sup>(45)</sup>.

### **CONCILIACIÓN DEL RESULTADO CON LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

---

Resultado contable del ejercicio.....

	<b>Aumentos</b>	<b>Disminuciones</b>
Impuesto sobre Sociedades.....	.....	.....
Diferencias permanentes.....	.....	.....
Diferencias temporales.....	.....	.....
- con origen en el ejercicio.....	.....	.....
- con origen en ejercicios anteriores	.....	.....
Compensación en bases imponibles negativas de ejercicios anteriores		(.....)
		<hr/>
Base imponible (Resultado Fiscal)		<u>.....</u>

---

#### **VII. 4.- LAS NORMAS CONTABLES PROFESIONALES ARGENTINAS**

La R.T. 10, vigente en gran parte de las jurisdicciones de nuestro país, establece en la Segunda Parte, Capítulo B, Norma 3.18 que:

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. (47)

Por lo tanto, esta norma admite la posibilidad de efectuar la apropiación corriente o diferida del cargo por impuesto a las ganancias, y en caso de optar por esta última nada dice acerca de si el método a emplear ha de ser el del pasivo o el de lo diferido.

Las normas de exposición vigentes, R.T. N°s 8 y 9<sup>(48)</sup>, sólo se refieren al tema al recomendar la segregación del impuesto correspondiente a actividades ordinarias y extraordinarias cuando se utilice el método del impuesto diferido.

Por lo expuesto, vemos que la normativa contable profesional vigente no se ha pronunciado en favor o en contra de los métodos que analizamos en el presente trabajo, permitiendo la utilización indistinta de cualquiera de ellos.

La mayoría de las empresas en la Argentina hasta el presente ha utilizado el método de lo determinado o de la cuota a pagar, si bien a nivel doctrinario, como lo señalamos a lo largo de este trabajo, existe en el país coincidencia en que la apropiación debe ser diferida, total, y siguiendo el método del pasivo. En este sentido se manifiestan Fowler Newton, Biondi y otros autores, así como la citada Recomendación 7 del ITCP.

## **VIII.- CONCLUSIONES**

En la revisión de la temática relativa a la apropiación corriente o diferida del impuesto a las ganancias hemos observado:

- Existe consenso a nivel doctrinario y de la práctica a nivel mundial en cuanto a la consideración del impuesto como gasto del ejercicio.

- No se da tal consenso en lo relativo al diferimiento en cuanto a la normativa vigente en los diferentes países que analizamos.

- La IV<sup>a</sup> Directiva de la C.E.E. permite la apropiación corriente o diferida, quizás en razón de que algunos de sus integrantes utilizan el método de lo determinado en forma predominante o exclusiva (como es el caso de Francia, Alemania e Italia).

- Algunos países que tradicionalmente utilizaban la apropiación corriente se han pronunciado recientemente en favor del diferimiento, como ocurre con España.

- Las Normas Internacionales de Contabilidad prescriben el diferimiento, basado en el estado de Situación Patrimonial y que se siga el método del pasivo o de lo diferido.

- Existen cuestionamientos serios en los países que utilizan el diferimiento total, con respecto a la utilidad del mismo para los usuarios de la información contable, propendiendo muchos estudiosos al diferimiento parcial.

- En la Argentina, si bien la normativa contable profesional vigente permite la apropiación corriente o diferida se produce la siguiente situación:

- la práctica más difundida es la de la apropiación corriente.

- la doctrina se inclina por la apropiación diferida y dentro de ella por el diferimiento total y el método del pasivo. El tema no había sido tratado en nuestro país hasta hace poco. Entendemos que ello puede haberse debido a que las graves distorsiones que provocó el proceso inflacionario acapararon la atención de la profesión contable. El avance se realizó en el tratamiento de un modelo contable que reflejara con mayor claridad la realidad económica, por lo que se profundizaron temas relativos al Ajuste por Inflación (en la definición de la unidad de medida) y a los Valores Corrientes (en la definición de los criterios de valuación o medición).

Existen sin embargo en nuestro país antecedentes válidos sobre el tratamiento del tema que deberían profundizarse para incluir los efectos del modelo sustentado de unidad de medida homogénea (que daría lugar a la aparición de nuevas diferencias permanentes cuando no se utilizara a efectos impositivos) y valores corrientes (con las diferencias temporarias o definitivas que pudieran suscitarse por las divergencias con la legislación impositiva que adopta el criterio de costo histórico).

Además, es necesario recalcar que el proceso de globalización ha llevado a que muchas empresas argentinas pretendan cotizar en el exterior y, como surge del análisis de varios Informes para Inversores en el Exterior presentados por empresas que cotizan en la CNV, una de las diferencias relevantes que se plantean entre nuestra normativa y la de EE.UU. o la de las NICs es la referida al tratamiento del impuesto a las ganancias. Probablemente sea éste un motivo valedero para que los organismos profesionales se estén ocupando nuevamente del tema.

## NOTAS BIBLIOGRÁFICAS

(1) Fowler Newton, Enrique y Slosse, Carlos Alberto, Moderno tratamiento contable de los impuestos a las ganancias y a las ventas, Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1973.

(2) AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (A.I.C.P.A.), Accounting Principles Board (A.P.B.) Opinion N° 11, **Accounting for Income Taxes**, (1967), en Accounting Standards. Original Pronouncements. Issued Through June 1973, Connecticut, Financial Accounting Standards Board (F.A.S.B.), 1986, pp. 176-189.

(3) Biondi, Ricardo y otros, "Contabilización del impuesto a la renta", Administración de Empresas, T. III, N° 35, Febrero de 1973, pp. 1027-1040.



- (4) INSTITUTO TÉCNICO DE CONTADORES PÚBLICOS (ITCP), FEDERACIÓN ARGENTINA DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS (F.A.G.C.E.), Recomendación N° 7. **Contabilización de Impuestos. Procedimiento aplicable para el impuesto sobre las utilidades** (1972), en XVº Aniversario del I.T.C.P., Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1984, pp. 169-188.
- (5) Fowler Newton, Enrique, Nuevas Normas Contables 1984-1988, Buenos Aires, Tesis, 1989, p. 4
- (6) FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS (F.A.C.P.C.E.), CECyT, Resolución Técnica N° 10 **Normas Contables Profesionales**, (1992), Buenos Aires, Editorial Nueva Técnica, Segunda Parte, Sección A.2.2., el resaltado es nuestro.
- (7) Giner Incháusti, Begoña y Mora Enguíanos, Araceli, "Consecuencias económicas de la contabilización del impuesto sobre beneficios: un caso práctico", Técnica Contable, Año XLIII, N° 516, Noviembre de 1991, p. 736.
- (8) Reig, Enrique, "Conflictos entre las normas impositivas y los principios contables", Anales de la Academia Nacional de Ciencias Económicas, Vol. XXV, 1990, p.228-229.
- (9) Reig, Enrique, **ibid.**
- (10) Reig, Enrique, op. cit. nota (8), p. 230.
- (11) Labaut Serer, Gregorio, "Problemática actual de las relaciones contabilidad - fiscalidad al cierre del ejercicio 1992: diferencias permanentes y temporales por aplicación del método del efecto impositivo", Técnica Contable, Año XLV, N° 531, Marzo de 1993, p. 200.
- (12) I.T.C.P., Recomendación 7, op. cit. nota (4), pp. 177-180.
- (13) Giner Incháusti, Begoña y Mora Enguíanos, Araceli, "La contabilización del impuesto sobre beneficios: el marco teórico", Técnica Contable, Año XLIII, N° 514, Octubre de 1991, p. 548.
- (14) Giner Incháusti, Begoña y Mora Enguíanos, Araceli, **ibid.**
- (15) Giner Incháusti, Begoña y Mora Enguíanos, Araceli, op. cit. nota (13), p. 549.
- (16) A.I.C.P.A., A.P.B. Opinion N° 11, op. cit. nota (2), p. 180, el resaltado es nuestro.
- (17) Fowler Newton, Enrique y Slosse, Carlos A., op. cit. nota (1), p.13.
- (18) Biondi, Ricardo y otros, op. cit. nota (3), p. 1032.
- (19) Biondi, Ricardo y otros, **ibid.**
- (20) Fowler Newton, Enrique, Contabilidad Superior, Tomo II, Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1993, p.864, el resaltado es nuestro.
- (21) A.I.C.P.A., A.P.B. Opinion N° 11, op. cit. nota (2), p. 181, el resaltado es nuestro.
- (22) Givoly, Dan and Hayn, Carla, "The Valuation of the Deferred Tax Liability: Evidence from the Stock Market", The Accounting Review, Volume 67, N° 2, April 1992, p.406, el resaltado es nuestro.
- (23) Jefer, Debra C. and Chatney, Paul K., "A Financial Statement Analysis Approach to Deferred Taxes", Accounting Horizons, Volume II, N° 4, December 1988, pp. 41-49.
- (24) I.T.C.P., Recomendación 7, op. cit. nota (4), p.185.
- (25) I.T.C.P., Recomendación 7, op. cit. nota (4), p.186.
- (26) I.T.C.P., Recomendación 7, **ibid.**
- (27) Fowler Newton, op. cit. nota (20), p.880.
- (28) COMISIÓN DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (I.A.S.C.), I.A.S. 12 (revised 1996) **Income Taxes**, London, October 1996, p. 27.
- (29) I.A.S. 12 (revised 1996), **ibid.**
- (30) I.T.C.P., Recomendación 7, op. cit. nota (4), p.183, el resaltado es nuestro.
- (31) I.T.C.P., Recomendación 7, op. cit. nota (4), p.184, el resaltado es nuestro.
- (32) Reig, Enrique, op. cit. nota (8), p.227-228.
- (33) Ley 24.073 publicada en el Boletín Oficial el 13-04-92.
- (34) Fowler Newton, Enrique y Slosse, Carlos Alberto, op. cit. nota (1), pp. 198-224.
- (35) Fowler Newton, Enrique y Slosse, Carlos Alberto, op. cit. nota (1), p. 201.
- (36) Fowler Newton, Enrique y Slosse, Carlos Alberto, **ibid.**
- (37) I.A.S. 12 (revised 1996), op. cit. nota (28).
- (38) COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA (C.E.E.), Consejo de Comunidades Europeas, IVª Directriz del Consejo del 25 de julio de 1978 regulando las **Cuentas anuales de ciertas formas de sociedades**, en Directrices de Derecho de Sociedades de Bolsa, Traducción e índices Tua Pereda, Jorge y Gonzálo Angulo, José A., Madrid, Ediciones del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, 1987, p.63 y ss.

(39) IVª Directriz, op. cit. nota (37), p.84

(40) Giner Incháusti, Begoña y Mora Enguñados, Araceli, "Análisis comparado de la contabilización del impuesto sobre beneficios", Técnica Contable, Año XLIII, Nº 515, Noviembre de 1991, p. 644.

(41) REAL DECRETO 1.643/90, de 20 de diciembre, por el cual se aprueba el Plan General de Contabilidad, en Plan General de Contabilidad, Madrid, Técnica Contable, 1991, p.112.

(42) Plan General de Contabilidad, op. cit. nota (40), p.113

(43) Plan General de Contabilidad, **ibid.**

(44) Plan General de Contabilidad, op. cit. nota (40), p.112.

(45) Plan General de Contabilidad, op. cit. nota (40), p. 96.

(46) R.T. 10, op. cit. nota (6), Segunda Parte, Cap. B, norma 3.18,p.14.

(47) FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONOMICAS (F.A.C.P.C.E.), CECYT, Resolución Técnica Nº 8: **Normas Generales de Exposición Contable**, (1987), Buenos Aires, Editorial Nueva Técnica, Segunda Parte, Cap. IV, A. 3.a), p.8.

(48) FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONOMICAS (F.A.C.P.C.E.), CECYT, Resolución Técnica Nº 9: **Normas Particulares de Exposición Contable**, (1987), Buenos Aires, Editorial Nueva Técnica, Segunda Parte, Cap. IV, A.1. j) y Cap. VI, A.12), p.18 y 20.