

# LEY 27743, MEDIDAS FISCALES PALIATIVAS Y RELEVANTES: ACCIONAR Y CONSECUENCIAS EN LOS ESTADOS CONTABLES Y EN LOS INFORMES DEL AUDITOR



¿Es útil? (1) (0)

Valeria Torchelli ✓ Gustavo Símaro ✓ Diana Albanese ✓ 23/04/2025

## SUMARIO:

La vigencia de la ley 27743 que norma la exteriorización de activos no declarados (Título II) y una moratoria (Título I) hace necesario poner en discusión las alternativas de registración, medición y exposición y su posterior impacto en la tarea del auditor.

Los autores con un repaso doctrinario de algunos conceptos contables involucrados ponen en consideración distintos escenarios temporarios con sus consecuentes opciones contables y sus respectivos informes de auditoría; acompañando el trabajo con casos ejemplificativos.

## Esta doctrina fue publicada en:

- Profesional y Empresaria (D & G)

Valeria Torchelli[1]

Gustavo Símaro[2]

Diana Albanese[3]

## I - INTRODUCCIÓN

En Argentina, a lo largo de las últimas décadas, los distintos gobiernos anunciaron leyes de exteriorización de activos no declarados, denominados informalmente “blanqueos”, acompañados de moratorias con quitas de intereses y multas. En este trabajo se analizarán las particularidades del régimen implementado por la ley 27743 (2024) que proporciona medidas fiscales y paliativas relevantes, previendo en su Título I un régimen de regularización excepcional de obligaciones tributarias y en su Título II un régimen de regularización de activos. El análisis se enfocará en cuestiones contables según opiniones doctrinarias, las normas contables profesionales argentinas y su impacto en el informe del auditor de estados contables, según la visión de los autores.

## II - ASPECTOS CONTABLES

### 1. Reconocimiento - Título II de la ley 27743

En trabajos anteriores, Simaro & Torchelli (2017)[4], “Sinceramiento Fiscal, su impacto en resultados y en la información contable”, con motivo de la ley 27260 - Exteriorización de activos, ya se exponía nuestro pensamiento sobre el tratamiento contable de tal legislación y su impacto en los estados contables. La sanción de la ley 27743 durante el año 2024 nos hace repasar dicho tratamiento considerando el cuerpo normativo vigente al momento de la sanción y analizar, también, si existen cambios de cara a la próxima aplicación de la Norma Unificada Argentina de Contabilidad (Resolución Técnica 54, t.o. RT 59).

En esta ocasión, adicionalmente encontramos la particularidad del tiempo distante entre el momento de la sanción (6/2024) y promulgación de la ley (7/2024) y la fecha límite de existencia de los activos a exteriorizar. El artículo 24.4 de la ley 27743, dice que las sociedades podrán exteriorizar aquellos activos existentes y no declarados que se encontraran en su posesión, tenencia o guarda, al 31/12/2023, inclusive, a la que denomina “Fecha de Regularización”.

Repasaremos en el presente trabajo el tratamiento contable de los denominados “blanqueos”, que en esta oportunidad se conoce con el nombre de Régimen de Regularización de Activos, según Título II de la ley 27743. El acogimiento por parte de los emisores de estados contables a esta ley en el Título II, tendrá impacto en los estados contables del ejercicio donde ocurrió la adhesión al sinceramiento fiscal y en aquellos donde la adhesión sucede en el período de hechos posteriores.

Entre los motivos que nos hacen revisar el trabajo anterior -Simaro & Torchelli, 2017-, podemos mencionar diferencias en el marco legal y de puesta en ejecución en esta ley de blanqueo y la no adhesión de algunas jurisdicciones provinciales.

Por otra parte, la aparición de una nueva norma contable, RT 54 (t.o. RT 59) “Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad”, en adelante NUA, nos hace repensar el tratamiento contable. Al respecto destacamos que, excepto el caso de aplicación anticipada de la NUA, el

análisis debe hacerse bajo el actual marco normativo, es decir la RT 17 y la RT 41. No obstante planteamos también el tema bajo el cuerpo normativo de NUA a efectos de emisión de nuevas leyes de exteriorización y su tratamiento académico o adhesiones en la segunda o tercera etapa de la exteriorización.

Dado que inicialmente se podrá adherir al régimen hasta el 30/4/2025, con opción a que el Poder Ejecutivo extienda el plazo al 31/7/2025, serán varios los cierres de ejercicio que queden comprendidos en la necesidad de considerar la adhesión y sus acciones contables consecuentes.

La situación que enmarca la ley implica que los activos que se exteriorizan no fueron revelados en los estados contables del período en el que sucedieron. Su inclusión posterior, en ausencia de la ley 27743, implicaría el registro de pasivos ocultos debido a impuestos no pagados, intereses y posibles multas. Aquí cabe prestar atención al accionar que los emisores de estados contables habitualmente tienen ante ajustes de inspección convalidados por ellos o determinados de oficios por supuestos de ventas no registradas. La sociedad convalida el ajuste impositivo y solo registra el pasivo impositivo, intereses, multas, con contrapartida en Ajuste de Resultados de Ejercicios Anteriores en el mejor de los casos. Ahora bien, no realiza el ajuste por los ingresos que le dieron origen. Es decir, reconoce contablemente las consecuencias tributarias negativas de la omisión de ingresos, pero no así los resultados positivos (y la correspondiente contrapartida, aumento de activo o pasivo que disminuye) que dieron origen al ajuste convalidado.

Sea en el marco de la ley 27743 o en ausencia de la misma, los resultados omitidos corresponden a ejercicios distintos del que son expuestos y, por lo tanto, no formarán parte del resultado del período, sino que se expondrán en el estado de evolución del patrimonio neto, corrigiendo en más o en menos los resultados no asignados al inicio del ejercicio por tratarse de un ajuste de resultados de ejercicios anteriores (AREA), como lo indican Pahlen Acuña *et al.*, 2009.[5]

Santiago Lazzati[6], al respecto, sostiene que *"si los factores fundamentales de la pérdida o ganancia pertenecen a ejercicios anteriores y, en consecuencia, la modificación de estimación se debe a mera resolución de cierta condición aleatoria pendiente, dicha modificación debe presentarse como un ajuste de resultados de ejercicios anteriores ... Si, en cambio, la pérdida o ganancia en cuestión se debe a factores fundamentales ocurridos en el ejercicio, la modificación de estimación debe considerarse como un resultado del ejercicio..."*.

Las normas contables profesionales argentinas vigentes, RT 17, RT 41 y modificatorias[7], por su parte, admiten que deben computarse AREA con motivo de la corrección de errores en la medición de los resultados informados en estados contables de ejercicios anteriores o, la aplicación de una norma de medición contable distinta de la utilizada en el ejercicio anterior.

La NUA en su párrafo 92 se refiere a las correcciones de errores u omisiones de períodos anteriores manifiesta. Indica que una entidad corregirá los errores u omisiones de períodos anteriores de forma retroactiva, en los primeros estados contables que se emitan después de su detección:

- a) modificando la información comparativa para el período o períodos anteriores en los que se produjo el error; o
- b) si el error ocurrió con anterioridad al período más antiguo para el que se presenta información comparativa, corrigiendo los componentes correspondientes del patrimonio neto, al inicio de dicho período.

Igual tratamiento observamos en las normas internacionales, específicamente en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 8 (párrafo 42), que se refiere al tema.

Todo lo anterior tiene su basamento en un correcto apareamiento de ingresos y gastos y, consecuentemente, su imputación a los períodos de devengamiento. Como sostiene Fowler Newton (2021), *"por aplicación de las condiciones de devengamiento, las variaciones patrimoniales deben computarse en el período en que se produce su hecho generador"*.

Estas posiciones tanto de las normas como de la doctrina y profesión, genera, sin embargo, controversias cuando la ley 27743 impulsa la declaración de activos, perdonando las deudas tributarias, siempre que se respeten las fechas establecidas y se pague un "impuesto especial" cuando corresponda (existen casos cuya exteriorización no tuvo costo), que varía entre el 5% y el 15%, dependiendo de los montos y las fechas de adhesión.

Encontramos así dos posturas sobre el tratamiento contable del impuesto especial.

a. El "impuesto especial", es un evento nuevo (que surge de la ley) y debe registrarse como resultado del período en que se liquida. Esto significa que el hecho que genera el impuesto es la promulgación de la ley 27743, por lo que se devenga en ese período. Así el activo exteriorizado se registra con contrapartida a un ajuste a los resultados no asignados, pero el impuesto especial se imputa al resultado del período actual.

b. El tributo excepcional y "normalizador" es una consecuencia directa de no haber registrado un ingreso en el momento oportuno. Por lo tanto, la correlación de este resultado negativo debe asociarse al ingreso que lo originó y, por consiguiente, imputarse al mismo período en que se registró el ingreso. Al optar por este tratamiento contable, el ajuste a los resultados acumulados se calcula considerando la diferencia entre el activo que se declara y la determinación tributaria que surge de dicha declaración. Esto implica que el impuesto especial se considerará un ajuste a un resultado de un período anterior, ya que está directamente ligado a la omisión de la declaración de ingresos en ejercicios previos. Este enfoque se justifica por el hecho que, si no existiera este proceso de regularización fiscal, los impuestos

correspondientes a esos ingresos no declarados se habrían devengado en los ejercicios en los que se obtuvieron. Se destaca que la regularización fiscal busca corregir la situación de omisión de ingresos pasados, y es por eso que el impuesto especial se asocia con esos períodos.

#### - Hechos posteriores al cierre

Dado que tanto la promulgación de la ley como la adhesión pueden ocurrir en el período de hechos posteriores al cierre, consideramos conveniente abordar su análisis. Recordemos primero que conceptualizamos los hechos posteriores al cierre como *"aquellas situaciones que se producen entre la fecha de cierre del ejercicio económico anual y la fecha de difusión de los respectivos estados contables"*. [8]

Tanto la norma vigente como la NUA, refieren a la consideración de hechos posteriores como aquellos sucedidos entre la fecha de cierre de los estados contables y la de su aprobación por parte de la dirección. LA RT 17 en su punto 4.9 establece que *"deberán considerarse contablemente los efectos de los hechos y circunstancias que, habiendo ocurrido entre la fecha de los estados contables y la de su emisión, proporcionen evidencias confirmatorias de situaciones existentes a la primera o permitan perfeccionar las estimaciones correspondientes a la información en ellos contenida"*. La NUA también en su párrafo 96 distingue entre hechos posteriores confirmatorios, que proporcionan evidencia de las condiciones que existían a la fecha de los estados contables e implican ajustes retroactivos y hechos posteriores nuevos, que no requieren ajustes retroactivos pero que deberán revelarse en notas en tanto afecten o puedan afectar significativamente la situación patrimonial, la evolución patrimonial o la evolución financiera de la entidad.

En nuestro análisis, el activo no expuesto y sus correspondientes pasivos tributarios, producto de los resultados que le dieron origen, son un hecho cierto. Recordamos que si encuadramos este tratamiento en los términos de la citada ley 27743, dichos activos debieron existir al 31/12/2023. Entonces tenemos por un lado una situación cierta como lo son los activos no exteriorizados y por otro lado, un hecho que sería la promulgación de una legislación y/o la adhesión que permite regularizar la situación a un costo tributario mucho menor que el que hubiera sido exigible de no mediar la ley.

#### - Potenciales resultados del período

Consideramos importante hacer mención a un caso distinto que se plantea en virtud de la particularidad de la ley en cuestión. La ley indica que se pueden exteriorizar bienes que existían al 31/12/2023. Ahora bien, el Congreso la aprobó los últimos días de junio del año 2024 y la promulgación de la ley se efectuó durante el mes de julio del mismo año. Esto significa que ha quedado un lapso de tiempo mayor a los seis meses entre la fecha de corte para exteriorizar bienes y la primera fecha posible de adhesión.

Por lo tanto, puede suceder que se estén exteriorizando bienes generados con fondos provenientes de las actividades no declaradas durante el propio mes de diciembre en 2023 o en un momento anterior. Esto significa que cualquier ejercicio que cierre hasta el 30/11/2024 (excepto sea irregular y se haya iniciado con posterioridad al 31/12/2023), puede haber sido generador de la totalidad o parte de esos bienes que ahora se exteriorizan. Esto implica que al no haberse generado necesariamente en ejercicios anteriores deban reflejarse en el sistema contable como resultado del ejercicio y no como AREA.

Un ejemplo nos permitirá entender lo expuesto: ejercicio iniciado el 1/10/2023 y finalizado el 30/9/2024. La sociedad realizó su exteriorización durante el último mes del ejercicio (23/9/2024). Esa sociedad podría haber generado esos fondos o adquirido esos bienes en los meses correspondientes al ejercicio (octubre a diciembre del 2023) y, por lo tanto, la exteriorización será un resultado del ejercicio 2024.

Incluso nos podemos encontrar con sociedades que han iniciado su primer ejercicio durante el año 2023 y cuyo cierre es posterior a la fecha de adhesión. Esto hace imposible el tratamiento como AREA, dado que no existen períodos anteriores. De no haber omitido declarar estas operaciones las mismas serían resultados del ejercicio (*ver cuadro*).



La diferencia de criterio en el tratamiento de los distintos casos es significativa, dado que en uno modificaremos el estado de resultado, mientras que en el otro caso se modifican los resultados acumulados directamente al reconocerlos como ajuste a resultados ejercicios anteriores.

En un contexto de moderada o alta inflación, la consideración del reconocimiento como AREA tendrá finalmente efectos sobre el estado de resultados, ya que el ajuste por inflación de dicha partida

repercutirá en un RECPAM que afectará los resultados del ejercicio. Esto será neutro si el bien exteriorizado es un activo no monetario también sujeto al ajuste, pero no lo será si se trata de un bien que no tiene dichas características.

El destino final del mismo será similar. Serán distribuibles entre los accionistas, asignables a reservas, o capitalizables. A lo fines de demostrar rendimientos a terceros, usuarios de la información contable, la inclusión en el estado resultados, en caso de mostrarlos en el presente ejercicio podrá ser significativo.

Una consideración final sobre la exposición de saldos en caso que reconozcamos AREA será tener presente la necesidad de modificar información comparativa y saldos iniciales, complementando en nota a los estados contables con la correspondiente explicación.

## **2. Reconocimiento del Título I de la ley 27743**

La ley 27743 en su Título I crea el régimen de regularización excepcional de obligaciones tributarias, aduaneras y de seguridad social. Este tema también merece algunas consideraciones respecto del tratamiento contable.

Los intereses y multas cuyo "perdón" otorga la ley, que se hubiesen registrado y por lo tanto expuesto en los estados contables, deben reconocerse como un resultado positivo en el período, dado que se trata de un hecho nuevo. Bajo la misma óptica que observaba el impuesto especial para las condiciones del Título II de la ley, debemos decir que estamos frente a un hecho nuevo que genera una variación patrimonial modificativa en el momento donde la sociedad se adhiere a las condiciones del Título I de la ley 27743.

## **3. Clasificación de resultados**

Una vez establecida la naturaleza de estos conceptos, ya sea impuesto especial o quita de intereses y multas como resultados del ejercicio actual, se debe determinar cómo se revelarán en los estados contables.

La RT 8, de la FACPCE, que establece normas de exposición, clasificaba a los resultados en ordinarios y extraordinarios. Al respecto manifestaba que "*los resultados extraordinarios comprenden los resultados atípicos y excepcionales acaecidos durante el período, de suceso infrecuente en el pasado y de comportamiento similar esperado para el futuro, generados por factores ajenos a las decisiones propias del ente*".

Como lo hace parte de la doctrina recordemos la definición que el diccionario de la RAE da a ambos términos:[9]

- "*Ordinario: común, regular y que sucede habitualmente*";

- "*Extraordinario: fuera del orden o regla natural o común*".

Consideremos ahora que la NUA, al igual que lo hacen las normas internacionales de información financiera, no realizan esta apertura de los resultados con argumentos sostenidos en que dicha clasificación "*son producto de los riesgos de la actividad normal afrontados por una entidad, y no está justificada su presentación en un componente separado del estado de resultado. La naturaleza o función de una transacción u otro suceso, más que su frecuencia, deberían determinar su presentación dentro del estado de resultados*" (NIC 1, FC63).

La NUA incorpora a las notas como componente de un conjunto completo de estados contables, párrafo 32, lo que dará solidez informativa a la descripción de la situación en las mismas.

Fowler Newton (2002), cuya opinión compartimos, manifiesta su desacuerdo al decir "*el valor predictivo de los estados contables se acrecienta cuando los ingresos y gastos inusuales, anormales o infrecuentes se presentan por separado*".

La RT 9 exigía cuatro condiciones para el reconocimiento de resultados extraordinarios: ser atípicos, excepcionales, de suceso infrecuente en el pasado y comportamiento similar esperado en el futuro; y que sean generados por factores ajenos a las decisiones del ente.

Son muchas ya las leyes de blanqueo y moratorias que nuestro país ha tenido en las últimas décadas. Esta habitualidad (al menos uno por período gubernamental) hace que muchos colegas sostengan que no se puede, que no se trata de sucesos infrecuentes en el ayer y, además, seguramente se volverán a repetir en el futuro. Es decir, no cumplen las condiciones que hasta ahora se sostenían como necesarias para un reconocimiento y exposición de resultados como extraordinarios. No obstante, con la vigencia de la RT 17, en nuestra opinión el impuesto especial, consecuencia tributaria de la exteriorización de activos, es un resultado extraordinario. Si bien estos resultados deben exponerse netos del impuesto a las ganancias, para el caso del impuesto especial al no ser deducible de ganancias, no tiene efecto alguno.

## **4. Pasivos ciertos o contingentes por impuestos provinciales en jurisdicciones que no adhirieron o la inexistencia de ellos**

Como es conocido existen jurisdicciones provinciales que no adhirieron al Régimen de Regularización de Activos, fundamentalmente por motivos políticos. Nos encontramos, entonces, frente a la situación donde la sociedad decidió exteriorizar bajo la normativa nacional bienes sobre los que no había tributado, haciéndose beneficiario de importantes quitas en los costos tributarios, pero sin lograr su correlato en los impuestos provinciales, concretamente el impuesto sobre los ingresos brutos.

Esto significa la exteriorización de montos imposables cuyos pasivos tributarios hasta aquí no habían sido exteriorizados en los estados contables. Se desconoce cuál será el accionar de los organismos de

recaudación provincial. No obstante, al no adherir el Estado Provincial al régimen nacional, los organismos de recaudación jurisdiccionales deberían actuar en cumplimiento de sus deberes de funcionario público. Cabe agregar aquí que, dado que el Régimen promete secreto fiscal, las Provincias no tendrían inicialmente acceso a la base de datos por vía directa, estimándose que sí lo tendrán por vía bancaria u otras.

Estamos, entonces, frente a un pasivo legal, afectado por la incertidumbre que surge por el desconocimiento sobre el accionar que tendrá el organismo recaudador provincial de la jurisdicción que no adhirió al régimen nacional.

Aquí la puesta en discusión es: ¿estamos frente a un hecho cierto, pasivo tributario o frente a una contingencia, previsión?

Tanto la vigente RT 17 como la NUA conceptualiza los hechos contingentes como aquellos cuya concreción o falta de concreción depende de hechos futuros, no controlables por la entidad. Luego indican que una entidad reconocerá los desfavorables cuando: (i) deriven de situaciones o circunstancias existentes a la fecha de los estados contables; (ii) su materialización sea probable (la RT 17 dice altamente probable); y (iii) resulte posible cuantificarlos satisfaciendo el requisito de confiabilidad (credibilidad).

El caso bajo análisis se trata de una circunstancia existente y cuantificable, pero no es segura su materialización dado que no es controlable el accionar del organismo fiscal provincial.

También esta situación es novedosa respecto a blanqueos anteriores, en los cuales se contaba con el acompañamiento de las jurisdicciones provinciales. Se generan alternativas contables para el emisor y decisiones para el auditor.

De registrarse el pasivo, en cualquiera de sus formas, cierto o contingente y cuando la organización no lo cancele por propia iniciativa (lo que se estima muy poco probable y en reducida cantidad de casos) y tampoco fuera reclamado por el fisco provincial, terminaremos imputando tal pasivo en un resultado positivo por prescripción de la deuda tributaria en períodos futuros, habiendo castigado con mayores costos el actual.

Pero como si el tema no fuera lo suficientemente complejo, algunos tributaristas afirman que Provincias y Municipios no tendrían facultades para realizar una determinación, dado que la ley 27743 no incursiona en el origen de los fondos, exigiendo sí, la titularidad. La jurisdicción que pretenda determinar impuesto sobre lo exteriorizado deberá probar que dichos activos fueron obtenidos dentro de ella, lo que dificulta el poder determinar de oficio los impuestos omitidos, en caso que la sociedad no los declare por sí misma.

### **III - IMPACTO EN EL INFORME DEL AUDITOR**

Se analizará a continuación cuál sería el impacto en el informe de auditoría de los casos analizados en los párrafos anteriores. En primera instancia consideremos que la sociedad, en virtud de la vigencia de las disposiciones de la ley 27743, exterioriza activos generados en ejercicios anteriores y el devengamiento del "impuesto especial" es un hecho que sucede en el ejercicio actual.

Las normas contables profesionales argentinas (NCPA) establecen que los estados contables deben presentarse en dos columnas. En la primera se exponen los saldos del ejercicio corriente y en la segunda los correspondientes al ejercicio anterior.

De acuerdo a lo analizado en los párrafos precedentes, los activos exteriorizados en el ejercicio actual, pero que tienen su origen en ingresos sucedidos en ejercicios anteriores, afectarán el patrimonio de la sociedad, ya que serán considerados como Ajustes de resultados de ejercicios anteriores (AREA). En virtud de ello se deberán adecuar las cifras del ejercicio anterior presentadas como información comparativa.

En cuanto al "impuesto especial", habiendo arribado a la conclusión de que se trata de un hecho generado en el ejercicio corriente, obviamente, no afecta la información comparativa.

La RT 37 modificada por la RT 53 de la FACPCE, "Normas de Auditoría, Revisión, otros Encargos de Aseguramiento, Certificaciones, Servicios Relacionados e Informes de Cumplimiento" considera dos enfoques con respecto a la información comparativa:

- a) Cifras correspondientes de períodos anteriores.
- b) Estados contables comparativos.

En el enfoque de cifras correspondientes el auditor considera a las cifras del ejercicio anterior como parte integrante de los estados contables del período actual, las cuales se presentan con el propósito de ser leídas, analizadas e interpretadas exclusivamente en relación al período actual. El auditor emitirá una opinión sobre las cifras del período actual del que forman parte las cifras correspondientes.

En cuanto al enfoque de Estados comparativos, la información de cada uno de los períodos es considerada como una unidad independiente y el auditor emitirá opinión sobre cada uno de los períodos.

Si el auditor obtuvo evidencias válidas y suficientes sobre la exteriorización de los activos y si considera que la revelación concuerda con el marco de información contable y se adecuaron las cifras de la información comparativa, emitirá una opinión sin modificar sobre los estados contables del período actual en el caso de cifras correspondientes y sobre cada uno de los ejercicios en el caso de estados contables comparativos.

### **- Párrafo de énfasis**

La RT 53 al igual que las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), contemplan la inclusión de un párrafo de énfasis en el informe del auditor cuando el contador considere necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión expuesta en los estados contables que, a su juicio, es de tal importancia que resulta fundamental para que se comprendan dichos estados.

El párrafo de énfasis incluirá una referencia a la cuestión que se desea resaltar y la ubicación en los estados contables de la información que debe presentarse en forma detallada. El párrafo de énfasis se referirá únicamente a información expuesta en los estados contables. Se deberá indicar que la cuestión que se resalta no modifica la opinión del auditor.[10]

La norma prevé situaciones en las cuales se requiere que el contador incluya un párrafo de énfasis en su informe: a) cuando existe un marco e información contable impuesto por ley o por un organismo de control que no surge de las NCPA, b) para advertir a los usuarios que los estados contables fueron preparados con un marco de información para fines específicos, c) cuando el contador emite un nuevo informe sobre estados contables rectificadas. Por otra parte el párrafo 41, sección III.A.ii de la RT 53 señala situaciones meramente enunciativas en las cuales el auditor podría incluir un párrafo de énfasis.

Consideramos que sería conveniente para los usuarios enfatizar la situación analizada en este trabajo, explicado adecuadamente en nota a los estados contables. A modo de ejemplo:

#### **- Énfasis sobre la exteriorización de activos según la ley 27743**

*Sin modificar mi opinión, llamo la atención respecto a la información contenida en nota ... a los estados contables adjuntos, que describe los efectos sobre la exteriorización de activos según las disposiciones de la ley 27743, lo cual ha generado un ajuste de resultados de ejercicios anteriores reflejados en el patrimonio del presente ejercicio, adecuando las cifras de la información comparativa.*

Otro tema adicional a considerar es la existencia de pasivos fiscales omitidos debido a que ciertas jurisdicciones no adhirieron al régimen nacional. Se trata de un hecho existente generado por los resultados omitidos y cuantificables, pero existe una incertidumbre sobre el accionar del organismo fiscal provincial.

a) Si la empresa reveló correctamente en los estados contables el pasivo fiscal generado por impuestos provinciales el auditor emitirá una opinión sin modificar e incluirá un párrafo de énfasis por la incertidumbre. A modo de ejemplo:

#### **- Énfasis sobre la resolución incierta sobre el pago de impuesto sobre los ingresos brutos**

*Sin modificar mi opinión, resalto la nota ... De los estados contables adjuntos en los cuales la sociedad describe los criterios que se han utilizado para estimar las probabilidades de ocurrencia de un reclamo por parte del organismo recaudador provincial de impuestos generados en la exteriorización de activos según lo previsto en la ley 27743.*

b) Si el emisor de los estados contables decide no revelar el pasivo fiscal provincial contingente en los estados contables, el auditor, habiendo evaluado la significatividad del hecho en cuestión, emitirá una opinión con salvedades por una incorrección significativa que no tiene efectos generalizados en los estados contables explicando la situación en el párrafo "Fundamentos de la opinión con salvedades".

### **- Hechos posteriores al cierre del ejercicio**

El auditor debe aplicar procedimientos adicionales sobre transacciones posteriores al cierre de ejercicio para identificar hechos sucedidos hasta la fecha de su informe.

Con respecto a los hechos posteriores al cierre, la RT 37 modificada adecua la redacción de la norma diferenciando, al identificar los dos tipos de hechos posteriores al cierre, entre:

- hechos que proporcionen elementos de juicio válidos y suficientes sobre condiciones que existían a fecha de los EECC los cuales requieren ajuste de los estados contables (registración y/o información en notas);

- aquellos que surgieron después de la fecha de cierre, los cuales no requieren ajuste, pero puede ser necesaria una nota de los estados contables.[11]

a. Activos generados hasta el 31/12/2023 que no fueron revelados en los estados contables y se decide exteriorizarlos con fecha posterior al cierre del ejercicio 2024.

Estamos frente a un caso de un hecho posterior que proporciona elementos de juicio válidos y suficientes sobre condiciones que existían a fecha de los EECC.

Por ejemplo, los activos no declarados fueron generados antes del 31/12/2023 cumpliendo los requerimientos de la ley 27743. El ejercicio económico cierra el 31/7/2024, pero la sociedad decide exteriorizar sus activos el 2/9/2024 y el auditor no emitió su informe de auditoría. Estaríamos frente al mismo caso analizado al principio de este apartado: se deberá registrar los activos con cargo a AREA ya que fueron generados durante el ejercicio 2023 o anteriores, se deberá adecuar la información comparativa y detallar claramente el hecho en notas a los estados contables.

Si el auditor ha obtenido evidencias válidas y suficientes sobre el hecho, emitirá una opinión sin modificar y amerita la inclusión de un párrafo de "**Énfasis sobre la exteriorización de activos según la ley 27743**".

### **- Información comparativa**

En todos los casos analizados en los cuales la exteriorización de activos corresponde a transacciones no reveladas antes del 31/12/2023, es necesario adecuar la información comparativa, ya que la registración afecta el patrimonio de la sociedad.

No obstante, podría suceder que la exteriorización de activos suceda durante el primer ejercicio de la sociedad. A modo de ejemplo estamos frente a un ejercicio irregular iniciado el 1/10/2023 con fecha de cierre 31/8/2024. Se cumplen los requerimientos de la ley 27743, ya que se exterioriza un activo existente al 31/12/2023, pero por tratarse del primer ejercicio económico ya no se imputaría ese activo a AREA sino al resultado del ejercicio en curso.

El auditor incluirá una manifestación en su informe aclarando que por tratarse del primer ejercicio económico de la entidad no se presenta información comparativa de ejercicios anteriores, lo cual está permitido por la normativa vigente y no afecta la razonabilidad de los estados contables.

En cuanto a la exteriorización de los activos es conveniente llamar la atención de los usuarios mediante la inclusión de un párrafo de énfasis, tal como se comentó anteriormente.

En todos los casos analizados consideramos que la información comparativa del ejercicio anterior se adecua correctamente debido a la exteriorización de los activos contra "Ajustes de ejercicios anteriores" registrada en el presente ejercicio. Por lo tanto, no implica una modificación de la opinión sobre la información del ejercicio precedente.

#### IV - CASO PRÁCTICO ILUSTRATIVO

A continuación, volcamos en un caso práctico lo expuesto en el texto de este trabajo.

##### *Planteo del caso:*

La empresa, una sociedad anónima que tiene como objeto societario otorgar préstamos para consumos a particulares, cierra sus ejercicios económicos los días 30 de setiembre de cada año.

Con motivo de la preparación de los estados contables con fecha de cierre 30/9/2024, la sociedad omitió registrar cuentas o cobrar por la suma de pesos trescientos millones (\$ 300.000.000,00). Los mismos correspondían a operaciones realizadas durante los dos ejercicios anteriores, finalizados en setiembre del año 2022 y 2023, respectivamente.

Su no exteriorización impositiva implica una deuda por IVA de pesos sesenta y tres millones (\$ 63.000.000,00); de ganancias de pesos ciento cinco millones (\$ 105.000.000,00) y de impuesto a los ingresos brutos de pesos veinticuatro millones (\$ 24.000.000,00). La deuda generó intereses por la suma de pesos veinte millones (\$ 20.000.000,00) con ARBA por IIBB, de los cuales pesos quince millones (\$ 15.000.000,00) corresponden a ejercicios anteriores y pesos cinco millones (\$ 5.000.000,00) al presente ejercicio. Los correspondientes a la deuda con ARCA suman sesenta millones de pesos (\$ 60.000.000,00), de los cuales pesos cuarenta millones (\$ 40.000.000,00) corresponden a ejercicios anteriores y pesos veinte millones (\$ 20.000.000,00) se devengaron en el presente ejercicio, hasta el 30/9/2023.

Con fecha de junio de 2024 se sanciona la ley 27743, que se promulga durante julio de 2024, que autoriza la exteriorización de bienes (blanqueo), permitiendo declarar los bienes ocultos sin pagar otro interés o multa que el 5% (impuesto especial) del monto exteriorizado, luego de restar una base no imponible de pesos cien millones (\$ 100.000.000,00). El impuesto debe ser abonado antes del 30/9/2024 y ascenderá a pesos diez millones (\$ 10.000.000,00). Es decir que la totalidad de los pasivos impositivos quedaron condonados a cambio de un ingreso de pesos quince millones (\$ 15.000.000).

Se plantea también la situación para el contribuyente de reconocimiento o no de la deuda provincial, dado que el Fisco provincial no adhirió.

En virtud de los sucesos descriptos las registraciones contables consecuentes son:

##### *- Propuestas de registración:*

##### *a. Alternativa de registración ante la inexistencia de la ley 27743-exteriorización:*

_____ 30/9/2024 _____
Cuentas por Cobrar \$ 300.000.000,00
Intereses impositivos ARCA \$ 20.000.000,00
Intereses impositivos IIBB ARBA \$ 5.000.000,00
IVA a Pagar \$ 63.000.000,00
Impuesto a las ganancias a pagar \$ 105.000.000,00
Ingresos brutos a pagar \$ 24.000.000,00
Intereses impositivos a pagar ARCA \$ 60.000.000,00
Intereses impositivos a pagar IIBB ARBA \$ 20.000.000,00
AREA \$ 53.000.000,00

En este caso la detección de un activo y sus consecuentes pasivos tributarios da lugar a la registraci3n citada, donde con excepci3n de los intereses devengados por la deuda tributaria durante el per3odo, el resto de los resultados corresponden a ejercicios anteriores.

*b. Alternativa adhesi3n a ley 27743 exteriorizaci3n:*

\_\_\_\_\_30/9/2024\_\_\_\_\_

Cuentas por cobrar \$ 300.000.000,00  
Impuesto especial ley 27743 \$ 15.000.000,00  
Intereses impositivos IIBB ARBA \$ 5.000.000,00

Impuesto a pagar ley 27743 \$ 15.000.000,00  
Impuesto a los IIBB - ARBA a pagar \$ 24.000.000,00  
Intereses a pagar IIBB - ARBA \$ 20.000.000,00  
AREA \$ 261.000.000,00

\_\_\_\_\_30/9/2024\_\_\_\_\_

Si la detecci3n y registraci3n del activo no exteriorizado se da en el contexto de la ley 27743, excepto la registraci3n del impuesto especial consecuente de la sanci3n de la ley (hecho nuevo), que es un resultado del ejercicio, la exteriorizaci3n del activo tendr3 como contrapartida un ajuste a los resultados de ejercicios anteriores.

*c. Alternativa adhesi3n a regularizaci3n deudas por ley 27743*

*Supuesto:* No exist3n bienes a incluir en exteriorizaci3n. Para la deuda impositiva declarada los intereses condonados por el T3tulo I, alcanzan la totalidad de los intereses devengados. Fecha de acogimiento 30/9/2024.

\_\_\_\_\_30/9/2024\_\_\_\_\_

IVA a pagar \$ 63.000.000,00  
Impuesto a las ganancias a pagar \$ 105.000.000,00  
Intereses impositivos a pagar ARCA \$ 60.000.000,00

Plan de pagos ley 27743 \$ 208.000.000,00  
Condonaci3n intereses \$ 20.000.000,00

\_\_\_\_\_

La citada condonaci3n es un resultado del presente ejercicio, ya que es consecuencia de un hecho nuevo.

**V - CONSIDERACIONES FINALES**

Hemos querido con este trabajo poner en discusi3n, sin dejar de expresar nuestra opini3n, las consecuencias en los estados contables y en los informes de auditor3a producidas por las distintas situaciones que emerjan por la adhesi3n a la ley 27743, ya sea en su T3tulo I y o II.

El abordaje de este tema nos permite repasar la doctrina, analizar el tema bajo el marco normativo y, finalmente, aplicar el criterio profesional.

Los ejemplos volcados en los casos, los textos planteados para los informes del auditor y el planteo a la discusi3n de distintas alternativas, intentan darle al lector herramientas. Ser3 el profesional con el marco normativo y el criterio profesional ya mencionados quien decidir3 lo que considera la mejor respuesta contable y de auditor3a.

Quiz3s, aunque ser3 esperable no suceda en funci3n de una normalizaci3n de las variables econ3micas y tributarias, nos encontraremos en el mediano plazo con nuevas leyes que nos propongan incorporar bienes al circuito formal o moratorias que nos condonen multas o intereses. De ser as3 podr3 este material ser de utilidad, a la vez que podr3 serlo para las discusiones 3ulicas.

[1] Contadora P3blica. Licenciada en Administraci3n. MBA. Especialista en Contabilidad y Auditor3a. Profesora Titular 3rea teor3a contable. UNCPBA. Directora Simaro Torchelli Contadores P3blicos Consultores, Tandil, Provincia de Buenos Aires

[2] Contador P3blico. Licenciado en Administraci3n. MBA. Especialista en Contabilidad y Auditor3a. Profesor Titular 3rea teor3a contable. UNCPBA. Director Simaro Torchelli Contadores P3blicos Consultores, Tandil, Provincia de Buenos Aires

[3] Contadora P3blica. Mag3ster en Administraci3n. Investigadora II. Profesora de posgrado en el 3rea Auditor3a de la UNS y otras universidades de Argentina. Consultora Estudio Cortondo y Asociados

[4] S3maro, Gustavo y Torchelli, Valeria: "Sinceramiento Fiscal. Su impacto en resultados y en la exposici3n contable" - Profesional y Empresaria - D&G - N3 210 - ERREPAR - marzo 2017

[5] Pahlen Acuña, Campo, Chaves, Fronti de García, Helouani, Viegas: "Contabilidad Pasado, Presente y Futuro" - 1a ed. - LL - Bs. As. - 2009 - pág. 206

[6] Lazzati, Santiago: "Los Principios Contables" - Ed. Macchi - Bs. As. - 1972 - pág. 69

[7] FACPCE: RT 17, RT 41 y sus modificatorias

[8] Pahlen Acuña, Campo, Chaves, Fronti de Garcia, Helouani, Viegas: "Contabilidad Pasado, Presente y Futuro" - 1a ed. - LL - Bs. As. - 2009 - pág. 540

[9] Real Academia Española: "Diccionario de la lengua española". Versión en línea de la 23.<sup>a</sup> edición, disponible desde el 21/10/2015

[10] Español, G.; Mora, C.; Selle, E.: "Informes de Auditoría. Resolución Técnica N° 53" - ERREPAR - 2024

[11] Aban, G.; Albanese, D.; Bellomio, J.; Mercapidez, G.; Migoya, M.; Perassi L.: "Nueva RT N° 37. Modificaciones RT 53 a la Norma de Auditoría y otros encargos. Análisis comparativo" - Ed. Buyatti - 2022