

TÍTULO:	EL CONTADOR FRENTE AL SINCERAMIENTO
AUTOR/ES:	Kerner, Martín
PUBLICACIÓN:	Práctica Integral Buenos Aires (PIBA); Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	IX
PÁGINA:	-
MES:	Junio
AÑO:	2017
OTROS DATOS:	-

---

MARTÍN KERNER

## EL CONTADOR FRENTE AL SINCERAMIENTO

### CONTABILIZACIÓN Y AUDITORÍA DE LOS EFECTOS PRODUCIDOS POR EL ACOGIMIENTO A LOS BENEFICIOS DE LA LEY DE SINCERAMIENTO FISCAL

#### I - INTRODUCCIÓN

---

Uno de los aspectos que más dudas y consultas de contadores ha generado en los últimos meses es el relativo a la contabilización de los efectos del acogimiento a los beneficios de la [ley 27260 de sinceramiento fiscal \(LSF\)](#). Esta ley que fue sancionada hacia mediados del año 2016 tuvo a los contribuyentes y a los contadores que los asesoran muy atareados durante el segundo semestre del año 2016 y los primeros meses del año 2017, considerando todas las alternativas y situaciones que se podrían generar respecto del sinceramiento de ciertas operaciones provenientes de ilícitos tributarios y su exteriorización con un plazo perentorio, que finalizó al cierre del primer trimestre del 2017. La exteriorización producto del sinceramiento tuvo muchas particularidades, algunas inusuales y novedosas, y se realizó en cabeza de personas humanas y, también, en el caso de personas jurídicas. Estas últimas, las sociedades, son aquellas obligadas a presentar estados contables auditados a ciertos organismos de control, por lo que, una vez completadas las etapas de la exteriorización fiscal y todas sus formalidades, surgieron las dudas respecto al tratamiento contable a brindar en estos casos tan atípicos e indeseables. Y aquí comenzó una serie de opiniones de distintos profesionales con las más variadas situaciones, algunas de las cuales tocan lo que comúnmente se conoce como "contabilidad creativa", es decir, opiniones sin fundamento alguno que son brindadas despreocupadamente, que pueden generar tratamientos contables no sustentados sobre bases normativas y que pocos analizaron en profundidad.

Y a la postre, los temas a considerar no son solo contables, ya que no se puede soslayar la tarea del auditor de los estados contables de sociedades que hayan adherido a este tipo de sinceramiento, tanto en su tarea como tal como por las obligaciones dispuestas por ley, como sujeto obligado a informar operaciones sospechosas de lavado de activos, que alcanzan también al síndico societario que sea contador.

Estos temas derivaron en acaloradas discusiones y opiniones profesionales dispares, por lo controvertido y álgido que es el tema de exteriorizar bienes provenientes de hechos ilícitos, como la evasión tributaria o participación en la evasión tributaria. Nuestra intención es, entonces, brindar una opinión respecto de tan cuestionado punto.

#### Cuestiones clave

En primera medida, y como es debido, citaremos las cuestiones legales a tener presentes por los profesionales al momento de abordar esta temática. Por tanto, listamos a continuación las normas que debemos considerar en estos casos:

- Blanqueo: régimen de sinceramiento fiscal previsto en el [Libro II de la ley 27260](#) (LSF).
- Antilavado: [ley 25246](#) y modificatorias. Encubrimiento y lavado de activos de origen delictivo.
- [Resolución \(UIF\) 65/2011](#) para contadores que son auditores y síndicos societarios y [resolución \(UIF\) 92/2016](#) relativa al sinceramiento fiscal.
- [Resolución \(FACPCE\) 420/2011](#) que incluye los procedimientos para el auditor y el síndico relacionados con antilavado.
- [Informe 21 del CENCyA](#) (Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría dependiente de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas) relacionado a la actuación del contador frente al sinceramiento fiscal.
- Normas contables profesionales argentinas (RT: resoluciones técnicas emitidas por la FACPCE), entre ellas, las resoluciones técnicas 16, 17 y 41.

#### II - CONTABILIZACIÓN Y AUDITORÍA DEL SINCERAMIENTO

---

Comencemos por reconocer que no hay normas contables que prevean el tratamiento contable a dispensar en una exteriorización que es producto de un sinceramiento fiscal. No las hubo, no las hay ni las habrá, sencillamente porque las

normas contables no pueden considerar el tratamiento de hechos ilícitos que puedan generar este tipo de procedimientos (como ser, al menos, evasión tributaria). Por lo que nuestra opinión se basa en la aplicación de los conceptos generales, contenidos en el marco conceptual (RT 16), como el principio de acumulación o devengado.

### Registración contable

¿Qué hacer, entonces, cuando no hay normas contables específicas? Aplicando lo dispuesto por la sección 4 de la resolución técnica 41 y la sección 9 de la resolución técnica 17 relativa a solucionar cuestiones no previstas, como el caso de un sinceramiento fiscal (por ser el reconocimiento de un hecho ilícito), se requiere seguir una línea de pensamiento deductivo con ciertas bases. Cuando no hay normas particulares, es preciso buscar disposiciones que traten temas parecidos (analogía). No encontramos normas asimilables al reconocimiento de ilícitos, por lo que el paso siguiente requiere aplicar las normas generales y los conceptos del marco conceptual.

En este punto, sí contamos con normas generales de la contabilidad (marco conceptual de la RT 16 y normas generales de las RT 17 y 41), que, de este modo, son las que deberán cumplirse, a saber:

El reconocimiento o la baja de activos altera el patrimonio (lo aumenta o disminuye) y, según las normas contables generales, las variaciones del patrimonio tienen dos causas:

- a) aportes o retiros de los propietarios; o
- b) resultados.

En el caso del sinceramiento, la incorporación de activos exteriorizados (efectivo o bienes) no representa un aporte o un retiro de los propietarios. Por lo tanto, deberá ser considerado un resultado, que debe exponerse, como tal, en el estado de resultados.

La exteriorización de dinero, moneda extranjera, bonos, bienes o inmuebles producto de leyes de sinceramiento, como la 27260, en nuestra opinión, se deberá registrar como un alta del activo correspondiente y, la contrapartida, como un resultado del ejercicio. El mismo es un resultado ordinario (no califica como extraordinario) y se reflejará dentro de la categoría "otros ingresos/egresos" en el período de su exteriorización (cuenta que podría denominarse "beneficio acogimiento, ley 27260" u otra denominación similar).

También tenemos casos de bienes que pertenecían al activo de una sociedad y que se exteriorizan en cabeza de otra persona (es decir, el sinceramiento produce la baja de un bien de la contabilidad, sin contraprestación alguna). En este caso, la baja de un activo (por traspaso a una persona humana) no es un aporte o un retiro de los propietarios. Por lo tanto, deberá ser considerado un resultado, que debe exponerse en el estado de resultados entre los "otros egresos" ordinarios del ejercicio (en este caso, con una cuenta que podría denominarse "pérdida/resultado acogimiento, ley 27260" o similar).

### Empresa en marcha

Estos últimos casos mencionados, donde un bien registrado como activo por una sociedad es exteriorizado por otra persona, generan situaciones de las más variadas. Podría tratarse del caso de empresas con actividades y muchos activos para sus fines, que realizan esta baja de algún bien, que no termina siendo significativo en el total del activo empresarial. En otros casos, puede tratarse de una sociedad que solo contaba con un activo significativo (inmueble, por caso) y sin otro que soporte una actividad comercial aparente. La "salida" de este activo principal evidencia, finalmente, un problema de empresa en marcha. La empresa debería disolverse si "elimina" su activo principal. Ahora bien, siendo mal pensados, dudáramos de lo que esa empresa realizaba antes del sinceramiento. Nos podríamos cuestionar: ¿ese activo era un bien de uso? ¿Lo usaba la empresa? ¿Con qué fines? ¿O la empresa era solo una pantalla para ocultar a los verdaderos dueños? Dejamos la inquietud, pero no esperamos respuesta. Como sea, si la empresa se disolviera, hay que aplicar las reglas relativas a la falta de empresa en marcha, tanto en la contabilidad como en la auditoría (ver sección 1, RT 17 o 2.1., RT 41 y, también, el impacto para las normas de la RT 37).

### Valuación

Respecto de la valuación de los activos que se incorporan producto del sinceramiento, cuando se trata de bienes que no son efectivo en pesos o en moneda extranjera, por lo atípico de la situación, no es posible aplicar las normas contables (que requieren utilización de costo, que no existe, o de valores corrientes); por lo que la sugerencia es utilizar el mismo importe con el cual fue reconocido a efectos fiscales en el sinceramiento. Si el bien se da de baja, por supuesto que será al importe que estaba contabilizado en la empresa.

### Resultado ordinario

Hay profesionales que también opinan que el producto del sinceramiento debe reconocerse como un resultado extraordinario. En este caso, claramente no está de acuerdo con las normas contables. El sinceramiento es un resultado ordinario del ejercicio (o en todo caso, AREA), pero nunca extraordinario. Para ser extraordinario, el resultado tiene que ser atípico, excepcional, que no haya ocurrido en el pasado y que no vuelva a ocurrir en el futuro (esto solo ya es raro en un país donde los "blanqueos fiscales" son recurrentes). Pero no termina ahí: tiene que haber sido producido por decisiones ajenas al ente (como un siniestro o expropiación). Un blanqueo es una decisión justamente de la empresa, por lo que nunca puede ser extraordinario (ver: RT 9, Cap. IV, estado de resultados, resultados extraordinarios).

### AREA: Ajustes de resultados anteriores

Más allá de lo expuesto, hay otros colegas que consideran que la imputación debería ser una modificación de resultados de períodos anteriores, conocida por sus siglas como "AREA", es decir, imputar el alta o baja exteriorizada con contrapartida en los resultados acumulados, porque se trata del reconocimiento de resultados que se generaron en períodos anteriores.

Nuestra postura es contraria a tal registración, por cuanto el AREA sí tiene normas contables que establecen las situaciones en las cuales amerita su aplicación (ver sección 2.10, RT 41 o 4.10, RT 17) y se refieren solo al reconocimiento de errores contables, significaciones o a la aplicación de cambios de políticas o normas contables. Una exteriorización producto de un sinceramiento -claro está- no proviene de la aplicación de una norma o criterio contable diferente y, a nuestro entender, tampoco se trata de un error u omisión desprevénida, sino de una exteriorización deliberada promovida por beneficios fiscales que de otro modo no se hubiera reconocido. La exteriorización permite, justamente, sincerar operaciones no reconocidas en períodos previos, con la finalidad de realizar ocultamientos deliberados a fin de reducir la carga fiscal; por lo que no puede ser considerado como un mero "error u omisión", sino como un acto deliberado y con intención, punible por las leyes tributarias, ahora perdonadas por el sinceramiento. Ergo, si no hubiera existido el beneficio de la ley de sinceramiento, no se habría contabilizado ningún activo. Entonces, ¿por qué pensar que es un error? No se "descubre un error", sino que fue hecho con la intención deliberada de ocultarlo en la búsqueda de beneficios tributarios.

Más allá de estas consideraciones nuestras, tampoco pensamos que sería descabellado que una entidad decida aplicar el

proceso de considerarlo como una modificación de períodos anteriores. Finalmente, sea vía AREA o como resultado del período (como es nuestra preferencia), termina aumentando (o disminuyendo) los resultados acumulados y tales resultados son distribuibles a los propietarios, siempre que haya decisión de asamblea al respecto.

En definitiva, cambiará la forma de contabilizarse y explicarse por notas su aplicación, pero terminará generando un aumento o disminución en el patrimonio.

Volviendo a nuestra recomendación, tratarlo como un resultado del período del sinceramiento es, en definitiva, hacer referencia a que ese resultado es producto de una ley que se aplica en el período de la exteriorización, con una extensa explicación por nota de la situación, claro está. La ley de sinceramiento, justamente, le evita al contribuyente sincerado justificar cómo y cuándo obtuvo los beneficios que le permitieron obtener los bienes exteriorizados, por lo que tratar de encontrar el origen contable se tornaría impracticable (ver: RT 8 al respecto).

### Contabilidad creativa

Pero aquí no termina todo. Más osados, y por nuestra parte totalmente equivocados, hay ciertos colegas que opinan livianamente que la registración del sinceramiento se realice con contrapartida en una "reserva especial" en el patrimonio neto, sin justificación normativa alguna. Desconocemos el origen de tal pensamiento. Pero, como es claramente sabido, las reservas solo se pueden hacer por decisión de propietarios (en reunión de socios o asamblea de accionistas) y respecto de los resultados del ejercicio o acumulados. La pregunta es, entonces, ¿cómo reservar algo que no pasó por los resultados? Lamentablemente, en la registración contable del sinceramiento muchos colegas utilizan lo que se denomina "contabilidad creativa", es decir, realizar registraciones sin sustento normativo alguno. La contabilidad tiene normas contables que deben cumplirse, para que un auditor pueda opinar al respecto en su informe de auditoría. ¿Cómo opinar que está de acuerdo a las normas contables la constitución de una reserva que no tiene sustento normativo alguno?

En este punto, nos parece avizorar una tendencia poco valerosa por parte de los contribuyentes sincerados a querer ocultar, en todo lo posible, el producto del sinceramiento, por lo que les genera aversión nuestra sugerencia de reconocerse vía resultado del período. No logramos comprender el motivo, ya que lo exteriorizado fue, al fin y al cabo, un resultado. Si el contribuyente adhiere al sinceramiento, está reconociendo públicamente que intervino en una operación de evasión tributaria, sincerando su situación de haber cometido un delito fiscal. Entonces, ¿por qué molestarse por un punto tan poco relevante como reconocer un resultado? Pareciera que algunas entidades creen que, si es reconocido en resultados del período, genera un punto de atención que podría ocultarse, si es imputado en forma directa al patrimonio. Esto nos parece aún peor que el propio sinceramiento, porque parecerían pretender que cuanto menos se perciba la situación, mejor es. La contabilidad, justamente, tiene por objetivo todo lo contrario. Es decir, busca ser transparente y clara para informarles la situación económica a los lectores de los estados contables. Siendo crudos al respecto, producto del sinceramiento "aparecen o desaparecen" bienes o dinero "de la nada misma", solo porque una ley como la 27260 les permite a los que fueron evasores eludir responsabilidad, costos y penas de sus actos delictivos, lo que es triste para la ética de nuestro país y nuestra profesión. Entonces, ¿cuán malo termina siendo ahora que se reconozca lo sincerado dentro del resultado? ¡Por una vez, llamemos las cosas por su nombre! Hasta podríamos confesar que el nombre que proponíamos para reconocer el sinceramiento en resultados era "beneficio por evadir y no ir preso". Pero, obviamente, pocas empresas adherirían a esta propuesta, por lo que finalmente lo cambiamos ligeramente por "beneficio acogimiento, ley 27260".

### ¿Cuándo registrar?

El proceso de sinceramiento comenzó en el segundo semestre de 2016 y finalizó el 31/3/2017. Muchas exteriorizaciones se presentaron en los primeros meses del año 2017. Si la sociedad tiene fecha de cierre de ejercicio en diciembre, ¿cuándo registrar el sinceramiento? ¿Debe estar contabilizado al 31/12/2016 o registrarse en la fecha que se exteriorizó, que pudo ser los meses siguientes? Esto también está tratado por nuestras normas contables, en la sección 2.9 de la resolución técnica 41 o la 4.9 de la resolución técnica 17, conocido como "hechos posteriores al cierre". Los hechos posteriores, que confirman hechos nacidos con anterioridad al cierre, deben ser reconocidos en dicha fecha. En nuestra opinión, en este caso se trata de hechos ocurridos después del cierre, pero que habían nacido con anterioridad. Desde que aparece la ley en el 2016, la sociedad conoce el efecto del sinceramiento, aunque finalmente se presenta al Fisco con fecha posterior. En este caso, deberá estar reconocido a la fecha de cierre y explicar, por notas, la fecha de exteriorización que es posterior.

De todas formas, si no se reconoce al cierre, igualmente hay que presentar una nota explicando la situación del sinceramiento como hecho relevante posterior al cierre. Por lo tanto, y dado que la nota debe presentarse de todas formas, es conveniente ya presentar su reconocimiento contable.

### Auditoría

¿Qué actitud debería adoptar un auditor durante el proceso de auditoría de un cliente que se ha acogido a la ley de sinceramiento fiscal?

El auditor deberá evaluar los efectos que le generan el haberse acogido a la LSF en su auditoría.

La situación en sí misma es un nuevo riesgo de auditoría, que tanto la planificación como la ejecución del proceso deberán contemplar a los efectos de emitir una conclusión adecuada en el informe del auditor.

Es de esperar que el acontecimiento de este tipo de eventos en el ente bajo auditoría lleve a que ciertas consideraciones, que el auditor pudo haber tomado, deban ser reevaluadas, tales como la confianza en el control interno y la adhesión del propietario o gerencia a las políticas o prácticas que los mismos han establecido y, consecuentemente, deba modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de algunos procedimientos a realizar.

Entre otras cosas, el auditor deberá considerar:

- Integridad del sinceramiento (¿sinceró todo lo que debería?)
- Empresa en marcha: continuidad de la sociedad con baja de activos
- Carta de confirmación de la gerencia o propietarios
- Inclusión de notas explicativas en los estados contables y consideración de agregar un "párrafo de énfasis" en el informe del auditor (RT 37)

Para finalizar, entonces, podemos presentar el siguiente cuadro resumen:

Casos más típicos	Contabilidad		Auditoría
	Activo	Contrapartida	

Bienes incorporados	Valuación	Resultados no asignados Resultado del ejercicio	Revisión de la valuación
Bienes que salieron del patrimonio	Se da de baja el bien	Resultados no asignados Resultado del ejercicio	Continuidad de la sociedad

### **III - SINCERAMIENTO FRENTE A LA LEY ANTI LAVADO**

En este apartado vamos a resumir los principales puntos relativos a la ley 25246 sobre encubrimiento y lavado de activos de origen delictivo, en consonancia con las normas de la Unidad de Información Financiera (UIF) relativas a contadores y las disposiciones de la profesión al respecto.

#### **Definición de lavado de dinero o activos**

Se denomina "lavado" al proceso mediante el cual los activos de origen delictivo se integran en el sistema económico legal con apariencia de haber sido obtenidos de forma lícita.

#### **Sujetos alcanzados a informar operaciones sospechosas de lavado**

Estos son solamente los contadores públicos que actúan como auditores o síndicos societarios respecto de personas humanas o jurídicas que sean, a su vez, sujetos obligados por la ley o bien, no siendo sujetos obligados, tengan un activo superior a 20 millones o hayan duplicado su activo o ventas en un año.

Estos auditores y síndicos tienen la obligación de informar a la UIF cualquier hecho u operación sospechosa, con independencia de su monto.

Encuadrada una operación inusual como sospechosa de lavado de dinero, el contador deberá reportarla a la UIF dentro de los 150 días corridos, presentando un reporte de operación sospechosa (ROS) junto a un informe que contenga una opinión fundada de la sospecha y acompañe toda la documentación de respaldo correspondiente.

A su vez, el contador tiene el deber de abstenerse de la divulgación, es decir, no informar al cliente o terceros de las actuaciones que han producido su informe a la UIF por haber detectado una operación sospechosa. A estos efectos, no son oponibles las normas de secreto profesional o compromisos de confidencialidad.

Si un contador incumple el deber de informar la operación sospechosa, es pasible de sanciones, como multas de 1 a 10 veces el valor total de los bienes u operación a los que se refiera la infracción, siempre que no constituya un delito más grave o una multa de \$ 10.000 a 100.000, cuando no se pueda establecer el valor real de los bienes.

#### **Sinceramiento y normas antilavado**

¿La LSF libera de responsabilidades a los contadores que brindan servicios a los sujetos que se acojan a sus beneficios?

Los sujetos que efectúen la exteriorización quedarán liberados de toda acción civil, penal tributaria y cambiaria, aduanera, administrativa y profesional que pudiera corresponder. Quedan comprendidos en esta liberación los auditores y síndicos (profesionales certificantes de los balances respectivos).

¿Cuáles son las responsabilidades liberadas?

Quedan liberadas las responsabilidades derivadas del momento en el cual los activos o ingresos regularizados debieron haberse exteriorizado o haberse detectado por el contador y no lo fueron.

¿Existen responsabilidades de los contadores que la LSF no libera?

Sí, las obligaciones de auditores y síndicos respecto de las normas y procedimientos antilavado de activos existen. Expresamente, la ley de blanqueo no libera al contador de reportar una operación sospechosa de lavado de dinero.

#### **Sinceramiento y operación sospechosa**

La exteriorización voluntaria de bienes en el país y en el exterior que se acoge a la LSF, ¿es una operación sospechosa de lavado de dinero?

Una exteriorización de activos, en los términos de la LSF, cumple con las características descriptas y, por lo tanto, es, en principio, una operación sospechosa, más allá de las excepciones establecidas por dicha ley, cuando la operación de exteriorización tenga su origen en la evasión tributaria o participación en la evasión tributaria.

¿Cómo debe proceder el auditor o síndico ante este tipo de operaciones sospechosas?

Una exteriorización de activos de la LSF es por definición una operación sospechosa, lo cual llevaría automáticamente a emitir el correspondiente ROS.

No obstante, la LSF exige de efectuar dicho reporte cuando la exteriorización de activos tuviera su origen en un ilícito de evasión tributaria o cambiaria o participación en la evasión tributaria.

Frente a esta exteriorización, debe solicitar al cliente su justificación económica o jurídica o financiera o comercial o de negocios, lo que fuera aplicable.

Si no se satisface el hecho de que las transacciones exteriorizadas encuadren íntegra y totalmente dentro de la figura de evasión tributaria o su participación, deberá efectuar indagaciones adicionales, aplicando la "regla conozca a su cliente". Si no se satisface, deberá presentarle un ROS a la UIF.

¿Cómo debe documentar el contador los procedimientos realizados?

Deben conservar la documentación que reúna los elementos de juicio válidos y suficientes obtenidos:

- Resultado de indagaciones.
- Documentación del origen de los fondos y activos.
- Carta de gerencia con la manifestación respecto de los bienes blanqueados no corresponden a lavado de dinero.

¿Un contador que no haya presentado un ROS de un cliente que se acogió al blanqueo puede ser requerido por la UIF en

el supuesto de que haya sido informado por otro sujeto obligado?

Sí, la UIF puede requerirle al contador que aporte datos sobre un caso particular. El contador debe justificar el criterio adoptado para concluir que no correspondía la emisión del ROS. Los procedimientos de la UIF y de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) deben estar documentados en los papeles de trabajo.

#### **Resumiendo**

Por último, recordamos que una operación de sinceramiento configura, en principio, una operación sospechosa de lavado de dinero en los términos de la ley antilavado. Si el auditor es un sujeto obligado a informarle a la UIF, deberá aplicar las normativas específicas, a fin de dar cumplimiento a tales leyes y obligaciones [por ej., reportando la operación o contando con los elementos de juicio por los cuales no reporta la operación como sospechosa, [R. \(UIF\) 92/2016](#)].

Recomendamos ver el [informe 21 del CENCyA de FACPCE](#) al respecto.

---

Cita digital: EOLDC096069A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.