

Resolución N° 349

Neuquén, 1° de Septiembre de 2.003.-

Visto:

La Interpretación N° 3 sobre "Contabilización del impuesto a las ganancias" del Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT) de la FACPCE; y

Considerando:

Que el Reglamento del CECyT incorporó, a partir del 27 de septiembre de 2002, un nuevo tipo de pronunciamiento técnico de aplicación obligatoria: las interpretaciones de normas de contabilidad y de auditoría;

Que en el mes de abril de 2003 se aprobó el Proyecto 3 de Interpretación sobre el tratamiento contable aplicable en la determinación del impuesto a las ganancias por el método del impuesto diferido, de los efectos en el cambio en el poder adquisitivo de la moneda en la medición en determinados activos, con vencimiento del período de consulta el 06/06/03;

Que nuestro Consejo procedió a efectuar la difusión del proyecto citado en el párrafo anterior, por medio de su publicación en la página web;

Que nuestros representantes en la Comisión Asesora Técnica enviaron oportunamente las observaciones al citado proyecto, y su versión definitiva con modificaciones al texto original, fue aprobada como Interpretación N° 3 en la reunión de Junta de Gobierno de la FACPCE celebrada el 04/07/2003;

Que aunque se mantienen en esta norma diferencias de criterio con respecto a la opinión presentada por nuestros representantes, a los fines de lograr una armonización en la aplicación de las normas profesionales en el país, se considera necesaria su aprobación en nuestra jurisdicción conforme al texto aprobado en Junta de Gobierno;

Por ello, y en uso de las facultades que le son propias,

EL CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS DE LA PROVINCIA DEL NEUQUEN

RESUELVE

Artículo 1º: Aprobar la Interpretación N° 3 de la FACPCE sobre "Contabilización del Impuesto a las Ganancias", Segunda Parte, la que será reconocida como norma contable profesional por este Consejo, complementaria de la Resolución Técnica N° 17 de la FACPCE, aprobada por Resolución N° 312 y modificatorias de este Consejo, y será de aplicación obligatoria para los ejercicios económicos anuales o intermedios que se inicien a partir del 1 de agosto de 2.003, y cuyo texto se acompaña como Anexo a la presente.

Artículo 2º: Comuníquese, regístrese y archívese.

Fdo.: Cr. Luis A. Jurijiw, Presidente; Cr. Juan Pablo Bugner, Secretario; Cr. Luis R. Buñol, Tesorero; Cra. Adriana M. P. Hernández, Consejera; Cr. Luis F. Ros, Consejero; Cra. María Fernanda Moyano, Consejera.

**ANEXO RESOLUCION N° 349
FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS (CECyT)**

INTERPRETACIÓN DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA N° 3
SEGUNDA PARTE

TEMA:

Contabilización del impuesto a las ganancias

Referencia: Sección 5.19.6 de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 17

Alcance general de una Interpretación
De acuerdo con al artículo 29 del Reglamento del CECyT aprobado el 27 de septiembre de 2002 por la Junta de Gobierno de la FACPCE, una interpretación de norma contable argentina, una vez aprobada por la Junta de Gobierno y por el Consejo Profesional de la jurisdicción, es de aplicación obligatoria como norma contable.

Alcance de esta Interpretación
1. Esta interpretación provee guías sobre diversos aspectos relacionados con la aplicación de las normas relacionadas con la contabilización del impuesto a las ganancias.

Pregunta 1
2. ¿ La diferencia entre el valor contable ajustado por inflación de los bienes de uso y el valor fiscal (o base para el impuesto a las ganancias) es una diferencia temporaria o permanente en la contabilización de impuesto a las ganancias de acuerdo con la sec. 5.19.6 de la RT 17?

Respuesta
3. La diferencia entre el valor contable ajustado por inflación de los bienes de uso y el valor fiscal (o base para el impuesto a las ganancias) es una diferencia temporaria y en consecuencia, corresponde el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido.

Pregunta 2
4. Habiendo concluido en la respuesta anterior que se trata de una diferencia temporaria y por lo tanto corresponde registrar un pasivo por impuesto diferido: ¿que contrapartida corresponde consignar?

Respuesta
5. El pasivo por impuesto diferido se registrará imputando como contrapartida el resultado del período (impuesto a las ganancias), aplicando la metodología descrita en el sección 5.19.6 (Impuesto a las ganancias) de la Resolución Técnica N° 17.

Anexo

Fundamentos de esta Interpretación

1. Aspectos conceptuales
Las siguientes normas han sido consideradas en el análisis conceptual:
a) RT 17 Sec 5.19.6.3.1.
Cuando existan diferencias temporarias entre las mediciones contables e impositivas de los activos y pasivos, se reconocerán activos o pasivos por impuesto diferidos (con dos excepciones). Las diferencias temporarias darán lugar al cómputo de pasivos cuando su reversión futura aumente los impuestos determinados. Las excepciones (es decir cuando una diferencia temporaria no origina activos o pasivos por impuestos diferidos) son:
1. cuando la diferencia tiene que ver con un valor llave que no es deducible impositivamente (no es el caso planteado)
2. cuando la diferencia tiene que ver con el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:
a. no una combinación de negocios
b. a la fecha de la transacción no afecta al resultado contable ni el impositivo
b) NIC 12 (impuesto a las ganancias)
Introducción, párrafo 1: Existen diferencias temporarias en el nuevo método que no eran temporales en el antiguo, por ejemplo:
.....
b. los activos y pasivos no monetarios de la empresa que se reexpresan siguiendo la NIC 29

Pfo. 5. Definiciones:
 Diferencia temporaria imponible: son aquellas que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal de períodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado.

Pfo. 20. Activos revaluados
 En algunos países la revaluación afecta los resultados del ejercicio y además se toman a los efectos fiscales. En este caso no hay diferencias. Pero si la revaluación no afecta a la ganancia fiscal si hay diferencia entre el valor contable y el valor fiscal y es una diferencia temporaria, pues genera un mayor impuesto a pagar cuando se produzca el flujo de los beneficios económicos previstos (uso o venta del bien). Esta diferencia temporaria existe aunque:
 a. La empresa no desee vender el activo (pues se recuperará mediante el uso)
 b. se difiera el pago del impuesto a las ganancias (reversión de los fondos en otros activos similares) pues el impuesto se acabará pagando cuando se use o vendan los nuevos activos.

Apéndice A: Pfo. 18. Hiperinflación. Los activos no monetarios se reexpresan en los términos de la unidad de medida de cierre, pero no se hace ningún ajuste equivalente para propósitos fiscales. La solución para este caso es que el impuesto diferido se carga a resultados. Si el caso planteado fuera una combinación de reexpresión y revalúo, la parte del revalúo va al patrimonio neto (con su impuesto diferido) y la de la reexpresión al resultado del ejercicio.

2. Aspectos prácticos
 Caso 1:
 Terreno adquirido el 1.1.02. Valor de costo: \$1.000 P Neto = Capital = \$1.000
 El 31.12.02, el coeficiente de reexpresión en moneda homogénea = 2 y no se aplica el ajuste por inflación impositivo. (No hay otras operaciones)
 En el ejercicio finalizado el 31.12.03 se desafecta y vende el terreno en \$2500 en efectivo el 1.1.03. No se aplica ajuste por inflación contable ni impositivo.(No hay otras operaciones)

CUADRO!!!!

Registración	contable	del	impuesto:
Año			2002
Impuesto	a	las	ganancias
A	Pasivo	por	Impuesto Diferido
Año			2003
Impuesto	a	las	ganancias
Pasivo	por	Impuesto	Diferido
			300

A Impuesto a las Gcias. A Pagar 450

Comprobación de la diferencia temporaria en moneda homogénea: los cargos acumulados por impuesto a las ganancias contables (método del impuesto diferido) e impositivos, son equivalentes, desde el momento en que se origina la diferencia temporaria, hasta el ejercicio en que se cancela definitivamente.

CUADRO!!!!

En este caso se observa que el efecto del reconocimiento del Pasivo por Impuesto Diferido en el momento del ajuste por inflación, provoca un resultado negativo en este ejercicio (en el cual no hay ningún resultado reconocido). En realidad se trata de un resultado negativo (el impuesto a las ganancias) que no se origina en ningún resultado contable, y que aplicando la norma 4.7. de la R.T. 17 y el método de la NIC 12, se reconoce cuando se conoce que en el futuro habrá que pagar un mayor impuesto.(En el

ejemplo \$ 300 en el ejercicio 2003). Es decir, se está reconociendo un cargo a resultados como consecuencia de un aumento en la presión fiscal (se pagará más impuesto que la tasa nominal vigente). En el caso que surja una ganancia contable por la venta del bien de uso (diferencia entre el precio de venta y el costo contable), tributará y se reconocerá como resultado negativo contable en el ejercicio en que se produce la venta del mismo. (En el ejemplo la ganancia por la venta genera un impuesto a las ganancias de \$ 150 en el ejercicio 2003)

Caso 2:
 Bien de uso adquirido el 1.1.02. Depreciación contable e impositiva igual = 2 años
 Valor de costo: \$1.000 (con capital)
 El bien genera con su utilización un flujo de fondos igual que el valor contable que se amortiza contablemente (que se produce el último mes del ejercicio)
 El 31.12.02, el coeficiente de reexpresión en moneda homogénea = 2 y no se aplica el ajuste por inflación impositivo.
 En el ejercicio finalizado el 31.12.03 suponemos que no hay inflación.

CUADRO!!!!

(*) Determinado por método indirecto. El resultado obtenido es igual a cero porque no hay rubros expuestos a la inflación, ya que la variación del efectivo se produjo el último mes del ejercicio 2002

(**) El Pasivo fiscal del año 2002 se abonó durante el ejercicio 2003

Registración	contable:
Año	2002:
Impuesto a las ganancias	300
A Pasivo por Impuesto Diferido	150
A Impuesto a Pagar 150	
Año	2003:
Pasivo por Impuesto Diferido	150
A Impuesto a Pagar 150	

Comprobación de la diferencia temporaria en moneda homogénea:

CUADRO!!!!

3. Conclusión
 3.1 Es una diferencia temporaria
 Las normas internacionales de contabilidad establecen que la diferencia entre la medición contable de los bienes de uso (reexpresados) y su medición fiscal, es de carácter temporario y su efecto debe ser reconocido en el Estado de resultados. Esto provoca (ver en el caso 1, año 2002) que en un ejercicio en el que no producen resultados, se reconozca el efecto (en resultados) del impuesto a las ganancias del momento en que se producirá el ingreso de fondos que generará el activo. La razón de este resultado es que cuando se conoce que por un problema en la legislación impositiva (no reconoce el ajuste por inflación para el cálculo de la ganancia fiscal), se tributará en el futuro un mayor cargo de impuesto (superior a la alícuota vigente), es cuando debe reconocerse el resultado correspondiente. En consecuencia, la primera respuesta es que se trata de una diferencia temporaria. Esto se demuestra también en los casos 1 y 2 cuando se determina numéricamente que desde el ejercicio en que se origina la diferencia temporaria, hasta el ejercicio en que se cancela, los cargos

acumulados por impuesto a las ganancias contables (método del impuesto diferido) e impositivos, son equivalentes en moneda homogénea.

3.2. Imputación contable del reconocimiento del pasivo por impuesto diferido
Corresponde preguntarse, ¿cuál es la imputación contable <contrapartida> del reconocimiento del pasivo por impuesto diferido?

La alternativa aprobada mayoritariamente es que debe reconocerse contra resultados del ejercicio (impuesto a las ganancias), por los fundamentos expuestos en los párrafos anteriores. La norma 4.7. de la RT 17 de la FACPCE, establece las reglas para la imputación de costos a los períodos, e indica que "los impuestos sobre las ganancias se imputarán a los mismos períodos que los ingresos, gastos, ganancias y pérdidas que intervienen en su determinación". El hecho generador es la inflación del período y su falta de reconocimiento por parte de las normas tributarias que genera este pasivo por el mayor cargo de impuesto en el futuro, y tal lo indicado en el párrafo anterior, se categoriza su contrapartida como un costo que no puede ser vinculado con un ingreso determinado, pero sí con un período, debiendo por lo tanto ser cargado al resultado de éste.