

TÍTULO:	REVALÚO CONTABLE PREVISTO EN LA LEY 27430
AUTOR/ES:	Casal, Armando M.
PUBLICACIÓN:	Doctrina Societaria y Concursal ERREPAR (DSCE); Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXX-XIX
PÁGINA:	-
MES:	Junio; Julio
AÑO:	2018
OTROS DATOS:	-

ARMANDO M. CASAL

REVALÚO CONTABLE PREVISTO EN LA LEY 27430

REGLAMENTACIÓN POR PARTE DE LA IGJ RESPECTO DE LA OPCIÓN DE PRESENTAR LOS ACTIVOS REVALUADOS ADQUIRIDOS ANTES DEL 30/12/2017 Y NORMAS CONTABLES PROFESIONALES APLICABLES

Con fecha 11/5/2018, se publicó en el Boletín Oficial la [resolución general \(IGJ\) 2/2018](#), por la que las entidades obligadas a presentar sus estados contables ante dicho organismo fiscalizador podrán presentar -por única vez y respecto del primer ejercicio económico finalizado con posterioridad al día 30/12/2017- los activos revaluados, siempre que los mismos hayan sido adquiridos o construidos con anterioridad a la fecha marcada, y se mantengan en el activo a la fecha de ejercer la opción. El artículo 3 de la resolución hace referencia a que la revaluación se confeccionará de acuerdo con esa norma, con las normas técnicas profesionales vigentes y sus modificaciones -en las condiciones de su adopción por el CPCE CABA- en la medida en que estas últimas no se opongan a la [ley 27430](#).

El 21/3/2018, el Consejo Directivo del Consejo de Profesionales en Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCE CABA) aprobó la [resolución 24/2018](#), la cual establece el tratamiento contable aplicable para la registración optativa y por única vez del "Revalúo contable", previsto en el [Capítulo 2 del Título X de la ley 27430](#) (arts. 296 a 299). Su objetivo, de aplicación en la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, es posibilitar que un ente le asigne a determinados activos alcanzados un importe sucesáneo de su costo. Tal importe se considerará, en lo sucesivo, su costo atribuido, que se determinará de acuerdo con lo dispuesto en la Sección 2.3. del Anexo de esa resolución, la cual no es aplicable para los entes que utilicen las normas contenidas en el Anexo I de la resolución técnica 26, relacionada con la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), incluyendo a la NIIF para las pymes.

I - INTRODUCCIÓN

A través de la [resolución general \(IGJ\) 2/2018](#), la IGJ reglamentó la opción de presentar, por única vez y respecto del primer ejercicio económico finalizado con posterioridad al 30/12/2017, los activos revaluados adquiridos antes de esa fecha y vigentes en el activo al momento de ejercer la opción.

En diciembre de 2017, el Congreso de la Nación sancionó la [ley 27430](#) y el Poder Ejecutivo Nacional la promulgó mediante el decreto 1112/2017, conocida como ley de reforma tributaria. Dicha norma, en su Título X, Capítulo II, dispone la opción de realizar por única vez un revalúo de los activos a los fines contables.

Conforme al artículo 296 de dicha ley, se establece que los sujetos que lleven registraciones contables que les permitan confeccionar balances comerciales podrán ejercer por única vez la opción de revaluar, a los efectos contables, los bienes incorporados en el activo del respectivo ente, conforme lo determine la reglamentación, y las normas contables profesionales. De acuerdo con su redacción, serían objeto de revalúo técnico contable la totalidad de los activos de la sociedad.

El [artículo 299](#) de la ley citada dispone que "la opción de revaluar solo podrá ejercerse para el primer ejercicio comercial cerrado con posterioridad a la entrada en vigencia de la misma".

Los antecedentes de la revaluación de activos, a los efectos contables e impositivos, los encontramos en la ley 15272 (BO:

19/2/1960), la ley 17335 (BO: 18/7/1967) y la ley 19742 (BO: 2/8/1972), aunque esta última solamente de revalúo de activos a los efectos contables (Casal, Armando M.: "Los cambios en el poder adquisitivo de la moneda. Su reflejo en la información contable" - LL - 2002).

En marzo de 2018, la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) aprobó la resolución técnica (FACPCE) 48: "Normas contables profesionales: remediación de activos", mediante la cual se establece un régimen obligatorio de remediación de ciertos activos no monetarios y pasivos no monetarios, por única vez.

En el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la [resolución 24/2018](#) representa la norma contable de excepción y optativa, "costo atribuido para determinados activos". Es decir, que en esa jurisdicción no se aplican los criterios establecidos por la resolución técnica (FACPCE) 48.

II - RESOLUCIÓN GENERAL (IGJ) 7/2015

Recordemos que el artículo 305 de la [resolución general \(IGJ\) 7/2015](#) establece como principio general que los estados contables de las entidades sometidas al control de la IGJ se deben confeccionar de acuerdo con las normas técnicas profesionales vigentes y sus modificaciones, en las condiciones de su adopción por el CPCE CABA. Este principio debe prevalecer, excepto cuando la ley o disposiciones reglamentarias establecieran un criterio distinto, o hubiera razones fundadas que justifiquen que la IGJ dicte normas que difieran de las normas contables profesionales antes mencionadas.

III - RESOLUCIÓN (IGJ) 2/2018

La resolución general (IGJ) 2/2018 fue dictada de conformidad con las facultades establecidas por la [ley 22315](#) (arts. 11 y 21) y el [decreto reglamentario 1493/1982](#) (art. 2).

La norma deriva de la aplicación del [artículo 296](#) de la recientemente sancionada ley 27430 de reforma tributaria (BO: 29/12/2017), que faculta a los sujetos pasivos de tributos que lleven registraciones contables que les permitan confeccionar balances comerciales a "ejercer por única vez la opción de revaluar, a los efectos contables, los bienes incorporados en el activo del respectivo ente, conforme lo determine la reglamentación y las normas contables profesionales. A tal fin, podrán aplicar cualquiera de los procedimientos que se detallan en los artículos 283 y 284 de esta ley excepto para aquellos bienes respecto de los cuales la reglamentación establezca el método que resultara aplicable en forma excluyente".

Según esta nueva resolución, publicada el 14/5/2018 en el Boletín Oficial: "Serán susceptibles de revaluación los activos integrantes del rubro bienes de uso (excluyendo los activos biológicos), las propiedades de inversión, y aquellos activos no corrientes mantenidos para su venta". Cabe resaltar que el revalúo permitirá a las entidades reflejar los activos de su patrimonio a valores razonables, facilitando la obtención de financiamiento.

La nueva opción de revaluación se ajusta a lo establecido en la [ley 27430](#), sancionada el 29/12/2017, en tanto que su confección debe realizarse conforme a lo dispuesto en la [resolución general \(IGJ\) 2/2018](#) y las normas técnicas profesionales vigentes y sus modificaciones adoptadas por el CPCE CABA.

En los considerandos, la IGJ expresa que según su interpretación, las normas contables profesionales vigentes (adoptadas por la autoridad de control) establecen los criterios de valuación de determinados bienes del activo, en función de sus características, su costo de reposición y el valor neto de realización o valor de mercado, de manera que los mismos se encontrarían contabilizados y expuestos en los estados contables a sus valores razonables, no resultando necesaria su revaluación. Y que, en función de ello, el revalúo contable debería ser efectuado sobre algunos bienes del activo no monetario, que según las normas contables se mantienen registrados a su costo de origen y que hasta la fecha solo pueden exhibir un valor razonable mediante la revaluación.

Quedan exceptuadas de los alcances de esta resolución de la IGJ las entidades sujetas a regímenes legales de fiscalización especial. En estos casos, se deben ajustar a la normativa dictada por sus organismos de control.

En definitiva, "las entidades obligadas a presentar sus estados contables ante la Inspección General de Justicia podrán presentar -por única vez y respecto del primer ejercicio económico finalizado con posterioridad al día 30/12/2017-, los activos revaluados, siempre que los mismos hayan sido adquiridos o construidos con anterioridad a la fecha citada, y se mantengan en el activo a la fecha de ejercer la opción".

Bienes comprendidos en la revaluación contable

El revalúo contable puede ser efectuado sobre algunos bienes del activo no monetario -los antedichos bienes de uso (excluyendo activos biológicos), las propiedades de inversión y aquellos activos no corrientes mantenidos para su venta- aunque se excluyen los intangibles, ya que conforme a sus características resulta dificultosa la demostración y justificación de la revaluación, y en ciertos casos son considerados activos con cuestionable posibilidad de realización.

Ejercicios comerciales aplicables

En línea con el [artículo 299](#) de la señalada disposición legal, la resolución bajo comentario establece que la opción solo podrá ejercerse para el primer ejercicio comercial cerrado con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley, es decir, respecto del primer ejercicio económico finalizado con posterioridad al día 30/12/2017.

Asimismo, aquellas entidades cuyo ejercicio económico haya finalizado con posterioridad al 30/12/2017 -y que hayan optado por la revaluación conforme a la [L. 27430](#)- deberán presentar sus estados contables con los bienes revaluados.

También se contempla la situación de los entes jurídicos que al momento de entrada en vigencia de la norma hayan presentado ante el organismo de control sus estados contables y documentación relacionada sin considerar el revalúo facultado por la [ley 27430](#), y con posterioridad hayan optado por acogerse a la revaluación. Deberán presentar sus estados contables y documentación relacionada en forma rectificativa.

Las entidades que hayan optado por la revaluación de bienes deberán aplicar el mismo criterio a todos los elementos que

pertenezcan a la misma clase de activos alcanzados, y los montos determinados por la opción de revaluación no podrán superar su valor recuperable.

Informes de sindicatura y auditoría

Es importante destacar que *"la opción de revaluación a ser ejercida por única vez no puede generar limitaciones en el alcance del informe del órgano de fiscalización e informe de auditoría sobre tales estados contables"*.

Actas

Con relación a las actas de reunión de socios o de la Asamblea de Accionistas de las personas jurídicas, a los efectos de considerar los estados contables que incluyan la revaluación conforme a la [ley 27430](#), deberán contener la resolución social expresa mediante la cual los socios o accionistas de la sociedad aprueben dicha revaluación en los términos de la ley citada y de la resolución aquí comentada.

Saldo por revaluación contable

El *"saldo por revaluación ley 27430"* no es distribuible ni capitalizable, ni podrá destinarse a absorber pérdidas. No obstante, a los fines societarios, dicho saldo podrá ser considerado a los efectos de los [artículos 94, inciso 5](#)), y [206](#) de la [ley 19550](#), u otras normas complementarias en las que se haga mención a límites o relaciones con el capital social, y reservas que no tengan un tratamiento particular normativo expreso.

- Disolución: causas. Artículo 94, LGS: *"La sociedad se disuelve ... 5. por la pérdida del capital social..."*.
- Reducción obligatoria. Artículo 206, LGS: *"La reducción es obligatoria cuando las pérdidas insumen las reservas y el 50% del capital"*.

Revalúos técnicos

Las entidades que opten por la revaluación conforme a la [ley 27430](#), de haber presentado trámites de revalúo técnico anteriores ante el organismo de control, deberán detallar en nota a los estados contables el número de conformidad emitida por la Inspección, fecha de comunicación previa, o fecha del dictamen final de los departamentos intervinientes, conforme a la normativa por la que se ha presentado el trámite [Casal, Armando M.: "Revalúos técnicos" -ERREPAR - Profesional & Empresaria (D&G) - agosto/2016].

Sanciones

Finalmente, la nueva resolución fija las sanciones en cuanto a incumplimientos de sus previsiones, por las que se podrá inhabilitar a la sociedad a contabilizar en el patrimonio neto la revaluación practicada, y hará pasible a la sociedad, sus gerentes, directores y síndicos de las sanciones previstas en las [leyes 19550](#) y [22315](#). Ello sin perjuicio de las demás responsabilidades que pudieran caberles a los expertos valuadores y/o auditores de la sociedad por el referido incumplimiento.

IV - RESOLUCIÓN (CPCE CABA) 24/2018

La resolución, aprobada por el Consejo Directivo, establece el tratamiento contable aplicable para la registración optativa y por única vez del revalúo contable, previsto en el [Capítulo 2 del Título X de la ley 27430](#) (arts. 296 a 299). El Consejo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no puso en vigencia en su jurisdicción los criterios establecidos por la [resolución técnica \(FACPCE\) 48: "Remediación de activos"](#).

El propósito de la norma de excepción, *"costo atribuido para determinados activos"*, es permitir que un ente les asigne a determinados activos alcanzados un importe sucesivo de su costo (costo atribuible), conforme a los parámetros indicados en la resolución. En este sentido, los activos alcanzados son bienes de uso (excepto activos biológicos); propiedades de inversión; y activos no corrientes mantenidos para su venta (incluyendo aquellos retirados del servicio).

En el supuesto de decidir revaluar uno de los bienes, debe aplicarse por clase a los activos de similar naturaleza. Además, hay normas especiales para los entes que ya vienen aplicando el modelo de revaluación de bienes de uso o el modelo de VNR para propiedades de inversión ([RT 31](#)).

Por otra parte, se aclara que la norma no es aplicable para los entes que utilicen las NIIF y la NIIF para pymes ([RT 26](#)).

Asimismo, con relación a la aplicación, la norma indica su vigencia general que surge de la interpretación de la [ley 27430](#), la cual determinó que el revalúo podrá aplicarse para los ejercicios económicos cerrados a partir del 31/12/2017, inclusive.

Sin perjuicio de ello, se consigna la posibilidad de que, en el caso de que sea admitido por los organismos de control, un ente pueda aplicar los criterios contables establecidos en la resolución para confeccionar los estados contables correspondientes al cierre del ejercicio inmediato posterior, o período intermedio posterior contenido en ese ejercicio, bajo ciertas condiciones.

Las normas particulares especifican los activos alcanzados; el tratamiento uniforme por clase de activos; el importe a emplear como costo atribuido de un activo alcanzado (criterio general, procedimientos alternativos, restricciones, etc.); la posibilidad de interrumpir la aplicación del modelo de revaluación (bienes de uso) o el modelo de valor neto de realización (propiedades de inversión), (entes que estuvieran aplicando el modelo de revaluación, entes que estuvieran aplicando el modelo de valor neto de realización para sus propiedades de inversión); la comparación con el valor recuperable y reconocimiento del deterioro, si correspondiera; el registro contable del procedimiento; y los efectos de la aplicación de los requerimientos de la resolución sobre el impuesto a las ganancias.

En el registro contable del procedimiento, se norma que la contrapartida de la aplicación del procedimiento establecido en la resolución se imputará a una reserva específica dentro del patrimonio neto denominada *"saldo artículo 297 - ley 27430"*, que tendrá el destino que establezca la reglamentación.

"La contrapartida de la aplicación del régimen de revalúo establecido en esta norma legal se imputará a una reserva específica dentro del patrimonio neto, cuyo importe no podrá ser distribuido y tendrá el destino que a tal efecto establezca la reglamentación" ([art. 297, L. 27430](#)).

Finalmente, en los Aspectos de Exposición se señala que la aplicación de la resolución tiene efectos prospectivos, sin afectar las cifras comparativas, y detalla lo que un ente debe exponer en notas a los estados contables, lo que incluye el efecto producido por la aplicación de la resolución y el que provoca en la comparabilidad con las cifras del ejercicio anterior.

ANEXO CONCEPTO DE COSTO ATRIBUIDO EN LAS NORMAS INTERNACIONALES

Conforme a las NIIF, el costo atribuido es un importe que se puede utilizar como una exención voluntariamente elegida por parte de la entidad, en adopción por primera vez, en partidas pertenecientes a propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión (si se escoge la aplicación del modelo del costo) y activos intangibles (si cumplen con los criterios de reconocimiento). Dicho costo atribuido no se puede usar en la medición de otros activos (o pasivos) distintos a los mencionados.

Las propiedades, plantas y equipos son los activos tangibles que: a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y b) se esperan usar durante más de un período.

Un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si y solo si: a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y b) el costo del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad.

La NIIF 1 se aplica cuando la entidad adopta las NIIF por primera vez, mediante una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF.

El costo atribuido se aplica porque algunas partidas se basan en la acumulación de costos pasados u otros datos relativos a transacciones. Si la entidad no cuenta con esa información, obtenerla puede ser onerosa o generar un costo o esfuerzo desproporcionado, alterando así el objetivo del estándar y es que la información de alta calidad obtenida aplicando la NIIF no exceda el costo de prepararla.

Por esa razón, la NIIF 1 por primera vez restringe el uso del valor razonable como costo atribuido, a los activos en los que es probable que la reconstrucción del costo pueda ser particularmente onerosa. Si bien la entidad debe continuar con las políticas que se han venido aplicando, para facilitar el proceso de adopción se pueden aplicar unas exenciones voluntarias y se deben aplicar unas excepciones obligatorias.

Definiciones

Costo atribuido

Se define como *"un importe usado como sustituto del costo o del costo depreciado en una fecha determinada. En la depreciación o amortización posterior se supone que la entidad había reconocido inicialmente el activo o pasivo en la fecha determinada, y que este costo era equivalente al costo atribuido"* (Definición de términos - Apéndice A - NIIF 1).

El valor razonable se conceptualiza como *"el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua"* (Definición de términos - Apéndice A - NIIF 1).

Costo

"Es el importe de efectivo o medios líquidos equivalentes al efectivo pagado o el valor razonable de la contraprestación entregada, para comprar un activo en el momento de su adquisición o construcción..." (NIC 16).

"Importe recuperable es el mayor entre el precio de venta neto de un activo y su valor de uso" (NIC 16).

"La pérdida por deterioro es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo a su importe recuperable" (NIC 16).

Modelo de costo: *"Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se contabilizará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor"* (NIC 16).

Modelo de revaluación: *"Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe aculado de las pérdidas por deterioro que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable en la fecha de balance"* (NIC 16).

Una entidad podrá optar por el uso del costo atribuido, a la fecha de la adopción por primera vez, si:

1. mide la partida a su valor razonable; o
2. tiene una revaluación anterior (aplicación del modelo de revaluación, a la fecha de adopción) y la usa como costo atribuido en la fecha de revaluación si es sustancialmente comparable:
 - 2.1. al valor razonable; o
 - 2.2. al costo o al costo depreciado, ajustado para reflejar, por ejemplo, cambios en un índice de precios general o específico.

Si una entidad revalúa un activo, debe revaluar todos los activos de la misma clase, la decisión no puede ser selectiva. Sin embargo, si la entidad utiliza el valor razonable como costo atribuido para activos cuyo valor razonable está por encima del costo, es un indicio de que hay deterioro, ya que el importe recuperable está por debajo de su importe en libros.

Cuando se incremente el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal aumento se llevará directamente a una cuenta de superávit de revaluación, dentro del patrimonio neto.

La gran ventaja del costo atribuido al momento de la transacción es establecer un costo utilizando una medida que tiene disponible inmediatamente y constituye un punto de partida para la medición posterior.

Como dijimos, al normar sobre el revalúo contable, la [resolución \(CPCE CABA\) 24/2018](#) utiliza el concepto de *"costo atribuido para determinados activos"*. En esa jurisdicción, no se puso en vigencia la [resolución técnica \(FACPCE\) 48](#): *"Remediación de*

activos”.

Al respecto, conforme a los considerandos de la resolución del Consejo capitalino: “...ante exposiciones realizadas por varios Consejos Profesionales de Ciencias Económicas se llegó al acuerdo de que, al tratarse este de un caso excepcional, no se entendería como un incumplimiento al compromiso asumido en el Acta de Tucumán el hecho de que los Consejos -reconocidos en la misma Acta como ‘entidades autónomas’- no pudieran aprobar la RT 48 en su respectiva jurisdicción por razones legales, reglamentarias o de ejercicio profesional”.

Cita digital: EOLDC097905A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.