



**Verón, Carmen**  
**Marcolini, Silvina**  
**Aquel, Sandra**  
**González, Sergio**  
**López Pujato, Ma. Constanza**  
**Montiano, Marcelo**  
**Rocca, Ma. Gisela**  
**Zampa, Cecilia**  
**Colaboradores:**  
**Chamorro, Damián**  
**Uehara, Bárbara**

*Instituto Investigaciones Teóricas y Aplicadas de la Escuela de Contabilidad*

## **CUESTIONES PARTICULARES DE IMPLEMENTACIÓN DE LAS NIIF: PROPIEDADES DE INVERSIÓN E IMPUESTO DIFERIDO**

### **Resumen:**

La aplicación obligatoria de las NIIF en la preparación de estados financieros de las entidades incluidas en el régimen de oferta pública ya sea por su capital o por sus obligaciones negociables ha generado cambios en los criterios de reconocimiento, medición y exposición de los activos y pasivos. En este trabajo se analizan el tratamiento contable previsto por las normas nacionales y las normas internacionales para las Propiedades de Inversión y la contabilización del impuesto a las ganancias.

El análisis comparativo muestra como principal diferencia el criterio de medición a valor neto de realización previsto en la norma local frente al valor razonable previsto en las NIIF, ya que en el primer caso se trata de un valor específico de la entidad mientras que en el segundo caso de un valor de mercado.

Con respecto a la contabilización del impuesto a las ganancias las principales diferencias con encontradas en el análisis comparativo se refirieron a: las diferencias temporarias, la base fiscal, la tasa de impuesto aplicable a las diferencias temporarias, tratamiento fiscal en función del destino del bien, tasa del impuesto en función de las ganancias no distribuibles y estados financieros consolidados.

**Palabras claves:** *Propiedades de Inversión – Valor Razonable – Impuesto Diferido*

### **Abstract:**

The mandatory application of IFRS for financial statements of listed companies either by their equity or by their debt securities, produced changes for recognition, measurement and disclosure of assets and liabilities. This paper analyzes the accounting treatment provided by national accounting standards (Local GAAP) and international accounting standards (IFRS) for Investment Properties and the accounting of income tax.

The comparative analysis shows the main difference between Local GAAP measurement criteria by net realizable value and IFRS measurement criteria by fair value, since in the first case it is a specific value of the entity, while in the second it is market value.



Regarding the accounting of income tax, the main findings in the comparative analysis are: temporary differences, tax base, tax rate applicable to temporary differences, tax treatment based on the destination of the asset, Tax rate based on non-distributable earnings and consolidated financial statements.

**Keywords:** *Investment Properties – Fair Value – Deferred Tax*

## 1. INTRODUCCIÓN

En virtud de la emisión de la RT 26 de la FACPCE, que adoptó las Normas Internacionales de Información Financieras (NIIF) emitidas por el International Accounting Standard Board (IASB), estableciendo que las empresas que hagan oferta pública de sus títulos valores (acciones y obligaciones negociables), debían presentar obligatoriamente sus estados contables conforme a dichas normas internacionales, a partir de los ejercicios anuales iniciados el 1 de enero de 2012, en tanto que para los restantes entes se admitió su aplicación de manera opcional. En el mismo sentido la Comisión Nacional de Valores (CNV), al dictar su Resolución General N° 562 dispuso que las entidades emisoras de acciones y/u obligaciones negociables para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2012, debían presentar sus estados financieros aplicando la RT 26.

La norma contable tanto nacional como internacional, constituye un punto de referencia que buscan la mejor forma de reflejar los hechos económicos que acontecen en la vida de la empresa, basándose en el principio de lo devengado, es decir, reconociendo los resultados en los periodos que se generan, no considerando si afectan o no los fondos del ente. Como cuerpo normativo, "pretende ofrecer un conjunto de normas para ayudar en la preparación de la información financiera por parte de las empresas" (Mallo, C. y Pulido, A.: 2006: 14) y brinda al usuario una serie de alternativas contables a aplicar a la hora de valorar su patrimonio, y para registrar diversas situaciones por las que atraviesa una empresa al desarrollar su actividad. Puede decirse que el objetivo final de la utilización de estas normas, sigue siendo la obtención de Estados Financieros que proporcionen información útil para los usuarios en el proceso de toma de decisiones.

Actualmente conviven en Argentina normas contables emanadas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), las Resoluciones Técnicas (RT), así como las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Estas últimas son de aplicación obligatoria para las entidades incluidas en el régimen de oferta pública ya sea por sus acciones o por sus obligaciones, y para las restantes entidades es opcional la aplicación de NIIF, NIIF



para las PyMES o las normas contables profesionales emitidas por la FACPCE.

El presente trabajo analiza las diferencias que presentan, en relación al tratamiento contable de dos cuestiones relevantes en los estados financieros: las propiedades de inversión y el método del impuesto diferido, en particular la exposición de los activos y pasivos por impuesto diferido. Este análisis comparativo se realizará a partir de lo establecido por la norma local, la Resolución Técnica N° 17 (RT 17) "*Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general*" y la Norma Internacional de Contabilidad N° 40 (NIC 40) "*Propiedades de Inversión*" y la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 (NIC 12) "*Impuesto a las Ganancias*". Además se profundiza en aquellas cuestiones que no han sido previstas en alguna de ellas.

Para cumplir el objetivo planteado, luego de esta introducción en los apartados 2 y 3 presentamos un análisis de las normas contables argentinas y las NIIF en lo referente a la medición de las propiedades de inversión y la aplicación del método del impuesto diferido; en el apartado 4 presentamos el análisis comparativo, para finalizar con el apartado 5 que exponemos las reflexiones finales.

## **2. ANÁLISIS DE LA NORMATIVA CONTABLE NACIONAL E INTERNACIONAL**

### **2.1. Propiedades de Inversión**

#### Normativa Nacional

Luego de 24 años seguidos, desde que la Resolución Técnica N° 9 (RT 9) "*Normas Particulares de Exposición Contable para entes comerciales, industriales y de servicios*" fue sancionada en 1987 indicando cuestiones particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios, la RT N° 31 en el año 2012 incorpora un nuevo rubro: *propiedades de inversión*. Este elemento del activo se refiere a los bienes muebles e inmuebles que se han destinado a generar renta o acrecentamiento de valor.

La RT 9 emitida en 1987 incluía a estos elementos activos dentro del concepto de Inversiones y su definición expresaba: "*Son las realizadas con el ánimo de obtener una renta u otro beneficio, explícito o implícito, y que no forman parte de los activos dedicados a la actividad principal del ente, y las colocaciones efectuadas en otros entes.*"

*Incluyen entre otras: Títulos valores - Depósitos a plazo fijo en entidades financieras - Préstamos - Inmuebles y propiedades.*

La sanción de la RT 31 modifica la RT 9 incorporando un nuevo rubro denominado Propiedades de Inversión y modifica el concepto de Inversiones: De esta forma define a las Pro-



propiedades de Inversión como: “... los bienes inmuebles (terrenos y/o construcciones) destinados a obtener renta (locación o arrendamiento) o acrecentamiento de su valor, con independencia de si esta actividad constituye o no alguna de las actividades principales del ente.”

Por su parte la RT 17 señala que se incluirán en este rubro las propiedades que se encuentren alquiladas a terceros a través de un arrendamiento operativo o se mantienen desocupadas con fin de acrecentamiento de valor a largo plazo, hasta su venta, con prescindencia de si ese destino de los bienes se corresponde o no con la actividad principal del ente. También indica que no incluyen a las propiedades de inversión que estén siendo utilizadas transitoriamente por su dueño en la producción o suministro de bienes o servicios o para propósitos administrativos, hasta que se decida su venta, las cuales se consideran bienes de uso y su medición contable se efectuará aplicando los criterios descriptos en la sección 5.11.1 (Bienes de uso excepto activos biológicos).”

Por su parte la Interpretación N° 7 hace un estudio sobre el tratamiento contable de las propiedades de inversión entre otras cuestiones y nos brinda una compatibilización entre la definición de propiedades de inversión incluida en la RT 9 y lo que se incluye o no corresponde incluir según la RT 17. Se compatibiliza del siguiente modo: “Las propiedades de inversión son bienes inmuebles - terrenos, construcciones o parte de una construcción (i) que posee un propietario o (ii) que han sido incorporados en el activo de un arrendatario / locatario en un/a arrendamiento / locación financiera, destinados a (1) obtener renta, a través de su locación o arrendamiento operativo a terceros, o (2) a acrecentamiento de valor a largo plazo, manteniéndolos desocupados hasta su venta con independencia de si esa actividad constituye o no alguna de las actividades principales del ente. Como se menciona en el párrafo anterior, los bienes inmuebles incorporados en el activo del arrendatario / locatario como resultado de un arrendamiento / locación financiera, que tengan el destino definido en dicho párrafo, deben ser clasificados como propiedades de inversión.”

Como consecuencia de la definición precedente, aquellos inmuebles entregados en arrendamiento o desocupados, cuando esa actividad no sea la principal del ente, que en la redacción anterior de la norma eran considerados como Inversiones, pasarán a tratarse como Propiedades de Inversión. Lo mismo ocurre en el caso de que dicha actividad sea la principal del ente, en cuyo caso dichos inmuebles se clasificarán como Propiedades de Inversión, cuando anteriormente eran considerados como Bienes de Uso.

La medición contable periódica se efectuará de acuerdo con alguno de éstos dos criterios primarios:



- Al costo original menos su depreciación acumulada, o
- A su Valor Neto de Realización.

Si se optase por el Valor Neto de Realización, y el mismo resultase superior a la medición contable anterior, se reconocerá la ganancia resultante, en tanto y en cuanto se cumplan las siguientes condiciones:

- Exista un mercado efectivo para la negociación de los bienes y su Valor Neto de Realización pueda calcularse sobre la base de transacciones de mercado cercanas al cierre para bienes similares; o
- El precio de venta esté asegurado por contrato.

De no cumplirse con estos requisitos (los cuales deben satisfacerse ambos conjuntamente), la medición contable deberá hacerse al costo original (o al último valor corriente) que se hubiese contabilizado, menos su depreciación acumulada.

### Normativa Internacional

La NIC 40, expresa que "Las propiedades de inversión se medirán inicialmente al costo. Los costos asociados a la transacción se incluirán en la medición inicial". Adicionalmente la citada norma aclara que el costo de adquisición de una propiedad de inversión incluirá el precio de compra y toda otra erogación asignable en forma directa. A modo de ejemplo menciona los honorarios profesionales y los impuestos pertinentes, entre otros. Además aclara que:

El costo de una propiedad de inversión no se incrementará por:

- (a) los costos de puesta en marcha (a menos que sean necesarios para poner la propiedad en la condición necesaria para que pueda operar de la manera prevista por la administración),
- (b) las pérdidas de operación incurridas antes de que la propiedad de inversión logre el nivel planeado de ocupación, o
- (c) las cantidades anormales de desperdicios, mano de obra u otros recursos incurridos en la construcción o en el desarrollo de la propiedad.

Por otra parte la norma internacional deja explícitamente dicho que el costo de una propiedad de inversión será el equivalente al precio de contado.

Con respecto a los arrendamientos financieros, cuando los mismos clasifiquen como propiedades de inversión, su costo de origen se establecerá en función a lo establecido por la NIC 17, es decir el activo se reconocerá como el menor valor entre el valor razonable del bien y el valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento.



*a) Cuestiones referidas a la medición inicial*

La norma internacional es más detallada, y clara, en cuanto a qué importes se deben considerar para la determinación del valor de incorporación al patrimonio de una propiedad de inversión. Pero, sustancialmente es más terminante en qué valores NO integran el costo de incorporación de una propiedad de este tipo.

Por ejemplo, en el caso de los intereses, establece con absoluta claridad, que los mismos no integran el coste; en tanto que la norma argentina permite, como tratamiento alternativo, la activación de intereses en casos específicos, en tanto y en cuanto se cumpla con determinados requisitos establecidos en la misma, de lo cual se deduce implícitamente que no permite, en general, computar los intereses como activos, razón por la cual consideramos que la norma internacional es más clara al respecto, al ser más concreta.

*b) Tratamiento contable de los desembolsos posteriores al momento inicial*

La norma internacional establece que los desembolsos posteriores, sean capitalizados empleando una prueba similar a la utilizada por la NIC 16 para las propiedades ocupadas por el dueño. Ahora bien pese a que hubo quienes sugirieron que la prueba para la capitalización de los desembolsos posteriores no debería referirse a la evaluación normal del rendimiento hecha originalmente, dado que consideraban irrelevante e impracticable basar el juicio en la estimación del nivel del rendimiento inicial, el cual podía referirse a muchos años atrás, sugiriendo que los desembolsos debían ser capitalizados sólo si los mismos incrementaban la estimación del nivel de rendimiento previo, el Consejo emisor consideró cierto mérito a dichas sugerencias, pero no obstante concluyó que para ser congruente con la NIC 16 y la NIC 38, era importante mantener la referencia existente a la evaluación normal de rendimiento hecha originalmente.

En tanto las normas contables profesionales argentinas no establecen nada en particular referido a erogaciones posteriores al momento inicial, efectuadas sobre propiedades de inversión. Podemos deducir por analogía que se le deberían aplicar idénticas reglas que las establecidas para Bienes de Uso.

*c) Cuestiones relativas a la medición contable periódica*

La NIC 40 establece que para la medición periódica de las propiedades de inversión, la entidad elegirá entre:

- El modelo de Valor Razonable, o
- El modelo de Costo;



Debiendo aplicar la política elegida a todas sus propiedades de inversión, salvo dos excepciones, que exceden el propósito de éste trabajo. Los aspectos más relevantes que la norma establece para la utilización del valor razonable para este elemento del activo son las siguientes:

- Las pérdidas o ganancias derivadas de un cambio en el valor razonable de las propiedades de inversión se incluirán en el resultado del periodo en que surjan.
- Cuando se mide el valor razonable de una propiedad de inversión de acuerdo con la NIIF 13, una entidad se asegurará de que el valor razonable refleja, entre otras cosas, los ingresos por alquileres de los arrendamientos actuales y otros supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio de la propiedad de inversión en condiciones de mercado actuales.
- Al determinar el importe en libros de una propiedad de inversión según el modelo del valor razonable, una entidad no duplicará la contabilización de activos o pasivos que se reconozcan como activos y pasivos separados. Verbigracia, entre otros: equipos, tales como ascensores o aire acondicionado, que son frecuentemente parte integrante de un edificio, y se reconocerán, por lo general, dentro de la propiedad de inversión, en lugar de estar reconocidos de forma separada como propiedades, planta y equipo.
- Si una oficina se alquila amueblada, el valor razonable de la oficina incluirá por lo general el valor razonable del mobiliario, debido a que el ingreso por arrendamiento deriva de la oficina con los muebles. Cuando el mobiliario se incluya en el valor razonable de la propiedad de inversión, la entidad no reconocerá dicho mobiliario como un activo separado.
- Si la empresa ha medido previamente una propiedad de inversión por su valor razonable, continuará midiéndola a valor razonable hasta que se disponga de la misma (o hasta que la propiedad sea ocupada por el propietario, o la entidad comience la transformación del mismo para venderlo en el curso ordinario de su actividad) aunque las transacciones comparables en el mercado se hicieran menos frecuentes, o bien los precios de mercado estuvieran disponibles menos fácilmente.

En cuanto a la utilización del modelo de costo, la NIC 40 estipula que la entidad que elija el modelo del costo medirá sus propiedades de inversión aplicando los requisitos establecidos en la NIC 16 para ese modelo.

La norma aclara que las propiedades de inversión que satisfagan el criterio de ser clasificadas como mantenidas para la venta (o sean incluidos en un grupo de activos para su disposición que sea clasificado como mantenido para la venta) se medirán de acuerdo con la NIIF 5.



## 2.2. Impuesto Diferido

En nuestro país además de las normas contables, existen normativas fiscales que afectan la elaboración de información por parte de las empresas. Es así, que se ven obligadas a confeccionar un balance impositivo, de acuerdo a la normativa fiscal vigente, la cual busca gravar a cada ente de acuerdo a su capacidad contributiva. Este objetivo, así como el tratamiento fiscal especial que se dan a ciertos hechos o actividades, hace que se distancien los objetivos de ambos balances, mientras que el balance contable buscará reflejar la realidad económica del ente, el balance impositivo perseguirá adecuarse a lo estipulado por la normativa fiscal. Esta diferencia de objetivos habilita a que puedan arribarse a diferentes resultados, con lo cual rara vez el resultado contable coincida con el resultado impositivo, siendo la causa principal la diferencia de medición de activos y pasivos. Las diferencias que resultan del tratamiento impositivo y contable se conciliarán mediante la utilización del método del impuesto diferido, que será el tratamiento contable contemplado por las normas contables profesionales (RT 17 y NIC 12) a fin de evidenciar el efecto del gasto tributario ajustando las diferencias entre los criterios contables y las normas tributarias.

Las normas contables vigentes aplican en particular el método del impuesto diferido - teoría de la deuda o del pasivo -, por el que surgirá una cuenta patrimonial que represente los efectos impositivos de las diferencias temporarias, considerando tanto las diferencias generadas por el momento de imputación de ingresos y gastos, así como las generadas por la diferencia de criterio de medición para los componentes patrimoniales. Surgirán así, pasivos por impuestos diferidos, cuando las diferencias temporarias sean imponibles, y créditos por impuestos diferidos, cuando las diferencias transitorias sean deducibles. Asimismo, existen diferencias permanentes, que no están relacionados con el cálculo para el resultado económico contable. La aplicación de este método, intenta que el cargo del impuesto a las ganancias, guarde correlación con los ingresos que lo generaron.

El tratamiento contable del impuesto diferido previsto por la NIC 12 y por la RT 17 presenta ciertas similitudes y diferencia que analizaremos a continuación. En particular profundizaremos el tratamiento dado por cada normativa de las siguientes cuestiones vinculadas con el impuesto diferido, resaltando las cuestiones no prevista en alguna de ellas:

- a. Diferencias temporarias.
- b. Base fiscal de los activos y pasivos.
- c. Tasa de impuesto aplicable a las diferencias temporarias.
- d. Tratamiento fiscal en función del destino del bien.



- e. Tasa del impuesto en función de las ganancias no distribuibles.
- f. Régimen especial de declaración jurada consolidada

a. *Diferencias temporarias*

El valor fiscal asignado a un activo o pasivo puede diferir de su valor contable debido a las discrepancias que existen entre las normas contables y fiscales. Estas diferencias entre el valor contable y fiscal de un elemento patrimonial dan lugar a las llamadas diferencias temporarias. Se denominan "temporarias" porque se revertirán a través de la recuperación de los valores contables de los activos y pasivos asociados a ellas.

La NIC 12 en el párrafo 5 define estas diferencias y las clasifica en imponibles y deducibles en los siguientes términos:

*"Las diferencias temporarias son las que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal.*

*Las diferencias temporarias pueden ser:*

*(a) diferencias temporarias imponibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado; o*

*(b) diferencias temporarias deducibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado".*

La RT 17 no define a las diferencias temporarias y por lo tanto no las clasifica en imponibles y deducibles. El punto 5.19.6.3.1. plantea lo siguiente: *"Cuando existan diferencias temporarias entre: a) las mediciones contables de los activos y pasivos; y b) sus bases impositivas, que son los importes con que esos mismos activos y pasivos aparecerían en los estados contables si para su medición se aplicasen las normas del impuesto sobre las ganancias, se reconocerán activos o pasivos por impuestos diferidos, (...)."*

De acuerdo a lo expuesto, se advierte que la RT 17 presume conocido el concepto de diferencias temporarias y su clasificación en imponibles y deducibles contenido en la norma internacional.

b. *Base fiscal de los activos y pasivos*



Las bases fiscales de los activos y pasivos pueden determinarse aplicando las normas contenidas en la legislación del impuesto a las ganancias. Sin embargo, los entes muchas veces no llevan un balance fiscal en el que pueda obtenerse la medición de estos elementos.

La RT 17, en la sección 5.19.6.3.1. brinda sólo una definición general de la base fiscal de los activos y pasivos, disponiendo al respecto: "sus bases impositivas, que son los importes con que esos mismos activos y pasivos aparecerían en los estados contables si para su medición se aplicasen las normas del impuesto sobre las ganancias".

En cambio, la NIC 12 no sólo define el concepto de base fiscal al establecer en su párrafo 5 que: "*La base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo*", sino que contiene un grupo de reglas para determinar las bases fiscales de los activos y pasivos.

En relación con las reglas de los activos, el párrafo 7 de la norma internacional establece: "*La base fiscal de un activo es el importe que será deducible a efectos fiscales de los beneficios económicos imponibles que, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no fueran imponibles, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.*"

Es decir, la base fiscal a asignar a los activos va a depender del tratamiento fiscal a dar a los beneficios económicos que genere el bien al realizarse. La base fiscal de los activos cuyos beneficios económicos tengan efecto fiscal es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga el ente en el futuro cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Mientras que, la base fiscal de los activos cuyos beneficios económicos no tengan efectos fiscales es igual al importe en libros.

Respecto con las reglas de los pasivos, el párrafo 8 de la norma internacional dispone: "*La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal pasivo en periodos futuros. En el caso de ingresos de actividades ordinarias que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier eventual importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.*"

De lo anterior se desprende que en el caso de los pasivos, su base fiscal va a depender del tipo de pasivo en cuestión. La base fiscal de los pasivos por ingresos anticipados (en especie) es su importe en libros, menos cualquier eventual importe que no resulte imponible en periodos futuros. En cambio, la base fiscal del resto de los pasivos es su importe en libros



menos cualquier importe que sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros.

Además el párrafo 9 de la norma internacional aclara una situación especial que se puede presentar cuando existan activos o pasivos reconocidos a los fines fiscales pero no contables. En este caso, debe considerarse como equivalente a cero su base contable al realizar la comparación de dicha base con la fiscal al establecer la NIC 12: *“Algunas partidas tienen base fiscal pero no se reconocen como activos ni pasivos en el estado de situación financiera. Es el caso, por ejemplo, de los costos de investigación contabilizados como un gasto, al determinar la ganancia bruta contable en el periodo en que se incurren, que no son gastos deducibles para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal hasta un periodo posterior. La diferencia entre la base fiscal de los costos de investigación, esto es el importe que la autoridad fiscal permitirá deducir en periodos futuros, y el importe en libros nulo es una diferencia temporaria deducible que produce un activo por impuestos diferidos.”*

Por último, la NIC 12 plantea en el párrafo 10 la necesidad de recurrir al principio fundamental sobre el cual se basa la norma cuando no sea evidente la base fiscal al establecer: *“Cuando la base fiscal de un activo o un pasivo no resulte obvia inmediatamente, es útil considerar el principio fundamental sobre el que se basa esta Norma, esto es, que la entidad debe, con ciertas excepciones muy limitadas, reconocer un pasivo (activo) por impuestos diferidos, siempre que la recuperación o el pago del importe en libros de un activo o pasivo vaya a producir pagos fiscales mayores (menores) que los que resultarían si tales recuperaciones o pagos no tuvieran consecuencias fiscales (...).”*

#### c. Tasa de impuesto aplicable a las diferencias temporarias

La medición contable de los activos y pasivos por impuestos diferidos se realiza utilizando la tasa del impuesto a las ganancias que se espera sea de aplicación cuando el activo se realice o el pasivo se cancele.

La RT 17 trata este tema en la sección 5.19.6.3.3. y establece: *“(...) a los importes correspondientes a las diferencias temporarias y a los quebrantos impositivos no utilizados se les aplicará la tasa impositiva que se espera esté en vigencia al momento de su reversión o utilización, considerando las normas legales sancionadas hasta la fecha de los estados contables”.*

Es decir, la RT 17 exige dos requisitos a los fines de reflejar contablemente un cambio de la tasa a aplicar para calcular el valor de activos y pasivos por impuestos diferidos. El primero



se refiere a la forma en que deben exteriorizarse tales cambios, al exigir una norma legal que contemple la nueva tasa. El segundo define un límite temporal hasta el cual pueden considerarse las normas legales sancionadas que establezcan cambios en la tasa impositiva. Dicho límite lo determina la fecha de los estados contables. Por lo tanto, los efectos de las modificaciones de la tasa, producidos con posterioridad a la fecha de los estados contables, deben imputarse a los ejercicios en que se produzca la variación.

Por su parte, la norma internacional no sólo es más flexible en la fecha o forma en que el cambio de tasa se reconocerá contablemente sino que también contempla la posibilidad que se apliquen tasas impositivas diferentes según los niveles de ganancia fiscal. Al respecto, la NIC 12 en su párrafo 47 establece: *“Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse empleando las tasas fiscales que se espera sean de aplicación en el período en el que el activo se realice o el pasivo se cancele, basándose en las tasas (y leyes fiscales) que al final del periodo sobre el que se informa hayan sido aprobadas, o prácticamente aprobadas, terminado el proceso de aprobación.”*

Es decir que, mientras la RT exige que la norma legal esté sancionada hasta la fecha de los estados contables; la norma internacional permite que la normativa esté a punto de aprobarse a dicha fecha. Respecto a la aplicación de diferentes tasas impositivas según los niveles de ingreso fiscal, el párrafo 49 de la NIC 12 establece que *“los activos y pasivos por impuestos diferidos se medirán utilizando las tasas promedio que se espere aplicar, a la ganancia o a la pérdida fiscal, en los períodos en los que se espere que vayan a revertir las correspondientes diferencias”*.

#### *d. Tratamiento fiscal en función del destino del bien*

En algunos países, la legislación impositiva contempla tratamientos fiscales diferentes según el destino a darle al bien, ya sea en lo atinente a la determinación de su base fiscal o a la tasa del impuesto a aplicar.

Esta situación está expresamente prevista en la NIC 12 pero no así en la RT 17 al tratar la medición de los impuestos diferidos. El párrafo 51 de la norma internacional establece que: *“La medición de los pasivos por impuestos diferidos y los activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera, al final del periodo sobre el que se informa, recuperar o liquidar el importe en libros de sus activos y pasivos.”*



Es decir, a los fines de medir los impuestos diferidos, es necesario analizar las consecuencias fiscales que surjan de la recuperación de los activos o cancelación de los pasivos contables. Este análisis resulta aún más importante si el tratamiento fiscal varía según el destino a darle al bien: su venta o uso. Al respecto, el párrafo 51.A dispone: *“En algunos países, la forma en que la entidad vaya a recuperar (liquidar) el importe en libros de un activo (pasivo), puede afectar alguna o ambas de las siguientes circunstancias:*

*(a) la tasa a aplicar cuando la entidad recupere (liquide) el importe en libros del activo (pasivo); y*

*(b) la base fiscal del activo (pasivo).*

*En tales casos, la entidad procederá a medir los activos y los pasivos por impuestos diferidos utilizando la tasa y la base fiscal que sean coherentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente.”*

Adicionalmente, en lo atinente a la medición contable de los impuestos diferidos, la NIC 12, y no así la RT 17, también prevé la forma de recuperación de los impuestos diferidos originados por los bienes no depreciables valuados al modelo de la revaluación y por las propiedades de inversión medidas al valor razonable.

En relación a los impuestos diferidos que se originan en los bienes no depreciables medidos según el modelo de revaluación, la norma internacional en el párrafo 51.B establece que su medición debe hacerse considerando que su recuperación se realizará mediante su venta: *“Si un pasivo por impuestos diferidos o un activo por impuestos diferidos surge de un activo no depreciable medido utilizando el modelo de revaluación de la NIC 16, la medición del pasivo por impuestos diferidos o del activo por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros del activo no depreciable mediante la venta, independientemente de la base de medición del importe en libros de ese activo. Por lo tanto, si la norma fiscal especificara un tipo fiscal aplicable al importe tributable derivado de la venta de un activo, que fuese diferente del tipo fiscal aplicable al importe gravable que se derivaría del uso del activo, se aplicará el primer tipo en la medición del activo o pasivo por impuestos diferidos asociado con el activo no depreciable.”*

Para los impuestos diferidos originados en propiedades de inversión valuadas al valor razonable, la NIC 12 establece en el párrafo 51.C como presunción susceptible de ser refutable, que su importe en libros se recuperará mediante su venta: *“Si un activo o pasivo por impuestos diferidos surge de propiedades de inversión que se miden utilizando el modelo del valor razonable de la NIC 40, existe una presunción refutable de que el importe en libros de la propiedad de inversión se recuperará mediante la venta. Por consiguiente, a menos de que*



*la presunción sea refutada, la medición del pasivo por impuestos diferidos o activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros de la propiedad de inversión en su totalidad mediante la venta (...)."*

*e. Tasa del impuesto en función de las ganancias no distribuibles.*

En algunos países, la legislación fiscal contempla diferentes tasas de impuesto en función de si las utilidades acumuladas se distribuyen como dividendos o no. Esta situación está explícitamente contemplada en la NIC 12 pero no así en la RT 17. Al respecto, el párrafo 52. A y B de la norma internacional establece que:

*"52. A En algunas jurisdicciones, el impuesto a las ganancias se grava a una tasa mayor o menor, siempre que una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las ganancias acumuladas se paguen como dividendos a los accionistas de la entidad. En algunas otras jurisdicciones, el impuesto a las ganancias puede ser devuelto o pagado si una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las ganancias acumuladas se pagan como dividendos a los accionistas de la entidad. En estas circunstancias, los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos, se miden a la tasa aplicable a las ganancias no distribuidas.*

*52.B En las circunstancias descritas en el párrafo 52A, las consecuencias de los dividendos en relación con el impuesto a las ganancias se reconocen cuando se procede a reconocer el pasivo por el pago de dividendos (...)."*

*f. Régimen especial de declaración jurada consolidada*

Las legislaciones fiscales de algunos países prevén para los grupos económicos el régimen especial de declaración jurada consolidada, por el cual los mismos tienen la posibilidad de tributar a partir de una base imponible obtenida de los estados financieros consolidados. Este régimen especial está explicitado solo en la NIC 12 y no así en la RT 17. El párrafo 11 de la norma internacional define la forma de determinar las diferencias temporarias en los estados financieros consolidados al establecer que: *"En los estados financieros consolidados, las diferencias temporarias se determinarán comparando el importe en libros de los activos y pasivos incluidos en ellos con la base fiscal que resulte apropiada para los mismos. La base fiscal se calculará tomando como referencia la declaración fiscal consolidada en aquellas jurisdicciones en las que esta declaración se presenta. En otras jurisdicciones, la base fiscal se determinará tomando como referencia las declaraciones fiscales de cada entidad del grupo en particular."*



Asimismo, en el 2° apartado del párrafo 38, la norma internacional aclara que *“en los estados financieros consolidados, la diferencia temporaria puede ser diferente de la diferencia temporaria registrada en los estados financieros individuales de la controladora, si ésta contabiliza, en sus estados financieros, la inversión al costo o por su valor revaluado.”*

### 3. ANÁLISIS COMPARATIVO

A continuación presentamos el Cuadro I y el Cuadro II que presentan en forma esquematizada el análisis comparativo de la norma contable nacional e internacional referida al tratamiento contable de las Propiedades de Inversión y la contabilización del Impuesto a las Ganancias.

**CUADRO I:** *Análisis comparativo del tratamiento contable de las Propiedades de Inversión en la normativa contable nacional e internacional*

MOMENTOS DE MEDICIÓN	NORMATIVA INTERNACIONAL (NIC 40)	NORMATIVA NACIONAL (RT 17)
<b>RECONOCIMIENTO</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Que sea probable que los beneficios económicos futuros que estén asociados con tales propiedades de inversión fluyan hacia la entidad; y</li> <li>b) Que el costo de las propiedades de inversión pueda ser medido de forma fiable.</li> <li>c) No se reconocen en el activo los costos derivados del mantenimiento.</li> </ul>	No establece condiciones específicas para este rubro, por estar incluidas en el concepto de Activo definido en el Marco Conceptual.
<b>MEDICION INICIAL</b>	Se medirán inicialmente a su costo, incluyendo los costos asociados a la transacción.	Se aplican los mismos criterios de medición inicial que corresponden a los Bienes de Uso.
<b>MEDICION PERIODICA</b>	<p><b>Se podrá optar entre:</b></p> <p>El modelo del valor razonable con cambios a resultados. Existe la presunción refutable de que una entidad podrá determinar en forma fiable el valor razonable de una propiedad de inversión.</p> <p>Se podrá medir a su valor de costo.</p>	<p><b>Se podrá optar entre:</b></p> <p>El valor neto de realización (cumpliendo con las condiciones en la RT)</p> <p>El costo original menos su depreciación acumulada (criterio similar a los Bienes de Uso).</p>



**CUADRO II: Análisis comparativo del tratamiento contable del Impuesto a las Ganancias**

	<b>NORMATIVA INTERNACIONAL (NIC 12)</b>	<b>NORMATIVA NACIONAL (RT 17)</b>
<b>ALCANCE</b>	Contabilización del impuesto a las ganancias, incluyendo todos los impuestos, nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. (Párrafos 1 y 2)	Aplicación a cada jurisdicción (argentina o extranjera) en la cual deban liquidarse y pagarse impuestos sobre las ganancias. (Punto 5.19.6.1.)
<b>RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO DETERMINADO</b>	El impuesto corriente, correspondiente al período presente y a los anteriores, debe ser reconocido como un pasivo en la medida en que no haya sido liquidado. Si la cantidad ya pagada, que corresponda al período al período presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos períodos, el exceso debe ser reconocido como un activo. (Párrafo 12)	Los impuestos determinados en cada período darán lugar al reconocimiento de las correspondientes deudas, las que serán reducidas por los pagos a cuenta que se hubieren efectuado (por anticipos, retenciones, percepciones, etc.). Cuando los pagos a cuenta superen a la obligación determinada se reconocerá un activo. (Punto 5.29.6.2.1.)
<b>MEDICION DEL IMPUESTO DETERMINADO</b>	Los pasivos (activos) corrientes de tipo fiscal, ya procedan del período presente o de períodos anteriores, deben ser medidos por las cantidades que se espere pagar (recuperar) de la autoridad fiscal, utilizando la normativa y tasas impositivas que se hayan aprobado, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final del período sobre el que se informa. (Párrafo 46)	La medición contable de los impuestos determinados a pagar y de los saldos a favor se hará según las normas de la sección 5 para Otros pasivos en moneda y Otros créditos en moneda, sobre la base del importe que se espera pagar a o recuperar de las autoridades fiscales. (Punto 5.19.6.2.2.)
<b>RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO DIFERIDO EN GENERAL</b>	<p>Se reconocerá un pasivo de naturaleza fiscal por causa de cualquier diferencia temporaria imponible, a menos que la diferencia haya surgido por el reconocimiento inicial de una plusvalía o el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios y en el momento de la transacción no afecte ni la ganancia contable ni la ganancia (pérdida) fiscal. (Párrafo 15)</p> <p>Se reconocerá un activo por impuesto diferido, por causa de todas las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar esas diferencias, salvo que el activo por impuestos diferidos aparezca por causa del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios y en el momento de la transacción no afecte ni la ganancia contable ni la ganancia (pérdida) fiscal. (Párrafo 24)</p> <p>Las diferencias temporarias son las que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. La base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo. Las diferencias temporarias pueden ser imponibles y generar pasivos por impuestos diferidos o deducibles y generar activos por impuestos diferidos. (Párrafo 5)</p>	<p>Cuando existan diferencias temporarias entre las mediciones contables de los activos y pasivos y sus bases impositivas, que son los importes con que esos mismos activos y pasivos aparecerían en los estados contables si para su medición se aplicasen las normas del impuesto sobre las ganancias, se reconocerán activos o pasivos por impuestos diferidos, excepto en la medida en que tales diferencias tengan que ver con:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Un valor llave que no es deducible impositivamente.</li> <li>El reconocimiento inicial de un activo o de un pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y a la fecha de la transacción no afecta ni el resultado contable ni el impositivo.</li> </ol> <p>Las diferencias temporarias darán lugar al cómputo de pasivos, cuando su reversión futura aumente los impuestos determinados y de activos cuando lo disminuya. (Punto 5.19.6.3.1.)</p>



**CUADRO II: Análisis comparativo del tratamiento contable del Impuesto a las Ganancias (cont.)**

	<b>NORMATIVA INTERNACIONAL (NIC 12)</b>	<b>NORMATIVA NACIONAL (RT 17)</b>
<b>RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO DIFERIDO POR PERDIDAS Y CREDITOS FISCALES NO UTILIZADOS</b>	<p>Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de períodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados, pero solo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra las cuales utilizar esas pérdidas o créditos fiscales no usados. (Párrafo 34)</p> <p>Para evaluar la probabilidad, la entidad puede considerar:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Si la entidad tiene suficientes diferencias temporarias impositivas que puedan dar lugar a importes impositivos en cantidad suficiente como para utilizar contra ellos las pérdidas o créditos fiscales no utilizados antes que el derecho de utilización expire</li> <li>Si es probable que la entidad tenga ganancias fiscales antes de que prescriba el derecho de compensación</li> <li>Si las pérdidas fiscales no utilizadas han sido producidas por causas identificables cuya repetición es improbable</li> <li>Si la entidad dispone de oportunidades de planificación fiscal que vayan a generar ganancias fiscales en los períodos en que las pérdidas o los créditos fiscales puedan ser utilizados. (Párrafo 36)</li> </ol>	<p>Cuando existan quebrantos impositivos o créditos fiscales no utilizados susceptibles de deducción de ganancias impositivas futuras, se reconocerá un activo por impuesto diferido pero sólo en la medida en que ellas sean probables. El ente deberá considerar:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Si los quebrantos impositivos no utilizados han sido producidos por causas identificables cuya repetición es improbable</li> <li>Las disposiciones legales que fijen un límite temporal a la utilización de dichos quebrantos o créditos</li> <li>La probabilidad de que el ente genere ganancias fiscales futuras suficientes como para cargar contra ellas las pérdidas o créditos fiscales no utilizados. Deberá tener en cuenta si existen pasivos por impuestos diferidos que contribuyan a crear esta situación y si el ente tiene la posibilidad futura de efectuar una planificación que le permita incrementar dichas ganancias fiscales futuras. (Punto 5.29.6.3.1.)</li> </ol>
<b>RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO DIFERIDO POR ACTIVOS Y PASIVOS EN SUCURSALES, SOCIEDADES CONTROLADAS O VINCULADAS O EN NEGOCIOS CONJUNTOS</b>	<p>Una entidad debe reconocer un pasivo por impuestos diferidos en todos los casos de diferencias temporarias impositivas asociadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas o con participaciones en acuerdos conjuntos, excepto que se den conjuntamente dos condiciones, que la controladora, inversor, participante en un negocio conjunto u operador conjunto sea capaz de controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria y es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible. (Párrafo 39)</p> <p>Para el caso que se trate de un activo por impuestos diferidos, se reconocerá sólo en la medida que sea probable que las diferencias temporarias reviertan en un futuro previsible y se disponga de ganancias fiscales contra las cuales puedan utilizarse las diferencias temporarias. (Párrafo 44)</p>	<p>Se reconocerá un pasivo por impuesto diferido cuando la reversión de la diferencia temporaria vaya a generar un aumento de los impuestos determinados, excepto en la medida en que el inversor pueda controlar los momentos en que tales diferencias temporarias se reversarán y sea improbable que las diferencias temporarias se reversen en el futuro previsible.</p> <p>Se reconocerá un activo por impuesto diferido cuando la reversión de la diferencia temporaria vaya a generar una disminución de los impuestos determinados, pero sólo en la medida en que sea probable que la diferencia temporaria se reverse en el futuro previsible y se espere disponer de ganancias impositivas suficientes como para absorber la diferencia temporaria. (Punto 5.29.6.3.2.)</p>



**CUADRO II: Análisis comparativo del tratamiento contable del Impuesto a las Ganancias (cont.)**

	<b>NORMATIVA INTERNACIONAL (NIC 12)</b>	<b>NORMATIVA NACIONAL (RT 17)</b>
<b>MEDICION DEL IMPUESTO DIFERIDO</b>	<p>Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse empleando las tasas fiscales que se espera sean de aplicación en el período en el que el activo se realice o el pasivo se cancele, basándose en las tasas (y leyes fiscales) que al final del período sobre el que se informa hayan sido aprobadas, terminado el proceso de aprobación. (Párrafo 47)</p> <p>La medición de los pasivos y activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera, al final del período sobre el que se informa, recuperar o liquidar el importe en libros de sus activos y pasivo. (Párrafo 51)</p>	<p>La medición contable de los impuestos diferidos se hará según las normas de la Sección 5, Otros pasivos en moneda y Otros activos en moneda, de modo que los importes contabilizados reflejen los efectos que sobre los importes de los futuros impuestos determinados tendrán la reversión de las diferencias temporarias y el empleo de quebrantos impositivos y créditos fiscales no utilizados. Para el cálculo de dicho efecto se aplicará la tasa impositiva que se espera esté en vigencia al momento de su reversión o utilización, considerando las normas legales sancionadas hasta la fecha de los estados contables. (Punto 5.19.6.3.3.)</p>
<b>COMPARACION CON VALORES RECUPERABLES</b>		<p>Cuando los créditos por impuestos diferidos excedan a las deudas por impuestos diferidos susceptibles de compensación y sea improbable que las ganancias impositivas futuras alcancen para absorber las diferencias temporarias netas y los quebrantos impositivos y los créditos fiscales no utilizados, se computará una desvalorización sobre la parte de dichos créditos que se considere irrecuperable. Dicha desvalorización podrá ser reversada en períodos posteriores. (Punto 5.19.6.3.3.)</p>
<b>IMPUESTO DEL PERIODO</b>	<p>Los impuestos corrientes y diferidos se reconocerán como ingreso o gasto y se incluirán en el resultado del período, excepto en la medida en que el impuesto surja de una transacción o suceso que se reconoce en el mismo período o en otro diferente, fuera del resultado, ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio o una combinación de negocios. (Párrafo 58)</p> <p>Los impuestos corrientes y diferidos deberán reconocerse fuera del resultado si se relacionan con partidas que se reconocen en el mismo período o en otro diferente, fuera del resultado. Los impuestos corrientes y diferidos que se relacionan con partidas que se reconocen en el mismo período o en otro diferente, en Otro resultado integral o directamente en el patrimonio según corresponda. (Párrafo 61 A)</p>	<p>Se imputarán al resultado del período los impuestos determinados para el mismo y las variaciones de los saldos de impuestos diferidos que no hayan sido causadas por combinaciones de negocios o por escisiones. (Punto 5.19.6.4.)</p> <p>Al referirse a la medición contable de bienes de uso e inversiones en bienes de naturaleza similar plantea que los efectos de la revaluación de bienes de uso sobre el impuesto a las ganancias, se expondrán de acuerdo con el punto 5.19.6.3. En todos los casos en que tales diferencias tengan su contrapartida en el saldo por revaluación, el débito por la constitución del pasivo por impuesto diferido se imputará al mismo saldo por revaluación, sin afectar los resultados del ejercicio. Sin embargo la reducción en el pasivo por impuesto diferido a medida que se revierte la diferencia temporaria que la generó, no se acreditará al saldo por revaluación sino que se incorporará al resultado del ejercicio. Esta imputación al resultado del ejercicio compensa el mayor impuesto corriente que se genera en cada ejercicio por la imposibilidad de deducir fiscalmente la porción de la depreciación correspondiente a la revaluación practicada. (Punto 5.11.1.1.2.8.)</p>



#### 4. REFLEXIONES FINALES

Con la entrada en vigencia de la RT 31 se introdujo un nuevo rubro del activo que hasta el momento no existía y como consecuencia del proceso de armonización con las normas internacionales de contabilidad.

La medición inicial de este elemento patrimonial en ambas normativas es al costo de adquisición, pero la norma internacional identifica los conceptos que podrán formar parte del costo de adquisición. Las erogaciones posteriores al momento de incorporación reciben un tratamiento similar a las mejoras en los Bienes de Uso o Propiedad, Planta y Equipo, según sea la norma nacional o la internacional.

En la medición periódica la norma nacional aplica un valor estimado de venta desde la perspectiva de la entidad y le resta los gastos de venta. Si esta medición fuera menor que el valor de libros, la contrapartida será siempre resultado del ejercicio. Pero si la medición fuera mayor que el valor de libros, su imputación a resultados estará condicionada a ciertas condiciones: existencia de un mercado efectivo ó el precio de venta esté asegurado. Si no se cumplen alguna de estas condiciones deberá mantener la medición original menos depreciaciones acumuladas.

Por su parte la norma internacional cuando aplica el modelo de valor razonable, la contrapartida siempre será imputada a resultados, con independencia de si incrementa o disminuye el valor contable en libros.

La principal diferencia que podemos señalar entre el tratamiento dispensado por la normativa nacional y la internacional a la medición periódica de las Propiedades de Inversión, radica en la utilización del valor razonable permitida como alternativa por la NIC 40, y no mencionada por la RT 17. Consideramos que existe una diferencia entre medir a valor razonable o a valor neto de realización, a efectos de dejar en claro que ambos criterios no son iguales. Esta diferencia radica en que el valor razonable es una medición basada en el mercado y el valor neto de realización es una medición específica de la entidad. De esta forma el valor neto de realización considera el importe por el cual se esperan realizar los bienes a través de contratos o acuerdos con terceros, mientras que el valor razonable considera los valores de mercado y no necesariamente los acuerdos contractuales contraídos con terceros por parte de la entidad.

Las normas contables y las normas tributarias, poseen diferentes objetivos. El balance fiscal busca determinar un resultado sujeto a impuesto de acuerdo a los intereses fiscales, mientras que el balance contable busca exponer la situación patrimonial y los resultados siendo



fiel a la realidad económica y a los principios contables. La utilización del método del Impuesto Diferido para conciliar tales diferencias, surge tanto en la normativa local como internacional. Esto es así debido a que refleja de forma coherente el principio de lo devengado y muestra una correlación entre costos e ingresos.

Si bien, tanto la norma internacional como la local adoptan el método del impuesto diferido basado en el balance, se observa que la norma internacional hace un desarrollo más profundo sobre la medición contable del impuesto a las ganancias al describir conceptos escuetamente previstos en la norma local o no contemplados explícitamente en ella.

Respecto al concepto de diferencias temporarias y su clasificación en imponibles y deducibles contenido en la norma internacional, la norma local no lo define sino que lo presume conocido.

Asimismo, la RT 17 brinda sólo una definición general de la base fiscal de los activos y pasivos, en cambio, la NIC 12 no sólo define el concepto de base fiscal sino que contiene un grupo de reglas para determinar las bases fiscales de los activos y pasivos.

Además, la norma internacional es más flexible en la fecha o forma en que el cambio de tasa se reconocerá contablemente al permitir que la norma legal esté a punto de aprobarse a fecha de cierre.

Por último, la NIC 12 desarrolla expresamente distintas situaciones no contempladas en la RT 17 como puede ser la posibilidad de que se apliquen diferentes tasas impositivas según los niveles de ganancia fiscal, la medición de los impuestos diferidos en función del destino de los bienes, la tasa del impuesto en función de las ganancias no distribuibles y el régimen especial de declaraciones juradas consolidadas.

Para finalizar el trabajo se presenta un resumen de los temas abordados, cuya identificación se entiende, puede contribuir a una mejor interpretación de las normas:

*-Diferencias temporarias:* se advierte que la RT 17 presume conocido el concepto de diferencias temporarias y su clasificación en imponibles y deducibles contenido en la norma internacional.

*-Base fiscal de los activos y pasivos:* la NIC 12, a diferencia de la RT 17, no sólo define el concepto de base fiscal, sino que contiene un grupo de reglas para determinar las bases fiscales de los activos y pasivos.

*-Tasa de impuesto aplicable a las diferencias temporarias:* la RT 17 exige dos requisitos a los fines de reflejar contablemente un cambio de la tasa a aplicar para calcular el valor de activos y pasivos por impuestos diferidos, en cambio la norma internacional no sólo es más



flexible en la fecha o forma en que el cambio de tasa se reconocerá contablemente sino que también contempla la posibilidad que se apliquen tasas impositivas diferentes según los niveles de ganancia fiscal.

*-Tratamiento fiscal en función del destino del bien:* La legislación impositiva puede contemplar tratamientos fiscales diferentes según el destino a darle al bien, ya sea en lo atinente a la determinación de su base fiscal o a la tasa del impuesto a aplicar. Esta situación está expresamente prevista en la NIC 12 pero no así en la RT 17 al tratar la medición de los impuestos diferidos.

*-Tasa del impuesto en función de las ganancias no distribuibles:* La legislación impositiva puede contemplar diferentes tasas de impuesto en función de si las utilidades acumuladas se distribuyen como dividendos o no. Esta situación está explícitamente contemplada en la NIC 12 pero no así en la RT 17.

*-Estados financieros consolidados:* Las legislaciones fiscales pueden prever para los grupos económicos el régimen especial de declaración jurada consolidada, por el cual los mismos tienen la posibilidad de tributar a partir de una base imponible obtenida de los estados financieros consolidados. Este régimen especial está explicitado solo en la NIC 12 y no así en la RT 17.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AQUEL, S. y MILETI, M. (2011): Chapter 1 "Argentina" en *A Global History of Accounting, Financial Reporting and Public Policy: Americas. Studies in the Development of Accounting Thought, Volume 15*, Reino Unido: Emerald Group Publishing Limited.
- CASABIANCA, M; PEROTTI, H. y TABOADA, L. (2014): "Nueva clasificación de Activos, su consecuencia en el Patrimonio Neto"; XI Jornadas de Investigación – FCE – UNL; noviembre de 2014.
- CASAL, A. (2009). *Inmuebles para inversión y bienes de uso. IFRS Práctica Internacional de Contabilidad*. Revista Profesional & Empresaria, Tomo X. Editorial ERREPAR.
- FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE) (2014): *Normas Profesionales Argentinas Contables, de Auditoría y de Sindicatura*, Editorial Buyatti, Buenos Aires.
  - ... Resolución Técnica Nº 9: *Normas Particulares de Exposición Contable para entes comerciales, industriales y de servicios*
  - ... Resolución Técnica Nº 17: *Normas Contables Profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*
  - ... Resolución Técnica Nº 26: *Adopción de las normas internacionales de información financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y de la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas enti-*



*dades (NIIF para las PyMES)*

- GASTALDI, J.; MARCOLINI, S.; MARTÍN, O. y VERÓN, C. (2002): "El método del activo-pasivo en el impuesto diferido: Su aplicación al rubro bienes de uso". XXIII Jornadas Universitarias de Contabilidad – Formosa, octubre de 2002.
- GASTALDI, J., MARCOLINI, S., MARTÍN, O., y VERÓN, C. (2003): "El método del activo-pasivo en el impuesto diferido: Su aplicación a las contingencias". XXIV Jornadas Universitarias de Contabilidad – La Plata, octubre de 2003.
- GOYTIA, M. y MARCOLINI, S. (2007): "La aplicación del impuesto diferido en la actividad agrícola y su incidencia en la actividad profesional" XII Jornadas Nacionales de la Empresa Agropecuaria. Tandil, pág. 229- Buenos Aires 2007.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB) (2015):
  - ... Norma Internacional de Contabilidad N° 12: *Impuesto a las Ganancias*
  - ... Norma Internacional de Contabilidad N° 40: *Propiedades de Inversión*
- MALLO, C., y PULIDO SAN ROMÁN, A. (2006). *Las Normas Internacionales de Información Financiera*. Madrid: Paraninfo.
- SUBELET, C. y SUBELET, M. (2013). *Resolución Técnica de la FACPCE: Nuevo rubro de Propiedades de Inversión*. Revista Profesional & Empresaria, Tomo XIV. Editorial ERREPAR.
- VEGLIA RESTAGNO, D. y PEREZ STIZZOLI, V. (2013). Tratamiento impositivo y contable de los resultados provenientes de acciones con cotización en argentina. *Capic Review* Vol. 11 (1): 25-37.