

TÍTULO:	RESOLUCIÓN DE JG (FACPCE) 539/2018. NOVEDADES EN MATERIA DEL AJUSTE POR INFLACIÓN
AUTOR/ES:	Marchisio, Jorge A.; Subelet, Carlos J.; Subelet, María C.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XX
PÁGINA:	-
MES:	Febrero; Marzo
AÑO:	2019
OTROS DATOS:	-

**JORGE A. MARCHISIO
CARLOS J. SUBELET
MARÍA C. SUBELET**

RESOLUCIÓN DE JG (FACPCE) 539/2018. NOVEDADES EN MATERIA DEL AJUSTE POR INFLACIÓN

Con la sanción por parte de la Junta de Gobierno (JG) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) de la resolución 539/2018, se establece la reanudación de la aplicación del ajuste por inflación de los estados contables correspondientes a ejercicios o períodos intermedios cerrados a partir del 1/7/2018. Asimismo, la citada norma establece opciones orientadas a facilitar la aplicación integral de la RT 6. Los autores analizan en esta colaboración el impacto que dicha norma y las particularidades que surgen de su aplicación.

I - INTRODUCCIÓN

En la reunión de setiembre de 2018, la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) aprobó la [resolución 539/2018](#) titulada *Normas para que los estados contables se expresen en moneda del poder adquisitivo de cierre en un contexto de inflación en los términos de la [sección 3.1 de la resolución técnica \(RT\) 17](#) y de la [sección 2.6 de la RT 41](#), aplicables a los ejercicios o períodos intermedios cerrados a partir del 1/7/2018*, mediante la cual realiza varias modificaciones a las normas necesarias para aplicación del ajuste por inflación previsto en la [RT 6](#) y la armonización con las restantes normas que se refieren a tales cambios.

En cuanto a la puesta en vigencia en las respectivas jurisdicciones, a la fecha de esta colaboración, el estado de aprobación es el siguiente⁽¹⁾:

- a) Buenos Aires: la [resolución \(CPCE Buenos Aires\) 2883/2019](#). Su aplicación para los ejercicios o períodos intermedios cerrados a partir del 31/12/2018
- b) Ciudad Autónoma de Buenos Aires: la [resolución 107/2018 \(CPCE CABA\)](#), Adopción de la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#).
- c) Provincia de Córdoba: la [resolución 69/2018 \(CPCE Córdoba\)](#), Adopción de la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#).
- d) Provincia de Santa Fe: la [resolución 2/2018 \(CPCE Santa Fe\)](#), Adopción de la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#).
- e) Provincia de Catamarca: la [resolución 3522/2018](#) (CPCE Catamarca), Adopción de la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#).
- f) Provincia de Corrientes: la [resolución 158/2018 \(CPCE Corrientes\)](#), Adopción de la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#).
- g) Provincia de Chubut: la [resolución 1465/2018 \(CPCE Chubut\)](#), Adopción de la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#).
- h) Provincia de Chaco: la [resolución 9/2018 \(CPCE Chaco\)](#), Adopción de la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#).
- i) Provincia de Formosa: la [resolución 61/2018](#) (CPCE Formosa), Adopción de la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#).
- j) Provincia de Jujuy: la [resolución 38/2018 \(CPCE Jujuy\)](#), Adopción de la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#).
- k) Provincia de La Pampa: la [resolución 5/2018](#) (CPCE La Pampa), Adopción de la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#).
- l) Provincia de La Rioja: la [resolución 72/2018](#) (CPCE La Rioja), Adopción de la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#).
- m) Provincia de Mendoza: la [resolución 2063/2018 \(CPCE Mendoza\)](#), Adopción de la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#).

- n) Provincia de Misiones: la [resolución 477/2018 \(CPCE Misiones\)](#), Adopción de la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#).
- ñ) Provincia de Neuquén: la [resolución 616/2018 \(CPCE Neuquén\)](#), Adopción de la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#).
- o) Provincia de Río Negro: la [resolución 398/2018 \(CPCE Río Negro\)](#), Adopción de la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#).
- p) Provincia de Santa Cruz: la [resolución 574/2018 \(CPCE Santa Cruz\)](#), Adopción de la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#).
- q) Provincia de Salta: la [resolución general 3078/2018 \(CPCE Salta\)](#), Adopción de la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#).
- r) Provincia de San Juan: la [resolución 24/2018 \(CPCE San Juan\)](#), Adopción de la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#).
- s) Provincia de San Luis: la [resolución 18/2018 \(CPCE San Luis\)](#), Adopción de la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#) para que los estados contables se expresen en moneda del poder adquisitivo de cierre en un contexto de inflación en los términos de la [Sección 3.1 de la RT 17](#) y de la [Sección 2.6 de la RT 41](#), aplicables a los ejercicios o períodos intermedios cerrados a partir del 31/12/2018.
- t) Provincia de Tierra del Fuego: la [resolución 91/2018 \(CPCE Tierra del Fuego\)](#), Adopción de la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#).

En las siguientes secciones de esta colaboración analizaremos el alcance de las disposiciones de la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#).

II - DESARROLLO

1. Modificación a la resolución 536/2018 de la Junta de Gobierno de la FACPCE

La [resolución \(FACPCE\) 536/2018](#), emitida en julio de 2018, dispuso que las normas de las [RT 17](#) y [41](#) que estipulan la aplicación del ajuste por inflación conforme la metodología de la [RT 6](#), no se aplicarán a los estados contables correspondientes a ejercicios anuales cerrados a partir del 1/2/2018 y hasta el 30/9/2018 (ambas fechas inclusive) y sus correspondientes períodos intermedios.

Asimismo, la FACPCE continuó realizando un monitoreo permanente de los índices de precios, a los fines de determinar cuándo la tasa acumulada de inflación en los últimos 3 años supera el 100%, pauta cuantitativa que establecen tanto la [RT 17](#) como la [41](#) para reanudar el ajuste por inflación.

De los cálculos realizados surge que a partir de julio de 2018 se supera la pauta del 100% de inflación trienal acumulada medida en las diferentes combinaciones posibles de índices disponibles y, entre otros, con el IPIM. En consecuencia, correspondería reanudar el ajuste por inflación.

Como consecuencia de ello, el [artículo 2 de la resolución \(FACPCE\) 539/2018](#) modifica el [artículo 1 de la resolución \(FACPCE\) 536/2018](#), de modo de establecer la suspensión del ajuste por inflación para los cierres de ejercicios anuales con fecha 30/6/2018. La nueva redacción es la siguiente:

"La sección 3.1 (Expresión en moneda homogénea) de la resolución técnica 17 (Normas Contables Profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general) y la sección 2.6 (Expresión en moneda homogénea) de la resolución técnica 41 (Normas Contables Profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños y entes medianos) no se aplicarán a los estados contables correspondientes a ejercicios anuales cerrados a partir del 1/2/2018 y hasta el 30/6/2018 (ambas fechas inclusive) y sus correspondientes períodos intermedios, y no se aplicarán a los estados contables correspondientes a períodos intermedios cerrados en el mismo período".

2. Modificaciones a la Interpretación N° 3 "Contabilización del impuesto a las ganancias"

La Interpretación 3 de la FACPCE denominada "Contabilización del impuesto a las ganancias", emitida en julio de 2003, provee guías sobre diversos aspectos relacionados con la aplicación de las normas relacionadas con la contabilización del impuesto a las ganancias.

En particular, analiza el tratamiento de la diferencia entre el valor contable ajustado por inflación de los bienes de uso y su valor fiscal, a los fines del impuesto a las ganancias. Corresponde recordar que al momento de emisión de la presente Interpretación no se practicaba el ajuste por inflación impositivo, pero sí el ajuste contable.

La [pregunta 1](#) de la interpretación cuestionaba si la diferencia entre el valor contable ajustado por inflación de los bienes de uso y el valor fiscal (o base para el impuesto a las ganancias) es una diferencia temporaria o permanente en la contabilización de impuesto a las ganancias de acuerdo con la [sección 5.19.6 de la segunda parte de la RT 17](#).

La respuesta original consignaba que tal diferencia entre la medida contable y la fiscal de los bienes de uso constituye una diferencia temporaria, lo que conlleva al reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido. Frente a ello, establecía la opción de no reconocer tal pasivo por impuesto, en cuyo caso debía informar tal situación mediante nota a los estados contables junto con cierta información especialmente requerida.

Por su parte, el artículo 3 de la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#) modifica la respuesta a la pregunta 1 de la [Interpretación 3](#) cuya nueva redacción es la siguiente:

"La diferencia entre el valor contable ajustado por inflación de los bienes de uso y el valor fiscal (o base para el impuesto a las ganancias) es una diferencia temporaria y, en consecuencia, corresponde el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido, de acuerdo con el método del diferido que utilice según las normas contables argentinas".

En concordancia con ello, el artículo 4 de la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#) elimina los párrafos 6, 7, 8 y 9 de la [Interpretación 3](#).

Esta modificación implica que resulta obligatorio el reconocimiento de los pasivos por impuestos diferidos, emergentes de la diferencia entre el valor contable ajustado de los bienes de uso y la valuación fiscal.

Sin perjuicio de ello, más adelante veremos el caso particular de ciertos terrenos sobre los cuales se acuerda una opción de no reconocimiento que analizaremos en detalle en la sección 5.3.4 de esta colaboración.

3. Modificación de la sección IV.B.5 de la segunda parte de la RT 6

El [artículo 5 de la resolución \(FACPCE\) 539/2018](#) modifica la [sección IV.B.5 de la segunda parte de la RT 6](#), la cual pasa a estar redactada de la siguiente manera:

"IV.B.5. Índice a emplear

"La serie de índices que se utilizará es la resultante de combinar el Índice de Precios al Consumidor Nacional (IPC) publicado por el INDEC (mes base: diciembre de 2016) con el IPIM publicado por la FACPCE, tal como lo establece la resolución JG 517/2016.

La serie completa del índice, según la definición del párrafo anterior, será elaborada y publicada mensualmente por esta Federación una vez que tome conocimiento público la variación mensual del IPC Nacional por el INDEC".

De esta manera, se reemplaza la referencia anterior al índice de precios internos al por mayor (IPIM) del Instituto de Estadísticas y Censos (INDEC).

Esto constituye un cambio importante en las normas contables profesionales argentinas las que históricamente utilizaron los índices de precios al por mayor elaborados por el INDEC.

Ello se encuentra en sintonía con la [ley 27468^{\(2\)}](#) el cual en su artículo 1 prevé la modificación en el segundo párrafo del artículo 89 y en el Título VI, ambos de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, las expresiones "Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM)" e "Índice de Precios al por Mayor, nivel general", según corresponda, por "Índice de Precios al Consumidor nivel general (IPC)".

Es decir, que a los fines del ajuste por inflación contemplado en el impuesto a las ganancias con la [ley 27468](#) se adopta el Índice de Precios al Consumidor nivel general (IPC) y las normas contables buscan emplear el mismo índice para su ajuste por inflación.

Si bien se han oído comentarios en el sentido de que las normas internacionales de información financiera requieren el uso de Índices de Precios al Consumidor, ello no es correcto. Ello es así por cuanto el párrafo 37 de la NIC 29 "Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias" tan solo exige el uso de un índice general de precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda, sin indicar si es al consumidor o mayorista.

Finalmente diremos que la FACPCE sometió a consulta pública hasta el 29 de octubre del corriente la serie de índices a utilizar resultante de combinar el Índice de Precios al Consumidor Nacional (IPC) publicado por el INDEC (mes base: diciembre de 2016) con el IPIM publicado por la FACPCE, tal como lo establece la [resolución \(FACPCE\) 517/2016](#). Luego de ello, publicó en su sitio web la serie de índices elaborados.

4. Modificación a la RT 41

Recordemos que la [RT 41](#) establece normas diferenciales de medición y ciertas simplificaciones en la exposición para aquellos entes que califican como Entes Pequeños (EP) o Entes Medianos (EM).

A los fines de calificar como EP o EM, la ya referida [RT 41](#) establece pautas cualitativas y cuantitativas. Específicamente, las pautas cuantitativas indican que se consideran:

- EP a aquellos entes cuyos ingresos en el ejercicio anual anterior no supera la suma de \$ 15.000.000 (importe referido a moneda de poder adquisitivo de diciembre de 2014).
- EM a aquellos entes cuyos ingresos en el ejercicio anual anterior se ubica entre la suma de \$ 15.000.001 a \$ 75.000.000 (importes referidos a moneda de poder adquisitivo de diciembre de 2014).

En ambos casos, los montos de los escalones establecidos a valores de diciembre de 2014 se reexpresarán tomando como base el mes indicado, conforme la definición de "Reexpresado" definido en el [Anexo I de la propia RT 41](#).

El texto original del [Anexo I - Conceptos y guías de aplicación de la RT 41](#), contenía la siguiente definición:

"Reexpresado

El índice a emplear para la reexpresión del monto de los ingresos será el Índice de precios internos al por mayor (IPIM), nivel general, elaborado por el INDEC".

Esta definición era concordante con el índice previsto en la [Sección IV.B. 5. de la Segunda Parte de la versión de la anterior RT 6](#) para la reexpresión de la información contable que es el IPIM del INDEC.

Por su parte, la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#) modifica la [sección IV.B.5 de la segunda parte de la RT 6](#), por la cual se establece que la serie de índices que se utilizará es la resultante de combinar el Índice de Precios al Consumidor Nacional (IPC) publicado por el INDEC (mes base: diciembre de 2016) con el IPIM publicado por la FACPCE, tal como lo dispone la [resolución \(FACPCE\) 517/2016](#).

En concordancia con dicho cambio, la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#) en su [artículo 6](#) modifica la definición "reexpresado" contenida en el [Anexo I - Conceptos y guías de aplicación de la RT 41](#), la cual pasa a ser la siguiente:

"Reexpresado

"El índice que se utilizará para la reexpresión del monto de los ingresos será el establecido por la RT 6 para aplicar el proceso de reexpresión".

Tal como puede apreciarse, ahora se hace referencia a que el índice a utilizar en la reexpresión es el establecido por la [RT 6](#).

En cuanto a la vigencia de este cambio, conforme resulta del [artículo 8 de la propia resolución \(FACPCE\) 539/2018](#), ella opera para los estados contables correspondientes a ejercicios anuales cerrados a partir del 1/7/2018 inclusive.

En nuestra opinión, el cambio regirá para los estados contables cerrados a partir del 1/7/2018, y, por lo tanto, incidirán en el juego de normas a aplicar a los estados contables por los ejercicios cerrados a partir del 1/7/2019. Ello es así, ya que se trata de una modificación a la definición de reexpresado y que dicho concepto se relaciona con los ejercicios cuyos ingresos sirven de base para la determinación del juego de normas contables que pueden aplicarse en el próximo ejercicio anual.

5. Cuestiones específicas referidas al ajuste por inflación

5.1. Introducción

La [sección 1 de la segunda parte de la resolución \(FACPCE\) 539/2018](#) destaca que los estados contables correspondientes a ejercicios anuales o de períodos intermedios cuyo cierre haya ocurrido a partir del 1/7/2018 (inclusive) deberán reexpresarse de acuerdo con el procedimiento establecido en la [RT 6](#).

En consecuencia, los estados contables correspondientes a ejercicios anuales o de períodos intermedios cuyo cierre haya ocurrido hasta el 30/06/2018 (inclusive) no deberán reexpresarse de acuerdo con el procedimiento establecido en la [RT 6](#).

El último período en el que correspondió realizar el ajuste por inflación de la [RT 6](#) fue el iniciado el 1/1/2002 y terminado el 30/9/2003⁽³⁾. Para ello, se aplicó una versión de la [RT 6](#) anterior, diferente de la actual. Adicionalmente, como consecuencia de la vigencia del [decreto 1269/2002](#) (modificado por el [D. 664/2003](#)) ciertos entes realizaron el ajuste por inflación hasta el 28/2/2003.

Para facilitar la aplicación de los procedimientos de la RT 6 pero sin afectar el objetivo perseguido por dicha norma, la propia [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#) establece opciones relacionadas con la aplicación integral de la [RT 6](#).

Estas opciones son elegibles por parte del ente en el primer ejercicio de aplicación del ajuste por inflación de acuerdo con esta resolución.

5.2. Normas generales

La [sección 2 de la segunda parte de la resolución \(FACPCE\) 539/2018](#) indica que el ente podrá optar, por única vez, por no realizar el ajuste por inflación de los estados contables correspondientes a los ejercicios anuales cerrados entre el 1/7/2018 y el 30/12/2018⁽⁴⁾, ambas fechas inclusive, o de los estados contables correspondiente a períodos intermedios cerrados en el mismo período.

Si el ente hace uso de esta opción:

- informará en notas dicha elección;
- deberá realizar el ajuste por inflación en los estados contables correspondientes al siguiente cierre (anual o intermedio), con efecto retroactivo al inicio del ejercicio comparativo; y
- no tendrá disponible la opción de los [párrafos 3.2 a 3.4](#) de esta resolución.

Sobre la opción del párrafo c) anterior volveremos más adelante en esta colaboración.

Para ilustrar la aplicación de esta sección y la anterior, presentamos un ejemplo a continuación.

Caso 1 - Aplicación de las simplificaciones

El ente ABC cierra ejercicio los 30 de setiembre de cada año.

Se encuentra analizando las opciones de aplicación de las normas del ajuste por inflación y simplificaciones durante el primer año de aplicación de los [párrafos 3.2 a 3.4 de la resolución \(FACPCE\) 539/2018](#).

Así es que, con respecto al ejercicio contable cerrado al 30/9/2018, el ente ABC tiene las siguientes opciones:

- aplicar el ajuste por inflación en dicho ejercicio, en cuyo caso en ese ejercicio puede hacer uso de las simplificaciones del primer ejercicio de aplicación de los [párrafos 3.2 a 3.4 de la resolución \(FACPCE\) 539/2018](#) para el ejercicio cerrado al 30/9/2017;
- no aplicar el ajuste por inflación, en cuyo caso en los estados contables del ejercicio cerrado al 30/9/2019 deberá presentar la información ajustada por inflación sin las simplificaciones de los [párrafos 3.2 a 3.4 de la resolución \(FACPCE\) 539/2018](#) para el ejercicio contable cerrado al 30/9/2018.

5.3. Normas particulares

Para practicar el ajuste integral por inflación, la [sección 3 de la segunda parte de la resolución \(FACPCE\) 539/2018](#) establece opciones simplificadoras y adicionales a las existentes en la [RT 6](#).

En las siguientes secciones analizamos en detalle cada una de ellas.

5.3.1. Opción de no determinar el patrimonio neto ajustado al inicio del ejercicio comparativo

En cuanto a la presentación de la información comparativa, corresponde tener presente que por lo dispuesto en el [capítulo II, sección E, de la segunda parte de la RT 8](#) "Normas generales de exposición contable", los importes de los estados contables básicos y aquella que desagregue información contenida en ellos se presentarán:

- a dos columnas, en la primera se expondrán los datos del período actual y en la segunda la información comparativa;
- se prepararán y expondrán aplicando los mismos criterios de medición contable, de unidad de medida y de agrupamiento de datos utilizados para preparar y exponer los datos del período corriente.

Ello implica que la aplicación del ajuste por inflación conforme la [RT 6](#) deberá realizarse de modo tal que permita preparar la información comparativa del ejercicio anterior en moneda homogénea. Dado el carácter dinámico de la información contenida en los estados de resultados, de evolución del patrimonio neto y de flujo de efectivo, es necesario determinar el patrimonio ajustado al inicio del ejercicio comparativo.

Para reducir la carga de trabajo que implique la aplicación del ajuste por inflación, la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#) admite que se podrá aplicar el procedimiento de ajuste por inflación comenzando por la determinación del patrimonio neto al inicio del ejercicio actual, en moneda del inicio, lo que implica determinar el patrimonio neto total y reexpresar sus componentes a moneda del inicio.

La aplicación del punto anterior implica que no estarán expresados en moneda de cierre el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio comparativo del año anterior.

En consecuencia, si se hace uso de esta opción, solo se presentará la información comparativa correspondiente al estado de situación patrimonial y no se presentará la información comparativa para el resto de los estados.

5.3.2. Opción en los pasos para la reexpresión de las partidas

5.3.2.1. Opción de uso de evaluación profesional

Puede ocurrir que, en ocasión de reexpresar los componentes del rubro bienes de uso incorporados hace tiempo, el ente carezca de registros detallados que permitan identificar la fecha de origen de cada uno de ellos y resultar impracticable estimar dicha fecha.

Esta situación no está contemplada en la [RT 6](#) y no habría solución prevista.

En tal caso, al comienzo del año comparativo en el que se aplique la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#), el ente podrá utilizar una evaluación profesional del valor de tales partidas que sirva como base para su reexpresión.

Si bien nada dice la norma referida respecto de cuál es la base para la realización de dicha evaluación profesional, creemos que resultarían de aplicación por analogía las normas de determinación del valor razonable introducidas por la [RT 31](#) a la [RT 17](#).

Esta opción no está prevista en la [RT 6](#) y es tomada de la NIC 29, cuyo párrafo 16 prevé dicha situación.

Caso 2 - Uso de la evaluación profesional

El ente DEF es una entidad dedicada a la actividad agropecuaria y cierra ejercicio los 30 de noviembre de cada año. Respecto de la aplicación del ajuste por inflación, el ente no ha hecho uso de la opción prevista en el [párrafo 3.2 de la segunda parte de la resolución \(FACPCE\) 539/2018](#), por lo cual reexpresa el patrimonio neto al inicio del ejercicio comparativo.

En ocasión de aplicar la [RT 6](#) a su cierre contable operado el 30/11/2018, se elabora el listado de bienes de uso existentes al 30/11/2016, el cual es el siguiente:

Código	Partida	Fecha de origen	Valor de origen
I01	Predio rural Partida catastral 252000	10/2000	\$ 150.000
T01	Tractor JD 20 HP	05/2004	\$ 200.000
M01	Rastra articulada - Modelo Z250	No disponible	\$ 1.200
M02	Arado de seis discos - Modelo P890	No disponible	\$ 2.300

Debido a que no se han podido establecer las fechas de origen de los ítems M01 y M02, DEF acude a un tasador para determinar su valor al 30/11/2016.

Conforme el modelo de dichos artículos y los precios de cotización en el mercado de usado para bienes de similares condiciones, el tasador informa los siguientes valores al 30/11/2016:

Código	Partida	Valor tasado (valor razonable)
M01	Rastra articulada - Modelo Z250	\$ 15.000
M02	Arado de seis discos - Modelo P890	\$ 20.850

En consecuencia, estos valores que surgen de la tasación se considerarán importes reexpresados al 30/11/2016 y son la base de partida para aplicar los coeficientes de reexpresión para determinar los importes correspondientes al 30/11/2017 y 30/11/2018, en caso que continúen en el patrimonio del ente a dichas fechas.

5.3.2.2. Opción de reexpresión de partidas con origen anterior al último proceso de reexpresión

El procedimiento de reexpresión de la [RT 6](#) establece como metodología base de reexpresión la determinación de la fecha de origen de la partida para luego aplicarle el coeficiente de reexpresión desde dicha fecha hasta la de cierre de ejercicio.

Es probable que algunas de tales partidas posean un origen anterior a enero de 2002 y que, por lo tanto, ya fueran objeto de ajuste por inflación durante el período enero de 2002 a febrero de 2003 o septiembre de 2003. De modo que habría una superposición de los ajustes, en el plazo cubierto por el ajuste practicado anteriormente. Más precisamente, se superpondrían el ajuste ahora reanudado con el anterior durante el período enero de 2002 a febrero de 2003 o septiembre de 2003.

Pero debe tenerse presente que el ajuste aplicado durante el periodo iniciado en enero de 2002 y practicado conforme a la anterior versión de la [RT 6](#) (antes de la modificación de la RT 39) implicó que las mediciones contables reexpresadas hasta el momento de la interrupción de los ajustes (agosto de 1995), como las que tengan fechas de origen incluidas en el período de estabilidad (agosto de 1995 a diciembre de 2001), se consideraran expresadas en moneda del último mes del período de estabilidad (diciembre de 2001). Ello trajo como consecuencia no reconocer la variación en el poder adquisitivo del dinero entre agosto de 1995 (fecha de suspensión del ajuste por inflación) y diciembre de 2001 (último mes del período de estabilidad), que representó una deflación del orden del 6%.

Al respecto, la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#) establece la opción por la cual se podrán reexpresar los activos, pasivos y componentes del patrimonio neto con fecha de origen anterior al último proceso de reexpresión (anteriores a enero de 2002),

tomando como base las cifras reexpresadas previamente desde la última reexpresión realizada (que finalizara en febrero 2003 o setiembre de 2003). Ello implica que no se considerará la variación entre agosto de 1995 y diciembre de 2001, que como se dijo antes, no es significativa.

5.3.3. Opción en la información complementaria requerida por la Interpretación 2

La [Interpretación 2](#), "Estado de flujo de efectivo y sus equivalentes", en su párrafo 6 establece que la variación del efectivo y equivalentes de efectivo correspondiente a los Resultados Financieros y por Tenencia (incluyendo el RECPAM) generados por los propios componentes del efectivo y equivalentes de efectivo, puede exponerse:

a) En la sección "Causas de la variación", luego de las actividades operativas, de inversión y de financiación y en un renglón separado e independiente de ellas, bajo el título "Resultados financieros y por tenencia generados por el efectivo y sus equivalentes". Cuando el ente haya optado por presentar las actividades operativas por el método indirecto, el mismo importe deberá incluirse como un ajuste específico al resultado ordinario del ejercicio para poder arribar al flujo neto de efectivo generado por o utilizado en las actividades operativas; o

b) En la sección "Causas de la variación", integrando las actividades operativas. Bajo esta alternativa, cuando el Estado de flujo de efectivo no permita identificar específicamente el importe de la variación correspondiente a los Resultados Financieros y por Tenencia (incluyendo el RECPAM - Resultado por exposición a los cambios en el poder adquisitivo de la moneda -) generados por los propios componentes del efectivo y equivalentes de efectivo (esto ocurrirá normalmente cuando los entes presenten los flujos de efectivo de las actividades operativas por el método indirecto y la mencionada variación se mantenga dentro del resultado del ejercicio), en la información complementaria deberá incluirse dicho importe y el criterio de presentación seguido. Los entes pequeños comprendidos en el [Anexo A de las RT 17 y 18^{\(5\)}](#) pueden limitarse a exponer el criterio utilizado en la presentación de los Resultados Financieros y por Tenencia generados por los componentes del efectivo y equivalentes de efectivo, sin identificar el mencionado importe.

A los fines de simplificar la aplicación del ajuste, la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#) establece que la alternativa planteada en el inciso b) anterior, que la Interpretación N° 2 acuerda a los entes pequeños, podrá ser utilizada por todos los entes.

5.3.4. Opción en la aplicación del método del impuesto diferido

Recordemos que aquellos entes que aplican la [RT 17](#) o [41](#), tercera parte, deben aplicar de manera obligatoria el método del impuesto diferido para la contabilización del Impuesto a las Ganancias. En el caso, de la [RT 41, tercera parte](#), se prevén algunas facilidades para aplicar dicho método.

Para estos entes, se establece la opción adicional por la cual podrán no reconocer la diferencia surgida de la aplicación de la [RT 6](#) en los terrenos sobre los que sea improbable que las diferencias temporarias se revertan en el futuro previsible (por ejemplo, si no se prevé su venta en un futuro previsible) y deberán informar las mismas en notas.⁽⁶⁾

5.4. Opciones admitidas por la RT 6

Para practicar el ajuste integral por inflación, la [sección 4 de la segunda parte de la resolución \(FACPCE\) 539/2018](#) detalla las opciones admitidas por la [RT 6](#) en su procedimiento de reexpresión:

a) En tanto no se generen distorsiones significativas, es aceptable descomponer el saldo de la cuenta en periodos mayores de un mes. Esto es particularmente aplicable a la reexpresión de las partidas que componen las causas del estado de resultados, incluso mediante la aplicación de coeficientes de reexpresión anuales.

b) Se podrán determinar y presentar los resultados financieros y por tenencia (incluido el RECPAM) en una sola línea.

5.5. Información a presentar

5.5.1. Simplificaciones utilizadas

La [sección 5 de la segunda parte de la resolución \(FACPCE\) 539/2018](#) indica la información a revelar en notas respecto de las simplificaciones detalladas en esta resolución:

a) las simplificaciones que ha utilizado; y

b) las limitaciones que esa utilización podría provocar en la información contenida en los estados contables.

5.5.2. Información de la próxima aplicación del ajuste por inflación y los efectos cualitativos que ello producirá

En los estados contables correspondientes a cierres (anuales o intermedios) ocurridos hasta el 30/6/2018 (inclusive), y que se aprueben para su publicación con posterioridad a la fecha de la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#) (29/9/2018), la [sección 5 de la segunda parte](#) de dicha resolución requiere informar en nota que se ha definido el contexto de alta inflación y que se deberá aplicar la [RT 6](#) a los estados contables correspondientes a ejercicios o períodos (anuales o intermedios) cerrados a partir del 1/7/2018 (inclusive), junto con una descripción y los impactos cualitativos en los estados contables de los efectos que podría ocasionar la futura aplicación de la [RT 6](#).

5.5.3. Caso de no aplicación del ajuste por inflación en los cierres 1/7/2018 y 30/12/2018

Cuando el ente opte por no realizar el ajuste por inflación en los ejercicios (o períodos intermedios) ocurridos entre el 1/7/2018 y el 30/12/2018, la [sección 5 de la segunda parte de la resolución \(FACPCE\) 539/2018](#) indica que informará en notas:

a) la opción elegida;

b) los impactos cualitativos que producirá el reconocimiento del ajuste por inflación, y

c) en forma opcional, información resumida ajustada por inflación.

5.5.4. Cumplimiento de los requerimientos de exposición e información a presentar

Al respecto, la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#) expresa que en los estados contables donde se realice el ajuste por inflación, el ente deberá dar cumplimiento a todos los requerimientos de notas incluidos en la [RT 6](#) y de las normas que incluyan requerimientos de exposición e información a presentar relacionados con la reexpresión de los estados contables en moneda

homogénea.

5.6. Opciones para los Entes Pequeños (RT 41, Segunda Parte)

Para practicar el ajuste integral por inflación, la [sección 6 de la segunda parte de la resolución \(FACPCE\) 539/2018](#) destaca que los entes pequeños incluidos en la [segunda parte de la RT 41](#), cuando preparen el estado de flujo de efectivo por el método directo, podrán presentar la información ajustada por inflación en forma sintética, con los renglones mínimos siguientes:

- a) saldo al inicio;
- b) saldo al cierre;
- c) variación en el ejercicio; y
- d) explicación de las causas a nivel de totales (operativas, financiación, inversión).

Tal como puede apreciarse, se realiza una gran simplificación, puesto que de lo contrario deberían realizar la reexpresión de cada uno de los flujos de fondos, tarea laboriosa por cierto.

5.7. Aplicación de la RT 48 y de la RT 6

5.7.1. Aplicación de la RT 48

Recordemos que la [RT 48](#) "Normas Contables Profesionales: Remediación de activos" establece la obligación⁽⁷⁾ de remediación de ciertos activos no monetarios, por única vez, a la fecha de cierre del ejercicio que ella determina.

La referida medición se puede efectuar sobre la base:

- a) de valores corrientes, de acuerdo con las disposiciones de la [sección 3.2.2 de la segunda parte de la propia RT 48](#); o
- b) del factor de revalúo informado como Anexo al [artículo 283 de la ley 27430](#), considerando la fecha en la que está expresada la medición contable de cada elemento y según lo establecido en la [sección 3.2.3 de la segunda parte de la propia RT 48](#).

El artículo 4 de la primera parte de la [RT 48](#) indica que sus disposiciones se aplicarán por única vez al cierre del ejercicio que finalice desde el 31/12/2017 y el 30/12/2018 (ambas fechas incluidas).

Sin perjuicio de ello, cuando los estados contables para los ejercicios indicados en el párrafo anterior no puedan incluir la remediación por aplicación de la [RT 48](#) por razones de impracticabilidad, el ente deberá aplicar el siguiente procedimiento:

- a) los estados contables del período indicado podrán no incluir la aplicación de la remediación de activos contenida en esta resolución;
- b) en este caso, en estos estados contables deberá exponerse una nota que contendrá: las razones de la impracticabilidad, los principales activos sobre los cuales producirá efecto la remediación contable y la indicación de que en los próximos estados contables se expondrán las cifras comparativas incluyendo el efecto de la remediación de esta resolución;
- c) el siguiente estado contable que deba presentar el ente (intermedio o anual) contendrá el efecto de la remediación de activos al cierre del ejercicio completo anterior, para lo que se modificará la información comparativa del ejercicio anterior, como un ajuste de la información contable anterior y una nota explicativa de esta situación. Esta modificación no tendrá impacto en las decisiones tomadas sobre la base de los estados contables del ejercicio anterior.

5.7.2. Aplicación de la RT 48 y la RT 6

La [sección 7 de la segunda parte de la resolución \(FACPCE\) 539/2018](#) indica que la [RT 48](#) y la [RT 6](#) pueden tener una interrelación en su aplicación en determinados períodos. La [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#) tiene como objetivo permitir que esa aplicación sea flexible.

Por ello, y en relación con los importes que surjan por aplicación de la [RT 48](#), el ente podrá:

- a) utilizarlos como importes expresados en poder adquisitivo del momento al que se refiere la remediación establecida por la [RT 48](#), a los efectos de su reexpresión desde ese momento y a partir de esos importes, o
- b) no considerar la remediación efectuada, y reexpresar los activos de acuerdo con el procedimiento descrito en la [RT 6](#).

Tal como puede apreciarse, la resolución otorga una opción que entendemos debe realizarse a nivel de ente y no por grupo o clase de activos.

Respecto de la opción b) antes indicada, consideramos que esta no implica reversar el saldo de la cuenta de "Saldo de remediación - resolución técnica 48", ello por cuanto la [sección 3.2.7 en su inciso c\) de la segunda parte de la RT 48](#), indica que este saldo no podrá distribuirse mediante dividendos en efectivo o especie, podrá capitalizarse o asignarle otro destino que permitan las disposiciones legales que le apliquen.⁽⁸⁾

Esta cuestión seguramente ha de especificarse por la FACPCE cuando realice aclaraciones sobre la reexpresión de los componentes del patrimonio neto.

6. Derogación del decreto 1269/2002 y modificatorios

Uno de los obstáculos principales a la aplicación del ajuste por inflación contable lo constituye el [decreto \(PEN\) 1269/2002](#) y modificatorios por el cual los organismos de control de la órbita nacional no aceptan estados contables ajustados por inflación.

Para dar una solución a dicha situación, la [ley 27468^{\(9\)}](#) al respecto prevé:

"Art. 5 - Incorpórase como último párrafo del artículo 10 de la ley 23928 y sus modificatorias, el siguiente:

La indicada derogación no comprende a los estados contables, respecto de los cuales continuará siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 62 in fine de la ley general de sociedades 19550 (t.o. 1984) y sus modificatorias.

Art. 6 - Derógase el decreto 1269 del 16/7/2002 y sus modificatorios.

Art. 7 - Las disposiciones de esta ley entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto conforme

se indica a continuación:

(...)

El artículo 5: a partir de la fecha que establezcan el Poder Ejecutivo Nacional a través de sus organismos de contralor y el Banco Central de la República Argentina en relación con los balances o estados contables que les sean presentados”.

Tal como puede apreciarse, una vez promulgada la [ley 27468](#) es necesaria la emisión de las resoluciones administrativas para poner en vigencia la aceptación de los estados contables ajustados conforme a las normas contables.

Al presente, solo se han emitido dos normas al respecto.

La IGJ mediante la [resolución 10/2018^{\(10\)}](#) modifica las normas de la resolución 7/2015 para requerir que los estados contables correspondientes a ejercicios económicos completos o periodos intermedios, con excepción de los confeccionados por entidades comprendidas en regímenes legales sujetos a fiscalización especial, deberán presentarse expresados en moneda homogénea.

En cuanto a la aplicación de esta norma, el [artículo 3 de la resolución 10/2018](#) indica que entra en vigencia a partir de la fecha de su publicación, es decir, a partir del 28/12/2018.

La CNV emitió la [resolución 777/2018^{\(11\)}](#) que modifica las normas de dicho organismo para admitir la aplicación del ajuste por inflación a los estados financieros anuales, por periodos intermedios y especiales que cierren a partir del 31/12/2018 inclusive, admitiéndose su aplicación anticipada para los estados financieros que se presenten a partir de su entrada en vigencia.

Finalmente aclaramos que el [artículo 3 de la resolución 777/2018](#) indica que sus disposiciones entran en vigencia a partir del día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial, lo que ocurre el día 29/12/2018.

Restan aún pronunciarse los siguientes organismos:

- a) Superintendencia de Seguros de la Nación (SSN);
- b) Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP);
- c) Banco Central de la República Argentina (BCRA);
- d) Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social;
- e) Superintendencia de Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones.

III - CONCLUSIONES

Tal como se ha analizado en este artículo, la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#) establece un número importante de simplificaciones orientadas a facilitar la aplicación del ajuste por inflación contable conforme la [RT 6](#).

Dichas simplificaciones, de carácter opcional, se suman a las contenidas en la propia [RT 6](#), siendo algunas de aplicación excluyente de otras, tal como se explicó en esta colaboración.

Constituye un factor muy positivo la decisión de realizar una aplicación flexible de las [RT 6](#) y [RT 48](#), ante la superposición de ambas normas.

Resulta muy útil la publicación por parte de la FACPCE de la serie de índices a aplicar en la reexpresión, de modo de lograr la homogeneidad en el cálculo de los correspondientes coeficientes de reexpresión.

Finalmente, diremos que se encuentra pendiente de publicación por la FACPCE de material práctico de aplicación del ajuste y, en particular, aclaraciones sobre la reexpresión de los componentes del patrimonio neto, lo que creemos se hará prontamente atento a la inminente aplicación.

IV - BIBLIOGRAFÍA

- Casal, Armando M.: "[Reanudación del ajuste integral por inflación: la resolución \(FACPCE\) 539/2018, los cambios en el poder adquisitivo de la moneda y su reflejo en la información contable](#)" - ERREPAR - D&G (Profesional & Empresaria) - diciembre/2018.

- Casal, Armando M.: "[¿Vuelve el ajuste por inflación de los estados contables?](#)" - ERREPAR - D&G (Profesional & Empresaria) - N° 106 - julio/2008.

- Casal, Armando M.: "[Información financiera en economías hiperinflacionarias e inflacionarias](#)" - ERREPAR - D&G (Profesional & Empresaria) - N° 121 - octubre/2009.

- Diva Ferreri, María: "[Ajuste por inflación contable y normas profesionales argentinas](#)" - ERREPAR - D&G (Profesional & Empresaria) - N° 219 - diciembre/2017.

- Diva Ferreri, María: "[Los estados contables, ¿deben expresarse en moneda homogénea?](#)" - ERREPAR - D&G (Profesional & Empresaria) - N° 201 - junio/2016.

- Subelet, Carlos J.; Subelet, María C.: "[Aplicación de la RT 48. Caso especial de los bienes de uso](#)" - ERREPAR - D&G (Profesional & Empresaria) - agosto/2018.

Notas:

(1) Si bien las jurisdicciones de Entre Ríos, Santiago del Estero y Tucumán aprobaron la R. (FACPCE) 539/2018, a la fecha del armado de esta colaboración no se cuenta con los textos de respaldo

- (2) Promulgada mediante D. 1092/2018 (BO: 4/12/2018)
 - (3) Por aplicación de la [R. \(FACPCE\) 287/2003](#)
 - (4) Nótese que esta opción no rige para los entes cuya fecha de cierre es el 31/12/2018
 - (5) Estas secciones de las [RT 17](#) y [18](#) fueron derogadas por la [RT 41](#)
 - (6) Texto según Fe de Errata de la Mesa Directiva de FACPCE el 11/10/2018
 - (7) Tener presente que algunos Consejos Profesionales aprobaron la [RT 48](#) en sus respectivas jurisdicciones pero estableciendo su aplicación optativa
 - (8) Recordemos que esta remediación contable se realiza por aplicación de lo dispuesto por la [L. 27430](#)
 - (9) Promulgada mediante D. 1092/2018 (BO: 4/12/2018)
 - (10) BO: 28/12/2018
 - (11) BO: 28/12/2018
-