

TÍTULO:	MODIFICACIÓN INTRODUCIDA POR LA RESOLUCIÓN (JG) 584/2021 A LAS NORMAS SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN DE LA RESOLUCIÓN (JG) 539/2018 DE LA FACPCE
AUTOR/ES:	Subelet, Carlos J.; Subelet, María C.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXII
PÁGINA:	-
MES:	Junio
AÑO:	2021
OTROS DATOS:	-

CARLOS J. SUBELET
MARÍA C. SUBELET

MODIFICACIÓN INTRODUCIDA POR LA RESOLUCIÓN (JG) 584/2021 A LAS NORMAS SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN DE LA RESOLUCIÓN (JG) 539/2018 DE LA FACPCE

Los autores analizan en esta colaboración el sentido y alcance de la modificación que la resolución (JG) 584/2021 de la FACPCE introduce en la sección 3.8 de la resolución (JG) 539/2018 en cuanto a la aplicación del método del impuesto diferido, la que tiene por fin aclarar la norma y agregar requerimientos de revelación sobre el particular.

I - INTRODUCCIÓN

La resolución técnica (FACPCE) 41, tercera parte "Normas de reconocimiento y medición para Entes Medianos (EM)" en su Anexo I, apartado Aspectos adicionales para aplicar el método del impuesto diferido, contempla excepciones al reconocimiento de activos y pasivos diferidos a partir de la determinación de las diferencias temporarias.

Específicamente indica que los entes, que califiquen como entes medianos (EM), podrán no reconocer una diferencia temporaria relacionada con los terrenos agropecuarios 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).

Frente a ello, la resolución de la Junta de Gobierno de la FACPCE (JG) 539/2018 en su sección 3.8 amplió la posibilidad contemplada en la resolución técnica (FACPCE) 41, tercera parte, a los entes que apliquen las normas de la resolución técnica (FACPCE) 17, pero aclarando que alcanza a la diferencia surgida de la aplicación de la resolución técnica (FACPCE) 6 en los terrenos sobre los que sea improbable que las diferencias temporarias se revertan en un futuro previsible (por ejemplo, si no se prevé su venta en un futuro previsible), debiendo informarlas en notas.

Recordando que según el método del impuesto diferido basado en el balance, las diferencias temporarias representan las diferencias entre las medidas contables y fiscales de los activos y pasivos, y que las medidas contables de tales activos y pasivos pueden estar basadas en valores corrientes de cierre de ejercicio, surgió el interrogante de si la opción de no reconocimiento de las diferencias temporarias alcanzaba o no a la porción correspondiente al diferencial entre el valor corriente al cierre y el valor contable anterior reexpresado al cierre.

Tal circunstancia fue abordada por la FACPCE, dando como resultado la emisión en marzo de 2021 de la resolución (JG) 584/2021 que modifica a la resolución (JG) 539/2018, a los fines de dar una respuesta a dicha situación.

En esta colaboración, analizaremos en detalle el alcance de la modificación realizada a la vez que presentaremos un ejemplo de aplicación.

II - DESARROLLO

1. Exención optativa de la resolución técnica (FACPCE) 41, tercera parte, Anexo I

1.1 Normas generales sobre reversión de diferencias temporarias

Conforme la sección 5.19.6.3.1 de la segunda parte de la resolución técnica (FACPCE) 17, en principio, las diferencias temporarias por las diferencias de las mediciones contables de los activos y pasivos y sus bases impositivas (que son los importes con que esos mismos activos y pasivos aparecerían en los estados contables si para su medición se aplicasen las normas del impuesto sobre las ganancias) se reconocerán como activos o pasivos por impuestos diferidos.

Tal como indica el doctor Jorge J. Gil (2006), estas diferencias son siempre temporarias, puesto que desaparecerán (revertirán) cuando el activo desaparezca como recurso (recibiéndose los ingresos correspondientes) y el pasivo cuando se

extinga la obligación (entregándose los recursos que demande su cancelación).

Ahondando en el caso de los activos, podemos observar que puede ocurrir la baja total del activo y la correspondiente diferencia temporal, como, por ejemplo, en ocasión de su venta, o esta puede ser gradual a medida que se reconoce contablemente la depreciación del activo motivada en su uso por parte del ente.

Ahora bien, en el caso de los terrenos, las normas contables no admiten el reconocimiento de depreciaciones, motivo por el cual la baja en libros del activo resultaría la causal de reversión de la diferencia temporal. Pero en aquellos casos en los que en un futuro previsible resultara improbable la baja del activo, en los hechos tal diferencia temporal dejaría de revertirse y, por lo tanto, podría considerarse como "no temporal".

1.2. Exención optativa de la resolución técnica (FACPCE) 41

Frente a la situación descrita en la sección anterior, la resolución técnica (FACPCE) 41, tercera parte, Anexo I, le permite a los entes, que califiquen como EM, optar por no reconocer el activo o pasivo por impuesto diferido resultante de una diferencia temporal relacionada con los terrenos agropecuarios sobre los que sea improbable que las diferencias temporarias se reverseen en el futuro previsible (por ejemplo, si no se prevé su venta en un futuro previsible).

Nótese que la norma se circunscribe a los "terrenos agropecuarios", que entendemos se refiere a los destinados a la actividad agropecuaria, bajo el fundamento de que tales terrenos constituyen el activo principal de los entes dedicados a dicha actividad y cuya venta futura resulta ser muy poco probable.

2. Exención optativa de la resolución (JG) 539/2018

2.1. Cuestión general

La resolución (JG) 539/2018 dispuso la reanudación en la aplicación del ajuste por inflación contable, estableciendo normas de transición y varias simplificaciones, cuya finalidad es facilitar la tarea de reexpresión sin afectar la calidad de la información contable.

Dentro de las mencionadas simplificaciones, la sección 3.8 de la resolución (JG) 539/2018 prevé que los entes que preparan sus estados contables de acuerdo con las normas de la resolución técnica (FACPCE) 17 o resolución técnica (FACPCE) 41, tercera parte, podrán no reconocer la diferencia surgida de la aplicación de la resolución técnica (FACPCE) 6 en los terrenos sobre los que sea improbable que las diferencias temporarias se reverseen en un futuro previsible (por ejemplo, si no se prevé su venta en un futuro previsible) y deberán informar las mismas en notas.

Tal como puede apreciarse, tal sección define tres elementos clave:

- a) Entes alcanzados por la dispensa de aplicación opcional;
- b) Alcance de la diferencia sobre la cual se puede aplicar la dispensa;
- c) Tipo de activos que dan lugar a la diferencia respecto de la cual se puede aplicar la dispensa.

A continuación, analizaremos cada uno de estos puntos.

2.2. Sujetos que pueden aplicar la dispensa

Pueden aplicar la dispensa de la sección 3.8 de la resolución (JG) 539/2018 no solo los EM de la resolución técnica (FACPCE) 41, sino también los sujetos que aplican la resolución técnica (FACPCE) 17, es decir un alcance más amplio que el contemplado en la resolución técnica (FACPCE) 41.

2.3. Alcance de la diferencia cubierta por la dispensa

Esta cuestión es medular. Nótese que la sección 3.8 de la resolución (JG) 539/2018 solo menciona a la "diferencia surgida de la aplicación de la resolución técnica (FACPCE) 6", expresión que en el marco de la aplicación del método del balance para el impuesto diferido entendemos se refiere a la diferencia entre el importe reexpresado y el valor fiscal de la correspondiente partida del activo.

2.4. Tipo de activos que dan lugar a la diferencia que se dispensa reconocer

Nótese que la sección 3.8 de la resolución (JG) 539/2018 menciona de manera genérica a los "terrenos" sin limitarlos a los agropecuarios, de modo que es más abarcativa que la contenida en la resolución técnica (FACPCE) 41.

3. Interacción de la aplicación del Modelo de la revaluación y medición a VNR en la medición contable de los terrenos con la exención optativa de la resolución (JG) 539/2018

3.1. Cuestión general

La resolución técnica (FACPCE) 17 en su sección 5.11.1.2 contempla el modelo de revaluación como opción para la medición periódica de los bienes de uso. La resolución técnica (FACPCE) 41, segunda y tercera partes, lo contempla en sus secciones 4.1.6, respectivamente. Aclaramos que podrá aplicarse este modelo a los terrenos que se consideren bienes de uso.

Asimismo, la resolución técnica (FACPCE) 17 en su sección 5.11.2.1 contempla la alternativa de medición a valor neto de realización de las propiedades de inversión, en la medida que se cumplan las condiciones en ella establecidas. La resolución técnica (FACPCE) 41, segunda y tercera partes, lo contempla en sus secciones 4.1.7, respectivamente. Podrá aplicarse este criterio a los terrenos que se consideren propiedades de inversión.⁽¹⁾

Podemos observar que ambos criterios de medición se basan en asignar una medida contable de la fecha de cierre de ejercicio a los activos. Es decir, que son criterios de medición a valores corrientes.

3.2. Problemática planteada

Tanto la aplicación del modelo de revaluación para los bienes de uso como el de medición a Valor Neto Razonable (VNR) para las propiedades de inversión, resultan compatibles con la aplicación del ajuste por inflación, por cuanto ellos constituyen criterios de medición y el ajuste por inflación soluciona el problema de heterogeneidad en el poder adquisitivo de la moneda empleada como unidad de medida.

Su interacción se estructura mediante el siguiente principio: en primer lugar se reexpresa a moneda de poder adquisitivo de cierre la medición contable anterior (o importe inmediato anterior) y se lo compara con el valor razonable o VNR de cierre; si la diferencia es significativa se procede a reemplazar dicha medida contable anterior reexpresada a moneda de cierre por el valor razonable o el VNR de cierre, según correspondiera.

A partir del cierre del ejercicio finalizado el 31/12/2017, el ente aplica el modelo de la revaluación para la medición periódica del inmueble, el cual a los fines de la liquidación del impuesto a las ganancias sigue midiendo a su costo histórico.

En ocasión del cierre contable del 31/12/2021, el ente opta por aplicar la sección 3.8B de la resolución (JG) 584/2021 y no reconoce el impuesto diferido originado por la diferencia temporaria en la medición del terreno agropecuario.

La información relevante para el caso es la siguiente:

Concepto	Valor
Costo histórico de adquisición:	\$ 100.000
Fecha de adquisición:	4/2000
Valor razonable al 31/12/2019 reexpresado al 12/2020:	\$ 8.000.000
Valor razonable al 31/12/2020:	\$ 10.000.000
Coeficiente de reexpresión 12/2021 a 12/2020 (valor supuesto):	1,50
Valor razonable al 31/12/2021:	\$ 17.500.000

Valores calculados reexpresados a moneda de 12/2021:

Concepto	Valor
Valor razonable al 31/12/2019 reexpresado al 12/2021:	\$ 8.000.000 x 1,50 = \$ 12.000.000
Valor razonable al 31/12/2020 reexpresado al 12/2021:	\$ 10.000.000 x 1,50 = \$ 15.000.000

La nota a los estados contables por el ejercicio cerrado al 31/12/2021 (comparativo con el ejercicio anterior), podría ser del siguiente tenor:

En el presente cierre de ejercicio, Campos Pampeanos SA ha hecho uso de la opción prevista en la sección 3.8B de la resolución (JG) 584/2021 y por lo tanto ha decidido no reconocer como impuesto diferido la diferencia entre el importe revaluado del inmueble rural y la base fiscal para el impuesto a las ganancias.

Los importes de las diferencias temporarias no reconocidas como pasivos por impuestos diferidos ascienden a \$ 14.900.000 para el cierre 31/12/2020 y \$ 17.400.000 para el cierre del 31/12/2021.

Asimismo, se presenta la apertura de los importes, conforme lo requiere la sección 3.8B:

Concepto	Al 31/12/2021	Al 31/12/2020
a) Valor revaluado reexpresado al cierre	\$ 17.500.000	\$ 15.000.000
b) Importe inmediato anterior reexpresado al cierre	\$ 15.000.000	\$ 12.000.000
I) Diferencia A-B	\$ 2.500.000	\$ 3.000.000
c) Importe inmediato anterior reexpresado al cierre	\$ 15.000.000	\$ 12.000.000
d) Valor fiscal (impuesto a las ganancias)	\$ 100.000	\$ 100.000
II) Diferencia C-D	\$ 14.900.000	\$ 11.900.000
Sumatoria Diferencias I+II	\$ 17.400.000	\$ 14.900.000

III - CONCLUSIONES

Tal como hemos indicado en esta colaboración, con la redacción original de la sección 3.8 de la resolución (JG) 539/2018 no resultaba claro el alcance de la exención de reconocimiento del impuesto diferido originado por los terrenos medidos a valores corrientes en el contexto de la reanudación del ajuste por inflación.

La resolución (JG) 584/2021 modifica a la resolución (JG) 539/2018 agregando las secciones 3.8B y 3.8C, mediante las cuales aclara que la exención optativa de no reconocimiento del impuesto diferido alcanza a la totalidad de la diferencia temporaria, es decir, al total de la diferencia entre el valor corriente del terreno y su base fiscal para el impuesto a las ganancias.

De esta manera se brinda una solución razonable a la cuestión, aportando a la vez información útil mediante nota a los estados contables para su análisis por los usuarios.

IV - BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- Fowler Newton, Enrique: "Resoluciones técnicas y otros pronunciamientos de la FACPCE sobre contabilidad, auditoría y sindicatura" - LL - 2013.
 - Gil, Jorge José: "Impuesto diferido. Nuevo método basado en el balance" - Ed. Osmar Buyatti - Buenos Aires - agosto/2006.
 - Marchisio, Jorge A.; Subelet, Carlos J. y Subelet, María C.: "Resolución de JG (FACPCE) 539/2018. Novedades en materia del ajuste por inflación" - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - febrero/2019.
-

Nota:

(1) Conforme la sección 5.11.2.1 de la segunda parte de la RT (FACPCE) 17, son aquellas que se encuentren alquiladas a terceros a través de un arrendamiento operativo o se mantienen desocupadas con el fin de acrecentamiento de valor a largo plazo, hasta su venta, con prescindencia de si ese destino de los bienes se corresponde o no con la actividad principal del ente

Cita digital: EOLDC103861A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.