

Aguafuerte Contable N°10 : La excepción para el reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos del párrafo 583.a) para terrenos en los que no haya intención de venta completa la “Doble Nelson “ de la chapuza local en el tema.

I. Antecedentes

La “Doble Nelson” immortalizada en el ámbito local por Martín Karadagian en el glorioso Titanes en el Ring (dejo constancia que mi luchador favorito fue desde siempre “El Ancho”: Rubén Peucelle), consistía en una llave, que casi todos los niños de mi generación hemos practicado en nuestros juegos de infancia, consistente en pasar ambos antebrazos por debajo de las axilas para enlazar las manos por detrás del cuello del oponente, para así inmovilizarlo.

Uno de los brazos que participan de la clásica llave, fue desarrollado en nuestra Aguafuerte Contable N°9, y ha consistido en la dispensa en la aplicación de Impuestos Diferidos para los Entes Pequeños, y la evaluación del “Esfuerzo Desproporcionado” para su ampliación a los Entes Medianos. Queda por esclarecer la maniobra que completa el procedimiento, consistente en tergiversar y/o desconocer (o ambos a un mismo tiempo), el ABC del método del Impuesto Diferido, conforme tanto a los lineamientos de la NIC 12 del IASB como del ASC 740 en el marco de los US GAAP.

Los apartados 51 B y C de la NIC 12 del IASB, establecen un conjunto de presunciones para la medición del Impuesto Diferido, para el caso especial de los terrenos no depreciables. Aclaro desde el vamos, que el distingo que efectúan dichos párrafos, resulta aplicable a jurisdicciones donde la legislación fiscal aplica tasas de impuestos diferenciales para el “uso”, respecto de la que se establece para el caso de “venta”. Sea como fuere, el impuesto diferido, se requiere determinar en ambas situaciones, es decir, no se trata de una excepción, sino de una modalidad de cálculo, a saber:

51 B 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, [Referencia: párrafos 31 a 42, 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.

51 C 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, [Referencia: párrafos 35 a 55, 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. Esta presunción es refutada si la propiedad de inversión es depreciable y se mantiene dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es consumir sustancialmente todos los beneficios económicos incorporados en dicha propiedad de inversión a lo largo del tiempo, en lugar de mediante su venta. Si la presunción es refutada, se observarán los requerimientos de los párrafos 51 y 51 A.

Se aclara que los párrafos 51 y 51 A, establecen justamente que al calcular el impuesto diferido se deberá tener presente la forma en que la entidad espera recuperar o liquidar sus activos y pasivos, es decir, se refiere a las tasas aplicables, y no a una excepción.

¿De dónde proviene entonces la “picardía local”? El párrafo 39 de la NIC 12 del IASB, para el caso de las diferencias temporarias que surjan de la medición de participaciones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos, establece que se deberán reconocer pasivos por impuestos diferidos, salvo que se presenten las dos condiciones siguientes:

a) 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

(b) es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.

ASC 740-30-25-3 a diferencia de NIC 12 establece como presunción refutable, que todos los beneficios no distribuidos, habrán de ser transferidos a la entidad controlante, por lo que salvo que se refute la presunción, se requiere reconocer las diferencias temporarias que se generen.

ASC 740-30-25-4 aplica la misma presunción refutable para las diferencias que surjan de negocios conjuntos que sean esencialmente permanentes.

En definitiva, con diferencias de matiz, en el caso de inversiones en subsidiarias, ambos cuerpos normativos, para los casos en que se pueda controlar el momento en que habrá de revertir la diferencia (o se refute la presunción bajo US GAAP), admiten no reconocer pasivo por impuestos diferidos. El motivo subyacente a esta excepción, se fundamenta en que para la legislación fiscal, controlante y subsidiaria se consideran como dos sujetos fiscales separados, cada uno de los cuales paga su tributo, y de corresponder por las diferencias que se verifiquen en sus activos propios, aplican el impuesto diferido.

En tal sentido, como la subsidiaria ya ha abonado sus impuestos en su respectiva jurisdicción, lo que ambos cuerpos normativos tratan de evitar, es que a nivel consolidado se genere una duplicación del impuesto. Corresponde también subrayar que las diferencias entre las mediciones contables y su base fiscal, normalmente surgen por la aplicación del método de la participación (valor patrimonial proporcional), y no por una medición de los activos aplicando el modelo de revalúo, cuando se trate de propiedad planta y equipo, o el de valor razonable, cuando se trate de propiedades de inversión, siempre pasibles de la sospecha de intentos de engordar el patrimonio.

El motivo de la anterior SIC 21, luego incorporada como punto específico en la NIC 12 en el párrafo 51 B, así como el de la incorporación del párrafo específico 51 C para las propiedades de inversión, arriba citados, fue justamente evitar la manipulación de los estados financieros, a partir del incremento de los activos vía aplicación del modelo de revalúo o el del valor razonable respectivamente, y con el argumento de que no hay intención de venta, no reconocer el correspondiente pasivo por impuesto diferido. No está de más recordar, que la aplicación de la norma de lo devengado, anticipa el reconocimiento de flujos futuros, que al estar la venta de los terrenos alcanzada por el impuesto a las ganancias, va de suyo que terminará cursando por el neto.

II. La excepción del párrafo 583.a) de la R.T.N°54 de la FACPE

El párrafo 583.a) de la R.T.N°54 de la FACPE, señala:

583. Una entidad podrá no reconocer los pasivos por impuestos diferidos provenientes de:

a) Diferencias entre la medición contable y base fiscal de terrenos y otros activos no amortizables no destinados a la venta o negociación cuando es improbable que dichas diferencias se reviertan en un futuro previsible (por ejemplo, porque no se espera su venta en un plazo razonable).

Habiendo dicho lo nuestro, agreguemos un mini caso de aplicación con alguna exageración para incrementar el lente, seguido de una advertencia para incautos:

PLANTEO

- 1) Cierre de ejercicio: 31.12.X6
- 2) Estados de situación patrimonial y de resultados al 31.12.X6

Otros activos	13.000	Pasivo	13.000
Propiedades de inversión	10.000	Patrimonio neto	
		Capital	5.900
		Resultados no asignados	
		Ejercicios anteriores	1.100
		Del Ejercicio	<u>3.000</u>
		Total patrimonio neto	<u>10.000</u>
	<u>23.000</u>	Total	<u>23.000</u>

Resultados operativos sin computar resultado	(6.200)
remediación de propiedades de inversión	

Resultado medición a valor razonable	<u>9.200</u>
Resultado final	<u>3.000</u>

- 3) Las propiedades de inversión corresponden a terrenos medidos por su valor razonable de \$10.000 al cierre del ejercicio, siendo la base fiscal de dichos terrenos de \$ 800.
- 4) La entidad no tienen intención de venta de los terrenos que son mantenidos en un contrato de arrendamiento con 3ros.
- 5) La tasa del impuesto a las ganancias es del 35% (no se escalona por nivel de ingresos a efectos de simplificación).
- 6) La entidad ha aplicado el párrafo 583.a) no habiendo reconocido Pasivos por impuestos diferidos

SOLUCIÓN

a) Determinación del Pasivo por impuestos diferidos al cierre

Cuenta	Medición contable	Diferencias permanentes		Medición contable corregida	Diferencias temporarias		Medición fiscal
		D	H		D	H	
Propiedades de inversión	10.000			10.000		9.200	800
Tasa del impuesto						35%	
Pasivo por impuesto diferido						<u>3.220</u>	

b) Estado de situación patrimonial y estado de resultados reformulados

Otros activos	13.000	Pasivo	16.220
Propiedades de inversión	10.000	Patrimonio neto	
		Capital	5.900
		Resultados no asignados	
		Ejercicios anteriores	1.100
		Del Ejercicio	<u>(220)</u>
		Total patrimonio neto	<u>6.780</u>
	<u>23.000</u>	Total	<u>23.000</u>

Resultados operativos sin computar resultado (6.200)
remedición de propiedades de inversión

Resultado medición a valor razonable 9.200
Impuesto a las ganancias- Diferido- (3.220)
Resultado final (220)

c) Ratios de rentabilidad ordinaria sobre el patrimonio neto y endeudamiento.

Relación	Modalidad de cálculo	Aplicación Párrafo 583.a) RT 54	Párrafo 51 C NIC 12
Rentabilidad ordinaria sobre patrimonio neto	Resultado ordinario/Patrimonio neto promedio x 100	3000/ 8500(*) 100= <u>35,29%</u>	(220)/6.890 (**) x 100= <u>(3,19)%</u>
Endeudamiento	Pasivo/Patrimonio neto	13.000/10.000= <u>1,30</u>	16.220/ 6.780= <u>2,39</u>

(*) (7000 + 10.000)/2= 8.500

(**) (7.000 + 6.780)/2 = 6.890

Qué más decir...

Puesto que siempre se apela en cuestión de normativa contable a los usuarios de los estados financieros, no nos queda más que hacer un nuevo llamamiento a la solidaridad...

Estimados usuarios...

Potenciales inversores, en sus procesos de Due Diligence...

Equipos de las gerencias de riesgo crediticio de las Entidades Financieras Argentinas...

Tengan a bien profundizar en las NIIF, digan lo que digan los balances locales mediante la aplicación a la letra de la RT 54, y procesen los correspondientes ajustes, no sea cosa que se lleven sorpresas inesperadas...

