

REFORMA TRIBUTARIA. REVALÚO CONTABLE E IMPOSITIVO¹⁰

Luciano Palazesi¹¹

Facultad de Ciencias Económicas del Rosario

Universidad Católica Argentina

Av. Pellegrini 3314, CP 2000, Argentina

RESUMEN

El 27 de diciembre del 2017 el Congreso Nacional sancionó la Ley 27430 sobre reforma tributaria, y entre las novedades que incluyen se destaca la incorporación del revalúo impositivo y contable. En la norma, que luego analizaremos en detalle, se establece la posibilidad de efectuar revalúo contable e impositivo con carácter optativo para ciertos bienes integrantes del activo del contribuyente, con el objeto de actualizar los mismos.

Para efectuar el revalúo impositivo, se debe abonar un impuesto especial que variará entre un 8% y 15%, según el tipo de bien involucrado en la operatoria. Una vez que se ejerce la opción por un determinado bien, todos los demás bienes de la misma categoría deberán ser revaluados. Este impuesto no es deducible del impuesto a las ganancias, y los resultados impositivos que se origine no estarán sujeto al mismo y no se computará a efectos del calcular el impuesto de igualación (artículo 69.1), cuando corresponda.

Los sujetos que ejerzan esta opción renuncian a promover cualquier proceso judicial o administrativo por el cual se reclame el ajuste por inflación. Los sujetos que lleven registraciones contables que les permitan confeccionar balances comerciales podrán ejercer por única vez la opción, en el primer ejercicio a partir del 1 de enero de 2018 y conforme a lo que determinen tanto la reglamentación como las normas contables profesionales.

¹⁰ Trabajo presentado en el marco de la adscripción a las materias Práctica de Integración I y II

¹¹ lucianopalazesi@uca.edu.ar

Como contraparte se imputará a una reserva específica dentro del patrimonio neto, el cual no podrá ser distribuido y tendrá el destino que establezca la reglamentación. El revalúo podrá aplicarse para el ejercicio cerrado a partir del 31/12/2017

Palabras clave: Revalúo – Ajuste por inflación – Impuestos

Revalúo impositivo.

Sujetos

Las personas humanas, sucesiones indivisas, sujetos comprendidos en el artículo 49 de la ley del impuesto a las ganancias residentes en el país a la fecha de la vigencia de la ley de referencia, pueden optar por revaluar a los efectos impositivos los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, y que estén afectados a la generación de ganancias gravadas en el impuesto a las ganancias. En el decreto reglamentario, en su artículo 3, establece que en el caso del condominio de bienes, la parte de cada condominio será considerada un bien distinto, no siendo necesario que todos ejercen la opción respecto del bien.

Bienes sujetos al régimen

- a) Inmuebles que no posean el carácter de bien de cambio.
- b) Inmuebles que posean el carácter de bien de cambio.
- c) Bienes muebles amortizables, incluyendo los automóviles cuando constituya el objeto principal de la actividad.
- d) Acciones, cuotas y participaciones sociales, emitidas por sociedades constituidas en el país.
- e) Minas, canteras, bosques y similares,
- f) Bienes intangibles, incluidos los derechos de concesión y similares.
- g) Otros bienes, excepto bienes de cambio y automóviles, conforme a lo establecido en la reglamentación.

Esto bienes se encuentran comprendidos siempre que esté situados en el país y estén afectados a la generación de ganancias gravadas.

Adicionalmente, debe estar adquiridos o construidos por los sujetos alcanzados con fecha anterior al 31/12/2017 (fecha de entrada en vigencia de la norma) y mantenerse en el patrimonio al momento del ejercer la opción.

Es importante destacar que el revaluó deberá ser practicado respectos de todos los bienes que tenga en la misma categoría. Con excepto de aquellos excluidos

Bienes excluidos del régimen

- Bienes con régimen de amortización acelerada.
- Bienes exteriorizados en el blanqueo (Ley 27.260 B.O 22/07/2016)
- Bienes totalmente amortizados al cierre del periodo de la opción.

Método de valuación

La Ley de referencia diferencia dos métodos de valuación en la misma. A los fines de este trabajo denominaremos **Método I** y **Método II**.

- Método I

El costo de adquisición o construcción determinado por el impuesto a las ganancias se multiplicará por el factor de revaluó correspondiente a año calendario, trimestre o mes de adquisición o construcción establecido en el artículo 283 de dicha norma legal.

- Método II

Para los inmuebles que no posean el carácter de bien de cambio y bienes muebles amortizables (incluyendo los automóviles cuando constituye el objeto principal de la actividad), el revaluó podrá efectuarse en base a la estimación que realice un valuator independiente competente en la materia.

Con respecto a los valuadores independientes, que según la norma establece que deben ser *“profesionales con títulos habilitante en la incumbencia que corresponda según los bienes que se trate”*, la misma establece una serie de restricciones para evitar manejos espurios, que se indican en el artículo 284 y se citan a continuación:

- a) Los que estuvieran en relación de dependencia del contribuyente o de entes que tuvieran vinculados económicamente a aquél.
- b) El cónyuge, conviviente o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta cuatro grados inclusive, o por afinidad hasta segundo grado, del contribuyente persona humana o sucesión indivisa, o algunos de los propietarios, directores, gerentes generales o administradores de los sujetos comprendidos en el Artículo 49 de la ley del impuesto a las ganancias, o empresas vinculadas económicamente a estas.
- c) Quienes reciban una remuneración contingente o dependiente de las conclusiones o resultados de su tarea de revaluación.

La reglamentación, en su artículo 8, dice lo siguiente ***“las entidades y organismos que otorgan y ejercer control de la matrícula de los profesionales habilitados para realizar valuaciones de bienes deberán proporcionar a la AFIP el listado de los referidos profesionales en los términos en que el organismo lo determine.”***

¿Qué debe contener el informe de revalúo?

El Artículo 284 establece que el informe debe contener un detalle de los rubros y bienes sometidos que consigne:

- a) Ubicación,
- b) Valor de reposición
- c) Estado de conservación, grado de desgaste u obsolescencia,
- d) Expectativa de vida útil remanente.
- e) Factores de corrección y avances tecnológicos, debiéndose justificarse la metodología aplicada.

Factor de revalúo

El factor de revalúo está establecido en el Inciso a) del Art 283 de la norma de referencia, la misma abarca desde el año/trimestre 2001 hasta el 2017. Además establece que para ejercicio cerrado con posterioridad al 31 de diciembre del 2017, los factores de revalúo establecidos en la presente tabla se ajustarán por el coeficiente que surge de la variación de Precios Internos por Mayor (IPIM) que suministre el INDEC correspondiente al mes de cierre del ejercicio fiscal respecto del mes de diciembre de 2017. Las tablas que a esos elabore la AFIP contendrán valores mensuales para el año 2018.

Periodo de la opción

El ejercicio de la opción para revaluar los bienes podrá ejercer en el primer ejercicio o año fiscal cuyo cierre se produzcan con posterioridad a la entrada de vigencia de esta norma. La vigencia de esta ley que se publicó en el Boletín Oficial el 29/12/2017 y tiene vigencia, por lo tanto, a partir del día siguiente de su publicación, con lo que – salvo que el reglamento señalara algo al respecto – se aplica el año fiscal 2017 y para los ejercicios cerrados a partir del 31/12/2017.

El decreto reglamentario (Decreto353/2018) en su artículo 1, establece que se podrá ejercer la opción **hasta el último día hábil del sexto mes calendario inmediato posterior al periodo de la opción** y que la AFIP podrá extender ese plazo hasta en 60 días corridos para ejercicios cerrados con posterioridad a la entrada en vigencia de este Decreto, es decir, el día 25/04/2018. El pago del impuesto especial sobre el importe del revalúo (o pago a cuenta¹) deberá efectuarse hasta la fecha fija para el ejercicio de la opción.

Cálculo del importe del revalúo

Importe del Revalúo

= Valor residual impositivo ya revaluado (al cierre del periodo)

– valor de origen impositivo a esa fecha según LIG

El importe por revalúo según la ley, es la diferencia entre el valor residual impositivo revaluado de los bienes al cierre del periodo de la opción y el valor de origen impositivo a esa fecha, calculado conforme a las disposiciones de la ley del impuestos a las ganancias.

Impuesto especial

Al respecto, se tributará el siguiente impuesto especial sobre el importe de revalúo:

Bienes	Impuesto especial % sobre el importe de revalúo (No deducible del impuesto a las ganancias)
Bienes inmuebles que no posean el carácter de bienes de cambio	8%

Bienes inmuebles que posean el carácter de bienes de cambio.	15%
Acciones, cuotas y participaciones sociales poseídas por personas humanas y sucesiones indivisas.	5%
Resto de los bienes.	10%

Cabe destacar dos cosas: por un lado, que la alícuota del impuesto especial va del 8% hasta un 15%, dependiendo del tipo del bien a revaluar impositivamente. Y por otro, que dicho impuesto **no es deducible** del impuesto a las ganancias.

En resumen, según el artículo 289 de la ley de referencia, el impuesto especial debe calcularse sobre el importe de revalúo y fija allí las tasas que resultan aplicable para cada bien. Volvemos a remarcar lo dicho en el artículo 291 de la ley *el impuesto especial previsto en el Artículo 289 no será deducible a los efectos de la liquidación del impuesto a las ganancias.*

El Artículo 291 establece que la ganancia generada por el importe de revalúo está exenta del impuesto a las ganancias. El importe del revalúo impositivo (neto de la amortizaciones y actualizaciones, de corresponder según el artículo 290) no se computara a los efectos de la liquidación del impuesto a la ganancia mínima presunta

La ley, en el artículo 297, utiliza el término **amortización** para referirse a las futuras **desafectaciones** del revalúo, determinando que la cuota de **amortización** se deberá calcular de la siguiente forma:

- El importe de revalúo, se deberá dividir:

Método I

A los años, trimestres, valores unitarios de agotamiento u otros parámetros calculado en función del tipo del bien y método oportunamente adoptado para la determinación del impuesto a las ganancias, remanentes al cierre del periodo opción.

$$\frac{\text{Importe de Revalúo}}{\text{Años (trimestre, valores unitarios u otros parámetros de acuerdo a la LIG) remanentes al periodo de la opción}}$$

Método II

Los años de vida útil restantes determinados en valuación según el artículo 284 de la reforma impositiva

$$\frac{\text{Importe de Revalúo}}{\text{Años de vida útil restantes}}$$

Se establece que en ningún caso el plazo de vida útil restante para estos fines podrá ser inferior a 5 años.

Para **inmuebles que no sean bien de cambio** y para **intangibles** podrá optarse por efectuar **la amortización** del revalúo en un plazo equivalente al 50% de la vida útil remanente al cierre del periodo de la opción o en 10 años, el que resulte mayor. Se aclara, que además de la amortización del revalúo, el contribuyente podrá seguir amortizando el bien respectivo, hasta la total extinción de su valor, o hasta el momento de la enajenación, sobre la base del valor de origen, método o vida útil oportunamente adoptados para la determinación del impuesto a ganancias. En el acaso que el bien revaluado se vendiera en dos periodos fiscales inmediatos siguientes de la opción, su costo computable se verá deducido (salvo que se trate de los inmuebles que fueran bienes de cambio) de la siguiente forma:

- A. Enajenación durante el primer ejercicio posterior al periodo de la opción. El importe del revalúo (neto de las amortizaciones) se reducirá en un sesenta por ciento (60%). Enajenación del segundo año, se reducirá en un treinta por ciento (30%).
- B. Al importe calculado en el inciso anterior, se le adicionará el valor residual impositivo determinado sobre la base del valor de origen, método y vida útil oportunamente adoptados para la determinación del impuesto a las ganancias

Vale aclarar que todas estas alternativas y limitaciones que impone la norma impositiva pueden dar lugar a surgimiento de diferencias temporarias o gravadas entre bases

contables e impositivas con la consiguiente contabilización de activos y pasivos por impuestos diferidos.

Renuncia a promover juicio

El Artículo 292 establece que *“quienes ejerzan la opción de revaluar sus bienes renuncian con ello a promover cualquier proceso judicial o administrativo que reclame, con fines impositivos, la aplicación de procedimientos de actualización de cualquier naturaleza, respecto del periodo de la opción”*. El legislador con este artículo quiere resolver las cuestiones que le preocupa al gobierno que tienen que ver con los reclamos eventuales que puedan ejercer quienes consideren estar afectados por la provisión de la ley del impuesto a las ganancias de aplicar el ajuste por inflación.

De la misma manera, implica idéntica renuncia al cómputo de la amortización del importe del revalúo o su inclusión como costo computable en la determinación del impuesto a las ganancias, por el ejercicio fiscal en que ese cómputo se efectuó

Efecto de la revaluación contable en los principales impuestos:

Impuesto	Efecto fiscal
Impuesto a las ganancias	<p>Al asignar un mayor valor de bienes de uso contable, el valor se irá depreciando o amortizando en el plazo de la vida útil que le resta al bien. Esa mayor depreciación o amortización no tiene impacto fiscal, dado que en el impuesto se impugnara la amortización contable y se considerada la impositiva. Las normas del impuestos a las ganancias no admite el efecto del revalúo contable.</p> <p>En el caso que se enajene un bien de uso revaluado contablemente, tampoco habrá incidencia física, esto se debe a que se anulará el resultado contable (precio de venta menor valor residual contable) y se</p>

	<p>considerará el resultado por la venta impositivo (precio de venta neto menos valor residual impositivo), en el que el valor residual impositivo estará medido a su valor de costo histórico neto de las amortizaciones acumuladas.</p> <p>Por último, la contraparte del revalúo contable es una cuenta del patrimonio neto que podrá denominarse reserva por revalúo contable. Como impacta en el patrimonio neto, no tendrá incidencia a nivel del resultado como mayor ganancia gravada.</p>
<p>Impuesto a la ganancia mínima presunta</p>	<p>Al igual que el impuesto a las ganancias aquí se debe considerar el valor fiscal de los bienes neto de las amortizaciones impositivas, la cual no contempla posibles incrementos por el revalúo contable, por lo cual, se eliminará el activo contable y el valor residual de los bienes de uso contable y se considerará el valor residual impositivo – sin actualizar – o valuación fiscal para el impuesto inmobiliario o similar, el que fuera mayor</p>
<p>Impuesto a los bienes personales – Responsable sustituto</p>	<p>El base impositiva de este impuesto viene dada por el patrimonio neto contable al 31 de diciembre de cada año, por lo cual si se revalúan los bienes de uso contable se incrementará el valor del patrimonio neto contable, por lo cual se tributará más impuesto.</p>

Impuesto especial

Es importante aclarar que efectuar una revaluación contable no genera la obligación de pagar ningún impuesto especial. Por el contrario, el **revalúo impositivo** se paga una alícuota que va del 8% a 15% según el tipo del bien que se trate.

Revalúo contable

El Capítulo 2 del Título X de la ley 27430 referido al revalúo contable consta de sólo cuatro artículos, remitiéndose para su aplicación a la reglamentación y a las normas contables profesionales. El decreto reglamentario solamente en su artículo 13, en el que instruye a la Comisión Nacional de Valores, al Banco Central de República Argentina, a la Superintendencia de Seguro de la Nación, a la Inspección General de Personas Jurídicas y demás registros públicos que dicten las normas complementarias y aclaratorias que estime pertinentes, dentro del ámbito de sus competencias respectivas.

¿Quiénes pueden aplicar el revalúo contable?

El Artículo 296 permite que los *sujetos que lleven registraciones contables que les permiten confeccionar balances comerciales* pueden optar por única vez por revaluar contablemente los activos incorporados en el activo del ente.

Resolución Técnica 48

Activo sujeto a revaluación

Están alcanzados por la remediación de esta Resolución Técnica todos los activos no monetarios reconocidos en los estados contables (excepto llave de negocio)

Se incluyen del alcance los activos que el ente continuará midiendo a valores corriente en los ejercicios posteriores a la aplicación de la RT 48 porque así lo requiere las normas de aplicación, o el ente decidió utilizar una opción de política contable previstas por las normas contables aplicables, tomada con anterioridad al ejercicio de aplicación de esta resolución técnica, o en dicho ejercicio, y el ente decide continuar aplicando este criterio

de medición como política contable con posterioridad al ejercicio de aplicación de la norma de excepción

Dicha norma exige la remediación de todos los activos no monetarios para que se aproximen a sus valores corrientes (así también tiene remedir los pasivos en especie cuya remediación dependa de un activo remedido). Sin embargo. También se aclara que la remediación se realizara a todos los componentes del activo no monetario, pero aplicando el criterio de la significación. Es decir, para aquellos activos en los que la diferencia resultante de la remediación no significativa se podrá optar por continuar con la medición contable aplicada por el ente (sin considerar la RT 48)

El procedimiento para remedir

La RT 48 requiere el siguiente procedimiento:

- 1- Medir los activos en los Estados Contables del ejercicio de acuerdo con las normas vigentes y las políticas contables previas.
- 2- Remedir los activos no monetarios alcanzados por la RT 48 por traslación o por el factor.
- 3- Remedir los activos no monetarios (excepto llave) a su valor corriente a la fecha de cierre de ejercicio, utilizando para el procedimiento preferible (por determinación de su valor corriente) o alternativo (aplicando el costo anticuado el facto del **Artículo 283 de la ley 27430**). Esta opción se podrá efectuar a nivel de cada clase de elemento que integran un rubro
- 4- Realizar la comparación con su valor recuperable, una vez asignada la remediación.
- 5- Utilizar el menor importe que surja de la comparación anterior como costo atribuido de los activos que el ente posteriormente de acuerdo con el modelo del costo (por obligación o por opción establecido en las normas contables profesionales)

La RT 48 incluye dos procedimientos, uno preferible y otro alternativo, para determinar el importe remedido del activo no monetario alcanzado. El procedimiento preferible es por tasación y el alternativo es por aplicación del factor de revalúo señalado en la ley. El uso de uno u otro método es de libre elección por parte de la Dirección del ente, aunque la Resolución Técnica de referencia indique el importe por tasación como **Preferible**

Procedimiento general de remediación

La resolución técnica 48, Segunda Parte, sección 2.3 establece el procedimiento general para realizar la medición de los activos. Dicha sección dispone:

Procedimiento general

Los activos dentro del alcance de esta norma serán remedidos con el objeto de aproximar en libros a sus valores corrientes. Para tan fin deberá tenerse en cuenta las siguientes reglas generales:

- a) Los activos cuya medición, antes de la vigencia de esta resolución técnica, no se efectuara a valores corrientes deberá medirse:
 - a. Sobre la base de valores corrientes, de acuerdo a las disposiciones establecidas en la sección 3.2.2 de esta resolución técnica, o
 - b. Sobre la base del factor de revaluó informado en el artículo 283 de la ley 27430 considerando la fecha que está expresada la medición de cada elemento y según lo establecido en la sección 3.2.3 de esta resolución técnica.
- b) Para los activos incluidos en los rubros Bienes de Usos y Propiedades de Inversión y otros bienes no corrientes que se mantenga para la venta (incluyendo los retirados de servicio) cuya medición, antes la vigencia de esta resolución técnica, se efectuó a valores corrientes como consecuencia de que se ejerció una opción de las normas contables aplicables (donde existencia la alternativa de medición al modelo de costo), el ente podrá optar por:
 - a. Continuar con la política contable anterior, o
 - b. Cambiar la política contable anterior y aplicar las disposiciones de esta norma.
- c) Las mediciones resultantes (remediciones) de los establecidos en los incisos anteriores serán considerados como costo atribuido al cierre del ejercicio de aplicación de esta resolución técnica.
- d) La diferencia entra la remediación y el valor de libros previo deberá registrarse en la cuenta **Saldo de remediación – resolución técnica 48** dentro del patrimonio neto.

Tal como puede apreciarse, el proceso de remediación depende de si el ente, previo a la aplicación de la presente Resolución, media o no a valor corriente los activos y pasivos no monetarios incluidos dentro de su alcance.

Conforme a los apartados a) y b) previos, la opción de aplicación es:

	Criterio de aplicación según la RT 17 o RT 21: valores corrientes	Criterio de medición según la RT 17 o RT 41: distinto a valores corrientes
Activos incluidos en los rubros bienes de uso y propiedades de inversión y otros activos no corrientes que se mantenga para la venta (incluyendo los retirados de servicio)	<p>Se podrá optar por:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Continúa con la política contable anterior o, • Cambiar la política contable anterior y aplicar las disposiciones de la RT 48. 	<p>Se medirán:</p> <p>a) Sobre la base de valores corrientes, de acuerdo con el procedimiento preferido, o</p> <p>b) Sobre la base del factor de revalúo del artículo 283 de la ley 27430,</p>
Activos no incluidos en la categoría precedente y pasivos no monetarios	<p>Se continuará aplicando la metodología de medición a valor corriente de la norma prevista.</p>	<p>considerando la fecha en la que está expresando la medición contable de cada elemento y según el procedimiento alternativo.</p>

Procedimiento para obtener el importe remedido de un activo y comparación con su valor recuperable - Obtención del importe remedido

La remediación se basará en el siguiente procedimiento:

- a) Remedir los activos no monetarios a su valor corriente a la fecha de cierre del ejercicio, utilizando para ello el procedimiento preferible o alternativo. Esta opción se podrá efectuar a nivel de cada clase de elementos que integran un rubro.
- b) Realizar la comparación con su valor recuperable, una vez asignada la remediación de acuerdo con el paso anterior.
- c) Utilizar el mejor importe que surja de la comparación anterior como costo atribuido de los activos que el ente mide posteriormente de acuerdo con el modelo de lo costó (por obligación o por opción establecido de las normas contables profesionales)

La remediación se realizará en todos los componentes del activo alcanzados por esta norma, aplicando el criterio de la significación. Es decir, para aquellos activos en los que la diferencia resultante de la remediación no sea significativa se podrá optar por continuar con la medición contable aplicada por el ente (sin considerar esta norma)

Los entes tienen la opción de realizar la remediación por una de las siguientes alternativas, a:

- a) Valores corrientes (procedimiento preferible) o,
- b) Represando con factor de revalúo del artículo 283 de la ley de reforma tributaria. (procedimiento alternativo)

Esta elección de la opción puede aplicarse a nivel de cada elemento. Sin embargo, los entes que no pudieron aplicar valores corrientes por motivos de impracticabilidad deberán aplicar necesariamente el procedimiento alternativo previsto en la norma.

Comparación con su valor recuperable

Como criterio general deberá realizarse la comprobación del deterioro y por ello, ningún activo (o grupo homogéneo de activos) podrá presentarse en los estados contables por un importe superior o su valor recuperable, entendiéndose como el mayor importe ente:

- a) Su valor neto de realización:
- b) Su valor de uso.

Los entes pequeños (RT 41, segunda parte) podrán optar por no comparar la medición periódica de los bienes de uso con su valor recuperable, en cada cierre de periodo, si el resultado de cada uno de los tres últimos ejercicios fue positivo.

Si no se cumplieran la condición, la entidad deberá evaluar si existen deterioro de sus bienes de uso y, si esto se verifica, la entidad realizar la comparación del valor contable con su valor recuperable.

Si el valor recuperable es menor que el valor determinado en esta resolución, el deterioro se imputara contra la misma cuenta en la cual debe registrarse la remediación de activo

En conclusión: *la resolución técnica 48 establece como principio general de que el importe de la remisión no podrá exceder de su valor recuperable. Dicho valor recuperable es el **mayor** entre el valor neto de realización y el valor de uso del activo o grupo homogéneo de activo.*

Remisión de los bienes de uso. Procedimiento preferible

El procedimiento preferible de remediación se basa en la medición a su valor corriente. En el caso de los bienes de uso, su valor se determina aplicando el modelo de revaluación previsto por la **Resolución Técnica 17**.

Entonces, si una entidad adopto como política contable la medición de los bienes de uso al costo, deberá remedirlo bajo la **Resolución Técnica 48**, aplicando el procedimiento de determinación del valor corriente previsto en el modelo de la revaluación.

Si, por el contrario, el ente empleado el modelo de la revaluación, puede optar por continuar aplicándolo o volver al modelo de costo, pero en este último caso considerando como costo atribuido el importe revaluado a la fecha de la remediación.

Las entidades que hubieran adoptado como política contable bajo las resoluciones técnicas 17 o 41 el modelo del costo y aplicaran el procedimiento preferible para la remediación de la RT 48, deberá aplicar el modelo de revaluación previsto en la RT 17 para calcular el valor corriente.

Lo dicho precedentemente no implicada el cambio de política contable por la adopción del modelo de revaluación. La entidad continuará aplicando la política contable del modelo de costo, pero sobre la base de un importe contable remedido de conformidad con la **Resolución Técnica 48**. Así que dicha norma, indica que el valor resultante de la remediación será considerado como costo atribuido, es decir, sucedáneo del costo, para los ejercicios futuros.

Tratamiento de las amortizaciones acumuladas

Dado que la determinación de la diferencia por remisión ha de realizarse comparando el valor corriente y el importe de libros, para obtener este último importe debe retraerse el costo de las amortizaciones acumuladas a la fecha. En ocasión de contabilizar la remediación se pueden aplicar dos metodologías:

- Cancelar previamente las amortizaciones acumuladas contra el importe bruto del costo, y luego represar el importe neto del costo hasta llevarlo al importe remedido, o
- Expresar los importes del costo y las amortizaciones acumuladas por la proporción de incremento que representa el valor razonable (importe remedido) respecto del importe neto del costo.

Factores de revalúo

El factor de represión de la **Resolución Técnica 48** es el factor previsto en el Anexo al artículo 283 de la ley 27430, el cual muestra los valores para los ejercicios cerrados al 31/12/2017

Dado que la remediación prevista en la RT 48 como por la ley 27430 corresponde realizarse para los ejercicios cerrado entre el 31/12/2017 y el 31/12/2018, el texto legal indica que la AFIP determinara y aplicara los factores para la fecha posteriores al 31/12/2017 ajustando su valor por el coeficiente que surja de la variación del Índices de Precios Internos a por Mayor (IPIM) que suministra el INDEC correspondiente al mes de cierre del ejercicio fiscal respecto del mes de diciembre /2017. Las tablas que a esos fines elabore la AFIP contendrán valores mensuales para el año 2018.

Aplicación del modelo de la revaluación y realización de la remediación de la Resolución Técnica 48

El saldo por revaluación, de existir antes de la aplicación de esta resolución técnica, tendrá el tratamiento indicado en la resolución técnica 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 revalúo, de existir, deberá ser transferido íntegramente al saldo de patrimonio en la cuenta “Saldo de remediación – RT 48”

Aquellos entes que aplique el modelo de **valor neto de realización** para las propiedades o para los activos no corrientes mantenidos para la venta (incluyendo los retirados de servicio) y cambien la política contable discontinuando su aplicación, considerando un costo atribuido en los términos de esta resolución técnica imputara la diferencia por la valuación a **valor neto de realización** respecto de la medición contable al inicio del periodo anual al **saldo de remediación – resolución técnica 48**.

El ente continúa la aplicación del modelo de la revaluación

Bajo esta opción, el ente emisor de los estados contables continúa aplicando el modelo de la revaluación de acuerdo con las normas contenidas en la resolución técnica 17.

Ello implica que, efectivamente, no habrá en este caso diferencia resultante de la remediación ya que resulta coincidente la medición aplicada en la resolución 17 o 41 y la 48.

Asimismo, el saldo por revaluación que existiera registro contable del procedimiento de remediación *la contrapartida de la remediación del activo y del pasivo (en caso de corresponder) al cierre del ejercicio se registrará en **Saldo de remediación – Resolución Técnica 48***.

El saldo de esta se presentará en el patrimonio neto y no podrá distribuirse mediante dividendos en efectivo o especie, pero podrá capital irse o asignarle otro destino que permitan las disposiciones legales que le apliquen.

La imposibilidad de distribuir dividendos en efectivos o especies implica que el saldo no puede ser desafectado en la medida que son dados de baja los activos y en su caso los pasivos que lo originaron.

Los mayores gastos que surjan en ejercicios futuros (depreciaciones, amortizaciones, costo de venta, etc.), como consecuencia de la remediación de los activos, se imputarán a resultados de los ejercicios, o al costo de producción, según corresponda.

La imposibilidad de desafectar el saldo de remediación impide compensar en el saldo de la cuenta **Resultados no Asignados** los mayores cargos originados por la imputación de las bajas de los activos remediados al resultado del ejercicio.

Caso especial referido a activos incluidos en los rubros bienes de uso y propiedades de inversión y otros activos no corrientes que se mantienen para la venta (incluyendo los retirados de servicio)

Se considera la situación particular de esos activos en el caso que el ente estuviera aplicando como política del modelo de revaluación o el del valor neto de realización, y ese modelo hubiera sido utilizado en la preparación de los estados contables correspondientes al ejercicio anterior a la aplicación de esta Resolución Técnica. En este caso, se podrá optar por:

1. Continuar aplicando la misma política contable, es decir continuar con el anterior de la revaluación si se trata de bienes de uso o el del **Valor Neto de Realización**, si se refiere a propiedades de inversión u otros activos no corrientes que se mantenga para la venta.
2. Emplear el modelo del costo y considerar la remediación determinada al cierre del ejercicio de aplicación de la RT 48 como costo atribuido; esta opción será considerada como un cambio en la política contable con efecto a partir desde la fecha de cierre del ejercicio.

De optarse por el mantenimiento del modelo anterior	El saldo por revalúo originado en el revalúo de bienes de uso mantendrá el tratamiento indicado en la RT 17. Puede entonces: <ul style="list-style-type: none"> • Desafectase: • Si medida que se deprecian los bienes revaluados con contrapartida a Resultados no Asignados. • Cuando ellos son dados de baja, con esa misma contrapartida.
	El modelo del VNR para propiedades de inversión y otros activos no corrientes que se mantenga a la venta, la contrapartida imputada al resultado del ejercicio no se modifica.
Si se decide medir al costo atribuido de esta resolución	Que el ente ha decidido discontinuar el modelo de revaluación en bienes de uso que venía aplicando, por lo tanto el saldo por revaluación deberá ser transferido a Saldo por Remediación – RT 48 .

técnica, esta opción implica	Que ha discontinuado la aplicación del modelo del VNR para las propiedades de inversión o para otros activos no corrientes mantenidos para su venta, considerando ese VNR un costo atribuido. Por lo tanto, imputara la diferencia por la valuación a VNR practicada a fecha de cierre de ejercicio en que se aplica la remediación respecto de la medición contable que tenía al inicio del periodo anual a Saldo de Remediación – RT 48.
------------------------------	---

Aspectos de exposición

En este apartado haremos referencias a la exposición tanto en los estados contables, y como así también en las notas.

Con respecto al estado contable del ejercicio se expondrá en forma comparativa con el ejercicio anterior sin aplicar a las cifras comparativas las normas de remediación de la RT 48.

En resumen, el estado contable al que hace referencia es el de situación patrimonial. La exposición de las cifras sin remediación en la información comparativa es lógica, dado que no sería razonable exigir la remediación a la fecha de cierre anterior.

Por otro lado, se expondrá en notas:

- Las políticas contables aplicadas como consecuencia de esta Resolución
- Y el efecto producido por esta remediación en la compatibilidad con las cifras del ejercicio anterior y el que se producirá en forma cualitativa en los ejercicios futuros. Las notas contendrán, como mínimo, un cuadro por rubro, con los importes de los activos antes de la remediación, los cambios por la remediación y los importes de los activos remediados en este ejercicio