

Revalúo contable, ley 27.430: semejanzas y diferencias con las normas contables vigentes

Wachler, Sara

Abstract: Las normas vigentes sobre el revalúo contable son diferentes de acuerdo con la jurisdicción donde el emisor de estados contables esté registrado, y es de aplicación obligatoria u optativa la resolución técnica 48 en algunas provincias que ya se pronunciaron; mientras que en CABA rige la CD 24. El objeto de este trabajo es poder aclarar esta situación.

I. Introducción

El tema revalúo suele llevar a confusión, ya que se mezclan modalidades aplicadas para paliar los efectos de la inflación con normas que se aplican en todo el mundo por otros motivos.

Para terminar de complicar el panorama, en el presente año nos encontramos frente a una ley que, como tal, todos debemos acatar, un decreto reglamentario que faculta a la Inspección General de Justicia y los demás registros públicos de sociedades, a dictar las normas complementarias; y a normas profesionales radicalmente distintas para aplicar en las distintas jurisdicciones.

El objetivo de este trabajo es tratar de aclarar qué puede o debe hacer el profesional en el presente ejercicio, dependiendo de la jurisdicción en que se encuentre y mostrar las diferencias que ello implica.

Existen problemas por las fechas de vigencia que son aclaradas en las normas y que exceden el alcance de este trabajo.

II. Normas vigentes

- Resolución técnica 31 (RT N° 31) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) que modificó la resolución técnica 17 (FACPCE), permitiendo la aplicación del método de revaluación desde el año 2012.

- Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16 Propiedad, Planta y Equipo: integra el grupo de las normas internacionales de información financiera (NIIF) que aplican las entidades registradas en el régimen de oferta pública y que también permite la aplicación del método de revaluación.

- Ley 27.430: la Ley de Reforma Impositiva contiene en su título X un capítulo que consta de 4 artículos referidos al revalúo contable.

- Decreto 353: emitido el 24/04/2018, dedica sólo el art. 13 al revalúo contable sin aclarar nada, derivando la tarea en la IGJ y demás registros, como se dijo en el título anterior.

- Resolución 2/2018 IGJ: publicada el 11/05/2018, resuelve en su art. 3° que:

La revaluación se confeccionará de acuerdo con la presente norma, con las normas técnicas profesionales vigentes y sus modificaciones —en las condiciones de su adopción por el Consejo Profesional Ciencias Económicas de Ciudad Autónoma de Buenos Aires—, en la medida que éstas últimas no se opongan a la ley 27.430.

- Resolución CD 24/2018: el Consejo CABA publicó con fecha 21/03/2018 una norma de excepción llamada Costo atribuido para determinados activos, para establecer el tratamiento contable del revalúo contable previsto por el título X capítulo 2 de la ley 27.430.

- Resolución técnica 48 (RT N° 48) : la FACPCE (Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas) dictó esta norma con fecha 16/03/2018, explicando que su aplicación sería una manera de cumplir con el revalúo de capítulo 2 del título X de la ley 27.430. Mientras que la ley establece que el revalúo es optativo, esta RT lo hace obligatorio.

- Disposición de Presidencia N° 10.056: la Provincia de Buenos Aires aprueba la RT N° 48, obligando a todas las entidades domiciliadas en esta jurisdicción a aplicar la remediación en forma obligatoria.

III. Revaluar, ajustar, remedir

Los procesos inflacionarios en nuestro país han generado situaciones en los estados contables que, como

bien aprendimos en ámbitos académicos, podrían solucionarse con la aplicación continua del ajuste por inflación.

Pero antes del dictado de la RT 6 (FACPCE), el problema ya existía y fue paliado en su momento con la ley 19.742. Este procedimiento ha quedado en la memoria colectiva de muchos colegas que, cuando se les habla del método de revaluación de la RT 31, piensan que se está hablando de lo mismo.

Es importante aclarar, como bien lo hace el Informe 2 de CENCyA (organismo técnico de la FACPCE), que existen importantes diferencias. Resumimos el cuadro que dicho informe muestra en la pregunta 9:

		Revalúo Técnico	Modelo de revaluación
1	Valor revaluado	Valor reposición	Valor de mercado
2	Vida útil	Extensión	Estimación continua
3	Depreciación	Reserva	Resultado
4	Reserva	Resultados	A Resultados no asignados
5	Proceso	Valuador	Normas
6	Frecuencia	A conveniencia	Evaluación anual
7	Valor recuperable	Permisos	Real

En líneas generales, se puede decir que el revalúo técnico fue una solución a los problemas de patrimonio neto negativo o necesidad de mostrar un mejor patrimonio, por lo que se permitía ciertas licencias y la mayor amortización derivada del mayor valor de los bienes no afectaba el resultado.

En cambio, el método de revaluación de la RT 31 obliga a cumplir las normas contables, es decir:

- No se puede revaluar un bien cuya contribución a los flujos futuros de efectivo sea incierta.
- La vida útil de un bien es una estimación continua según RT 17, independientemente que el bien se mida al costo o con el método de revaluación.
- La mayor amortización derivada del mayor valor de los bienes afecta el resultado.
- En caso de elegir la política de transferencia del saldo de revaluación donde se disminuye cada ejercicio la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la depreciación que se hubiera computado sobre la base de su costo original, la cuenta a utilizar será Resultados no Asignados.
- La valuación de los bienes por este método debe quedar al cierre a cada ejercicio a su valor razonable.

Este último punto ha acobardado a muchas empresas a utilizar este método, dado que con los índices de inflación de los últimos años no quedaba otra alternativa que revaluar todos los ejercicios, lo que convirtió a este método en algo costoso.

Las empresas que lo aplicaron sin considerar esta situación, en muchos casos no lo están aplicando correctamente, ya que mantuvieron la valuación hecha en años anteriores, lo cual no cumple con la obligación de medir los bienes al valor razonable al cierre de cada ejercicio.

Frente a este problema y con la imposibilidad legal de aplicar el ajuste por inflación, surgió la idea de proponer una solución por única vez que se empezó a discutir dentro de CENCyA mucho antes que se dictara la ley 27.430 y donde se plantearon dos soluciones distintas:

- Remedir aquellos activos que se habían desvalorizado: bienes de uso y propiedades de inversión en forma optativa.
- Ajustar todas las partidas de activo en forma obligatoria.

Luego de arduas discusiones la FACPCE emitió el Proyecto de resolución técnica 39, donde prevaleció la segunda opción. El proyecto estuvo a consideración de la matrícula el año pasado y, a pesar de que muchos opinaron que no debía ser obligatoria, el proyecto no se modificó.

A finales de 2017 se dicta la ley 27.430 que propone un revalúo contable optativo y también un revalúo impositivo. Para este último se expresa taxativamente los tipos de bienes que abarca, mientras que para el revalúo contable lo deja supeditado a las normas contables.

Llegado este punto, el Consejo CABA entendió que la mejor forma de cumplir con las normas sería

consensuar con el organismo de contralor, es decir, IGJ, como debía aplicarse la ley, aun teniendo en cuenta que faltaba el dictado del decreto reglamentario.

Es así como, con diferencia de días, en el mes de marzo de 2018 se publica la resolución técnica 48 de la FACPCE, que obliga a ajustar todos los bienes no monetarios del activo y la CD 24 de CABA, que permite optar por revaluar los bienes de uso, propiedades de inversión y bienes destinados a la venta, aclarando que la RT 48 no será adoptada para esta jurisdicción.

Cabe recordar que para que una Resolución Técnica emitida por FACPCE se aplique, cada jurisdicción debe aprobarla; entonces, cada profesional deberá averiguar qué actitud tomó el Consejo Profesional de la jurisdicción donde desarrolle su tarea profesional. La primera en adoptar la RT 48 en forma obligatoria fue la Provincia de Buenos Aires, mientras que CABA no la adopta, sino que emite la CD 24 en su lugar.

Durante el mes de abril se pronunciaron otras provincias: Santa Fe y Córdoba la adoptaron en forma optativa y San Luis, obligatoria.

Hay muchas provincias que aún no se pronunciaron.

Queremos destacar que la RT 48 y la CD 24 tienen dos similitudes importantes:

- En caso de aplicarse los índices para revaluar los bienes, se utilizarán los mencionados en la ley 27.430.
- Es una oportunidad para salir del revalúo de la RT 31.

IV. Una buena noticia

Comentamos al comienzo del punto anterior las dificultades que trajo la aplicación del revalúo de la RT N° 31.

Existen algunas empresas cuya revaluación constante le es útil, dado que necesitan que siempre sus activos estén actualizados, como podría ser el caso de aquellas que se presentan a licitaciones periódicas.

En cambio, aquellas que aplicaron el método de revaluación porque necesitaban presentarse una vez a una licitación, o para solicitar un préstamo o porque estaban con patrimonio negativo o cerca de alcanzarlo, ya tienen lo que querían y no desean revaluar con tanta frecuencia. Esas empresas podrán utilizar las normas comentadas, sin importar en qué jurisdicción se encuentren, para dejar de aplicar el revalúo.

En CABA, la CD 24 menciona en el punto 2.4.1 del Anexo I:

Un ente que estuviera aplicando el modelo de revaluación para bienes de uso (sección 5.11.1.1.2 de la resolución técnica 17), deberá aplicarlo hasta la fecha de la vigencia prevista por esta resolución en la sección 1.2. En esa fecha, podrá optar por discontinuar la aplicación futura del modelo de revaluación. Esta discontinuación no será considerada un cambio de criterio contable. Por ello, el ente no deberá demostrar que cumple los requisitos establecidos en la sección 2.7 de la resolución técnica 17, o en la sección 2.5 de la resolución técnica 41. En el caso de que un ente opte por discontinuar el modelo de revaluación para una o más clases de bienes de uso:

a) El último importe revaluado de acuerdo con las normas contables profesionales pertinentes será considerado el costo atribuido de cada activo que integre esa clase, a esa fecha.

b) Cualquier importe reconocido en el patrimonio neto dentro del rubro "superávit de revaluación", relacionado con la clase para la que decida discontinuar el método, deberá ser reasignado al rubro del patrimonio neto que se establece en la sección 2.6 de esta resolución.

Por su parte, la RT 48 consigna en el punto 3.2.4. de la Segunda Parte:

Si el ente estuviera aplicando como política contable el modelo de revaluación... podrá optar por:

- continuar aplicando la misma política contable; o
- emplear el modelo del costo y considerar la remediación determinada al cierre del ejercicio de aplicación de esta resolución como costo atribuido. Esta opción será considerada como un cambio de política contable, pero con efecto prospectivo desde la fecha de cierre del ejercicio.

El saldo por revaluación, de existir antes de la aplicación de esta resolución técnica, tendrá el tratamiento indicado en la Resolución Técnica N° 17, excepto en el caso de que el ente opte por medir al costo atribuido según la sección 3.2.6 de esta resolución técnica (es decir que el ente hubiera aplicado el modelo de

revaluación en bienes de uso y decidiera discontinuarlo). En este caso, el saldo por revaluación, de existir, deberá ser transferido íntegramente al saldo de patrimonio definido en el punto 3.2.7 de esta resolución técnica ("Saldo de remediación - resolución técnica 48").

Resumiendo, en ambos casos se deberá obtener el valor razonable al cierre del ejercicio y transferir el saldo de revaluación dentro del patrimonio a la cuenta que corresponda de acuerdo con estas nuevas normas.

Recordemos además que la RT 31 trajo como posibilidad la de valorar las Propiedades de Inversión a VNR contabilizando la diferencia de valuación a resultados. El problema de tener que hacerlo todos los ejercicios es el mismo que hemos planteado para Bienes de Uso, de manera que estas normas también permiten la solución de salirse de esta política. Sin embargo, el tratamiento es diferente para ambas.

La CD 24 de CABA dice en el punto 2.4.2:

Un ente que estuviera aplicando el modelo de valor neto de realización para sus propiedades de inversión, de conformidad con lo previsto en la sección 5.11.2.3 de la resolución técnica 17, o en la sección 4.1.7 de la resolución técnica 41, deberá aplicarlo hasta la fecha de la vigencia prevista por esta resolución en la sección 1.2. En esa fecha, podrá optar por discontinuar la aplicación futura del modelo de valor neto de realización.

Esta discontinuación no será considerada un cambio de criterio contable. Por ello, el ente no deberá demostrar que cumple los requisitos establecidos en la sección 2.7 de la resolución técnica 17, o en la sección 2.5 de la resolución técnica 41.

En el caso de que un ente opte por discontinuar el modelo de valor neto de realización para sus propiedades de inversión, el último importe de acuerdo con las normas contables profesionales pertinentes será considerado el costo atribuido de cada activo que integre ese rubro, a esa fecha.

Mientras que la RT 48 prescribe en el punto 3.2.4 de la Segunda Parte:

Aquellos entes que apliquen el modelo de valor neto de realización para las propiedades de inversión o para los activos no corrientes mantenidos para la venta (incluyendo los retirados de servicio) y cambien la política contable discontinuando su aplicación, considerándolo un costo atribuido en los términos de esta resolución técnica, imputarán la diferencia por la valuación a valor neto de realización respecto de la medición contable al inicio del período anual al "Saldo de remediación - resolución técnica 48", de acuerdo con la sección 3.2.7.

Esto significa que la porción de actualización correspondiente al último ejercicio será resultado en el caso de CABA mientras que para los que apliquen la RT 48 quedará incluido en el saldo de remediación.

V. Ejemplo numérico

Analizaremos con números las diferentes situaciones planteadas en el caso de inmuebles, tomando como ejemplo un edificio en el microcentro porteño con varias oficinas todas iguales que pertenecen a distintos entes sin ninguna relación entre sí.

Estos departamentos fueron comprados en el año 2006 a U\$S 70.000 cada uno, cuando el tipo de cambio (TC) era \$ 3 por dólar.

- La empresa A está radicada en CABA y su objeto social es alquilar oficinas. Su política es valuación al costo.

- La empresa B está radicada en Provincia de Buenos Aires y tiene el mismo objeto y forma de valorar que la empresa A.

- La empresa C está radicada en Provincia de Buenos Aires, utiliza la oficina para ventas y aplica el método del costo.

- La empresa D está radicada en Santa Fe y esta oficina se utiliza para la administración. Aplica el método de revaluación para todos sus inmuebles desde 2014.

- La empresa E está radicada en CABA. El inmueble está desocupado y aplica VNR.

- La empresa F está radicada en Provincia de Buenos Aires y tiene este inmueble en alquiler porque trasladó sus oficinas a la planta ubicada en Adrogué. Aplica VNR.

Para el análisis supondremos que la política del ente es depreciar los bienes al año siguiente al de su incorporación.

V.1. Costo histórico

El costo por el que fueron ingresados los inmuebles en el activo de estas empresas es:

	USD	TC	Total	VO	
2006	70.000	3	210.000	140.000	Edificio
				70.000	Terreno

V.2. Valuación al 31/12/2016 costo histórico

Aquellas entidades que tienen como política contable el costo histórico (empresas A, B y C), independientemente del carácter de bienes de uso o propiedades de inversión que tengan para cada una de ellas, midieron esta propiedad de acuerdo con el valor que se expone a continuación:

	Año	VO	TI	T	R	AA	Neto
Edificio	2006	140.000	50	10	40	28.000	112.000
Terreno		70.000				0	70.000
		210.000				28.000	182.000

V.3. Valuación al 31/12/2016 - Método de la revaluación o a VNR

Aquellas entidades que tienen como política contable para sus inmuebles el método de revaluación (empresa D) o para sus propiedades de inversión el VNR (empresas E y F) y que acudieron a un tasador (casualmente el mismo) que confirmó que el valor del inmueble al 31/12/2016 era de U\$S 68.000, no es relevante en este ejemplo si fue el primer ejercicio de aplicación o no. Tampoco lo es si la diferencia de valuación entre el cierre de 2016 y el de 2015 se imputó al patrimonio neto como saldo de revaluación por ser un bien de uso o a resultados por ser una propiedad de inversión. Lo que cuenta es la medición del inmueble al 31/12/2016:

	USD	TC	Total	VO	
Edificio					711.733
Terreno					355.867
TOTAL		68.000	15,70	1.067.600	1.067.600

V.4. Valuación al 31/12/2017

Se expone a continuación la medición contable al 31 de diciembre de 2017 bajo el supuesto de un escenario donde se mantienen las normas contables.

Las empresas A, B y C que aplican costo, están preparando sus papeles de trabajo.

	USD	TC	VO	TI	T	R	AA	Neto
Edificio	70.000	3	140.000	50	11	39	30.800	109.200
Terreno			70.000				0	70.000
TOTAL			210.000				30.800	179.200

Los entes que tienen como política contable la aplicación del método de revaluación (empresa D) o VNR (empresas E y F) consultaron con tiempo al tasador, quien informó que el inmueble no había variado su precio en dólares, pero dado que lo que varió fuertemente fue el tipo de cambio, se debe hacer una nueva revaluación:

		USD	TC	Total	VO
Edificio	834.133				
Terreno	417.067				

TOTAL		68.000	18,40	1.251.200	1.251.200
-------	--	--------	-------	-----------	-----------

No cabe duda que debemos debitar la cuenta Inmuebles por \$ 183.600, que es la diferencia entre el VNR del 2017, \$ 1.251.200 y el VNR del 2016, \$ 1.067.600.

Hacia fines de marzo, nos encontramos con las nuevas normas contables: dependerá de cual debemos aplicar para evaluar en qué cuenta se tiene que acreditar los \$ 183.600. En caso de aplicar la CD 24 (empresa E) la mencionada diferencia se acreditará a resultados, mientras que si se aplica la RT N° 48 (empresa F), los \$ 183.600 se imputarán directamente a la cuenta "Saldo de remediación - resolución técnica 48", de acuerdo con lo dispuesto en el párr. 3.2.4.

La empresa A que aplica costo podrá optar entre revaluar o continuar aplicando el costo, dado que está radicada en CABA.

En cambio, las empresas B y C están obligadas a remedir por RT 48, dado que están ubicadas en Provincia de Buenos Aires y tienen 2 posibilidades: aplicar los índices de la ley o llamar al tasador. Si se aplican los índices enunciados por la ley, el resultado de dichos cálculos será:

	VO	Coef	VA	TI	T	R	AA	Neto
Edificio	140.000	5,42	758.800	50	11	39	166.936	591.864
Terreno	70.000	5,42	379.400					379.400
TOTAL	210.000	5,42	1.138.200					971.264

El importe a acreditar en la cuenta "Saldo de remediación - resolución técnica 48" será la diferencia entre \$ 971.264 y \$ 179.200, es decir, \$ 792.064.

En el caso de participar un tasador, el importe a acreditar en esa cuenta será la diferencia entre \$ 1.251.200 y \$ 179.200, es decir, \$ 1.072.000.

La empresa D deberá decidir si opta por aplicar o no la RT 48. En caso afirmativo deberá remedir todos los activos que la norma incluye.

Por otra parte, las empresas D, E y F podrán salir del método de revaluación tomando como costo atribuido \$ 1.251.200.

Resumiendo, el mismo inmueble quedará valuado al 31/12/2017, según la norma que deba aplicar o adopte cada ente a:

- 179.200.
- 971.264.
- 1.251.200.

VI. Información comparable

A estas alturas nos preguntamos donde quedó la comparabilidad como atributo de la información que predica la RT 16, nuestro marco conceptual.

Un pequeño estudio contable podría tener unos pocos clientes, por ejemplo, uno en CABA que opte por revaluar sus bienes de uso, otro que no, dos clientes en Provincia de Bs As obligados a remedir y uno en Santa Fe que podría aplicar o no la RT 48.

Si extrapolamos esa situación a todo el país y a todas las empresas, nos encontramos además con aquellas que aplican NIIF y por lo tanto no se encuentran alcanzadas por estas normas.

Entendemos que las diferencias ya existían, pero estas normas las profundizan. Desde 2012 existen entidades que han revaluado todo o parte de sus bienes de uso, así como las que comenzaron a usar NIIF tomaron el valor razonable como costo atribuido cuando empezaron a aplicarla ese mismo año.

El problema lo tienen los pequeños estudios que no tienen tiempo de actualizar sus conocimientos y cuando llegan a legalizar los estados contables se encuentran con estos cambios.

VII. Conclusiones

La ley 27.430, dictada el último día hábil de 2017, permite la revaluación contable de ciertos bienes del activo por única vez, para los ejercicios que cierran entre diciembre de 2017 y noviembre de 2018. El decreto reglamentario 353 que fue emitido recién a fines de abril, faculta a los organismos de control y a las entidades profesionales a dictar las normas pertinentes.

Más allá de los problemas de vigencia, donde se ha dado muy poco tiempo para tomar la decisión, existen diferencias importantes entre las normas contables vigentes en CABA, Provincia de Buenos Aires y otras provincias, cuyo contenido se conoció recién a fines de marzo. Por su parte, IGJ convalida la norma de CABA CD 24 el 11 de mayo.

Esta situación obliga a los contadores a informarse sobre la situación en cada una de las jurisdicciones. Mientras que en CABA es optativo revaluar bienes de uso y propiedades de inversión, en Provincia de Buenos Aires es obligatorio remedir prácticamente todos los activos no monetarios. No debemos olvidar que aquellos entes que aplican NIIF quedan fuera del alcance de estos regímenes, sin importar la jurisdicción donde se encuentren.

En consecuencia, a partir de 2018, los analistas de estados contables deberán estar muy atentos al comparar varios de ellos, dado que las diferencias serán importantes por el solo hecho de estar en determinada jurisdicción o por haber optado por aplicar las normas comentadas en este trabajo.

© Thomson Reuters