

Checkpoint

Resolución técnica 54. Nuevas normas contables e implicancias impositivas

García, Fernando D.

Abstract: En el artículo se analizan las implicancias impositivas de las nuevas disposiciones contables establecidas en la resolución técnica 54 (RT 54) FACPCE, que introduce normas unificadas argentinas (NUA) para la preparación de estados financieros.

(*)

(**)

I. Introducción

En mayo de 2025 el Consejo Profesional en Ciencias Económicas de la CABA dio a conocer un cuaderno con las normas vigentes en materia de contabilidad, denominadas normas unificadas argentinas (en adelante denominada NUA) según la res. técnica 54 de la FACPCE (1). Esa publicación (que también está disponible en formato digital) además de la transcripción de las normas: contiene una presentación ordenada, enlaces, un índice, un resumen de las modificaciones más relevantes y un glosario de los términos utilizados.

En este artículo se ha utilizado ese Cuaderno Profesional como base para comentar algunas implicancias impositivas de las nuevas disposiciones contables, las que desde hace años están inmersas en un proceso de convergencia con las normas internacionales de información financiera (NIIF) tal como fuera expuesto oportunamente (2). Las normas contables forman parte de la legislación positiva: constituyen una suerte de reglamentación del Cód. Civ. y Com. (arts. 320 a 331) y de la Ley General de Sociedades.

Un análisis pormenorizado de la normativa puede encontrarse en Enrique Fowler Newton: "La NUA según la RT 59" (abril de 2025) disponible en: <https://fowlernewton.com.ar/libros/nua2025.html> (en adelante citado como "Fowler Newton" en forma genérica); aquí se han transcripto casi literalmente algunos de los párrafos de ese autor que se refieren a cuestiones que se estiman de más importancia por su vinculación con cuestiones impositivas.

Estrictamente, la NUA no contiene reglas sino estándares para la preparación de estados financieros, cuya eventual conversión en normas positivas depende de las decisiones de otros organismos, como los Consejos Profesionales (Fowler Newton, p. 6, Introducción).

Las normas contables han evolucionado cuantitativamente en forma importante: la fórmula oficial de balances del dec. 9795 (de 1954) incluyendo las disposiciones aplicables para empresas cotizantes en Bolsa estaban contenidas en 128 reducidas páginas mientras que las NIIF ocupan más de 3000 (aprox.); ese aumento adjetivo acompañó a una correlativa mayor complejidad en materia tributaria, evidenciado por la cantidad de normas legales y reglamentarias que obligan a la aplicación por parte de los profesionales en ciencias económicas.

Aquí se incluyen selectivamente ciertas citas que pretenden evidenciar más que una opinión académica, un breve panorama de la evolución normativa de las normas fiscales que —en los hechos— se apoyan en la contabilidad mucho más de lo que se reconoce positivamente.

En un intento de facilitar la tarea de los profesionales, en el presente se mencionan solo algunos aspectos que pueden ser de utilidad para las determinaciones de los impuestos, básicamente el impuesto a las ganancias, pero también Ingresos Brutos y el anterior mecanismo de distribución de materia imponible entre jurisdicciones conocido como "Convenio Multilateral" (hoy devenido en dispersas y asistemáticas interpretaciones de las Comisiones Arbitral y Plenaria).

II. Aplicación. Obligatoriedad y flexibilidad subjetiva y objetiva

Las nuevas normas se aplican en forma generalizada, pero se admite cierta flexibilidad para las pymes (o EPEQ) (párrs. 5 a 9), que tienen su propia definición independiente en la legislación de fondo (ley 24.467). Por su parte, se recuerda que la RT 54 es obligatoria para los ejercicios iniciados a partir del 01/01/2025 aunque se permite su aplicación anticipada.

En aras de la simplificación, en la RT 54 se obvian ciertas cuestiones cuando son consideradas "impracticables" (por ejemplo, con relación a la segregación de ciertos intereses implícitos en los términos de los aparts. 130 a 135) (3) o bien supongan un esfuerzo "desproporcionado" (tal como el cálculo del impuesto diferido para ciertos sujetos) (ap. 83, y párrs. 537, 976 y 1027) (4).

Para el cálculo de los impuestos en base a estados contables se debe tener en cuenta que la norma aplicable en cada caso puede variar en función del tamaño de los entes y de las necesidades de los usuarios de los estados financieros. Para Fowler Newton, ello puede modificar la calidad de la información contenida en dichos estados (p. 13, Introducción).

II.1. Información a incluir según el tamaño del ente. Diferencias. Discrecionalidad

En cuanto a la información cuantitativa aportada en el marco de la NUA, para Fowler Newton: a) se eliminan algunos requerimientos de las NCA adaptados a las necesidades informativas de los usuarios; b) se incorporan opciones que flexibilizan el cumplimiento de reglas contables; c) se prioriza la simplicidad en la confección de los estados financieros por sobre el interés público y d) se pueden ocultar actos irregulares.

Para ese autor (p. 14) la NUA contiene —aunque dispersas—, reglas contables diferentes para entidades "pequeñas" y para entidades "medianas" (caracterizadas como tales en la RT 41). A su vez, menciona la facultad discrecional por parte de la FACPCE en la definición del tamaño del ente (5).

Así, Fowler Newton (p. 16) menciona diferentes alternativas: por ejemplo: a) se incrementa el número de casos en que se brindan opciones entre reglas contables optativas y además lo permite (para algunas cuestiones) cuando el ente no califica como entidad "pequeña o mediana"; y b) se modifican los criterios para calificar a un ente como pequeño o mediano. Luego, puede ocurrir que se modifique su situación; por ejemplo, por una caída o un aumento de sus ingresos del ejercicio anterior respecto del precedente.

Por lo expuesto, la casi totalidad de los entes que apliquen la NUA tienen a su disposición (al menos en su primera aplicación) la posibilidad de buscar y utilizar la combinación de reglas contables que le permita obtener los números que más le convengan (sic), aunque estos no brinden la mejor representación contable de los efectos patrimoniales de sus actividades (Fowler Newton, p. 16).

III. Terminología. Alcance de algunas expresiones

En materia de los términos utilizados, deben considerarse ciertas cuestiones que son propias de la RT 54 y que tienen significados diferentes a los que corresponde considerar aplicables a efectos de las normas tributarias; a modo de ejemplo:

a) La RT 54 se refiere a estados contables; esa expresión es la utilizada tradicionalmente en Argentina, y continúa utilizándose en las normas y en la legislación positiva. La expresión estados financieros proviene de la traducción del inglés (financial statements), que comenzó a utilizarse en las NIIF (o IFRS) y por ende se empezó a aplicar para estados contables preparados de acuerdo con las NIIF.

b) A estos efectos contables, las acciones son consideradas como activos financieros, lo que supone ciertas implicancias distintas a las impositivas en sus diferentes modos de valuación.

c) Las diferencias de cambio son calificadas como costos financieros (y como tales son eventualmente activables contablemente).

En la RT 54, ciertos conceptos como los "activos", dejan de ser considerados como un conjunto de bienes y de derechos (propios del anterior enfoque jurídico) para considerarse como tales con un remozado enfoque financiero, a los recursos controlados económicamente.

Respecto de las deudas integrantes del pasivo contable se las distingue en función de su exigibilidad y en las previsiones se pondera la factibilidad de su ocurrencia; en ese caso, diferenciando entre probables (según su posibilidad se estime superior o inferior al 50 %); a su vez, existe un matiz adicional: se consideran diferentes los hechos favorables de los eventualmente desfavorables (RT 54; ap. 36 y 37 y consulta 16, pág. 332).

Se mantiene la obligatoriedad de informar detalladamente mediante "notas" (según ap. 32) ahora con mayor visibilidad que la "información complementaria" anterior) a las contingencias que no cumplan con los requisitos para su contabilización (aparts. 143/144 y 488/498).

Por su parte, las normas contables distinguen claramente a las "ganancias" (diferenciándolas de los "ingresos") como todo aumento del patrimonio neto y los "gastos" (no así las "pérdidas") cuando tienen el signo opuesto (se aclara que esa definición no necesariamente es aplicable cuando se refiere a los propietarios del ente).

En materia impositiva, la diferencia entre ingresos y rentas es confusa; en la Ley del Impuesto a las Ganancias, para la 3ª categoría, se gravan los incrementos de valor (o se deducen ciertas pérdidas) a efectos de compatibilizar esos resultados con el mecanismo del ajuste por inflación. En los impuestos sobre los

ingresos brutos, con la casuística propia de la legislación de las 23 jurisdicciones, la confusión entre ingresos y su reexpresión monetaria es mucho mayor, tal como se describe más abajo.

Se comentan algunas otras cuestiones dignas de mención, por ejemplo:

a) Los EFE (Estado de Flujo de Efectivo) se deben realizar a moneda de cierre. La razón de presentar el EFE en moneda de cierre es que toda la información contenida en los estados contables y la adicional (sea de la Memoria u otro informe complementario) deben estar expresados en medida homogénea. Adicionalmente, al presentarlo en moneda de cierre se permite relacionar las partidas del EFE con los restantes estados contables y las notas.

b) Como excepción el impuesto diferido se debe calcular en moneda histórica para no añadir mayores dificultades a un ítem de por sí complicado de estimar.

c) Los regímenes de información y sobre todo de valuación de participaciones no son los mismos cuando se trata de sociedades o empresas vinculadas (ya sea como inversora o receptora de la inversión).

d) La consolidación de estados contables es el resultado de aplicar las normas internacionales (por ejemplo, para empresas que realizan oferta pública); el resto de las empresas locales no están obligadas a hacerlo (salvo por la inclusión con carácter de información complementaria de acuerdo con lo dispuesto en la Ley General de Sociedades).

Respecto de este último punto, el tratamiento de las participaciones societarias tampoco está debidamente resuelto en materia fiscal: AFIP/ ARCA suele cuestionar en forma discrecional el tratamiento de aportes en moneda extranjera (por ejemplo, cuando existen "saltos" devaluatorios) o se trate de dueños o socios, por una parte, o accionistas por la otra (6).

Aunque no parecen tener implicancias impositivas directas se eliminan ciertas cuestiones tales como:

a) No habrá más diferencias entre resultados ordinarios y extraordinarios (ap. 630).

b) No se presentará el "valor llave" negativo en las tenencias accionarias.

Otras cuestiones relativamente menores, a estos efectos, son: a) el tratamiento de resultados de operaciones de posventa (ap. 524) y b) operaciones inusuales (antes extraordinarias) (ap. 630).

III.1. Esencialidad y la supuesta "realidad económica"

Conceptos como "esencialidad" y "devengamiento" tienen similar (aunque no el mismo) alcance según se trate de normas contables o impositivas. Aquí se tratan de aclarar algo más esas diferencias (7).

Respecto de la "esencialidad", los requisitos de la información contenida en los estados contables están contenidos en la Sección 3 de la RT 16 donde se establecen, entre otras, las siguientes condiciones (aquí presentadas en orden jerárquico): a) atributos; ...ii) confiabilidad (credibilidad); ... 1. Aproximación a la realidad; ... a. "esencialidad" (sustancia sobre la forma) (cursiva agregada; CP, p. 310).

Es difícil asimilar "esencialidad" a "realidad económica": porque en nuestra opinión, la supuesta "realidad económica" no existe como tal (excepto una mera referencia en Ley del Impuesto a las Ganancias a las operaciones de cobertura) ni en la legislación positiva ni en la Ley de Procedimientos Fiscales.

Lo que sí se describe en la ley del rito, es una significación económica o según el caso, la interpretación económica de ciertas normas tributarias donde la doctrina identifica una decena de variantes aproximadamente (8). Por su parte, adicionalmente debe diferenciarse entre el principio de la realidad económica de la comprobación del propósito del negocio (Business Purpose Test) (9).

III.2. Devengado contable

En el párr. 19 de la RT 54 se establece que "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" (la cursiva está agregada). En parecido sentido se pronuncia Fowler Newton, identificando el período de asignación temporal en función de su "hecho generador" ("Diccionario de Contabilidad y Auditoría", Ed. Macchi, p. 90).

Aquí se considera relevante el alcance del término en idioma inglés —tanto por los antecedentes de las normas contables como por el origen de nuestro impuesto a los réditos—, al respecto, el Webster Encyclopedic Dictionary califica al devengamiento (accrued) como el resultante de un proceso de acumulación de ingresos o gastos aún no pagados. Se destaca: allá el devengamiento es independiente del transcurso del tiempo, mientras que aquí no parece serlo.

A efectos impositivos el Internal Revenue Code somete al devengamiento a dos tests: a) que todos los eventos generadores hayan ocurrido y b) que el monto sea determinable con un razonable grado de certeza

(Seccs. 163 (a) y 451 (y 461) del IRC).

III.2.a. Devengado a efectos impositivos

En la teoría del balance (aplicable tanto a efectos contables como impositivos) hay una condicionalidad aritmética originada en su concepción mecanicista, pero dichas modalidades no son extensivas a los criterios de imputación. Por ejemplo, un importe que ya esté imputado (sea como devengado o como percibido) genera instantáneamente el reconocimiento de un resultado o una nueva relación patrimonial, pero ello no implica que un concepto devengado necesariamente deba percibirse ni que un monto percibido por anticipado esté necesariamente devengado (por ejemplo, en el caso de primas de seguro o alquileres cobrados por adelantado) [\(10\)](#).

Ante la falta de una definición expresa del devengamiento contable (las aproximaciones son más bien descriptivas), a la que puedan remitirse las cuestiones fiscales, suelen prevalecer normas de interpretación basadas en el derecho común, que resultan inapropiadas para definir cuestiones temporales, tal como se ha verificado en reiterada jurisprudencia [\(11\)](#).

En otros términos, desde el punto de vista impositivo las normas no se remiten expresamente a la definición de devengamiento contable y por lo tanto tampoco queda claro si son las normas contables o las impositivas las que deben prevalecer en cada caso. Para cierta doctrina, existe además un devengado "jurídico" que no es el devengado contable ni tampoco el devengado impositivo [\(12\)](#).

Las repetidas menciones a la "disponibilidad económica" (tal como se presentó en el caso "Tinelli") tampoco parecen ser pertinentes debido a que tal expresión es improcedente y se origina en la cláusula legal que requiere además la disponibilidad jurídica para la procedencia de los gravámenes contenida en el entonces art. 43 del Código Tributario Nacional de la República Federativa de Brasil [\(13\)](#).

IV. Valuación de activos y pasivos

IV.1. Valuación de acciones y dividendos

Históricamente, en nuestro medio a efectos del impuesto a las ganancias siempre se reconoció la existencia de dos balances diferentes, separando los efectos contables de información a terceros de las consecuencias fiscales, hasta que la ley 27.430 los complementó reduciendo la tasa sobre las ganancias impositivas de las sociedades, pero estableciendo un tributo a los resultados contables distribuidos [\(14\)](#). En la actualidad, desde la ley 27.630 se superponen ambos resultados provocando una acumulación de hasta el 39.55 % de un monto que debiera semejarse a la ganancia neta (los dividendos están alcanzados a la alícuota del 7%).

Se presenta una opción, permitida a algunos emisores de estados financieros (Fowler Newton, p. 20): las NCA permiten que un ente que califique como "entidad pequeña" de acuerdo con la RT 41 no reconozca activos o pasivos por impuestos diferidos. La NUA extiende este permiso a las entidades que califiquen como "medianas" de acuerdo con la RT 54 (si se cumple la excepción permitida para las entidades pequeñas).

IV.2. Las sociedades y empresas, controlantes y controladas

La valuación de tenencias y la atribución de resultados proveniente de acciones y participaciones sociales tal vez sea la cuestión que mayores diferencias ostenta entre los balances contables y los impositivos [\(15\)](#).

A efectos contables, cuando se trate de entes independientes (a diferencia de las partes relacionadas que consolidan contablemente) las participaciones deben valuarse a su valor "razonable" (aparts. 117 y 211 a 224, en particular de 213 a 218), mientras que a efectos impositivos las valuaciones de origen no se modifican y los dividendos cobrados no son computables en el impuesto a las ganancias (recuérdese que las acciones son consideradas "activos financieros").

No todas las partes relacionadas consolidan. Son entes relacionados, la sociedad controlante y la controlada (que sí consolidan), pero no las restantes (las posibilidades se describen en el párr. 704 —p. 206 del Cuaderno Profesional—).

¿Qué debe entenderse por valor "razonable"? En principio, el "valor neto de realización" es discontinuado (aparts. 359 a 388), cuestión que se complica cuando no exista una cotización pública (para la RT, "activa") en cuyo caso deben considerarse los valores "sucedáneos".

Como en general cuando se considera el VPP (valor patrimonial proporcional) los eventuales dividendos cobrados se restan de la inversión (toda vez que su acrecentamiento ya fue considerado en el estado de resultados como "otros ingresos").

En similar sentido, other comprehensive income es una categoría que incorporan las NIIF, que en su versión en español se denominan "resultados integrales" y que en la terminología de la RT 54 forman el conjunto de resultados diferidos. A su vez, "resultados diferidos" son aquellos que de acuerdo con las normas (exigidas o permitidas) no se incluyen entre los resultados del ejercicio (este parece ser el concepto de la RT 54).

Lo expuesto tiene importancia fiscal por cuanto, como se dijo más arriba, los dividendos no son considerados ingresos ni a efectos del impuesto sobre los ingresos brutos ni tampoco para la distribución del convenio multilateral. Eso así, porque el devengamiento del resultado de la empresa en la que se ha invertido, que posteriormente se distribuye como dividendo, ya fue reconocido anteriormente como resultado en "otros ingresos" (RT 54, aparts. 359 a 388).

Por otra parte, cuando no exista un precio externo que marque una pauta de "valor razonable" o su "sucedáneo" se considerará el valor descontado de los flujos de fondos (tal como el caso de debentures, obligaciones negociables e instrumentos híbridos o convertibles).

Por último, ante la ausencia de un parámetro externo o la imposibilidad de realizar un cálculo aproximado sobre bases financieras, y solo en ese caso, se considerará el valor de costo incurrido y los rendimientos (fundamentalmente dividendos) se imputarán como beneficio.

IV.2.a. Estimaciones de valores razonables basadas en valores descontados

Respecto de estas, Fowler Newton (p. 20) destaca las siguientes:

"Apart. 119 (...) cuando, en la fecha de la medición, no existan precios directamente observables que surjan de un mercado activo, una entidad estimará el valor razonable mediante técnicas de valuación que resulten apropiadas en función de las circunstancias, maximizando el uso de datos de entrada observables y minimizando la utilización de datos no observables.

"Apart. 120. A los fines indicados en el párrafo anterior, una entidad aplicará la técnica de valuación que resulte más apropiada, debiendo basar su selección en los enfoques siguientes: (...)

"b) Enfoque de ingresos: valor descontado de los flujos de efectivo netos que pueden esperarse del activo o pasivo a medir (...)"

Para ese autor (p. 20), la aplicación de esta regla no debería estar permitida cuando la concreción de los flujos de efectivo esperados dependa total o parcialmente de actividades que todavía no han tenido lugar, añadiendo que el texto no indica qué tipo de tasa de interés debería considerarse para el cálculo de los valores descontados (16).

V. Resultados y resultados diferidos

Se admite la imputación diferida de resultados positivos o negativos (apart. 194) tal como se receptaba en normas profesionales anteriores luego discontinuadas (D. 9795/54).

Estrictamente, los resultados diferidos tienen un alcance mucho más amplio que en la antigua normativa mencionada supra. En efecto, comprenden las revalorizaciones producto de utilizar valores razonables, cuestión que no se presentaba en la normativa anterior (que las NIIF incorporaron bajo el nombre en idioma castellano de "resultados integrales").

V.1. Moneda extranjera

El art. 765 del Cód. Civ. y Com. consideraba las obligaciones en moneda extranjera como de dar cantidades de cosas y liberaba al deudor que entregaba el equivalente en moneda legal. Dadas las limitaciones entonces existentes para negociar divisas, esa cláusula fue modificada como producto del dec. (DNU) 70/2023 que obliga a respetar las condiciones originales de contratación y se impide a los jueces modificar dicha normativa.

En este contexto, a efectos de valorar contablemente la moneda extranjera se prescinde de la discusión mencionada en el párrafo anterior y se obliga a considerarla por separado en la valuación de los créditos y deudas respectivos; sin perjuicio —como se dijo más arriba— de asimilarla conceptualmente, cuando corresponda, como un costo financiero.

Como una cuestión adicional, pero que no tiene impacto directo en el reconocimiento ni en la medición de partidas expresadas en moneda extranjera, uno de los parámetros a considerar para definir la aplicación del ajuste por inflación (o a moneda de cierre como dispone la RT 54 en los aparts. 176 a 200), es la situación de diferencias significativas entre las tasas de interés de mercado para obligaciones en moneda extranjera y nacional.

V.2. Impuesto diferido

El mal llamado "impuesto diferido" es uno de los métodos de contabilización del Impuesto a las Ganancias cuya base conceptual se apoya en el criterio de atribuir el resultado contable al período donde se ha devengado económicamente; aunque a efectos fiscales el resultado quede alcanzado en un período diferente (anterior o posterior). Existen criterios de valuación diferentes entre las normas fiscales y las contables: esas diferencias pueden ser transitorias cuando corresponde asignarlas a distintos períodos (tax allocation) o pueden ser permanentes al exteriorizar menores o mayores saldos de impuestos a afrontar en el futuro.

En la legislación comparada, las ganancias contables suelen anticiparse a las utilidades impositivas; por lo tanto, la correcta apropiación temporal al período da lugar al nacimiento del método llamado "impuesto diferido" como mecanismo de contabilización del impuesto a las ganancias basado en el criterio de lo devengado.

El diferimiento del impuesto a la renta se origina básicamente, por las amortizaciones aceleradas de bienes de uso (designados a efectos fiscales como bienes amortizables; y contablemente como planta y equipo) permitidas a efectos tributarios; pero en el caso de Argentina, se verifica la situación inversa por el atenuado reconocimiento de la inflación a efectos fiscales.

En lo que aquí interesa, el impuesto diferido es de aplicación limitada a las entidades de mayor envergadura, debido a que se exceptúa de la obligatoriedad de la estimación cuando este exija un esfuerzo desproporcionado. A riesgo de incluir una opinión, el impuesto diferido que se calcula sobre bases históricas es de escasa utilidad en un contexto cambiante como el local donde además los valores constantes (y en particular, los quebrantos acumulados) están enervados notoriamente (17).

VI. Ajuste por inflación

La RT 54 mantiene los anteriores criterios de reexpresión a moneda de cierre como unidad de medida a valores constantes, regulados a partir de los párrs. 97 a 100 de la norma (referidos a la unidad de medida) y los ítems 176-200 respecto del ajuste por inflación propiamente dicho (18).

El mecanismo de ajuste por inflación impositivo ofrece varios problemas, pero deben recordarse las limitaciones existentes con las que se restableció el modo de cálculo del ajuste por inflación luego de la salida de la convertibilidad. En definitiva, a pesar de la resistencia política local, fueron las normas internacionales en materia de estados contables las que forzaron su aplicación en materia contable y fue el poder judicial, quien con sus pronunciamientos permitió, aunque en forma parcial, su reconocimiento en materia impositiva (19).

Al respecto, se mantiene el proceso propio de la anticuada RT 6 (Fowler Newton, pág. 17/18) (que ahora es de aplicación obligatoria), aunque se aclara que la misma no es normativa, pues se limita a describir una secuencia de los pasos por seguir para reexpresar estados financieros; pero en la NUA se exige la aplicación de ese proceso.

El procedimiento induce al cálculo por diferencia de ciertos importes, lo que implica ciertos riesgos (por ejemplo, un error cometido en uno de los pasos del proceso de ajuste se arrastre a uno o más de los importes "ajustados" calculados en pasos posteriores) y luego todos esos desvíos quedan sin ser corregidos (20).

Fowler Newton lo visualiza críticamente (pág. 18) porque más allá de su obligatoriedad, lo que debería importarle a emisores, auditores y usuarios de estados financieros es que las cifras ajustadas por inflación que se expongan en ellos se determinen correctamente, cualquiera fuere el camino seguido para su determinación. Aunque debe mencionarse que parte de ese crítico comentario es también extensivo para los cálculos a efectos impositivos.

VI.1. Índices aplicables

Se mantiene la obligatoriedad de ajustar los estados contables a moneda de cierre con los parámetros subjetivos y objetivos (100 % de inflación en 3 años) anteriores, y esa reexpresión debe practicarse con los denominados "Índices precios FACPCE" que están basados en una combinación de IPMNG hasta diciembre de 2016 y luego de esa fecha, ajustable por IPC.

Hace tiempo que se han comentado las limitaciones tanto conceptuales como prácticas de esa inapropiada "mezcla" de índices, pero como atenuante debe considerarse el deterioro de la situación del INDEC al momento de implementación de las tablas necesarias para practicar los ajustes por inflación (21).

Al respecto, AFIP ARCA, continúa sin publicar los índices que está obligada a divulgar en los términos de la Ley del Impuesto a las Ganancias a raíz de las modificaciones de la ley 27.430 (art. 93).

VII. Implicancias impositivas. Cuestiones a tener en cuenta

En el presente comentario se ha tratado de reseñar la RT 54 (reproducida en el Cuaderno profesional 145 del CPCECABA) con una perspectiva tributaria. Más que opiniones (las que en su caso se invocan en forma resumida al pie como notas) las citas a las normas contables apuntan a advertir sobre aquellas cuestiones que merecen un tratamiento diferente según el respectivo ámbito de aplicación. Algunos de las cuestiones que parece que deben considerarse en particular son las siguientes:

VII.1. En general

Más allá del significado que adquieren los términos en general (activos, ganancias vs. Ingresos, etc.), debe tenerse en cuenta ciertas cuestiones como las siguientes.

a) El diferente alcance del término "devengado" según el contexto (contable, jurídico e impositivo) en que se lo utilice.

b) La diferencia entre "esencialidad" aplicable a efectos contables versus la "realidad económica" (distinta de la "realidad" propiamente dicha) que suelen invocar los fiscos. Parece haber una cierta analogía en el fondo de la cuestión, pero también importantes diferencias instrumentales.

c) Efectuar un seguimiento del tratamiento de la moneda extranjera (contablemente considerada como inversión financiera) y revisar la imputación de las diferencias de cambio resultantes. La moneda extranjera en efectivo o en cuentas bancarias se mantiene dentro del capítulo Caja y Bancos, establecido en los párrs. 205 a 211 de la RT 54.

d) Postergar la imputación contable de ciertos resultados positivos y negativos (la RT 54 las denomina diferidos) así como el tratamiento del tax allocation.

e) Revisar aquellas cuestiones cuyo tratamiento se omite contablemente ya sea por "impracticables" (por ejemplo, segregación de intereses implícitos) o por implicar un "esfuerzo desproporcionado".

f) El conflicto aún no resuelto definitivamente sobre si corresponde considerar los estados contables en moneda histórica o ajustada a efectos de la actuación de las sociedades como responsables sustitutos en el impuesto sobre los bienes personales.

VII.2. En el impuesto a las ganancias

a) Considerar la incidencia del diferente tratamiento contable de las participaciones sociales, en particular, cuando se trate de empresas vinculadas. Se reitera, la moneda extranjera en efectivo o en cuentas bancarias, continúa integrando el capítulo Caja y Bancos (párrs. 205 a 211 de la RT 54).

b) Revertir a efectos fiscales, la consolidación (obligatoria contablemente) y conciliar ciertas cuestiones relacionadas entre sí a efectos tributarios (por ejemplo, precios de transferencia, teoría del "aporte y utilidad", etc.).

c) Redactar la exposición (ahora como Notas) de las contingencias más o menos probables según el posible porcentaje de ocurrencia. En ese caso, tener en cuenta la diferenciación entre contingencias positivas y negativas.

d) Ajustar los cálculos en función de las diferencias de índices en materia de ajuste por inflación.

e) Cuando corresponda, revertir a efectos impositivos la segregación de intereses implícitos realizada contablemente, según el caso (p. ej., venta de inmuebles a plazo).

f) Revertir las normas especiales de valuación de bienes (de uso y de cambio) cuando se hayan considerado valores "razonables" o descontados ("tasa efectiva").

VII.3. En el impuesto sobre los ingresos brutos y el Convenio Multilateral

a) Revertir los ajustes de revaluación en casos de bienes en general y de moneda extranjera en particular (no son ingresos).

b) Depurar el estado de resultados diferenciando entre ganancias e ingresos (y correlativamente entre pérdidas y gastos).

c) Excluir los dividendos que se netean del VPP y/o se imputan contra el patrimonio neto.

(A) Contador público. Asesor tributario.

(AA) El autor asume la responsabilidad del comentario pero agradece especialmente las observaciones recibidas de los Dres. Enrique Fowler Newton y Hugo A. Luppi.

(1) Cuadernos Profesionales 145; RT 54 (T. O. RT 59); NUA (Norma Unificada Argentina). Ed. del Consejo Profesional de la CABA, Buenos Aires, 2025. Las RRTT evolucionaron producto de las

modificaciones resultantes de un proceso de consultas, a saber: a) RT 54 (01/07/2022) con base al Proyecto 45; b) RT 56 (30/06/2023) y los Proyectos 46 y 47 y la RT 59 (28/06/2024) sobre el Proyecto 52.

(2) LUPPI, Hugo A. y otro, "Aspectos impositivos de las nuevas normas contables", Doctrina Tributaria Errepar (DTE), marzo 2004, cita digital: EOLDC081216A. También, "Aspectos impositivos de las nuevas normas contables. A propósito de la RT 26 y las NIIF (normas internacionales de información financiera)", Doctrina Tributaria Errepar (DTE), agosto 2009.

(3) "Actualización en materia de intereses implícitos en el Impuesto a las Ganancias", IMP-PP, 2009-92, 5.

(4) "Ganancias: el impuesto diferido 'argentino' y otras distorsiones análogas", Doctrina Tributaria Errepar (DTE) Tomo/Boletín: XLII, noviembre 2021.

(5) Para Fowler Newton (p. 18) son ejemplos de actos alternativos facilitados por la NUA: 1. Posible alteración de cifras de los estados financieros con cualquier propósito, como los de: a) reducir los impuestos sobre los bienes personales de los propietarios del ente que se basen en la medida contable asignada a su patrimonio; b) mejorar las remuneraciones a directores o gerentes que dependan del resultado del ejercicio; c) obtener préstamos o aportes de capital mediante la alteración de las cifras contables utilizadas para calcular indicadores de solvencia. 2. Debido a la determinación del costo de las mercaderías vendidas en un período empleando el "método de diferencias de inventarios": a) encubrir ilícitos perpetrados por directores, gerentes o empleados; b) imputar al resultado de un ejercicio el costo de ventas efectuadas sin emitir factura y no reconocidas como ingresos en los estados financieros.

(6) "El tratamiento fiscal de la cuenta del socio en el impuesto sobre los bienes personales", Doctrina Tributaria Errepar (DTE), agosto 2013, cita digital: EOLDC088034A y "Los aportes irrevocables; su tratamiento tributario", Derecho Fiscal, t. XXXIII, p. 643. En la jurisprudencia más reciente (entre otros): CS, "Transportadora de Energía SA c. DGI", 26/12/2019; CCAF, Sala I, "Provintel SRL", 18/06/2015; CCAF, Sala I, "Millaqueo SA", 26/12/2019; CS, "Autolatina SA", CS, "Tebas SA", 14/09/1993.

(7) "Alternativas de imposición sobre ganancias percibidas", Doctrina Tributaria Errepar (DTE), enero de 1991 y "El devengamiento de la renta como condición previa a la percepción. El caso 'Tinelli'", IMP 2006-11, 1370.

(8) Véase (por orden alfabético): ALTAMIRANO, Alejandro, COVIELLO, Pedro, LINARES LUQUE, Alejandro, MORDEGLIA, Roberto, SPISSO, Rodolfo y TARSITANO, Alberto, "Interpretación económica de las normas tributarias", CASAS, José O. (coord.), Universidad Austral, Ed. Abaco de Rodolfo Depalma.

(9) La posición fiscal suele ser ambigua: se suelen descartar las "interpretaciones económicas" cuando su pretensión se basa en la literalidad de la ley aunque en cuestiones fiscales, la Corte se atiene a esa literalidad de las leyes; tal como lo sostenido en "Asociación Civil Jockey Club" (Fallos 86:48 de junio 10 de 2013), "Puentes del Litoral" (diciembre 23 de 2004) y "Fundación Cascos Blancos" (Fallos 370:2013) del 9 de junio de 2015 entre otros).

(10) RAIMONDI, Carlos A., "Imputación de Réditos y Gastos al año fiscal. Sistema de lo Devengado", Revista de Derecho Fiscal, t. XII, p. 193.

(11) Entre otros: TFN, Sala A, "Ecohabitat SA", 29/04/2004 (comentado en su momento por Guillermo Balzarotti y Juan Carlos Nicolini); TFN, "San Juan SA"; "Maltería Pampa SA"; CS, "Compañía de Radiocomunicaciones Móviles SA". Ambos publicados en Doctrina Tributaria Errepar, Tomos XXV y XXVI.

(12) En resumen: el devengado "contable" se basa en los hechos económicos; en el devengado impositivo (art. 24 LIG) se debe distinguir entre el acrecentamiento temporal (intereses, alquileres y asimilables) del resto (CS, "Cía. Tucumana de Refrescos SA", 24/05/2011) y el devengado "jurídico" requiere de un hecho externo (CNACAF, "Martín, Marcelo", agosto 2025). Para una ampliación: LAMAGRANDE, Alfredo J., "Ley de Impuesto a las Ganancias Comentada", La Ley, 2ª ed., p. 87. Ver nota siguiente.

(13) DÍAZ, Vicente Oscar, "Algunos aspectos de la adquisición de disponibilidad jurídica y económica como hecho generador del impuesto a la renta", IMP, XLI, 976. Como complemento, dado que se analiza jurídicamente, ver GODOY, Norberto J., "Impuesto sobre la Renta: adquisición de disponibilidad jurídica o económica como hecho generador. Límites de su incidencia", Derecho Fiscal, t. XXXV, p. 273. Ambos fueron los relatores nacionales para las XI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Río de Janeiro en mayo de 1983.

(14) "La imposición a la renta societaria y a los dividendos en la ley 27.430: Reforma tributaria. Ley 27.430", KAPLAN H. y VOLMAN, M. (dirs.), Ed. Errepar, p. 167.

(15) Un posible listado de diferencias se incluyó el trabajo del autor citado en la nota 5 precedente.

(16) Medición en inicial otras entidades. Una forma práctica consiste en: a) reconocer la inversión del caso como un activo separado y medirla inicial y posteriormente empleando el método de la participación; b) cuando deban prepararse estados consolidados: 1) reemplazar las medidas contables asignadas a las participaciones en controladas por las correspondientes a los activos y pasivos de ellas y a las participaciones no controladoras en sus patrimonios; 2) reemplazar las medidas asignadas a los resultados reconocidos por aplicación del método de la participación por los ingresos, gastos, ganancias y pérdidas de las controladas y por las participaciones no controladoras en ellos; 3) practicar los ajustes adicionales requeridos por el marco contable adoptado por el ente. En la NUA se ha seguido el enfoque de las NIIF para la contabilización de combinaciones instrumentadas mediante la compra de paquetes accionarios (Fowler Newton, pág. 26) según los cuales: a) una combinación de negocios puede estructurarse mediante la compra de los títulos representativos del capital de otra entidad (que sea un negocio); b) un adquirente debe contabilizar cada combinación de negocios (alcanzada por la correspondiente sección de la NUA) empleando el "método de la adquisición": c) A la fecha de la adquisición, la adquirente debe reconocer (además de cualquier plusvalía pagada) los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en la adquirida.

(17) "Reflexiones sobre la reciente jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia (Asociación Civil Jockey Club y Santiago Duggan Trocello SRL)", IMP, LX-B.

(18) Ajuste por inflación y RECPAM no son términos equivalentes: el RECPAM es solo un componente de los estados contables cuando se practican ajustes contables por inflación. Si estos ajustes se hicieran con normas de mayor precisión que la NUA podría determinarse RECPAM separado para componentes específicos de los estados financieros.

(19) "Ajuste por inflación impositivo: Revisión del tema a la luz de la reciente jurisprudencia de la Corte Suprema", IMP, LXIII-B, 2061.

(20) Así con la determinación por diferencia de un "resultado por exposición a los cambios en el poder adquisitivo de la moneda" (RECPAM) que es un neto causado por el conjunto de los activos y pasivos que lo generan, no se requiere ninguna comprobación de la cifra del RECPAM lo que puede inducir a los no especialistas a suponer que esa secuencia es la única que puede seguirse, cuando lo cierto es que los ajustes anuales por inflación pueden efectuarse en cualquier orden.

(21) VOLMAN, Mario y GARCÍA, F. D., "Ajuste por inflación impositivo: vigencia y consecuencia de los nuevos índices", Errepar DTE, 05/04/2019 y "Cuáles son los índices a considerar y modo del cálculo de los costos en caso de venta de bienes", Suplemento de Novedades Fiscales de Ámbito Financiero, 28/05/2019.

© Thomson Reuters