



Consejo Profesional de Ciencias Económicas

CAMARA I - [Santa Fe Argentina]

VALUACION DEL SALDO DEL IMPUESTO A LA GANANCIA MINIMA PRESUNTA ACTIVADO

Consulta

1. Se ha recibido una consulta en esta Secretaría Técnica sobre el criterio más apropiado a seguir técnicamente para valorar el saldo del impuesto a la ganancia mínima presunta activado.

2. El impuesto a la ganancia mínima presunta es complementario del impuesto a las ganancias. La obligación fiscal de una entidad en cada ejercicio coincidirá con el mayor de ambos impuestos. Sin embargo, si el impuesto a la ganancia mínima presunta excede en un ejercicio fiscal al impuesto a las ganancias, dicho exceso podrá computarse como pago a cuenta del impuesto a las ganancias que pudiera producirse en cualquiera de los diez ejercicios siguientes. En consecuencia, si una entidad estima que podrá computar el impuesto a la ganancia mínima presunta devengado en un ejercicio como pago a cuenta del impuesto a las ganancias en ejercicios futuros, se reconocerá como un crédito. En el caso que la entidad no estime pagar impuesto a las ganancias en ejercicios futuros, el impuesto a la ganancia mínima presunta pagado se reconoce como una pérdida cuando se devenga.

2. La consulta es: en el supuesto de que active el impuesto a la ganancia mínima presunta devengado, ¿cual sería el criterio de valuación adecuado para dicho activo?. Dicha consulta identifica las siguientes alternativas posibles:

a. Interpretar de la lectura de la sección 5.19.6.2.2 "Impuesto a las ganancias - Medición" de la Resolución Técnica N° 17 que el saldo del impuesto a la ganancia mínima presunta representa un pago a cuenta que debe ser valuado de acuerdo con los criterios generales establecidos en la sección 5.3 (Otros créditos en moneda) de la Resolución Técnica N° 17 y, en consecuencia, su medición contable se efectuará sobre la base de la mejor estimación posible de la suma a cobrar, descontada usando: a) la tasa aplicada en la medición inicial; o b) la tasa que hubiera correspondido usar, si el descuento inicial no se hubiera efectuado por haberse seguido el criterio alternativo admitido en el último párrafo de la sección 4.5.4. (*Otros créditos en moneda*) de la RT N° 17 que dice: "...si las características del contexto económico y en particular, del mercado financiero, plantean dificultades para encontrar una tasa que refleje las evaluaciones del mercado sobre el valor tiempo del dinero y los riesgos específicos de la operación se admitirá que la medición se realice al valor nominal de los flujos de fondos previstos..."

b. Interpretar que el saldo del impuesto a la ganancia mínima presunta forma parte integrante del reconocimiento del impuesto diferido y, en consecuencia, corresponde valorarlo a su valor nominal (salvo que el ente no esté en el régimen de oferta pública, caso en el cual podrá optar por medirlos a su valor descontado) de acuerdo a lo mencionado en el tercer párrafo del punto 5.3. (Otros créditos en moneda) de la RT N° 17 que dice: "...Los activos surgidos por aplicación del método del impuesto diferido se medirán a su valor nominal. En los estados contables de los entes que no estén en el régimen de oferta pública de sus acciones o títulos de deuda o que no hayan solicitado autorización para hacerlo, podrán optar por medirlos a su valor descontado, en los términos del párrafo anterior. El criterio elegido para su medición no podrá cambiarse en los siguientes ejercicios..."

Análisis:

3. El presente análisis se realizará en el marco de la Resolución Técnica N° 17 de la F.A.C.P.C.E y las normas internacionales de contabilidad (IAS 12).

4. La Resolución Técnica N° 17 de la FACPCE, en su segunda parte, punto 5.19.6.3.1 establece "...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. Al evaluar la posibilidad de disponer de ganancias impositivas contra las cuales puedan cargarse los quebrantos impositivos o créditos fiscales acumulados, el ente deberá considerar: a) si los quebrantos impositivos no utilizados han sido producidos por causas identificables cuya repetición es improbable; b) las disposiciones legales que fijen un límite temporal a la utilización de dichos quebrantos o créditos; c) la probabilidad de que el ente genere ganancias fiscales futuras suficientes como para cargar contra ellas las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, a cuyo efecto deberá tenerse en cuenta: 1) si existen pasivos por impuestos diferidos que contribuyan a crear la situación indicada en el inciso anterior, 2) si el ente tiene la posibilidad de efectuar una planificación que le permita incrementar dichas ganancias fiscales futuras..."

5. Asimismo, la Resolución Técnica N° 17, en su tercer párrafo, punto 5.3. (Otros créditos en moneda) establece "...Los activos surgidos por aplicación del método del impuesto diferido se medirán a su valor nominal. En los estados contables de los entes que no estén en el régimen de oferta pública de sus acciones o títulos de deuda o que no hayan solicitado autorización para hacerlo, podrán optar por medirlos a su valor descontado, en los términos del párrafo anterior. El criterio elegido para su medición no podrá cambiarse en los siguientes ejercicios..."

6. El punto 9. (Cuestiones no previstas) de la RT N° 17 dice: "...Las cuestiones de medición no previstas en la sección 5 (Medición contable en particular) de esta Resolución Técnica, deben ser resueltas aplicando las normas, reglas o conceptos, detallados a continuación, respetando el orden de prioridad indicado:

- a) reglas de la sección 4 (Medición contable en general) de esta Resolución Técnica;
- b) conceptos de la segunda parte de la Resolución Técnica 16;
- c) reglas o conceptos de las Normas Internacionales de Información Financiera del IASB, Normas internacionales de contabilidad del IASC, SIC del Comité de Interpretaciones del IASB e Interpretaciones del IFRIC, que se encuentren vigentes (según el propio organismo emisor) para el ejercicio al que se refieren los estados contables..."

Por ende, al referenciarse al IAS 12 en los puntos 34, 35, 36, 53 y 54 establece similares criterios que los indicados en los párrafos anteriores, tal como se desprende de la lectura de los mismos:

"34. Si existen quebrantos impositivos y créditos fiscales pendientes de utilización podrá reconocerse un activo por impuesto diferido siempre que se estime probable que estarán disponibles utilidades impositivas en ejercicios futuros para absorberlos.

35. Los criterios para reconocer los activos diferidos generados por los quebrantos impositivos y los créditos fiscales pendientes de utilización son los mismos que los utilizados para reconocer los activos diferidos generados por las diferencias temporarias deducibles. Sin embargo, la presencia de quebrantos impositivos es un fuerte indicio de que podrían no existir utilidades impositivas en ejercicios futuros. Por lo tanto, cuando una entidad tiene un historial de pérdidas recientes, la misma reconoce un activo diferido generado por quebrantos impositivos y créditos fiscales pendientes de utilización sólo cuando cuenta con diferencias temporarias pasivas o con otras pruebas convincentes que confirmen que se generarían utilidades impositivas suficientes como para que la entidad pueda compensar los quebrantos impositivos y los créditos fiscales pendientes de utilización..."

"36. Una entidad debe considerar los siguientes criterios para evaluar la probabilidad de que las utilidades impositivas estarán disponibles para compensar los quebrantos impositivos y los créditos fiscales pendientes de utilización: (a) si la entidad cuenta con suficientes diferencias temporarias pasivas relacionadas con la misma autoridad y entidad fiscal que resultarán en sumas imponibles que compensarían los quebrantos impositivos y los créditos fiscales pendientes de utilización antes de su vencimiento; (b) si es probable que la entidad cuente con utilidades impositivas antes del vencimiento de los quebrantos impositivos y los créditos fiscales pendientes de utilización; (c) si los quebrantos impositivos pendientes de utilización resultan de causas identificables que probablemente no vuelvan a repetirse; y (d) si las oportunidades de planificación fiscal están a disposición de la entidad que generarían utilidades impositivas que compensarían los quebrantos impositivos y los créditos fiscales pendientes de utilización.

El activo diferido no se reconocerá en la medida en que no sea probable la existencia de utilidades impositivas futuras para compensar los quebrantos impositivos y los créditos fiscales pendientes de utilización."

"53. Los activos y pasivos diferidos no se deberán descontar."

"54. La valuación de los activos y pasivos diferidos sobre una base descontada requiere un cronograma detallado de la oportunidad de reversión de cada diferencia temporaria. En muchos casos este cronograma es impráctico o altamente complejo. Por lo tanto, no es apropiado exigir descontar los activos y pasivos diferidos. Permitir, sin exigir, el descuento resultaría en activos y pasivos diferidos no comparables entre diferentes entidades. En consecuencia, esta norma no exige ni permite el descuento de activos y pasivos diferidos."

7. De la lectura de las normas citadas en los párrafos anteriores se desprende que los créditos fiscales susceptibles de deducción de ganancias impositivas futuras forman parte integrante del cálculo de los saldos de impuesto diferido. El impuesto a la ganancia mínima presunta es un impuesto complementario del impuesto a las ganancias y sólo podrá ser reconocido como crédito en la medida que se estime que podrá utilizarse como pago a cuenta de dicho impuesto, en consecuencia, se trata de un crédito fiscal susceptible de deducción del impuesto a las ganancias futuro.

Conclusión:

8. De lo expuesto, se deduce que:

- a. El impuesto a la ganancia mínima presunta activado conceptualmente forma parte integrante del cálculo de los saldos de impuesto diferido, de acuerdo con lo dispuesto en el punto 5.19.6.3.1 de la Resolución Técnica N° 17.
- b. En consecuencia y de acuerdo con lo dispuesto en el punto 5.3. de la Resolución Técnica N° 17, el saldo del impuesto a la ganancia mínima presunta activado se medirá a su valor nominal. Si el ente estuviera en condiciones de hacerlo y hubiera optado por descontar los saldos de impuesto diferido, deberá descontar también el saldo del impuesto a la ganancia mínima presunta activado.
- c. Asimismo, sólo podrá activarse el impuesto a la ganancia mínima presunta luego de evaluarse y concluirse satisfactoriamente que su recupero es probable considerando los lineamientos establecidos en el punto 5.19.6.3.1 de la Resolución Técnica N° 17.

9. Los entes que hayan descontado el saldo del impuesto a la ganancia mínima presunta en ejercicios anteriores a la publicación de este memorandum, podrán optar por:

- a. aplicar el punto 4.10 (Modificaciones a resultados de ejercicios anteriores) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 17 y, en consecuencia, reconocer un ajuste a resultados de ejercicios anteriores;
- b. aplicar el criterio dispuesto por esta interpretación para el impuesto a la ganancia mínima presunta devengado a partir de su publicación y para los saldos activados con anterioridad mantener el valor descontado y el devengamiento correspondiente.

Buenos Aires, 20 de abril de 2006

Alejandra Prieto

Coordinadora de la Secretaría Técnica

José Urriza

Secretario Técnico