

EL IMPUESTO DIFERIDO
CONCEPTOS BÁSICOS,
ASPECTOS CONTROVERTIDOS
Y CASOS PRÁCTICOS



2^A EDICIÓN TOTALMENTE RENOVADA

ALFREDO O. ZGAIB

LA LEY

INDICE GENERAL

PRÓLOGO.....	IX
ABREVIATURAS Y ACRÓNIMOS UTILIZADOS	XXVII
INDICE DE EJERCICIOS Y CASOS PRÁCTICOS.....	XXIX

A. INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I

MÉTODO DEL IMPUESTO DIFERIDO

Una respuesta para satisfacer necesidades del mercado

I,1.	El foco y el mito.....	3
I,2.	Una historia de conflictos	7
I,3.	Limitaciones del método basado en el impuesto determinado	8
I,4.	Impuestos corrientes y diferidos.....	12
I,4.1.	Impuestos corrientes.....	12
I,4.2.	Impuestos diferidos.....	13

CAPÍTULO II

DIVORCIO ENTRE NORMAS CONTABLES Y LEYES FISCALES

Germen del impuesto diferido

II,1.	Normas contables y leyes fiscales: caminos que se bifurcan.....	19
II,2.	Diferencias temporarias: diferencias con efecto fiscal diferido	20
II,3.	Cálculo de las diferencias temporarias en el enfoque basado en el estado de situación financiera o balance	21
II,4.	Base fiscal de activos y pasivos.....	27
II,5.	Causas que originan diferencias temporarias.....	32

	Pág.
CAPÍTULO III	
DIFERENCIAS TEMPORARIAS PRODUCIDAS POR RESULTADOS RECONOCIDOS EN PERÍODOS DIFERENTES	
<i>El reino de la abundancia</i>	
III,1. Diferencias temporales y temporarias propiamente dichas.....	35
III,2. Caso típico de diferencias temporales imponibles: utilidades por ventas a largo plazo	36
III,3. Caso típico de diferencias temporales deducibles: honorarios de directores y síndicos.....	39
CAPÍTULO IV	
ENFOQUE BASADO EN EL ESTADO DE RESULTADOS, DIFERENCIAS TEMPORALES Y PERMANENTES	
<i>¿Especies en extinción?</i>	
IV,1. Las diferencias innombrables	47
IV,2. Con la vista en el estado de resultados	47
IV,3. Caso típico resuelto con el método basado en el cuadro de resultados	48
IV,4. Conciliaciones posibles	50
IV,5. Conceptos, métodos y terminología	51
CAPÍTULO V	
DIFERENCIAS GENERADAS POR EL RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS Y PASIVOS CUYO PRECIO DE COMPRA DIFIERE DE SU BASE FISCAL	
<i>El último eslabón</i>	
V,1. Consecuencias fiscales derivadas de la incorporación de activos o pasivos, mediante transacciones que no constituyen combinación de negocios, cuyo tratamiento contable difiere del establecido por la legislación tributaria	57
V,1.1. Introducción.....	57
V,1.2. Mayor costo fiscal incorporado a la medición del activo.....	58
V,1.3. Mayor costo fiscal reflejado a través de la alícuota efectiva.....	62
V,1.4. Lo que dicen las normas contables	64
V,1.5. Eligiendo alternativas	65

	Pág.
V,2. Consecuencias fiscales derivadas de una combinación de negocios.....	67
V,A. Generalización del modelo referido a las diferencias originadas por el reconocimiento inicial de activos cuyo precio de compra difiere de la base fiscal	71
V,A.1. Formulación matemática	71
V,A.2. Casos prácticos.....	72
V,B. Diferencias originadas en el reconocimiento de activos. El caso de los automóviles en la legislación argentina.....	77
V,B.1. Prohibiciones de la legislación argentina	77
V,B.2. Punto de controversia.....	77
V,B.2.1. Introducción	77
V,B.2.2. Interpretación 1: el costo que supera el umbral establecido por ley no es deducible en el ejercicio de la venta.....	78
V,B.2.3. Interpretación 2: el costo que supera el umbral establecido por ley es deducible en el ejercicio de la venta.....	83
CAPÍTULO VI	
OTRAS DIFERENCIAS COMPUTABLES Y NO COMPUTABLES	
<i>El popurrí</i>	
VI,1. Diferencias derivadas de la creación de una base fiscal para activos y pasivos no reconocidos contablemente.....	87
VI,2. Diferencias generadas cuando cambia la base fiscal sin modificaciones en mediciones contables.....	89
VI,3. Diferencias temporarias no admitidas y excepciones.....	90
CAPÍTULO VII	
ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS SURGIDOS DE PÉRDIDAS FISCALES	
<i>La otra cara de la moneda</i>	
VII,1. AID provenientes de pérdidas o quebrantos fiscales	95
VII,2. Convivencia de AID provenientes de pérdidas fiscales con AID y PID derivados de DT	99
VII,3. Convivencia de AID provenientes de pérdidas fiscales con utilidades contables	103

	Pág.
VII,4. Activos y pasivos por impuestos diferidos generados por diferencias temporarias y activos derivados de pérdidas fiscales....	107

B. RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN

CAPÍTULO VIII

RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

No todo lo que reluce es oro

VIII,1. Diferencias temporarias: apenas una condición suficiente.....	111
VIII,2. Evaluación del factor "probabilidad"	113
VIII,3. Requisitos para el reconocimiento de activos por impuestos diferidos provenientes de pérdidas o quebrantos impositivos	116
VIII,3.1. Criterios rigurosos	116
VIII,3.2. Pérdida fiscal producida por causas identificables e inusuales.....	118
VIII,3.3. Existencia de pasivos por impuestos diferidos.....	118
VIII,3.4. Oportunidades de planificación fiscal	120
VIII,4. Reconocimiento posterior de AID y PID	121
VIII,5. Jerarquía de requisitos	125
VIII,6. ¿Los activos y pasivos por impuestos diferidos son rubros contingentes?	126
VIII,7. Dualidad de exigencias para activos y pasivos por impuestos diferidos	127

CAPÍTULO IX

VALOR RECUPERABLE, COSTO DE CANCELACIÓN Y CORRECCIONES VALORATIVAS DE ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

Todo sobre la balanza

IX,1. Aspectos generales	131
IX,2. Lo que dicen las normas y quienes interpretan las normas	134
IX,2.1. RT 17	134
IX,2.2. NIC 12	136
IX,2.3. NIIF para Pymes.....	139
IX,3. Correcciones valorativas.....	143

	Pág.
IX,4. Medición de activos y pasivos por impuestos diferidos cuando existe riesgo de predeterminaciones por parte de las autoridades fiscales	148

CAPÍTULO X

ALÍCUOTAS A UTILIZAR PARA LA MEDICIÓN INICIAL Y PERIÓDICA DE ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

Hilando fino

X,1. Alícuotas y cambio de alícuotas	153
X,2. Medición de activos y pasivos por impuestos diferidos cuando existen escalas progresivas	159
X,3. Alícuotas diferentes en jurisdicciones distintas.....	166
X,4. Alícuotas diferentes según el destino de activos y pasivos o las utilidades retenidas	171
X,5. Espectro de alícuotas a utilizar.....	174

CAPÍTULO XI

MEDICIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS UTILIZANDO EL VALOR DESCONTADO

Descontar o no descontar... Esa es la cuestión

XI,1. RT 17 vs. NIC 12	177
XI,2. Algunas consideraciones acerca del empleo del valor descontado.....	179
XI,3. Medición inicial y posterior cuando no cambian los tipos de interés	184
XI,4. Medición inicial y posterior cuando cambian los tipos de interés.....	189
XI,A. Flujos de efectivo a utilizar para medir activos y pasivos por impuestos diferidos al valor descontado - Formulación matemática	199

CAPÍTULO XII

EFECTOS FISCALES DE COMBINACIONES DE NEGOCIOS, INVERSIONES EN SUBSIDIARIAS, SUCURSALES Y ASOCIADAS, PARTICIPACIÓN EN NEGOCIOS CONJUNTOS Y CONSOLIDACIÓN

Matrimonios por conveniencia

XII,1. Reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos como consecuencia de una combinación de negocios.....	201
--	-----

	Pág.
XII,2. Efectos fiscales de combinaciones de negocios contabilizadas mediante el método de la adquisición	202
XII,2.1. Cambios en las mediciones contables	202
XII,2.2. Inclusión de activos y pasivos por impuestos diferidos poseídos por la adquirida, reconocidos o no, antes de la combinación	204
XII,2.3. Reconsideración o falta de reconocimiento de activos por impuestos diferidos provenientes de pérdidas fiscales de la adquirida, reconocidos o no, antes de la combinación	204
XII,2.4. Reconocimiento de AID tras la fecha de la medición.	204
XII,2.5. Cambios en los activos y pasivos por impuestos diferidos poseídos por la adquirente antes de la combinación	206
XII,2.6. Medición de activos y pasivos por impuestos diferidos originados en combinaciones de negocios.....	207
XII,2.7. Caso práctico.....	208
XII,2.7.1. Reconocimiento y medición de impuestos diferidos y plusvalías a la fecha de combinación .	208
XII,2.7.2. Reconocimiento de AID tras la fecha de la combinación.....	210
XII,3. Efectos fiscales de combinaciones de negocios contabilizadas mediante el método de la unificación de intereses	211
XII,4. Efectos fiscales de combinaciones de negocios contabilizadas mediante el método del nuevo ente	213
XII,5. Efectos fiscales de inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas y participaciones en negocios conjuntos.....	213
XII,6. Efectos fiscales de la consolidación de estados financieros	215
XII,6.1. Implicancias del proceso de consolidación	215
XII,6.2. Caso práctico.....	217

C. EXPOSICIÓN Y REVELACIÓN

CAPÍTULO XIII

EXPOSICIÓN DE ACTIVOS, PASIVOS Y RESULTADOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

Un lugar para cada cosa (cada cosa en su lugar)

XIII,1. Exposición de activos y pasivos por impuestos diferidos	233
XIII,1.1. Rubros corrientes o no corrientes	233
XIII,1.2. Créditos y deudas fiscales	236.

	Pág.
XIII,2. Exposición de gastos e ingresos por impuestos diferidos	237
XIII,2.1. Impuesto a las Ganancias según la naturaleza de las partidas que lo originan	237
XIII,2.2. Impuesto a las Ganancias sobre resultados.....	239
XIII,2.3. Impuesto a las Ganancias sobre otros resultados integrales	242
XIII,2.4. Impuesto a las Ganancias sobre ingresos y gastos reconocidos en el patrimonio neto.....	244
XIII,2.5. Exposición de impuestos corrientes y diferidos.....	245

CAPÍTULO XIV

REVELACIONES EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

El emperador desnudo

XIV,1. Exigencias de las normas	249
XIV,2. Componentes del gasto o ingreso por impuesto	249
XIV,3. Información sobre diferencias temporarias, activos y pasivos por impuestos diferidos	250
XIV,4. Demostración de la alícuota efectiva.....	252
XIV,5. Causas de diferencias entre Impuesto a las Ganancias s/alícuota vigente y gasto o ingreso reconocido	253
XIV,6. Ejemplo ilustrativo simplificado	254
XIV,A. Esquema completo de notas e información complementaria en estados financieros presentados de acuerdo con las NIIF....	265
XIV,A.1. Alternativas.....	265
XIV,A.2. Información sobre el Impuesto a las Ganancias en estados financieros presentados de acuerdo con las NIIF	267
a) Estados básicos	267
b) Nota sobre políticas contables - Parte pertinente	270
c) Información cualitativa y cuantitativa sobre el Impuesto a las Ganancias.....	271

D. CUESTIONES DE APLICACIÓN

CAPÍTULO XV

APLICACIÓN DEL MÉTODO POR PRIMERA VEZ

El descubrimiento

XV,1. La primera vez del impuesto diferido	281
--	-----

	Pág.
XV,1.1. Ajustes a los resultados de ejercicios anteriores	281
XV,1.2. Caso práctico: ajuste retroactivo cuando previamente se aplicaba el método tradicional.....	283
XV,1.3. Caso práctico: ajuste retroactivo cuando previamente se aplicaba el método del impuesto diferido basado en resultados	287
XV,2. La primera vez de las NIIF	289

CAPÍTULO XVI

TAREAS A REALIZAR, ETAPAS Y PAPELES DE TRABAJO

Paso a paso

XVI,1. Etapas	295
XVI,2. Obtención de la información básica	296
XVI,3. Registro de la medición contable de activos y pasivos y cálculo de su base fiscal en la planilla de trabajo del impuesto diferido	304
XVI,4. Evaluación factores para definir el reconocimiento y medición de activos o pasivos por impuestos diferidos	307
XVI,5. Verificación de cálculos	308
XVI,6. Confección de la información complementaria	317

E. TEMAS ESPECIALES

CAPÍTULO XVII

IMPUESTOS DIFERIDOS EN CONTEXTOS DE INESTABILIDAD MONETARIA

Tras el velo de la ilusión monetaria

XVII,1. El Impuesto a las Ganancias y la inflación	323
XVII,2. Impuestos diferidos cuando los estados financieros no son expresados en moneda homogénea y la ley fiscal no admite el ajuste por inflación.....	328
XVII,3. Impuestos diferidos cuando los estados financieros son expresados en moneda homogénea y la ley fiscal no admite el ajuste por inflación.....	328
XVII,4. Impuestos diferidos cuando los estados financieros no son expresados en moneda homogénea y la ley fiscal admite el ajuste por inflación.....	333

	Pág.
XVII,5. Impuestos diferidos cuando los estados financieros son expresados en moneda homogénea y la ley fiscal admite el ajuste por inflación	337
XVII,5.1. Legislación argentina sobre ajuste por inflación	337
XVII,5.2. Reexpresión contable y fiscal.....	338
XVII,6. Discusiones acerca del carácter temporario de las diferencias generadas por el ajuste por inflación.....	345
XVII,6.1. Antecedentes generales.....	345
XVII,6.2. Aceptación del reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos.....	347
XVII,6.3. Rechazo al reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos.....	347
XVII,7. La naturaleza de los pasivos o activos por impuestos diferidos provenientes de circunstancias inflacionarias o deflacionarias	351
XVII,7.1. Introducción.....	351
XVII,7.2. Caso práctico	351
XVII,7.3. Medición de los pasivos por impuestos diferidos en el primer ejercicio identificado como típico de "economía hiperinflacionaria"	358
XVII,A. Cambios de la base fiscal en términos reales. Contabilidad en moneda de un período base	363
XVII,B. Diferencias temporarias que también son temporales	367
XVII,B.1. Un enfoque diferente.....	367
XVII,B.2. Formulación matemática	368
XVII,C. Diferencias surgidas de estados financieros en moneda homogénea y balances fiscales ajustados por inflación - Formulación matemática para el caso argentino	375
XVII,C.1. Situación patrimonial y resultados históricos	375
XVII,C.2. Resultado contable en moneda homogénea.....	376
XVII,C.3. Ajuste por inflación impositivo.....	378

CAPÍTULO XVIII

IMPUESTOS DIFERIDOS DERIVADOS DE LA CONVERSIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS A MONEDA EXTRANJERA

Por unos dólares más

XVIII,1. Introducción	387
XVIII,2. Efectos fiscales de la conversión a moneda funcional, utilizando el método temporal, cuando las operaciones se registran en una moneda diferente.....	387

	Pág.
XVIII,2.1.Diferencias temporarias y variaciones en la alícuota efectiva.....	387
XVIII,2.2.Caso práctico.....	389
XVIII,2.3.Similitudes entre las consecuencias fiscales del ajuste por inflación y de la conversión a moneda nacional ..	396
XVIII.3. Efectos fiscales de la conversión de una inversión en el extranjero, mediante el método de la inversión neta modificado.....	397
XVIII,3.1.Desaparición de diferencias temporarias.....	397
XVIII,3.2. Caso práctico	398
XVIII,4. Efectos fiscales de la conversión a moneda de presentación....	406
 CAPÍTULO XIX IMPUESTOS DIFERIDOS ORIGINADOS POR CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO <i>Nada fuera del balance</i>	
XIX,1. El caso general	407
XIX,2. Implicancias fiscales para el arrendatario.....	409
XIX,3. Implicancias fiscales para el arrendador.....	413
XIX,3.1. Introducción.....	413
XIX,3.2. Enfoque de la obligación de desempeño.....	413
XIX,3.3. Enfoque del des-reconocimiento	417
XIX,4. Casos basados en la legislación argentina.....	420
XIX,4.1. Normas contables	420
XIX,4.2. Legislación tributaria.....	421
XIX,4.3. Contratos asimilables a operaciones financieras.....	422
XIX,4.3.1. Contabilidad del arrendatario	422
XIX,4.3.2. Contabilidad del arrendador	425
XIX,4.4. Contratos asimilables a operaciones de locación	428
XIX,4.4.1. Introducción.....	428
XIX,4.4.2. Contabilidad del arrendatario	428
XIX,4.4.3. Contabilidad del arrendador	431
XIX,4.5. Contratos asimilables a compraventas	433
XIX,4.5.1. Introducción.....	433
XIX,4.5.2. Contabilidad del arrendatario	433
XIX,4.5.3. Contabilidad del arrendador-fabricante.....	433
XIX,5. Resumen	436

	Pág.
 CAPÍTULO XX CRÉDITOS Y GASTOS ORIGINADOS EN LOS GRAVÁMENES QUE RECAEN SOBRE LAS RENTAS PRESUNTAS <i>Desde el umbral</i>	
XX,1. El caso argentino del impuesto sobre la ganancia mínima presunta	439
XX,2. Similitudes y diferencias entre el crédito por el impuesto sobre la ganancia presunta y los activos por impuestos diferidos provenientes de pérdidas fiscales	441
XX,3. Excedentes del impuesto a la ganancia mínima presunta: ¿crédito o gasto?	442
XX,4. Impuesto a la ganancia mínima presunta como crédito.....	442
XX,5. Impuesto a la ganancia mínima presunta como mayor Impuesto a las Ganancias	446
XX,6. Impuesto a la ganancia mínima presunta como gasto deducible	446
 F. CODA CAPÍTULO XXI MODELOS CONTABLES, TEORÍAS Y EVOLUCIÓN DE LA TRIBUTACIÓN DIFERIDA <i>Todo es historia</i>	
XXI,1. Los impuestos diferidos y los modelos contables.....	453
XXI,1.1. Modelo de medición al costo.....	453
XXI,1.2. Modelo de medición a valores razonables	454
XXI,1.3. Modelo de medición económico-contable	455
XXI,2. Enfoques y teorías acerca de los impuestos diferidos	455
XXI,2.1. Teoría del neto de impuestos.....	455
XXI,2.2. Teoría de lo diferido.....	456
XXI,2.3. Teoría del pasivo o de la deuda	457
XXI,3. Breves comentarios sobre la historia del impuesto diferido.....	458
XXI,A. Un marco matemático para el método del impuesto diferido...	461
XXI,A.1. Determinación de diferencias en función del estado de resultados	461
XXI,A.2. Determinación de diferencias en función del balance	464

	Pág.
XXI,A.3. Del método basado en resultados al método basado en el balance.....	465
XXI,A.3.1. Introducción.....	465
XXI,A.3.2. Enfoque basado en resultados.....	466
XXI,A.3.3. Enfoque basado en el balance.....	467
CAPÍTULO XXII	
SÍNTESIS Y CONCLUSIONES	
<i>Juicios y prejuicios: el debate continúa</i>	
XXII,1. ¿Juicios o prejuicios?.....	471
XXII,2. Implicancias de los pasivos por impuestos diferidos.....	472
XXII,3. Implicancias de los activos por impuestos diferidos.....	476
XXII,4. Uso y abuso.....	482
BIBLIOGRAFÍA.....	485

