

# CONTABILIZACIÓN DEL AJUSTE POR INFLACIÓN FISCAL

Nuria Gutiérrez\*

## Resumen

El impuesto a las ganancias grava el resultado neto que se devengó durante un período fiscal. Sin embargo, las leyes tributarias tienen reglas propias específicas de reconocimiento y medición de componentes patrimoniales y resultados que afectan la determinación de la base imponible, de manera que no necesariamente coincidirá con el resultado contable.

A las diferencias habituales existentes entre la determinación del resultado del período de acuerdo a bases contables y fiscales, se le suma la aplicación del ajuste por inflación fiscal, que nada tiene que ver con su correlativo contable.

Dado que el único tratamiento contable del impuesto a las ganancias que respeta adecuadamente el criterio de lo devengado es el *método del impuesto diferido*, el presente trabajo tiene por objetivo analizar cómo se contabiliza el ajuste por inflación fiscal de acuerdo a este método mediante el análisis de seis situaciones de resultados posibles.

**Palabras clave:** impuesto a las ganancias; ajuste por inflación; método del impuesto diferido.

---

\* Mg. (Esp. Cra.). Profesora Adjunta, Departamento de Ciencias de la Administración, Universidad Nacional del Sur. Correo electrónico: [nuria.ana.gutierrez@gmail.com](mailto:nuria.ana.gutierrez@gmail.com)

## 1. INTRODUCCIÓN

Como regla general, el impuesto a las ganancias grava el resultado neto que se devengó durante un período fiscal. Sin embargo, las leyes tributarias tienen reglas propias específicas de reconocimiento y medición de componentes patrimoniales y resultados que afectan la determinación de la base imponible, de manera que no necesariamente coincidirá con el resultado contable.

Si bien la gran mayoría de los hechos económicos reconocidos por la contabilidad son considerados en la liquidación del impuesto a las ganancias, existen situaciones que generan importes imponibles o deducibles tributariamente en períodos diferentes al de su devengamiento (y correspondiente reconocimiento contable). De la misma manera, existen transacciones que nunca serán objeto del impuesto, así como también ficciones fiscales (p.ej. desgravaciones o créditos de impuesto) que nunca serán reconocidas en la contabilidad.

En consecuencia, surgen diferencias entre las mediciones contables e impositivas de los activos y pasivos. Cuando dichas diferencias corresponden al reconocimiento en períodos diferentes según el criterio que se aplique (contable o fiscal), serán diferencias temporarias. Si el ente contabiliza de acuerdo al criterio de lo devengado, estas diferencias deberán ser consideradas al momento de determinar el monto por el que se registre el impuesto a las ganancias.

A las diferencias habituales existentes entre la determinación del resultado del período de acuerdo a bases contables y fiscales, se le suma la aplicación del ajuste por inflación fiscal, que nada tiene que ver con su correlativo contable.

## 2. CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Como regla general para las empresas, el impuesto a las ganancias grava el resultado neto que se devengó durante el período fiscal. Sin embargo, las leyes tributarias tienen reglas propias específicas de reconocimiento y medición de componentes patrimoniales y resultados que afectan la determinación de la base imponible, de manera que no necesariamente coincidirá con el resultado contable.

Es decir, la liquidación del impuesto a las ganancias se efectúa aplicando una tasa impositiva fijada por ley, sobre una base imponible que representa un resultado de un período al que se arriba aplicando criterios impositivos de medición e

imputación. Estos criterios pueden coincidir o no con las normas contables. En caso de divergencia, el resultado a utilizar como base imponible del impuesto diferirá del resultado contable. Por ejemplo, existen créditos incobrables que la ley de impuesto a las ganancias no permite deducir.

Si bien la gran mayoría de los hechos económicos reconocidos por la contabilidad son considerados en la liquidación del impuesto a las ganancias, existen situaciones que generan importes imponibles o deducibles tributariamente en períodos diferentes al de su devengamiento (y correspondiente reconocimiento contable). De la misma manera, existen transacciones que nunca serán objeto del impuesto, así como también ficciones fiscales (por ejemplo, desgravaciones o créditos de impuesto) que nunca serán reconocidas en la contabilidad.

En consecuencia, surgen diferencias entre las mediciones contables e impositivas de los activos y pasivos. Cuando dichas diferencias corresponden al reconocimiento en períodos diferentes según el criterio que se aplique (contable o fiscal), serán diferencias temporarias. Si el ente contabiliza de acuerdo al criterio de lo devengado, estas diferencias deberán ser consideradas al momento de determinar el monto por el que se registre el impuesto a las ganancias.

Tradicionalmente, el cargo a resultados por impuesto a las ganancias se registraba sobre la base de la aplicación de las normas fijadas por la ley de impuesto a las ganancias, de manera que se contabilizaba como resultado negativo del período el monto exacto que surgía de la declaración jurada fiscal. Esto llevaba, por ejemplo, a que cuando existía un resultado negativo que originaba un quebranto impositivo no se reconocía nada en materia contable. Claramente, no se respetaba el criterio de lo devengado ya que no se estaba imputando el resultado correspondiente al impuesto a las ganancias al mismo período al que correspondían los resultados que lo originaba. Entonces, el único tratamiento contable del impuesto a las ganancias que respeta adecuadamente el criterio de lo devengado es el *método del impuesto diferido*.

Existen varios métodos de determinación del impuesto diferido. Sin embargo, las normas contables argentinas (tanto la RT 17, como la RT 41 en su tercera parte) indican como método a aplicar para contabilizar el efecto del impuesto a las ganancias en el ejercicio el *método basado en el balance*.

Este método parte de contabilizar el impuesto determinado que surge de la declaración fiscal, imputándolo contra impuesto a las ganancias. Adicionalmente,

también se imputará contra ese mismo resultado la variación de los saldos al cierre de los activos y pasivos diferidos.

Estas cuentas patrimoniales reflejan diferencias que *siempre son temporarias*, ya que las mismas van a revertirse cuando el activo desaparezca como recurso o el pasivo desaparezca como obligación. Esas diferencias temporarias pueden:

- Generar un *mayor resultado fiscal que el contable*, en cuyo caso existe una diferencia temporal *imponible*. Esto genera un *pasivo por impuesto diferido* (PID).
- Generar un *menor resultado fiscal que el contable*, en cuyo caso existe una diferencia temporal *deducible*. Esto genera un *activo por impuesto diferido* (AID).

En consecuencia, la determinación del cargo a resultado en concepto de “impuesto a las ganancias” surgirá de relacionar el impuesto determinado (según declaración jurada fiscal) con las variaciones de activos y pasivos por impuestos diferidos.

Impuesto a las ganancias determinado
+ Altas / - Bajas de Pasivos por impuestos diferidos
- Altas / + Bajas de Activos por impuestos diferidos
Impuesto a las ganancias (cargo contable)

Cuando existan pérdidas fiscales (quebrantos impositivos), se reconocerá un AID solo en la medida en que la deducción futura sea probable, toda vez que dicha probabilidad está motivada por la expectativa de ganancias impositivas futuras suficientes antes de cumplirse el plazo de prescripción de las pérdidas fiscales.

### 3. AJUSTE POR INFLACIÓN IMPOSITIVO

De acuerdo con el último párrafo del artículo 106 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, con la reforma introducida en el año 2017 mediante la Ley 27.430, el ajuste por inflación impositivo se deberá practicar para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2018; siendo la condición para su aplicación que se verifique un porcentaje de variación del índice de precios internos al por mayor, acumulado en los treinta y seis meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, superior al cien por ciento.

En el año 2018, fue la Ley 27.468 la que modificó la emitida en el año anterior, introduciendo algunos cambios. En primer término, reemplazó el índice de precios a aplicable, pasando del IPIM al IPC. También estableció un período de transición respecto del primer, segundo y tercer ejercicio a partir de su vigencia. Se definió que el procedimiento será aplicable en caso de que la variación de ese índice, calculada desde el inicio y hasta el cierre de cada uno de esos ejercicios, supere un cincuenta y cinco por ciento, un treinta por ciento y en un quince por ciento para el primer, segundo y tercer año de aplicación respectivamente.

Es decir, el primer cierre que se debe revisar para ver si corresponde o no el ajuste por inflación es el correspondiente al 31/12/2018, ya que es cuando se completa el primer ejercicio iniciado el 1° de enero de ese año. De acuerdo con el procedimiento de transición, para los cierres ocurridos entre el 31/12/2018 y el 30/12/2021 se deberá analizar la inflación acumulada respecto de los últimos doce meses según sea el cierre de ejercicio de cada sujeto; y recién en los cierres correspondientes al 31/12/2021 y siguientes se analizarán los 36 meses anteriores al cierre de ejercicio.

Además, la reforma realizada en el año 2018 dispuso que para el período de transición, el resultado del ajuste por inflación impositivo (sea positivo o negativo) deba imputarse un tercio al período fiscal al cual corresponde, y los dos tercios restantes en los dos períodos fiscales inmediatos siguientes.

Sin embargo, en diciembre de 2019 se incorporaron nuevas modificaciones al procedimiento, estableciéndose que el ajuste (sea positivo o negativo), correspondiente al primer y segundo ejercicio iniciado a partir del 1° de enero de 2019, deberá imputarse un sexto en ese período fiscal y los cinco sextos restantes, en partes iguales, en los períodos fiscales inmediatos siguientes.

#### **4. ANÁLISIS PRÁCTICOS**

A continuación, se analiza el tratamiento contable correspondiente a la aplicación del ajuste por inflación impositivo, considerando diferentes alternativas de resultados posibles.

#### 4.1. RESULTADO POSITIVO CON AJUSTE FISCAL NEGATIVO, CON IMPUESTO DETERMINADO

Suponer una utilidad impositiva (previo a la aplicación del ajuste por inflación fiscal) de \$ 500.000; y el ajuste por inflación fiscal refleja una pérdida de \$ 300.000.

Resultado fiscal		\$ 500.000
Ajuste por inflación (1° sexto)		(\$ 50.000)
Base imponible		\$ 450.000
Impuesto a las ganancias determinado (30%)		<b>\$ 135.000</b>
Impuesto a las ganancias (+ gasto)	135.000	
a Provisión imp. a las ganancias (+ pasivo)		135.000

Adicionalmente al impuesto determinado debe reconocerse un activo por impuesto diferido por los cinco sextos del ajuste por inflación no computados en el ejercicio ( $\$ 250.000 * 30\% = \$ 75.000$ ). Este saldo irá computándose en los cinco períodos siguientes a razón de \$ 15.000 por año, mediante el reconocimiento de un “mayor gasto” en relación con el impuesto determinado en cada uno de esos períodos.

AID – ajuste por inflación fiscal (+ activo)	75.000	
a Impuesto a las ganancias diferido (- gasto)		75.000

El monto final del impuesto a las ganancias a reconocer en el estado de resultados surge de:

Impuesto a las ganancias determinado	\$ 135.000
+ Altas / - Bajas de Pasivos por impuestos diferidos	-
- Altas / + Bajas de Activos por impuestos diferidos	(\$ 75.000)
Impuesto a las ganancias (cargo contable)	\$ 60.000

Saldos al cierre del período:

- Activo por impuesto diferido (activo): \$ 75.000<sup>1</sup>
- Provisión de impuesto a las ganancias (pasivo): \$ 135.000
- Impuesto a las ganancias (resultado): \$ 60.000

## 4.2. RESULTADO POSITIVO CON AJUSTE FISCAL NEGATIVO, ARROJANDO UN QUEBRANTO

Suponer una utilidad impositiva (previo a la aplicación del ajuste por inflación fiscal) de \$ 100.000; y el ajuste por inflación fiscal refleja una pérdida de \$ 720.000.

Resultado fiscal	\$ 100.000
Ajuste por inflación (1° sexto)	(\$ 120.000)
Base imponible	(\$ 20.000)
Impuesto a las ganancias determinado (30%)	<b>(\$ 6.000)</b>
AID – quebranto (+ activo)	6.000
a Impuesto a las ganancias (- gasto)	6.000

Este quebranto únicamente deberá reconocerse en la medida en que se espere que en los ejercicios siguientes existan ganancias impositivas futuras suficientes (antes de cumplirse el plazo de prescripción de las pérdidas fiscales). En caso de que ello no sea así, no se reconocerá este crédito fiscal; y si luego finalmente puede ser computado, se reconocerá en dicho momento la ganancia por el ahorro fiscal.

Adicionalmente al reconocimiento del quebranto debe contabilizarse un activo por impuesto diferido por los cinco sextos del ajuste por inflación no computados en el ejercicio ( $\$ 600.000 * 30\% = \$ 180.000$ ). Este saldo irá computándose en los cinco períodos siguientes a razón de \$ 36.000 por año, mediante el reconocimiento de un “mayor gasto” en relación con el impuesto determinado en cada uno de esos períodos.

<sup>1</sup> Corresponde a los 5/6 del ajuste por inflación impositivo ( $\$ 250.000 * 30\%$ ) no computados en el período.

AID – ajuste por inflación fiscal (+ activo)	180.000	
a Impuesto a las ganancias diferido (- gasto)		180.000

El monto final del impuesto a las ganancias a reconocer en el estado de resultados surge de:

Impuesto a las ganancias determinado	-
+ Altas / - Bajas de Pasivos por impuestos diferidos	-
- Altas / + Bajas de Activos por impuestos diferidos	(\$ 186.000)
Impuesto a las ganancias (cargo contable)	(\$ 186.000)

Saldos al cierre del período:

- Activo por impuesto diferido (activo): \$ 186.000<sup>2</sup>
- Impuesto a las ganancias (resultado): (\$ 186.000) – *saldo acreedor*

#### 4.3. RESULTADO POSITIVO CON AJUSTE FISCAL POSITIVO, CON IMPUESTO DETERMINADO

Suponer una utilidad impositiva (previo a la aplicación del ajuste por inflación fiscal) de \$ 500.000; y el ajuste por inflación fiscal refleja una ganancia adicional de \$ 300.000.

Resultado fiscal	\$ 500.000
Ajuste por inflación (1° sexto)	\$ 50.000
Base imponible	\$ 550.000
Impuesto a las ganancias determinado (30%)	<b>\$ 165.000</b>

  

Impuesto a las ganancias (+ gasto)	165.000	
a Provisión imp. a las ganancias (+ pasivo)		165.000

<sup>2</sup> Corresponde a los 5/6 del ajuste por inflación impositivo (\$ 600.000 \* 30%) no computados en el período; más el quebranto determinado en el ejercicio por \$ 6.000.



Adicionalmente al impuesto determinado debe reconocerse un pasivo por impuesto diferido por los 5 sextos del ajuste por inflación no computados en el ejercicio ( $\$ 250.000 * 30\% = \$ 75.000$ ). Este saldo irá computándose en los 5 períodos siguientes a razón de  $\$ 15.000$  por año, mediante el reconocimiento de una disminución del impuesto determinado en cada uno de esos períodos.

Impuesto a las ganancias diferido (+ gasto)	75.000	
a PID – ajuste por inflación fiscal (+ pasivo)		75.000

El monto final del impuesto a las ganancias a reconocer en el estado de resultados surge de:

Impuesto a las ganancias determinado	\$ 165.000
+ Altas / - Bajas de Pasivos por impuestos diferidos	\$ 75.000
- Altas / + Bajas de Activos por impuestos diferidos	-
Impuesto a las ganancias (cargo contable)	\$ 240.000

Saldos al cierre del período:

- Provisión de impuesto a las ganancias (pasivo): \$ 135.000
- Pasivo por impuesto diferido (pasivo): \$ 75.000<sup>3</sup>
- Impuesto a las ganancias (resultado): \$ 240.000

#### 4.4. RESULTADO NEGATIVO CON AJUSTE FISCAL NEGATIVO, ARROJANDO UN QUEBRANTO

Suponer una pérdida impositiva (previo a la aplicación del ajuste por inflación fiscal) de \$ 500.000; y el ajuste por inflación fiscal refleja una pérdida adicional de \$ 300.000.

<sup>3</sup> Corresponde a los 5/6 del ajuste por inflación impositivo ( $\$ 250.000 * 30\%$ ) no computados en el período.

Resultado fiscal	(\$ 500.000)	
Ajuste por inflación (1° sexto)	(\$ 50.000)	
Base imponible	(\$ 550.000)	
Impuesto a las ganancias determinado (30%)	<b>(\$ 165.000)</b>	
AID – quebranto (+ activo)	165.000	
a Impuesto a las ganancias (- gasto)		165.000

Al igual que como se indicó en el ejemplo del punto 4.2, este quebranto únicamente deberá reconocerse en la medida en que se espere que en los ejercicios siguientes existan ganancias impositivas futuras suficientes que permitan su cómputo antes de su prescripción. En caso de que ello no sea así, no se reconocerá este activo; y si luego finalmente puede ser computado, se reconocerá una ganancia por el ahorro fiscal.

Adicionalmente al reconocimiento del quebranto, debe contabilizarse un activo por impuesto diferido por los cinco sextos del ajuste por inflación no computados en el ejercicio ( $\$ 250.000 * 30\%$ ). Este saldo irá computándose en los cinco períodos siguientes a razón de  $\$ 50.000$  por año, mediante el reconocimiento de un “mayor gasto” en relación al impuesto determinado en cada uno de esos períodos.

AID – ajuste por inflación fiscal (+ activo)	75.000	
a Impuesto a las ganancias diferido (- gasto)		75.000

El monto final del impuesto a las ganancias a reconocer en el estado de resultados surge de:

Impuesto a las ganancias determinado	-
+ Altas / - Bajas de Pasivos por impuestos diferidos	-
- Altas / + Bajas de Activos por impuestos diferidos	(\$ 240.000)
Impuesto a las ganancias (cargo contable)	<b>(\$ 186.000)</b>

SalDOS al cierre del período:

- Activo por impuesto diferido (activo): \$ 240.000<sup>4</sup>
- Impuesto a las ganancias (resultado): (\$ 240.000) – *saldo acreedor*

#### 4.5 RESULTADO NEGATIVO CON AJUSTE FISCAL POSITIVO, ARROJANDO UN QUEBRANTO

Suponer una pérdida impositiva (previo a la aplicación del ajuste por inflación fiscal) de \$ 500.000; mientras que el ajuste por inflación fiscal refleja una ganancia de \$ 300.000.

Resultado fiscal	(\$ 500.000)	
Ajuste por inflación (1° sexto)	\$ 5.000	
Base imponible	(\$ 495.000)	
Impuesto a las ganancias determinado (30%)	<b>(\$ 148.500)</b>	
AID – quebranto (+ activo)	148.500	
a Impuesto a las ganancias (- gasto)		148.500

Al igual que como se explicó en los ejemplos de los puntos 4.2 y 4.4, el quebranto únicamente deberá reconocerse en la medida en que se espere que en los ejercicios siguientes existan ganancias impositivas futuras suficientes que permitan su cómputo antes de su prescripción.

Adicionalmente al reconocimiento del quebranto, debe contabilizarse un pasivo por impuesto diferido por los cinco sextos del ajuste por inflación no computados en el ejercicio ( $\$ 25.000 * 30\%$ ). Este saldo irá computándose en los cinco períodos siguientes a razón de \$ 1.500 por año, mediante el reconocimiento de una disminución del impuesto determinado en cada uno de esos períodos.

Impuesto a las ganancias diferido (+ gasto)	7.500	
a PID – ajuste por inflación fiscal (+ pasivo)		7.500

<sup>4</sup> Corresponde a los 5/6 del ajuste por inflación impositivo ( $\$ 250.000 * 30\%$ ) no computados en el período; más el quebranto determinado en el ejercicio por \$ 165.000.

El monto final del impuesto a las ganancias a reconocer en el estado de resultados surge de:

Impuesto a las ganancias determinado	-
+ Altas / - Bajas de Pasivos por impuestos diferidos	\$ 7.500
- Altas / + Bajas de Activos por impuestos diferidos	(\$ 148.500)
<b>Impuesto a las ganancias (cargo contable)</b>	<b>(\$ 141.000)</b>

Saldos al cierre del período:

- Activo por impuesto diferido (activo): \$ 148.500<sup>5</sup>
- Pasivo por impuesto diferido (pasivo): \$ 7.500<sup>6</sup>
- Impuesto a las ganancias (resultado): (\$ 141.000) – *saldo acreedor*

#### 4.6 RESULTADO NEGATIVO CON AJUSTE FISCAL POSITIVO, CON IMPUESTO DETERMINADO

Suponer una pérdida impositiva (previo a la aplicación del ajuste por inflación fiscal) de \$ 50.000; mientras que el ajuste por inflación fiscal refleja una ganancia de \$ 330.000.

Resultado fiscal	(\$ 50.000)
Ajuste por inflación (1° sexto)	\$ 55.000
Base imponible	\$ 5.000
Impuesto a las ganancias determinado (30%)	<b>\$ 1.500</b>
Impuesto a las ganancias (+ gasto)	1.500
a Provisión imp. a las ganancias (+ pasivo)	1.500

<sup>5</sup> Corresponde al quebranto determinado en el ejercicio por \$ 148.500.

<sup>6</sup> Corresponde a los 5/6 del ajuste por inflación impositivo (\$ 25.000 \* 30%) no computados en el período.

Adicionalmente al impuesto determinado, debe reconocerse un pasivo por impuesto diferido por los cinco sextos del ajuste por inflación no computados en el ejercicio ( $\$ 275.000 * 30\% = \$ 82.500$ ). Este saldo irá computándose en los cinco períodos siguientes a razón de  $\$ 16.500$  por año, mediante el reconocimiento de una disminución del impuesto determinado en cada uno de esos períodos.

Impuesto a las ganancias diferido (+ gasto)	82.500	
a PID – ajuste por inflación fiscal (+ pasivo)		82.500

El monto final del impuesto a las ganancias a reconocer en el estado de resultados surge de:

Impuesto a las ganancias determinado	\$ 1.500
+ Altas / - Bajas de Pasivos por impuestos diferidos	\$ 82.500
- Altas / + Bajas de Activos por impuestos diferidos	-
Impuesto a las ganancias (cargo contable)	\$ 84.000

Saldos al cierre del período:

- Provisión de impuesto a las ganancias (pasivo): \$ 1.500
- Pasivo por impuesto diferido (pasivo): \$ 82.500<sup>7</sup>
- Impuesto a las ganancias (resultado): \$ 84.000

## 5. REFLEXIONES FINALES

La aplicación del método de impuesto diferido para contabilizar el impuesto a las ganancias implica necesariamente la contabilización de un activo o un pasivo por el porcentaje del ajuste por inflación fiscal no computado en el ejercicio. El reconocimiento de dicho crédito o deuda permite devengar correctamente el impuesto, de manera que afecte el resultado del período cuya inflación fue considerada para el cálculo.

<sup>7</sup> Corresponde a los 5/6 del ajuste por inflación impositivo ( $\$ 275.000 * 30\%$ ) no computados en el período.

Además, esta forma de contabilizar el ajuste por inflación fiscal puede dar lugar a que en ejercicios con resultados finales negativos se reconozca un resultado negativo por impuesto; y de la misma manera, a la inversa, permitiendo reconocerse resultados positivos por impuesto aun cuando el resultado final del período refleje una utilidad.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Gutiérrez, N. (2014) *“Impuesto diferido. Tratamiento contable del impuesto a las ganancias”*. Revista Impulso Profesional, año 2 número 7, pp. 52-64.
- Gutiérrez, N. (2018) *“El impuesto diferido en las pymes”*. Revista Profesional y Empresaria (DyG), tomo XIX, pp. 1-15.
- Zgaib, A. (2012) *El impuesto diferido: conceptos básicos, aspectos controvertidos y casos prácticos*. Buenos Aires: La Ley.

© 2020 por los autores; licencia otorgada a la Revista CEA. Este artículo es de acceso abierto y distribuido bajo los términos y condiciones de una licencia Atribución-No Comercial 4.0 Internacional (CC BY-NC 4.0) de Creative Commons. Para ver una copia de esta licencia, visite <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0>