

Incidencia del sinceramiento fiscal en la información contable

Ale, María Ester

INTRODUCCIÓN

La Ley 27.260, publicada en el Boletín Oficial el 22 de julio de 2016, estableció en su Libro II una Ley de sinceramiento fiscal y de regularización fiscal, previsional y aduanera, que posteriormente fue reglamentada por el decreto 895/2016 (B.O. 28/7/2016).

En líneas generales el Título I: Sistema voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y en el exterior, establece:

- La declaración voluntaria y excepcional de bienes preexistentes al 21/7/2016 para las personas humanas y sucesiones indivisas.
- La declaración voluntaria y excepcional de bienes preexistentes a la fecha del último balance cerrado con anterioridad al 1/1/2016.
- La posibilidad de no repatriar los bienes exteriorizados si se encuentran en el exterior.
- La liberación del pago de los impuestos que se hubieran omitido ingresar y que tuvieran origen en los bienes y tenencias de moneda declarados en forma voluntaria y excepcional, sujeto a determinados cálculos específicamente consignados.
- También la condonación de toda acción civil y por delitos de la ley penal tributaria, penal cambiaria, aduanera e infracciones administrativas que pudieran corresponder por el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que tuvieran origen en los bienes y tenencias que se declaren voluntaria y excepcionalmente y en las rentas que éstos hubieran generado.
- La obligación de ingresar un impuesto especial o realizar ciertas inversiones pautadas.
- Que no libera de las acciones que pudieran ejercer los particulares que hubieran sido perjudicados mediante, como consecuencia o en ocasión de dichas transgresiones.
- El bloqueo hacia el pasado de reclamos fiscales vinculados a los bienes declarados voluntariamente, en tanto y en cuanto, no se detecten bienes omitidos de declarar por un valor \$ 305.000.- o el 1% del valor del total de los bienes exteriorizados, el que sea mayor.
- En forma excepcional, la posibilidad de que las personas humanas y sucesiones indivisas puedan declarar como propias los bienes que estén en posesión, anotados, registrados o depositados a nombre del cónyuge, ascendientes, descendientes en primer o segundo grado de consanguinidad o afinidad, o de terceros comprendidos en el artículo 36 de la LIG (1), con la obligación de que los bienes pasen a nombre del declarante dentro del plazo establecido para presentar la declaración jurada del año 2017 (2).
- Del mismo modo se consiente declarar la tenencia de moneda y bienes que figuren como pertenecientes a sociedades, fideicomisos, fundaciones, asociaciones u otros entes constituidos en el exterior cuya titularidad o beneficio les correspondiere al 31/12/2015 (3).

El Título II: Regularización excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras, permite:

- Acogerse por las obligaciones vencidas al 31 de mayo de 2016, inclusive, o infracciones cometidas relacionadas con dichas obligaciones, con excepción de los aportes y contribuciones con destino al sistema de obras sociales y las cuotas con destino al régimen de riesgos del trabajo, al régimen de regularización de deudas tributarias y de exención de intereses, multas y demás sanciones.

- Se incluyen aún las que estén en instancia de discusión administrativa o judicial, sujeto a que el demandado se allane incondicionalmente.

Estas posibilidades que brinda la ley 27.260 y que sucintamente mencionamos, traen aparejadas variaciones en el patrimonio de las personas y entes jurídicos, que deben ser adecuadamente reflejadas en la información contable.

Yendo específicamente a las variaciones patrimoniales que ocasionan estas prerrogativas en los entes jurídicos, se presentan discordancias entre el tratamiento contable y el impositivo que no encuentran una opinión pacífica en cuanto a su tratamiento en la doctrina.

Intentaremos en este trabajo un acercamiento al tema y el esbozo de otros puntos de vista, con el horizonte puesto en la calidad de la información contable a brindar a los usuarios y de ahí su importancia.

EL INGRESO DE LOS BIENES "EXTERIORIZADOS" AL PATRIMONIO

En general los trabajos vinculados al análisis del tema se han centrado en cual debería ser la contrapartida contable del bien a ingresar y no en la medición del valor del ingreso del bien, cuestión que no es menor y que por eso a continuación analizamos.

La ley prevé una valuación específica para cada uno de los bienes que pudieron exteriorizarse (4), lo que nos lleva entonces a preguntarnos en primer lugar si esas especificaciones están relacionadas con las normas contables al respecto o se apartan de su contenido.

En primer lugar todas las mediciones se referencian a la "fecha de preexistencia" (22/7/2016), independientemente de que los bienes hubieran sido adquiridos o no en esa fecha; es evidente que si los bienes están siendo exteriorizados no se tiene la documentación que avale los valores de adquisición de los bienes, pero ello no implica necesariamente que no se conozcan.

De conocerse, por ejemplo en el caso de los inmuebles cuya titularidad surge de una escritura pública, donde sin duda está el valor de la transacción, ¿cuál sería el valor correcto contablemente hablando a ingresar: el del costo de adquisición o el valor que la ley de sinceramiento le atribuye en forma presunta?, no tenemos dudas de que debería ingresarse a su valor de costo y efectuar los ajustes correspondientes al momento de hacer el balance impositivo.

Téngase presente que, para la norma impositiva se considera configurada la adquisición cuando existiera escritura traslativa de dominio, o boleto o compromiso similar con certificación notarial y siempre que a la fecha de preexistencia se hubiera dado la posición, todo lo cual no cabe duda que se encuentra documentado, por lo que se cuenta con valor y fecha de incorporación que permitirían totalmente no apartar a la empresa del criterio contable para su contabilización.

En segundo lugar, a priori, los valores a considerar por AFIP se asemejan a "valores corrientes" en todos los casos, cuestión que desde ya se aparta de lo previsto por las normas contables para determinados bienes.

No pareciera haber inconvenientes en cuanto a la moneda extranjera, por ej., porque se trata de un bien con mercado transparente de cotización conocida, al igual que en las inversiones que cotizan en bolsa.

Distinto ocurre por ejemplo, en el caso de los vehículos donde la reglamentación de AFIP (5), recurre a valores incluidos en diferentes tablas a utilizar para su valuación, según sea la fecha de compra, para las personas físicas y sucesiones indivisas, pero para las personas jurídicas, remite a las normas de valuación que utiliza la ley de ganancia mínima presunta, que para el caso de los vehículos, es "al costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio", tomando como tal, la fecha de preexistencia, con independencia del grado de uso y mantenimiento, o sea, del estado en que el bien se encuentre.

También los inmuebles tienen determinado un tratamiento específico, en nuestra opinión con mejor criterio, dado que se consideró que la valuación a adjudicar esté refrendada por un especialista en el tema, por ej. un martillero de modo que el valor a asignarle al bien se corresponda con el valor de la fecha de preexistencia, que como ya hemos mencionado se corresponde con el cierre del último ejercicio económico anterior al 31 de diciembre de 2015; sobre el punto nos queda reflexionar sobre la posibilidad real de tasar objetivamente para atrás el bien en cuestión.

Sin embargo el tratamiento en uno y otro, se aparta por completo del criterio general que se utiliza en su tratamiento contable, donde es el costo y no los valores corrientes de los bienes, los que deben considerarse para medir el valor de incorporación al activo o el modelo de revaluación en consideración al mercado donde operen los bienes, cuestión que no se tiene en cuenta en ningún momento para la norma impositiva.

En cualquier caso nos encontramos con empresas reconociendo contablemente resultados provenientes de medir a valores corrientes en lugar de aplicar costo, sin el aval de las normas contables, cuestión que debería plasmarse en las notas de los estados contables a fin de tenerse en cuenta como mínimo para la comparabilidad de los estados tanto propios como ajenos.

No perdemos de vista que finalmente el valor límite a aplicar a cada uno de los bienes va a controlar cualquier exceso que se hubiera producido en las valuaciones a valor de mercado, pero esto no corrige el resultado que pudiera haberse reconocido en un ejercicio en detrimento de otro, o si durante el ejercicio se desafecta un bien y se muestra un resultado negativo de la operación, que no fue tal sino producto de una sobre valuación del activo en su ingreso.

Como vemos a través de diferentes ejemplos se van presentando todo tipo de distorsiones que afectarían la comparabilidad de los Estados Contables, tanto en el propio ente como el de este con otros.

Dejamos para más adelante definir cuál será la contrapartida a dar al incremento patrimonial.

EL EGRESO DE LOS BIENES "EXTERIORIZADOS" POR OTROS DEL PATRIMONIO

Se presenta también la inquietud del tratamiento a brindar a los bienes que se deben dar de baja del patrimonio por estar vinculados al sinceramiento efectuado por personas humanas que se adjudicaron su tenencia.

Esto se produce a raíz de la posibilidad que brinda la Ley 27.260, de asignarse una persona física la titularidad de un bien que hasta ese momento se encontraba en la tenencia de la empresa.

La empresa no "sincera", pero tuvo que reconocer que la titularidad era de otro y debe dar de baja esos bienes.

Lo primero a analizar es si la baja de los activos sincerados, permite la continuidad de la empresa o la excluye del concepto de "empresa en marcha" en cuyo caso no solo necesita revelar especialmente esa condición y modificar la forma de medición de los bienes restantes.

En cambio se nos ocurren distintas alternativas, si la salida de los bienes no compromete la condición de empresa en marcha, donde deberían sacar los bienes y partidas relacionadas a su valor contable imputando la contrapartida a por ejemplo:

- el socio/accionista en el caso que los mismos presenten cuentas acreedoras.
- a resultados acumulados: "Baja por Ley 27.260", cuando los destinatarios finales sean parte de la sociedad, porque entendemos que esos bienes que ahora se disponen eran parte de los resultados que se fueron formando a partir de los excedentes que no estaban vinculados con aportes o retiros de los socios o sea los resultados de los ejercicios anteriores.
- a resultados del ejercicio: "Otros egresos terceros Ley 27.260", cuando el destinatario final sea un tercero ajeno al ente, asimilando la operación a una donación.

Se debería analizar la posibilidad de contingencias provenientes de terceros, inversionistas, acreedores, Bancos, que hayan considerado el patrimonio de la sociedad con anterioridad a estas operaciones para tomar decisiones y que se vean afectados por la operatoria.

EL TRATAMIENTO CONTABLE DEL "IMPUESTO ESPECIAL"

Un análisis separado merece el tratamiento contable del impuesto especial [\(6\)](#) que se originó como consecuencia del ingreso al sinceramiento de bienes, lo cual trajo a discusión distintas posiciones tanto desde lo impositivo, como desde lo contable, acerca de que tratamiento brindar a ese impuesto.

Alguno de los temas en discusión son:

- Es deducible o no del impuesto a las ganancias (cuestión que no abordaremos en este trabajo).
- ¿Es un gasto vinculado a la adquisición del bien? entendiendo por esto un gasto necesario para la incorporación del bien al patrimonio.
 - o, ¿es otro gasto?
 - ¿a qué ejercicio debe atribuirse?

Si se entiende por el costo de un bien todo gasto necesario para incorporar el bien al patrimonio, necesitamos analizar si el impuesto especial reviste o no esa condición.

Si partimos de la definición que dice que en un sentido amplio, costo es el sacrificio que debe afrontar el ente para adquirirlo, casi podríamos afirmar que el impuesto especial es un costo.

Sin embargo, todos los bienes objeto del sinceramiento han sido adquiridos, sin dudas al respecto, con anterioridad al momento del sinceramiento; con tanta anterioridad, que no importa que cierre contable tuviera la empresa, el bien, debía ser anterior al 31 de diciembre de 2015, como condición sine qua non, para poder ingresar al sinceramiento fiscal.

Lo que nos lleva a reflexionar sobre la vinculación del gasto con el bien adquirido y concluir que el pago del impuesto no está relacionado con la adquisición del bien, sino con el "sinceramiento del bien", un bien que había sido adquirido con anterioridad, utilizado por el ente pero en forma oculta.

Este gasto viene a ser una suerte de "impuesto concentrado", que viene a reemplazar al cúmulo de impuestos omitidos, multas posibles, sanciones de distinto tipo, que en principio desaparecen, si el contribuyente cumple con todas las condiciones para poder ingresar: sinceramiento de la totalidad de los bienes omitidos y pago del impuesto correspondiente en tiempo y forma.

El pago del impuesto especial es la contraprestación del "perdón".

La empresa analiza la conveniencia o no de la exteriorización de los bienes, a partir de las condonaciones y liberaciones que obtiene a cambio de ese impuesto especial y en función a ese análisis toma la decisión, que nada tiene que ver con la adquisición de los bienes.

En conclusión el impuesto especial contablemente debería ser tratado como otro gasto/egreso.

Nos queda por analizar, si la contrapartida contable, tanto de los bienes exteriorizados como del gasto incurrido, por su naturaleza y origen, están vinculados con resultados de ejercicios anteriores o con resultados del ejercicio.

Siguiendo con la línea de pensamiento esbozada y considerando que los bienes ya habían sido adquiridos con anterioridad al momento del sinceramiento y que los ejercicios contables vinculados con esas adquisiciones ya se encuentran cerrados, la contrapartida de los bienes necesariamente tiene que tener una contrapartida en patrimonio neto, bajo alguna denominación que exprese claramente que se trata de un incremento o disminución vinculada al sinceramiento.

En cambio con respecto al impuesto especial, el gasto debería atribuirse a un resultado del ejercicio, por ser este el ejercicio en que la empresa toma la decisión de sincerar los bienes y por estar este gasto vinculado directamente a la conveniencia económica y coyuntural de la empresa.

EL TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS PLANES DE REGULARIZACIÓN DE DEUDAS

No queremos dejar de brindar una mirada sobre el registro contable que se brinda a los

intereses, resarcitorios, punitivos y multas cuando la empresa efectúa planes de regularización de deudas.

En líneas generales estos conceptos son imputados como parte de los resultados del ejercicio, aún cuando los periodos incluidos no correspondan al ejercicio en sí.

Este tratamiento es consecuencia de la falta de devengamiento de la deuda que provocan esos intereses y multas en los periodos correctos y que generan verdaderos "pasivos ocultos"; amparándose en el supuesto principio de costo-beneficio, dejan de evaluarse y contabilizarse en el ejercicio correspondiente y se exteriorizan aprovechando el plan de regularización, dando lugar a deudas que en muchos casos resultan significativas.

¿Qué imputación contable sería entonces correcta para estos conceptos?, no corresponden al ejercicio, pero ¿podríamos contabilizarlos como A.R.E.A?

Existe consenso en la profesión en que la aplicación práctica del concepto de A.R.E.A corresponde utilizarse cuando:

a) se corrigen errores (de cálculo; de falta de consideración de información existente), se trata de una incorrección, no intencionada.

b) se cambian las normas o métodos contables para la medición del patrimonio.

Téngase presente que en el concepto de "error" está la falta de intención, para lo cual tendríamos que estar ante una situación de ignorancia de las normas contables en cuanto a cuando debe reconocerse un pasivo.

Existiendo el conocimiento, no puede tratarse de un error, sino de un ocultamiento intencionado que puede darse por razones que van desde la comodidad, practicidad, etc. hasta la posibilidad de querer mostrar una mejor posición patrimonial, solo por poner algunos ejemplos.

No podemos pensar para estos conceptos el tratamiento de resultados del ejercicio, pero tampoco deberíamos incluirlos en A.R.E.A., sin embargo si tienen que afectar el resultado de los ejercicios anteriores dado que es allí donde deberían haber impactado oportunamente.

CONCLUSIONES

La Ley 27.260, ha establecido normas específicas para valuar los bienes incorporados por el sinceramiento a la fecha de preexistencia, que no deberían reemplazar a las normas contables específicas, sobre todo en los casos en los que se cuenta con la información de los costos reales involucrados de los bienes.

Si la operatoria implicó una salida de bienes del patrimonio a causa del sinceramiento de terceros, se deberá analizar si la misma compromete el concepto de "empresa en marcha", para la empresa, caso contrario se puede pensar en diferentes alternativas dependiendo de si los terceros son parte del ente o ajenos al mismo.

El impuesto especial que la empresa tuvo que efectuar a fin de poder incorporarse al sinceramiento, no reviste el carácter de un gasto para la adquisición de un bien en su ingreso al patrimonio, sino que es la contraprestación necesaria para obtener un "perdón" de impuestos, multas y sanciones que se darían de no sincerar los bienes, si los mismos son descubiertos por la AFIP.

Considerando que los bienes ya habían sido adquiridos con anterioridad al momento del sinceramiento y que los ejercicios contables vinculados con esas adquisiciones ya se encuentran cerrados, la contrapartida de los bienes necesariamente tiene que tener una contrapartida en patrimonio neto, bajo alguna denominación que exprese claramente que se trata de un incremento o disminución vinculada al sinceramiento.

En cambio con respecto al impuesto especial, el gasto debería atribuirse a un resultado del ejercicio, por ser este el ejercicio en que la empresa toma la decisión de sincerar los bienes y por estar este gasto vinculado directamente a la conveniencia económica y coyuntural de la empresa.

En cuanto al tratamiento a brindar a los intereses y multas, estos deberían devengarse sin excusas en los ejercicios en los que impactan, de modo de brindar una mejor información contable y evitar situaciones no deseadas en cuanto a su reconocimiento.

BIBLIOGRAFÍA

Sergio Hauque; Gabriel Haquin: "El registro contable de transacciones no exteriorizadas. El caso de los blanqueos tributarios".
<https://bibliotecavirtual.unl.edu.ar/ojs/index.php/CE/article/viewFile/1150/1792>

Cóccaro, Ana M. EL sinceramiento fiscal. Posibles efectos en la contabilidad y la auditoría de estados financieros. <http://www.consejosalta.org.ar/wp-content/uploads/Lectura.pdf>

Ley 27260, su decreto reglamentario y normas vinculadas.

Resolución Técnica 16 y 37 de la F.A.C.P.C.E.

(1) Ley Impuesto a las Ganancias.

(2) Art. 38, ley 27.260.

(3) Art. 39, ley 27.260.

(4) Ley 27.260, artículo 40.— A los efectos de la declaración voluntaria y excepcional, las tenencias de moneda y bienes expresados en moneda extranjera deberán valuarse en moneda nacional considerando el valor de cotización de la moneda extranjera que corresponda, tipo comprador del Banco de la Nación Argentina, vigente a la Fecha de Preexistencia de los Bienes. Cuando se declaren voluntariamente acciones, participaciones, partes de interés o beneficios en sociedades, fideicomisos, fundaciones, asociaciones o cualquier otro ente constituido en el país y/o en el exterior, los mismos deberán valuarse al valor proporcional que tales acciones, participaciones, partes de interés o beneficios representen sobre el total de los activos del ente conforme lo determine la reglamentación. Los bienes inmuebles se valuarán a valor de plaza conforme lo dicte la reglamentación. Los bienes de cambio se valuarán a la Fecha de Preexistencia de los Bienes, conforme lo previsto en el inciso c) del artículo 4º de la ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. La exteriorización establecida en el párrafo que antecede implicará para el declarante, la aceptación incondicional de la imposibilidad de computar —a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias— los bienes de que se trata, en la existencia inicial del período fiscal inmediato siguiente. Tratándose de otros bienes, los mismos deberán valuarse a la

Fecha de Preexistencia de los Bienes, conforme a las normas del Impuesto sobre los Bienes Personales, cuando los titulares sean personas humanas o sucesiones indivisas, y de acuerdo con las disposiciones del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, de tratarse de los sujetos comprendidos en el artículo 49 de la ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 1997) y sus modificaciones.

(5) RG 3919 (AFIP), artículo 19. - Los automotores radicados en el país declarados por las personas humanas o las sucesiones indivisas deberán valuarse conforme se indica a continuación: a) Adquiridos con anterioridad al 1° de enero de 2016: de acuerdo con las normas del impuesto sobre los bienes personales. A tal efecto podrá consultarse la tabla de valuaciones que obra en el micrositio "Ganancias y Bienes Personales Personas Físicas" (<http://www.afip.gob.ar/gananciasybienes/>) del sitio "web" de este Organismo. b) Adquiridos entre el 1° de enero de 2016 y la fecha de promulgación de la Ley N° 27.260: según la valuación que surja de la tabla de valores de referencia que elabora la Dirección Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad del Automotor y de Créditos Prendarios de la República Argentina vigente a la fecha de promulgación de la ley, a los fines del cálculo de los aranceles que se perciben por los trámites de transferencia e inscripción de tales bienes. Dichos valores de referencia, podrán ser consultados en el micrositio "Sinceramiento" disponible en la página "web" del Organismo (<http://www.afip.gob.ar>). La valuación de las aeronaves, naves, yates y similares, radicados en el país, declarados por personas humanas o las sucesiones indivisas, deberá surgir de una constancia emitida por una entidad aseguradora que opere bajo la supervisión de la Superintendencia de Seguros de la Nación, suscripta por persona habilitada. En el caso de automotores, aeronaves, naves, yates y similares, radicados en el exterior, declarados por personas humanas o sucesiones indivisas, su valuación deberá surgir de una constancia emitida por entidad aseguradora del exterior, la que deberá ser suministrada por el declarante al presentar la declaración jurada de adhesión. **Cuando se trate de sujetos comprendidos en el artículo 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, para la valuación de los automotores, aeronaves, naves, yates y similares, se aplicarán las normas del impuesto a la ganancia mínima presunta, de acuerdo con lo previsto en el último párrafo del artículo 40 de la Ley N° 27.260** (el resaltado es nuestro).

(6) Artículo 41.— Establécese un impuesto especial que se determinará sobre el valor de los bienes que se declaren voluntaria y excepcionalmente expresados en moneda nacional de acuerdo a la metodología de valuación prevista para cada caso en la presente ley, conforme las siguientes alícuotas: a) Bienes inmuebles en el país y/o en el exterior: cinco por ciento (5%); b) Bienes, incluidos inmuebles que, en su conjunto, sean de un valor inferior a pesos trescientos cinco mil (\$ 305.000): cero por ciento (0%); c) Bienes, incluidos inmuebles que, en su conjunto, sean de un valor que supere la suma prevista en el inciso b) del presente artículo pero que sea menor a pesos ochocientos mil (\$ 800.000): cinco por ciento (5%); d) Cuando el total de los bienes declarados supere la suma prevista en el inciso c), sobre el valor de los bienes que no sean inmuebles: 1. Declarados antes del 31 de diciembre de 2016, inclusive: diez por ciento (10%). 2. Declarados a partir del 1° de enero de 2017 hasta el 31 de marzo de 2017, inclusive: quince por ciento (15%). e) Ante los casos previstos en el inciso d),

se podrá optar por abonar el impuesto especial mediante la entrega de títulos BONAR 17 y/o GLOBAL 17, expresados a valor nominal, a una alícuota de diez por ciento (10%). Esta opción podrá ejercerse desde la vigencia de la ley hasta el 31 de marzo de 2017, inclusive.