

RECONOCIMIENTOS CONTABLES DERIVADOS DE LOS REGÍMENES DE REGULARIZACIÓN CONTENIDOS EN LA LEY DE MEDIDAS FISCALES PALIATIVAS Y RELEVANTES. RESOLUCIÓN TÉCNICA 17, 41 Y 54 (T.O. RT 59)



¿Es útil? (2) (0)

Gabriel H. Oubiña Yanina C. Faccendini 30/04/2025

SUMARIO:

En el presente trabajo se recorrerán los aspectos de reconocimiento contables contenidos en las resoluciones técnicas 17, 41 y 54 (t.o. RT 59) y en forma complementaria en las Normas Internacionales de Información Financiera, derivados del acogimiento, por una entidad, a los Regímenes de Regularización de Activos y de Obligaciones contenidos en la ley 27743 de Medidas Fiscales Paliativas y Relevantes y en otros regímenes de regularización.

Esta doctrina fue publicada en:

- Profesional y Empresaria (D&G)

I - INTRODUCCIÓN

A continuación, se recorrerán los principales aspectos relacionados con los Regímenes de Regularización excepcional de obligaciones y de activos, establecidos en los Títulos 1 y 2, respectivamente, de la ley 27743 de Medidas Fiscales Paliativas y Relevantes (BO: 8/7/2024), a efectos de enmarcar la cuestión, para, posteriormente, en función de las características propias de los Regímenes indicados, analizar su reconocimiento contable.

El análisis del reconocimiento contable se realizará considerando las actuales normas contables profesionales y las Normas Unificadas Argentina de Contabilidad. Este abordaje comparativo se enmarca en la posibilidad que la adhesión, por una entidad, a los indicados Regímenes de regulación, coincidan con el ejercicio de adopción de las nuevas normas contables profesionales. Así como también, considerando nuevos regímenes que pueda aprobar el Congreso Nacional en el futuro durante la vigencia de la resolución técnica (RT) 54 (t.o. RT 59).[1]

Al respecto, debe considerarse que la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (indistintamente "Junta de Gobierno" o "JG"), aprobó, el 1/7/2022, la RT 54, Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. (Introducción y Primera parte), que implica cambiar tanto la estructura como la forma de redacción de las actuales Normas Contables Profesionales, considerando, además, las distintas realidades que existen en nuestro país y el tratamiento específico para determinadas cuestiones no contempladas [incs. j) y k), Primera parte, PRT 45]. Posteriormente, el 30/6/2023, la JG aprobó la RT 56, Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Modificaciones a la Resolución Técnica 54, la cual actualiza el texto de la RT 54 [inc. p), RT 56], además de, entre otras cuestiones, establecer su aplicación obligatoria para la preparación de estados contables correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1/7/2024 inclusive, sin exigir su aplicación a los períodos intermedios comprendidos en el primer ejercicio (art. 4, RT 56).

Finalmente, el 28/6/2024, la Junta de Gobierno aprobó la RT 59. Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Aclaraciones previas a la implementación de la Resolución Técnica 54 (en adelante indistintamente "Resolución Técnica 54" o "RT 54"), reemplazando, entre otros aspectos, el índice y el contenido incluido en la segunda parte de la RT 54 (t.o. RT 56), (art. 2, RT 59).

Por su parte, en función de la atribución conferida a los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, el Consejo Profesional de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (R. P. 460/2024, CPCECABA) y el Consejo Profesional de la Provincia de Buenos Aires (R. CD 3944, CPCEPBA[2]) adoptaron la RT 54 para la preparación de estados contables correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1/1/2025 inclusive, sin exigir su aplicación a los períodos intermedios comprendidos en el primer ejercicio, admitiendo la aplicación anticipada para la preparación de estados contables correspondientes a: la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, para los ejercicios finalizados a partir del 30/9/2024 inclusive, mientras que la Provincia de Buenos Aires, para los ejercicios iniciados a partir del 1/7/2024, inclusive.

II - REGULARIZACIÓN DE ACTIVOS

A continuación, se recorrerán los temas salientes de la Regulación de Activos contenidos en el Título II de la ley 27743, Medidas Fiscales Paliativas y Relevantes, permitiendo posteriormente analizar su reconocimiento contable.

a.) Sujetos alcanzados

Dentro de los Sujetos alcanzados que pueden adherir al indicado Régimen de Regularización de Activos, se encuentran, las personas humanas, las sucesiones indivisas y los sujetos comprendidos en el artículo 53 de la ley del impuesto a las ganancias (LIG)[3], que sean considerados residentes fiscales argentinos al 31/12/2023.

b.) Activos sujetos a regularización

Podrán ser objeto de regularización, con ciertas exclusiones, los siguientes bienes (art. 24, L. 27743): Bienes en el país y en el exterior, sujeto a ciertas condiciones, como, por ejemplo: a) Efectivo o depósitos en cuentas bancarias, b) Inmuebles; c) Acciones, participación en sociedades, cuotapartes de fondos comunes de inversión, u otros tipos de patrimonios de afectación similares, d) Títulos valores, e) Otros bienes muebles no incluidos anteriormente; f) Créditos de cualquier tipo o naturaleza, g) Derechos, h) Bienes intangibles, i) Criptoactivos y otros bienes similares; j) Otros bienes susceptibles de valor económico.

c.) Fecha de adhesión

La manifestación de adhesión al Régimen, con excepciones[4], según el tipo de bien a regularizar, está dividido en tres etapas, con fecha límite hasta el 7/5/2025 (arts. 21 y 23, L. 27743, modificada por el D. 977/2024).

d.) Impuesto especial

Solo a los fines del Régimen de Regularización de Activos, la base imponible para determinar el impuesto especial de regularización[5] es calculada en dólares estadounidenses conforme a las reglas del artículo 28 de la ley 27743.

e.) Valuación de activos

El decreto 608/2024 (BO: 12/7/2024) establece que la valuación de los bienes y tenencias de moneda practicada en los términos del artículo 27 de la ley 27743 constituye, a todos los efectos fiscales, el valor de incorporación al patrimonio del declarante al 1/1/2024, no debiendo considerarse su conversión a dólares estadounidenses la que, conforme se indicó en el punto d.) Impuesto especial precedente, solo debe efectuarse a los fines de la determinación de la base imponible del Régimen de Regularización de Activos (art. 13, D. 608/2024). Al respecto, por ejemplo, para:

a.) los inmuebles ubicados en Argentina: se valuarán al valor de adquisición; valor fiscal o valor mínimo [se obtiene de multiplicar por cuatro (4) la base imponible establecida a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares a la fecha de regularización, pudiendo demostrarse que el valor de mercado del bien es inferior al valor mínimo];

b.) para las acciones, cuotas y participación en sociedades: al valor patrimonial proporcional atribuible a dichas participaciones según el último balance cerrado antes de la Fecha de Regularización y aprobado por la asamblea respectiva, actualizado desde la fecha de cierre de dicho balance hasta el 31/12/2023, por el Índice de Precios al Consumidor publicado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censo (INDEC); y

c) para créditos de cualquier tipo o naturaleza, cuando el deudor de dichos créditos sea un residente argentino bajo las normas de la LIG: por el capital de dicho crédito, con más las actualizaciones que pudieran corresponder y los intereses devengados y no pagados a la Fecha de Regularización.

III - REGULARIZACIÓN DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

A continuación, se describirán los lineamientos centrales relacionados con el Régimen de Regularización de Obligaciones Tributarias,[6] con el objetivo de poder posteriormente analizar el tratamiento contable correspondiente.

El indicado Régimen prevé la posibilidad que los contribuyentes y responsables de las obligaciones indicadas, cuya aplicación percepción y fiscalización se encuentran a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), puedan acogerse[7], por las obligaciones vencidas al 31/3/2024 inclusive y por las infracciones cometidas hasta dicha fecha relacionadas o no con aquellas obligaciones, obteniendo distintos beneficios según la modalidad de la adhesión y el tipo de deuda existente (arts. 1 y 2, L. 27743).

Quedan incluidas en lo dispuesto anteriormente, las siguientes obligaciones, entre otras: i.) impositivas, ii.) aduaneras, iii.) de los recursos a la seguridad social, iv.) intereses (resarcitorios y/o punitivos), v.) multas y aquellas derivadas de: su actuación como agente de retención y percepción y de planes de financiación y cualquiera otra obligación fiscal que no se encuentren expresamente excluidas[8] (art. 3, L. 27743). Por otra parte, el Régimen establece además condonaciones de multas y de los intereses resarcitorios y/o punitivos correspondientes, los cuales se determinarán en función de la fecha de acogimiento en la regularización y de la forma de cancelación elegida, de acuerdo con lo previsto en el primer párrafo del artículo 6 de la ley 27743 (art. 5, RG 5525/2024).

IV - REGÍMENES DE SANEAMIENTO POR OBLIGACIONES VENCIDAS

A continuación se describirán los distintos mecanismos de saneamiento existentes, permitiendo posteriormente abordar el tema central de este trabajo y su fundamento técnico, sin ahondar[9] en las consecuencias que produce mantener activos ocultos y su reflejo en la distorsión que ocasiona en los estados contables, como reflejo de la presentación estructurada de información contable histórica, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un período de tiempo, de conformidad con un marco de información contable (glosario, RT 54).

Al respecto, se puede señalar que el actual Régimen de Regularización de Activos se ha convertido en el sexto desde el avenimiento de la democracia, como puede observarse a continuación:

LEY	BO	ASUNTO
23495	11/3/1987	Régimen de normalización de impuestos a las ganancias, sobre los beneficios eventuales, sobre los capitales, sobre el patrimonio neto, al valor agregado e internos. Condonación de sanciones y remisión de intereses. Disposiciones Generales. Modificaciones a las Leyes 11683 (t.o. 1978) e impuesto de sellos (t.o. 1986). Régimen de empadronamiento general.
24073	13/4/1992	Modificación del impuesto a las ganancias. Impuesto sobre los activos. Exteriorización de la tenencia de moneda extranjera, divisas y demás bienes en el exterior. Impuesto al valor agregado. Procedimiento Tributario-Ley 11683. Quebrantos anteriores al 31/3/1991. Otras disposiciones.
26476	24/12/2008	Régimen de regularización impositiva, promoción y protección del empleo registrado, exteriorización y repatriación de capitales.
26860	3/6/2013	Exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior.
27260	22/6/2016	Programa Nacional de reparación histórica para jubilados y pensionados (Libro II Régimen de sinceramiento fiscal).[10]

En relación con los mecanismos de saneamiento de pasivos vencidos, a continuación se describirán los distintos Regímenes, que en la práctica pueden generar confusiones:

RÉGIMEN	OBJETIVO
Facilidades de pago	Establece condiciones para la normalización de las deudas existentes (impositivas, aduaneras y/o de la seguridad social, entre otras), considerando, en general, el perfil de quien desea adherirse, el origen y el tipo de deuda que pretende cancelar y la evaluación del grado de cumplimiento de sus deberes formales y materiales. En otras palabras, Hauque y Haquin (2010) indican que corresponde a una refinanciación de los montos a pagar, con o sin intereses, sin condonaciones explícitas de los accesorios o el capital de la obligación tributaria. En la práctica el acogimiento a estas facilidades implica una disminución del valor actual de la deuda tributaria, ya que normalmente la tasa de interés de la refinanciación resulta menor a la de mercado.
Moratoria	Para Hauque y Haquin (2010), implica, en algún sentido, una condonación parcial de los accesorios y/o del capital de la obligación tributaria. El obligado tributario, puede decidir exteriorizar hechos impositivos "ocultos" en el pasado o simplemente acogerse por hechos impositivos ya exteriorizados, gozando, entonces, de las condonaciones previstas por la ley. La obligación tributaria original no se extingue, sino que se reduce parcialmente, reducción muchas veces sujeta a ciertas condiciones, que de cumplirse la dejan firmes en el tiempo, en caso contrario renace el total de la obligación original.

<p>Exteriorizaciones o blanqueos</p>	<p>Produce la extinción completa de la obligación tributaria original y en ciertos casos también de cualquier bien o tenencia anterior a esa fecha que no hubiera sido declarada (tapón fiscal), al cumplir, en cierto tiempo y con ciertas formas impuestas, como la de ingresar un tributo que reemplaza al impuesto omitido, pero a una alícuota menor. Por su parte, Hauque y Haquin, (2010), indican que el objetivo de este tipo de legislación es permitir “blanquear”, dentro de ciertas condiciones, los activos conformados a partir de actividades económicas legales no declaradas, esencialmente con el objetivo de evitar el pago de tributos, por lo que más allá de que este comportamiento encuadre en una tipología delictual o configure solo un ilícito administrativo, la actividad económica que dio origen al activo resultaba lícita. En el mismo sentido, Gasparini (2000), señala que se trata de actividades y transacciones económicas, no prohibidas por la ley, que no son declaradas a las autoridades, existiendo obligación de hacerlo, para evitar o reducir el monto de impuestos a pagar. Si bien estas operaciones no son ilegales, su ocultamiento sí lo es, constituyendo la evasión impositiva, el caso típico de no declaración (o subdeclaración) de la actividad.</p> <p>Es de resaltar, que, en la práctica, la distinción entre la evasión impositiva y aquellas provenientes del lavado de dinero y financiamiento del terrorismo (LA/FT)[11] que provienen de actividades ilícitas, no es tan fácil. En palabras de Hauque y Haquin (2010), los regímenes de exteriorización solo se dirigen a regularizar las transacciones de producción oculta y economía subterránea, mientras que intentan rechazar la posibilidad que dentro de estos conceptos se mezclen exteriorizaciones de bienes surgidos de actividades esencialmente ilícitas.</p>
--------------------------------------	---

V - RECONOCIMIENTO CONTABLE

a.) Blanqueo

En relación con la amnistía fiscal que propone el régimen, referido a la exteriorización de activos ocultos no declarados, es de resaltar que solo se podrán regularizar aquellos activos que fueran de propiedad o que se encontraran en su posesión, tenencia o guarda al 31/12/2023, inclusive (Fecha de Regularización, art. 24.4, L. 27743). En otras palabras, el hecho generador debió ocurrir antes de esa fecha. Este aspecto resulta determinante para su reconocimiento contable, difiriendo, por pertenecer a transacciones de períodos anteriores no declarados, del momento de la exteriorización de la obligación fiscal por el mecanismo del blanqueo, considerando que el ejercicio económico anual haya finalizado el 31/12/2023.

Por lo indicado, de acuerdo con el principio del devengado (o base de acumulación) una entidad reconocerá los efectos patrimoniales de las transacciones u otros hechos en el período en el cual ocurren, con independencia del momento durante el cual se produzcan las entradas y salidas de efectivo relacionadas (los ingresos y egresos de fondos relacionados), (p. 19, RT 54 y p. 2.2, RT 17, p. 2.1, RT 41). Al respecto, se debe diferenciar el nacimiento contable del activo declarado del reconocimiento del tributo relacionado con ese activo.

En relación con el tributo omitido, relacionado con el activo exteriorizado, al producirse el hecho imponible impositivo nace una obligación que consiste en las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles (Fonrouge, 1993). En forma complementaria, Villegas, (2001, pág. 297), indica que una singular y reiterada extinción de la relación jurídica tributaria sustancial se produce ante las periódicas leyes de “regularización patrimonial” (vulgarmente, “blanqueo de capitales”) que se dictan en nuestro país. Ello por cuanto en el caso de deudas tributarias no pagadas a su debido tiempo, tales deudas originarias quedan extinguidas mediante el sometimiento del deudor al régimen de regularización patrimonial. Cuando se produce el acogimiento, los deudores suelen declarar sus gravámenes omitidos y sobre tales montos se aplica una alícuota reducida, de la cual surge una deuda tributaria inferior a la que habría correspondido si se hubiese cumplido en tiempo y forma la originaria obligación tributaria sustancial. Surge, entonces, una nueva deuda para con el Fisco cuyo importe dependerá de la alícuota que se fije sobre los montos impositivos omitidos. No cabe duda en cuanto a la extinción de la originaria obligación sustancial tributaria, por cuanto en su lugar aparece otra obligación diferenciable por su objeto, que pasa a ser un tributo de menor monto.

En consecuencia, los sujetos que regularicen activos que poseyeran a la Fecha de Regularización,

sumados a los que declaren en las respectivas declaraciones juradas de los ejercicios finalizados hasta el 31/12/2023, inclusive, tendrán los beneficios previstos (liberalidades de impuestos omitidos, entre otros beneficios), por cualquier bien o tenencia que hubieren poseído con anterioridad al 31/12/2023 y no lo hubieren declarado (tapón fiscal, art. 34, L. 27743).

Desde otro lugar, como resultado del Régimen de Regularización de Activos nacen, como consecuencia de la exteriorización realizada, los siguientes efectos de reconocimiento contable:

1. El *Activo exteriorizado* en el régimen;
2. La *Obligación Tributaria no declarada en períodos previos* al de la exteriorización, en otras palabras, el impuesto a las ganancias y el impuesto a las salidas no documentadas (conforme el art. 40 de la LIG, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones), entre otras obligaciones impositivas nacionales[12], la cual se extingue por el propio acogimiento al régimen;
3. La *nueva obligación tributaria producto del propio régimen de regularización*, que consiste en el impuesto a ingresar que se calculará sobre el total del valor de los bienes, tanto en Argentina como en el exterior, que sean regularizados mediante el Régimen de Regularización de Activos, según las alícuotas que se indican en el artículo 28 de la ley 27743 y teniendo en cuenta los supuestos especiales de exclusión del artículo 31 de la ley indicada.

A continuación, se analizarán los criterios de reconocimiento contable originados en función de las distintas situaciones comentadas.

1. Activo exteriorizado

A efectos de gozar de los beneficios del Régimen bajo análisis, el contribuyente deberá realizar su adhesión mediante su manifestación en los términos del artículo 21 de la ley. La manifestación indicada, trae aparejada en términos contables la exteriorización de los activos que estaban ocultos, no declarados y en consecuencia no registrados contablemente.

Recordemos que el punto 4.10 de la RT 17 (en el mismo sentido que el punto 2.10 de la RT 41), denominado Modificaciones a resultados de ejercicios anteriores, indica en lo que aquí corresponde, que estas modificaciones se practicarán con motivo de correcciones de errores en la medición de los resultados informados en estados contables de ejercicios anteriores. Por lo indicado, debe corregirse la medición contable de los resultados acumulados al comienzo del período.

Por su parte, la Norma Unificada Argentina de Contabilidad (NUA), RT 54 (t.o. RT 59), amplía lo indicado por la norma contable predecesora, al separar las variaciones que modifican la información de ejercicios anteriores en:

- a.) cualitativa: producen un cambio en el modo de presentación o clasificación de las partidas; y
- b.) cuantitativa: cuando se ajuste uno o más componentes del patrimonio neto de dichos ejercicios, indicando, además, que en este último caso:
 - i.) se expondrá su efecto sobre los saldos iniciales que se presenten en el estado de evolución de patrimonio neto y, cuando correspondiere, en el estado de flujos de efectivo; y
 - ii.) se adecuarán las cifras correspondientes a los períodos previos que se incluyan como información comparativa (p. 66, RT 54).

Sin embargo, también agrega una dispensa, referida a que cuando resulte impracticable[13] determinar los efectos de algún cambio introducido en esta RT u otras normas contables, de una política contable o de la corrección de un error sobre la información comparativa en uno o más períodos anteriores para los que se presente información (p. 68, RT 54)[14], por ejemplo, cuando, (glosario, RT 54):

- a) los efectos de la aplicación retroactiva no son determinables (tal es el caso, si en el período cuya información deba modificar no hubiese recopilado los datos necesarios para tal modificación y no resulte factible su reconstrucción);
- b) necesite estimaciones significativas relativas a transacciones, eventos o condiciones de ese período anterior y no cuente con evidencias acerca de las circunstancias para efectuar tales estimaciones; o
- c) no pueda establecer si las evidencias disponibles ya existían a la fecha en que los estados contables a modificar fueron originariamente emitidos o si están basadas en información posterior, a la que no corresponde dar efecto retroactivo.

En estos casos la entidad (p. 68, RT 54): a) modificará los saldos iniciales de los activos y pasivos al principio del período más antiguo para el que sea practicable la modificación retroactiva, que podría coincidir con el período actual y b) efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio neto de ese período.[15]

Sin embargo, en el blanqueo se regularizan los bienes ocultos en el país o en el extranjero, a diferencia de la Moratoria o de los Planes de Facilidades de Pago que permiten regularizar las deudas ya declaradas o determinadas y de todas aquellas que se encuentran en discusión en cualquier instancia. En consecuencia, al analizar los Regímenes de Regulación la cuestión se enmarca, ya no en la corrección de errores[16] en las mediciones contables sino en el fraude, por ser un acto intencionado realizado por una o más personas de la Dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal (RT 37, t.o. 53).

Debido que esta cuestión no está prevista en las normas contables profesional, la RT 54 señala que la

dirección de la entidad podrá formar su juicio considerando, con un orden preestablecido, como fuentes supletorias, las reglas o principios contenidos en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), (p. 76-77, RT 54). Por su parte respecto a las Cuestiones no previstas, la RT 17[17] también hace referencias a las NIIF (p. 9, RT 17). Por lo indicado, debemos remitirnos a la NIC 8[18], la cual indica respecto a los errores de períodos anteriores que son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más períodos anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable[19] que: (a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales períodos fueron formulados y (b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los *fraudes*. En consecuencia, la exteriorización de activos ocultos tendría el tratamiento contable de la corrección de un error según las Normas Internacionales de Información Financiera, la cual exige la reexpresión retroactiva para corregir los errores de períodos anteriores[20], en otras palabras, Ajuste a Resultados de Ejercicios Anteriores (AREA).

Esta visión es compartida por Fowler Newton, en cita por Coccaro, Ana (2016), quien señalan también los problemas prácticos que se plantean a la hora de reformular la información comparativa, cuando no sea posible: a) probar que los activos y pasivos blanqueados se originaron en operaciones del EEF[21] y b) identificar esas operaciones. Por lo indicado, los autores citados llegan a la conclusión que lo menos malo, habida cuenta de estas limitaciones, parece ser que *en el período en el que se produce un blanqueo*: a) se reconozcan los activos y pasivos exteriorizados, con contrapartida en el patrimonio neto; b) no se reconozca ningún resultado en el período[22] y c) el cambio en el patrimonio se muestre claramente en el estado de cambios en el patrimonio neto.[23]

Nuestro criterio, sobre la contabilización de los activos blanqueados, compartido por los autores antes indicados, a quien se agrega Hunter (2017), es contra Resultados no asignados de ejercicios anteriores, de acuerdo al tratamiento establecido para las variaciones cuantitativas según lo establece la RT 54 (t.o. RT 59).

Por su parte, Kerner (2017), postula una posición contraria a la registración planteada, al considerar, respecto al tratamiento indicado (AREA), que las normas contables establecen las situaciones en las cuales amerita su aplicación (2.10, RT 41; 4.10, RT 17, antes indicadas) y se refieren solo al reconocimiento de errores contables, significaciones o a la aplicación de cambios de políticas o normas contables. En consecuencia, la exteriorización producto de un sinceramiento (en referencia a la ley 27260, predecesora a la ley 27743), 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.

En otras palabras, tal situación, para el autor, deberá exponerse en el estado de resultados[24]. Al respecto, se deberá registrar como un alta del activo correspondiente y, la contrapartida, como un resultado ordinario del ejercicio (no califica como extraordinario[25]) y se reflejará dentro de la categoría otros ingresos/egresos en el período de su exteriorización (cuenta que podría denominarse "beneficio acogimiento, ley", u otra denominación similar).

Otra excepción, es que como el Régimen analizado evita al contribuyente sincerado justificar cómo y cuándo obtuvo los beneficios que le permitieron obtener los bienes exteriorizados, se tornaría impracticable[26] tratar de encontrar el origen (Kerner, 2017).

En relación con los criterios considerados, Kerner (2017), cierra la discusión al considerar, que más allá de lo indicado, tampoco que sería descabellado que una entidad decida considerarlo como una modificación de períodos anteriores. Finalmente, sea vía AREA o como resultado del período, 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[27] su aplicación, pero terminará generando un aumento o disminución en el patrimonio.

Un reconocimiento distinto se daría en el caso que existan evidencia que permitan atribuirlo al corriente ejercicio. En consecuencia, el asiento a realizar es:

Asiento:		
ACTIVO (Ley 27.743 art. 24) ⁽¹⁾	A+	Debe
Ajuste Resultados Ejercicios Anteriores (AREA)	A-	(Haber)

(1) Bienes alcanzados por el Régimen de Regularización de Activos (Título 2, L. 27743).

Otro aspecto a considerar se refiere a la valuación del activo. Sobre este asunto, debido a que no es posible aplicar las normas contables (que requieren utilización de costo, que no existe, o de valores corrientes), nuestra opinión es utilizar el mismo valor por el cual fue reconocido a efectos fiscales (criterio compartido por Kerner, 2017).

2. Obligaciones vencidas no declarada

En relación con el reconocimiento contable, respecto a los impuestos y accesorios condonados

(obligaciones tributarias no declaradas en períodos previos), producto de los beneficios del Régimen de Regularización *no deben registrarse* por la amnistía[28] fiscal establecida en la ley 27743. En consecuencia, al no haberse registrado, tampoco deberá reconocerse la ganancia que ocasiona la amnistía fiscal del régimen por condonación del pasivo.

En el caso de *pérdida (exclusión)* de los beneficios otorgados por el régimen analizado, corresponde el siguiente reconocimiento contable.

Asiento:		
Ajuste Resultados Ejercicios Anteriores (AREA)	PN-	Debe
Impuestos a pagar	P+	(Haber)

Si bien la posición doctrinaria elegida es discutida, teniendo detractores y defensores, Hauque y Haquin (2010), aceptan esta alternativa que han llamado "Simplificada", por considerar que el tributo original condonado nunca tuvo existencia, ya que el hecho de la exteriorización que permitió conocerlo, en el mismo momento lo extinguió, registrando solo los tributos condonados, si por el incumplimiento de las condiciones de exteriorización, los mismos renacen y se tornan exigibles.

Sin embargo, los autores también brindan otra alternativa llamándola "información completa" donde reconocen la relación original tributaria, por considerarla que nació efectivamente en los períodos previos, más allá de que no se haya determinado y exteriorizado oportunamente ante el Fisco. El sustento básico de esta alternativa es considerar que el ente emisor contaba con la información en el momento oportuno y la ocultó a sabiendas, visión que da como resultado los registros contables que se indicaron en el caso de pérdida (exclusión) de los beneficios otorgados por el régimen.

En el supuesto caso que la entidad haya exteriorizado contablemente las deudas que se condonan como consecuencia de la amnistía fiscal del régimen por condonación del pasivo, se debe realizar el siguiente asiento:

Asiento:		
Impuestos a pagar	P-	Debe
Beneficio art. 34 inc. c) Ley 27.743	R+	(Haber)

3. Impuesto Especial de la Regularización

El artículo 28 de la ley 27743 indica que, de manera excepcional y solo a los fines de este Régimen de Regularización de Activos, se debe ingresar un Impuesto Especial de Regularización, que se calculará sobre el total del valor de los bienes regularizados, tanto en Argentina como en el exterior, según las alícuotas establecidas en la normativa legal indicada. A efectos técnicos, la situación no reviste demasiada complejidad, al momento de adhesión al Régimen, véase punto c.) Fecha de adhesión en la sección Regularización de activos, nace un pasivo con contrapartida en resultados, que en forma esquemática debe reconocerse de la siguiente manera:

Asiento:		
Impuesto Especial de la Regularización (Ley 27.743 art. 28)	R-	Debe
Impuesto Especial de la Regularización a pagar	P+	(Haber)

4. Cuestiones complementarias referidas a Regímenes previos

En otro orden, si de acuerdo a los establecido en algún Régimen particular de blanqueo[29], una entidad deba desprenderse de un activo como consecuencia del sinceramiento de un tercero, por las tenencias de moneda y bienes cuya titularidad o beneficio fue registrada por la entidad y en definitiva le corresponden a dicho tercero, además de documentarse en un acta del órgano de administración ratificada por el órgano de gobierno, deberá realizarse el siguiente reconocimiento contable, considerando el supuesto de que este activo no debió haber sido reconocido originariamente por la entidad:

Asiento:		
Ajuste Resultados Ejercicios Anteriores (AREA)	PN	Debe
ACTIVO DEL SINCERAMIENTO	A-	(Haber)

Kerner (2017), no comparte el criterio, señalando que la baja de un activo (por traspaso a una persona humana), no es un aporte o un retiro de los propietarios y, en consecuencia, deberá ser considerado un resultado. El mismo debe exponerse en el estado de resultados en los otros egresos ordinarios del ejercicio (en este caso, con una cuenta que podría denominarse "pérdida/resultado acogimiento, ley ... o similar".

Otro aspecto importante a considerar es: si para la entidad la baja del activo es significativo[30] en relación con el total del activo que posee, debe evaluarse si se cumple con la premisa fundamental de Empresa en Marcha. Al respecto, la RT 54 señala que la entidad elaborará sus estados contables bajo la premisa de empresa en marcha, a menos que pretenda liquidarse o cesar su actividad, o no exista alternativa más realista que proceder de alguna de estas formas. Al evaluar si la premisa de empresa en marcha resulta apropiada, la dirección de una entidad tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, la que deberá cubrir como mínimo los doce meses posteriores a la fecha de los estados contables, sin limitarse a dicho período, (véase párr. 14-17, RT 54).[31]

Si al realizar esta evaluación la dirección de una entidad advierte la existencia de incertidumbres importantes relativas a eventos o condiciones que aporten dudas significativas sobre la posibilidad de seguir funcionando normalmente, procederá a revelarlas en los estados contables, junto con sus causas (párr. 16, RT 54).

a.) Regularización de Obligaciones Tributarias

Como se ha indicado anteriormente, los sujetos que se acojan al Régimen de Regularización Excepcional de Obligaciones contenido en el Título I de la ley 27743, gozarán de beneficios, según la fecha de adhesión y la forma de pago elegida, entre los que se encuentran la condonación intereses resarcitorios y punitivos devengados y la liberación de multas y demás sanciones correspondientes a infracciones formales cometidas hasta el 31/3/2024 (art. 6-7, L. 27743).

Con relación al reconocimiento contable y en función de las liberalidades antes indicadas (condonación de deudas), la entidad deberá dar de baja el pasivo reconocido por las obligaciones adeudadas con contrapartida en resultado del ejercicio. De la forma que se esquematiza a continuación.

Asiento:		
Intereses resarcitorios/punitivos/multas a pagar	P-	Debe
Beneficio Ley 27.743 art. 6-7	R+	(Haber)

El fundamento del reconocimiento propuesto radica que el hecho generador se produce con la adhesión al Régimen de Regularización.

Por otra parte, respecto a los intereses por la financiación, en el caso que la entidad se adhiera a un plan de pagos el asiento a realizar propuesto es el siguiente:

Asiento:		
Intereses negativos por financiación a devengar (Ley 27.743 art. 6)	Reg P+	Debe
Intereses por financiación a pagar (Ley 27.743 art. 6) - Corriente	P+	(Haber)
Intereses por financiación a pagar (Ley 27.743 art. 6) - No Corriente	P+	(Haber)

Por otra parte, la entidad reconocerá en cada período contable el devengamiento correspondiente de la siguiente forma:

Asiento:		
Intereses negativos por financiación (Ley 27.743 art. 6)	R-	Debe
Intereses negativos por financiación a devengar (Ley 27.743 art. 6)	Reg R-	(Haber)

VI - HECHOS POSTERIORES

Debido a que la adhesión a los Régimen de Regularización, teniendo en cuentas las fechas de acogimientos, puede realizarse después del cierre del ejercicio, pero antes de la aprobación por parte del órgano de administración, otro aspecto a considerar en materia de reconocimiento, son 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 (p. 4.9, RT 17 y p. 2.9, RT 41).

En otras palabras, una entidad considerará los efectos de los hechos y circunstancias posteriores confirmatorios, que proporcionan evidencia de las condiciones que existían a la fecha de los estados contables e implican ajustes retroactivos[32], ocurridos entre la fecha de los estados contables y la de su aprobación por parte de la dirección (p. 96, RT 54).

Por lo indicado, debido a que la adhesión a los Regímenes analizados son hechos confirmatorios, el tratamiento contable a dispensar, es el recorrido en el punto 1. Activo exteriorizado de la sección a.) Blanqueo y en la sección b.) Regularización de Obligaciones Tributarias, considerando que la entidad hubiera realizado la adhesión durante el ejercicio económico. De haberse aprobado los estados contables por el órgano de gobierno, la Dirección, reconocerá la adhesión en los estados contables siguientes.

VII - A MODO DE CIERRE

A lo largo del presente trabajo, se han descripto los Regímenes de Regularización de activos y de obligaciones contenidos en los Títulos 1 y 2 de la ley 27743, respectivamente, de reciente aprobación por el Congreso de la Nación y de reglamentación por el Poder Ejecutivo y organismos relacionados. Posteriormente, partiendo de las diferencias existentes en los distintos Regímenes, se analizó los aspectos de reconocimiento contable, en función de los fundamentos normativos y técnicos derivados. Otro aspecto a explorar, el cual se examinará en el próximo trabajo, se refiere a las cuestiones relacionadas con las tareas del auditor externo y las consecuencias derivadas, entre otras, en el informe del contador público independiente.

VIII - BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- Autores

- Cocco, Ana M.: "El Sinceramiento Fiscal. Posibles efectos en la contabilidad y la auditoría de estados financieros" - ERREPAR - Profesional y Empresaria - (D&G agosto 2016).

- Fonrouge Giuliani, Carlos M.: "Derecho Financiero" - Vol. I - 5ª ed - Ed. Depalma - Buenos Aires - 1993

- Fowler Newton, Enrique: "Cuestiones contables fundamentales" - LL - 5a. ed. - LL - 2011.

- Gasparini, Leonardo C.: "La economía oculta en la Argentina" - Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas -setiembre de 2000.

- Hauque, Sergio y Haquin, Gabriel: "El registro contable de transacciones no exteriorizadas. El caso de los blanqueos tributarios" - Revista Ciencias Económicas - Universidad Nacional del Litoral N° 8.02 - Investigación - 2010 - págs. 21/36.

- Hunter Santesteban, Jorge.: "El Sinceramiento Fiscal y su contabilización" - Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires - Consejo Digital - Año VIII - N° 43 - junio 2017.

- Informe 24: "Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA). Cuestiones relevantes para no contadores" - Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

- Kerner, Martín: "El Contador frente al sinceramiento. Contabilización y auditoría de los efectos producidos por el acogimiento a los beneficios de la ley de sinceramiento fiscal" - ERREPAR. Profesional y Empresaria - (D&G junio 2017).

- Villegas, Héctor: "Curso de finanzas. Derecho financiero y tributario" - Ed. Depalma - Buenos Aires - 7a ed. - 2001.

- Normas legales

Decreto 608/2024. Medidas Fiscales Paliativas y Relevantes. Ley 27743. Reglamentación - (BO: 12/7/2024).

Ley 20488. Normas referentes al ejercicio de las profesiones relacionadas a las Ciencias Económicas - (BO: 23/7/1973).

Ley 19550. Ley General de Sociedades (t.o. 1984) - Decreto 841/84 y ss.

Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. 2019) - Decreto 824/2019 y ss.

Ley 466 - Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y sus modificaciones (BO: 28/9/2000).

Ley 27743 - Medidas Fiscales Paliativas y Relevantes - (BO: 8/7/2024).

- Resoluciones Técnicas

- Proyecto de Resolución Técnica 45. Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

- Resolución Técnica 41. Normas contables profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: Aspectos de reconocimiento y medición para Entes Pequeños. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

- Resolución Técnica 17. Normas Contables Profesionales: Desarrollo de Cuestiones de Aplicación General. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

- Resolución Técnica 15. Normas sobre la actuación del contador público como síndico societario. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Resolución Técnica 37 (t.o. 53). Normas de Auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones, servicios relacionados e informes de cumplimiento. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Resolución Técnica 59. Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Aclaraciones previas a la implementación de la Resolución Técnica 54. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

- Otras resoluciones

Resolución P. 460/2024. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Resolución CD 3944. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires.

[1] Al respecto, aunque el art. 38, de la L. 27743 indica que los sujetos que adhieran al Régimen de Regularización de Activos no podrán inscribirse en regímenes de regularización de activos no declarados, que pudieran eventualmente implementarse hasta el 31/12/2038, es *probable* que nuevas administraciones de gobierno, a efectos recaudatorios, modifiquen este asunto, con nuevos proyectos de ley para la aprobación por el Poder Legislativo.

Nota: En relación con el término "probable", es utilizado con el significado de la RT 54 (t.o. 59), la cual considera que tiene más probabilidad de que ocurra que de lo contrario. Para fines prácticos, un evento es más probable cuando la probabilidad de que ocurra es mayor al 50%, y es improbable cuando su probabilidad de ocurrencia es del 50% o menor (glosario, RT 54).

[2] Respecto a la RT 56

[3] El inc. a) del art. indicado de la LIG (t.o. 2019), señala a las empresas unipersonales ubicadas en el país y a toda clase de sociedades (al señalar al art. 73). En particular, quedan incluidos, entre otros sujetos, las siguientes sociedades: anónimas, anónimas unipersonales, en comandita por acciones, de responsabilidad limitada, en comandita simple, en todos los casos cuando se trate de sociedades constituidas en el país. Así como también a las asociaciones, fundaciones, cooperativas y entidades civiles y mutualistas, en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo y a los fideicomisos

[4] Véase arts. 39 a 41 de la L. 27743

[5] A los efectos de calcular la base imponible del impuesto especial de regularización en dólares estadounidenses, se deberán seguir las siguientes reglas de conversión:

i. Los valores que estén medidos o expresados en pesos argentinos serán convertidos a dólares estadounidenses tomando el tipo de cambio de pesos mil (1.000) igual USD uno (1).

ii. Si los bienes o valuaciones estuvieran denominados en una moneda extranjera diferente a dólares estadounidenses, se establecen relaciones de cambio para convertir dicha moneda extranjera a dólares estadounidenses a efectos del cálculo de la base imponible del impuesto especial de regularización (véase art. 9, D. 608/2024)

[6] Si bien el abordaje propuesto tendrá foco en los aspectos tributarios, las obligaciones Aduaneras y de la Seguridad Social tienen un similar tratamiento de reconocimiento contable al analizado en este trabajo

[7] El acogimiento previsto podrá formularse, desde la fecha de entrada en vigencia de la reglamentación de la AFIP (RG 5525 del 17/7/2024) y hasta transcurrido ciento cincuenta (150) días corridos desde aquella fecha inclusive, es decir, hasta el 13/12/2024.

[8] Entre otras, las derivadas de la Obra Social, de la Aseguradora de Riesgo de Trabajo, del Servicio Doméstico y/o el personal de casas particulares, del Monotributo, del Seguro de Vida Obligatorio y sus accesorios (intereses punitivos y resarcitorios, art. 4, L. 27743). También existen ciertas exclusiones subjetivas indicadas en el art. 4 de la indicada ley

[9] Tampoco se abordará el abuso en la utilización de esta herramienta fiscal, por cada nueva administración que llega al gobierno, en aras de aumentar el flujo de ingresos del Estado

[10] Podrían quizá también incluirse a la L. 27541. Ley de solidaridad social y reactivación productiva en el marco de la emergencia pública (BO: 23/12/2019) y a la L. 27679. Incentivo a la inversión, construcción y producción argentina (BO: 22/8/2022)

[11] Véase L. 25246. Modificación. Encubrimiento y Lavado de Activos de origen delictivo. Unidad de Información Financiera. (BO: 18/3/2024)

[12] Las obligaciones tributarias provinciales y/o municipales están sujetas a la adhesión o no que cada Provincia o Municipio realice en relación con la invitación realizada por la autoridad nacional a adherirse al blanqueo

[13] A una entidad le resultará impracticable la aplicación retroactiva, a menos que sea posible determinar el efecto acumulado de tal aplicación sobre los saldos del estado de situación patrimonial tanto al inicio como al cierre del ejercicio anterior (p. 69, RT 54)

[14] En el mismo sentido, véase la sección E. de la RT 8

[15] Recordemos, por otra parte, que la adecuación de la información comparativa no afectará al conjunto de estados contables originariamente emitidos ni a las decisiones tomadas en función de la información contenida en ellos (p. 70, RT 54).

[16] Una incorrección no intencionada contenida en los estados contables ..., incluyendo la omisión de una cifra o de una información a exponer (RT 37, t.o. 53)

[17] En particular, la sección 4 de la RT 41 indica que para las situaciones cuyos criterios de reconocimiento o de medición no estén contemplados en la presente norma, deberán aplicarse los criterios particulares contenidos en las normas detalladas a continuación, respetando el orden de prioridad asignado: a) la RT 17; ...

[18] Norma Internacional de Contabilidad 8. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores. Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)

[19] La información es fiable cuando es completa, neutral y libre de error, véase Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera, en especial puntos 4.41-4.43

[20] Por otra parte, si bien la norma señala que el efecto impositivo de la corrección de los errores de períodos anteriores, se contabilizará de acuerdo con la NIC 12 Impuesto a las Ganancias (p. 4, NIC 8), debido a la amnistía fiscal otorgada por ley y en función de la consideración de los hechos posteriores, véase la sección Hechos Posteriores de este trabajo, somos partidarios de no reconocer su efecto

[21] "Emisor de estados financieros", acrónimos utilizados en Fowler Newton, Enrique. Análisis de Estados Contables. 5a ed. - LL - Ciudad Autónoma de Buenos Aires - 2021

[22] En sintonía con el punto 46 de la NIC 8, que señala que *"el efecto de la corrección de un error de períodos anteriores no se incluirá en el resultado del período en el que se descubra el error"*

[23] Estados de evolución del Patrimonio Neto para las normas contables profesionales. En forma complementaria, los autores señalan que debe asignarse "de la siguiente manera: 1. si pudiera demostrarse que los activos y pasivos exteriorizados efectivamente provienen de operaciones de ejercicios anteriores, a resultados acumulados o al Otro Resultado Integral Acumulado (ORI) (resultado diferidos), dependiendo de la cuenta en que deberían haberse acumulado los resultados omitidos de acuerdo con las políticas contables aplicables por el EEF [estados financieros] (a su vez condicionadas por las normas contables que dicha entidad deba aplicar) y 2. en caso contrario, a una cuenta separada

[24] A mayor abundamiento, el autor señala que 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

[25] El autor considera que, 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). Por su parte las Normas Unificadas Argentinas de Contabilidad no admiten estos resultados

[26] Es decir, determinar los efectos de algún cambio introducido en esta RT u otras normas contables, de una política contable o de la corrección de un error sobre la información comparativa en uno o más períodos anteriores para los que se presente información. En estos casos la entidad (p. 68, RT 54), modificará los saldos iniciales de los activos y pasivos al principio del período más antiguo para el que sea practicable la modificación retroactiva, que podría coincidir con el período actual (véase tratamiento de impracticabilidad señalado en el punto 1. Activos exteriorizados, precedente)

[27] Como el Régimen de Regularización permite a la entidad reconocer un activo sin contraprestación alguna, cobra importancia la revelación en los estados contables de esta situación, desde otro lugar, como indica Hunter (2017) y Kerner (2017), es esperable que frente a la situación planteada el ente describa la situación en generosa nota

[28] Que ocasionan que queden liberados del pago de los impuestos que se hubieran omitido ingresar y que tuvieran origen en los bienes declarados en el régimen, así como de las respectivas obligaciones accesorias

[29] Véase por ejemplo L. 27260 (BO: 22/7/2016), en especial el Libro II. Régimen de Sinceramiento Fiscal

[30] La significatividad puede ser resultante tanto de factores cuantitativos como de factores cualitativos, tales como la magnitud relativa, la naturaleza y el efecto sobre la cuestión analizada y los intereses de los usuarios a quienes se destina el informe o destinatarios. (Informe 24, CENCYA; RT 37)

[31] En el mismo sentido, véase punto 1. Alcance de la RT 17

[32] Además de los 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 (párr. 96, RT 54)