

## RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 48. REMEDIACIÓN DE ACTIVOS. ANALISIS INTEGRAL Y EFECTOS DE SU APLICACIÓN.

Autor: C.P.N. Esteban Carlos Reston - Universidad Nacional de Salta  
Profesor Regular Adjunto de la Cátedra de Contabilidad II con extensión a  
Contabilidad III - Antigüedad: 24 años

[esteban.reston@gmail.com](mailto:esteban.reston@gmail.com)

---

### RESUMEN

Este trabajo pertenece al área técnica y su objetivo es el análisis integral y los efectos de la aplicación de la Resolución Técnica N° 48 – Remedición de Activos. El contenido incluye básicamente los siguientes aspectos:

- Vigencia de la R.T. N° 48
- Alcance
- Objetivo
- Procedimiento para la obtención de los valores corrientes
- Registración contable del procedimiento de remedición
- Aspectos de exposición

Habida cuenta de la vigencia de la R.T. N° 31 relativa a la valuación de los Bienes de Uso, Propiedades de Inversión y otros activos no corrientes que se mantienen hasta la venta, se analizan las situaciones en las cuales el ente haya decidido seguir aplicando la misma política contable o decida aplicar la remedición de activos de la R.T. N° 48.

Remedir es volver a medir o valorar un bien en existencia, brindar un nuevo valor al bien objeto de la remedición. Teniendo en cuenta la heterogeneidad de los activos no monetarios la RT N° 48 establece un procedimiento de remedición de dichos activos a efectos de ajustarlos a valores corrientes.

En este trabajo, a través de una exposición de un ejemplo práctico, se analizan los efectos de la aplicación de la R.T. N° 48 desde el punto de vista contable como así también desde el punto de vista impositivo

Al no aplicarse el ajuste por inflación, esta normativa procura resolver el problema de la subvaluación de los activos no monetarios. Si los estados contables no son ajustados por inflación, se omite el reconocimiento del RECPAM (resultado por exposición al cambio del poder adquisitivo de la moneda). Por lo tanto, la normativa no resuelve el problema de la determinación y la exposición de los resultados cuando los estados contables se presentan en moneda heterogénea.

**PALABRAS CLAVE:** remedición, análisis, integral, aplicación

## 1. VIGENCIA

La primera parte de la Resolución Técnica N° 48 en su artículo 4° establece:

*“Recomendar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:*

*b) establecer su aplicación obligatoria por única vez al cierre del ejercicio que finalice desde el 31 de diciembre de 2017 y el 30 de diciembre de 2018 (ambas fechas incluidas);*  
*c) definir que cuando los estados contables indicados en el inciso b) anterior no puedan incluir la aplicación de esta resolución técnica, por razones de impracticabilidad, el ente deberá aplicar el siguiente procedimiento:*

- 1. los estados contables del período indicado podrán no incluir la aplicación de la remediación de activos contenida en esta resolución;*
- 2. en este caso, en estos estados contables deberá exponerse una nota que contendrá: las razones de la impracticabilidad, los principales activos sobre los cuales producirá efecto la remediación contable y la indicación de que en los próximos estados contables se expondrán las cifras comparativas incluyendo el efecto de la remediación de esta resolución;*
- 3. el siguiente estado contable que deba presentar el ente (intermedio o anual) contendrá el efecto de la remediación de activos al cierre del ejercicio completo anterior, para lo que se modificará la información comparativa del ejercicio anterior, como un ajuste de la información contable anterior y una nota explicativa de esta situación. Esta modificación no tendrá impacto en las decisiones tomadas en base a los estados contables del ejercicio anterior.”*

En el inciso b) de este artículo se observa que la F.A.C.P.C.E recomienda a los Consejos Profesionales la aplicación obligatoria de la R.T. N° 48 y establecer su vigencia para los ejercicios finalizados entre el 31 de diciembre de 2017 y 30 de diciembre de 2018.

Asimismo, el inciso c) establece que si los estados contables no aplican la R.T. N° 48, se debe realizar el siguiente procedimiento:

- Exponer en notas:
  - Las razones de su impracticabilidad
  - Los principales activos que se remediarán contablemente en el próximo ejercicio
  - La indicación de que en los próximos estados contables se expondrán las cifras comparativas con el ejercicio anterior, incluyendo los efectos de la remediación de activos
- Exponer la remediación de activos en los próximos estados contables, modificando la información comparativa del ejercicio anterior a efectos que incluya los valores remedidos, sin impactar en las decisiones tomadas en base a dichos estados contables.

## 2. ALCANCE

La segunda parte de la R.T. N° 48 señala que *“esta norma se aplica a la preparación de estados contables (informes contables preparados para su difusión externa) por parte de todos los entes, excepto aquellos que utilicen para su preparación las normas contables profesionales emitidas por esta Federación incluidas en la Resolución Técnica N°26 “Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (“NIIF para las Pymes)”*.

Es decir que la R.T. N° 48 es de aplicación obligatoria para todos los entes, excepto para aquellos entes que apliquen NIIF o NIIF para pymes.

A continuación, la R.T. N° 48 señala que *“están alcanzados por esta resolución técnica los activos definidos en esta norma, reconocidos en los estados contables.*

*Se exceptúan del alcance de esta resolución técnica los activos que el ente continuará midiendo a valores corrientes en los ejercicios posteriores al de aplicación de esta resolución técnica porque:*

- a. así lo requieren las normas contables aplicables, o*
- b. el ente decidió utilizar una opción de política contable prevista por las normas contables aplicables, tomada con anterioridad al ejercicio de aplicación de esta resolución técnica, o en dicho ejercicio, y el ente decide continuar aplicando ese criterio de medición como política contable con posterioridad al ejercicio de aplicación de esta resolución técnica.”*

Asimismo, en relación a los activos alcanzados por esta norma técnica, el último párrafo de la sección 3.2.1 establece que *“la remediación se realizará en todos los componentes del activo alcanzados por esta norma, aplicando el criterio de significación. Es decir, para aquellos activos en los que la diferencia resultante de la remediación no sea significativa se podrá optar por continuar con la medición contable aplicada por el ente (sin considerar esta norma).”*

En consecuencia, se exceptúan del alcance de la R.T. N° 48 a los siguientes activos:

1. Activos que se seguirán midiendo a valores corrientes porque:
  - Deben medirse a valores corrientes por disposiciones de las normas contables profesionales
  - El ente adoptó una norma contable, en un momento anterior al de la aplicación de la R.T. N° 48, que dispone la valuación de valores corrientes y dicho ente continuará aplicando ese mismo criterio con posterioridad al ejercicio de aplicación de esta norma técnica.
2. Activos cuya diferencia resultante de aplicar la remediación no sea significativa.

La diferencia resultante de la remediación no será significativa si su omisión o reconocimiento contable no genera cambios en las decisiones de los usuarios de la información contable.

### 3. OBJETIVO

La R.T. N° 48 establece que su objetivo *“es que un ente remida ciertos activos no monetarios, por única vez, a la fecha de cierre del ejercicio determinada en esta norma.”*

El objetivo de la norma se puede resumir en los siguientes puntos:

- 1) La remediación de ciertos activos no monetarios, es decir volver a medir o valorar determinados activos no monetarios
- 2) Los activos no monetarios serán remediados para aproximar su valor contable a sus valores corrientes
- 3) Los activos no monetarios que serán revaluados se encuentran enumerados en la sección 3.2.2 de la R.T. N° 48
- 4) La remediación se realiza por única vez para los ejercicios cerrados entre el 31/12/2017 y el 30/12/2018

### 4. OBTENCIÓN DE LOS VALORES CORRIENTES

El Anexo I de la R.T. N° 48 establece que *“los valores corrientes de los activos podrán obtenerse por el trabajo realizado por personal propio o mediante servicios de un tasador o*

*especialista en valuaciones que reúna condiciones de idoneidad y de independencia respecto de la entidad. La información que surja de este trabajo deberá estar documentada. Para la contabilización de las remediones de los activos deberá contarse con la aprobación del respectivo órgano de administración, según el tipo de entidad, lo que implicará la existencia de la documentación de respaldo de dicha medición que describa el método o la técnica de valuación adoptada.”*

La R.T N° 48 permite que la remedición de los activos sea realizada internamente por la empresa o mediante el servicio de un profesional o especialista en valuaciones. En ambos casos se exigen los siguientes requisitos:

- La aprobación posterior del órgano de administración, que es el encargado de la gestión y la representación de la sociedad para su aprobación.
- La existencia de la documentación respaldatoria correspondiente.
- La descripción del método de valuación adoptado.

## 5. PROCEDIMIENTO GENERAL

Con el objeto de llevar a cabo la remedición de los activos a valores corrientes, la sección 2.3 de la R.T. N° 48 establece lo siguiente:

*“a. Los activos cuya medición, antes de la vigencia de esta resolución técnica, no se efectuaba a valores corrientes deberán medirse:*

*a. Sobre la base de valores corrientes, de acuerdo con las disposiciones establecidas en la sección 3.2.2 de esta resolución técnica, o*

*b. Sobre la base del factor de revalúo informado como Anexo al artículo 283 de la ley 27.430, considerando la fecha en la que está expresada la medición contable de cada elemento y según lo establecido en la sección 3.2.3 de esta resolución técnica.*

*b. Para los activos incluidos en los rubros Bienes de Uso y Propiedades de Inversión y otros activos no corrientes que se mantienen para la venta (incluyendo los retirados de servicio) cuya medición, antes de la vigencia de esta resolución técnica, se efectuó a valores corrientes como consecuencia de que se ejerció una opción de las normas contables aplicables (donde existía la alternativa de medición al modelo de costo), el ente podrá optar por:*

*i. Continuar con la política contable anterior o*

*ii. Cambiar la política contable anterior y aplicar las disposiciones de esta norma.”*

Es decir que para realizar la remedición de los activos no monetarios a valores corrientes, se debe distinguir lo siguiente:

- Activos que no se medían a valores corrientes antes de la R.T. N° 48
  - Deben medirse a valores corrientes en base a las disposiciones de la sección 3.2.2 (Procedimiento preferible)
  - Deben medirse a valores corrientes en base al factor de revalúo de acuerdo a las disposiciones de la sección 3.2.3 (Procedimiento alternativo)
- Activos que se medían a valores corrientes antes de la R.T. N° 48, como los Bienes de Uso, Propiedades de Inversión y otros activos no corrientes mantenidos hasta la venta:
  - Continuar con la política anterior (R.T N° 31 – Modelo de Revaluación de Bienes de Uso)
  - Cambiar la política contable anterior y aplicar la R.T. N° 48 – Remedición de activos

## 6. COSTO ATRIBUIDO

El inciso c) de la sección 2.3 de la R.T. N° 48 establece que “*las mediciones resultantes (remediciones) de lo establecido en los incisos a. y b.ii. anteriores serán consideradas como costo atribuido al cierre del ejercicio de aplicación de esta resolución técnica.*”

Es decir que la medición a valores corrientes obtenida a través de la aplicación de la R.T. N° 48 (tratamiento preferible o tratamiento alternativo) se considera como costo a partir del cierre del ejercicio en el que se comienza a aplicar esta norma técnica.

## 7. REMEDIACIÓN DE LOS ACTIVOS NO MONETARIOS A SU VALOR CORRIENTE. PROCEDIMIENTO PREFERIBLE

La sección 3.2.2 de la R.T N° 48 detalla los activos no monetarios que deben remedirse a sus valores corrientes a la fecha de cierre del ejercicio. Las disposiciones establecidas en la norma técnica se exponen a través del siguiente cuadro:

Cuadro N° 1: Remedición de activos no monetarios

Activo no monetario	Valor Corriente
Activos biológicos	Costo de reposición o valor neto de realización (V.N.R), según clasificación establecida en la R.T. N° 22
Activos intangibles (excepto llave de negocio)	Si tienen mercado activo: V.N.R Si no tienen mercado activo: Importe en libros x factor de revalúo
Activos no corrientes mantenidos para la venta y bienes retirados de servicio	V.N.R
Bienes de cambio	Costo de reposición
Bienes de uso	Valor corriente: Modelo de revaluación
Participaciones permanentes que no permitan tener influencia significativa, control conjunto o control	Si tienen mercado activo: V.N.R Si no tienen mercado activo: Importe en libros x factor de revalúo
Participaciones permanentes que permitan tener influencia significativa, control conjunto o control	Nuevo VPP remedido a valores corrientes
Propiedades de Inversión	V.N.R

Fuente: Elaboración propia

## 8. REMEDIACIÓN DE LOS ACTIVOS NO MONETARIOS A SU VALOR CORRIENTE. PROCEDIMIENTO ALTERNATIVO

La sección 3.2.3 de la R.T N° 48 establece un procedimiento alternativo para el caso de que no pueda obtenerse el valor corriente de los activos no monetarios. El procedimiento alternativo consiste en la multiplicación del valor en libros de los activos no monetarios por el factor de revalúo informado como anexo al artículo 283 de la Ley N° 27.430.

**Valor corriente (Procedimiento alternativo) = Importe en libros x factor de revalúo**

Cabe destacar que la Ley N° 27.430 (B.O. 29/12/2017) permite la realización del revalúo contable e impositivo. En relación al análisis de la R.T. N° 48, se pueden mencionar los siguientes aspectos más relevantes de la Ley N° 27.430:

- Se permite practicar el revalúo contable, el revalúo impositivo o ambos.
- La aplicación se puede ejercer a partir del primer ejercicio o año fiscal con cierre posterior a la vigencia de la Ley 27.430
- La Ley 27.430 plantea las siguientes opciones para realizar el revalúo contable o impositivo:
  - Utilizar el factor de revalúo previsto en esta Ley
  - Utilizar informes técnicos elaborados por profesionales técnicos
- En el revalúo contable, la diferencia positiva que surge de comparar el valor revaluado y el importe en libros se imputa a una cuenta de patrimonio neto y no genera ninguna obligación impositiva.
- En el revalúo impositivo, la diferencia positiva que surge de comparar el valor revaluado y el importe en libros genera una utilidad que no está gravada en el impuesto a las ganancias. Sin embargo, el revalúo impositivo está alcanzado por un impuesto especial, dependiendo del tipo de bien revaluado.

## 9. PROCEDIMIENTO PARA OBTENER EL IMPORTE REMEDIDO DE UN ACTIVO

El procedimiento establecido en la sección 3.2.1 de la R.T. N° 48 es el siguiente:

*“a) Remedir los activos no monetarios a su valor corriente a la fecha de cierre del ejercicio, utilizando para ello los procedimientos preferible o alternativo de las secciones 3.2.2. y 3.2.3., respectivamente. Esta opción se podrá efectuar a nivel de cada clase de elementos que integran un rubro.*

*b) Realizar la comparación con su valor recuperable, una vez asignada la remediación de acuerdo con el paso anterior.*

*c) Utilizar el menor importe que surja de la comparación anterior como costo atribuido de los activos que el ente mida posteriormente de acuerdo con el modelo del costo (por obligación o por opción establecido en las normas contables profesionales).*

*Sin embargo, cuando el ente haya utilizado el costo como criterio de medición para algún activo, como consecuencia de que obtener su valor corriente fuera impracticable, deberá obtener el importe remedido utilizando el procedimiento establecido en el apartado 3.2.3.”*

Asimismo, la sección 3.2.5 establece lo siguiente:

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

*a) su **valor neto de realización**, y*

*b) su **valor de uso**.*

*Si el valor recuperable es menor que el valor determinado con esta resolución, el deterioro resultante se imputará contra la misma cuenta en la cual debe registrarse la remediación del activo según se indica en el punto 3.2.7 de esta resolución técnica.”*

Es decir que el valor remedido obtenido a través de la aplicación de la R.T. N° 48 debe compararse con su valor recuperable. Si el valor recuperable es mayor que el valor remedido, el bien quedará valuado a su valor remedido, mientras que si el valor recuperable es menor que el valor remedido el bien quedará valuado a su valor recuperable. La razón de este tratamiento contable se debe a que un activo no puede estar valuado por un importe que supere el flujo de fondos que dicho activo generará en el futuro.

La cuenta que debe utilizarse como contrapartida, según se indica en el punto 3.2.7 de la R.T. N° 48, es “Saldo de remediación – Resolución Técnica N° 48”.

En el caso de que el ente no pudiera obtener el valor corriente de un activo, deberá utilizar el procedimiento alternativo previsto en la R.T. N° 47 (importe en libros x factor de revaluó).

### EJEMPLO PRÁCTICO

Al 31/12/2017, fecha de cierre del ejercicio, una empresa posee mercaderías de reventa que deben remediarse por la aplicación de la R.T. N° 48.

Alternativa 1)

Activo no monetario	V.N.R.	Costo de reposición	Valor libros
Mercaderías de reventa	120.000	110.000	100.000

#### Comparación con el valor recuperable

Valor recuperable (V.N.R.)= 120.000  
Costo de reposición= 110.000

En este caso, como el valor recuperable (120.000) es mayor que su costo de reposición (110.000), el bien queda valuado a este último valor. Este último valor se utilizará como costo atribuido de las mercaderías desde ese momento.

#### Remediación

Costo atribuido (Costo de reposición) = 110.000  
Valor libros = 100.000  
Saldo de remediación – Resolución Técnica N° 48 = 10.000

#### Registración contable

Cuentas	D	H
Mercaderías	10.000	
a Saldo de remediación – Resolución Técnica N° 48		10.000

Alternativa 2)

Activo no monetario	V.N.R.	Costo de reposición	Valor libros
Mercaderías de reventa	95.000	110.000	100.000

#### Comparación con el valor recuperable

Valor recuperable = 95.000  
Costo de reposición = 110.000

En este caso, el valor recuperable (95.000) es inferior a su costo de reposición (110.000), por lo que debe ajustarse la valuación a su valor recuperable. El valor recuperable se utilizará como costo atribuido de las mercaderías desde ese momento.

#### Remediación

Costo atribuido (Valor recuperable) = 95.000  
 Valor libros= 100.000  
 Saldo de remediación – Resolución Técnica N° 48 = (5.000)

Cuentas	D	H
Saldo de remediación – Resolución Técnica N° 48	5.000	
a Mercaderías		5.000

**10. ENTES QUE ESTUVIERAN APLICANDO EL MODELO DE REVALUACIÓN EN LOS BIENES DE USO, O EL VALOR NETO DE REALIZACIÓN EN LAS PROPIEDADES DE INVERSIÓN O EN ACTIVOS NO CORRIENTES QUE SE MANTIENEN PARA LA VENTA (INCLUYENDO LOS RETIRADOS DE SERVICIO)**

La sección 3.2.4 de la R.T N° 48 establece que *“si el ente estuviera aplicando como política contable el modelo de revaluación o el del valor neto de realización, y ese modelo hubiera sido utilizado en la preparación de los estados contables correspondientes al ejercicio anterior al de aplicación de esta resolución técnica o en la preparación de estados contables de períodos intermedios correspondientes al ejercicio de aplicación de esta resolución técnica, podrá optar por:*

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

*El saldo por revaluación, de existir antes de la aplicación de esta resolución técnica, tendrá el tratamiento indicado en la Resolución Técnica N° 17, excepto en el caso de que el ente opte por medir al costo atribuido según la sección 3.2.6 de esta resolución técnica (es decir que el ente hubiera aplicado el modelo de revaluación en bienes de uso y decidiera discontinuarlo). En este caso, el saldo por revaluación, de existir, deberá ser transferido íntegramente al saldo de patrimonio definido en el punto 3.2.7. de esta resolución técnica.*

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

En esta sección se contempla el caso de los bienes de uso, propiedades de inversión y activos no corrientes mantenidos hasta su venta medidos de acuerdo al modelo de revaluación de bienes de uso de la R.T. N° 31.

La norma técnica plantea dos situaciones:

- 1) El ente decide continuar aplicando la R.T. N° 31

En este caso el saldo de la cuenta “Saldo por Revaluación” tendrá el tratamiento contable previsto en la R.T. N° 31, es decir que deberá desafectarse por la amortización, baja o venta del bien de uso que originó dicha cuenta contable.

- 2) El ente decide aplicar la R.T. N° 48 y discontinuar la aplicación de la R.T N° 31. En este caso el cambio de política contable es prospectivo, por lo que no genera el reconocimiento de un ajuste de ejercicios anteriores.

En esta situación existen dos posibilidades:



- ✓ Bienes de Uso: la cuenta “Saldo por Revaluación” debe desafectarse y transferirse a la cuenta “Saldo de remediación – Resolución Técnica N° 48”. La registración contable sería la siguiente:

Cuentas	D	H
Saldo por Revaluación	---	
a Saldo de remediación – Resolución Técnica N° 48		---

- ✓ Propiedades de inversión y activos no corrientes mantenidos hasta su venta: la diferencia de valuación al V.N.R no se imputará como un resultado por tenencia sino que deberá utilizarse también la cuenta “Saldo de remediación – Resolución Técnica N° 48”. La registración contable sería la siguiente:

Cuentas	D	H
Inmuebles	---	
a Saldo de remediación – Resolución Técnica N° 48		---

## 11. REGISTRO CONTABLE DEL PROCEDIMIENTO DE REMEDIACIÓN

La sección 3.2.7 establece los siguientes pasos para el registro contable de la remediación:

*“a) La contrapartida de la remediación del activo y del pasivo (en caso de corresponder) al cierre del ejercicio se registrará en “Saldo de remediación – Resolución Técnica N° 48”.*

*b) Se aplicará el método del impuesto diferido de acuerdo con la sección 5.19.6 de la Resolución Técnica N° 17 o la Sección 4.4.4 “Impuesto a las ganancias” de la tercera parte de la Resolución Técnica N° 41 y se registrará con contrapartida a “Saldo de remediación – Resolución Técnica N° 48”. Los entes que apliquen la segunda parte de la Resolución Técnica N° 41 reconocerán el activo o pasivo por impuesto diferido por la diferencia surgida como consecuencia de la aplicación de esta resolución técnica.*

*c) El saldo de la cuenta “Saldo de remediación – Resolución Técnica N° 48” se presentará en el patrimonio neto. Este saldo no podrá distribuirse mediante dividendos en efectivo o especie, podrá capitalizarse o asignarle otro destino que permitan las disposiciones legales que le apliquen.*

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

Los pasos establecidos son los siguientes:

- 1) La contrapartida de la remediación se contabiliza a través de la cuenta “Saldo de remediación – Resolución Técnica N° 48”.
- 2) La aplicación del método del impuesto diferido, *de acuerdo con la sección 5.19.6 de la Resolución Técnica N° 17 o la Sección 4.4.4 “Impuesto a las ganancias” de la tercera parte de la Resolución Técnica N° 41.*

La aplicación de este método implica que el cargo a resultados del impuesto a las ganancias no se realiza sobre la base del método del impuesto diferido basado en el resultado contable, sino en el método del impuesto diferido basado en el balance. Este método imputa al resultado del ejercicio el impuesto a las ganancias determinado por la normativa fiscal y las diferencias temporarias de resultados generadas por las mediciones contables e impositivas de los activos y pasivos.

Lo expuesto implica que para contabilizar el impacto fiscal del impuesto a las ganancias, el cargo a resultados de dicho impuesto se realiza sobre las siguientes bases:

- a) Determinación impositiva del impuesto a las ganancias
- b) Diferencias temporarias de valuación de activos y pasivos que resulten de la aplicación de las normas contables e impositivas.

Sin embargo, existe una particularidad cuando se aplica el método del balance por la diferencia de valuación contable e impositiva que surge por la aplicación de la R.T. N° 48. Habida cuenta que el incremento patrimonial que surge por la aplicación de esta norma técnica no impacta en el resultado del ejercicio, el impacto fiscal del impuesto a las ganancias correspondiente al mayor valor originado por la revaluación de los activos no monetarios no se imputa al resultado del ejercicio sino a la cuenta a “Saldo de remediación –Resolución Técnica N° 48”.

- 3) El saldo de la cuenta “Saldo de remediación – Resolución Técnica N° 48” se expone en el Patrimonio Neto. El saldo de esta cuenta no puede distribuirse mediante dividendos en efectivo y en especie. Sin embargo, se podrá capitalizar o asignarle otro destino de acuerdo a las disposiciones legales vigentes.

### EJEMPLO PRÁCTICO

Al 31/12/2017, fecha de cierre del ejercicio, una empresa posee mercaderías de reventa adquiridas en el mes de diciembre de 2016 y que deben remedirse por la aplicación de la R.T. N° 48.

El valor de libros de las mercaderías asciende a la suma de 100.000 y el costo de reposición a la fecha de cierre de ejercicio es de 140.000.

El día 31/03/2018 se vende la totalidad de las mercaderías por la suma de 150.000.

### Registración contable

Fecha	Cuentas	D	H
31/12/2017	Mercaderías	40.000	
31/12/2017	a Saldo de remediación – Resolución Técnica N° 48		40.000

Fecha	Cuentas	D	H
31/12/2017	Saldo de remediación – Resolución Técnica N° 48	14.000	
31/12/2017	a Pasivo por impuesto diferido		14.000

El pasivo por Impuesto Diferido representa el impuesto gravable que se generará en períodos futuros al imputarse un costo de venta menor cuando se vendan las mercaderías correspondientes. Es decir que al momento de la venta se imputará un costo impositivo de 100.000 en lugar de \$ 140.000, por lo que se producirá un resultado impositivo mayor por la suma de 40.000. La Deuda por Impuesto Diferido de 14.000 surge de multiplicar 40.000 por la alícuota del impuesto (35%).

El débito de la cuenta “Saldo de remediación –Resolución Técnica N° 48”.surge de lo establecido en el inciso b) de la R.T. N° 48: “Se aplicará el método del impuesto diferido ...y se registrará con contrapartida a “Saldo de remediación –Resolución Técnica N° 48”.

## Reversión de la diferencia temporaria del Pasivo por Impuesto Diferido

Al momento de realizarse la venta de las mercaderías se imputará un costo impositivo de 100.000 en lugar de 140.000, por lo que se producirá un resultado impositivo mayor por la suma de 14.000. El saldo de la cuenta Deuda por Impuesto Diferido al 31/03/2018 debe cancelarse mientras que la contrapartida se imputa a la cuenta "Impuesto a las Ganancias". Por lo tanto, el asiento que debe registrarse es el siguiente:

Fecha	Cuentas	D	H
31/03/2018	Pasivo por Impuesto Diferido	14.000	
31/03/2018	a Impuesto a las Ganancias		14.000

La contrapartida se imputa al resultado del ejercicio (impuesto a las ganancias), dado que la registración del pasivo fiscal al 31/12/2018 se registrará de la siguiente manera:

Fecha	Cuentas	D	H
31/12/2018	Impuesto a las Ganancias	17.500	
31/12/2018	a Impuesto a las Ganancias a Pagar		17.500

El monto del Impuesto a las Ganancias a pagar por un importe de 17.500 surge del siguiente cálculo:

Resultado impositivo	Período X8
Ventas	150.000
Costo de Ventas	100.000
Utilidad bruta	50.000
<b>Impuesto a las ganancias (35%)</b>	<b>17.500</b>

## 12. EFECTOS DE SU APLICACIÓN

A continuación se analizarán los efectos de la aplicación de la R.T. N° 48 desde el punto de vista contable como así también desde el punto de vista impositivo. Para esto, se procederá a individualizar esta operación bajo el supuesto de que fue el único movimiento operado durante el ejercicio, analizando su impacto en el Estado de Situación Patrimonial y en el Estado de Resultados.

### Estado de Situación Patrimonial

Activo	31/12/2016	31/12/2017	31/03/2018
Caja	-	-	150.000
Bienes de Cambio	100.000	140.000	-
<b>Total activo</b>	<b>100.000</b>		
<b>Pasivo</b>			
Cargas Fiscales	-	14.000	17.500
<b>Total pasivo</b>	<b>-</b>	<b>14.000</b>	<b>17.500</b>
<b>Patrimonio neto</b>			
Capital	100.000	100.000	100.000
Saldo de remediación		26.000	26.000
Resultado ejercicio			6.500
<b>Total patrimonio neto</b>	<b>100.000</b>	<b>126.000</b>	<b>132.500</b>

Estado de Resultados	Período X6	Período X7	Período X8
Ventas	-	-	150.000
Costo de Ventas	-	-	140.000
Utilidad bruta			10.000
Impuesto a las ganancias			- 3.500
<b>Resultado ejercicio</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>6.500</b>

Resultado impositivo	Período X6	Período X7	Período X8
Ventas	-	-	150.000
Costo de Ventas	-	-	100.000
Utilidad bruta	-	-	50.000
<b>Impuesto a las ganancias</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>17.500</b>

El impacto fiscal del impuesto a las ganancias reconocido en el Estado de Resultados es de 3.500 mientras que el impuesto a las ganancias devengado en la operación es de 17.500.

El importe de 17.500 se reconoció contablemente de la siguiente manera:

✓ Ejercicio 2017: 14.000 por la aplicación del método del impuesto diferido, a través de la utilización de la cuenta "Saldo de remediación - Resolución Técnica N° 48", impactando en el Patrimonio Neto sin pasar por el Estado de Resultados.

✓ Ejercicio 2018: 3.500 por la diferencia entre 17.500 y 14.000

El monto del incremento patrimonial del período 2017 es de 26.000, equivalente a la diferencia originada por la remediación del activo neta del impuesto diferido. En este caso  $40.000 - 35\% \times 40.000 = 26.000$ .

El monto de 40.000 surge de comparar cifras heterogéneas desde el punto de vista de la unidad de medida. En este caso, el importe de 140.000 representa el valor actual de las mercaderías al 31/12/2017 mientras que el importe de 100.000 está expresado en moneda de poder adquisitivo de diciembre/2016.

El impuesto a las ganancias se abona sobre una utilidad ficticia, ya que se determina sobre una utilidad de 50.000, es decir sobre una utilidad calculada entre dos importes de distinto poder adquisitivo.

El incremento patrimonial expuesto a través de la cuenta "Saldo de remediación - Resolución Técnica N° 48 no se cancela contra el resultado del ejercicio cuando se produce la venta de las mercaderías. El objetivo es evitar que se distribuyan utilidades ficticias sobre ese monto e implica un tratamiento diferente al previsto en el modelo de revaluación de la R.T. N° 31.

En consecuencia, la R.T. N° 48 procura resolver un problema de valuación pero no resuelve el problema de la unidad de medida.

### 13. ASPECTOS DE EXPOSICIÓN

En relación a la exposición, la sección 4 de la R.T. N° 48 establece que *“el estado contable del ejercicio se expondrá en forma comparativa con el ejercicio anterior sin aplicar a las cifras comparativas las normas de remediación de esta resolución técnica.”*

Se expondrá en notas:

a) *Las políticas contables aplicadas como consecuencia de esta resolución, y*

b) *el efecto producido por esta remediación en la comparabilidad con las cifras del ejercicio anterior y el que se producirá en forma cualitativa en los ejercicios futuros. La nota contendrá como mínimo, un cuadro, por rubro, con los importes de los activos antes de la remediación, los cambios por la remediación y los importes de los activos remediados de este ejercicio.”*

Los estados contables deben presentarse en forma comparativa con el ejercicio anterior, pero las cifras del ejercicio anterior no exponen los valores remediados de la R.T. N° 48. Esta exposición genera una limitación en la comparabilidad de los estados contables del período anterior, de modo que la nota a los estados contables debe expresar esta limitación. Justamente el Anexo II de la R.T N° 48 expone el modelo de esta nota la siguiente manera:

*“Nota*

*La entidad ha procedido a remedir por única vez con fecha XX/XX/XXXX los activos no monetarios por aplicación de la Resolución Técnica N° 48 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, aprobada por el Consejo Profesional de ..... con fecha XX/XX/XXXX.*

*El objetivo de dicha norma es reconocer una modificación en las mediciones contables de ciertos rubros por única vez, de forma tal que el Estado de Situación Patrimonial muestre valores de activos más cercanos a sus valores de mercado.*

*Como no se ha modificado la información comparativa del ejercicio anterior, correspondiente a las mediciones contables de los rubros remediados, la comparabilidad con el ejercicio anterior se ve limitada.”*

## 14. CONCLUSIONES

- El hecho de haberse discontinuado el ajuste por inflación a partir del 01/10/2003 generó el problema que los activos no monetarios se expusieran por un valor subvaluado en el Estado de Situación Patrimonial.
- La R.T. N° 48 procura resolver este problema permitiendo la remediación de los activos no monetarios a efectos de ajustar su valuación valores corrientes.
- La cuenta “Saldo de remediación –Resolución Técnica N° 48” surge de comparar valores heterogéneos, si dicha comparación se realiza en un estado contable no ajustado por inflación. Cabe destacar que este desfasaje es muy importante habida cuenta de la evolución de la inflación en nuestro país.
- En definitiva, al no aplicarse el ajuste por inflación, esta normativa procura resolver el problema de la subvaluación de los activos no monetarios. Sin embargo, no resuelve el problema de la determinación de los resultados, ya que si los Estados Contables no son ajustados por inflación, se omite el reconocimiento del RECPAM (resultado por exposición al cambio del poder adquisitivo de la moneda).

## BIBLIOGRAFÍA

- BIONDI Mario. (2006) "Contabilidad Financiera". Editorial Errepar. Buenos Aires.
- PAHLEN ACUÑA y otros. (2009). "Contabilidad: Presente y Futuro". Editorial La Ley. Buenos Aires. Buenos Aires.
- FOWLER NEWTON Enrique. (2011). "Cuestiones Contables Fundamentales". Editorial La Ley. Buenos Aires.
- FOWLER NEWTON Enrique. (2014). "Contabilidad Superior". Editorial La Ley. Buenos Aires.
- RESTON Esteban (2017). "Modelo de Revaluación de Bienes de Uso". Editorial Buyatti. Buenos Aires.
- KERNER Martín. (2005) "Impuesto diferido: tratamiento contable del Impuesto a la Ganancias". Publicaciones Universo Económico. Buenos Aires.
- F.A.C.P.C.E. (2014). Resoluciones Técnicas del CECYT. Editorial Buyatti. Buenos Aires.
- Resolución Técnica N° 48 (2018). FACPCE. Buenos Aires.
- Resolución Técnica N° 31 (2012). FACPCE. Buenos Aires.
- Interpretación N° 7 (2014). FACPCE. Buenos Aires.
- Resolución Técnica N° 17 (2000). FACPCE. Buenos Aires.