



MEMORANDO DE SECRETARIA TECNICA N° C-53

CONVERSION DE ESTADOS CONTABLES DE UNA SUBSIDIARIA DEL EXTERIOR CON CIERRE CONTABLE DISTINTO AL DE SU CONTROLANTE ARGENTINA

Consulta:

1. Se presentó una consulta a la Secretaría Técnica de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas sobre cómo convertir los estados contables de una subsidiaria y/o sucursal establecida en el exterior por parte de una sociedad constituida en Argentina, teniendo en cuenta que sus cierres contables discrepan en más de tres meses.
2. El caso específico planteado es:
 - a) La sociedad argentina es una sociedad de responsabilidad limitada constituida en el país. Cierra su primer ejercicio anual el 31 de julio de 2003.
 - b) Posee una sucursal en Italia. Es un establecimiento estable en el extranjero conforme a la ley de Impuesto a las Ganancias. Conforme a la legislación fiscal italiana, la sucursal cerrará su primer balance al 31 de diciembre de 2003,
 - c) La sociedad y su subsidiaria tienen actividad y patrimonio tanto en Argentina como en Italia.
 - d) A los efectos impositivos (se liquida bajo el principio de renta mundial), en Argentina recién en la declaración jurada correspondiente al balance al 31 de julio de 2004 se deberá incorporar el resultado de la sucursal italiana cerrado al 31 de diciembre de 2003 (primer ejercicio).
 - e) La declaración jurada en Argentina al 31 de julio de 2003 no incluirá el resultado de la sucursal italiana generado hasta esa fecha.

La pregunta es de qué manera se traslada el balance al 31 de julio de 2003 a cerrar en Argentina, el patrimonio a esa fecha y los resultados generados hasta esa fecha por la sucursal italiana. La consulta comprende tanto valuación como exposición.

Antecedentes:

3. Para poder dar respuesta a la pregunta planteada desde el punto de vista contable y no impositivo, primero debemos remitirnos a las RT N° 18 “Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular”, segunda parte, capítulo 1 “Conversiones de estados contables para su consolidación o para la aplicación del método de valor patrimonial o del de consolidación proporcional”.

En base a dicha norma, los pasos que hay que seguir para hacer la conversión son:

- a) Definir si la entidad es integrada o no integrada de acuerdo a lo establecido en la norma mencionada;
- b) Aplicar el método de conversión correspondiente según la clasificación mencionada en el punto a), los cuales serán:

“...1.2. Conversión de estados contables de entidades integradas

Las mediciones contenidas en los estados contables emitidos en una moneda extranjera:

- a) se convertirán a moneda argentina empleando el tipo de cambio entre ambas monedas que corresponda a la fecha en cuyo poder adquisitivo esté expresada la medición;
- b) se reexpresarán a moneda de cierre, cuando así correspondiere por aplicación de las normas de la sección 3.1 (*Expresión en moneda homogénea*)



Para la aplicación de la regla a) se tendrá en cuenta lo que sigue:

- a) las mediciones que en los estados contables a convertir estén expresadas en moneda extranjera de cierre (por ejemplo: las que representen valores corrientes, costos de cancelación o valores recuperables) se convertirán empleando el tipo de cambio de la fecha de los estados contables;
- b) las mediciones que en los estados contables a convertir estén expresadas en moneda extranjera de momentos anteriores al de cierre (por ejemplo: las que representen costos históricos, ingresos, gastos o aportes o retiros de los propietarios) se convertirán empleando los correspondientes tipos de cambio históricos;
- c) cuando en los estados contables a convertir se hayan computado desvalorizaciones sobre la base de comparaciones entre importes históricos y valores recuperables o costos de cancelación, se las reemplazará por los importes en moneda argentina que resulten de:
 - 1) convertir a moneda argentina cada uno de los importes comparados, empleando a tal fin los tipos de cambio correspondientes a los poderes adquisitivos en que se encuentran expresados cada uno de ellos;
 - 2) comparar los importes en moneda argentina determinados en el paso anterior;
 - 3) aplicar las normas sobre desvalorizaciones correspondientes;
- d) cuando en los estados contables a convertir se hayan computado ganancias o pérdidas sobre la base de comparaciones entre importes expresados en poderes adquisitivos de diferentes momentos, se las reemplazará por los importes en moneda argentina que resulten de:
 - 1) convertir a moneda argentina cada uno de los importes comparados, empleando a tal fin los tipos de cambio correspondientes a los poderes adquisitivos en que se encuentran expresados cada uno de ellos;
 - 2) comparar los importes en moneda argentina determinados en el paso anterior.

Las diferencias de cambio puestas en evidencia por la conversión de estados contables se tratarán como ingresos financieros o costos financieros, según corresponda.

El tipo de cambio a emplear será, para cada fecha y en ausencia de circunstancias inusuales, el efectivamente aplicable para la remesa de dividendos por parte del emisor de los estados contables a convertir.

1.3. Conversión de estados contables de entidades no integradas

Para la conversión de las mediciones contenidas en los estados contables en moneda extranjera, se podrá optar por aplicar el método descrito para la Conversión de estados contables de entidades integradas o el siguiente:

- a) se evaluará la existencia o no de un contexto de inflación o deflación en el país donde se emite la moneda extranjera, con el objeto de aplicar la sección 3.1 (*Expresión en moneda homogénea*) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general);
- b) los activos y pasivos se convertirán a moneda argentina empleando el tipo de cambio entre ambas monedas que corresponda a la fecha de cierre de los estados contables a convertir;
- c) los resultados se convertirán a moneda argentina empleando los tipos de cambio entre ambas monedas correspondientes a las fechas de las transacciones, excepto que estén expresados en moneda de cierre, en cuyo caso se utilizará el tipo de cambio entre ambas monedas que corresponda a la fecha de cierre de los estados contables a convertir;
- d) las diferencias de cambio puestas en evidencia por la conversión de estados contables deben imputarse a un rubro específico del patrimonio neto, en el cual se mantendrán hasta que se produzca la venta de la inversión neta o el reembolso total o parcial del capital.



Cuando se aplique este método, el tratamiento indicado en el inciso d) se aplicará también a:

- a) las diferencias de cambio registradas por la inversora argentina que hayan sido causadas por una partida monetaria que, en sustancia, forme parte de la inversión neta en la entidad extranjera; y
- b) los resultados causados por los pasivos asumidos para cubrir dicha inversión neta, salvo que los mismos se hayan originado en un instrumento derivado cuya cobertura no haya resultado eficaz en los términos de la sección (*Coberturas eficaces*).

El tipo de cambio a emplear será, para cada fecha y en ausencia de circunstancias inusuales, el efectivamente aplicable para la remesa de dividendos por parte del emisor de los estados contables a convertir...”

Asimismo, en nota a los estados contables deberá exteriorizarse:

- Elementos tenidos en cuenta para definir si la subsidiaria es integrada o no integrada.
- En caso de definirse que la entidad es no integrada, dejar sentado el método elegido.
- El resultado de la conversión tanto a nivel patrimonio neto como resultados.
- Justificación de cambios de métodos, si los hubo.

4. Luego del análisis del método de conversión a aplicar según lo indicado en el punto 3., deberá analizarse el tema de la fecha de cierre a la cual deberán confeccionarse los estados contables de la subsidiaria y/o sucursal en el exterior para realizar el cálculo del valor patrimonial proporcional y/o proceder a la consolidación de los estados contables de la sociedad argentina. Para ello, debemos remitirnos a la RT N° 21 “Valor Patrimonial Proporcional – Consolidación de estados contables – Información a exponer sobre partes relacionadas”, Segunda parte. Punto 1 “Medición contable de las participaciones permanentes en sociedades sobre las que se ejerce control, control conjunto o influencia significativa”, Punto 1.2. “Aplicación del Método”. En sus puntos c) y d), establece:

“... c) el método del valor patrimonial proporcional debe aplicarse sobre estados contables de la empresa emisora que estén preparados de acuerdo con (o sean especialmente ajustados por la empresa inversora a):

- 1) Las mismas normas contables utilizadas por la empresa inversora, cuando ésta posee el control o control conjunto de la empresa emisora; o
- 2) normas contables vigentes, cuando la empresa inversora ejerza influencia significativa en la empresa emisora;...”

“...d) Cuando el ejercicio económico de la empresa emisora finalice en fecha distinta al de la empresa inversora, el método se aplicará sobre estados contables especiales de la empresa emisora a la fecha de cierre de la empresa inversora.

Sin embargo, podrá optarse por la utilización de los estados contables de la empresa emisora a su fecha de cierre cuando: a) la diferencia entre ambos cierres no supere los tres meses y b) la fecha de cierre de los estados contables de la emisora sea anterior a la de la inversora. En este caso se registrarán ajustes para reflejar los efectos de: 1) las transacciones o eventos significativos para la empresa inversora y 2) las transacciones entre la empresa inversora y emisora, que hubieran modificado el patrimonio de la empresa emisora, y que hayan ocurrido entre las fechas de los estados contables de la emisora y de la inversora.

Con el propósito de computar estos ajustes, la empresa inversora podrá utilizar como fuente de información informes económico-financieros emitidos por la dirección de la empresa emisora para el control de su gestión. En ningún caso podrán realizarse registraciones basadas en cifras presupuestadas o pronosticadas. Asimismo, en su caso, se considerarán los cambios en el poder adquisitivo de la moneda argentina, de acuerdo con lo previsto en la sección 3.1 (Expresión en moneda homogénea) de la segunda parte de la N° 17 (Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general).



El atributo de uniformidad establece que la extensión de los períodos contables, así como cualquier diferencia entre las fechas de cierre, deben conservarse de un período a otro...”

Conclusión:

5. Desde el punto de vista contable y en base al análisis precedente, surge que para convertir los estados contables de una subsidiaria y/o sucursal establecida en el exterior por parte de una sociedad constituida en Argentina, teniendo en cuenta que sus cierres contables discrepan en más de tres meses, se debe proceder de acuerdo a lo mencionado en el punto 3 y 4 precedentes.

6. Para el caso puntual consultado, se recomienda realizar estados contables especiales al 31 de julio de 2003, 2004 y así sucesivamente de la filial italiana, de forma tal de incorporarlos según la norma de conversión para estados contables de filiales extranjeras (RT 18 – Segunda Parte – Pto 1) en los de la sociedad inversora argentina, cuyos ejercicios anuales finalizan al 31 de julio de 2003. Luego, al momento de confeccionarse la declaración jurada del impuesto a las ganancias, se deberá proceder según lo establece la misma.

Buenos Aires, 28 de noviembre de 2003

Cra. Alejandra Prieto
Coordinadora Técnica
F.A.C.P.C.E.

Cr. José Urriza
Secretario Técnico
F.A.C.P.C.E.