

TÍTULO:	TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO PAIS
AUTOR/ES:	Kerner, Martín
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	-
PÁGINA:	-
MES:	Agosto
AÑO:	2023
OTROS DATOS:	-

---

**MARTÍN KERNER**<sup>(1)</sup>

## **TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO PAIS**

*El Gobierno decidió aplicar el conocido como "Impuesto PAIS" a casi todas las importaciones de bienes y servicios, a fin de mitigar el acceso a dólares oficiales para pagos al exterior, debido a las virtualmente nulas reservas de divisas en el Banco Central. Esta nueva imposición generó muchas dudas en cuanto al tratamiento contable, como ser: si se trata de un desdoblamiento cambiario o un tributo; si debería o no ser considerado parte del costo de los bienes y servicios alcanzados; cuál es el momento de su registro; y si implica el reconocimiento de una provisión al momento de adquirir los bienes y servicios. En la presente colaboración tratamos de hurgar en las posibles respuestas a esas cuestiones, aunque no siempre encontremos soluciones únicas, sino más bien posturas distintas, pero justificadas.*

### **I - INTRODUCCIÓN**

A mediados de julio de 2023, debido a desatinos en la administración fiscal y monetaria por parte del Gobierno, experimentamos en el país una profundización de la crisis económica, un fuerte aumento inflacionario y una creciente escasez de reservas de dólares. Ante la situación, el Gobierno decidió reducir aún más la utilización de dólares para pagos al exterior, imponiendo una ampliación del denominado "Impuesto PAIS" a la compra de divisas para la importación de casi todos los bienes y servicios.

Por medio del [decreto 377/2023](#), el gobierno dispuso la ampliación del "Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria" conocido como "Impuesto PAIS" a la compra de dólares en el MULC (Mercado Único y Libre de Cambios: conocido como "dólar oficial") para la importación de una serie de bienes y servicios. Desde el Gobierno aclararon que no se grava la importación de los bienes y servicios, sino la compra de billetes para hacer esa operación, ya que quien tenga dólares (por ejemplo, en una cuenta en el exterior o bien a través de adquisiciones del sistema financiero), podrán utilizarlos sin pagar este impuesto.

La medida comenzó a regir a partir del 24 de julio de 2023, para las operaciones de compra de billetes y divisas en moneda extranjera efectuadas a partir de esa fecha, inclusive, con alícuotas que varían entre el 7% y el 25%, dependiendo de los conceptos alcanzados.

A su vez, el régimen incluye un pago anticipado del 95% del "Impuesto PAIS" correspondiente a cuenta de la liquidación que finalmente se efectúe en el momento de acceder al mercado oficial de divisas. No queda claro la forma de su devolución o si el monto anticipado se pierde en el supuesto que finalmente el pago no se realice o no sea utilizando el acceso al MULC.

Como ya estamos acostumbrados los argentinos, estas medidas generan más dudas que certezas. Día a día se van incorporando nuevas normativas por parte de la AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos), respecto de excepciones, cambios, inclusiones y demás situaciones que causan siempre incertidumbre. Comenzando porque todos percibimos que se trata de una devaluación encubierta del tipo de cambio, aunque imbuida de un impuesto que recauda AFIP. Además, se supone que es un impuesto que alcanza a las importaciones de bienes y servicios, aunque su hecho imponible es otro: el acceso a la compra de dólares para el pago de esas transacciones. Argentina: ese mundo mágico donde nada es lo que parece ser.

Todo esto, por supuesto, genera también dudas en cuanto al tratamiento contable a otorgarle a este nuevo engendro tributario que capa tras capa va minando la vida económica del país. En este artículo intentaremos comunicar nuestros entendimientos y análisis de las cuestiones atinentes a las dudas que esta novedad impositiva nos depara en el área contable<sup>(2)</sup>.

### **II - LAS DUDAS QUE NOS DEJA LA AMPLIACIÓN DEL IMPUESTO PAIS**

El "Impuesto PAIS" introducido desde el 24 de julio aplicable a la compra de divisas para el pago de importaciones de ciertos bienes y servicios nos genera no menos de cuatro interrogantes, los cuales no tienen respuesta simple ni uniforme. Lo intrincado del sistema incorporado, así como las dudas y lagunas con el que se implementa, hace que entre colegas no tengamos acuerdo en cuanto a varias de estas situaciones, que derivan en tratamientos contables diferentes. Repasemos juntos estas preguntas.

### **¿Impuesto o tipo de cambio diferencial?**

La primera duda respecto de esta nueva restricción a las operaciones de importación es si estamos frente a un impuesto o a un nuevo tipo de cambio que se agregaría a la más de una docena que ya tenemos, aunque en el país exista legalmente un "Mercado Único y Libre de Cambios". Mercado de divisas oficial que no es "único" ni "libre", pero como los argentinos tenemos tanto humor, nos gusta jugar irónicamente con los nombres. Idiosincrasia autóctona: en el equipo de natación que participo están "Chiquito" que mide más de dos metros y pesa holgadamente más de cien kilos (y realmente no conozco su nombre del documento) y "Grandote", nuestro querido peso pluma que apenas supera el metro y medio y que no sabemos a ciencia cierta si es pequeño o un enano muy alto, de ahí su nombre. Lo mismo hacemos con el mercado cambiario y con tantas otras.

Si bien en la práctica actúa como una nueva tasa de cambio aplicable a importaciones, no se trata legalmente un desdoblamiento cambiario sino un impuesto que recauda la AFIP y que fuera creado por la [ley 27541](#) en diciembre de 2019. A través de una simple decisión administrativa del PEN, el [decreto 377/2023](#) incorpora nuevos conceptos alcanzados a este tributo que ya se encontraba operativo desde hace años (el cual también se inscribe en esa lógica simpática de nombres divertidos: "Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria", cuya sigla "PAIS" nos genera sentimientos patrióticos y nos muestra la elevada capacidad creativa de nuestro Congreso Nacional, de la cual los argentinos nos sentimos profundamente orgullosos).

Paradójicamente, este punto sería casi el único en el cual contamos con consenso entre los colegas, donde unánimemente lo consideramos una obligación tributaria, aunque esconda una devaluación cambiaria. El hecho no es menor, ya que, si fuera un tipo cambiario, debería ser el utilizado para medir las obligaciones con los proveedores extranjeros. Por lo tanto, esta respuesta pone en evidencia que las valuaciones de activos (anticipos) y pasivos (cuentas por pagar) monetarios producto de importaciones de bienes y servicios seguirán siendo medidos al tipo de cambio oficial aplicable según el MULC. En todo caso, al nacimiento de la obligación de este impuesto, se reconocerá contablemente un pasivo que no será con el proveedor, sino que implica una deuda fiscal cuyo acreedor es la agencia fiscal AFIP. ¿En qué momento se deberá devengar este pasivo tributario? La respuesta a este interrogante forma parte de los siguientes cuestionamientos.

### **¿El hecho imponible es la importación o el acceso al MULC?**

El "Impuesto PAIS" está circunscripto en el Capítulo 6 del Título IV de la [ley 27541](#) de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública y que data de diciembre de 2019. El artículo 35 de la citada norma legal enumera las operaciones alcanzadas por el mencionado gravamen precisando, en su inciso a), que comprende la compra de billetes y divisas en moneda extranjera -incluidos cheques de viajero- para atesoramiento o sin un destino específico vinculado al pago de obligaciones, efectuadas por residentes en el país. El [decreto 377/2023](#) se basa en el inciso a) del artículo 41 de la citada ley el cual delega en el PEN la facultad de incorporar nuevas operaciones al listado enunciado en el artículo 35, en la medida en que impliquen la adquisición de moneda extranjera de manera directa o indirecta. Es claro, entonces, que el hecho imponible de este impuesto es la adquisición de moneda extranjera en el mercado oficial (MULC).

Dado que el hecho imponible es la compra de divisas en el mercado oficial (MULC), entonces la obligación tributaria correspondiente surgiría concomitantemente con el acceso a las divisas para liberar el pago al proveedor, tornándose en una obligación que se paga casi instantáneamente. Similitudes podemos encontrar con el conocido como impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios<sup>(3)</sup>, otra genialidad de la creatividad tributaria vernácula.

Mirando el aspecto contable aquí yace otra situación incómoda, ya que el momento del pago al proveedor por la importación de bienes o servicios se produce generalmente en fechas diferentes al reconocimiento contable de la adquisición de esos bienes o servicios. El pago podría ser anticipado o incluso muchos meses después de esa compra. De hecho, pensemos que importaciones que se perfeccionaron antes del 24 de julio (fecha de entrada en vigor del impuesto), pero cuyo pago se esté realizando en todo o parte a partir de ese día, quedarán alcanzados por el tributo al acceder al MULC, aunque en el momento de su adquisición no existía ni estaba previsto en el esquema de precios y costos de la empresa (parte de la maravillosa inseguridad jurídica a la que nos acostumbran nuestros gobiernos).

¿Este hecho imponible es el generador, por tanto, del reconocimiento contable del impuesto o bien debería ser considerado al momento de importar bienes o servicios y exteriorizar la intención de cancelación mediante el pedido de acceso al MULC? La respuesta a este interrogante forma parte de los siguientes cuestionamientos.

### **¿El impuesto PAIS debe ser provisionado al importar?**

Esta pregunta ya va generando urticaria contable y es el punto de mayor debate entre los colegas. Podemos adelantar que existen distintas posturas al respecto, y lo emocionante del caso es que todas cuentan con una fundamentación apropiada y razonable.

#### **a) La importación no implica el reconocimiento de la provisión tributaria**

Concordantemente con el surgimiento del hecho imponible, la obligación nacería con el acceso a la compra de divisas en el MULC. Esto es, al momento de la importación no se genera la provisión por este "Impuesto PAIS", sino que el mismo deberá ser reconocido en el momento del acceso al MULC. De ello surge la duda de si podría existir pasivo, o si al liberarse el pago al exterior, se produce el pago casi automático del importe tributario. Algo así como que el "devengado" coincide con "erogado", por lo que no aparecería un pasivo en el Estado de Situación. De hecho, es el tratamiento que generalmente se le da al impuesto vinculado al medio de pago bancario conocido como "Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios". ¿Por qué no se dieron estos cuestionamientos con ese impuesto bancario? Probablemente porque su impacto es mucho menor, considerando la baja tasa del impuesto bancario y las elevadas tasas que tiene el presente "Impuesto PAIS". Por ello, nos parece razonable 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.

Esta es la postura con la que concordamos y <sup>(4)</sup> que consideramos razonable aplicar. En el momento del reconocimiento contable de la importación de bienes o servicios, se deberá reconocer el pasivo con el proveedor, pero ello no implica el pasivo tributario, ya que el mismo se genera en el momento del acceso al MULC. En efecto, la entidad importadora podría

abonar al proveedor sin acceder al MULC, realizando el pago con dólares que ya posee en cuentas bancarias locales o extranjeras; con existencias en efectivo; habiendo accedido a las divisas a partir de operaciones financieras, conocidas como "Contado con Liquidación" o "Dólar MEP" o "Dólar Bolsa"; o incluso cuando el pago lo realiza alguna empresa extranjera vinculada. En cualquiera de estos casos la importación no está alcanzada con el "Impuesto PAIS", por lo tanto, no existiría la obligación ni el pasivo. La obligación tributaria nace con el pago a través del MULC, momento en que se debe reconocer contablemente el monto del "Impuesto PAIS" correspondiente.

### **b) La importación genera el reconocimiento de la provisión del impuesto PAIS**

Otra postura muy atendible, considera que al momento de nacionalizar y exteriorizar el pedido del acceso al MULC para el pago al proveedor por la importación de bienes o servicios, la entidad asume la obligación voluntaria de pagar mediante ese mercado oficial, que necesariamente implica el pago del "Impuesto PAIS" por lo que se genera la obligación y el reconocimiento de la provisión por ese gravamen. Esto significa el reconocimiento de la provisión en el mismo momento que se registran contablemente los bienes o servicios importados<sup>(5)</sup>, y el correspondiente pasivo con el proveedor de ellos. En el mismo acto se reconocería la provisión por el pasivo tributario del "Impuesto PAIS". Se trata de una obligación ineludible, y por tanto un pasivo, en el momento en que la Entidad exterioriza su decisión del acceso al MULC en un futuro cuando deba realizar el pago al proveedor. A su vez, refleja la realidad económica que el tributo es un costo más necesario en las importaciones alcanzadas si se abonan mediante acceso al MULC.

Si bien la postura coincide con la definición de pasivo contenida en los Marcos Conceptuales de las normas contables aplicables en Argentina<sup>(6)</sup>, analizando la aplicación de una interpretación relativa al tema de gravámenes<sup>(7)</sup>, se podría concluir que el pasivo tributario se debe 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.

### **Política contable**

Como podemos apreciar, ambas posturas son justificadas, por lo que la entidad deberá elegir una política contable y aplicarla de forma uniforme a todas las importaciones alcanzadas por el "Impuesto PAIS".

### **¿Costo de activo importado o gasto?**

Gracias a la maravillosa técnica de la "partida doble", nos toca ocuparnos ahora de la contrapartida del reconocimiento contable del "Impuesto PAIS": ¿costo del activo o gasto?

Siguiendo con la lógica que se trata de un impuesto que grava el acceso al mercado de divisas oficial en ocasión del pago de ciertas importaciones de bienes y servicios, debemos concluir que se trata de un gasto que se devenga por el acceso al MULC. El "Impuesto PAIS", entonces, no forma parte del costo del activo importado o de una adición al costo del servicio recibido, sino un gasto autónomo producto del formato elegido para el pago, similar al caso del impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios que ya venimos contabilizando desde hace muchos años.

¿Qué imputación dentro del Estado de Resultados tendría este gasto fiscal? Pues en este caso podría ser considerado un gasto operativo o financiero. La Entidad deberá tomar como política contable que el registro del "Impuesto PAIS" forme parte de los costos de producción, costos de venta, gastos administrativos o incluso gastos financieros. En nuestra postura, nos inclinamos por considerarlo un gasto administrativo, ya que es producto de la elección de un medio de pago (similar al caso del impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios). Pero teniendo en cuenta que es un impuesto relacionado con la compra de divisas, podría considerarse que la naturaleza del gasto que surge por su reconocimiento sea financiera y no operativa, como ocurre con otros impuestos relacionados con el acceso a fondos (por ejemplo, el impuesto de sellos de un contrato financiero, que se considera parte de la tasa efectiva del préstamo con el que se relaciona). Este razonamiento se aplicaría, desde luego, para entidades no financieras.

En otra vereda, hay quienes respetablemente consideran que es parte del costo necesario de acceder al pago de un activo o servicio importado, por lo tanto, su monto debería formar parte del costo del activo o servicio (y en el caso de bienes para la venta, posteriormente incluirlo en el costo de ventas cuando la misma se produzca y en otros casos acompañando el gasto por depreciación). Esta postura sigue la norma general que el costo de un activo debe incluir todos los costos y gastos necesarios para que el bien esté en condiciones de venta o uso.

Como vemos, el menú disponible incluye una linda variedad de opciones que la Entidad debería elegir como la política contable que mejor refleje su realidad económica y financiera.

## **III - CONCLUSIONES**

Como nos tiene acostumbrado hace décadas el Gobierno con sus maravillosas y creativas medidas cambiarias, monetarias y fiscales tendientes siempre a empeorar una situación económica que nos agobia, recientemente decidió ampliar la aplicación del denominado "Impuesto PAIS" a casi todas las importaciones de bienes o servicios, encareciendo aún más su adquisición y tornando cada vez más pesada la carga tributaria que soportamos los ciudadanos argentinos.

Contablemente, este impuesto generó numerosas dudas en cuanto a su tratamiento. En este artículo tratamos de pasar revista a las más importantes ya que tienen fuerte impacto en la política contable que una Entidad elija para su registro. El tema no es menor, y en muchas empresas, por montos muy significativos, afectando a los colegas contables que asesoramos en esta temática y a los auditores que deberán opinar al respecto en los informes de auditoría y revisión correspondiente.

Mostramos los puntos comunes consensuados: que se trata de un impuesto (y no un tipo cambiario) y su hecho generador es el acceso al mercado oficial de divisas (MULC) y también las opiniones diferenciadas, pero claramente justificadas. ¿Genera una provisión cuando se reconoce una importación? ¿Es costo o gasto? ¿Es operativo o financiero? Casi todo es posible en el País de las Maravillas, así que como conclusión dejamos plantada la idea del nombre para el próximo impuesto (poco falta para su emisión): "Wonderland", isolo para entendidos!

(1) Contador público (UBA), especializado en normas contables argentinas e internacionales. Es profesor en grado y posgrado en diversas universidades y miembro titular del CENCyA perteneciente a la FACPCE desde 2011. Es autor, capacitador y colaborador de ERREPAR y socio de la firma "SKH Marcelo Simonetti contadores públicos"

(2) Para el análisis del efecto tributario hemos considerado los cuerpos normativos aplicables en Argentina: las Normas Contables locales (incluidas en el Marco Conceptual RT 16, en las normas generales RT 17 y RT 41) y en las normas contables internacionales (las NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera, particularmente las NIC 2, 16, 37, 38 y 40, la NIIF 15 y la CINIIF 21)

(3) Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios, ley de Competitividad 25.413 (marzo 2001)

(4) El reconocimiento contable de la adquisición de un bien o servicio se produce cuando se recibe el control de estos (cuando el control pasa del proveedor al cliente), que usualmente es anterior a su nacionalización en aduana, ya que suele darse a salida de fábrica o en el puerto extranjero (FOB) en el caso de bienes importados o bien con la prestación en el caso de los servicios. El pago al proveedor pudo ser anterior (anticipo), juntamente o posterior. Al momento de la nacionalización en la aduana argentina, se le impone a los bienes nacionalizados un anticipo del 95% del "Impuesto PAIS" considerando el valor FOB declarado en aduana, a cuenta de la liquidación que finalmente se realice en el momento del pago (conforme RT 16; RT 17; RT 41; RT 54; NIIF 15; NIC 2; NIC 16/38/40)

(5) El reconocimiento contable de la adquisición de un bien o servicio se produce cuando se recibe el control de estos (cuando el control pasa del proveedor al cliente), que usualmente es anterior a su nacionalización en aduana, ya que suele darse a salida de fábrica o en el puerto extranjero (FOB) en el caso de bienes importados o bien con la prestación en el caso de los servicios. El pago al proveedor pudo ser anterior (anticipo), juntamente o posterior. Al momento de la nacionalización en la aduana argentina, se le impone a los bienes nacionalizados un anticipo del 95% del "Impuesto PAIS" considerando el valor FOB declarado en aduana, a cuenta de la liquidación que finalmente se realice en el momento del pago (conforme RT 16; RT 17; RT 41; RT 54; NIIF 15; NIC 2; NIC 16/38/40)

(6) Marco Conceptual (2018) de las Normas Internacionales de Información Financiera y RT (R. Técnica) 16: Marco conceptual de las Normas Contables Profesionales distintas a las referidas en la RT 26

(7) CINIIF 21 Gravámenes (2013), desarrollada por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera