

Resolución CD 24/2018 del CPCECABA. Norma de excepción. Costo atribuido para determinados activos

Castro, José Luis

I. Introducción

Este trabajo tiene el objetivo de analizar los principales aspectos teóricos, relacionados con la resolución CD 24/2018 del Consejo Profesional de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA), Norma de excepción — Costo atribuido para determinados activos.

Esta resolución es emitida a los efectos de regular y establecer pautas en línea con la sección referida al Revalúo Contable de la Reforma Tributaria de la ley 27.430.

Cabe destacar que el CPCECABA no pondrá en vigencia en esa jurisdicción los criterios establecidos por la Resolución Técnica 48 —Remediación de activos. Al respecto, y en disidencia con la FACPCE, el CPCECABA, ha emitido esta resolución CD 24/2018, con pautas diferentes. Otros Consejos Profesionales, por ejemplo, el de la Provincia de Buenos Aires, han aprobado plenamente la aplicación de la resolución técnica 48 con carácter obligatorio.

Esto significa que convivirán dentro de nuestro país, normas con tratamiento diferente para la medición de ciertos activos, según la jurisdicción en que se domicilie el ente que publique los estados contables.

En la sección 2., de este trabajo, se efectúa un resumen, con análisis y comentarios de esta resolución, que solo puede ser aplicada por los entes que preparen sus estados contables de acuerdo con las Normas Contables Profesionales Argentinas (NCPA). Obviamente, están excluidas las entidades que apliquen Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

En la sección 3., se incluyen aspectos de exposición relacionados con la aplicación de esta resolución.

En la sección 4., se comenta la resolución de la Inspección General de Justicia (IGJ) que habilita la aplicación de la Res. CD 24/2018 en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Se incluyen además los siguientes anexos:

Anexo I. Tabla de factores de la ley 27.430.

Anexo II. Resumen de principales diferencias entre RT 48 y res. CD 24/2018.

II. Alcance

El objetivo de la norma es permitir que un ente le asigne a determinados activos un importe sucedáneo de su costo (costo atribuible).

Los activos alcanzados son únicamente:

- bienes de uso (excepto activos biológicos),
- propiedades de inversión y
- activos no corrientes mantenidos para su venta (incluyendo aquellos retirados del servicio).

El alcance solo hacia estos activos marca una fundamental diferencia con la resolución técnica 48 (RT 48).

En efecto, los activos alcanzados por la RT 48, comprenden también a:

- Activos biológicos
- Activos intangibles
- Bienes de cambio
- Participaciones permanentes

En el caso que un ente decida aplicar los criterios contables establecidos en esta resolución, deberá emplear el mismo criterio para todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos.

Se entiende por clase de activos, al conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de un ente. Por ejemplo, todos sus inmuebles para uso.

Se exceptúan del alcance de esta resolución los activos que, por requerimiento de las NCPA o por propia decisión del ente, continuaran midiéndose a valores corrientes en los ejercicios posteriores a la aplicación de

esta resolución técnica.

II.1. Normas generales

El objetivo de esta resolución es que un ente remida ciertos activos no monetarios, por única vez, a la fecha de cierre del ejercicio que finalice, entre el 31 de diciembre de 2017 y el 30 de diciembre de 2018.

Sin embargo, la resolución indica que, en el caso que sea admitido por los organismos de control, se podrán aplicar los criterios contables establecidos en la misma, para confeccionar los estados contables correspondientes al cierre del ejercicio inmediato posterior, o período intermedio posterior contenido en ese ejercicio.

Adicionalmente, para posibilitar lo indicado en el párrafo anterior, concurrentemente se deben cumplir las siguientes condiciones:

— El órgano de dirección del ente tiene la intención de utilizar los criterios contables establecidos en la resolución CD 24/2018.

— Existen restricciones prácticas que tornan impracticable la aplicación de tales criterios contables de excepción en la fecha de cierre de ejercicio establecida por la resolución, o si ya se hubiesen emitido los estados contables a la fecha de reglamentación de la ley.

La opción de la revaluación no puede generar limitaciones en el alcance del informe del órgano de fiscalización e informe de auditoría.

De acuerdo por lo requerido por IGJ, el acta de la Asamblea de Accionistas, celebrada a los efectos de considerar los estados contables que incluyan la revaluación conforme la ley 27.430, deberá contener la resolución social expresa de los accionistas de la sociedad que aprueben dicha revaluación.

II.2. Importe a emplear como costo atribuido

II.2.a. Criterio general

La resolución CD 24/2018, establece que se debe utilizar como costo atribuido de un activo alcanzado, a su importe remedido, el cual debe ser determinado según lo indicado a continuación:

a) Bienes de uso: el importe revaluado, determinado de conformidad con lo establecido en el modelo de revaluación, en la resolución técnica 17 de la FACPCE, sección 5.11.1.1.2.2.

Al respecto dicha sección establece que los importes revaluados podrán obtenerse por el trabajo realizado por personal propio o mediante servicios de un tasador o especialista en valuaciones que reúna condiciones de idoneidad y de independencia respecto de la entidad. La información que surja de este trabajo deberá estar debidamente documentada.

La determinación de los importes revaluados debe hacerse en función a ciertas bases siguiendo un orden jerárquico.

Prevalece la utilización de valores de mercado por la venta al contado para los bienes para los que exista un mercado activo en su condición y estado actual.

Para los bienes para los que no existe un mercado en esa condición se utilizarán los valores de bienes equivalentes.

Como última alternativa, por no poder aplicarse las anteriores, se emplearán técnicas de valuación basadas en flujos de efectivo presentes o descontados o en valores estimados de reposición computando las depreciaciones acumuladas que correspondan.

b) Propiedades de inversión y activos no corrientes mantenidos para la venta: el importe correspondiente a su valor neto de realización, de la forma establecida en la resolución técnica 17 de la FACPCE (RT 17).

II.2.b. Procedimiento alternativo

Cuando la obtención de los importes según lo indicado en II.2.1. implique para el ente un costo o esfuerzo desproporcionado, se podrá utilizar como costo atribuido el importe que surja de multiplicar el valor contable por los factores que se proporcionan en el art. 283 de la ley 27.430 (ver tabla de factores en Anexo I de este trabajo).

Según puede observarse en esa tabla de factores de corrección la misma presenta coeficientes que

representan valores por debajo de la inflación real ocurrida en nuestro país, por lo que el importe revaluado quedaría subvaluado respecto a sus posibles valores razonables.

Por ejemplo, el factor incluido en la tabla para corregir al 31/12/2017 el valor de bienes con fecha de origen durante el año 2016 es de 1,25, es decir se contempla una inflación de un 25 % habiendo sido la correspondiente a 2017 sensiblemente superior a ese porcentaje.

Este procedimiento alternativo no podrá ser utilizado por los entes que opten por interrumpir la aplicación del modelo de revaluación o valor neto de realización, según la RT 17 (ver también sección 2.4. de este artículo).

La condición de costo o esfuerzo desproporcionado se satisface automáticamente para los entes que apliquen la resolución técnica 41 de la FACPCE (Norma contable para Entes Pequeños) RT 41, excepto para las entidades que venían aplicando el modelo de revaluación de la RT N° 17, y opten por discontinuar el mismo.

II.3. Restricciones

Esta resolución establece las siguientes restricciones:

a) Los entes que venían midiendo sus propiedades de inversión o activos no corrientes mantenidos para la venta, de acuerdo con el modelo de costo, no podrán aplicar el modelo de valor neto de realización previsto en las RT 17 y 41, en el mismo ejercicio económico en el que utilicen los criterios contables establecidos en esta resolución o en algún período intermedio comprendido en el referido ejercicio.

b) No se podrán utilizar los criterios contables establecidos en esta resolución, para los activos cuyos flujos de efectivo futuros sean inciertos o visiblemente insuficientes.

II.4. Posibilidad de interrumpir la aplicación del modelo de revaluación (bienes de uso) o el modelo del valor neto de realización (propiedades de inversión)

II.4.a. Modelo de revaluación

Los entes que estuvieran aplicando el modelo de revaluación para bienes de uso según la RT 17 o 41, deberán emplearlo hasta la fecha de la vigencia prevista para esta resolución.

En esa fecha podrá optarse por discontinuar la aplicación futura del modelo de revaluación. Esta discontinuación no será considerada un cambio de criterio contable.

En el caso de que un ente opte por discontinuar el modelo de revaluación para una o más clases de bienes de uso:

— El último importe revaluado será considerado el costo atribuido a esa fecha.

— Cualquier importe reconocido en el patrimonio neto dentro del rubro "Superávit de revaluación", relacionado con la clase para la que se decida discontinuar el método, deberá ser reasignado al rubro "Saldo Art. 297 — Ley 27.430" (ver también sección II.6. de este artículo).

II.4.b. Modelo de valor neto de realización

Los entes que estuvieran aplicando el modelo de valor neto de realización para propiedades de inversión según la RT 17 o 41, deberán emplearlo hasta la fecha de la vigencia prevista para esta resolución.

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.

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 determinado según ese modelo será considerado el costo atribuido a esa fecha.

II.5. Comparación con el valor recuperable

Se mantiene el requisito previsto en las normas contables profesionales de considerar la comparación de los importes resultantes de la aplicación esta resolución, con los correspondientes valores recuperables y de proceder, de corresponder, al reconocimiento del deterioro de valor identificado.

II.6. Registro contable del procedimiento de remediación

La contrapartida de la aplicación del procedimiento establecido en esta resolución se imputará a una

reserva específica dentro del patrimonio neto, bajo el título "Saldo Art. 297 — Ley 27.430.

De acuerdo por lo requerido por IGJ, el "Saldo Art. 297 — Ley 27.430" no es distribuible ni capitalizable, ni podrá destinarse a absorber pérdidas mientras permanezca como tal. Sin embargo, a fines societarios, dicho saldo podrá ser considerado a los efectos de los arts. 94 inc. 5° y 206 de la ley 19.550, u otras normas legales o reglamentarias complementarias en las que se haga referencia a límites o relaciones con el capital social, y reservas que no tengan un tratamiento particular.

El consumo posterior del costo atribuido por depreciaciones, desvalorizaciones o ventas de los activos a los que se les aplique los criterios establecidos en esta resolución no dará lugar a la reducción de la referida reserva del patrimonio.

II.7. Efectos de la aplicación de esta resolución sobre el impuesto a las ganancias

Serán de aplicación los lineamientos establecidos por las RT 17 y 41, según corresponda, para el tratamiento de las diferencias entre el importe contable y la base impositiva de los activos alcanzados.

El débito por la constitución del pasivo por impuesto diferido producido por la aplicación de los criterios contables de esta resolución se imputará a la reserva "Saldo Art. 297 — Ley 27.430.

La reducción en el pasivo por impuesto diferido a medida que se revierta la diferencia temporaria que lo generó se imputará al resultado del ejercicio.

III. Aspectos de exposición

La aplicación de esta resolución tiene efectos prospectivos y no afectan las cifras comparativas del ejercicio anterior.

En notas se deberá brindar la siguiente información:

- a) Los criterios contables empleados en caso de haber optado por aplicar esta resolución.
- b) En el caso que el ente haya hecho uso de la vigencia extendida (ver II.1.), debe indicar:
 - la decisión de la entidad de utilizar las normas de esta resolución.
 - la existencia de las restricciones fácticas para cumplir con la vigencia general.
 - si resulta practicable, una estimación de los efectos que se esperan de la aplicación futura de esta resolución.
- c) En el caso de haberse utilizado el procedimiento alternativo (corrección mediante la tabla de factores de la ley 27.430), una explicación de por qué el criterio general implica un costo o esfuerzo desproporcionado. Esta nota no es requerida para los entes que aplican la RT N° 41.
- d) El efecto producido por la aplicación de esta resolución y el que se produce en la comparabilidad con las cifras del ejercicio anterior.

IV. Inspección General de Justicia (IGJ)

Con fecha de 10/05/2018, la IGJ ha emitido la resolución general 2/2018.

En dicha resolución general, la IGJ hace lugar a la aplicación de la resolución CD 24/2018 del CPCECABA.

Establece también que aquellas entidades que al momento de la entrada en vigencia de la RG 2/2018, ya hayan presentado sus estados contables sin considerar el revalúo de la ley 27.430, y con posterioridad hayan optado por acogerse a la revaluación, deberán presentar sus estados contables y documentación relacionada de forma rectificatoria.

V. Comentarios finales

El objetivo principal de la resolución CD 24/2018, es alinearse con la ley 27.430 de Reforma Tributaria.

A diferencia de lo aprobado por el Consejo Profesional de la Provincia de Buenos Aires y por otros Consejos, esta resolución establece un procedimiento por única vez, y como norma de excepción y no una nueva resolución técnica que introduce alternativas en criterios de medición.

Ha quedado establecida una diferencia entre las jurisdicciones, dado que el CPCECABA, al emitir esta resolución, no da por adoptada la resolución técnica 48.

Anexo I

Tabla de factores (Anexo al art. 283 de la ley 27.430)

<u>Año/Trimestre</u>	<u>Factor</u>
2001 y anteriores	14,55
2002	8,21
2003	6,97
2004	6,49
2005	5,98
2006	5,42
2007	4,92
2008	4,36
2009	4,08
2010	3,56
2011	3,15
2012	2,79
2013	2,46
2014	1,93
2015	1,69
2016	1,25
2017 - 1er trimestre	1,13
2017 - 2do trimestre	1,1
2017 - 3er trimestre	1,04
2017 - 4to trimestre	1

Anexo II

RESUMEN DE PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE RT 48 y RG CD 24/2018		
	RT 48	Res. CD 24/2018
Jurisdicción aplicable	Provincia de Buenos Aires y otras que aprueben RT 48	CABA
Carácter de la norma	Obligatoria	Optativa De excepción
Activos sujetos a la revaluación	Bienes de uso Propiedades de inversión Activos disponibles para la venta Activos intangibles Bienes de cambio Participaciones	Bienes de uso Propiedades de inversión Activos disponibles para la venta