



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

“ANÁLISIS Y EVOLUCIÓN DEL RUBRO BIENES DE USO”

Trabajo de Investigación

Autores:

Baldovín, Constanza

(Registro nº 25.946)

constanzabaldovin@hotmail.com

y

Giganti, Julián

(Registro nº 25.966)

juliangiganti@hotmail.com

Profesor Tutor:

Cinta, Luis Eduardo

Mendoza – San Rafael – 2014

ÍNDICE

Introducción.....	4
CAPÍTULO I - CRITERIO ADOPTADO EN ARGENTINA Y SU EVOLUCIÓN.....	5
CAPÍTULO II - RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 31.....	11
1. Críticas.....	11
a) Efecto de la inflación no reconocida.....	11
b) Violación del modelo contable de R.T. n° 16.....	12
2. Estructura.....	13
3. Modificaciones introducidas.....	14
a) Posibilidad de aplicar revaluación.....	14
b) Modelo de revaluación.....	14
c) Propiedades de inversión y activos no corrientes que se mantienen para su venta.....	24
CAPÍTULO III - BIENES DE USO EN TRIBUTOS NACIONALES.....	27
1. Bienes de uso e Impuesto a las ganancias (IG).....	27
a) Amortizaciones.....	28
b) Resultado derivado de la venta.....	29
c) Instituto de la venta y reemplazo.....	29
2. Bienes de uso e Impuesto a las ganancias Mínima Presunta (IGMP).....	29
a) Valuación.....	29
b) No computable en base imponible.....	30
3. Bienes de uso y el I.V.A. (IVA).....	31
CAPÍTULO IV – NORMAS INTERNACIONALES.....	33
1. Estructura del International Accounting Standard Board (IASB) y emisión de normas internacionales.....	33
a) International accounting standards committee fundation (IASCF).....	33
b) IASB	34
c) IFRIC.....	34
d) SAC.....	34
2. Comparación con resoluciones técnicas	35
3. Alcance.....	36
4. Reconocimiento	37
5. Medición en el momento del reconocimiento.	38
6. Depreciación.....	41

Conclusiones.....	43
Referencias Bibliográficas.....	45
Anexos.....	49

INTRODUCCIÓN

Debido a la gran diversidad de criterios de evaluación y exposición que existen acerca del rubro sobre el que versa este trabajo, es que surge la necesidad de compactar en una obra las distintas corrientes de opiniones de autores nacionales, incluyendo un análisis de la situación normativa internacional al respecto.

Para ello vemos indispensable embarcarnos en el desarrollo y los fundamentos que fueron dando lugar a esos avances en cuanto a medición y exposición del rubro “bienes de uso”, que suele resultar significativo en la información que brindan las organizaciones.

Nuestro propósito es elaborar un documento de investigación que brinde información, conceptos y conocimientos acerca de la evolución y medición del rubro bienes de uso, incluyendo un análisis de su situación actual nacional y, brevemente, algunos aspectos internacionales, dentro de los que expondremos una comparación con las nuevas cuestiones introducidas por este concepto de globalización versus la normativa aplicada por nuestra profesión antes de su adopción.

Así es que buscamos que sea de utilidad a los profesionales que se dedican tanto a exponer como a auditar la medición y exposición para que, en base a la información recopilada, puedan formar su opinión, o fundamentar la ya formada por su experiencia.

En un contexto Nacional, donde los vaivenes del tipo de cambio de las distintas monedas, la inestabilidad de las variables económicas y algunas otras cuestiones atentan contra la razonabilidad de la información contable de los bienes de larga permanencia en el activo, como son los bienes de uso, consideramos de suma utilidad el estudio y la defensa de la mantención por parte de las normas, de criterios corrientes para su medición, tal como lo ha sostenido gran parte de nuestra doctrina¹ hace ya varias décadas.

El presente trabajo analizará la evolución de las normas contables argentinas y las causas de sus modificaciones, dado que excedería su propósito ahondar en la evolución internacional, utilizando como referencia sólo aquellos avances que motivaron replanteos en nuestro país.

¹ Por ejemplo FOWLER NEWTON, Enrique – Cuestiones contables fundamentales – Págs. 452-453 3a ed. 2001 (EDICIONES MACCHI- Buenos Aires)

CAPÍTULO I

CRITERIO ADOPTADO EN ARGENTINA Y SU EVOLUCIÓN

En nuestro país, como hemos mencionado, desde hace ya algunas décadas, importantes tratadistas han sostenido que la utilización de valores corrientes constituye el criterio mas apropiado a la hora de valuar los activos y pasivos de un ente. Esta posición se ha reflejado en la evolución de las normas contables profesionales argentinas que, de manera gradual, han incorporado este criterio, aunque se ha observado cierto recelo a su aplicación, en el rubro bajo análisis.

No podemos decir que en nuestro país se ha adoptado un criterio riguroso al respecto, ya que a lo largo del tiempo han sido aplicadas diferentes mediciones por nuestras normas. En cambio, lo que sí podemos afirmar, es que siguiendo la corriente generalizada de modelos de valuación, la FACPCE ha pronunciado su criterio con tendencia a la medición en valores corrientes, como puede entenderse de diversos anuncios emitidos por dicho organismo (tal como lo menciona el considerando n° 3 de la resolución 148/81 CPCECF; informe n° 6 de la FACPCE (1980); resolución 241/2002 FACPCE, etc.)

Para entender el motivo de esta aparente indeterminación haremos una breve reseña de los cambios que se han producido en nuestra historia, con respecto a este tópico.

Un poco de historia...

Allá por 1965, son aprobadas en la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad, desarrollada en la ciudad de Mar del Plata, “**Las normas mínimas de contabilidad**” (citadas por Petti, Longhi y Biasi, 2012), que en su punto 4 expresaban en cuanto a los bienes de uso:

“La contabilización de los inmuebles, plantel y equipo (activo fijo) deberá efectuarse sobre la base de costo. En el caso de que no se hallare contabilizado a su costo, sino de acuerdo con una tasación o revaluación deberá indicarse esta circunstancia en el balance en forma clara y precisa con mención de la fecha y base de la tasación o revaluación.”

Esto marca que desde aquel momento la valuación mediante tasación respecto de los bienes de uso, ya era un tema considerado por los profesionales.

El 3 de noviembre de 1972 en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires fue aprobado el **Dictamen 2 del Instituto Técnico de Contadores Públicos**, organismo dependiente de la Federación de Colegios de Graduados, creado en 1966. Cuatro años después, el 11 de diciembre de 1976 la FACPCE aprueba la **Resolución Técnica 2** del CECYT, de este modo se convierte en norma contable profesional el ajuste integral por inflación de los estados contables. Estas normas permitían la utilización de valores corrientes como criterio alternativo para algunos activos y pasivos, aunque no se aceptaba en el caso de bienes de uso e intangibles. Por distintas causas, entre ellas la falta de aceptación por parte de los organismos de control y la escasa vocación de los profesionales frente a este tema que se consideraba sumamente complejo, se postergó la puesta en vigencia de estas normas.

A partir de 1979 se logra su aplicación práctica, incluso bajo una modalidad simplificada determinada mediante la **resolución 183 del CPCECF**. En esta resolución ya se admitía el empleo de valores corrientes para la valuación de determinados rubros (ej. bienes de cambio en general, anticipos que fijan precios, etc.), aunque no para bienes de uso.

En 1980 la FACPCE, mediante el **Informe N° 6**, propone como norma general la aplicación de valores corrientes, señalando para los bienes de uso, la aplicación del valor de reposición, con el límite de su valor de utilización económica. Este informe, fue en contra de los criterios antes establecidos por la R.T. n° 2 y la resolución 183/79 del CPCECF.

En febrero de 1981 se produce la primera devaluación importante, como consecuencia de que desde 1977, en Argentina se había implementado una política que fomentaba el ingreso de capitales sobre la base de un peso sobrevaluado y altas tasas de interés. Luego, poco tiempo después, el país se enfrenta a una fuerte devaluación del peso la cual produce la quiebra de los principales bancos de entonces. En este marco las empresas que se encontraban endeudadas se vieron fuertemente perjudicadas y rápidamente se esfumaba su patrimonio. Frente a ello, en 1981, el CPCECF sanciona la **resolución 148/81** que complementa la 183/79, la cual intentó dar herramientas para la “recomposición” de estas empresas, al menos desde el punto de vista contable.

Estas herramientas fueron básicamente dos, enunciadas en su artículo n° 1:

- a. se amplía la posibilidad de activar resultados financieros con capital de terceros en el caso de bienes cuyo proceso de construcción, producción o terminación se prolongue en el tiempo, hasta que el bien esté en condiciones de comercializarse o de utilizarse. A estos fines, deberá computarse el neto entre los resultados negativos y positivos generados por la financiación de referencia (por ejemplo, intereses, actualizaciones monetarias, diferencias de cambio, seguros de cambio, ganancias por la exposición de pasivos monetarios a los efectos de la inflación y similares;

b. los bienes de uso o inversiones en bienes muebles o inmuebles podrán valuarse de acuerdo con los valores resultantes de “revalúos técnicos”.

La contrapartida de este mayor valor deberá imputarse a una reserva, dentro del rubro “Ajustes al patrimonio”, en el Patrimonio Neto. Esta reserva se debitaría para reflejar desvalorizaciones posteriores de los bienes revaluados.

Cabe consignar que las depreciaciones debían ser calculadas a partir de los nuevos valores de los bienes e imputadas con cargo a resultados.

Es mediante ésta resolución (148/81) que introduce la práctica de la revaluación de bienes de uso y su imputación a una cuenta de patrimonio neto, como criterio alternativo de medición de bienes de uso.

Por otro lado, la aplicación de la revaluación técnica solucionó el problema de reducción obligatoria del capital, establecido por la Ley 19550 (cuando las pérdidas insumen las reservas y el 50% del capital), pero generó un problema en los resultados operativos posteriores como consecuencia de una mayor depreciación.

En 1984 se sanciona la **Resolución Técnica n° 6** sobre “Estados Contables en moneda constante”. Esta resolución contiene un “anexo I -A” donde presenta un compilado de las normas de valuación vigentes en el cual aparece como criterio alternativo de valuación los valores corrientes para algunos rubros (al costo reexpresado en moneda de cierre). Entre éstos, admite que los “*Bienes de uso, inversiones en bienes muebles o inmuebles, bienes inmateriales y cargos diferidos*” se valúan al costo, no obstante se admite la valuación de acuerdo a los valores que surjan de un revalúo técnico proveniente de una tasación realizada por un perito. Esto reafirma lo ya anticipado por la resolución 148/81 del CPCECF, norma a la cual cita como antecedente.

En junio de 1992 la FACPCE sanciona la **Resolución Técnica n° 10**, primera norma íntegra de valuación, la cual deroga al Anexo I de la R.T. n° 6. Esta norma se logra luego de una discusión de cinco años de lo que fuera su antecedente: el Informe 13. La R.T. n° 10 propone un “modelo contable” basado en capital financiero a mantener, unidad de medida homogénea y valores corrientes, sólo se aparta de dicho criterio de medición, cuando adopta criterios basados en valores de costo como práctica alternativa en el caso de los bienes de uso, en participaciones permanentes en sociedades y en el caso de intangibles.

Para los bienes de uso, la norma estableció que se debía ir replanteando “gradualmente” la medición de costo reexpresado a una medición en valores corrientes, ya que de lo contrario, se apartaría del criterio general de la norma. En esta ocasión no se fijó un plazo de transición, es decir, no estableció un tiempo determinado que obligara al ente a medir sus bienes de uso a valores corrientes, lo que llevó a que en la práctica, se convirtiera en un criterio alternativo de medición en manera permanente. En caso de no aplicarse revaluación, igualmente debería aplicarse ajuste por inflación, es decir, al costo original reexpresado en moneda constante.

Respecto de los valores corrientes, la norma brindaba tres opciones:

a. Costo de reposición: se sostenía como el criterio más recomendable cuando se trataba de bienes con un mercado efectivo (ejemplo: automóviles, vehículos de transporte, terrenos, etc.). Aquí la R.T. n° 10 introducía una significativa modificación a las normas contables vigentes hasta ese momento, que solo admitían el uso valores corrientes, cuando los mismos surgían de una tasación técnica.

b. Costo original reexpresado por índice específico: si bien no es un valor corriente, la norma lo admitía como tal cuando la determinación del valor corriente tenía dificultades prácticas que impedían su disponibilidad. Le imponía dos requisitos: 1-que los índices utilizados sean susceptibles de verificación por terceros (publicados por el INDEC o a partir de ellos) y; 2-que el índice debía ser el correspondiente al tipo de bienes o similares.

c. Valuaciones técnicas: requerían ser preparadas por profesionales o grupos interdisciplinarios de profesionales independientes, debían basarse en el valor de reemplazo de la capacidad de servicio de los bienes (costo de adquirir o producir bienes que tengan una significación económica equivalente y resulten reemplazos lógicos de los bienes existentes). Para esto, se requería dictamen apropiado, de un contador público, aunque no aclaraba cuál era el objetivo y qué contenido debía tener.

El tratamiento contable que determinaba era:

Las diferencias de valor surgidas de una valuación técnica serán consideradas un resultado por tenencia. Este resultado se apropiará de acuerdo con las siguientes pautas:

a. los efectos relacionados con reestimaciones de vidas útiles o el ritmo de amortizaciones y con las variaciones de valor con respecto a la evolución del índice de precios al por mayor – nivel general, en ambos casos hasta el inicio del ejercicio en que se practique por primera vez la valuación técnica: a resultado de ejercicios anteriores.

b. variación de valor con respecto a la evolución del índice de precios al por mayor – nivel general durante el período corriente: a resultados del ejercicio.

Es aquí donde la normativa argentina logra alcanzar una gran similitud con las normas internacionales. Luego comienza nuevamente a hacer un “retroceso” en relación a esta unificación de normas.

A partir de la **Resolución Técnica n° 12** de marzo de 1996 comienza a desandarse el camino alcanzado en torno de los valores corrientes. Así opinaban autores como Veiras, Alberto (1997), citado por Veiras A. y Paulone H. (2005. Pg 9), quién realizaba comentarios como el siguiente:

“La modificación producida por la Resolución Técnica n° 12 implica prácticamente el abandono en la aplicación de valores corrientes como criterio de valuación de activos por cobrar o pagar.”

Ésta norma introdujo una serie de modificaciones apartándose de los valores corrientes respecto a cuentas por cobrar y pagar. En cuanto a los bienes de uso sólo cambió el artículo n° 7 de dicha norma. Éste modificó el tratamiento contable a otorgar a los cambios en las estimaciones contables originados en la obtención de nuevos elementos de juicio no disponibles en dichos ejercicios al momento de emisión de los correspondientes estados contables; pasando de considerarlos como ajuste de resultado de ejercicios anteriores (AREA) a considerarlos como resultados del ejercicio en que se obtuvieron dichos nuevos elementos de juicio. Este criterio establecido en la R.T. n° 12, se ha mantenido hasta la actualidad.

En 1999, la FACPCE con el fin de “armonizar las normas contables locales con las internacionales” presenta los **proyectos 5 y 6**². En el primero se define el Marco Conceptual de las normas contables profesionales proponiendo, entre otras cuestiones, reemplazar a la R.T. n° 10 y abandonar la utilización de valores corrientes como criterio preponderante de valuación. El modelo contable propone la utilización de criterios primarios basados en: “el destino más probable de los activos y la intención y posibilidad inmediata de cancelación de los pasivos”. De esta manera se establece que aquellos activos destinados al intercambio se valuarán a valores corrientes y aquellos destinados al uso se valuarán a su costo.

En consonancia con las disposiciones de estos proyectos en el año 2000 aparecen las **Resoluciones Técnicas n° 16, 17, 18 y 19**. A través de las mismas se deroga la R.T. n° 10 (y por consiguiente la R.T. n° 12) y se establece un criterio de valuación similar al indicado en el Proyecto 5 por lo que desaparece la posibilidad de aplicar valores corrientes, entre otros rubros, a los bienes de usos tangibles e intangibles.

Esta situación resulta Paradójica ya que las R.T. expresan:

“Que la profesión contable argentina no debe quedar ajena al proceso de globalización económica en el que está inmerso nuestro país, por lo cual es necesario elaborar un juego de normas contables profesionales armonizadas con las normas internacionales de contabilidad propuestas por el International Accounting Standard Committee (IASC, Comité de Normas Contables Internacionales), dentro del marco conceptual de las normas contables profesionales aprobado por esta Federación mediante su resolución técnica.”

y en ese mismo momento, las Normas Contables Internacionales (NIC 16) vigentes admitían como criterio alternativo la utilización de valores corrientes para la valuación de bienes de uso.

² Antecedentes normativos de las vigentes R.T. n° 16 y 17 respectivamente.

En febrero de 2002 y frente a la enorme emergencia económica que pulverizaba el patrimonio de muchos entes, la **FACPCE sancionó la Resolución 241** que permitió, mientras durase dicha emergencia, la utilización de valores corrientes (el costo de reposición directo) para los bienes de uso e intangibles susceptibles de enajenación. Dicha resolución fue adoptada por numerosos Consejos Profesionales provinciales, aunque cabe aclarar que el CPCECABA, no la adoptó. La causa que promovió esta norma, fue la misma que la ya vivida en 1997 y la “solución” que ofreció la federación fue similar a la adoptada por la resolución 148/81 de CPCECF. Esta norma fue derogada en el 2003 y se volvió a la vigencia de las R.T. n° 16 y 17 en este tema.

Como hemos podido observar, a lo largo de la evolución de las normas sobre este tema, la aplicación del revalúo técnico sobre bienes de uso, ha requerido siempre un tasación técnica realizada por un perito, salvo en caso de la R.T. n° 10 y la resolución 241/02 de la FACPCE que previeron la aplicación de un costo de reposición directo para algunos bienes de uso.

Recientemente (2011), ha entrado en vigencia la **Resolución Técnica n° 31**, que vuelve a establecer una revaluación para los bienes de uso. Dicha norma será de aplicación a partir de los ejercicios iniciados el 01/01/2012, admitiendo su aplicación anticipada. El análisis e interpretación de dicha resolución, se desarrollará separadamente debido a su aplicación actual y el corto tiempo de aplicación.

Complementariamente, la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, ha sometido a consulta el proyecto 9 de interpretación de normas profesionales, que tiene como fin despejar dudas o realizar aclaraciones respecto de esta última resolución técnica n° 31. Es de aclarar que según el artículo 16 del reglamento de CENCyA, una interpretación de normas profesionales, una vez aprobada por la Junta de Gobierno y el Consejo Profesional de la jurisdicción, es de aplicación obligatoria, por lo que entendemos que próximamente entrará en vigencia, ya que ha sido retirada de consulta el día 29 de marzo de 2014.

CAPÍTULO II

RESOLUCION TÉCNICA N° 31

1) CRÍTICAS

La introducción de esta normativa no parece haber sido una tarea sencilla. En el año 2010 la FACPCE emite el Proyecto n° 21 de Resolución Técnica, el cual somete a su correspondiente período de consulta siendo criticado por parte de importantes doctrinarios respetados en la materia como Luis R. Alvarez Chiabo, Roberto Della Ferrera (CPCE de Córdoba) y Enrique Fowler Newton. Este proyecto es el que posteriormente se ha de transformar en R.T. n° 31, tras varias modificaciones, producto de las mencionadas observaciones.

Principalmente, esta R.T. n° 31 introduce dos cambios importantes en cuanto a la medición y exposición de bienes de uso:

- Incorpora en forma optativa el revalúo para bienes de uso excepto activos biológicos, aplicando para su medición el “valor razonable”, concepto introducido en R.T. n° 16 y tomado de la NIC 16, norma a la cual se cita en sus “considerandos”.
- Otorga una medición y tratamiento diferencial a lo que introduce como “Propiedades de Inversión”, asemejándolo al otorgado a “Activos no corrientes que se mantienen para su venta (incluyendo aquellos retirados de servicio)”.

Algunas de las críticas más resaltadas al Proyecto de Resolución Técnica n° 21, que se han mantenido en la mencionada resolución técnica 31, y publicadas por el FACPCE fueron:

A) EFECTO DE LA INFLACIÓN NO RECONOCIDA

Se cuestiona al consejo emisor de normas profesionales que la implementación del revalúo técnico, bajo un contexto de estabilidad económica aparente, impuesto por la resolución 287/03

(FACPCE)³, provoca un engaño en la información, ya que induce a pensar que el efecto inflacionario fue considerado en el estado contable.

Así expresa Fowler Newton en su observación formulada al PRT 21:

“Habida cuenta de lo recién expuesto, no me sorprendería que el P21 haya sido emitido para lograr que la aplicación del “modelo de revaluación” haga creer, a personas poco informadas, que los efectos de la inflación han sido debidamente considerados en los estados financieros (por otra parte, la aplicación de un “modelo de revaluación” sin ajustes por inflación produce medidas engañosas de los “saldos por revaluaciones”).”

Además se cuestiona que el saldo por revalúo al no tener discriminado el efecto de la inflación, el cual sí pasaría por el estado de resultados, contiene un valor agregado real y uno determinado por el efecto de la devaluación de la moneda argentina, tal como expone Rodríguez Ramírez, María del Carmen en su publicación “Revalúos de bienes de uso: peripecias de las mediciones a valores corrientes en Argentina”, 2012.

B) VIOLACIÓN DEL MODELO CONTABLE DE R.T. n° 16

En la norma denominada “marco conceptual” se determina la adopción del modelo contable argentino, a saber:

Unidad de medida: moneda constante

Criterios de medición: mixto

Capital a mantener: financiero.

De acuerdo a este último elemento conformante del modelo, toda variación que experimenta el patrimonio Neto (PN), que no corresponda a operaciones con los propietarios, debe ser considerada resultado del período. En cambio, la R.T. n° 31 establece la exposición del revalúo como una partida integrante del PN, imputándola a un “resultado diferido” sin pasar por el Estado de Resultado, lo que provoca un apartamiento de los criterios establecidos en su anterior resolución R.T. n° 16.

Así se expresa el marco conceptual de IASB 2009, citado por Soto (2010, p. 135) al respecto:

³ Esta norma pronuncia: “... esta Federación establece, y que hasta tanto se expida nuevamente al respecto que con efecto a partir del 01/10/2003, se considera que no existe un contexto de inflación o deflación en el país””

“... Bajo este concepto (capital financiero) se obtiene ganancia sólo si el importe financiero (o monetario) de los activos netos al final del periodo excede al importe financiero (o monetario) de los activos netos al principio del mismo, después de excluir las aportaciones de los propietarios y las distribuciones hechas a los mismos en ese periodo...” (Marco IASB, 2009, 104)”.

Independientemente de las observaciones mencionadas, la FACPCE decidió la emisión de la normativa analizada, asumiendo el número 31 de Resolución Técnica, siendo publicada el 25/11/2011 y de aplicación para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2012.

2) ESTRUCTURA

Respecto de la R.T. nº 17, se introdujeron cambios que llevaron a que su esquema de redacción se muestre como el siguiente:

- 5.11.1 Bienes de uso excepto activos biológicos
 - 5.11.1.1 Medición contable posterior a su reconocimiento inicial
 - 5.11.1.1.1. Modelo de costo
 - 5.11.1.1.2. Modelo de revaluación
 - 5.11.1.1.2.1. Criterio general
 - 5.11.1.1.2.2. Bases para el cálculo de los valores revaluados
 - 5.11.1.1.2.3. Frecuencia de las revaluaciones
 - 5.11.1.1.2.4. Tratamiento de la depreciación acumulada
 - 5.11.1.1.2.5. Tratamiento uniforme de clases de bienes de uso
 - 5.11.1.1.2.6. Contabilización de la revaluación
 - 5.11.1.1.2.7. Tratamiento del saldo por revaluación
 - 5.11.1.1.2.8. Efecto de la revaluación sobre el impuesto a las ganancias
 - 5.11.1.1.2.9. Requisitos para la contabilización de revaluaciones
 - 5.11.1.2. Depreciaciones
- 5.11.2 Propiedades de inversión y activos no corrientes que se mantienen para su venta (incluyendo aquellos retirados de servicio)
 - 5.11.2.1. Propiedades de inversión
 - 5.11.2.2. Activos no corrientes que se mantienen para su venta (incluyendo aquellos retirados de servicio)
 - 5.11.2.3. Medición contable de los bienes incluidos en las secciones 5.11.2.1 y 5.11.2.2.

3) MODIFICACIONES INTRODUCIDAS

Lo siguiente será un análisis pormenorizado de las novedades de la norma, para conocer su nuevo esquema y conceptos. Se pretende resaltar las diferencias respecto de la norma anterior, dejando entendido el conocimiento de aquellos puntos que mantienen su vigencia con anterioridad a la entrada en vigencia de R.T. n° 31.

A) POSIBILIDAD DE APLICAR REVALUACIÓN

Como ya mencionamos, esta norma otorga la posibilidad al emisor de estados contables de aplicar un revalúo sobre los bienes de uso, aunque este criterio excluye a activos biológicos, de los que se ocupa la R.T. n° 22. También se excluye de la aplicación de este modelo a aquellos activos no corrientes mantenidos para su venta (incluido aquellos retirados de servicio), y los denominados “Propiedades de inversión”, concepto introducido por la R.T. n° 31 y desarrollado en el capítulo II, título c) apartado a), por lo que al momento sólo diremos que en éste se incluyen propiedades en alquiler o mantenidas con fin de acrecentamiento de valor.

B) MODELO DE REVALUACIÓN

a) Valor Razonable

Este modelo planteado por la R.T., es de gran semejanza al implementado por la NIC 16 y es un claro intento de armonización con normas internacionales de contabilidad.

Se introduce en este modelo una nueva forma de valuación para bienes de uso, denominado valor razonable. Según la norma se define:

“...importe por el cual un activo podría ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción de contado, realizada en condiciones de independencia mutua.”

Esta definición es compartida con el Plan General de Contabilidad, en su punto 6.2 de su primera parte: marco conceptual y en la NIC 16, en su parte de definiciones. Es decir, que este concepto incorporado ahora a nuestras normas contables, no es novedoso sino que por el contrario, es un criterio aplicado internacionalmente con antelación.

En el mismo punto de la expuesta definición, la R.T. deja claro que si la contribución al futuro flujo de fondos es incierta, no debe procederse a la revaluación. A nuestro parecer, este requisito para el reconocimiento de un mayor valor, no es otro que el ya conocido por nuestra profesión en R.T. n° 16, en su definición de activo punto 4.1.1 párrafo 5 en el que aclara:

“...En cualquier caso, se considera que algo tiene valor para un ente cuando representa fondos o equivalentes de fondos o tiene aptitud para generar (por sí o en combinación con otros bienes) un flujo positivo de fondos o equivalentes de fondos. De no cumplirse este requisito, un objeto no constituye (para el ente en cuestión) ni un bien ni un activo.

La contribución de un bien a los futuros flujos de fondos o sus equivalentes debe estar asegurada con certeza o esperada con un alto grado de probabilidad, y puede ser directa o indirecta...”

Es decir, que si la R.T. n° 31 no hubiese expresado esta aclaración, igualmente no sería aplicable un revalúo en caso de que su contribución al flujo de efectivo no sea certera o esperado con alto grado de probabilidad.

Cabe aclarar que el proyecto n° 9 de interpretación de normas contables profesionales (que recordamos se encuentra en periodo de consulta), establece que para considerar que el bien de uso contribuye al flujo de efectivo, es suficiente conocer que existe mayor probabilidad de que esto ocurra a que no lo haga, es decir, una probabilidad superior al 50%.

Ahora bien, ¿cómo se determina este valor razonable?

Al respecto, en su punto 5.11.1.1.2.2., establece que para la determinación de los importes revaluados de bienes de uso (excepto activos biológicos), debe hacerse en función de las siguientes bases, en orden jerárquico:

- Bienes para los que existe un mercado activo en su condición actual: se determinarán en función al valor de mercado por la venta al contado.
- Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero existe dicho mercado activo para bienes nuevos: se determinarán en base al valor de mercado por la venta al contado, neto de las depreciaciones acumuladas que corresponda.
- Bienes para los que no existe un mercado activo en las formas previstas en los apartados anteriores⁴. Se determinarán:
- al valor estimado a partir de la utilización de técnicas de valuación que arriban a valores del presente o descontados a partir de importes futuros; o

⁴ Se trata de bienes de características particulares o que normalmente podrían ser vendidos como parte de una unidad de negocios en funcionamiento y no en forma individual (por ejemplo, una línea de producción) u otro tipo de bienes.

- al importe estimado a partir de un costo de reposición, pero computando las depreciaciones que correspondan según la vida útil ya consumida.

En todos los casos mencionados anteriormente, debe entenderse que se refiere a precio de salida (lo que la entidad obtendría por su venta) y no un precio de entrada (costo de reposición), ya que el proyecto 9 de interpretación así lo establece, lo cual resulta razonable por lo que es coincidente con nuestra postura.

Es importante recalcar, que esta tasación puede ser realizada con personal propio o tasador con idoneidad e independencia suficiente respecto de la entidad según lo establece la reciente normativa. Esto es una diferencia respecto de R.T. n° 10 anterior que permitió hacer un Revalúo Técnico a los bienes de uso, ya que para la determinación del valor de los bienes exigía que las valuaciones técnicas sean preparadas por profesionales o equipos de ellos, con habilitación profesional. Además se requería participación y dictamen de un contador público.

Lo mencionado nos resulta llamativo en virtud de la libertad que otorga la R.T. n° 31 para determinar el valor mediante personal de la empresa, ya que entendemos que éstos no gozan de independencia respecto del ente, por lo que fácilmente podrían alterarse los valores otorgados a los bienes.

b) Periodicidad de la revaluación

La norma no es estricta en cuanto a un plazo determinado. Sí es exigente respecto a la adopción de un modelo y su aplicación uniforme. Es decir, que si un ente decide adoptar el modelo de revaluación, deberá aplicarlo consistentemente a todos los Bienes de Uso de la “misma clase” (ej. terrenos, maquinaria, instalaciones, etc.). Además exige que esta medición sea simultánea para todos los bienes o al menos en un lapso corto de tiempo que no permita que la información se encuentre alterada por el transcurso del tiempo (bienes valuados a diferentes momentos).

En cuanto a la periodicidad, la norma indica que “dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables”, mencionando que lo que busca es que a la fecha de cierre, estos valores no difieran “significativamente” de los contables. Menciona que para algunos bienes, podría ser suficiente una frecuencia entre 3 y 5 años.

Como vemos, la redacción no ha sido rigurosa, ya que deja al criterio del emisor lo que se considera significativo. Entendemos que esta copia textual de lo normado por NIC 16, hace que nuestra normativa se aproxime aún más a criterios internacionales de medición, pero en nuestra opinión, no consideramos confiable el hecho de dejar a consideración del emisor la aplicación o no de una nueva valuación de sus bienes no corrientes en un periodo determinado, ya que podría caerse en

información no confiable, que atente contra los principios de neutralidad y de aproximación a la realidad, consagrados en nuestra R.T. n° 16.

No obstante, el proyecto n° 9 de interpretación de normas contables establece que en caso que un ente deje de aplicar revaluaciones con la periodicidad indicada, deberá justificar debidamente este cambio de política contable y será de aplicación la sección 4.10 (Modificación de resultados de ejercicios anteriores) de la R.T. n° 17, de manera que los estados contables no reflejen saldo por revaluación, y muestren una aplicación uniforme del modelo de costo original menos depreciación acumulada. Encontramos aquí el mismo inconveniente mencionado anteriormente, ya que a menos que el ente exponga esta diferencia de política contable, podría ser que deje de aplicar revalúos por varios periodos bajo la “excusa” de que la diferencia de valor de valores razonables no es significativa.

c) Requisitos para aplicación del modelo de revaluación

Para poder aplicar el modelo nuestra norma exige que sea aprobado por el órgano de administración, para lo que será necesario:

- que exista documentación respaldatoria de la medición aplicada a los bienes;
- una política contable escrita y aprobada previamente por el mismo órgano de administración en la que se describa el método de valuación y;
- un mecanismo de control para asegurarse que esta política haya sido aplicada.

d) Tratamiento contable

d.1) Tratamiento contable de depreciación acumulada

Nuestra norma bajo análisis plantea dos opciones, a criterio del emisor:

- Recalcular el valor de origen del bien y su amortización acumulada en proporción al importe revaluado.
- Eliminar la depreciación acumulada contra el activo e incrementar el valor del bien de uso al valor revaluado.

Para un mejor entendimiento, creemos pertinente introducir un caso de ejemplo que desarrollaremos a lo largo del tratamiento contable de este método.

Bien de uso

Método de amortización: línea recta

Años de vida útil:	10
Valor de incorporación:	50000
Fecha alta:	01-03-11
Cierre de ejercicio:	31-12-14
Año de cierre:	2014
Cuota de amortización	5000
Revaluación al cierre 2014:	45.000
Valor residual antes de revalúo	30000

Cálculos

Opción 1

Si aplicamos una regla de tres simple...

Años	V. Origen estimado
6 _____	\$ 45.000
10 _____	\$ 75.000

De aquí surge que el BU debe quedar valuado en \$ 75.000 y con una amortización acumulada de \$ 30.000 (diferencia entre \$ 75.000 y \$ 45.000). Por su parte, el Saldo por revalúo es la diferencia del valor revaluado y el valor residual del bien de uso al momento de la revaluación.

Opción 2

En este caso sólo debemos dar de baja la amortización acumulada y reconocer el mayor valor del activo contra la cuenta saldo por revaluación

Asientos

Alta			
Bien de Uso		50.000	
	Caja		50.000
Depreciación al 31/12/2013			
Amortización		15.000	
	Amortización acumulada		15.000
Depreciación 2014			
Amortización		5.000	
	Amortización acumulada		5.000
Tratamiento de amortización acumulada – op. 1			
Bien de Uso		25.000	
	Amortización acumulada		10.000
	Saldo por revalúo		15.000

Tratamiento de amortización acumulada – op. 2		
Amortización acumulada	20.000	
Bien de Uso		20.000
Bien de Uso	15.000	
Saldo por revalúo		15.000

d.2) Tratamiento contable de la revaluación

El tratamiento que se le otorga a la revaluación en nuestra norma, es para el caso del ejemplo planteado, el siguiente:

- Reconocimiento inicial del mayor valor de los activos: Cuando se aplica por primera vez el modelo, debe acreditarse la cuenta “Saldo por revaluación” o similar, como quedó expuesto en el ejemplo anterior, salvo que anteriormente el bien de uso haya arrojado una desvalorización por aplicación del límite del valor recuperable⁵ ya que en este caso, primero deberá reversarse dicha desvalorización con cargo al resultado del ejercicio y, si existiera remanente, se imputará a saldos por revaluación.
- Reconocimiento posterior del mayor valor de los activos: debe acreditarse la cuenta “Saldo por revaluación”, pero debe considerarse que si se ha aplicado una desvalorización con motivo de un revalúo con cargo al resultado de un ejercicio anterior (revalúo en menos de su valor original), primero deberá reversarse esta desvalorización contra resultado del presente ejercicio y, en caso de existir remanente, se imputará a la cuenta saldo por revaluación. Cabe aclarar que existe un límite para el cargo a resultados que se produce con motivo de la reversión por desvalorización, explicitado en nuestra norma: *“...no podrá superar al de la pérdida original reducida por la depreciación adicional que se hubiera reconocido de no haberse registrado la desvalorización o baja de valor.”* Esto es completamente razonable, ya que no correspondería cargar al resultado de este período, un cargo de depreciación que no se ha devengado en este período y en realidad, que no se ha devengado en ninguno, por haberse considerado el bien en cuestión reducido en valor en ejercicios anteriores.

⁵ Límite de valor recuperable: Establecido en R.T. n° 17 punto 4.4.1. determina que ningún activo o grupo homogéneo de activos podrá presentarse en los estados contables por un importe superior al mayor importe entre:

- a) su valor neto de realización
- b) su valor de uso

Retomando el caso de ejemplo anterior, pero consideramos que anteriormente se habría reconocido una desvalorización del bien por \$1000

Datos

Fecha desvalorización:	31-12-12
Valor residual antes de desv.:	35.000
Valor residual luego de desv.:	34.000
Cuota de amortización 2014	4.900
Diferencia de amortizaciones (5000-4900)	100

Asientos

Desvalorización 31/12/2012			
Resultado por desvalorización		1.000	
	Bienes de uso		1.000
Depreciación 2014			
Amortización		4.900	
	Amortización acumulada		4.900
Reversión desvalorización			
Bienes de uso		26.000	
	Amortización acumulada		10.100
	Reversión desvalorización		900
	Saldo por revalúo		15.000

- o Reconocimiento del menor valor de los activos no corrientes: Cuando se reduzca el valor del bien con motivo de una revaluación la contrapartida se hará contra resultado del ejercicio, salvo que previamente exista un saldo por revaluación el cual deberá agotarse (a nivel del bien) y en caso de reducir aún más el valor del bien, la diferencia se imputará a resultado del ejercicio. Existe un límite para esta reversión de la revaluación: “no podrá superar el monto de la revaluación neta de su depreciación, contenido en el importe contable del correspondiente activo.”

Retomando el ejemplo original, y considerando que el revalúo fue realizado al cierre de ejercicio 2014 y la amortización acumulada se ha contabilizado bajo la opción 1, los saldos al cierre del año 2015, serían los siguientes:

Saldos

Bienes de uso:	\$ 75.000
Amortización Acumulada:	\$ 37.500 ($75.000 \div 2$)
Valor Residual:	\$ 37.500

Bajo este supuesto consideraremos que a fecha de cierre del año 2015, el bien es revaluado a un importe equivalente a \$ 20.000. Veamos su contabilización.

Datos		
Fecha desvalorización:	31-12-15	
Valor residual antes de desvalorización.	37.500	(45.000-7.500)
Valor residual luego de desvalorización.	20.000	(nuevo revalúo)

Cálculos

Años	V. Origen estimado
5 _____	\$ 20.000
10 _____	\$ 40.000

Aquí vemos que el Bien de Uso debe quedar valuado por \$ 40.000 y que la amortización acumulada estimada para el nuevo valor es de \$ 20.000 ($(40.000/2) \times 2$)

Asientos

Tratamiento en Revaluación "en menos"		
Resultado por desvalorización	5.000	
Saldo por revalúo	12.500	
Amortización acumulada	17.500	
Bienes de Uso		35.000

d.3) Tratamiento del Saldo por revaluación

La cuenta Saldo por Revaluación es una partida integrante del patrimonio neto del ente. Ésta absorbe para los bienes de uso lo que en otros activos (como bienes de cambio) serían resultados positivos por tenencia. De esta manera, estos revalúos, no implican un mayor resultado para el ente.

Sin embargo, la norma establece que deberá desafectarse esta cuenta y pasarla a formar parte de resultados no asignados (sin pasar por el estado de resultados), optando por alguna de las siguientes opciones:

- Cuando se produzca la baja del elemento o en un momento posterior.
- Una parte del saldo sea trasladado a medida que el activo sea consumido por la entidad: el importe será la diferencia entre amortización calculada sobre el valor revaluado y la calculada a partir de su importe original. En caso ejemplo original sería $(50.000/10)-(75.000/10)=2.500$

Transferencia de resultados no asignados		
Resultado por desvalorización	2.500	
Resultados no asignados		2.500

Al optar por una de las alternativas expuestas, implicaría una política contable, por lo que si el ente emisor decide cambiar de criterio, deberá ser de aplicación una modificación de resultados de ejercicios anteriores de la sección 4.10 de R.T. nº 17. Nótese que no se afectará resultados de ejercicios anteriores por la primera aplicación del método por revaluación, ya que es una excepción explícita en la norma (punto 8.3 de R.T. nº 17).

Es necesario aclarar que el saldo por revaluación no es distribuible ni capitalizable en tanto no se produzca su desafectación a resultados no asignados.

d.4) Efecto en impuesto diferido

Nuestra norma, ha sido clara en cuanto a este tópico. En su punto 5.11.1.1.2.8., establece que las diferencias que ocasionen las revaluaciones con motivo de la modificación de su importe contable, no aceptado por los criterios impositivos, darán lugar al reconocimiento de pasivos/activos por impuestos diferidos.

Ahora bien, ¿como sería la aplicación de éste método? La norma explica que *“En todos los casos que tales diferencias tengan su contrapartida en saldo por revaluación, el débito por constitución del pasivo por impuesto diferido (PID), se imputará al mismo saldo de revaluación...”*.

El método del impuesto diferido, establece para los restantes casos (no para revalúos) como contrapartida a la cuenta de PID, una cuenta de resultado negativo “Impuesto a las Ganancias”, ya que de esta forma, se refleja contablemente un cargo a resultados por el impuesto devengado según bases contables, mientras que el impuesto a pagar, quedará determinado sobre bases impositivas, siendo la diferencia el impuesto diferido. En el caso de aplicación del método de revaluación, la norma nos plantea que se impute a una cuenta integrante del patrimonio neto, ¿por qué? Esto se debe a que contablemente la revaluación tampoco generó ningún resultado, por lo que el IG imputado

contablemente al resultado no se verá afectado por este método en el momento de reconocimiento del PID. Lo que debe imputarse al resultado de cada ejercicio en que se ocasione es la desafectación del PID, ya que este cargo a resultado (positivo) va a contrarrestar el importe no deducible de impuesto a las ganancias (según caso ejemplo \$ 875= \$ 2.500*0,35) que proviene de la mayor amortización contable por ser la base contable mayor que la base impositiva.

Finalmente, lo que hace este mecanismo es diferir el resultado positivo por el no pago de IG que provendría de la revaluación. Este se imputa a cada período ya que el resultado positivo se va produciendo con el devengamiento de la depreciación (o al producirse la baja), que es cuando surge la diferencia de resultado contable e impositivo.

Retomando el ejemplo original, veremos ahora cómo debería ser su registración contable para entes que aplican el método del impuesto diferido en sus balances:

Cálculos

Ejercicio 2014		Ejercicio 2015	
Base contable (V.R) 2014	45.000	Base contable (V.R) 2015	37.500
Base impositiva (V.R.) 2014	30.000	Base impositiva (V.R.) 2015	25.000
Diferencia	15.000	Diferencia	12.500
PID 2014=(15.000*0,35)	5.250	PID 2015=(12.500*0,35)	4.375

Asientos

Revalúo		
Bien de Uso	25.000	
Amortización acumulada		10.000
Saldo por revalúo		15.000
Registración PID		
Saldo por revalúo	5.250	
P.I.D.		5.250
Ejercicio 2015		
Amortización	7.500	
Amortización acumulada		7.500
PID	875	
Resultado ejercicio – IG		875

Suponiendo un resultado contable de \$10.000 en ejercicios 2014 y 2015, la conciliación con resultados impositivos, sería:

RESULTADOS	Ejercicio 2014	Ejercicio 2015
Rtdo. Contable	10.000	10.000
Diferencia amort.	0	2.500
Rtdo. Impositivo	10.000	12.500
IG a pagar	3.500	4.375

Por su parte, expresado en términos de Impuesto a las Ganancias

IG= 35%	Ejercicio 2014	Ejercicio 2015
IG contable	3.500	3.500
Reversión PID	0	875
IG a pagar	3.500	4.375

C) PROPIEDADES DE INVERSIÓN Y ACTIVOS NO CORRIENTES QUE SE MANTIENEN PARA SU VENTA

a) **Propiedades de Inversión**

La R.T. n° 31 establece un cambio respecto a la clasificación, medición y exposición de activos no corrientes. Introduce un nuevo concepto denominado Propiedades de inversión, en el que se incluirán “*las propiedades que se encuentren alquiladas a terceros a través de un arrendamiento operativo o se mantienen desocupadas con fin de acrecentamiento de valor a largo plazo, hasta su venta, con prescindencia de si ese destino de los bienes se corresponde o no con la actividad principal del ente.*”

Además aclara:

“No se incluyen en esta sección las propiedades de inversión que estén siendo utilizadas transitoriamente por su dueño en la producción o suministro de bienes o servicios o para propósitos administrativos, hasta que se decida su venta, las cuales se consideran bienes de uso y su medición contable se efectuará aplicando los criterios descritos en la sección 5.11.1 (Bienes de uso excepto activos biológicos).”

Medición contable:

La medición contable de estos bienes se efectuará a su costo original menos depreciaciones o a su valor neto de realización. Esta última opción es procedente en caso de que exista un mercado activo para el bien en cuestión o el precio de venta sea asegurado por contrato, de lo contrario su medición deberá efectuarse de acuerdo a la primera opción.

El tratamiento que brindaban la R.T. n° 17 y R.T. n° 9 a los bienes incluidos en este nuevo concepto, antes de ser modificada, era:

Para los propiedades en alquiler: se medían al costo menos depreciación acumulada, según la sección 5.11.1.1 (versión R.T. anterior a la modificación) y se incluían en rubro inversiones, salvo que esta fuera la actividad principal del ente, en cuyo caso, se exponían en bienes de uso

Bienes desocupados con fin de acrecentamiento de valor: Su medición era al costo menos depreciación acumulada y se exponían como inversiones.

En cuanto a aquellos bienes que estén siendo ocupados por el ente transitoriamente, se mantiene el criterio de medirlos de la misma forma que un bien de uso, pero recordemos que a diferencia de la medición anterior, la entidad emisora podrá optar por aplicar el modelo de revalúo ya expuesto.

b) Activos no corrientes que se mantienen para su venta (incluido aquellos retirados de servicio)

Aquí la nueva norma deja incluido aquellos activos no corrientes mantenidos para la venta y los bienes retirados de servicio, pero establece algunas reglas para que puedan ser considerados dentro de esta categoría:

-debe estar disponible para su venta inmediata.

-su venta debe ser altamente probable.

-debe existir expectativa de venta dentro del año siguiente al de su clasificación.

Anteriormente, no existía esta serie de requisitos para considerar un bien como “destinado a la venta”. Además, la norma introdujo algunas modificaciones en el último párrafo de la sección 5.11.2. de R.T. n° 17, las cuales tienen un efecto, a nuestro entender, no del todo claro.

Antes de la modificación, se establecía claramente que en caso de inversiones en inmuebles que se encuentren en proceso de producción, serían medidos como bienes de cambio en producción prolongada, y según R.T. n° 9, serían expuestos en rubro inversiones.

La actual redacción de la norma no es muy feliz en este aspecto ya que no deja establecido claramente su medición o exposición. Debido a su omisión, debemos entender que dichos bienes serán expuestos en Propiedades de inversión ya que:

-Para exponerse en bien de uso, debe ser destinado a la actividad principal del ente.

-Para exponerse como inversiones, no debe tratarse un inmueble

Es por esto que se entiende que aquellos inmuebles que se encuentren en construcción y sean destinados a propósitos de inversión deberán exponerse en Propiedades de Inversión, aunque la norma no aclare que se deban incluir aquellos inmuebles que aún no pueden ser alquilados por encontrarse inconclusos.

En cuanto a su medición, debemos entender que es de aplicación el tratamiento que se le otorga a propiedades de inversión, ya que no se establece nada específico en la R.T. para este tipo de bienes, aunque no resultaría lógico pretender aplicar un VNR o un costo para un bien en construcción.

CAPÍTULO III

BIENES DE USO Y SU IMPLICANCIA EN TRIBUTOS NACIONALES

Bajo este título, pretendemos dar un resumen de la implicancia que tienen los bienes de uso en los tributos nacionales. Se desarrollarán bajo cada uno de los principales tributos nacionales vigentes una mención a la normativa y una breve explicación de su incidencia en los resultados del ente, de manera de conocer cuál es el costo impositivo para estos bienes.

1) BIENES DE USO E IMPUESTO A LAS GANANCIAS (IG)

Este tributo grava las ganancias derivadas de un bien de uso en dos situaciones: por su venta o por la deducibilidad de su amortización. Es por esto que se tratarán por separado.

A) AMORTIZACIONES:

El todavía aplicado “gravamen de emergencia”, en el artículo 83 de LIG, establece la posibilidad de deducir fiscalmente el valor de amortizaciones. Para aquellos sujetos que practican balance, la base de cálculo y los años de vida útil no deberían ser muy diferentes a los contables, ya que la norma prevé un valor de incorporación similar al establecido por las normas profesionales y además no fija un período de amortización, sino que establece que debe ser la cantidad de años de vida útil probable⁶. Es llamativo que no exista norma que explicita los años de vida útil por tipo de bien, ya que se podrían ocasionar diferencias en el cargo a resultados. Así expone Atchabaian (2000):

"No existe norma alguna en la ley ni en el reglamento sobre cálculo de la vida útil..."

Tampoco existe una definición sobre qué debe entenderse por vida útil. A veces se

⁶ La norma además fija que es admisible otra base para el cálculo de la amortización, como unidades producidas, horas trabajadas, u otros, cuando sea justificable. Es llamativo que la ley o su decreto reglamentario, no establezca un procedimiento de comunicación al ente recaudador, ya que luego el organismo podría desechar éste método en una posible fiscalización por considerarlo perjudicial al fisco, y el contribuyente se vería obligado a tributar la diferencia con accesorios y multas en su caso, o recurrir a la justicia.

supone que la vida útil se prolonga por tanto tiempo como puede continuar siendo usado un bien. Sin embargo, no es así; la vida útil termina cuando la utilización del bien deja de ser económicamente ventajosa. A partir de allí, aunque se lo utilice, no se computan amortizaciones, porque la sola conservación del bien, de por sí, constituye un aumento de costo por pérdida paulatina de su eficiencia. Este concepto de vida útil económica no se halla establecido en disposición alguna, pero en el curso de los años de aplicación de los impuestos a los réditos y a las ganancias se ha establecido, en forma muy arraigada, la costumbre de calcular la vida útil impositiva en períodos más breves que su vida física".

Esta falencia de la normativa provocó controversia entre el fisco y los contribuyentes⁷, puesto que en varios casos difería el plazo de vida útil estimado por el contribuyente, al pretendido por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). En estos casos el organismo recaudador intentó hacer rectificar las declaraciones juradas y pagar el tributo "omitido" por el contribuyente, haciendo de aplicación además las multas establecidas en la Ley de Procedimiento tributario, en su artículo 45 y en algunos casos se lo pretendió encuadrar en defraudación del artículo 47 (cuando existe dolo por parte del contribuyente).

Afortunadamente, esta situación quedó esclarecida con el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) del 22 de mayo de 2012 en la causa DGI (en autos c/Telec. Int. Telintar S.A.). (TF 20.343 I), con lo que la Administración no podrá cuestionar la vida útil estimada por el contribuyente, mientras este se mantenga dentro de parámetros lógicos y justificados.

Así expone la CSJN en considerando número 7 del mencionado fallo:

"...ante la ausencia de toda precisión normativa y al no exigir la ley más que una estimación "probable"- debe entenderse que la determinación de la vida útil de los bienes de uso a los fines de la amortización ha sido deferida, en principio, a la estimación que razonable y ponderadamente efectúe el contribuyente."

"... para descalificar el plazo de amortización establecido por el contribuyente, la AFIP debe apoyarse en motivos categóricos, que demuestren claramente la ausencia de razonabilidad en el cálculo de la vida útil efectuado por el contribuyente o su notorio apartamiento de los criterios contables usualmente seguidos a tal fin."

Luego de pronunciado este fallo y para evitar mayores conflictos, la AFIP recepta el criterio expuesto por la CSJN mediante la Instrucción General (SDG ASJ-AFIP) 7/2012, de fecha 11/07/2012.

⁷ Ver fallos: Telecom Argentina SA, TFN Sala C (06/04/2005), Alto Palermo Shopping Argentina SA, TFN (04/11/2005), Oleoducto Trasandino Argentina SA c/DGI, CSJN (08/04/2008), Centrales Térmicas Patagónicas SA, CNACAF, Sala II (26/02/2009) y Oleoducto del Valle S.A. – CSJN (16-2-2010)

B) RESULTADO DERIVADO DE LA VENTA

Aquí es necesario distinguir el tipo de sujeto alcanzado, ya que el tratamiento que ha brindado la ley a lo largo de los años, ha sido distinto para los conocidos como “sujetos empresa” (haciendo referencia a aquellos que encuadran en el artículo 2, inciso 2 de LIG) y aquellos que no son sujeto empresa, pero que se encuentran alcanzados por el tributo por la obtención de rentas periódicas que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación, encuadrados en su artículo 2, inciso 1.

En cuanto a los sujetos empresa la ley no ha tenido variantes, ya que los resultados que provengan de la venta de estos bienes van a quedar alcanzados por la teoría del balance. Ésta teoría determina que todos los beneficios que obtengan los responsables del artículo 69 de la LIG (S.A., S.R.L., S.C.A., A.C., Fundaciones, etc.), serán ganancias objeto del gravamen.

En cuanto a los sujetos no empresa, podemos decir que en principio, el resultado por la venta de bienes de uso, no estaría gravado ya que dicha operación, no implica la “permanencia de la fuente y su habilitación”, ni tampoco suele tratarse de rentas periódicas (teoría de la fuente). Pero la norma determinó en el inciso c) del artículo 2 la gravabilidad de los resultados obtenidos por la enajenación de bienes de uso en forma explícita. Éste inciso fue de cuestionada vigencia ya que sufrió algunas modificaciones mediante la vigencia de la ley n° 25.414, conocida como ley de superpoderes. Esta ley, agrego en el mencionado inciso, la gravabilidad de resultado de acciones, cuotas y participaciones, títulos, bonos y demás valores, pero posteriormente mediante la ley n° 25.556 con publicación el 28/12/2001, se derogó completamente este inciso, sin considerar la vigencia del anterior texto de la ley (el cual gravaba los resultados por venta de bienes de uso) y sin adaptar el restante texto de la norma.

Recientemente, la ley n° 26.893 promulgada en 20 septiembre de 2013 ha modificado la LIG, estableciendo nuevamente que los resultados de la disposición de bienes muebles amortizables sería gravada, dando por terminada las discusiones planteados para este tema a partir de su entrada en vigencia.

C) INSTITUTO DE LA VENTA Y REEMPLAZO

Este instituto, es establecido en el artículo 67 de la LIG, donde se fijan las condiciones y requisitos a cumplimentar para obtener el beneficio que deriva del mismo. Lo que se pretende es diferir el resultado positivo que se ocasionaría con la venta de un bien de uso. Esto se instrumenta mediante la imputación de lo que sería el resultado positivo por venta, al costo del nuevo bien de uso adquirido. Luego mediante las depreciaciones (que serán menores), se estaría tributando esa ganancia diferida en los años de vida útil del bien. Algunas condiciones para que el mecanismo sea procedente, es que entre las operaciones de venta y de compra de un bien de uso, no puede existir un plazo mayor

al año, ya que de superarse dicho plazo, pierde el beneficio y deberá imputar la totalidad de la ganancia al ejercicio en que venció el período permitido.

2) BIENES DE USO EN EL IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA (IGMP)

A) VALUACION

Como sabemos, el IGMP es un tributo nacional de base o cálculo patrimonial, aunque no grava la riqueza sino una renta presunta que se estima a partir de la valuación del activo del ente. Este tributo se complementa con el IG ya que si se determina IG en medida suficiente, no se ingresa IGMP, siendo que el ingreso de IG, es considerado pago a cuenta del IGMP para el mismo período fiscal.

Además, al verse en la obligación de ingresar el presente impuesto (cuando el IGMP es mayor que IG), se genera un saldo a favor utilizable en el IG de ejercicios futuros. Este cómputo tiene un límite temporal de 10 años y un límite cuantitativo: por período fiscal, no podrá computarse más de la diferencia entre el IG e IGMP del mismo período.

Vemos entonces la importancia que reviste para este tributo la valuación que se le asigna a los bienes de uso, ya que dependiendo de la actividad que desarrolle el ente, éstos revestirán gran importancia. Así la norma (resumidamente) expone:

Bienes adquiridos: costo de adquisición, menos depreciación

Bienes elaborados: costo de elaboración, menos depreciación

Bienes en curso de elaboración: suma de importes invertidos en el bien

Inmuebles:

- Adquiridos: costo de adquisición, menos depreciación
- Construidos: Al valor del terreno (costo), se le adicionan el valor de construcción y se le detrae la amortización ordinaria.
- En construcción: Al valor de costo del terreno, se le adicionan las sumas invertidas.
- Mejora: Sigue reglas de medición para inmuebles construidos o en construcción según corresponda.

En cada caso, es de aplicación el coeficiente de actualización (IPIM), dejado sin aplicación temporariamente a efectos impositivos desde el 1992, mediante sanción de ley 24.073, artículo 39.

En caso de inmuebles rurales, la norma lo reduce descontándole el 25% del valor fiscal de la tierra libre de mejoras, tomando su valor de la valuación proveniente del impuesto inmobiliario, o \$ 200.000, el que resulte mayor.

Además la norma establece un límite mínimo para los bienes, que es el avalúo que se fije para el impuesto inmobiliario (salvo en caso del inmueble rural), que además es el valor utilizado para la medición en caso de no conocer la fecha de ingreso al patrimonio o su valor de ingreso.

La ley proporciona mediciones especiales para los llamados activos biológicos, minas, canteras y contempla otras situaciones que exceden al objeto de este trabajo.

B) NO CÓMPUTO EN BASE IMPONIBLE

La ley que crea el IGMP, Ley 25063, establece en su artículo 12 que a los efectos de la liquidación del tributo no serán computables los bienes de uso:

- “...a) El valor correspondiente a los bienes muebles amortizables, de primer uso, excepto automotores, en el ejercicio de adquisición o de inversión y en el siguiente;*
- b) El valor de las inversiones en la construcción de nuevos edificios o mejoras, comprendidos en el inciso b) del artículo 4º, en el ejercicio en que se efectúen las inversiones totales o, en su caso, parciales, y en el siguiente...”*

Este es un punto que se suele olvidar a la hora de establecer los anticipos de IGMP en caso de existir⁸. El artículo 13 de RG (AFIP) 2011, la cual establece el régimen de anticipos para el mencionado tributo, establece que aquellos contribuyentes que hubiesen adquirido bienes de uso en el penúltimo ejercicio comercial a aquel al que corresponde imputar los anticipos, deben incluir al valor de dichos bienes en la base de cálculo del anticipo del tributo.

3) BIENES DE USO Y EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (I.V.A.)

Este impuesto grava la venta de cosa mueble, de bienes ubicados en el territorio del país, mientras la realicen los sujetos que en ella se determinan. En caso de que la actividad del sujeto sea la venta de cosa mueble, para estar gravado se requiere que exista habitualidad en estas operaciones.

A primer entender, parecería que al ser la venta de un bien de uso una actividad no habitual, no estaría gravada, pero el artículo 4, párrafo tercero, aclara esta situación al establecer que si se ha adquirido el carácter de sujeto pasivo (habitualidad en la venta en este caso), todas las ventas que sean

⁸ La propia AFIP, al establecer automáticamente los anticipos de IGMP en el sistema de cuentas tributarias de la página www.afip.gov.ar, en base a las declaraciones juradas presentadas, omite la existencia de lo establecido en el artículo 13 de RG (AFIP) 2011 y modificatorias.

relacionadas con la actividad, estarán bajo la órbita de este impuesto, “...con prescindencia del carácter que revisten las mismas para la actividad...”. De esta manera, quedan alcanzadas las transferencias de bienes muebles amortizables también para personas físicas con carácter de sujeto pasivo.

CAPÍTULO IV

NORMAS INTERNACIONALES

Particularmente, nuestra normativa en la R.T. n° 26 obliga, en su segunda parte, a los entes que se encuentran bajo el control de la Comisión Nacional de Valores⁹ (C.N.V.) a presentar sus estados contables de acuerdo a las normas internacionales de información financiera (NIIF), dejando abierta la posibilidad de optar por ellas a los restantes entes. Por lo tanto será de aplicación la Norma Internacional de Contabilidad NIC 16 en esos casos, y en los que quedan fuera de la obligación de presentar Estados Contables aplicando normas internacionales, se utilizará la reglamentación analizada en el apartado II), Resolución técnica n° 31.

1) ESTRUCTURA DEL INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (IASB) Y EMISIÓN DE NORMAS INTERNACIONALES

Las normas internacionales de contabilidad son emitidas en la actualidad por un organismo denominado “International Accounting Standards Board” (IASB), que posee una compleja estructura formada por oficinas encargadas de distintos aspectos. Expondremos un breve resumen del funcionamiento del mismo:

A) INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE FOUNDATION (IASCF)

Está formado por 22 consejeros que son nombrados por un comité monitor o consejo de vigilancia. El IASCF designa a su vez los miembros del Standard Advisory Council (SAC), el IASB y el International Financial reporting Interpretations Comittee (IFRIC).

Funciones que cumple dentro del IASB:

⁹ Siempre y cuando no posean una normativa especial regulada por la CNV como por ejemplo las aseguradoras, fondos comunes de inversión, fideicomisos y las partes de sus contratos, entre otras, y aquellas que califican como PYME.

- ❖ Distribución y recaudación de fondos provenientes de donaciones, que son administrados dentro de las distintas oficinas, según las demandas entendidas como prioritarias por el IASCF.
- ❖ Revisa anualmente las estrategias del IASB y su efectividad.
- ❖ Aprueba el presupuesto destinado al IASB y las bases para su financiación.
- ❖ Revisa las normas existentes, promoviendo otras nuevas.
- ❖ Establece y hace cumplir los procedimientos operativos para el IASB, IFRIC y SAC.
- ❖ Supervisa e interviene en determinados aspectos del proceso de elaboración de las normas.

B) IASB:

Este organismo fue creado a partir de su antecesor International Accounting Standard Comitee (IASC), el cual a través de una serie de importantes modificaciones surgidas de la presión internacional de organismos con alta influencia, como la SEC (Security Exchange comitee) representante de la bolsa de valores mas grande del mundo en el momento, EEUU, se vio forzada a reestructurarse. Entre estas modificaciones se incluyeron la disminución en el número de miembros del comité de discusión que de entre 60 y 75 pasó a 16 en el actual IASB, la exigencia de tiempo completo a sus miembros ya que en IASC sólo existían 2 miembros con dedicación exclusiva, y pasó a considerarse la aptitud técnica por encima de la procedencia geográfica.

En abril de 2001 el IASB asume la competencia de la creación de normativa contable internacional y cada miembro tiene derecho a un voto.

C) IFRIC:

Elabora las interpretaciones de las normas. Si es que no existen más de tres votos en contra entonces las somete a la aprobación del IASB, para lo cual se requieren al menos 8 votos afirmativos. Sus miembros se reúnen cada 6 meses, y todas sus decisiones se toman en reuniones abiertas al público.

D) SAC:

Funciones principales:

- Aconsejar al IASB en su agenda de decisiones y prioridades de trabajo.
- Servir de enlace informativo entre el IASB y círculos empresariales y normativos de cada país.

- Aconsejar al IASB en diversos temas.

Tiene aproximadamente 40 miembros de diferentes países y especialidades que se reúnen con el IASB al menos 3 veces por año en reuniones abiertas al público.

2) COMPARACIÓN CON RESOLUCIONES TÉCNICAS

Las NIC se encuentran clasificadas y ordenadas por tema o rubro (ej. inversiones, inventarios, propiedad planta y equipo), de un modo visiblemente distinto a nuestras normas argentinas. En el caso de los bienes de uso, tenemos una NIC específica para entender cómo valuarlos, exponerlos, depreciarlos, darles de baja, etc. En las resoluciones técnicas, en cambio, deberemos remitirnos a la resolución técnica n° 17 si queremos saber cómo valuaremos nuestro activo, a las n° 8 y n° 9 para conocer la correcta exposición, y a la n° 16 para saber si cumple con los requisitos para ser considerado un activo, a la n° 31 para otros aspectos que puedan haber modificado o complementado a las anteriores, como es el caso del modelo de revaluación. Es así que para la comprensión de un tema específico como es “Bienes de uso” deberemos remitirnos a varias resoluciones técnicas y tener un conocimiento integrado de la normativa, mientras que en las NIC habrá un gran compilado del tema en una norma específica, numerando los párrafos, y separándolos en función del tema que tratan.

En cuanto a las definiciones, tenemos grandes diferencias, por lo que se deberá prestar especial atención si ya tenemos incorporados los conceptos de las normas argentinas para no cometer errores de interpretación.

A lo largo de su redacción, las NIC's utilizan gran número de ejemplos, lo cual, a nuestro juicio, las torna de más fácil lectura y nos permite graficarnos la situación general a la que se refiere el aspecto que ejemplifica. Teniendo en cuenta que en cada norma vamos a contar con las definiciones que serán utilizadas para la explicación del tema, ejemplos, fundamentos de la existencia de cada norma e interpretaciones anexas, su extensión y volumen es significativamente mayor a nuestras resoluciones, que suelen ser más precisas y generales, obligando al lector a conocer aspectos básicos, como es el marco conceptual antes de poder comenzar con el estudio de alguna situación particular.

3) ALCANCE

Dentro del título “alcance”, en su párrafo quinto, la NIC 16 menciona que deberá aplicarse la misma en aquellos bienes que estén siendo producidos aunque su fin último sea la inversión. Por contraposición a nuestras normas, donde, en la R.T. n° 9 y 31 se les da el siguiente tratamiento:

Bienes de uso:

“Son aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y o a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compras de estos bienes. Los bienes afectados a locación o arrendamiento se incluyen en inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada”.

Mientras que las inversiones son definidas por la R.T. n° 9 diciendo:

“Son las realizadas con el ánimo de obtener una renta u otro beneficio, explícito o implícito, y que no forman parte de los activos dedicados a la actividad principal del ente, y las colocaciones efectuadas en otros entes.

*Incluyen entre otras: Títulos valores - Depósitos a plazo fijo en entidades financieras - Préstamos - **Inmuebles y propiedades.**”*

Esta definición fue complementada y modificada por la R.T. n° 31, quedando la anterior para el resto de los bienes destinados a inversión que no sean inmuebles. Para ampliar temas referidos a valuación y exposición ver Capítulo II, título 3, Punto c) del presente trabajo.

Por lo que un inmueble construido con fines de ser alquilado a terceros o a modo especulativo, formará parte del rubro “Propiedades de Inversión” mientras esté siendo producido, dado que cumple con tener ánimo de obtener una renta (aunque sea a futuro). Mientras que si fuera construido para ser afectado a la actividad principal del ente estará en el rubro bienes de uso. Así es que entendemos que el espíritu de la norma busca resaltar el fin último de su construcción más allá del grado de avance para la clasificación en cuanto a temas de exposición, sin entrar en la diferencia de valuación.

Aunque parece ser sutil tal diferenciación ya que en un rubro o en otro el usuario tendrá conocimiento de la situación al remitirse a las notas, creemos que en una primera lectura de un balance, podría resultar en una captación distinta para el lector el tener una gran cifra como inversión en lugar de tenerla clasificada como bien de uso¹⁰.

¹⁰ Al exponerse como bien de uso, a nuestro entender, da al usuario la impresión que el ente necesita de un mayor capital inmovilizado para producir los resultados o para su funcionamiento, y no da la idea de renta “extra” futura que otorga un cuantioso número en inversiones.

Por otra parte, como se puede observar en la antes citada definición de bienes de uso, las resoluciones técnicas incorporan al rubro bienes de uso los anticipos por compra de ese tipo de bienes, lo cual marca otra importante diferencia con la NIC 16 ya que la misma no menciona la posibilidad de exponerlos en este rubro. Así es que, quedarán tratados según la NIC 39 *“Instrumentos financieros: reconocimiento y medición”*

4) RECONOCIMIENTO

Las diferencias que consideramos más importantes en este aspecto fueron las siguientes:

a) En el párrafo 8 la NIC nos indica que los repuestos que serán utilizados para reemplazar partes de propiedades, planta y equipo en el corto plazo, serán considerados como inventarios hasta el momento en que sean utilizados, llegado el cual, formarán parte del resultado del período. Según la R.T. n° 17, en su punto 5.11.1.1, enumera una serie de exigentes requisitos para poder activar las erogaciones posteriores a la incorporación del bien, efectuadas para su mantenimiento y reparación. (ver ANEXO A). Aquellos desembolsos que no los cumplan, serán tratados de acuerdo al último párrafo del mismo punto: *“Las restantes erogaciones posteriores a la incorporación del bien se considerarán reparaciones imputables al período en que estas se lleven a cabo”*.

Podríamos entender que la norma busca imputar las erogaciones al período que sean realizadas, dado que sino no hubiese enunciado con anterioridad las diferencias entre incorporarlo al activo del ente o a resultados. Pero siguiendo la letra exegética de la misma, al decir *“en que éstas se lleven a cabo”*, en lugar de referirse a aquellas, habla de las reparaciones y no del periodo. Por lo tanto las erogaciones en repuestos no se considerarán como gastos en el periodo que se adquieran para posteriores reparaciones, sino que afectarán el resultado del ejercicio en que se produzca la efectiva reparación. La activación se hará en forma transitoria en el rubro *“Otros activos”*. Según la R.T. n° 9, se definen los bienes de cambio de la siguiente manera:

“Son los bienes destinados a la venta en el curso habitual de la actividad del ente o que se encuentran en proceso de producción para dicha venta o que resultan generalmente consumidos en la producción de los bienes o servicios que se destinan a la venta, así como los anticipos a proveedores por las compras de estos bienes”.

En igual sentido, según Fowler Newton, en su libro *“Contabilidad básica”*, se deben activar aquellas erogaciones que implican gastos en periodos futuros, como sería el caso de un elemento que fuera adquirido para la reparación de un bien de uso en ejercicios posteriores.

En conclusión, la única diferencia que se observa entre las normas, es en la denominación del rubro en que se incluirán en forma transitoria, hasta ser utilizados, los repuestos adquiridos para reparaciones. En la normativa argentina nunca formarán parte de un bien de cambio los utilizados para aquél fin.

b) La NIC 16 en su párrafo 13 da ejemplos de sustituciones frecuentes y de otras menos frecuentes. Según nuestra interpretación, esta diferenciación es al sólo efecto de hacer más gráfica la ejemplificación, pues tienen el mismo tratamiento contable. Si la sustitución cumple con los requisitos enunciados en el párrafo 7, esto es, se pueden medir los importes de la transacción con fiabilidad y es probable que la entidad obtenga beneficios económicos futuros derivados de los activos incorporados, entonces, se reconocerá el bien remplazado como activo, caso contrario será un gasto.

Respecto al tratamiento del bien que se da de baja para ser reemplazado, nos remitiremos al párrafo 70 y 71 de la NIC. Debemos acreditar el elemento que se reemplazará por su importe en libros¹¹, contra una cuenta de resultado. El resultado neto de la operatoria dependerá de la diferencia entre este importe en libros y el precio del nuevo bien adquirido.

Respecto a los requisitos para la activación posterior a la activación primera de un bien de uso, la norma argentina R.T. n° 17 en su punto 5.11.1.1 b) es clara en la necesidad de haberse amortizado separadamente para poder incorporarlo al activo. (ver ANEXO A), por lo que de no ser así tendremos que afectar el estado de resultados reconociendo un gasto por el total del valor de adquisición del nuevo componente.

c) En el párrafo 14, la norma internacional contempla la activación de inspecciones periódicas que sean necesarias, dando como ejemplo una aeronave. Aclara que esta posibilidad no depende de que se hayan sustituido partes o no como resultado del análisis. Además, agrega, *“se dará de baja cualquier importe en libros procedente de una inspección previa que permanezca en la citada partida y sea distinta de los componentes físicos no sustituidos”*. Así, entendemos que el tratamiento a dispensar a este servicio activable será idéntico al de la sustitución de bienes vista en el punto anterior.

Para la contabilización de una situación semejante en la Argentina, tendremos que afectar el estado de resultados reconociendo un gasto por el total de la erogación, ya que los servicios de inspección y mantenimiento no están contemplados en modo alguno entre las posibilidades de activación.

¹¹ Según la sección “Definiciones” de la NIC 16, este importe en libros es el valor de incorporación del bien menos las amortizaciones acumuladas y menos las desvalorizaciones (si es que las tuviera).

5) MEDICIÓN EN EL MOMENTO DEL RECONOCIMIENTO

d) Una gran diferencia que tenemos entre nuestras resoluciones y este apartado de la NIC 16, es la previsión en estas últimas del costo de desmantelamiento y rehabilitación del lugar donde operan los bienes. En el párrafo 16 dice: *“El costo de propiedades, planta y equipo comprende: ... c) la estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurra una entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un período determinado, con propósitos distintos del de la producción de inventarios durante tal periodo”*.

En cambio nuestra contabilidad es más rigurosa. En el punto “4.2.6. Bienes producidos” dice que el proceso de activación cesará cuando el bien de uso construido alcance los niveles de producción especificados en el proyecto inicial de producción, y no prevé en ningún caso (ver ANEXO C) la activación de este tipo de erogaciones. Es importante tener presente que la NIC permite a su vez, el reconocimiento como activo según la NIC 2, Inventarios, de estos costos de desmantelamiento en el caso que el bien se haya utilizado en determinado período para producir inventarios.

Esta inclusión de costos de desmantelamiento fue realizada en el año 2008 por las modificaciones a la NIC 16¹².

e) Respecto de los trueques de un activo no monetario por otro, la NIC nos dice en su párrafo 24:

*“... Algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios ... El costo de dicho elemento de propiedades, planta y equipo se medirá por **su valor razonable**, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado ... Si la partida adquirida no se mide por su valor razonable, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado.”*

Veamos qué dice al respecto nuestra R.T. n° 17 en su punto 4.2.4 *“Bienes incorporados por trueque”*.

¹² Interpretación 7 NIC 16: *“El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo incluirá los costos de su desmantelamiento, retiro o rehabilitación de la ubicación, cuando constituyan obligaciones en las que incurra la entidad como consecuencia de la instalación del elemento. Este costo también incluirá los costos de desmantelamiento, retiro o rehabilitación de la ubicación, cuando constituyan obligaciones en las que incurra la entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos de la producción de inventarios durante el mismo. La versión previa de la NIC 16 incluía, dentro de su alcance, sólo los costos incurridos como consecuencia de la instalación del elemento.”*

*“Salvo en el caso indicado en el párrafo siguiente, la medición original de estos bienes se efectuará a su **costo de reposición** a la fecha de incorporación, de acuerdo con la sección 4.3.3 (Determinación de costos de reposición), reconociendo el correspondiente resultado por tenencia del activo entregado.*

Cuando se truequen bienes de uso que tengan una utilización similar en una misma actividad y sus costos de reposición sean similares, no se reconocerán resultados y la medición original de los bienes incorporados se hará al importe de la medición contable del activo entregado.”

Aquí podemos observar que la diferencia principal es el concepto utilizado. Por un lado, la NIC 16 nos pide medir el activo recibido en el trueque por el valor razonable. Según el plan general de contabilidad de España, cuando hace alusión a la definición de la NIC de este concepto, dice:

*“Por lo que se refiere a la valoración inicial, tanto en el nuevo modelo (haciendo alusión al nuevo modelo incorporado por las NIC) contable, como en el anterior, con carácter general, todos los elementos patrimoniales deben valorarse en el momento inicial por su precio de adquisición, que en ocasiones se materializa expresamente en la norma como el valor razonable del elemento patrimonial **adquirido**...”*

Por lo tanto, el valor razonable, es entendido en España como un valor de entrada. La NIC resulta necesario complementarla con doctrina u otras normativas ya que cuando lo define lo hace diciendo: *“Valor razonable es el importe por el cual un activo podría ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua”*. De este modo, no aclara si es el importe de entrada del bien, o sea el monto que la entidad deberá pagar para ese intercambio, o si se refiere al monto que la entidad obtendrá por su venta. Tampoco menciona la inclusión de la sumatoria de las erogaciones que hacen a la adquisición de un bien, como transporte, descarga, seguro, etc.

Con respecto a la R.T. el costo de reposición, definido en nuestra norma en el punto 4.3.3. “Costos de reposición” (ver ANEXO C), es bastante más amplio y explícito en su enunciado, e incorpora todos los costos necesarios para la readquisición de un bien, medidos en términos de su reposición, es decir al valor que sería necesario para volver a adquirirlos al momento de su medición. También agrega algunos ejemplos de los sitios que pueden ser tomados como referencia para ello.

En conclusión, entendemos que el valor razonable es un valor equivalente al costo de reposición, por lo que la medición de la incorporación del bien adquirido como consecuencia de un trueque será al mismo importe en ambas normativas. Así es que, aunque este trabajo busca resaltar las

diferencias y no similitudes de la evolución hacia el contexto internacional, nos pareció de suma importancia tratar este tema, que muestra un claro ejemplo de conceptos nuevos que podrían dar lugar a confusión y requerirnos un estudio adicional.

Siguiendo con el análisis de los bienes incorporados por trueque, veremos la excepción que hacen cada una de las normas a la medición preferida que mencionamos anteriormente. En el caso de la NIC, no utilizaremos el valor razonable cuando la transacción no tenga carácter comercial o no se cuente con un valor fiable, a diferencia de la R.T. que hace la excepción al costo de reposición cuando los bienes intercambiados tengan similar utilización y valor.

Anteriormente, la NIC se acercaba más a la R.T., veamos la modificación introducidas en el año 2008. Interpretación 8 de la NIC 16:

*“La entidad medirá las partidas de propiedades, planta y equipo adquiridas a cambio de un activo o activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios, por su valor razonable, a menos que la permuta **carezca de carácter comercial**. En la versión previa de la NIC 16, la entidad medía el activo adquirido por su valor razonable, a menos que los activos intercambiados **fueran similares**.”*

Tras la evolución de la NIC, deja de interesar en la medición la finalidad o utilización de los activos que se intercambian.

6) DEPRECIACIÓN

f) Siguiendo con las diferencias, no podemos dejar de resaltar la presentada en el párrafo 43 de la NIC, donde dice: *“Se depreciará de forma separada cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento.”* Por lo tanto no nos deja la opción de evaluar la conveniencia de depreciar por separado los elementos significativos. En nuestras normas, en cambio, la posibilidad está prevista ya que la R.T. n° 17 no lo prohíbe, y en el punto antes visto, *5.11.1.1 medición contable*, exige para la activación de las mejoras y reparaciones, la depreciación separada del componente en cuestión. Es así que entendemos que sólo lo permite.

En los párrafos siguientes, la NIC dedica un extenso detalle del modo en que se depreciarán los activos, las consideraciones a tener en cuenta para la elección del método y los tipos permitidos, importe depreciable y ejemplos.

Otro aspecto que nos parece importante resaltar es que la norma, en su párrafo 57 exige la evaluación de la vida útil, la que se hará teniendo en cuenta los aportes que haga el bien a la entidad y el tiempo que a ella servirá por sobre las consideraciones de tipo económico, aclarando que se trata de una cuestión de criterio, que será evaluada por la entidad. Por lo tanto entendemos que si un determinado bien, por ejemplo una máquina que sella y clasifica los tipos de cajas, puede ser utilizada con un máximo de 10 años por ley, pero la entidad la reutilizará en otros procesos como clasificación de cajas, en ese caso, podrá ser amortizada en los años en que efectivamente dará beneficios a la entidad, por más que no posea valor para entonces, o sólo tenga un valor residual.

g) En el caso de siniestros, tendremos que tener cuidado ya que la NIC 16 en el párrafo 66 nos pone una importante limitación para reconocer el resultado por compensación de una pérdida de valor, que no teníamos en nuestras Resoluciones:

“66 El deterioro del valor o las pérdidas de los elementos de propiedades, planta y equipo son hechos separables de las reclamaciones de pagos o compensaciones de terceros, así como de cualquier compra posterior o construcción de activos que reemplacen a los citados elementos, y por ello se contabilizarán de forma separada, procediendo de la manera siguiente:

...c) la compensación de terceros por elementos de propiedades, planta y equipo que hubieran visto deteriorado su valor, se hubieran perdido o se hubieran abandonado se incluirá en la determinación del resultado del periodo, en el momento en que la compensación sea exigible.”

En nuestras normas hubiésemos hecho, al momento en que el seguro nos reconoce el reintegro de la pérdida:

Transferencia de resultados no asignados		
Seguros a cobrar (A)	2.500	
A Indemnizaciones de seguro ganadas (R+)		2.500

En cambio de ello, al reconocer la ganancia al momento en que sea exigible la compensación, no podremos reconocer el activo y por consiguiente nos quedará la ganancia en el ejercicio en que efectivamente corresponda su exigibilidad.

CONCLUSIONES

Como ha quedado expuesto, la normativa respecto de bienes de uso a lo largo del tiempo y de los diferentes países ha sido variada.

Particularmente en la Argentina, entendemos que la fortuna de la valuación del rubro trabajado ha sido determinada en gran parte como consecuencia de la crisis en la moneda nacional, siendo el modelo de revalúo una forma de reconocer en el balance una mayor riqueza producto de encontrarse los valores de estos bienes reconocidos en una moneda histórica. Nuestra opinión se funda en que la aplicación de revalúos técnicos en la Argentina ha sido motivada por:

- en un primer momento por la primera devaluación importante en febrero de 1981, la cual pone en práctica la aplicación de valores corrientes mediante la resolución 148/81 de CPCECF.
- en febrero de 2002 con la enorme emergencia se permitió la utilización de valores corrientes mediante la resolución 241 de la FACPCE.
- en enero de 2012, comienzan a aplicarse nuevamente estos revalúos mediante RT31, ya no producto de una crisis marcada pero sí de una caída sostenida del poder adquisitivo de la moneda, la cual tiene efecto acumulativo importante.

Bajo este sistema de revalúo, al buscarse una tasación de un bien adquirido hace tiempo atrás, se verá reflejado una mezcla de conceptos que dieron lugar al aumento de valor de los bienes: pérdida del poder adquisitivo de la moneda y el mayor valor real que podría tener el bien de uso. Así al reconocer parcialmente el resultado inflacionario, se estaría incluyendo en la cuenta Saldo por Revalúo parte de lo que debió haber sido RECPAM, provocando que estos últimos resultados no sean segregados y expuestos en el estado de resultados, lo cual atenta contra la veracidad y confiabilidad de la información expuesta.

Es de reconocer que resulta provechoso el hecho de reconocer el mayor valor de los bienes de uso siendo además el criterio adoptado internacionalmente, por lo que refleja una tendencia hacia la armonización de nuestras normas nacionales a las internacionales, lo cual provoca que la información emitida por nuestro país sea mayoritariamente comparable. De hecho, como resultado de este trabajo donde se muestran las diferencias existentes entre las normativas internacionales con las argentinas se hace difícil, mas allá de las particularidades mencionadas en cuanto a la presentación de las normas, encontrar diferencias sustanciales que se traduzcan en informaciones alejadas.

Confiamos en que esta evolución no se verá reversada por futuros hechos económico-financieros. Además creemos que para lograr una evolución verdadera será necesario reconocer el efecto inflacionario, de fuerte incidencia en nuestro país.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Consejo Profesional de Ciencias Económicas Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA). (1981) “*Modificaciones y aclaraciones sobre criterios de valuación*”. Resolución 148/81, recuperada de <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/35000-39999/38672/norma.htm> [Marzo 2014].
- DGI (en autos Telec. Int. Telintar SA.) (2012). (TF 20.343 I). Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN). Recuperado de www.errepar.com
- Delegación del ejercicio de atribuciones legislativas. Materias determinadas de su ámbito de administración. Emergencia pública. Alcances. del 2001, n° 25.414. Recuperado de <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/65000-69999/66559/norma.htm>
- Derógase la Ley n° 25.414 por la que se habían delegado en el P.E.N. facultades legislativas del 2001, n° 25.556. Recuperado de <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/70000-74999/71094/norma.htm>
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, *Observaciones Recibidas sobre PRT 21*, Consejo Emisor de Normas Profesionales, recuperado de http://www.facpce.org.ar/web2011/Noticias/noticias_pdf/observaciones_prt21.pdf [marzo 2014].
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (Ed.) (2012, versión 2.8). Resolución Técnica N°6/1984 “*Estados contables en moneda homogénea*”, Buenos Aires: Errepar.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (Ed.) (2012, versión 2.8). Resolución Técnica N°8/1987 “*Normas generales de exposición contable*”, Buenos Aires: Errepar.

- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (Ed.) (2012, versión 2.8).
Resolución Técnica N°26, Buenos Aires: Errepar.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (Ed.) (2012, versión 2.8).
Resolución Técnica N°9/1987 “*Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios*”. Buenos Aires: Errepar.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (Ed.) (2012, versión 2.8).
Resolución Técnica N°16/2000 “*Marco conceptual de las normas contables profesionales distintas a las referidas a la R.T. n° 26*”. Buenos Aires: Errepar.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (Ed.) (2012, versión 2.8).
Resolución Técnica N°17/2000 “*Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general*”. Buenos Aires: Errepar.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (Ed.) (2012, versión 2.8).
Resolución Técnica N°26/2009 “*Adopción de los Entandares Internacionales de Información Financiera del Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB) y de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (“NIIF para PyMES”)*”. Buenos Aires: Errepar.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (Ed.) (2012, versión 2.8).
Resolución Técnica N°31 “*Modificaciones de las resoluciones técnicas 9, 11, 16 y 17. Introducción al modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos*”. Buenos Aires: Errepar.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2002), Resolución 241/02, recuperado de: <http://www.facpce.org.ar:8080/infopro/categorias.php?categoria=1>
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, “*Proyecto de Resolución Técnica N° 9*”, Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría, recuperado de: http://www.facpce.org.ar/web2011/proyectos_consulta.html [marzo 2014].
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, “*Proyecto de Resolución Técnica N° 21*”, Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría, recuperado de: http://www.facpce.org.ar/web2011/files/proyectos_rt/proyecto_rt21.pdf [marzo 2014].
-

Fowler Newton, E. (Ed.) (2001) “*Cuestiones contables fundamentales*”. Buenos Aires: Ediciones Macchi.

Garvey, A.M. (2009). Apuntes de clase asignatura: “*Contabilidad internacional*”, Licenciatura en dirección y administración de empresas, especialidad contabilidad y auditoría, Universidad Nacional de Alcalá, Facultad de ciencias económicas y empresariales-

<http://www.rae.es/> [marzo 2014]

<http://www.economicas-online.com/docs/rt17.htm> [marzo 2014]

<http://www.ifrs.org/The-organisation> - 29 marzo 2014 [marzo 2014]

https://www.deloitte.com/assets/DcomCostaRica/Local%20Assets/Documents/Servicios/Audit/2011/10716-cr_IFRS_en_su_bolsillo_2011.pdf [marzo 2014]

Ley de Impuesto a las Ganancias. Modificaciones del 2013, n° 26.893. Recuperado de:

<http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/220000-224999/220131/norma.htm>

Ley de Impuesto a las Ganancias de 1997, n° 20628. (Ed. 2011). Buenos Aires: Errepar

Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta de 1998, n° 25.063. (Ed. 2011). Buenos Aires: Errepar

Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1998, n° 25.063. (Ed. 2010). Buenos Aires: Errepar

Ley modificación del Impuesto a las Ganancias, n° 24.073. Recuperado de:

<http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/472/texact.htm> [marzo 2014]

María del Carmen Rodríguez Ramírez en su publicación (2012). “*Revalúos de bienes de uso: peripecias de las mediciones a valores corrientes en Argentina*”. Recuperado de: www.errepar.com [marzo 2014]

Ministerio de la Presidencia de España (2007). “*Plan general de contabilidad*”- Boletín oficial del estado, martes 20 de noviembre de 2007.

Petti, A., Longhi, P., Biasi, L. (2012). *Entes Pequeños y Bienes de Uso. ¿Aplicación del método de la Revaluación o Uso de la Dispensa del Método del Impuesto Diferido?* 19° CONGRESO

NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS; Área I:
“CONTABILIDAD”. CABA: Osmar D. Buyatti.

Raimondi, C.A., y Atchabaian, A. (2000), *"El impuesto a las ganancias"* - 3a. ed. revisada y ampliada
- Ed. Depalma.

Soto, E. M. (2010), *"Contabilidad Ambiental Crítica al Modelo de Contabilidad Financiera"*.
Recuperado de <http://www.eumed.net/libros-gratis/2011a/919/indice.htm>. [Marzo 2014].

Stephen A. Z. (2012). *"La evolución del IASC al IASB, y los retos que enfrenta"*. Recuperado de:
<http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/viewFile/14687/12840>

Veiras A. y Paulone H. (2005), Valores corrientes: su uso en Argentina vs. la tendencia de las
Normas Internacionales, Congreso Metropolitano de Ciencias Económicas, 60° Aniversario,
ÁREA I: contabilidad y auditoría, recuperado de
http://www.tecnicasdevaluacion.com.ar/notas_y_articulos/Art.bdduso_def.pdf [marzo, 2014]

ANEXOS

ANEXO A: R.T. n° 17 SEGUNDA PARTE

5. Medición contable en particular.

5.11 Bienes de uso e inversiones en bienes de naturaleza similar

5.11.1. Bienes de uso y bienes destinados a alquiler

5.11.1.1. Medición contable

Su medición contable se efectuará al costo original menos la depreciación acumulada. Las erogaciones posteriores al reconocimiento inicial de un activo se incorporarán como un componente de éste cuando:

a) el desembolso constituya una mejora y sea probable que el activo genere ingresos netos de fondos en exceso de los originalmente previstos, ya sea por:

- 1) un aumento en la vida útil estimada del activo (respecto de la original); o
- 2) un aumento en su capacidad de servicio; o
- 3) una mejora en la calidad de la producción; o
- 4) una reducción en los costos de operación; o cuando:

b) las erogaciones se originen en tareas de mantenimiento o reacondicionamiento mayores que solo permitan recuperar la capacidad de servicio del activo para lograr su uso continuo, pero:

- 1) una medición confiable indique que toda la erogación o parte de ella es atribuible al reemplazo o reacondicionamiento de uno o más componentes del activo que el ente ha identificado;
- 2) la depreciación inmediatamente anterior de dichos componentes no haya sido calculada en función de la vida útil del activo del cual ellos forman parte, sino de su propio desgaste o agotamiento y a efectos de reflejar el consumo de su capacidad para generar beneficios que se restablece con las mencionadas tareas de mantenimiento; y
- 3) es probable que como consecuencia de la erogación fluyan hacia el ente beneficios

Las restantes erogaciones posteriores a la incorporación del bien se considerarán reparaciones imputables al período en que éstas se lleven a cabo.

ANEXO B: R.T. n° 17 SEGUNDA PARTE.

4. MEDICIÓN CONTABLE EN GENERAL.

4.2 Medición contable de los costos.

4.2.6. Bienes producidos

El costo de un bien producido es la suma de:

- a) los costos de los materiales e insumos necesarios para su producción;
- b) sus costos de conversión (mano de obra, servicios y otras cargas), tanto variables como fijos;
- c) los costos financieros que puedan asignárseles de acuerdo con las normas de la sección 4.2.7 (*Costos financieros*).

El costo de los bienes producidos no debe incluir la porción de los costos ocasionados por:

- a) improproductividades físicas o ineficiencias en el uso de los factores en general;
- b) la ociosidad producida por la falta de aprovechamiento de los factores fijos originada en la no utilización de la capacidad de planta a su "nivel de actividad normal".

Los importes correspondientes a cantidades anormales de materiales, mano de obra u otros costos de conversión desperdiciados, razonablemente determinables y que distorsionen el costo de los bienes producidos, no participarán en su determinación y deben ser reconocidas como resultados del período.

El "nivel de actividad normal" es el que corresponde a la producción que se espera alcanzar como promedio de varios períodos bajo las circunstancias previstas, de modo que está por debajo de la capacidad total y debe considerarse como un indicador realista y no como un objetivo ideal. El número de períodos a considerar para el cálculo de dicho promedio debe establecerse con base en el criterio profesional, teniendo en cuenta la naturaleza de los negocios del ente y otras circunstancias vinculadas, entre otros, con los efectos cíclicos de la actividad, los ciclos de vida de los productos elaborados y la precisión de los presupuestos.

Los bienes de uso construidos, normalmente estarán terminados cuando el proceso físico de construcción haya concluido. Sin embargo, en algunos casos, para que el activo pueda ser utilizado de acuerdo con el uso planeado, se debe cumplir además un proceso de puesta en marcha de duración variable, durante el cual se lo somete a pruebas hasta que las mismas indican que se encuentra en condiciones de operar dentro de los parámetros de

consumo y producción especificados en el proyecto inicial de construcción y considerados necesarios para lograr su viabilidad económica. En esta situación:

a) los costos normales directamente asociados con dicho proceso, incluyendo los de las pruebas efectuadas, deben agregarse al costo del bien;

b) cualquier ganancia que se obtuviere por la venta de producciones que tengan valor comercial deberá tratarse como una reducción de los costos referidos en el inciso anterior.

La activación de estos costos cesará cuando el bien alcance las condiciones de operación antes mencionadas y no se prolongará si con posterioridad a ese momento el bien fuera utilizado por debajo de su capacidad normal o generara pérdidas operativas.

ANEXO C: R.T. n° 17 SEGUNDA PARTE.

4.3. Determinación de valores corrientes de los activos destinados a la venta o a ser consumidos en el proceso de obtención de bienes o servicios destinados a la venta

4.3.3. Determinación de costos de reposición

Los costos de reposición de un elemento deben establecerse acumulando todos los conceptos que integran su costo original, expresados cada uno de ellos en términos de su reposición, a la fecha de su medición.

Deberán utilizarse precios de contado correspondientes a los volúmenes habituales de compra o, si éstas no fueran repetitivas, a volúmenes similares a los adquiridos.

Los precios que estén medidos en moneda extranjera, deben convertirse a moneda argentina utilizando el tipo de cambio del momento de la medición.

Los precios deben ser cercanos al cierre del período. En lo posible, deben ser obtenidos de fuentes directas confiables, como las siguientes:

- ❖ Cotizaciones o listas de precios de proveedores.
- ❖ Costos de adquisición y producción reales.
- ❖ Ordenes de compra colocadas y pendientes de recepción.
- ❖ Cotizaciones que resulten de la oferta y la demanda en mercados públicos o privados, publicadas en boletines, periódicos o revistas.
- ❖ Cuando lo anterior no sea factible, podrán emplearse aproximaciones basadas en:

Reexpresiones basadas en la aplicación de índices específicos de los precios de los activos de que se trate o de los insumos que componen su costo.

- ❖ Presupuestos actualizados de costos.

En casos especiales podrá recurrirse a tasaciones efectuadas por peritos independientes.