

TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO PAIS

Alex Gastón Eval¹
Victoria Sofía del Barrio²
Mariano Ferraro³

RESUMEN

En diciembre del 2019, el entrante gobierno de Alberto Fernández promulgó la Ley N° 27.541 “Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el marco de la Emergencia Pública”. En el capítulo sexto de dicha norma se crea un impuesto de carácter extraordinario a nivel nacional, aplicable en general a todos los residentes de la Argentina denominado “Impuesto Para Una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS)” cuyo objetivo consiste en incrementar la recaudación fiscal y desalentar la salida de divisas del país.

El presente artículo se estructura en tres partes: la primera de ellas, a modo introductorio, presenta el contexto normativo del impuesto y define el objetivo del trabajo. La segunda parte desarrolla los fundamentos de las distintas posturas existentes en cuanto al tratamiento contable mediante un caso práctico. Por último, a modo de conclusión, se presenta la alternativa que consideramos preferente.

Palabras clave: Impuesto PAIS, Moneda Extranjera, Importaciones, Provisión tributaria, Política contable.

¹ Contador Público (Universidad Nacional del Sur). Correo electrónico: alex.eval@uns.edu.ar

² Contadora Pública (Universidad Nacional del Sur). Correo electrónico: delbarrio.v.s@gmail.com

³ Contador Público (Universidad Nacional del Sur). Correo electrónico: mferraroraigada@gmail.com

1. INTRODUCCIÓN

En diciembre de 2019 se publicó en el Boletín Oficial la Ley N° 27.541 (Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva). Esta ley, en su capítulo sexto, introdujo con carácter de emergencia, el denominado Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria (de ahora en adelante, Impuesto PAIS).

Este impuesto se creó con la intención de desalentar las operaciones en moneda extranjera y, de esta manera, poder proteger las reservas del Banco Central de la República Argentina (BCRA) ante la falta de divisas que sufrió el gobierno de Alberto Fernández. Cabe destacar que no se trata de la primera medida tomada para reducir los consumos en moneda extranjera. Con este mismo espíritu, en 2012 nació el denominado “dólar tarjeta” que establecía una percepción del impuesto a las ganancias del 15% a todo consumo realizado en el exterior mediante tarjeta de crédito o débito (RG AFIP 3378/12).

En general, se encuentra alcanzado por este impuesto, toda compra de moneda extranjera para atesoramiento (sin un destino específico) y los pagos efectuados con tarjeta para la adquisición de bienes o servicios en el exterior.

En julio de 2023, debido a las inexistentes reservas del BCRA, se publicó el decreto 377/2023, donde se amplió el alcance del Impuesto PAIS, incorporando la compra de moneda extranjera en el Mercado Único y Libre de Cambios (MULC) para pagar importaciones de bienes y servicios (con ciertas excepciones). La alícuota aplicable para estos casos inicialmente fue del 7,5% y se elevó, en diciembre de 2023, al 17,5%. Este régimen incluyó también un pago anticipado del 95% (16,625%) del Impuesto a cuenta de la liquidación final que se efectúe al momento de acceder al mercado oficial de divisas. Este anticipo es percibido por la Aduana a través del despacho de importación.

Recientemente, en junio de 2024, el ministro de Economía, Luis Caputo, aseguró que el gobierno retrotraerá la alícuota del Impuesto PAIS para las importaciones del 17,5% al 7,5%. Este cambio tiene como objetivo alivianar la carga fiscal sobre las importaciones, fomentando así una reactivación económica en el país.

Es importante mencionar que se trata de un impuesto no recuperable, es decir, no existe ningún tipo de devolución de este impuesto, salvo el caso de que se haya generado por un pago sin causa. No debe confundirse con los regímenes de percepción a cuenta de los impuestos a las Ganancias y sobre los Bienes Personales (RG N° 4815/2020).

Otra cuestión a tener en cuenta es que el impuesto no es sobre las importaciones o los servicios en sí, sino que el hecho imponible es el acceso a la compra de divisas para el pago de esas transacciones (acceso al MULC), por lo que el impuesto no se aplica si el importador paga con divisas propias. Tampoco aplica para aquellos materiales importados bajo la modalidad “temporal”, es decir, aquellos insumos que se emplean en la elaboración de productos destinados a su exportación. Esto surgió con el fin de estimular el crecimiento de la actividad productiva exportadora (Dto. 14/2024).

Nos pareció interesante abordar este tema, por dos cuestiones: la primera tiene que ver con que es un tema actual, a la fecha del presente artículo, la Ley Bases se encuentra aprobada y reglamentada pero aún no se ha efectivizado la baja en la alícuota según lo anunciado por el Ministro de Economía.

La segunda razón para la elección del tema se fundamenta en el hecho de que su tratamiento contable resulta ser una cuestión controversial, que para su solución requiere forzosamente el uso del juicio profesional. Estas situaciones se encuentran contempladas en el Capítulo 1 de la Norma Unificada Argentina (NUA): “En ausencia de un requerimiento en esta Resolución Técnica u otras normas contables que resulte aplicable específicamente a una transacción u otros eventos o condiciones, una entidad se basará en el juicio de su dirección para seleccionar y aplicar una política contable con el fin de suministrar información que sea relevante y fiable” (FACPCE, 2022).

En este punto, coincidimos con Gilabert (2024) en que la contabilidad es una disciplina en constante evolución que debe esforzarse por brindar información de calidad, y para ello, es esencial la reflexión doctrinaria para proponer ajustes que permitan estar al día con los cambios económicos, regulatorios y tecnológicos que se presentan.

Hemos observado que en la práctica las empresas han optado por distintos criterios en cuanto al tratamiento contable de este impuesto, es nuestra intención desarrollar estas posturas en detalle a lo largo de todo el trabajo utilizando un caso práctico con sus correspondientes alternativas de solución que complemente la explicación.

Al finalizar el artículo expondremos nuestra opinión en cuanto al tratamiento contable que entendemos como el más adecuado.

2. DESARROLLO

2.1. Conceptualización teórica del Impuesto PAIS

Tal como menciona Centrálogo y Gómez Sabaini, las dificultades en mejorar la eficiencia de la autoridad tributaria han llevado a que diferentes administraciones hayan descansado de manera reiterada sobre la aplicación de impuestos extraordinarios o de emergencia para afrontar la ausencia de recursos. El Impuesto PAIS no escapa a esta realidad, siendo un tributo de emergencia que se creó a fines de 2019 por el término de cinco períodos fiscales.

Si bien aún no ha sido anunciado de manera oficial, en declaraciones a la prensa el Ministro de Economía adelantó que no es intención del gobierno actual extender la duración del impuesto, por lo que se espera que quede derogado en diciembre del corriente año. De cumplirse esta expectativa esta imposición incorporaría una novedad al sistema tributario argentino, ya que sería uno de los pocos tributos de emergencia que no se han vuelto permanentes.

Son sujetos de este impuesto todas las personas residentes en el país, esto es, toda persona humana y/o jurídica (excluyendo al Estado). Las siguientes operaciones realizadas por dichos sujetos quedarán alcanzadas con una alícuota general del 30%:

- a) Compra de billetes y divisas en moneda extranjera para atesoramiento o sin un destino específico.
- b) Pago de bienes o servicios en el exterior que se cancelen con tarjetas de crédito, de compra, débito o cualquier otro medio de pago equivalente, incluidas las extracciones o adelantos en efectivo que se hagan en el exterior.
- c) Pago de servicios prestados por sujetos no residentes en el país que se cancelen con tarjetas de crédito, de compra, débito o cualquier otro medio de pago equivalente.
- d) Pago de servicios en el exterior contratados a través de agencias de viajes y turismo del país.
- e) Pago de servicios de transporte de pasajeros con destino fuera del país, excepto aquellas operaciones que se contraten en el país de servicios de transporte terrestre de pasajeros con destino a países limítrofes.
- f) La importación de bienes suntuarios. Como hemos explicado anteriormente, desde el año 2023, los importadores que accedan al MULC

a través del nuevo Sistema Estadístico de Importaciones (SEDI) también se encuentran sujetos al pago del impuesto. Las siguientes operaciones se encuentran alcanzadas a una alícuota del 17,5%:

- a) Adquisición en el exterior o en país (prestados por no residentes) de servicios de fletes y transportes para importación y exportación de bienes.
- b) Importación de mercaderías no eximidas del impuesto.
- c) Utilidades y dividendos.
- d) Operaciones de compra de billetes y divisas en moneda extranjera para la repatriación de inversiones de portafolio de no residentes generadas en cobros en el país de utilidades y dividendos recibidos a partir del 1° de septiembre de 2019.
- e) La suscripción en pesos de “bonos para la Reconstrucción de una Argentina Libre” emitidos por el BCRA o de aquellos bonos o títulos que esa institución emita en el futuro con igual finalidad, por parte de quienes los adquieran en concepto de: pago de utilidades y dividendos, y repatriación de inversiones de portafolio de no residentes generadas en cobros en el país de utilidades y dividendos recibidos a partir del 1° de septiembre de 2019.

La adquisición en el exterior o en el país (prestados por no residentes) de los servicios taxativamente enumerados en el anexo II del Decreto 99/2019 están alcanzados por una alícuota diferencial del 25%, mientras que la alícuota aplicable para el caso particular de los servicios digitales (como Netflix o Youtube) es del 8%.

Como hemos visto, el impuesto bajo análisis pareciera alcanzar las importaciones de bienes y servicios. Sin embargo, su verdadero hecho imponible es el acceso a la compra de moneda extranjera para el pago de esas transacciones.

Por lo tanto, se podría decir que en la práctica actúa como una nueva tasa de cambio aplicable a las importaciones, aunque legalmente se trate de un impuesto que recauda AFIP.

En general, la opinión de la doctrina es casi unánime en cuanto a que este impuesto debe ser tratado como una obligación tributaria y no como un tipo de cambio diferencial. Esta definición es de suma relevancia, dado que si fuera considerado como un tipo de cambio, debería ser utilizado para medir las obligaciones con los proveedores del exterior. Por lo tanto, tanto los activos como pasivos monetarios, producto de importaciones de bienes y servicios, seguirán siendo medidos al tipo de cambio oficial del MULC.

El Mercado Único y Libre de Cambios (MULC) es aquel donde se producen todas las operaciones de cambio de divisas extranjeras en la República Argentina, por lo que sirve para determinar valores de referencia. Estas transacciones financieras se realizan bajo el tipo de cambio que sea pactado y deberá sujetarse a los requisitos y reglamentaciones que establezca el BCRA.

Su nombre ha sido duramente criticado dado que no se lo considera único ya que existe un mercado paralelo, ni libre por contar restricciones respecto de quienes pueden acceder al mercado y cuánto pueden transaccionar. Quienes operan en este mercado cuentan con ciertas restricciones para acceder a otros, como el Contado con Liquidación (CCL) y el Mercado Electrónico de Pagos (MEP), a través de las operaciones de compra-venta de títulos valores en moneda extranjera.

2.2. Caso práctico. Enunciado

MALVI SA es una compañía creada en el año 2019 con la misión de convertirse en una empresa líder en la producción y comercialización de nuez Chandler a nivel global. En este tiempo ha logrado posicionarse en el mercado nacional por su innovación, calidad y responsabilidad social. A largo plazo busca proyectarse como una organización referente en cuanto a prácticas sostenibles y éticas dentro de la industria agrícola, contribuyendo al desarrollo económico de las regiones donde opera y promoviendo el consumo saludable de sus productos en todo el mundo.

Actualmente la empresa posee 500 hectáreas implantadas en la región norte de la Patagonia. Es dable aclarar que un árbol de nuez Chandler normalmente tarda entre 8 a 10 años en alcanzar su máximo nivel de producción comercial. No obstante, a partir de su quinto año de desarrollo ya se puede contar con cierto nivel de producción comercializable. Este tiempo de desarrollo vegetativo suele variar en base a varios factores, tales como la variedad del árbol, las condiciones climáticas del lugar donde se encuentra, las deficiencias de nutrientes que pueda presentar el suelo y la gestión agronómica que se realice sobre las plantaciones (fertilización, control de plagas, enfermedades, poda).

En base a cálculos internos, se estima alcanzar una producción total de 500 toneladas para la cosecha 2024/2025 que tendrá lugar durante los meses de abril y mayo del próximo año. Considerando la capacidad operativa actual, la

empresa ha decidido iniciar durante el año 2024 el proceso de importación de una maquinaria para la cosecha.

Esto le traerá a la empresa una serie de beneficios, entre ellos:

1. Eficiencia y rapidez: Las máquinas están diseñadas para recolectar grandes cantidades de nueces de forma rápida y eficiente, lo que permitiría finalizar con la época de cosecha en menos tiempo en comparación con métodos manuales.
2. Reducción de costos: Al automatizar el proceso, se reduce la dependencia de mano de obra manual intensiva que representan costos muy altos.
3. Preservación de la calidad del producto: Las máquinas permiten juntar las nueces con mayor cuidado, minimizando el daño físico a las cáscaras y al producto en general. Esto resulta de vital importancia para los volúmenes de nueces que la empresa prevé exportar, ya que las mismas no deben tener daños para poder ser comercializadas en el mercado internacional.

No obstante estas ventajas, se debe tener presente que la importación de activos fijos tiene una serie de costos asociados, entre los cuales podemos mencionar:

- a. Costos de la maquinaria: El precio de adquisición de la maquinaria en sí, el cual puede variar en base a tipo, tamaño y otras especificidades técnicas.
- b. Costos de transporte internacional: Incluyendo fletes marítimos, seguros del traslado de la máquina y posiblemente otros costos asociados al despacho aduanero en ambos países.
- c. Costos tributarios: como aranceles a la importación, impuestos internos y tasas aduaneras.
- d. Gastos de almacenamiento y transporte local: Se trata de costos asociados al almacenamiento temporal de las máquinas en depósitos aduaneros junto con su manipulación requerida para el despacho y la entrega al destino final.

Teniendo en cuenta los beneficios y costos previamente mencionados, la empresa se ha comunicado con distintos proveedores del exterior y ha optado por importar la siguiente máquina: S7 R PRO + SERIES SIDE MOUNT SHAKER. La misma se utiliza para sacudir árboles de nueces, almendras y pecanas. Presenta un agitador de montaje lateral, lo cual le permite desplazarse directamente a lo largo de la hilera, y así realizar una cosecha rápida y eficiente.

El valor FOB de la maquinaria es de USD 200.000 (incluye el flete y seguro desde la fábrica hasta el puerto de envío más gastos de embalaje y carga). En concepto de flete internacional (desde el puerto de Chicago hasta el puerto de Buenos Aires) se debe abonar a una empresa del extranjero USD 15.000 y USD 5.000 adicionales en concepto de seguros.

Una vez que el bien arriba al país se deben pagar derechos de importación y tasas aduaneras por un 6,5% sobre el valor FOB del bien. Posteriormente, se incurren en USD 4.000 en el almacenamiento temporal y traslado hasta la ubicación donde será efectivamente utilizado el bien.

A continuación desarrollaremos el caso práctico con sus dos posibles alternativas de solución: incorporar el impuesto PAIS al costo de adquisición de los bienes importados, impactando el mismo en el rubro bienes de cambio o de uso, según sea el caso (sección 2.3) o tratarlo como un gasto del período (sección 2.4). Se explicaran ambas alternativas con los supuestos de reconocer o no una provisión (rubro Deudas Fiscales) al momento de solicitar acceso al MULC.

A efectos de simplificar el ejemplo, se omitirá la registración de otros impuestos (como el IVA), percepciones (como al Imp. a las ganancias) y/o tasas (a excepción de las aduaneras previamente mencionadas). A su vez, se trabajará bajo el supuesto de inexistencia inflacionaria, es decir existencia natural de moneda homogénea.

2.3. Incorporación del Impuesto PAIS al costo de adquisición del activo importado

En el momento del reconocimiento inicial los bienes de uso deben ser medidos sobre la base de su costo de adquisición. Tanto la NUA como las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) coinciden en que forma parte del costo de adquisición aquellos impuestos que no pueden ser recuperados posteriormente con las autoridades fiscales, como es el caso del Impuesto PAIS.

En este punto es importante no confundir el Impuesto PAIS (no recuperable) con la percepción de ganancias, que puede ser recuperada ya sea por su cómputo como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias o su devolución posterior por parte del fisco, por lo que la misma debe reconocerse como un crédito fiscal.

En este sentido Gutiérrez y Bauer (2021) indican que, el Impuesto PAIS es un costo hundido dado que se trata de una erogación necesaria para que el activo se encuentre a disposición del comprador.

Los entes que decidan aplicar este criterio deberán evaluar si la incorporación del impuesto PAIS al costo de los bienes afecta su valor de recupero, a efectos de no sobrevaluar los mismos.

Siguiendo con nuestro ejemplo, el día 22 de enero de 2024 la maquinaria es colocada a bordo del buque en el puerto de embarque, por lo que MALVI SA pasa a obtener el control del bien y sus riesgos inherentes. El tipo de cambio vendedor en el banco Nación (en el que opera la entidad habitualmente) es de \$821,40 y el tipo de cambio comprador es de \$818,40. En ese momento se registra:

Tabla 1

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Activo (+)	Bienes de uso en tránsito	180.708.000	
Pasivo (+)	a Proveedores del exterior		180.708.000
	Valor FOB de la maquinaria	USD 200.000,00	
	Flete internacional	USD 15.000,00	
	Seguro internacional	USD 5.000,00	
		USD 220.000,00	
	TCV - 22/01/2024	\$ 821,40	
		\$ 180.708.000,00	

Fuente: Elaboración propia.

Existen dos posturas contables en cuanto a si se debe o no reconocer una provisión tributaria. Por un lado, están quienes indican que es en este momento en que se debe reconocer la provisión ya que la entidad asume, en la solicitud de acceso al MULC una posterior obligación de pago mediante este mercado, por lo que resultaría ineludible la obligación tributaria (que es lo que termina sucediendo usualmente en la práctica).

Si la entidad aplica esta lógica, deberá registrar una provisión por el 100% de la obligación tributaria:

Tabla 2

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Activo (+)	Bienes de uso en tránsito	31.623.900	
Pasivo (+)	a Provisión Imp. PAIS		31.623.900
	Valor FOB + Fletes y seguros internacionales	USD 220.000,00	
	TCV - 22/01/2024	\$ 821,40	
	Alícuota Impuesto PAIS	17,50%	
		\$ 31.623.900,00	

Fuente: Elaboración propia.

El día 28 de marzo de 2024 se nacionaliza el bien. En este momento se debe registrar un crédito contra el fisco por la percepción sufrida y un pasivo por la obligación de pago.

Tabla 3

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Activo (+)	Percepción Imp. PAIS	31.381.350	
Pasivo (+)	a Anticipos Aduana		31.381.350
	Valor FOB + Fletes y seguros internacionales	USD 220.000,00	
	TCV - 28/03/2024	\$ 858,00	
	Alícuota Impuesto PAIS	17,50%	
	Anticipo Percepción Imp. PAIS	95%	
		\$ 31.381.350,00	

Fuente: Elaboración propia.

Al realizar la transferencia bancaria del anticipo del 95% del Impuesto PAIS, se deberá registrar:

Tabla 4

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Pasivo (-)	Anticipos Aduana	31.381.350	
Activo (-)	a Banco Nación cuenta corriente		31.381.350

Fuente: Elaboración propia.

A su vez, se deberá recalcular tanto la deuda con los proveedores del exterior como la provisión del impuesto, registrándose:

Tabla 5

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Activo (+)	Bienes de uso en tránsito	1.409.100	
Pasivo (+)	a Provisión Imp. PAIS		1.409.100

TCV - 22/01/2024	\$ 821,40
TCV - 28/03/2024	\$ 858,00
Diferencia en tipo de cambio	\$ 36,60
Valor FOB + Fletes y seguros internacionales	USD 220.000,00
Alícuota Impuesto PAIS	17,50%
	\$ 1.409.100,00

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Res. Neg. (+)	Diferencia de cambio	8.052.000	
Pasivo (+)	a Proveedores del exterior		8.052.000

TCV - 22/01/2024	\$ 821,40
TCV - 28/03/2024	\$ 858,00
Diferencia en tipo de cambio	\$ 36,60
Valor FOB + Fletes y seguros internacionales	USD 220.000,00
	\$ 8.052.000,00

Fuente: Elaboración propia.

También se deberá abonar los derechos de importación y tasas aduaneras, que en nuestro ejemplo ascienden al 6,5% sobre el valor FOB de la maquinaria:

Tabla 6

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Activo (+)	Bienes de uso en tránsito	11.154.000	
Pasivo (+)	a Banco Nación cuenta corriente		11.154.000
	Valor FOB de la maquinaria	USD 200.000,00	
	Derechos de importación y tasas aduaneras	6,50%	
	TCV - 28/03/2024	\$ 858,00	
		\$11.154.000,00	

Fuente: Elaboración propia.

El día 10 de mayo de 2024 la entidad accede al MULC, abonando la deuda con el proveedor del exterior. El tipo de cambio vendedor del Banco Nación asciende a\$882,50 mientras que el tipo de cambio comprador es de\$879,50. A efectos de ayudar al lector en la clarificación del ejemplo, la entidad primero decide recalcular los pasivos en moneda extranjera, registrando:

Tabla 7

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Activo (+)	Bienes de uso en tránsito	943.250	
Pasivo (+)	a Provisión Imp. PAIS		943.250
	TCV - 28/03/2024	\$ 858,00	
	TCV -10/05/2024	\$ 882,50	
	Diferencia en tipo de cambio	\$ 24,50	
	Valor FOB + Fletes y seguros internacionales	USD 220.000,00	
	Alícuota Impuesto PAIS	17,50%	
		\$ 943.250,00	
Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Res. Neg. (+)	Diferencia de cambio	5.390.000	
Pasivo (+)	a Proveedores del exterior		5.390.000
	TCV - 28/03/2024	\$ 858,00	
	TCV -10/05/2024	\$ 882,50	

Diferencia en tipo de cambio	\$ 24,50
Valor FOB + Fletes y seguros internacionales	USD 220.000,00
	\$ 5.390.000,00

Fuente: Elaboración propia.

Posteriormente registra la cancelación de sus deudas:

Tabla 8

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Pasivo (-)	Proveedores del exterior	194.150.000	
Pasivo (-)	Provisión Imp. PAIS	33.976.250	
Activo (-)	a Percepción Imp. PAIS		31.381.350
Activo (-)	a Banco Nación cuenta corriente		196.744.900

Fuente: Elaboración propia.

Para terminar con nuestro ejemplo, el día 28 de junio se devengan los servicios relacionados con el traslado nacional de la maquinaria y los seguros asociados, los mismos ascendían a USD 4.000 que posteriormente serán abonados a un proveedor local. El tipo de cambio vendedor del Banco Nación a esa fecha es de \$912,00. La maquinaria se encuentra en las inmediaciones de la entidad en condiciones de uso. Ese día la empresa registra:

Tabla 9

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Activo (+)	Bienes de uso en tránsito	3.648.000	
Pasivo (+)	A Proveedores		3.648.000
	Almacenamiento y traslado interno	USD 4.000,00	
	TCV - 28/06/2024	\$ 912,00	
		\$ 3.648.000,00	
Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Activo (+)	Bienes de uso	229.486.250	
Activo (-)	A Bienes de uso en tránsito		229.486.250

Fuente: Elaboración propia.

Retomando la cuestión relacionada al reconocimiento de una provisión tributaria al momento de solicitar el acceso al MULC, encontramos, del otro lado de la vereda, quienes opinan que no se debe reconocer una provisión contable.

El fundamento principal de esta postura se basa en una cuestión tributarista, y es que en la solicitud de acceso al MULC no se genera hecho imponible, sino en el instante en que efectivamente se accede. Por lo que se podría concluir que el pasivo tributario se debería reconocer cuando se produzca el hecho imponible, esto es, cuando se acceda al MULC y no por la mera solicitud del acceso futuro a ese mercado. Como mencionamos anteriormente, la entidad importadora podría solicitar ingresar al MULC, pero posteriormente abonar al proveedor con dólares propios, por lo que nunca se habría generado el nacimiento del hecho imponible.

Siguiendo con esta línea de pensamiento, es dable preguntarse si realmente existe un pasivo o no, ya que al momento del pago al proveedor del exterior, se produce el pago casi automático del impuesto en cuestión. Kerner (2023) caracteriza esta cuestión argumentando que el “devengado” coincide con el “erogado”, por lo que no debería aparecer un pasivo en el Estado de Situación Patrimonial, y pone como ejemplo el “Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios” que tiene el mismo tratamiento. Por su simplicidad, esta postura es la que suele ser más utilizada en la práctica profesional.

Para ejemplificar, resolveremos el caso práctico bajo esta postura. Recordemos que el tipo de cambio vendedor al momento en que la maquinaria pasa a ser de nuestra propiedad (22 de enero de 2024) era de \$821,40. En ese momento se registra la compra sin efectuar provisión alguna por el impuesto PAIS.

Tabla 10

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Activo (+)	Bienes de uso en tránsito	180.708.000	
Pasivo (+)	a Proveedores del exterior		180.708.000

Fuente: Elaboración propia.

Al momento de oficializar el despacho de importación ante la Aduana (en nuestro ejemplo, 28 de marzo de 2024), además de tener que abonar los tributos que gravan la importación (aranceles, tasas, entre otros) deberá ingresar el 95% del pago a cuenta del impuesto PAIS. En ese momento, registrará:

Tabla 11

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Activo (+)	Percepción Imp. PAIS	31.381.350	
Activo (+)	Bienes de uso en tránsito	11.154.000	
Activo (-)	a Banco Nación cuenta corriente		42.535.350
	Valor FOB + Fletes y seguros internacionales	USD 220.000,00	
	TCV - 28/03/2024	\$ 858,00	
	Alícuota Impuesto PAIS	17,50%	
	Anticipo Percepción Imp. PAIS	95%	
		\$ 31.381.350,00	
	Valor FOB de la maquinaria	USD 200.000,00	
	Derechos de importación y tasas aduaneras	6,50%	
	TCV - 28/03/2024	\$ 858,00	
		\$ 11.154.000,00	

Fuente: Elaboración propia.

Ese día, el ente recalcula en moneda local la deuda con el proveedor del exterior y registra la diferencia de cambio:

Tabla 12

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Res. Neg. (+)	Diferencia de cambio	8.052.000	
Pasivo (+)	a Proveedores del exterior		8.052.000
	TCV - 22/01/2024	\$ 821,40	
	TCV - 28/03/2024	\$ 858,00	
	Diferencia en tipo de cambio	\$ 36,60	
	Valor FOB + Fletes y seguros internacionales	USD 220.000,00	
		\$ 8.052.000,00	

Fuente: Elaboración propia.

El 10 de mayo de 2024, con el acceso al MULC, el ente cancela su deuda con el proveedor del exterior. El tipo de cambio vendedor del Banco Nación era de \$882,50.

Tabla 13

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Pasivo (-)	Proveedores del exterior	188.760.000	
Res. Neg. (+)	Diferencia de cambio	5.390.000	
Activo (+)	Bienes de uso en tránsito	33.976.250	
Activo (-)	a Percepción Imp. PAIS		31.381.350
Activo (-)	a Banco Nación cuenta corriente		196.744.900
	Valor FOB + Fletes y seguros internacionales	USD 220.000,00	
	Alícuota Impuesto PAIS	17,50%	
	TCV -10/05/2024	\$ 882,50	
	Impuesto PAIS (activado en Bienes de Uso)	\$ 33.976.250,00	
	TCV - 28/03/2024	\$ 858,00	
	TCV -10/05/2024	\$ 882,50	
	Diferencia en tipo de cambio	\$ 24,50	
	Valor FOB + Fletes y seguros internacionales	USD 220.000,00	
		\$ 5.390.000,00	

Fuente: Elaboración propia.

Por último, el 28 de junio se devenga el servicio de transporte local de la maquinaria y los seguros asociados a ese traslado. El tipo de cambio a esa fecha era de \$912,00 y el monto a abonar de USD 4.000. A su vez, se procede a reclasificar el bien de uso que estaba en tránsito.

Tabla 14

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Activo (+)	Bienes de uso en tránsito	3.648.000	
Pasivo (+)	A Proveedores		3.648.000
	Almacenamiento y traslado interno	USD 4.000,00	
	TCV - 28/06/2024	\$ 912,00	
		\$ 3.648.000,00	

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Activo (+)	Bienes de uso	229.486.250	
Activo (-)	A Bienes de uso en tránsito		229.486.250

Fuente: Elaboración propia.

2.4. Impuesto PAIS como gasto del período

Cierta parte de la doctrina opina que el impuesto no debería formar parte del costo del activo importado, sino que debería tratarse como un gasto que surge en ocasión del método de pago elegido para adquirir dichos bienes o servicios del exterior.

Un punto que refuerza esta idea es que si al momento de hacer el pago al proveedor del exterior se opta por abonar con divisas propias y no accediendo al MULC, este impuesto no se generaría, tal como se mencionó anteriormente.

De considerarse como un gasto fiscal, restaría definir la forma en la que se expondría dentro del Estado de Resultados ya que podría reflejarse como gasto operativo o como gasto financiero de la entidad.

En este sentido, consideramos que si el Impuesto PAIS se tratase como un gasto del período, el mismo debería encuadrarse dentro de "Gastos financieros", ya que su génesis está íntimamente ligada con una operación de compra de divisas en el mercado oficial. Kerner (2023) plantea un claro ejemplo que esquematiza esta idea en el impuesto a los sellos de un contrato financiero, el cual pasa a considerarse parte de la tasa efectiva del préstamo con el que se relaciona.

Consideramos que esto depende de la entidad, que deberá optar por la política contable que mejor refleje su realidad económica y financiera. Por ejemplo, Bagley Latinoamérica S.A. lo reconoce como parte de su resultado operativo dentro de "Otros ingresos / (gastos) - netos.

Continuando con nuestro ejemplo práctico, si el ente optase por reconocer el impuesto como un gasto del ejercicio y, a su vez, reconocer una provisión tributaria, deberá registrar la misma contra una cuenta de resultado negativo. Es decir, al momento de la compra (22 de enero de 2024), deberá registrar:

Tabla 15

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Activo (+)	Bienes de uso en tránsito	180.708.000	
Pasivo (+)	a Proveedores del exterior		180.708.000
	Valor FOB de la maquinaria	USD 200.000,00	
	Flete internacional	USD 15.000,00	
	Seguro internacional	USD 5.000,00	
		USD 220.000,00	
	TCV - 22/01/2024	\$ 821,40	
		\$180.708.000,00	

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 16

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Activo (+)	Bienes de uso en tránsito	31.623.900	
Pasivo (+)	a Provisión Imp. PAIS		31.623.900
	Valor FOB + Fletes y seguros internacionales	USD 220.000,00	
	TCV - 22/01/2024	\$ 821,40	
	Alícuota Impuesto PAIS	17,50%	
		\$ 31.623.900,00	

Fuente: Elaboración propia.

Al nacionalizarse el bien (28 de marzo de 2024), MALVI SA registra los derechos de importación y tasas aduaneras contra la cuenta del activo importado (en

nuestro caso, “Bienes de uso en tránsito”) y por el adelanto impositivo abonado registra el alta de un activo (ya que es un crédito que tiene contra el fisco). Quedando el asiento contable configurado de la siguiente manera:

Tabla 17

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Activo (+)	Percepción Imp. PAIS	31.381.350	
Activo (+)	Bienes de uso en tránsito	11.154.000	
Activo (-)	a Banco Nación cuenta corriente		42.535.350
	Valor FOB + Fletes y seguros internacionales	USD 220.000,00	
	TCV - 28/03/2024	\$ 858,00	
	Alícuota Impuesto PAIS	17,50%	
	Anticipo Percepción Imp. PAIS	95%	
		\$ 31.381.350,00	
	Valor FOB de la maquinaria	USD 200.000,00	
	Derechos de importación y tasas aduaneras	6,50%	
	TCV - 28/03/2024	\$ 858,00	
		\$11.154.000,00	

Fuente: Elaboración propia.

También en este momento podría recalcular la deuda en pesos que deberá abonar a su proveedor del exterior (registrando la diferencia de cambio) y ajustar la provisión del impuesto PAIS (en este caso, contra una cuenta de resultado negativo):

Tabla 18

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Res. Neg (+)	Impuesto PAIS	1.409.100	
Pasivo (+)	a Provisión Imp. PAIS		1.409.100
	TCV - 22/01/2024	\$ 821,40	
	TCV - 28/03/2024	\$ 858,00	
	Diferencia en tipo de cambio	\$ 36,60	

Valor FOB + Fletes y seguros internacionales	USD 220.000,00
Alícuota impuesto PAIS	17,50%
	\$ 1.409.100,00

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Res. Neg. (+)	Diferencia de cambio	8.052.000	
Pasivo (+)	a Proveedores del exterior		8.052.000
	TCV - 22/01/2024	\$ 821,40	
	TCV - 28/03/2024	\$ 858,00	
	Diferencia en tipo de cambio	\$ 36,60	
	Valor FOB + Fletes y seguros internacionales	USD 220.000,00	
		\$ 8.052.000,00	

Fuente: Elaboración propia.

El 10 de mayo de 2024, el ente registra: a) una baja en la cuenta “Proveedores del exterior” por el saldo en contabilidad acumulado hasta ese momento; b) la diferencia de cambio originada por la fluctuación monetaria del pasivo desde el momento de la nacionalización (último ajuste) hasta el acceso al MULC; c) la baja de la “Provisión Impuesto PAIS” por el saldo acumulado en contabilidad; d) la baja de la cuenta de activo “Percepción Imp. PAIS” por lo abonado por el ente al momento de solicitar el acceso al MULC; e) un resultado negativo “Impuesto PAIS” por la diferencia de cambio entre el momento de la nacionalización y el del acceso al MULC; f) una baja en las cuentas bancarias por el monto abonado.

Tabla 19

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Pasivo (-)	Proveedores del exterior	188.760.000	
Res. Neg. (+)	Diferencia de cambio	5.390.000	
Res. Neg. (+)	Impuesto PAIS	943.250	
Pasivo (-)	Provisión Imp. PAIS	33.033.000	
Activo (-)	a Percepción Imp. PAIS		31.381.350
Activo (-)	a Banco Nación cuenta corriente		196.744.900
	TCV - 28/03/2024	\$ 858,00	
	TCV -10/05/2024	\$ 882,50	

Diferencia en tipo de cambio	\$ 24,50
Valor FOB + Fletes y seguros internacionales	USD 220.000,00
	ARS 5.390.000,00
TCV - 28/03/2024	\$ 858,00
TCV -10/05/2024	\$ 882,50
Diferencia en tipo de cambio	\$ 24,50
Valor FOB + Fletes y seguros internacionales	USD 220.000,00
Alícuota Impuesto PAIS	17,50%
	\$ 943.250,00

Fuente: Elaboración propia.

Para finalizar, el 28 de junio de 2024 la entidad registra el devengamiento de los servicios asociados para el traslado desde el puerto de Buenos Aires hasta la localidad donde la empresa realiza su proceso productivo junto con los seguros asociados. Activa estos costos adicionales por ser necesarios para la puesta disposición de la maquinaria, y luego reclasifica el bien de la cuenta “Bienes de uso en tránsito” a “Bienes de uso”:

Tabla 20

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Activo (+)	Bienes de uso en tránsito	3.648.000	
Pasivo (+)	A Proveedores		3.648.000

Almacenamiento y traslado interno	USD 4.000,00
TCV - 28/06/2024	\$ 912,00
	\$ 3.648.000,00

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Activo (+)	Bienes de uso	195.510.000	
Activo (-)	A Bienes de uso en tránsito		195.510.000

Fuente: Elaboración propia.

Si la entidad optase por no reconocer una provisión, entonces al momento de la compra (22 de enero de 2024) sólo registrará:

Tabla 21

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Activo (+)	Bienes de uso en tránsito	180.708.000	
Pasivo (+)	a Proveedores del exterior		180.708.000

Fuente: Elaboración propia.

Al momento de la oficialización del despacho de importación (28 de marzo de 2024), registrará la percepción del impuesto PAIS sufrida y el pago por los derechos de importación y las tasas aduaneras:

Tabla 22

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Activo (+)	Percepción Imp. PAIS	31.381.350	
Activo (+)	Bienes de uso en tránsito	11.154.000	
Activo (-)	a Banco Nación cuenta corriente		42.535.350
	Valor FOB + Fletes y seguros internacionales	USD 220.000,00	
	TCV - 28/03/2024	\$ 858,00	
	Alícuota Impuesto PAIS	17,50%	
	Anticipo Percepción Imp. PAIS	95%	
		\$ 31.381.350,00	
	Valor FOB de la maquinaria	USD 200.000,00	
	Derechos de importación y tasas aduaneras	6,50%	
	TCV - 28/03/2024	\$ 858,00	
		\$11.154.000,00	

Fuente: Elaboración propia.

Ese día también registrará la diferencia de cambio originada en la cuenta "Proveedores del exterior".

Tabla 23

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Res. Neg. (+)	Diferencia de cambio	8.052.000	
Pasivo (+)	a Proveedores del exterior		8.052.000
	TCV - 22/01/2024	\$ 821,40	
	TCV - 28/03/2024	\$ 858,00	
	Diferencia en tipo de cambio	\$ 36,60	
	Valor FOB + Fletes y seguros internacionales	USD 220.000,00	
		\$ 8.052.000,00	

Fuente: Elaboración propia.

Posteriormente, al momento de acceder al mercado cambiario, la entidad imputará a resultados el impuesto en su totalidad ya que no contaba con una provisión para ello:

Tabla 24

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Pasivo (-)	Proveedores del exterior	188.760.000	
Res. Neg. (+)	Diferencia de cambio	5.390.000	
Res. Neg. (+)	Impuesto PAIS	33.976.250	
Activo (-)	a Percepción Imp. PAIS		31.381.350
Activo (-)	a Banco Nación cuenta corriente		196.744.900
	Valor FOB + Fletes y seguros internacionales	USD 220.000,00	
	Alícuota Impuesto PAIS	17,50%	
	TCV -10/05/2024	\$ 882,50	
	Impuesto PAIS (Res. Neg.)	\$ 33.976.250,00	
	TCV - 28/03/2024	\$ 858,00	
	TCV -10/05/2024	\$ 882,50	
	Diferencia en tipo de cambio	\$ 24,50	
	Valor FOB + Fletes y seguros internacionales	USD 220.000,00	
		\$ 5.390.000,00	

Fuente: Elaboración propia.

El proceso de compra finaliza con la registración de los costos adicionales necesarios para la puesta a disposición del bien y la reclasificación del mismo para reflejar que la maquinaria ya no se encuentra en tránsito:

Tabla 25

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Activo (+)	Bienes de uso en tránsito	3.648.000	
Pasivo (+)	A Proveedores		3.648.000
	Almacenamiento y traslado interno	USD 4.000,00	
	TCV - 28/06/2024	\$ 912,00	
		\$ 3.648.000,00	

Fuente: Elaboración propia.

Habiendo desarrollado las cuatro alternativas que se pueden llegar a presentar en la práctica dependiendo del criterio profesional del contador público y de la realidad económico-financiera de la empresa, presentaremos a continuación la nota que correspondería incluir en los estados financieros en caso de que la entidad optase por no registrar la provisión del impuesto PAIS y cuando la misma esté atravesando un proceso de importación de un bien al momento del cierre de ejercicio:

21. Novedades impositivas

Con fecha 13 de diciembre de 2023, se publicó en el BO el Decreto N° 29/2023 del PEN, el cual establece desde su fecha de publicación una tasa unificada para el impuesto PAIS del 17,5% aplicable a la adquisición de moneda extranjera para el pago en el exterior de: (i) servicios de todo tipo (salvo los que tengan un tratamiento diferencial); (ii) los servicios de flete y otros servicios de transporte por operaciones de importación o exportación de bienes; y (iii) mercaderías de todo tipo (salvo las que tengan un tratamiento diferencial).

Respecto a lo mencionado en el párrafo anterior, resulta pertinente informar que la empresa deberá hacerse cargo de todos los impuestos, derechos de importación y tasas aduaneras correspondientes a la adquisición de la maquinaria S7 R PRO + SERIES SIDE MOUNT SHAKER una vez que se lleve a cabo la oficialización del despacho del bien y que tendrá que acceder al Mercado Único y Libre de Cambios (MULC) para abonar la deuda aun no cancelada al cierre de los presentes Estados Contables.

2.5. Diferencia entre ambas alternativas

A modo resumen, el siguiente cuadro detalla los componentes que formarían parte del costo de adquisición de la maquinaria en ambas alternativas:

Tabla 26

Conceptos que integran el costo	Alternativa 1: Activación		Alternativa 2: Gasto		TCDV
	USD	ARS	USD	ARS	
Costo de la maquinaria (FOB)	USD 200.000,00	\$ 164.280.000,00	USD 200.000,00	\$ 164.280.000,00	\$ 821,40
Fletes internacionales	USD 15.000,00	\$ 12.321.000,00	USD 15.000,00	\$ 12.321.000,00	\$ 821,40
Seguro internacional	USD 5.000,00	\$ 4.107.000,00	USD 5.000,00	\$ 4.107.000,00	\$ 821,40
Impuesto PAIS	USD 38.500,00	\$ 33.976.250,00	USD -	\$ -	\$ 882,50
Derechos de importación y tasas aduaneras	USD 13.000,00	\$ 11.154.000,00	USD 13.000,00	\$ 11.154.000,00	\$ 858,00
Almacenaje y fletes locales	USD 4.000,00	\$ 3.648.000,00	USD 4.000,00	\$ 3.648.000,00	\$ 912,00
	USD 275.500,00	\$ 229.486.250,00	USD 237.000,00	\$ 195.510.000,00	

Fuente: Elaboración propia.

Como puede observarse, en la alternativa 1 (activación del impuesto) la maquinaria quedaría valuada por un importe de \$229.486.250, un 17,38% más que en la alternativa 2 (gasto del período). En el primer caso, el impuesto PAIS pasará a formar parte de los resultados de la entidad una vez que el bien se venda (para bienes de cambio) o a medida que se vayan registrando las amortizaciones por su uso (bienes de uso).

Si suponemos que la maquinaria se deprecia de manera lineal en 5 años, bajo la alternativa 1, cada año la entidad estará reconociendo \$6.795.250 adicionales en concepto de amortización en comparación con la alternativa 2.

Como hemos mencionado anteriormente, podría ocurrir que los bienes dejen de estar en stock antes del pago del impuesto (como por ejemplo, si los materiales importados fuesen materias primas que se consumen en un proceso productivo, o si son mercaderías que ya fueron vendidas). En ese caso, si se optó por no reconocer una provisión, al momento de abonar el impuesto debería enviarse directamente como costo al estado de resultados.

En el caso de empresas que utilicen un sistema de costeo estándar, entendemos que para la determinación del estándar de los componentes importados debería considerarse el impuesto PAIS, si lo usual es tener que afrontarlo. De existir circunstancias atípicas o excepcionales en donde no se deba abonar (como puede ser el caso de una importación temporal), el costo no incurrido deberá reflejarse en una cuenta de variación precio favorable.

2.6. Medición periódica

Suponiendo que el cierre contable de MALVI SA es el día 30 de abril de 2024, veremos a continuación como deben quedar valuadas las cuentas contables bajo análisis que integran los rubros “Bienes de uso”, “Deudas fiscales” y “Otras deudas” en ambas alternativas. El tipo de cambio divisa comprador del Banco Nación era de \$873,50 y el tipo de cambio divisa vendedor de \$876,50.

2.6.1. Bienes de uso

Para el caso de los bienes de uso en tránsito, la NUA indica que: “Una entidad optará por medir contablemente los bienes de uso de acuerdo con el “Modelo de costo” o el “Modelo de revaluación” (FACPCE, 2022). En nuestro ejemplo, la entidad utiliza el modelo de costo, es decir, que la empresa mide sus bienes de uso al costo original menos la depreciación acumulada y menos las pérdidas por desvalorización acumuladas. Como el bien aún no ha comenzado a depreciar (porque al cierre contable se encuentra en tránsito), la maquinaria quedará medida a su costo de adquisición, que a ese momento comprendía los siguientes conceptos: valor FOB (USD 200.000 al tipo de cambio vendedor del momento en que se transfiere el control y los riesgos, en nuestro ejemplo \$821,40), y los fletes y seguros por el traslado internacional (USD 15.000 y USD 5.000 al tipo de cambio vendedor del momento en que dichos servicios se devengan, en nuestro ejemplo \$821,40).

En el caso de tratar el impuesto PAIS como resultado del período, no se deberá hacer ajuste contable alguno al cierre en el rubro “Bienes de uso”, como así tampoco si se decide activarlo sin provisionarlo al momento de la compra. Es decir, que solo si se opta por el criterio de activación del impuesto y la provisión del mismo, se deberá registrar al cierre:

Tabla 27

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Activo (+)	Bienes de uso en tránsito	712.250	
Pasivo (+)	a Provisión Imp. PAIS		712.250
	TCV - 28/03/2024	\$ 858,00	
	TCV - 30/04/2024	\$ 876,50	
	Diferencia en tipo de cambio	\$ 18,50	
	Valor FOB + Fletes y seguros internacionales	USD 220.000,00	
	Alícuota Impuesto PAIS	17,50%	
		\$ 712.250,00	

Fuente: Elaboración propia.

2.6.2. Deudas fiscales

Para estos casos, la NUA indica que “una entidad efectuará la medición inicial o posterior de sus activos o pasivos en moneda extranjera de acuerdo con las normas referidas a cada elemento base de medición (costo, valores corrientes) y fecha de la medición. Los importes así obtenidos serán convertidos a moneda argentina de modo que resulte un valor representativo de la suma cobrada, pagada, a cobrar o a pagar en moneda argentina.” (FACPCE, 2022).

Por lo que en caso de que se decida provisionar el impuesto PAIS y activar el mismo, el asiento sería idéntico al efectuado en el apartado anterior. En cambio, si la decisión del ente es reconocerlo como un resultado, deberá registrar al cierre:

Tabla 28

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Res. Neg. (+)	Impuesto PAIS	712.250	
Pasivo (+)	a Provisión Imp. PAIS		712.250
	TCV - 28/03/2024	\$ 858,00	
	TCV - 30/04/2024	\$ 876,50	
	Diferencia en tipo de cambio	\$ 18,50	

Valor FOB + Fletes y seguros internacionales	USD 220.000,00
Alícuota Impuesto PAIS	17,50%
	\$ 712.250,00

Fuente: Elaboración propia.

2.6.3. Otras deudas

Como se ha podido observar en el párrafo anterior, “La regla general para la medición periódica de los pasivos nominados en moneda extranjera, es decir para aquellas obligaciones a ser canceladas en una moneda extranjera o en su equivalente en moneda local, es utilizar el tipo de cambio vendedor de la fecha de los estados contables.” (Gutiérrez y Bauer, 2021).

Independientemente de la alternativa seleccionada por la empresa, se deberá registrar al cierre la diferencia de cambio originada por la variación en el tipo de cambio ocurrida entre los diferentes momentos de valuación de la deuda.

Tabla 29

Tipo de cuenta	Cuenta	Debe	Haber
Res. Neg. (+)	Diferencia de cambio	4.070.000	
Pasivo (+)	a Proveedores del exterior		4.070.000
	TCV - 28/03/2024	\$ 858,00	
	TCV - 30/04/2024	\$ 876,50	
	Diferencia en tipo de cambio	\$ 18,50	
	Valor FOB + Fletes y seguros internacionales	USD 220.000,00	
		\$ 4.070.000,00	

Fuente: Elaboración propia.

3. CONCLUSIÓN

El gran desafío para la Argentina en el 2025 será mantener el equilibrio fiscal luego de la posible eliminación del impuesto PAIS en diciembre de este año. El gobierno nacional deberá encontrar otra fuente a través de la cual sustituir estos recursos,

que según Capello et al. (2024) ha aportado un 1,5% del PBI en lo que va del año y ha sido el principal factor que ayudó a lograr el superávit del primer semestre.

En cuanto al tratamiento contable del impuesto PAIS, coincidimos con la doctrina mayoritaria en que se trata de un impuesto y no un tipo de cambio diferencial y consideramos que la alternativa más adecuada consiste en su reconocimiento como parte integrante del costo de adquisición de los bienes adquiridos en el exterior. Nos parece insuficiente el argumento de tratarlo como un gasto del período solo porque su hecho imponible no grava el bien en sí mismo sino el acceso al mercado de divisas. Con este criterio, ciertas tasas aduaneras que son fijas y que tampoco se calculan en base al valor de los bienes importados, no deberían activarse, lo cual consideramos erróneo, ya que representan sacrificios económicos necesarios para poder obtener y disponer de los bienes.

Por otro lado, aunque en la realidad empresarial no suceda, consideramos que lo correcto sería generar una provisión del impuesto PAIS ya que se cumplen con las condiciones para ser reconocido como pasivo según la NUA: “Una entidad reconocerá un pasivo cuando: a) la partida cumpla la definición del párrafo 23; b) su medición satisfaga el requisito de confiabilidad (credibilidad); y c) la salida de recursos económicos que den lugar al cumplimiento de esas obligaciones sea probable” (FACPCE, 2022).

De no adoptarse esta postura, coincidimos con Kerner (2023) en que nos parece necesario que “la entidad informe en notas que todas las adquisiciones futuras de divisas por importaciones de bienes y servicios ya realizadas y aún no canceladas al cierre de los Estados Contables tendrán el costo adicional del tributo”. En especial en aquellas empresas que tengan gran actividad importadora.

Por último, remarcamos la importancia de elegir y exteriorizar una política contable que mejor refleje la realidad de la empresa y de ser consistentes en la aplicación uniforme del criterio elegido.

4. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Capello, M., Cámpoli, N. y López, J. (2024). Para poder eliminar el impuesto País en 2025, con un ajuste de mejor calidad, se requiere un recorte adicional del gasto de 1 punto del PIB el próximo año. IERAL.

- Centrólogo, O. y Gómez Sabaini, J. (2007). Política tributaria en Argentina. Entre la solvencia y la emergencia. CEPAL.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE). (2022). Resolución Técnica N° 54. Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. FACPCE.
- Gilabert, M. (2024). Tratamiento Contable de la Moneda Extranjera en Economías de Tipo de Cambio Múltiple. Proyecciones Revista de Contabilidad y Finanzas. Instituto de Investigaciones y Estudios Contables Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata.
- Gutiérrez, N. A. y Bauer, G. (2021). La moneda extranjera en la contabilidad. 27° Encuentro nacional y 1° Encuentro internacional de investigadores universitarios del área contable. Repositorio Institucional del Departamento de Ciencias de la Administración de la Universidad Nacional del Sur (RIDCA).
- Kerner, M. (2023). Tratamiento Contable del Impuesto País. Profesional y Empresaria. Errepar.