

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29). CUARTA PARTE.

Interacción entre la RT 48 y la RT 6

Emitido por CENCyA (Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría) y aprobado por la Mesa Directiva de la FACPCE

1. Introducción

La ley 27.430 y la RT 48 pretendieron resolver los problemas de medición de los activos no monetarios que ocasionaba el no reconocimiento de los cambios de su valor o la no reexpresión del costo original (para reflejar el efecto de la inflación).

Los elementos de juicio tenidos en cuenta para la emisión de la RT 48 están en sus considerandos, entre los que se destacan:

- Que ciertos activos no monetarios estaban expresados, en muchos casos, al valor original con que fueron registrados, criterio que alejaba la medición de esos activos de sus valores de mercado.
- Que debido a la vigencia del decreto N° 1269/02 (modificado por el decreto 664/03), en el contexto de la evolución experimentada por las variables macroeconómicas desde su aprobación, y las restricciones fácticas imperantes, se tornaba necesario adoptar criterios contables para acercar las mediciones de los activos a sus valores corrientes, y mejorar la comparabilidad de la información contable, realizando una remediación por única vez.
- Que, si bien la Ley 27.430 establece la opción de aplicar o no el llamado “revalúo contable”, esta resolución técnica ha definido la obligación de practicar la remediación, lo que está de acuerdo con una de las alternativas establecidas por la mencionada ley.

La definición de que la economía argentina es hiperinflacionaria o de alta inflación obligó a la aplicación obligatoria de la NIC 29 y de la RT 6 (según el cuerpo normativo que aplica el ente).

En síntesis, la RT 48 buscó la medición de los activos no monetarios (excepto llave de negocio) y de los pasivos cuya medición dependía de la medición de un activo a valores de mercado (o mejorando su importe en libros mediante la reexpresión por coeficientes surgidos de la L 27.430), pero no contempló la reexpresión de los componentes del patrimonio neto.

La RT 48 también dispuso:

- a) Que la diferencia resultante de aplicar la remediación (y el impuesto diferido correspondiente) debía incluirse en “Saldo remediación – RT 48”, concepto integrante del patrimonio neto; y que este saldo no podía distribuirse mediante dividendos en efectivo o en especie, pero sí capitalizarse (dividendos en acciones) o asignarle otro destino que permitan las disposiciones legales que le apliquen.
- b) Que las depreciaciones, amortizaciones, costo de ventas y otros que surjan por el consumo total o parcial de los activos remediados, se imputen a resultados (es decir, no se puede reducir el “Saldo remediación – RT 48” por estos conceptos).

A partir de la aplicación de la RT 6, su interacción con la RT 48 puede resumirse desde el punto de vista conceptual como sigue:

- a) Con la RT 48 se remidieron los activos y pasivos no monetarios alcanzados por esa RT, utilizando en algunos casos la reexpresión por el coeficiente del Art. 283 de la ley y en otros aplicando la medición a valores de mercado por única vez.
- b) Con la RT 6 se adicionó la reexpresión de los componentes del patrimonio neto (con los resultados acumulados determinados por diferencia en la fecha de transición).
- c) La Res 539-18 permite que los importes que surjan por aplicación de la RT 48 se reexpresen desde el momento al que se refiere la remediación de la RT 48.

Las fechas establecidas para la aplicación de cada norma fueron:

- a) RT 48: se aplica en los cierres de ejercicio a partir del 31.12.2017 y hasta el 30-12-2018, con la opción de postergar su aplicación al siguiente ejercicio económico, pero con efecto retroactivo (Art.4 b, y Art 4 c.3).
- b) RT 6 (Res 539-18): cierres de ejercicios anuales o de períodos intermedios ocurridos a partir del 1.7.2018, con la opción, por única vez, de 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, ambas fechas inclusive, o de los estados contables correspondientes a períodos intermedios cerrados en el mismo período. Hecho uso de esta opción, el ajuste por inflación debe realizarse en los estados contables correspondientes al siguiente cierre (anual o intermedio), con efecto retroactivo al inicio del ejercicio comparativo.

Definición de la Res. 539-18

La Res. 539-18 definió en su punto 7:

7.1. La RT N° 48 y la RT N° 6 pueden tener una interrelación en su aplicación en determinados períodos. Esta resolución tiene como objetivo permitir que esa aplicación sea flexible.

7.2. Por ello, y en relación con los importes que surjan por aplicación de la RT N° 48, el ente podrá:

- a) utilizarlos como importes expresados en poder adquisitivo del momento al que se refiere la remediación establecida por la RT N° 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 descripto en la RT N° 6.*

2. Situaciones posibles en la práctica

Lo analizado hasta ahora permite armar el siguiente esquema de interacción entre ambas normas.

a. Cierre comprendido entre el 31.12.2017 y el 30.6.18, ambas fechas inclusive

Situación 1: El ente aplicó la RT 48 en ese cierre y optó por tomar como fecha de transición, para la aplicación de la RT 6, el inicio del ejercicio corriente (por ejemplo: 30.6.18)

Como la aplicación de la RT 6 corresponde realizarla en el próximo ejercicio (por ejemplo 30.6.19), el ente tiene casi totalmente determinado el patrimonio neto al inicio (por ejemplo 30.6.18) porque la casi totalidad de sus activos están en moneda de ese momento.

Situación 2: El ente no aplicó la RT 48 en ese cierre y optó por tomar como fecha de transición, para la aplicación de la RT 6, el inicio del ejercicio corriente (por ejemplo: 30.6.18)

En el ejercicio siguiente debe aplicar la RT 6, pero no tiene los valores de los activos en moneda del inicio (porque no aplicó la RT 48). Ante ello, el ente podrá:

- Aplicar la RT 48 retroactivamente (como lo permite la norma en su art. 4) y tomar esos valores como valores del activo al inicio.
- Aplicar la RT 6 (sin pasar por la RT 48).

Situación 3: los mismos casos anteriores, pero el ente optó por tomar como fecha de transición, para aplicar la RT 6, el inicio del ejercicio comparativo (por ejemplo: 30.6.18)

En este caso, el ente tendrá casi totalmente determinado el patrimonio neto al inicio del ejercicio corriente (por ejemplo 30.6.18), pero no el patrimonio neto a la fecha de transición (por ejemplo: 30.6.17). Para obtener el patrimonio a la fecha de transición podrá aplicar lo indicado en el caso a) y caso b) siguientes.

b. Cierre comprendido entre el 1.7.18 y el 30.12.18, ambas fechas inclusive (por ejemplo: 30.9.18)

Se pueden dar varias alternativas:

- a) que haya aplicado la RT 48 y la RT 6
- b) que haya aplicado la RT 48 y no la RT 6
- c) que haya aplicado la RT 6 y no la RT 48
- d) que no haya aplicado ninguna de las dos.

Caso a) se aplicó la RT 48 y la RT 6

Los activos no monetarios (excepto llave de negocio) y los pasivos cuya medición dependía de la medición de un activo a valores de mercado están remedidos según la RT 48 a la fecha de la remediación (por ejemplo: 30.9.18). Para aplicar la RT 6, el ente debe determinar el patrimonio a la fecha de transición (por ejemplo: 30.9.17 si se

retrotrae un año, o 30.9.16 si se retrotrae dos años), mediante el cálculo del valor reexpresado de sus activos y pasivos.

Como se tiene el valor (según la RT 48) de los activos correspondiente al ejercicio que cierre en este período, para calcular los activos a la fecha de transición para la RT 6 (inicio del período actual o del período comparativo, según la opción elegida por el ente), se podrá optar por tomar el valor de los activos determinados por la RT 48 y dividirlo por el coeficiente definido por la RT 6, que relaciona la fecha a que se refiere el valor de la RT 48 con la fecha de transición, o aplicar la RT 6 para determinar los activos a esa fecha. Adicionalmente, existe la opción de eliminar los valores obtenidos por aplicación de la RT 48 y aplicar la RT 6.

Caso b) se aplicó la RT 48 y no se aplicó la RT 6

Cuando aplique la RT 6 en el ejercicio siguiente debe retrotraerse dos años para atrás. En relación con los valores de la RT 48 se repite el caso a).

Caso c) se aplicó la RT 6 y no se aplicó la RT 48

Surge como recomendable aplicar directamente la RT 6, sin aplicar la RT 48.

Caso d) no se aplicó la RT 6 ni la RT 48

En el ejercicio siguiente tendrá la opción de aplicar la RT 48 y luego la RT 6 o directamente la RT 6.

c. Cierres a partir del 31.12.18 (inclusive)

El ente debe aplicar la RT 6 a partir de estos cierres.

La RT 48 debió aplicarla hasta los cierres al 30.12.18, o podría haberlo trasladado al siguiente ejercicio con efecto retroactivo.

La interacción y la flexibilidad definida por la Res. 539-18 en su párrafo 7, permite, en relación con la RT 48, aplicarla o no, en conjunto con la RT 6 (que debe aplicarse obligatoriamente para estos cierres).

El razonamiento del punto b) anterior es válido para este caso.

3. ¿Puede tomarse el valor de la RT 48 para reexpresar el valor de los activos?

La Res 539-18 establece en su punto 7.2.:

7.2. Por ello, y en relación con los importes que surjan por aplicación de la RT N° 48, el ente podrá:

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29). CUARTA PARTE. Interacción entre la RT 48 y la RT 6

- a) *utilizarlos como importes expresados en poder adquisitivo del momento al que se refiere la remediación establecida por la RT N° 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 N° 6.*

Es decir que, en relación con los valores de los activos que surgen de la aplicación de la RT 48 se podrá:

- a) usarlo para reexpresarlos desde el momento de la remediación, o
- b) no tomar la remediación y reexpresar los activos desde su fecha de origen y de acuerdo con la RT 6.

4. Temas para definir

Los temas para definir, en relación con la RT 48 y la RT 6 son:

- a) *¿Cómo debe considerarse el Saldo remediación – RT 48 a la fecha de la transición -inicio del ejercicio comparativo o actual, según la opción-?*
- b) *¿En base a la respuesta al punto b) como debe tratarse ese saldo y sus movimientos a posteriori de la fecha de transición?*

4.1. ¿Cómo debe considerarse el Saldo remediación – RT 48 a la fecha de la transición -inicio del ejercicio comparativo o actual, según la opción-?

La pregunta 15 de la guía de aplicación primera parte¹, indicó que este tema sería definido en este documento.

Un saldo similar a éste, porque surge de comparar el valor revaluado con el valor contable (sin reexpresar), es el Saldo por revaluación introducido por la RT 31 en la RT 17.

La respuesta que se ha dado en la guía después de una amplia discusión en CENCyA es:

Para el saldo de revalúo introducido por la RT 31 en la RT 17

El ente aplicará alguna de las siguientes opciones:

- a) *Si puede recalcular el saldo por revaluación: comparando el valor contable antes de la revaluación (en moneda de poder adquisitivo del momento de la revaluación) con el valor revaluado y sus posteriores modificaciones, todos en moneda del inicio (del período comparativo o del actual según la opción del ente).*

¹ GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29). PRIMERA PARTE, emitida por la FACPCE.

El objetivo es que a la fecha del revalúo se determine el importe (ajustado a ese momento) de manera que refleje la cifra neta del efecto de la inflación, para calcular todos sus movimientos en moneda del inicio del periodo.

b) Eliminar este saldo, dejándolo en cero.

Luego de un amplio debate en CENCyA y habiendo recibido la opinión de los organismos reguladores, se concluye que habiendo reexpresado los aportes de los propietarios, el resto del patrimonio lo conforman los resultados acumulados. Dentro de ellos está el saldo de la ley (remediación RT 48), por lo que podría recalcularse en términos reales o eliminarlo (reducirlo a cero), incluyendo su saldo en Resultados acumulados.

En consecuencia, la conclusión alcanzada en CENCyA es que mantener el saldo de la Reserva de la RT 48 (como un sucedáneo de la reexpresión del capital) deja de ser necesario con el ajuste integral de la RT 6, y, por ende, el importe de esa Reserva en la fecha de transición debe tener el mismo tratamiento definido para el Saldo por revaluación introducido por la RT 31, esto es, recalcarlo en términos reales o dejarlo en cero, indistintamente a opción del ente.

4.2. En base a la respuesta al punto b), ¿Cómo debe tratarse el “Saldo remediación – RT 48”, cuando no se opta por eliminarlo a la fecha de transición y sus movimientos a posteriori de la fecha de transición?

Este punto está respondido en la Guía de aplicación¹ punto 17 y 27, así:

El punto 17 se refiere en forma genérica a cómo se obtienen los saldos reexpresados del patrimonio neto al cierre del ejercicio de aplicación (o posteriores):

“Para llevarlos a moneda de cierre del ejercicio actual se reexpresarán desde la fecha a la que se refiere el patrimonio inicial (considerando las variaciones posteriores según las respuestas a las preguntas siguientes)”.

El punto 27 se refiere, en relación con las NCA, a los resultados diferidos generados o reversados en el ejercicio, y define:

*“Remediación de Activos RT 48 (ley 27.430)
Determinar el importe al cierre reexpresando el saldo de la medición anterior. No tiene variaciones a considerar.”*

Es decir, que dependiendo de la respuesta al punto 4.1 el valor al inicio de este componente del PN podrá ser cero o recalcularse en términos reales, y en este último caso ese valor se reexpresará desde ese momento, como todos los otros componentes del PN.