



UNIVERSIDAD
CONTINENTAL

IPAT

INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO

Memorias

de las XXVII Jornadas Latinoamericanas
de Derecho Tributario

- ▬ César Rodríguez Dueñas
- ▬ Alberto Tarsitano
- ▬ Felipe Romero García
- ▬ Miguel de Jesús Alvarado Esquivel
- ▬ Marco Antonio Zaldívar
- ▬ Luis Durán Rojo
- ▬ Marco Mejía Acosta



Lima 2014

CONTENIDO

Introducción temática <i>César Rodríguez Dueñas</i>	15
Relaciones entre la Contabilidad y el Derecho Tributario: Informe relativo al Derecho Argentino <i>Alberto Tarsitano</i>	37
Relaciones entre la Contabilidad y el Derecho Tributario: Informe relativo al Derecho Español <i>Felipe Romero García</i>	75
Relaciones entre la Contabilidad y el Derecho Tributario: Informe relativo al Derecho Mexicano <i>Miguel de Jesús Alvarado Esquivel</i>	151
Informe sobre las bases conceptuales del Modelo NIIF y el cambio en relación al Modelo de Costo Histórico <i>Marco Antonio Zaldívar</i>	165
Relaciones entre la Contabilidad y el Derecho Tributario: Informe relativo al Derecho Peruano <i>Luis Durán Rojo / Marco Mejía Acosta</i>	183

Relaciones entre la Contabilidad
y el Derecho Tributario
INFORME RELATIVO AL
DERECHO ARGENTINO

Alberto Tarsitano

Profesor de la Pontificia Universidad
Católica Argentina. Socio de Bulit
Goñi y Tarsitano Abogados y Consul-
tores.

Este informe expone el caso argentino sobre las situaciones que han sido planteadas por el Dr. César Rodríguez Dueñas, presidente del seminario «Contabilización del Derecho Tributario», en el ámbito de las XXVII Jornadas del ILADT (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario). El desarrollo sigue, en lo esencial, el orden en que ha sido propuesto y, si bien se parte de un abordaje neutral, no se evita la propia opinión allí donde se considera necesaria para señalar dudas, vacíos o déficits respecto de un estándar confiable que transmita seguridad jurídica.

I. ALCANCES DEL DERECHO CONTABLE EN EL PAÍS

1. La legislación comercial

En el régimen constitucional argentino, el Congreso Federal tiene a su cargo el dictado de los denominados códigos y legislación de fondo: Civil, Comercial, Penal, de Minería, del Trabajo y la Seguridad Social (art. 75, inc. 12, Constitución Nacional).

El Código de Comercio es el que establece: *Todo comerciante está obligado a llevar cuenta y razón de sus operaciones y a tener una contabilidad mercantil organizada sobre una base contable uniforme y de la que resulte un cuadro verídico de sus negocios y una justificación clara de todos y cada uno de los actos susceptibles de registración contable. Las constancias contables deben complementarse con la documentación respectiva* (art. 43, Código de Comercio)

Según el Código de Comercio: *Los que profesan el comercio contraen por el mismo hecho la obligación de someterse a todos los actos y formas establecidos en la ley mercantil* (art. 33).

Entre esos actos se encuentra: ... 2° *La obligación de seguir un orden uniforme de contabilidad y de tener los libros necesarios a tal fin.*

Y dicho ordenamiento señala como indispensable llevar los libros Diario e Inventarios y Balances (artículo 44), consignando la obligación de extender en este último un cuadro contable demostrativo de las ganancias o pérdidas, del que éstas resulten con verdad y evidencia (artículo 52).

La ley argentina, más allá de la naturaleza preceptiva del principio enunciado precedentemente, se encuentra desactualizada respecto de los libros necesarios de contabilidad. Tal es así que la ley no menciona la obligación de llevar el Libro Mayor (solamente se refiere a Libro de Inventarios y Diario), bien que, como ha sido señalado, resulta imposible concebir la

«El Código de Comercio establece determinados recaudos para los libros de contabilidad referidos a su encuadernación, foliación, rúbrica, ausencia de tachaduras, espacios en blanco o intercalaciones».

contabilidad sin la mayorización de las transacciones¹.

El Código de Comercio establece determinados recaudos para los libros de contabilidad referidos a su encuadernación, foliación, rúbrica, ausencia de tachaduras, espacios en blanco o intercalaciones. Estos requisitos, y la documentación respaldatoria, les confieren eficacia probatoria de los hechos económicos registrados.

Por su parte, la Ley de Sociedades (Ley 19550) establece el alcance de la información que deben exhibir los balances (estado patrimonial y de resultados).

Hoy es común que las empresas lleven su contabilidad por medios informáticos. Esta posibilidad viene autorizada por el artículo 61 de la Ley de Sociedades, con la excepción del Libro de Inventarios y Balances².

1 Sobre las relaciones entre los balances contable e impositivo, ver los trabajos elaborados por OKLANDER, Juan, *Implicancia fiscal del sistema contable y sus fuentes normativas*, Revista La Información, Tomo LVI, p. 1122 y, *Las normas fiscales y legales, y los P.C.G.A.: ¿Conflictos de divergencia o posible integración macro-contable?*, trabajo presentado en la XV Conferencia Interamericana de Contabilidad (Río de Janeiro, 1983), publicado en Contabilidad y Administración- Bs. As.-T. XIII, p. 909 y ss.. Así también, *La contabilidad como base de determinación tributaria*, Doctrina Tributaria-I- Errepar.

2 ARTÍCULO 61. – Podrá prescindirse del cumplimiento de las formalidades impuestas por el artículo 53 del Código de Comercio para llevar los libros en la medida que la autoridad de control o el Registro Público de Comercio autoricen la sustitución de los mismos por ordenadores, medios mecánicos o magnéticos u otros, salvo el de Inventarios y Balances.

La petición deberá incluir una adecuada descripción del sistema, con dictamen técnico o antecedentes de su utilización, lo que, una vez autorizada, deberá transcribirse en el libro de Inventarios y Balances. Los pedidos de autorización

La Ley de Sociedades contempla la información que debe contener el Balance General (artículo 63), el Estado de Resultados (artículo 64), las notas complementarias (artículo 65) y la Memoria (artículo 66).

2. La Ley del Impuesto a las Ganancias

La ley impositiva se abstrae de los contenidos fijados en la Ley de Sociedades y en el Código de Comercio, y se limita a dividir a los entes societarios entre quienes: a) llevan contabilidad de sus operaciones; b) no las contabilizan.

Al respecto, el artículo 69 del reglamento de la Ley de Impuesto a las Ganancias se refiere a *los sujetos que lleven un sistema contable que les permita confeccionar balances en forma comercial*; y en el artículo 70 se ocupa de quienes *no confeccionen balances en forma comercial*. Como luego veremos, el balance comercial será para los primeros el punto de partida para determinar la ganancia neta.

El decreto reglamentario prescribe que las entidades comerciales o civiles que lleven libros que les permitan confeccionar balances en forma comercial están obligadas a realizar un balance anual de sus operaciones con las formalidades legales del Código de Comercio. Y para el resto de los particulares o comerciantes que no lleven libros indica que deben anotar fielmente sus entradas y salidas *de modo que resulte fácil su fiscalización*. Esta prescripción

se considerarán automáticamente aprobados dentro de los treinta (30) días de efectuados, si no mediare observación previa o rechazo fundado.

está superada por la obligación de llevar libros y registros especiales impuestos por la Administración Fiscal.

3. Eficacia probatoria de los libros contables

El Código de Comercio se refiere a la eficacia de los asientos contables para ser usados como prueba en juicio entre comerciantes. El cumplimiento de los recaudos referidos a la inalterabilidad de la información y secuencia temporal son el presupuesto para que el balance sirva para probar los hechos económicos expuestos. De hecho, la primera pregunta que se formula en toda pericia contable es si los libros se llevan en forma legal.

La Ley de Procedimientos Tributarios (Ley 11.683) prescribe: *Todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y solo de la fe que estos*

«La ley impositiva se abstrae de los contenidos fijados en la Ley de Sociedades y en el Código de Comercio».

merezcan surgirá el valor probatorio de aquellas (art. 33). A su vez estipula un plazo de cinco años posteriores a operada la prescripción (cinco años) de conservación de documentos y

comprobantes de las operaciones referidas a la determinación cierta de la materia imponible (art. 33).

La jurisprudencia ha ratificado el principio. Como ejemplo puede citarse la causa «Banco Credit Lyonnais Argentina SA c/Montesano, Ricardo Orlando y otros», de la Cám. Nac. Com., Sala D, del 09 de octubre de 2002, en la cual se dijo: *En efecto, sabido es que –en principio– los libros de comercio no prueban hechos por sí solos,*

sino que deben contar con respaldo documental que otorgue apoyatura a sus asientos contables (C.Com. 43 y su doctrina; entre otros, 30 de julio de 1982, «Notabil SA c/Bassler»).

II. LAS NIIF EN LA ARGENTINA

Las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera) están vigentes, desde 2012, de manera obligatoria para las sociedades que hagan oferta pública de títulos valores, excluidos los bancos y las compañías de seguros. Para el resto de los entes, su utilización es optativa.

Esta clase de sociedades se encuentran sujetas al contralor de la Comisión de Valores³, entidad que dictó la Resolución General 562/09 que dispuso la vigencia de las NIIF⁴, receptadas por la Resolu-

«La incorporación de las NIIF se produce, entonces, de una manera indirecta, por remisión de las autoridades de aplicación respectivas (en uso de su potestad reglamentaria) a las resoluciones de la entidad profesional».

3 Creada por Decreto 15.353, ratificado por Ley 13.894, hasta la entrada en vigencia de la Ley 17.811, que fue sustituida por la Ley 26.831, que rige actualmente.

4 La Comisión Nacional de Valores por medio de la Resolución General 562 del 29 de diciembre de 2009 dispuso: *Para los ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 2012, las entidades emisoras de acciones y/u obligaciones negociables presentarán sus estados financieros aplicando la Resolución Técnica Nº 26 de la FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS, que dispone la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), y sus modificatorias. Se aceptará la aplicación anticipada para los ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 2011.*

ción Técnica N° 26 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas⁵.

También, la Inspección General de Justicia⁶ dispuso lo mismo en similares términos⁷.

La incorporación de las NIIF se produce, entonces, de una manera indirecta, por remisión de las autoridades de aplicación respectivas (en

5 La resolución de la CNV es la culminación de un proceso de elaboración del proyecto e implementación de las NIIF, llevado a cabo por una Comisión Especial creada por la FACPCE. La propuesta de la Comisión Especial fue aprobada por la FACPCE en noviembre de 2008. En paralelo, se realizaron reuniones con la Inspección General de Justicia y con diversas Direcciones Provinciales de Personas Jurídicas para transmitir la importancia de que los entes puedan optar por utilizar las NIIF.

6 Ley 22.315 dice: Art. 3.-*La Inspección General de Justicia tiene a su cargo las funciones atribuidas por la legislación pertinente al Registro Público de Comercio, y la fiscalización de las sociedades por acciones excepto la de las sometidas a la Comisión Nacional de Valores, de las constituidas en el extranjero que hagan ejercicio habitual en el país de actos comprendidos en su objeto social, establezcan sucursales, asiento o cualquier otra especie de representación permanente, de las sociedades que realizan operaciones de capitalización y ahorro, de las asociaciones civiles y de las fundaciones.* La Inspección General de Justicia tiene competencia en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

7 IGJ, Resolución General 11/12: *Artículo 1°: Para los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2012, las sociedades controladas, controlantes, subsidiarias o vinculadas a las que hacen oferta pública de sus acciones o debentures, podrán presentar, ante esta INSPECCIÓN GENERAL DE JUSTICIA, sus estados contables individuales conforme las Resoluciones Técnicas N° 26 y 29 de la FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE)-Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).*

uso de su potestad reglamentaria)⁸ a las resoluciones de la entidad profesional. En la Argentina, las NIIF son aprobadas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas y luego refrendadas por el Consejo Profesional de cada una de las veinticuatro jurisdicciones del territorio nacional (Ciudad Autónoma y provincias).

Sin embargo, la Autoridad Fiscal Argentina (AFIP)⁹, a través de la Resolución General 3363 (12/09/2012), resolvió que, para determinar la materia imponible del tributo que se trate, se deberá partir de la información correspondiente a los estados contables, sin aplicar las NIIF¹⁰.

8 El Decreto 1493/82 (de Ley 22.315) sostiene: *Artículo 1°: La Inspección General de Justicia, en ejercicio de sus facultades, dictará los reglamentos y resoluciones que sean necesarios para el cumplimiento de las funciones atribuidas por la Ley N° 22.315 y el presente decreto.* Similares disposiciones fueron dictadas por las autoridades de cada provincia.

9 La RG 3363 dispone en su artículo 4°: *Cuando para la determinación de la materia imponible del tributo de que se trate, conforme las disposiciones legales y reglamentarias que sean de aplicación, el contribuyente deba partir de la información de los estados financieros, utilizará —a dichos efectos— la información que surja de los elementos previstos en el artículo 2° o 3°, según corresponda.*

10 Ya con anterioridad, los criterios del reglamentador y de la autoridad de aplicación se habían apartado de la vigencia de las NIIF. Con sustento en la ley de convertibilidad, que prohibió la indexación, del Decreto 316/95 (PEN) y la Resolución 8/95 (IGJ), suspendieron el ajuste por inflación contable. A pesar de ello, la Resolución 140/96 de la FACPCE, aconsejaron que se mantuviera suspendido el ajuste, en la medida en que el índice de inflación anual no superara el 8% (en el mismo sentido Resolución 84/96 del CPCECF y Resolución 2106 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires).

Llama la atención la decisión de la AFIP –que no expuso su motivación–, pues no se advierte la razón para prescindir de una normativa de calidad técnica reconocida, cuya obligatoriedad para quienes hacen oferta pública de títulos valores ha sido establecida por las autoridades de registro (IGJ) y Fiscalización (CNV), obligando al contribuyente a llevar una doble contabilidad: con y sin normas NIIF. Y no parece dudoso que la AFIP ha excedido sus facultades, ya que ignora la competencia específica de quien decide qué tipo de contabilidad deben emplear los entes comerciales y las asociaciones civiles, y es a ella adonde reenvía la normativa fiscal.

«Para determinar la materia imponible del tributo que se trate, se deberá partir de la información correspondiente a los estados contables, sin aplicar las NIIF».

La adopción obligatoria de las normas NIIF consagra una delegación impropia, pues ellas no están autorizadas por ley alguna, sino por una remisión de la autoridad regulatoria (CNV e IGJ) a la Resoluciones Técnicas emitidas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas, que las receptan. Estas últimas, naturalmente, no son derecho contable en su génesis, aunque terminan siéndolo por el citado reenvío recepticio.

III. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA Y SU RELACIÓN CON EL RESULTADO CONTABLE

En el sistema argentino, para la determinación del resultado impositivo, se parte del resultado contable, y a este, se le practican los ajustes

previstos en la Ley del Impuesto a las Ganancias, luego de evaluar cada una de las partidas.

La relación entre balance contable e impositivo (a pesar de haber sido bien estudiada en la doctrina) sigue generando ciertas vacilaciones en la jurisprudencia, en particular, como veremos más adelante, sobre el concepto de *deven-go* (o *devengado*, como se dice en mi país).

Asumiendo la premisa de que la contabilidad y los impuestos persiguen objetivos diferentes¹¹, se ha justificado la existencia de una zona de autonomía de la ley impositiva para corregir las calificaciones de las partidas realizadas por la contabilidad. Pero allí donde esos objetivos o intereses convergen, y ante la falta de un trato expreso de la Ley del Impuesto a las Ganancias, la doctrina menciona una zona de dependencia, en la que la contabilidad influye en el trato fiscal¹². En teoría, con los campos así

«No existe una total autonomía en la “contabilidad fiscal”, ya que para las liquidaciones impositivas debe partirse del resultado del balance comercial».

11 El objetivo de los estados contables es proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y sobre su evolución económica y financiera en el período que abarcan, para facilitar la toma de decisiones económicas. Bajo las NIIF, la presentación de los estados contables se dirige al mercado de inversores. En su preparación, se realizan una serie de ponderaciones bajo un conjunto de postulados básicos y directrices emitidas por órganos profesionales. Estos confieren cierta libertad y flexibilidad al emisor, aun bajo el principio de prudencia. El objetivo fiscal consiste en captar la capacidad contributiva subyacente en el hecho imponible, cuyos aspectos materiales, temporales y espaciales se hallan previstos legalmente.

12 Dice REIG (*Conflictos entre las normas impositivas y los principios contables*, Errepar, Tomo XIII, febrero 1993): *Resulta*

delimitados, no podría existir una zona de conflicto. Sin embargo, en la práctica existe y es en estos casos, en los cuales los tribunales se han pronunciado, en muchas oportunidades, de manera contradictoria para hacer valer su propia visión de la correspondencia entre los balances impositivo y fiscal.

Un difundido caso marcó la influencia de la contabilidad en la determinación del Impuesto a las Ganancias, al señalar:

No existe una total autonomía en la «contabilidad fiscal», ya que para las liquidaciones impositivas debe partirse del resultado del balance comercial.

De las normas legales reseñadas surge que no se puede optar entre los balances impositivos por

claro, en nuestro concepto, por todo lo antes expuesto que siendo la contabilidad la rama del conocimiento encargada fundamentalmente de la medición de los resultados y patrimonio de la actividad empresarial, sus normas deben tener en general relevancia para la expresión de los mismos con fines fiscales, en tanto sean conciliables con los respectivos principios y normas de la tributación. En consecuencia, las leyes tributarias no deberían fijar normas diferentes de las que se aceptan por la contabilidad, sino en cuanto estas últimas estén en colisión con sus propios objetivos y principios, caso en el que las normas de la legislación fiscal especiales, o que se aparten de las normas contables, deben referirse exclusivamente a tales situaciones de necesario apartamiento de la contabilidad en general. Además, a nuestro juicio, debería la ley fiscal contener una norma que claramente establezca que, en todos aquellos casos en que las normas tributarias de los impuestos a la renta o patrimonio no prevean la situación fáctica que se presente o deba interpretarse en la medición de su base, serán de aplicación las normas de la contabilidad. En cambio opinamos que en ningún caso las normas tributarias deben influir en la formulación de los estados contables, con requerimientos de reflejo en ellos de ciertos criterios o deducciones para que sean utilizables fiscalmente.

un método distinto del seguido en la contabilidad, no cabiendo admitir la existencia de autonomía entre los balances fiscal y comercial, por cuanto la pauta reglamentaria alude al «resultado neto del ejercicio comercial», al que se le adicionarán y deducirán ajustes impositivos¹³.

El fallo citado despertó muchas críticas en la doctrina, dado que esta consideró desacertado establecer una dependencia tan estricta de la contabilidad sobre la determinación de la base imponible.

Demostrativa de la tendencia opuesta al fallo precedente es la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación (Sala D, 19/04/2011 recaída en la causa: «Enap Sipetrol Argentina s/ recurso de apelación-Impuesto a las Ganancias»), en la cual se dijo: *...cabe señalar que el balance contable rara vez coincide con el fiscal y, por lo tanto, deducciones que pueden ser generalmente admitidas en el primero no lo son en el segundo, precisamente por la estrictez de las normas impositivas, tal como se ha comentado al examinar el caso de los pasivos contingentes en el considerando precedente.*

Existe, al igual que en otras legislaciones, una inconsistencia con el principio de legalidad. La remisión a la contabilidad llevada por las empresas de acuerdo con las Resoluciones Técnicas aprobadas por la FACPCE no está en la Ley del Impuesto a las Ganancias, sino en el decreto reglamentario, que tampoco especifica a qué normas o a cuáles principios contables se refiere.

13 *Industrias Plásticas D'Accord S.R.L. s/ recurso de apelación, TFN, Sala A, 17/12/1997.*

Dice el reglamento que los sujetos que lleven un sistema contable que les permita confeccionar el balance en forma comercial *determinarán la ganancia neta de la siguiente manera: al resultado neto del ejercicio comercial sumará los montos computados en la contabilidad cuya deducción no admite la ley y restarán las ganancias no alcanzadas por el impuesto. Del mismo modo procederán con los importes no contabilizados que la ley considera computables a los efectos de la determinación del tributo* (artículo 69).

Sin embargo, la doble inconsistencia —ausencia de ley y reenvío en blanco— no ha merecido la queja de los contribuyentes ni, por lo tanto, la atención de la jurisprudencia. Las preocupaciones se han orientado hacia las zonas de conflicto entre la contabilidad y los impuestos.

No hace falta decir que la determinación de la materia imponible integra la zona de reserva legal. La falta de interés práctico de los contribuyentes en litigar se explica por la ausencia de perjuicio y, probablemente, por la convicción de que las normas elaboradas por la profesión contable producen un reflejo fiel y neutral de la situación patrimonial y del cuadro de resultados, ajeno a los frecuentes desvíos en que incurre el legislador por presiones recaudatorias.

«La doble inconsistencia —ausencia de ley y reenvío en blanco— no ha merecido la queja de los contribuyentes ni, por lo tanto, la atención de la jurisprudencia».

IV. EL CONCEPTO DEL DEVENGADO

La cuestión que mayor controversia ha despertado sobre la correspondencia entre balan-

ce contable e impositivo es el concepto de *devengado*¹⁴.

A pesar de la influencia del concepto citado en la determinación de la renta empresarial, la ley no lo define, aunque ella, como la reglamentación, formule algunos señalamientos que han inducido a una parte de la doctrina (a la que adherimos) a sostener que la definición está agazapada en los textos impositivos¹⁵.

La parte mayoritaria de la doctrina extiende al campo impositivo la noción contable, que se abona razonando que, ante el déficit de las normas especiales, el reenvío luce apropiado, pues, en definitiva, para determinar la renta neta se parte del resultado contable¹⁶, y no surgiría oposición de intereses entre las dos disciplinas que lo contradigan.

«Devengamiento es toda variación cualitativa o cuantitativa —son las que importan— verificada en un patrimonio, originada en hechos naturales o sociales».

14 Para distintos supuestos controvertidos (garantías; descuentos, bonificaciones y devoluciones; continencias judiciales; incobrables; indemnizaciones por despidos y diferencias de cambio) ver NICOLINI, Juan C.; *El criterio de lo devengado y su aplicación en el impuesto a las ganancias*, Doctrina Tributaria, ERREPAR, Tomo XXVI, p. 9.

15 Dice FERNÁNDEZ: *El contenido del concepto impositivo de devengado se infiere claramente del análisis armónico de las normas de la Ley de Impuesto a las Ganancias; por ello no es necesario acudir a la contabilidad para establecerlo.* (Fernández, Luis O., *El concepto de devengado en el impuesto a las ganancias*, Rev. Impuestos, abril 2005, p. 991).

16 Ver REIG, Enrique J., *Conflictos entre las normas impositivas y los principios contables*, Errepar, Tomo XIII, febrero 1993. NICOLINI, Juan C. *Devengado Contable vs. Devengado Impositivo*. Práctica Profesional Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social, especial para Ed. La Ley, Opinión Tributario.

Hay muchas definiciones de devengado de base contable¹⁷.

Entre tantas, nos parece útil la que propone Balzarotti: *Devengamiento es toda variación cualitativa o cuantitativa –son las que importan– verificada en un patrimonio, originada en hechos naturales o sociales*¹⁸.

Raimondi, quien puede ser considerado el precursor de las características del devengado, señala que se basa en tres principios¹⁹:

- a) Principio de causalidad, según el cual, para la imputación del rédito o del gasto, se requiere la existencia de una causa eficiente.
- b) Principio de correlación entre la imputación de réditos y gastos, respecto del que se restarán de los réditos que los han provocado y no de otros.
- c) Principio de la evaluación de los réditos y gastos no determinados, el cual señala que, ignorándose al final de un ejercicio el monto

17 La Resolución Técnica 17 proporciona una directriz muy genérica sobre el devengamiento: *... los efectos patrimoniales y otros hechos deben reconocerse en los periodos en que ocurren, con independencia del momento en el cual se produjeron los ingresos y egresos de fondos relacionados.* Ilumina más sobre la causa la definición de *devengar* que brinda el Diccionario de la Real Academia Española: *Es adquirir el derecho a alguna percepción o retribución en razón del trabajo, servicio u otro título.*

18 BALZAROTTI, Guillermo C.: *El criterio de lo devengado*, Errepar, DTE N° 294, septiembre 2004, T. XXV, p. 823.

19 RAIMONDI, Carlos A., *Imputación de réditos y gastos al año fiscal. Sistema de lo devengado*, Tomo XII, Derecho Fiscal, p. 193 y ss.

exacto de un rédito o un gasto devengado, debe estimárselo adecuadamente.

En lo atinente a la imputación de los gastos, la contabilidad ha sentado principios muy claros²⁰:

- (i) si el gasto o el costo se vinculan con un ingreso: se apropian al período en que se generó el ingreso;
- (ii) cuando no se vinculan con ingreso específico, pero sí con un período, se imputan a dicho período;
- (iii) los restantes se imputan al período en que se los conoce.

Se desprende de lo anterior que la doctrina que cree moverse en la zona de dependencia del balance fiscal con el contable, privilegia el principio de correlación entre las partidas positivas y negativas asociadas derivadas, de la mutación patrimonial.

Esta visión aparece sustentada en una lógica económica que, aunque reconocible, debe, empero, superar el test de eficacia jurídica a que la somete para establecer, primero, si se ha producido la causa de la diferencia patrimonial bajo el contexto de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

En este terreno, es llamativa la diferencia de opiniones sobre la «causa» del devengamiento en situaciones particulares²¹ y, en especial, qué

20 FOWLER NEWTON, Enrique, *Contabilidad Superior*, 4.ª ed., Ed. Macchi, Bs. As., p.39.

21 Contrastar NICOLINI, Juan C., *El Criterio de lo devengado y su aplicación en el Impuesto a las ganancias*, ERREPAR, DTE, T.

sucede con aquellos ingresos y gastos sometidos a condición resolutoria y suspensiva. La jurisprudencia exhibe similares contradicciones.

«La doctrina que cree moverse en la zona de dependencia del balance fiscal con el contable, privilegia el principio de correlación entre las partidas positivas y negativas asociadas derivadas, de la mutación patrimonial».

Fue Reig²² quien introdujo la necesidad de la «incondicionalidad» de la partida, para que ella se considere devengada.

En todas las ediciones de su clásica obra sobre el Impuesto a las Ganancias sostuvo que el devengado posee las siguientes características:

1. Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del rédito o gasto.
2. Requiere que el derecho al ingreso o compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente.
3. No requiere actual exigibilidad o determinación ni fijación de término preciso para el pago. Puede ser obligación a plazo de monto no determinado.

La ausencia de condición fue un requisito prontamente adaptado por la jurisprudencia²³, que de manera reiterada ha dicho que la renta se encuen-

XXVI, p. 9, enero 2005, con FERNÁNDEZ, Luis O., *El Concepto de devengado en el impuesto a las ganancias*, LL- Imp., T. 2005-A, p. 991.

22 REIG, Enrique, *Impuesto a las ganancias*, 8.^a ed., Ed. Macchi, Bs. As. 1993, p.288.

23 Por todas ver: «Laboratorios Motter SRL s/ apelación», TFN, Sala A, 28/11/2000.

tra devengada cuando se han producido los actos, actividades o hechos sustanciales que la generan, independientemente de su exigibilidad, si se trata de un derecho cierto no sujeto a condición, y en tanto se verifiquen parámetros objetivos sustanciales y no meramente formales y de seguridad en la concreción del ingreso.

Los partidarios de la doctrina contable se resisten a admitir que la condicionalidad sea una causa que evita o posterga el devengamiento, con el argumento de que siempre es posible ponderar el nivel de ocurrencia y que esta decisión es más justa o apropiada con la vinculación de los gastos inherentes.

En esta dirección, Raimondi advertía tempranamente: «En nuestro concepto, la condicionalidad del rédito o gasto es impotente por sí sola, para impedir su cómputo; más aún, considerar inexistente un rédito, porque esté sujeto a condición, puede estar absolutamente reñido con los principios que venimos enunciando»²⁴.

De manera análoga, Balzarotti opina: «La condición convenida pero aún no ocurrida, no fulmina ni posterga el correspondiente devengamiento, sino que meramente crea la necesidad de estimar la magnitud del alea con que está asociado»²⁵.

«Devengamiento es toda variación cualitativa o cuantitativa —son las que importan— verificada en un patrimonio, originada en hechos naturales o sociales».

24 Ver asimismo, RAIMONDI, Carlos A., *Imputación de réditos y gastos al año fiscal. Sistema de lo devengado*, DF-T. XII, p. 200 y ATCHABAHIAN, Adolfo, *El Impuesto a las Ganancias*, 4^o ed., La Ley, Bs. As., 2007, p. 448.

25 BALZAROTTI, Guillermo C., *El criterio de lo devengado*, Doctrina Tributaria ERREPAR, Tomo XXV, p.823, 2004.

También para Peña: «La incertidumbre no es razón suficiente para renunciar al cómputo de una partida, la misma deberá considerarse toda vez que exista un elevado grado de ocurrencia y sus efectos sean susceptibles de cuantificación»²⁶.

Y con esa orientación, piensa este último autor que la diferencia de naturaleza jurídica existente entre ambas situaciones —la condición suspensiva y la resolutoria— desaparece cuando se intenta evaluar económicamente el resultado. Según lo entiende, tal resultado va a depender, en ambos casos, de la posibilidad de ocurrencia o cumplimiento de la condición.

Finalmente, Nicolini refiere diversas situaciones en las que el rédito nace con incertidumbre, pero opina que esta circunstancia no autoriza a diferir su imputación hasta despejarla²⁷.

Con base en las nociones del derecho civil²⁸, Scalone considera devengadas las partidas su-

26 PEÑA, Juan Carlos, *El controvertido concepto del «devengado»*, DTE – Nº 379, octubre/11, T. XXXII-919.

27 NICOLINI, Juan C., *El criterio de lo devengado y su aplicación en el impuesto a las ganancias*, Errepar, DTE, T. XXVI, enero 2005, p. 9.

28 Según términos del Código Civil (artículos 527 y ss.), la condición suspensiva es aquella de cuya existencia depende el nacimiento de un derecho; mientras que de la condición resolutoria depende la resolución o pérdida de un derecho. La condición es suspensiva o resolutoria según que el hecho condicional haga adquirir o resolver un derecho. La condición suspensiva posterga provisionalmente el nacimiento y por tanto los efectos normales de un acto jurídico; la resolutoria o extintiva es la que extingue o resuelve efectos ya producidos. REZZÓNICO, Luis María, *Estudio de las obligaciones*, 9.ª edición, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1966, p. 522.

jetas a condición resolutoria y no las sometidas a condición suspensiva²⁹. Esta opinión es compartida por Fernández, para quien solo la existencia de condición suspensiva impedirá el devengamiento del rédito o gasto.

Por nuestra parte, adherimos a la postura mayoritaria, que ve en la condición suspensiva un obstáculo para el devengamiento. Pero señalamos que, a veces, identificar el tipo de condición puede conducir a un resultado engañoso. La diferencia entre condición resolutoria y condición suspensiva suele ser esquivada, dado que un mismo hecho puede operar como condición resolutoria para una parte y como suspensiva, para la otra³⁰.

29 SCALONE, Enrique: *El concepto de «gasto devengado» para el impuesto a las ganancias*, LL- Imp., octubre 2006, p. 2285.

30 Dice al respecto REZZÓNICO: «Por lo mismo que la condición suspensiva suspende los efectos normales de un acto, y la resolutoria suspende su resolución, puede expresarse —aunque lo critica Machado— que la condición que para una de las partes es suspensiva, para la otra es resolutoria. Por ello se dice que desempeña una doble función: suspensiva y resolutoria. Por la misma razón, expresan Galli y la mayoría de los autores que hay una relación tan íntima entre la condición suspensiva y resolutoria, que se puede decir que una y otra no son más que el anverso y el reverso de una misma relación jurídica» (en *Estudio de las obligaciones*, 9.ª edición, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1966, p. 522)..

Ejemplifica tal situación de la siguiente manera: A promete a B regalarle una biblioteca si aprueba su examen de Obligaciones.

En este ejemplo, si A debe finalmente regalarle al alumno la biblioteca pierde su derecho y la condición será resolutoria. Pero para el alumno es suspensiva, pues adquirirá la biblioteca solo si aprueba su examen.

En un lúcido ensayo, Fernández³¹ defiende las siguientes tesis:

1. La ley en forma implícita define cuándo se devengan las ganancias y los gastos, por lo cual no es necesario recurrir a los conceptos contables.
«La diferencia entre condición resolutoria y condición suspensiva suele ser esquivia».
2. Una ganancia o un gasto se devenga cuando se produce una mutación patrimonial.
3. Dicha mutación no debe estar sujeta a condición que la pueda volver inexistente.

Con alguna matización compartimos la tesis de este autor, pues aunque ni la Ley del Impuesto a las Ganancias ni la reglamentación definan el concepto, tales normas brindan ciertas pautas, a partir de las cuales es posible reconstruir una noción autónoma. Ellas son:

1. Imputar en función del tiempo, solo en casos determinados³².
2. Prohibir las previsiones no contempladas de manera expresa³³.

31 FERNÁNDEZ, Luis Omar.

32 Artículo 18, tercer párrafo: *Cuando corresponda la imputación de acuerdo con su devengamiento, la misma deberá efectuarse en función del tiempo, siempre que se trate de intereses estipulados o presuntos –excepto los producidos por los valores mobiliarios–, alquileres y otros de características similares.*

33 Dice el artículo 148 de la reglamentación: *En el balance impositivo solo se deducirán las reservas expresamente admiti-*

3. Asociar los ingresos y gastos provenientes «de una misma fuente»³⁴.

Sobre tales premisas, corresponde remitirse a las nociones proporcionadas por el derecho privado para determinar cuáles son los hechos que causan el devengamiento, como lo manda el artículo 1 de la Ley 11.683 (en todo lo no previsto por la Ley del Impuesto a las Ganancias)³⁵.

Las mutaciones patrimoniales devengadas nacen, según el Código Civil, de alguna de las fuentes de las obligaciones: el contrato, el cuasicontrato (modernamente asociado al enriquecimiento sin causa), el delito, el cuasidelito y la ley³⁶.

«Un hecho de la naturaleza (aluvión) o el transcurso del tiempo (prescripción) producen devengamiento, porque la ley les asigna un efecto patrimonial».

das por la ley. Por consiguiente no son deducibles otras reservas o provisiones, aun cuando fueran creadas por disposición de organismos oficiales.

34 Artículo 80 de la ley: *Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina. Cuando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas y no gravadas, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva.*

35 Establece el artículo 1, segundo párrafo: *Solo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado.*

36 BELLUSCIO, Augusto C., *Código Civil y leyes complementarias. Comentario, anotado y concordado*, Ed. Astrea, 1979, p. 499.

De esta manera, las diferencias patrimoniales, positivas o negativas, derivan de un circunstanciado estudio de la naturaleza jurídica del hecho que las provoca. Todos los hechos generadores caen en alguna de las categorías precedentes, que bien podrían resumirse en la ley y el contrato. Un hecho de la naturaleza (aluvión)³⁷ o el transcurso del tiempo (prescripción) producen devengamiento, porque la ley les asigna un efecto patrimonial. Lo mismo sucede con los hechos ilícitos, dolosos o culposos, que generan la obligación de reparar el daño. En los contratos debe examinarse la tipicidad, las formas, las características y las modalidades: consensuales y reales; conmutativos y aleatorios; instantáneos, de ejecución diferida y tracto sucesivo, etc. De este análisis circunstanciado, dependerá el devengamiento.

El enfoque precedente es una metodología que, desde ya, no disipa todas las dudas que provoca su contraste con los hechos, a la vez que plantea nuevos interrogantes. Por ejemplo, si en los contratos consensuales es suficiente el perfeccionamiento de la voluntad contractual o debe existir principio de ejecución para generar la mutación patrimonial³⁸; si los efectos del

37 Aclara con acierto Vicente Oscar Díaz: *Algunos aspectos de la adquisición de disponibilidad jurídica y económica como hecho generador del impuesto sobre la renta*, Impuestos XLI-A, p. 976.: *...la exigibilidad de la vinculación con terceros viene manifestada en forma irrelevante porque en muchos casos existe la ganancia por generación de un fenómeno natural, que se imputa en la medida en que han ocurrido los hechos, sin que ello consagre el derecho a percibir suma alguna de un tercero.*

38 FERNÁNDEZ sostiene que antes de la ejecución del contrato de compraventa hay un cambio cualitativo en el patrimonio meramente permutativo, pero no un resultado, el que

pacto comisorio implícito (artículo 1204, Código Civil) se asimilan a la condición resolutoria, cómo distinguir si una condición es resolutoria o suspensiva y qué régimen se aplica a cada parte; qué sucede en los contratos de ejecución diferida, y si solo el tracto sucesivo está comprendido dentro de los «de características similares» a los intereses y alquileres que autorizan el devengado en función del tiempo.

Por estas aguas navegó la Corte Suprema en el fallo recaído en «Compañía Tucumana de Refrescos», sentenciada en 2011. Este fallo mereció la crítica previsible de los partidarios del devengado contable³⁹.

El caso trató sobre una compañía embotelladora de bebidas gaseosas. Bajo un contrato que duró tres ejercicios fiscales, la compañía les anticipó a sus clientes minoristas unos fondos para que fueran aplicados al apoyo comercial a fin de sostener la exclusividad del producto. A su vez, la compañía embotelladora había recibido una bonificación en las compras a su proveedor —la empresa productora del concentrado— por tal concepto (aunque este último as-

recién se producirá cuando el vendedor ingrese a su patrimonio un valor distinto al costo del bien. Ampara la conclusión en el hecho de que la determinación de la renta bruta (diferencia de inventarios más compras), el devengamiento del resultado se produce cuando las mercaderías dejan de formar parte del *stock* (FERNÁNDEZ, Luis O., *Impuesto a las Ganancias*, 2.ª ed., Ed. La Ley, Buenos Aires, 2009, p. 337). Este razonamiento puede ser rebatido diciendo que a la fecha de perfeccionarse el contrato, las variables positivas y negativas que arrojan el resultado son susceptibles de una valuación cierta tradicional con prescindencia de la fecha de entrega efectiva o simbólica.

39 Ver Peña, ob. cit., p. 917.

pecto no influyó en la cuestión). El contribuyente «devengó» el gasto totalmente en el primer ejercicio. El fisco y los tribunales precedentes a la Corte Suprema le dieron la razón. Pero esta última dijo que la obligación se había contraído al momento de la celebración del contrato y que, en consecuencia, el gasto se devengó en ese período.

En este fallo la Corte Suprema «marcó la cancha» al decir:

Devengar es un concepto general del derecho empleado usualmente para dar cuenta de la circunstancia misma del nacimiento u origen de un derecho de contenido patrimonial. Alude, en tal sentido, al fenómeno mismo de la génesis de un derecho. En dicha inteligencia cuando el artículo 18 de la ley de impuesto a las ganancias emplea el citado término lo hace para que se realice la imputación de las ganancias y los gastos al ejercicio en que acaecieron los hechos jurídicos que son su causa, con independencia de otras consideraciones que no surgen de lo dispuesto por la ley.

«Devengar es un concepto general del derecho empleado usualmente para dar cuenta de la circunstancia misma del nacimiento u origen de un derecho de contenido patrimonial».

Con el párrafo precedente quedó consagrado un concepto que, si no es original, al menos luce oportuno para zanjar cierto nivel de disputa: la Ley del Impuesto a las Ganancias reconoce un devengado fiscal autónomo (jurídico) y no depende del devengado contable (lo que no significa desconocer las soluciones coincidentes). Lo que la Corte Suprema nos viene a decir es que existe una definición legal que surge de la propia ley del gravamen, la que se integra con los

hechos jurídicos que le sirven de causa según el contenido adjudicado por el derecho común.

El caso versó sobre una obligación de hacer. Después que el contrato quedó perfeccionado con el consentimiento, el gasto se devengó en el período fiscal de la celebración. Es una consecuencia directa del «devengado jurídico».

Dijo la Corte Suprema:

La erogación a cargo de la empresa actora tiene su origen en los contratos que suscribió con sus clientes, revendedores de los productos elaborados por aquella. De modo tal que, con independencia de que los clientes se hayan comprometido al cumplimiento de una obligación continuada –el uso exclusivo de la línea de bebidas gaseosas que embotella la actora– durante un paso que abarca más de un ejercicio, lo relevante a los fines discutidos en el sub examine radica en que la empresa accionante se obligó por el indicado contrato a dar cumplimiento a la prestación pecuniaria. En consecuencia, concordantemente con lo expuesto en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, toda vez que el gasto se originó en el ejercicio fiscal 1999 corresponde tenerlo por devengado en ese mismo año y deducirlo íntegramente en ese ejercicio.

«En la Argentina conviven tres sistemas de valoración para juzgar las transacciones transnacionales entre empresas vinculadas».

Esta solución puede traer aparejada un desajuste con la lógica económica contable de la asociación gasto-ingreso, pues aquí el ingreso se devengará durante los tres ejercicios fiscales. Pero para la ley, guste o no, los gastos se restan de las ganancias producida por la «fuente» que

las origina (artículo 80)⁴⁰. Además, el contrato tuvo principio de ejecución y, según los datos que revela la causa, se cumplió normalmente. Tampoco se trató de un contrato de ejecución continuada que justifique su apropiación temporal durante los distintos ejercicios.

V. OTRAS VINCULACIONES ENTRE LA CONTABILIDAD Y EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS: PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Como introducción al tema, debería decirse que en la Argentina conviven tres sistemas de valoración para juzgar las transacciones transnacionales entre empresas vinculadas:

- Régimen de precios de transferencia de la Ley del Impuesto a las Ganancias.
- Regla del «valor razonable» en las NIIF, aun con el alcance acotado a las NIC 39,40 y 41.
- Acuerdo de Valoración de la OMC⁴¹.

Lo deseable sería que los tres sistemas convergieran a través de un mecanismo común de valoración. Pero ello no sucede.

La ley impositiva sigue la regla del «operador independiente» como principio general

40 Conf. FERNÁNDEZ, Luis, ob. cit., p. 342.

41 La Argentina adhirió por la Ley 23.311 (B.O 15.5.86) al acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y su Protocolo.

para juzgar los efectos de las transacciones entre empresas vinculadas (artículo 14, Ley del Impuesto a las Ganancias). Como prueba de si las prestaciones y condiciones de una transacción se ajustan a las prácticas de mercado entre partes independientes, se aplican, a opción del contribuyente, distintos métodos:

- a. Precios comparables entre partes independientes.
- b. Precios de reventa entre partes independientes.
- c. Costo más beneficios.
- d. División de ganancias.
- e. Margen neto de la transacción.

A los anteriores se agrega un sexto método (así se lo conoce en la jerga profesional), referido a exportaciones con sujetos vinculados que tengan por objeto cereales, oleaginosas, hidrocarburos y, en general, bienes con cotización conocida en mercados transparentes en las que intervenga un intermediario internacional que no sea el destinatario efectivo de la mercadería. En este caso, se obliga a tomar el valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería –cualquiera sea el medio de transporte–, sin considerar el precio que hubiera sido pactado con el intermediario internacional, a menos que el precio convenido con este último fuera mayor.

La NIIF 13 brinda la plataforma común sobre cómo determinar el valor razonable en aquellos

casos en que otras normas NIIF se refieren a dicho valor. Proporciona un enfoque de valoración basado en los elementos a considerar, aunque no incluye normas de valoración específica para cada situación.

Bajo el estándar de la NIIF 13, valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes en el mercado.

Con anterioridad, el estándar contemplado en la NIIF 13 ya había sido concretado en las NIC 39 (Instrumentos Financieros), 40 (Propiedades de Inversión) y 41 (Actividad Agrícola). La potencial influencia recíproca entre los precios de transferencia y la NIIF se presentan en las NIIF 39 y 40, mientras que esta última plantea un posible conflicto con la valoración aduanera de los productos agrícolas exportados o importados.

«La NIIF 13 brinda la plataforma común sobre cómo determinar el valor razonable en aquellos casos en que otras normas NIIF se refieren a dicho valor».

No es difícil trazar una línea de contacto entre las normas de precios de transferencia y las NIIF, cuando existe un mercado activo de bienes (v. gr., NIC 41, punto 17). Estamos en el denominado nivel 1 de la jerarquía del valor razonable.

En cambio, las diferencias pueden surgir en los niveles 2 y 3 de dicha consideración jerárquica: el uso de variables distintas a los precios cotizados en mercados activos o que no estén basados en datos de mercados observables. En este punto, es comprensible que se produzca una influencia recíproca y una correspondencia entre la normativa fiscal y los

criterios de valor razonable NIIF; en particular, si el contribuyente opta por fijar sus precios de transferencia sobre los métodos «costo más beneficio», «división de ganancias» o «margen neto de la transacción». Y esto es así, porque allí se usan variables definidas, reconocidas o medidas también por las NIIF. Asimismo, deben respetarse las diferencias derivadas de ciertas especificaciones que separan los campos de actuación de uno y de otro tipo de normas. Suministra un ejemplo de estas diferencias la NIC 41, punto 23, y en ningún caso, el resultado que arroje la aplicación de las NIIF puede reemplazar la opción válida del contribuyente que recurre a un método diferente (v. gr., precio de reventa)⁴².

«Si bien debería existir una convergencia espontánea entre los tres sistemas de valuación (impositivo, contable y aduanero), pueden presentarse diferencias capaces de originar problemas entre el fisco y el contribuyente».

Existe una extensión de la problemática en la determinación del valor en aduana de la mercadería a los fines del pago de derechos.

42 NIC 41, punto 23: *Al acordar el precio de una transacción libre, los vendedores y compradores interesados y debidamente informados que quieran realizarla, consideran la posibilidad de variación en los flujos de efectivo. De ello se sigue que el valor razonable refleja la posibilidad de que se produzcan tales variaciones. De acuerdo con esto, la entidad incorpora las expectativas de posibles variaciones en los flujos de efectivo sobre los propios flujos de efectivo esperados, sobre las tasas de descuento o sobre alguna combinación de ambos. Al determinar la tasa de descuento, la entidad utilizará hipótesis coherentes como las que ha empleado en la estimación de los flujos de efectivo esperados, con el fin de evitar el efecto de que algunas hipótesis se cuenten doblemente o se ignoren.*

Según el Acuerdo de Valoración de la OMC, el valor en Aduana debe seguir al de las Normas NIIF.

Tal como lo demuestran los debates de la materia en la OCDE y en la Organización Mundial de Aduanas, las metodologías consagradas en las Directrices de la OCDE (extensivas al derecho interno) y las del Artículo VII del Acuerdo de Valor se parecen, pero no se identifican⁴³.

De todo lo anterior, se extrae como conclusión que, si bien debería existir una convergencia espontánea entre los tres sistemas de valuación (impositivo, contable y aduanero), pueden presentarse diferencias capaces de originar problemas entre el fisco y el contribuyente.

Siempre será posible justificar esas diferencias en los distintos principios y objetivos particulares de cada ámbito, y en la medida en que el contribuyente fundamente, adecuadamente, su precio de transferencia, según la preceptiva de la Ley del Impuesto a las Ganancias, no debería merecer objeciones del fisco por la extrapolación de otras valuaciones.

Ante el panorama de potencial conflicto, conviene reivindicar el valor de los Acuerdos Anticipados de Precios (no admitidos en la Argentina) como el mejor instrumento para despejar incertidumbres entre el fisco y el contribuyente.

43 Ver GOTTIFREDI, Silvina, *Aspectos Procesales de precios de Transferencia y Valor en Aduana: Los acuerdos de precios y su posible implementación en la valoración aduanera de importación*, IV Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero, AAEF, 2013.

VI. LA REALIDAD ECONÓMICA EN LAS NIIF Y LA CLÁUSULA GENERAL ANTIELUSIÓN

Bajo la influencia de las ideas imperantes en Italia y Alemania, la Argentina receptó tempranamente en su legislación (1946) el principio de la realidad económica como criterio de interpretación de la ley y una norma de calificación jurídica de los hechos para prevenir las conductas elusivas y evasivas.

Con un texto inalterado desde su origen, la Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683) dispone en su artículo 1 que en la interpretación de las normas impositivas se atenderá *al fin de las mismas y a su significación económica*. Como corolario, el artículo 2 prescribe: *Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes... Ordena captar su intención real de tales actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica. En cuyo caso la norma confiere una autorización para prescindir de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas; y encuadra la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.*

La reconducción del hecho imponible aparece supeditada a la utilización de formas jurídi-

cas *inadecuadas* para reflejar la cabal intención de las partes. La declaración conlleva a indagar cuándo se considera que una forma jurídica es inadecuada; y la respuesta, en este campo, se deriva de la naturaleza jurídica de los actos y los contratos, toda vez que la licitud o la ilicitud en el terreno tributario debería ser acompañada por la licitud o por la ilicitud de la conducta en el conjunto del ordenamiento⁴⁴.

«Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes».

44 El principio calificador contenido en el artículo 2, de la Ley 11.683, absorbe conductas que denuncian distintos niveles de desajuste entre forma y contenido. Lo que interesa es definir el límite externo de la norma, es decir, aquella conducta que, cercana a la economía de opción, se distingue de ella para caer en la reconducción que se le autoriza al intérprete. Por debajo, vienen los comportamientos en que la transgresión al orden jurídico resulta más evidente. Lo cual significa que la prescindencia de la forma jurídica abre un abanico de posibilidades que da cabida, si se acepta la distinción, a las *conductas contra legem* y *en fraudem legem*. En las primeras, la desestimación de las formas suele ser más fácilmente identificable, debido al mayor desvío causal, mas los problemas aparecen cuando se trata de establecer la transgresión indirecta que se ampara en la legitimidad provisoria que, a la conducta, le confiere una norma de cobertura. En efecto, para el intérprete, las dificultades de encuadre surgen cuando la motivación de la conducta —y de la forma jurídica que la expresa— alcanza un resultado económico, que, en el plano fiscal, a diferencia del civil, no es un resultado *prohibido* —según la definición tradicional del acto *in fraudem legis*—, sino un resultado liberado, total o parcialmente, del impuesto. La pregunta que debemos hacernos es si la motivación de alcanzar aquel resultado elusivo transforma, por ello, en irregular (inadecuada) a la forma jurídica que actúa sin desvío de su causa típica; porque lo que se desvía es la intención con que las partes la utilizan, antes que el camino cuya falta de habitualidad sirve para objetivar la conducta desviada.

Por su parte, la contabilidad siempre tuvo como objetivo reflejar la realidad económica y financiera de una empresa de la manera más fiel para asegurar su valor predictivo o ratificatorio, y ayudar a la toma de decisiones de los usuarios.

La técnica contable produce, entonces, una calificación económica antes que jurídica de los hechos; y los expone sobre la base de los principios contables.

Uno de esos principios fundamentales es la «realidad económica», también recogida en las NIIF y potenciada dentro de un marco conceptual que postula la relevancia y transparencia de la información, la utilidad para los usuarios y la representación fiel de la situación de la empresa. «Las NIIF son una contabilidad basada en principios o valores antes que en reglas».

Por un lado, existe una versión «teleológica» de la realidad económica, receptada en las directrices por la definición o medición de activo, pasivo y patrimonio. Así, por ejemplo, cuando la NIIF 13 proporciona una noción de «valor razonable» está atendiendo al principio de realidad económica.

Por el otro, las NIIF proponen un postulado teórico –como tal, de carácter indeterminado– de prevalencia de la sustancia económica sobre la forma. Dice el Marco Conceptual en su punto 4.6: «Al evaluar si una partida cumple la definición de activo, pasivo o patrimonio, debe prestarse atención a las condiciones esenciales y a la realidad económica que subyace en la misma, y no meramente a su forma legal».

Finalmente, las NIIF consideran casos específicos. En tal sentido, el apéndice a la NIC 39 (*Instrumentos Financieros*), punto GA4, refiere: «Los contratos de garantía financiera pueden tener diversas formas legales, como por ejemplo una garantía, algunos tipos de carta de crédito, un contrato por incumplimiento de crédito o un contrato de seguro de crédito. Su tratamiento contable no depende de su forma legal».

Y allí se brindan ejemplos de cómo contabilizar estas operaciones, confiriendo opciones al emisor.

La coonestación de la directriz con las normas jurídicas antiabuso o antielusión requiere de algunas precisiones.

Las NIIF son una contabilidad basada en principios o valores antes que en reglas. Eso se traduce en una mayor capacidad de ponderación y elasticidad por parte de quien emite los estados contables y de quien los audita. En el ejercicio de esa libertad de ponderación, puede haber ciertos casos «típicos», como el ejemplo del arrendamiento financiero que trae el citado punto 4.6. o el anexo a la NIC 39.

La contabilidad asume como presupuesto la regularidad o normalidad jurídica de la operación. Aquí radica, a mi juicio, la diferencia fundamental con las normas impositivas. Para la contabilidad, el emisor o auditor no analiza el desvío causal de la forma ni el uso meramente instrumental que podría conducir, bajo el estándar del derecho privado, a encuadrar el negocio bajo una forma jurídica «más adecuada». La «realidad económica» que fundan las normas impositivas impone siempre una recalificación jurídica por haberse constatado una anomalía

negocial con la intención de evitar el hecho imponible.

Por el contrario, la realidad económica que pondera el emisor no se construye sobre dicha anomalía, sino sobre la identidad, similitud o analogía de resultados. Y esta comprobación es igual tanto para los casos contemplados (los enunciados arriba) como para los no previstos.

Desde ya que la contabilidad también debería advertir sobre el caso de la divergencia anómala entre la causa típica del negocio jurídico y su expresión formal. Pero sería cándido pensar que planificaciones fiscales agresivas o abusivas sean reveladas por el emisor en contradicción con el efecto impositivo perseguido. Aun así, el auditor independiente puede desempeñar una función positiva en la exposición de las contingencias derivadas.

Los casos que no conllevan abuso o elusión de la norma fiscal son los que deben concentrar la atención. Y en ellos, el operador, formado en las ciencias económicas y contables, está autorizado a hacer lo que le estaría vedado al intérprete tributario: calificar por el resultado. De ahí que es tan válido decir que la «realidad económica» es solo una, como sostener que no pueden confundirse los ámbitos en los que actúa, los operadores que la ponderan, los propósitos que persiguen y la estrictez del principio de legalidad en materia tributaria para fijar los aspectos materiales, espaciales y temporales del hecho imponible.

VII. REFLEXIONES SOBRE EL ABANDONO DEL COSTO HISTÓRICO CON ESPECIAL REFERENCIA A LA VALUACIÓN DE INVENTARIOS. ENFOQUES CONTABLE E IMPOSITIVO

El costo histórico constituyó la base de la contabilidad tradicional hasta que los debates que siguieron al *Sandilans Report* movieron el eje hacia una contabilidad a costos corrientes⁴⁵.

«La contabilidad también debería advertir sobre el caso de la divergencia anómala entre la causa típica del negocio jurídico y su expresión formal».

En la Argentina, el maestro Reig fue un firme defensor del costo histórico al señalar que el método obviaba toda apreciación subjetiva, particularmente en el tratamiento de los bienes de cambio y en la depreciación de los bienes de uso, expresándose asociado a las siguientes bases de la contabilidad tradicional:

- a. la unidad monetaria de medida;
- b. el cómputo de los bienes en los balances con referencia a su costo, excepto el caso en que el valor de mercado fuera menor, tratándose de bienes de cambio;
- c. el concepto de beneficios resultantes, circunscripto solo a aquellos realizados durante el período fiscal.

En 1983, la Ley 22.903 modificó la Ley de Sociedades al incorporar el requisito de llevar

45 Inflation Accounting Committee. Chairman F.E.P. Sandilans Esq C.B.E.: "Inflation Accounting"-London- Her Majestic's Stationary Office-1975.

estados contables en moneda constante. Esta disposición generó el dictado de la Resolución Técnica 6 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, que desarrolló las normativas para que los estados contables receipten las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda. El ajuste fue inaplicable desde 1995 hasta 2001, en que rigió la denominada *convertibilidad* (1 \$= 1 USD). Se restableció fugazmente en el período 2002/2003⁴⁶, para ser suspendida hasta la actualidad por el Decreto 664/03⁴⁷.

El abandono del costo histórico y su reemplazo por los costos corrientes, convenientemente acompañado por la ley impositiva, produjo como consecuencia una fractura con el principio de realización de la renta, generando la gravabilidad del incremento del valor por simple tenencia de los bienes del activo. En la Ley de Impuesto a las Ganancias, para establecer el resultado por diferencias de inventario, se calcula el costo de la mercadería vendida tomando en cuenta el costo de la última compra

46 Poco tiempo antes, había sido dictada la RT 17 (2000), la que dispuso en el punto 3.1 *Expresión de moneda homogénea: ... en un contexto de inflación o deflación los estados contables deben expresarse en moneda de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponde, a este efecto deben aplicarse las normas contenidas en la RT 6 (Estados contables en moneda homogénea).*

47 Ver *Ajuste por inflación*, Deloitte Argentina, informe del 30 de abril de 2006, en https://www.deloitte.com/assets/.../arg_dba_ajustes_inflación_200060717.pd. Consultado el 30 de junio de 2014.

(mercadería de reventa) o de la última venta, menos gastos de venta y margen de utilidad (productos elaborados), o costo de producción.

Para las empresas, esta inequidad de la gravabilidad de rentas no realizadas se vio acentuada con la adopción de renta «incremento patrimonial más consumo», inspirada en las tesis de Haig Simons⁴⁸.

Nuestro ILADT se ocupó del tema en las XI Jornadas (Río de Janeiro, 1983) al declarar en el punto 4 de la Resolución adoptada: «La ley no puede establecer como aspecto temporal de la hipótesis de incidencia un momento anterior al de la adquisición efectiva de la disponibilidad, sea cual fuere el concepto de renta adoptado».

En nuestra opinión, la gravabilidad de las rentas no realizadas afecta el principio de capacidad contributiva en su versión de garantía del derecho del contribuyente, pues una renta no realizada afecta su capacidad de pago y bien puede sostenerse que no se encuentra definitivamente incorporada a su patrimonio. El famoso Informe Carter (1966), en sintonía con la clásica doctrina de Adam Smith sobre los postulados de la imposición, sostuvo la inconveniencia de gravar la renta no realizada por los problemas de liquidez que causaría⁴⁹.

48 Sobre las distintas definiciones de renta desde la perspectiva de la política fiscal, ver *Conflictos entre las normas impositivas y los principios contables*, de REIG, Enrique, en *Doctrina Tributaria*, ERREPAR, Tomo XIII, febrero de 1993. GARCÍA BELSUNCE, Horacio, *El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1967.

49 Informe Carter. Informe de la Real Comisión sobre Fiscalidad. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, vol. II, pp. 57 y 58.

Claro que la contabilidad a costos históricos no podría –no debería– desentenderse de la depreciación del poder adquisitivo de la moneda bajo ciertos aumentos considerados relevantes.

Como homenaje al maestro Reig, que tanto afecto y dedicación demostró hacia el ILADT, dejamos sentada su posición: «A fines impositivos debe mantenerse el concepto de realización del beneficio ceñido a la contabilidad tradicional basada en costos históricos, corregidos mediante la utilización de índices de precios a fin de costear los ingresos para expresar en la misma moneda los dos componentes de los resultados derivados de la venta de bienes o servicios»⁵⁰.

Buenos Aires, julio de 2014

50 REIG, Enrique, ob. cita en nota 11.