

LAS NORMAS CONTABLES Y LAS IMPOSITIVAS. LA UTILIDAD COMO VALOR CONTABLE Y EL AJUSTE POR INFLACIÓN

Fernanda Mabel Fernández

RESUMEN:

El ajuste por inflación contable obligatorio no siempre refleja valores reales de activos y pasivos de una empresa. Por otra parte la no obligatoriedad de hacer el mismo ajuste a nivel fiscal, “desnivele” los propósitos de elaboración de información contable, en cuanto la misma debe ser útil para la toma de decisiones. ¿Cuál es el “valor” de la elaboración de la información contable?, y ¿cuál es el “valor” de las normas (en sentido genérico) que sustentan la diferente aplicación del ajuste por inflación? El valor “utilidad” de NCP y de NL, ¿es predicable para todo ente sin distinción?



1. Introducción

La reanudación del Ajuste por Inflación Contable a partir del 31/12/2018 ¹, cuya obligatoriedad nace de las Normas Contables Profesionales (NCP) ² resulta, en muchos casos, inconsistente con su no obligatoriedad para la confección del Balance Impositivo³, para el cual se aplican Normas de rango Legal (NL).

Estas inconsistencias tienen relevancia sustancial (y práctica), fundamentalmente en las PYMES Argentinas, dado por una parte, la obligatoriedad de realizar Estados contables, establecida en la Ley General de Sociedades, y la obligatoriedad generalizada de “llevar contabilidad” conforme el Nuevo Código

¹ Ley 23.928.

² NIC 29.

³ Ley 27.430/23.928.

Civil y Comercial (CCCN), por parte de las personas jurídicas privadas; y por otra, la ya mencionada imposibilidad legal de confeccionar balances ajustados por inflación impositivamente.

La contradicción señalada trae varios interrogantes que denotan claramente el “platonismo” de nuestras normas (las contables y las legales) desligándolas de una realidad práctica que se encuentra atravesada indudablemente por el fenómeno inflacionario. Cabe decir que no para todas las empresas, las locales por lo menos, al realizar el Ajuste por Inflación contable consiguen “traer” los números del balance a la “realidad”. En muchos casos, la distancia entre lo reflejado contablemente, ajustado por inflación, en los EECC; y el “valor” de los bienes y deudas conforme valores de mercado sigue siendo una larga distancia a recorrer.

¿Sigue entonces respondiendo la información contable a los estándares de utilidad para la toma de decisiones?; ¿Ven los usuarios de los EECC y los dueños de las PYMES que los confeccionan la finalidad mencionada?

Va de suyo que muchas empresas no utilizan sus EECC más que como una obligación legal.

¿Podrían entonces estas PYMES optar por no realizar el Ajuste por Inflación Contable?

¿Qué valor tiene la Contabilidad y que valor jurídico tienen las NCP? Y nos referimos a valor jurídico porque la “obligatoriedad”, como característica de una norma se predica básicamente de una norma que tiene rango legal. El resto de las normas, si bien implican una obligatoriedad profesional, moral o ética, no siempre cuentan con la real posibilidad de volverse coactivas.

La realidad supera cualquier ficción que se pretenda mantener y las tensiones que generan las ficciones repercuten en tareas, como en el presente, que se perciben carentes de valor y que se trasladan al sentido mismo del ejercicio profesional como tal.

2. La globalización y el valor jurídico de las normas contables

Sabido es, además, que el proceso de globalización ha afectado los sistemas jurídicos mundiales y también los sistemas de NCP.

De hecho, en lo que hace al sistema de fuentes jurídicas, el mismo se ha ampliado de forma tal que los ordenamientos jurídicos locales han tenido la necesidad de incorporar explícitamente fuentes que en la práctica ya se venían reconociendo (artículo 2 CCCN).

En lo que hace a la profesión contable, y sus normas y cabe citar a Oscar Osorio⁴, quien dice: “Como es sabido, esos PCGA se convierten, según los distintos países, en *‘normas’ con distinto carácter de obligatoriedad, a través de su reconocimiento por prescripciones legales o por pronunciamientos de los organismos técnicos que regulan la profesión contable*; con vista principalmente, por una parte *a uniformar el output del sistema de información contable* (los informes o estados periódicos de publicación) y, por otro, a brindar a los destinatarios o usuarios externos a la organización *una razonable seguridad respecto de la información que ellos expresan*”.

Este último autor entonces, reconoce no solo la existencia del distinto carácter de obligatoriedad de las NCP (por la existencia de un distinto estatus jurídico), sino que esboza la necesidad de una homogeneización respecto de la información contable como una “salida”. Homogeneización que se refiere a las normas locales pero que, indudablemente también se ha trasladado al ámbito internacional. La mayor difusión respecto de la obligatoriedad de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) da cuenta actualmente de esto.

No caben dudas entonces que, la “comunidad”, a la cual podríamos identificar como comunidad contable, comunidad nacional, comunidad de empresas, etc. se ha ido transformando en la búsqueda de una “uniformidad” que trasciende los límites locales. Esta “Comunidad internacional” indudablemente se fundamenta en el carácter extraterritorial, multicultural y multiespacial que ha ido adquiriendo la sociedad y los negocios en el caso particular.

Se va consolidando así una práctica, que es simultáneamente extraña a los conceptos tradicionales (de la obligatoriedad o no de NCP locales) y está inmersa a la vez en conceptos provenientes de negocios globalizados. Estas prácticas se apoyan en ideas de “cooperación”, “globalización”, “internacionalización” e incluso “transparencia”.

Este fenómeno se puede percibir con mayor nitidez que en el ámbito contable, en ámbitos jurídicos específicos, como son el derecho ambiental, los derechos humanos, y otras áreas jurídicas que involucran intereses comunes más susceptibles de ser considerados como tales.

En lo que hace a las NCP en particular, podríamos decir que estamos frente a instrumentos técnicos, que también buscan “globalizarse”, en los que suelen concurrir dos elementos: el carácter no jurídicamente vinculante- si bien por factores diversos - y una cierta relevancia jurídica. Así, entendemos que podría

⁴ OSORIO, Oscar M., “Hacia una Teoría General de los costos en Contabilidad” - en libro del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas “Contabilidad de la Empresa y Sistemas de Información para la Gestión” - Madrid, España - 1995 - págs. 81/82

predicarse de las NCP la calidad de “soft law” (derecho blando) por provenir ellas de Organismos Técnicos Nacionales o Internacionales que agrupan a Profesionales Contables.

En definitiva, la expresión “soft law” busca describir la existencia de fenómenos jurídicos caracterizados por carecer de fuerza vinculante aunque no carentes de efectos jurídicos o al menos con cierta relevancia jurídica. Ello supone la existencia de una normatividad relativa en el sistema internacional⁵.

3. La obligatoriedad de las NCP

Reconocido entonces la inexistencia de estatus jurídico (en el sentido de norma “legal” establecido por nuestro CCCN o nuestra CN), para las NCP cabe pensar en su obligatoriedad.

Cuando se piensa en la existencia de una obligación debe correlativamente pensarse también en la existencia de la posibilidad de hacer cumplir esa obligación en forma coactiva.

Las normas contables generan una obligatoriedad que va de la mano del cumplimiento de deberes profesionales. Podemos incluso pensar en la existencia de deberes ético-profesionales que involucran a la necesidad de realizar el trabajo profesional con la debida diligencia. Y, finalmente, podemos hablar un deber de tipo “moral” para con el cumplimiento de normas técnicas, de las cuales el contador es conocedor de su fundamento.

Sin embargo, estos mismos deberes nos exigen una pregunta esencial relacionada no solo con un cumplimiento, en lo que hace al simple acto de cumplir, sino con la razonabilidad, oportunidad y contenido de la obligación a la cual hacemos referencia.

El conocimiento técnico de la norma no implica su aplicación en forma automática sino que requiere de la ponderación de parámetros propios de cada situación concreta y la evaluación de los institutos contables que se regulan.

No tenemos conocimiento de la existencia de sanciones a nivel profesional por el “no cumplimiento” de la NCP. De hecho, esta última tiene un amplio margen de discrecionalidad en su aplicación.

Si hiciéramos un paralelismo con la interpretación legal, veríamos que quienes la ejercen (a la interpretación legal) y terminan estableciendo su valor son

⁵ Del Toro Huerta, Mauricio Iván, “El fenómeno del soft law y las nuevas perspectivas del derecho internacional”, Anuario Mexicano de Derecho Internacional, Volumen VI, 2006, p. 513-549, p. 519

tanto los doctrinarios, los legisladores así como los jueces. Todos los actores mencionados participan desde su propio lugar en este proceso respetándose e incluso citándose y compeliéndose entre ellos a los efectos de ir generando una fuerza interpretativa y de cumplimiento obligatoria, que en algún punto va más allá de la norma en sí misma.

La NCP, debería también ir integrando su contenido no solo a través de la Interpretaciones que resultan de los Colegios o Consejos o Entidades ligadas a la Profesión Contable, sino que debería incluir opiniones doctrinarias y de toda la profesión que logren trascender, enriquecer y generar debates tal como lo hacen las normas jurídicas. El debate debería estar más presente en el ámbito profesional.

Propiciar un conocimiento acabado y racional de las NCP, insistir en su obligatoriedad y discusión, a los efectos de instalar una discusión más generalizada que compela a una correcta aplicación de las mismas, sería deseable más allá de que existen “interpretaciones” y más allá de preocupación puntual por un cumplimiento.

Lo que sí advertimos es que la “obligatoriedad” de las NCP, ya sea por inexistencia o débil coerción, puede resultar en una laxitud y vaciamiento de contenido que desvalorice la propia información que se pretende brindar ya sea por desconocimiento o falta de diligencia en el conocimiento de las normas, sobre todo en ámbitos PYMES donde mayormente trabajan contadores independientes.

Más allá de lo dicho, consideramos que las NCP no resultan obligatorias en su aplicación, siempre y cuando el fundamento de su no aplicación lleve a emitir los informes de Auditoría en consonancia con la no aplicación de la norma. La fundamentación deberá entonces ser la base de la aplicación o no de la construcción normativa contable.

4. La obligatoriedad de la norma impositiva y su disociación con la realidad

No obstante lo antedicho, sí cabe reconocer la obligatoriedad de la norma impositiva. Norma, esta última que no solo viene impuesta por el propio ordenamiento legal, sino que está ligada al mayor poder coercitivo de todos: la posibilidad de compeler que tiene el propio Estado.

Ya lo había anticipado nuestra CSJN en Dugan y lo ratifica en Candy; “Las normas que hacen inaplicable el ajuste impositivo por inflación;⁶“representan

⁶ Art. 39. ley 24.073; art. 4, Ley 25.561 (Adla, LII- B, 1572; LXII-A44).

una decisión clara y terminante del Congreso Nacional (.) único poder del Estado investido de la atribución para el establecimiento de tributos ⁷, de modo que no hay violación del principio de reserva de ley tributaria, conclusión que no se modifica, añade el Tribunal, “por el mero hecho de que haya existido un período en el que se observó un sensible proceso inflacionario” ⁸.

Lo que debemos preguntarnos es porqué disociar un efecto tan tangible, como es el pago de impuestos respecto de las NCP. ¿Solo porque cada una de ellas tiene autonomía? ¿Tiene sentido una doble discusión (contable/impositiva) sobre todo en lo que respecta a empresas PYMES?

El sistema impositivo argentino descansa sobre el sistema contable⁹. De hecho y en este punto, es pertinente precisar que el régimen tributario argentino se basa en el sistema de “balances independientes”, y no en el sistema de “balance único con correcciones”. En efecto, la doctrina reconoce que, para la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial, existen dos corrientes a nivel internacional ¹⁰:

a. Modelo denominado “Sistema de Balance Único con correcciones”. En este sistema, el resultado contable constituye la base imponible del tributo, lo que significa que las normas contables y/o estándares contables que son utilizados para la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial constituyen la fuente normativa tributaria. Ello significa que, cualquier modificación que se pudiera dar en el tratamiento que las normas contables establezcan afectará necesariamente la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial.

Este sistema considera a la contabilidad como base imponible del Impuesto a la Renta Empresarial en la medida que el régimen normativo se remite al resultado contable como punto de partida.

En ese sentido, como bien señala Durán Rojo, las Administraciones Tributarias que apliquen este modelo podrían válidamente exigir “cierto tipo de contabilización sobre la base de la lectura que ellos tuvieran en cuanto a lo que señalen

⁷ Ver Fallo Candy CSJN- Considerando 3ero.

⁸ Idem 4-Considerando 5to.

⁹ Reig, E., “Conflictos entre las normas impositivas y los principios contables”, Errepar, Tomo XIII, febrero 1993.

¹⁰ Durán Rojo, Luis y Marco Mejía Acosta. “Relaciones entre la Contabilidad y el Derecho Tributario: Informe relativo al derecho peruano”. Ponencia presentada en las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario en Lima, organizada por la Asociación Fiscal Internacional (IFA) - Grupo Peruano. agosto de 2014. Página 227-232.

las normas y/o estándares contables”¹¹, en la medida que la base del Impuesto a la Renta Empresarial se encuentra sujeto a lo establecido por las normas contables. En otras palabras, la forma de contabilización de las operaciones podría generar la pérdida de una deducción, pudiendo las Administraciones Tributarias válidamente exigir que para que un costo o gasto sea reconocido, deba encontrarse registrado contablemente.

Una de las desventajas que encontramos en este modelo se encuentra relacionada a la adaptación del “Derecho Contable interno a la normativa contable internacional”¹², dado que muchos de los países que adoptaron este modelo, únicamente optaron por incorporar selectivamente algunas normas contables, sin embargo, ello ha generado notables problemas en torno a si dichas normas internas deben interpretarse o no conforme a las NIC/NIIF tal y como eran emitidas por el IASB ¹³. Asimismo, siendo que dichas normas contables son reformadas con frecuencia, los operadores jurídicos deberán realizar una revisión y actualización de las normas contables al desplegar éstas una eficacia fiscal inmediata en este modelo.

Al amparo de este modelo, cualquier corrección que se pudiera efectuar en los estados financieros de una empresa, con posterioridad a la fecha en que se presentó la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta Empresarial, generaría necesariamente una posterior presentación de una declaración rectificativa en la medida que la base del Impuesto a la Renta Empresarial se encuentra sujeto a lo consignado en los estados financieros, sin ningún tipo de conciliación. Además, independientemente de lo que pudieran regular las normas tributarias, se exigiría la contabilización de las operaciones para que sean reconocidas, no pudiendo efectuar adiciones y deducciones vía declaración jurada.

Cabe indicar que este modelo es aplicado en países como Alemania, Francia, España e Italia.

b. Modelo denominado “Sistema Balances Independientes”. En este sistema, el resultado contable consignado en los Estados Financieros es usado como punto de partida práctico para la determinación del Impuesto a la Renta Empre-

¹¹ Durán Rojo, Luis; “La influencia de la Contabilidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial. Un breve análisis de la situación en el Perú”, Revista Ius Et Veritas N° 48, Julio 2014, página 185.

¹² Báez Moreno, Andrés. “Las NIC/NIIF y los Impuestos sobre el Beneficio Empresarial. Algunas notas, al hilo de la situación en el Perú, sobre su idoneidad fiscal y sus modos de incorporación al ordenamiento interno. En: Análisis Tributario. N° 313. Lima: AELE, febrero de 2014; página 27.

¹³ International Accounting Standard Board.

sarial, pero se somete a la regulación de las normas tributarias los ingresos computables, los gastos deducibles y los criterios para su valoración e imputación. En otras palabras, conforme a este modelo, en los hechos hay un balance tributario que se elabora a partir del balance contable, pero en forma independiente del mismo.

En ese sentido, no será determinante la forma como las normas contables establezcan el tratamiento de una operación, sino que será indispensable el análisis de dicha operación o hecho conforme a las normas tributarias a fin de hallar la base imponible del impuesto que corresponda.

Como puede apreciarse en este modelo, a diferencia de lo que ocurre en el “Sistema de Balance Único con correcciones”, las Administraciones Tributarias no pueden exigir que para que un costo o gasto sea reconocido a efectos del Impuesto a la Renta Empresarial deba ser contabilizado, salvo que las propias normas tributarias lo exijan de manera específica. Es así que, una ventaja de este modelo sería que válidamente vía declaración jurada del impuesto, se pueden efectuar adiciones y deducciones a fin de reconocer un costo o gasto, aunque no esté contabilizado, salvo evidentemente que las propias normas tributarias exijan una manera específica de contabilización.

De otro lado, una desventaja del modelo de balances independientes es que se podrían generar problemas de inseguridad jurídica –como ocurre actualmente– en la medida que no se ha establecido claramente “cuál es la influencia real de las normas contables en la órbita tributaria”¹⁴.

Cabe indicar que este modelo es usado en países anglosajones, especialmente EE.UU. y Reino Unido, así como en países de Latinoamérica como Argentina y Perú.

5. Conclusiones

Las NCP, como la mayoría de los fenómenos sociales en el siglo XXI, han sufrido un proceso de “globalización”. Más allá de las consideraciones que las ciencias sociales en específico han efectuado sobre este proceso, el mismo presenta efectos similares a los reconocidos por la ciencia en nuestra profesión. Fundamentalmente, se desconoce la existencia de información a elaborar por entes no globalizados, en la medida en que los mismos se encuentran insertos en los mismos ordenamientos contables y jurídicos que los entes globalizados.

¹⁴ Báez Moreno, Andrés. “Las NIC/NIIF y los Impuestos sobre el Beneficio Empresarial. Algunas notas, al hilo de la situación en el Perú, sobre su idoneidad fiscal y sus modos de incorporación al ordenamiento interno. En: Análisis Tributario. N° 313. Lima: AELE, febrero de 2014, p. 26.

A su vez, también podemos reconocer la existencia de normativa que no responde al rango jurídico-legal tradicional, que se mezcla, en su obligatoriedad con normas que sí tienen este último rango.

La economía posmoderna imbuida indudablemente de una relativa y extrema subjetividad, al pretender simultáneamente reconocer una homogeneidad y generalidad en problemas, que podríamos catalogar de “universales”, como la inflación, en este caso, y pretender aprehender las individualidades, genera inequidades percibidas como tales que desvirtúan los conceptos, las estructuras y las finalidades para las cuales los instrumentos, en el particular, los instrumentos contables han sido pensados.

Nuestra disciplina entonces no es ajena a los dilemas ético-morales que la noción de justicia conlleva, al decidir si, aquello que genera costos, inversión en conocimiento específico y una pseudo utilidad, es aplicable a todos los entes por igual.