¿EXISTE AUTONOMÍA ENTRE EL BALANCE FISCAL Y COMERCIAL?

INTRODUCCIÓN

El objetivo del presente es plantear, si en algunos supuestos, las normas del Impuesto a las Ganancias, para aquellos sujetos que están obligados a la confección de balances comerciales, son aplicables, independientemente de los criterios que se han tenido en cuenta al realizar los citados estados contables y que difieren de los tributarios.-

La razón de ser del planteamiento está en que en diferentes antecedentes judiciales, (1), se ha planteado la importancia que tiene la aplicación de criterios contables que luego se modifican en el balance fiscal, con la idea que no se cumpliría con la “teoría de los actos propios”.

Para ver prácticamente lo expuesto podemos citar algunos ejemplos:

- Montos recibidos contabilizados como aportes a cuenta de futuros aumentos de capital y que desde el punto de vista fiscal se consideraron pasivos con la deducción de los intereses devengados
- Deudores incobrables fiscales no deducidos como pérdida contable
- Diferentes criterios de amortización
- Aplicación del principio “devengado”

DESARROLLO

La normativa específica aplicable a la determinación de la ganancia neta es el artículo 69 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias 1344/98 que estipula:

Sujetos del art. 49 LIG a), b), c) y último párrafo que confeccionen balance

determinaran la Ganancia Neta de la siguiente forma:

Resultado neto del ejercicio comercial

más: montos contabilizados cuya deducción no es admitida (ej.: impuesto a las ganancias, provisiones no admitidas, etc.)

menos: ganancias no alcanzadas (ej.: donaciones, regimenes de promoción, etc.)

más/menos: importes no contabilizados que la ley considera computables para la determinación, (ej.: rentas presuntas)

Como se puede observar de la normativa citada más arriba, se parte del resultado contable y al mismo se le efectúan ajustes en más o en menos para arribar a la ganancia neta fiscal.

¿Que sucede si en esos ajustes, además de tener en cuenta las condiciones que impone la ley del impuesto a las ganancias para que los gastos y las deducciones se admitan, se cambian los criterios que se tuvieron en cuenta al confeccionar el balance contable?

Seguidamente se detallan las conclusiones que se pueden extraer de los antecedentes judiciales y que pueden servir para responder la pregunta del párrafo anterior:

1) Del fallo Industrias Plásticas D`Accord SRL (sumario del fallo)

*Los balances en forma comercial son los que surgen de la contabilidad llevada por la sociedad que cumplan con los requisitos esenciales impuestos por el Código de Comercio y cuyos asientos estén respaldados por la documentación probatoria correspondiente y, **para las***

liquidaciones impositivas, debe partirse del resultado del balance comercial. No se puede optar en los balances impositivos por 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" (art. 69, Dto. 1344/98), al que se le adicionarán y deducirán ajustes impositivos ("Huelva S.A.").

Las divergencias entre los balances comercial e impositivo sólo resultan admisibles cuando en forma taxativa la ley y su reglamentación dispongan tratamientos alternativos de excepción (por ejemplo, importes no contabilizados que la ley considere computables a efectos de la determinación del tributo, criterios de valuación de existencias de bienes de cambio, etc.).

Constituyendo las registraciones que surgen de los estados contables de la apelante el soporte técnico de la "contabilidad fiscal", la consideración de ajuste al pasivo no reflejados en aquéllos significa un apartamiento inmotivado de las normas que gobiernan la confección de los balances contables. Admitir lo contrario implicaría -como se sostiene acertadamente en los considerandos de las resoluciones recurridas- suponer que los balances certificados por Contador Público no reflejarían la real situación económico financiera de la sociedad ni su resultado final e importaría desconocer el principio general de derecho a través del cual nadie puede ir contra sus actos propios, resultando inadmisibile una conducta contradictoria.

2) Del Fallo Compañía Tucumana de Refrescos SA

En esta causa se se discutió el concepto de "devengado", fijando la Corte, (teniendo en cuenta el dictámen de la Procuradora), el alcance del mismo.

Para los efectos del tema que se ha puesto a consideración es importante tomar de los antecedentes del expediente, la opinión del Tribunal Fiscal de la Nación que en su sentencia del 12/02/2004 dijo:

Ratifica la independencia entre el tratamiento fiscal del gasto y el tratamiento contable que le haya otorgado la empresa, ya que si bien el balance comercial anual debe ser tomado como punto de partida para la determinación del balance impositivo, al primero deben hacerse los ajustes de los criterios contables que se hayan usado y que no sean aceptados para el balance fiscal...

"La cita es importante ya que no solo acepta la independencia entre ambos balances sino que admite que si la ley fiscal no establece una excepción, el devengado contable e impositivo son la misma cosa y se nutren de las mismas reglas." (2)

3) Del fallo Telec. Int. Telintar SA

En esta causa se debatió acerca de que comprende el concepto "amortización" como deducción en la liquidación del impuesto a las ganancias, fundamentalmente por la desvalorización que sufren los bienes de uso por su obsolescencia (pérdida de utilidad relativa de los bienes causada por el avance tecnológico).-

Para el tema que nos ocupa es importante destacar lo siguiente:

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, en su fallo que luego es revisado por la CSJN se funda en un informe del CPCECABA que, a su vez, se sustenta en una RT de la FACPCE, organismos ambos que establecen las normas para la confección de los balances de las empresas y que en este caso nutrieron la opinión fiscal.-

La CSJN en su considerando 10 del fallo dice que la conclusión expuesta, (la conclusión es que la obsolescencia integra el concepto de amortización), es concorde con el criterio contable y cita a las Resoluciones Técnicas 10 y 17 de la FACPCE

Por último es importante citar lo resuelto en la **Comisión de Enlace CPCECABA-AFIP** (3) del 22/06/05 referido a Balance contable e impositivo: *“Sabido es que la contabilidad constituye la base de la información para la determinación tributaria, excepto en los casos en que las normas impositivas difieran de los criterios contables aplicables. En el supuesto en que no coincidan los criterios ¿debe prevalecer el contable?, (Ejemplo RT 17 referida a la obligación de establecer el valor actual de créditos y deudas; o el supuesto de compra de acciones por un valor mayor que el VPP al que contablemente se desdobra entre acción y llave). Respuesta: en casos de diferencias entre el tratamiento contable y el impositivo, prevalece el tributario”*

CONSIDERACIONES FINALES

Con la presente colaboración, únicamente pretendo dejar planteado el tema para que los contadores, estudiantes y/o administradores de empresas efectúen el análisis correspondiente considerando las consecuencias de las decisiones tomadas.-

(1) “Industrias Plásticas D`Accord SRL c/ DGI” CNCAF Sala II 6/06/2000
“Compañía Tucumana de Refrescos SA c/ DGI” CSJN 24/05/2011
“Telec. Int. Telintar SA c/ DGI” CSJN 22/05/2012
“Telefónica de Argentina SA c/ DGI” CSJN 22/05/2012

(2) Comentario de Juan Carlos Peña en DTE del 26/08/2011 Editorial Errepar

(3) Si bien las respuestas que se dan en la comisión no son vinculantes, las mismas reflejan los criterios que tendrá en cuenta la AFIP a la hora de aplicar las normas

Mar del Plata, 6 de Junio de 2013

Hector Daniel Baldini