

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 13 de octubre de 2020

Sra. Administradora Federal  
de Ingresos Públicos  
Lic. Mercedes Marcó del Pont  
S/D

Ref.: RG 4.816, art. 59 último párrafo,  
Informe Especial de Contador Público

De nuestra consideración:

Nos dirigimos a Ud., en representación de los 24 Consejos Profesionales de Ciencias Económicas del país, en relación con la Resolución General AFIP N° 4.816 publicada en el Boletín Oficial el 15 de septiembre del corriente año (en adelante, “RG 4.816”) y, en particular, sobre el Informe Especial de Contador Público al que en ella se hace referencia en el artículo citado en la referencia.

### **Introducción**

La RG 4.816 establece las disposiciones y requisitos que deben cumplir los contribuyentes y responsables de los tributos y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentran a cargo de esa Administración, a fin de adherir al régimen de regularización de obligaciones impositivas, de la seguridad social y aduaneras establecido por el Capítulo 1 del Título IV de la Ley N° 27.541 y sus modificaciones.

Respecto del tema particular que motiva la presente, en su Capítulo 6, “Régimen de información”, establece lo siguiente (el resaltado es nuestro):

*“ARTÍCULO 59.- Los sujetos que adhieran al presente régimen deberán informar, con carácter de declaración jurada, los socios, accionistas y/o similares, titulares de por lo menos el TREINTA POR CIENTO (30%) del capital social y/o similar, a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 27.562, a través del servicio denominado “Régimen de Información – Ley N° 27.562” disponible en el sitio “web” institucional (<http://www.afip.gob.ar>).*

*Adicionalmente, los sujetos alcanzados por el requisito de repatriación dispuesto por el artículo 8° de la Ley N° 27.541 y sus modificaciones deberán informar con carácter de declaración jurada, el monto total de los activos financieros situados en el exterior que posean a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 27.562.*

*A esos fines, los contribuyentes que efectúen la adhesión deberán adjuntar en formato “.pdf”, un **informe especial extendido por contador público independiente matriculado encuadrado en las disposiciones contempladas por el Capítulo V de la Resolución Técnica (FACPCE) N° 37, encargo de aseguramiento razonable, con su firma certificada por el consejo profesional o colegio que rija la matrícula, quien se expedirá respecto de la razonabilidad, existencia y legitimidad de los activos financieros situados en el exterior**”.*

## Nuestros comentarios

- ***Requisitos generales de las normas de actuación profesional***

En referencia al Informe Especial que se requiere sea emitido por un Contador Público independiente (en adelante, el Contador) sobre la declaración jurada que presente un sujeto alcanzado por el requisito de repatriación, venimos a manifestar nuestra opinión en el marco de las Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) mediante la Resolución Técnica N° 37 (en adelante, “RT 37”).

La RT 37, Capítulo V, Sección A. OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO EN GENERAL i. Normas para su Desarrollo, menciona, en punto 1, que (el subrayado es nuestro):

*“El objetivo de un encargo de aseguramiento es expresar una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, acerca del resultado de la evaluación o medición de la materia objeto de la tarea, sobre la base de ciertos criterios”.*

En el Glosario de Términos de la RT 37 se define “*Criterios*” de la siguiente manera:

*“Criterios - Las referencias utilizadas para evaluar o medir la materia objeto de análisis incluyendo, en su caso, las referencias para la presentación y exposición de la información. Puede haber criterios diferentes para una misma materia objeto de análisis. Los criterios pueden ser formales o menos formales. En el ejercicio del juicio del contador, para que la evaluación o medida de una materia objeto de análisis sea razonablemente congruente, se requiere la aplicación de criterios apropiados”.*

Las disposiciones del Capítulo V de la RT 37 referidas a encargos de aseguramiento, que incluyen los encargos de aseguramiento distintos de una auditoría o revisión de información contable histórica, solo pueden ser aplicadas cuando se cuenta con criterios contra los cuales cotejar la materia objeto del encargo.

Para ejecutar este encargo, el contador *“debe analizar si la información sobre la materia objeto de la tarea es adecuada. Para ello, esta información tiene que tener las siguientes características: 3.1. Es identificable y evaluable o mensurable de manera coherente en comparación con los criterios aplicados; y 3.2. Puede someterse a procedimientos para reunir elementos de juicio válidos y suficientes para sustentar una conclusión”* (RT37.V.A.i.3).

Con respecto a esos criterios, una de las tareas que debe realizar el contador es “analizar la idoneidad de los criterios para evaluar o medir la información sobre la materia objeto de análisis. Estos criterios pueden estar establecidos formalmente, como las normas contables profesionales, o desarrollarse específicamente, como el código de conducta elaborado por una organización (RT 37.V.A.i.4).

Asimismo, el contador debe planificar el encargo de aseguramiento con el fin de realizarlo de manera eficaz, reconociendo que pueden existir circunstancias que hagan que la información sobre la materia objeto de la tarea tenga incorrecciones

significativas. Debe comprender suficientemente dicha información y otras circunstancias del encargo como para identificar y analizar los riesgos de que esa información tenga incorrecciones significativas con el fin de diseñar y aplicar procedimientos para reunir elementos de juicio. (RT37.V.A.i.2)

La RT 37 requiere que el contador identifique explícitamente los criterios aplicados en su informe de aseguramiento (RT37.V.A.ii.2.2).

- ***Nuestro análisis de la RG 4.816 a la luz de lo dispuesto por las normas de actuación profesional***

En la RG 4.816, AFIP establece que el contador “*se expida respecto de la razonabilidad, existencia y legitimidad de los activos financieros situados en el exterior*”.

Para que el contador pueda cumplir con las normas del encargo de aseguramiento del Capítulo V de la RT 37 y, en particular, con las disposiciones referidas a este tipo de encargo antes mencionadas, resulta indispensable que estas características de los activos financieros objeto del trabajo estén acompañadas de los criterios que la Administración defina en este contexto. Analizando cada una de las características enunciadas en la Resolución, concluimos lo siguiente:

La ***razonabilidad*** de un activo financiero es algo que no puede medirse. No puede afirmarse que “un activo es razonable” o que “un activo no es razonable”. Sí podría evaluarse la razonabilidad de alguna cualidad de ese activo, por ejemplo, su medición o valuación. Adicionalmente, para poder concluir sobre la razonabilidad de su valuación, deberían establecerse cuáles son los parámetros de medición; por ejemplo: citar un marco contable de referencia, tal como lo son las normas contables profesionales argentinas, las normas internacionales de información financiera (NIIF) o alguna otra normativa. En ese caso, el marco de información contable constituiría la base de los criterios contra los cuales cotejar la valuación de los activos financieros declarados.

La ***existencia*** de un activo financiero es reconocida por la normativa contable y la doctrina como una de las afirmaciones que implícitamente realiza el preparador de la información, siendo comprobable a través de procedimientos tales como la obtención de una confirmación escrita por parte de la entidad depositaria de los fondos, la observación del saldo en un resumen de cuenta bancaria, ya sea en papel o en forma digital, u otros medios que le permitan al profesional independiente concluir sobre la existencia de los activos informados.

Respecto de la ***legitimidad***, en primer lugar entendemos que resulta de primordial importancia definir la idea que encierra dicho término para establecer los criterios que debería considerar el contador a planear y ejecutar su trabajo, y por ende, delimitar el alcance y extensión que tendría ese concepto en su informe.

La legitimidad de un activo financiero es un concepto que es imposible mensurar sin tener definidos los criterios que sirvan de base para su valoración. Incluso, aun en el caso que se cuente con algunos lineamientos que AFIP pueda trazar para definir la cualidad de “legitimidad”, no podría asegurarse que su evaluación sea competencia de un contador e implica imponerles incumbencias ajenas y/o excesivas a su ciencia. Como profesionales independientes, no nos expedimos sobre la legitimidad de ningún

componente de los estados contables, documentación, o cualquier otra información financiera que sean materia de nuestras auditorías, revisiones o de otros tipos de encargos, ya sean llevados a cabo bajo normas profesionales locales (RT 37) o internacionales (ISA, ISRE, ISEA, ISSR).

En el lenguaje cotidiano, legitimidad es sinónimo de legalidad, y es así que se entiende que una acción, hecho o circunstancia resulta legítimo en la medida en que se ciña a una norma jurídica. En este sentido Max Weber (que si bien no define en concreto qué se entiende por legitimidad) establece que nos encontramos en presencia de una conducta legítima en la medida en que los protagonistas de la acción ponen reparo, básicamente, en los medios para alcanzar el fin, respetando las normas consuetudinarias y observando escrupulosamente el cumplimiento de las leyes positivas.

### Nuestra propuesta

Por los motivos expuestos precedentemente, solicitamos a la Administración acordar con la profesión contable una serie de procedimientos que consideremos apropiados, suficientes y realizables como para poder reunir elementos de juicio y concluir sobre esta característica de los activos. En una aclaratoria o documento similar, AFIP podría detallar tales procedimientos, a los cuales el contador hará referencia en su informe.

Desde nuestra perspectiva, resulta técnicamente más apropiado que la Administración requiera del contador una **certificación**, de conformidad con lo establecido en el capítulo VI de la RT 37:

- a) Basada en que la entidad deberá preparar la información a presentar a AFIP en un Anexo con membrete de la Sociedad que se adjuntará a la certificación. En dicho Anexo, la Sociedad deberá detallar los activos financieros que declare poseer en el exterior siguiendo los lineamientos establecidos por la RG 4.816.
- b) Las tareas que llevará a cabo el contador público independiente se detallarán en su certificación, que básicamente consistirá en la constatación de esa información con registros contables y/o extracontables y otra documentación de respaldo.

A la espera que los comentarios y las solicitudes realizadas precedentemente puedan ser considerados, y que sea posible realizar el trabajo conjunto que proponemos, hacemos propicia la oportunidad para saludarla atentamente.



Dr. Catalino Núñez  
Secretario



Dr. Silvio M. Rizza  
Presidente