

## **PROYECTO N° 21 DE RESOLUCIÓN TÉCNICA**

### **NORMAS CONTABLES PROFESIONALES: Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9, 11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos.**

#### **SEGUNDA PARTE**

**1. Modificar la sección 6.2. de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 16, mediante la inserción en su apartado a) de un punto 4) con el texto “su valor razonable”. La redacción modificada de la sección 6.2. señalada es la siguiente:**

6.2. Criterios de medición.

Las mediciones contables periódicas de los elementos que cumplen con las condiciones para reconocerse en los estados contables, podrían basarse en los siguientes atributos:

a) de los activos:

- 1) su costo histórico;
- 2) su costo de reposición;
- 3) su valor neto de realización;
- 4) su valor razonable;
- 5) el importe descontado del flujo neto de fondos a percibir (valor actual);
- 6) el porcentaje de participación sobre las mediciones contables de bienes o del patrimonio;

b) de los pasivos:

- 1) su importe original;
- 2) su costo de cancelación;
- 3) el importe descontado del flujo neto de fondos a desembolsar (valor actual);
- 4) el porcentaje de participación sobre las mediciones contables de pasivos.

Los criterios de medición contable a utilizar deben basarse en los atributos que en cada caso resulten más adecuados para alcanzar los requisitos de la información

Proyecto N° 21 de Resolución Técnica – Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9,11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos.

contable enunciados en la sección 3 (Requisitos de la información contenida en los estados contables) y teniendo en cuenta:

- a) el destino más probable de los activos; y
- b) la intención y posibilidad de cancelación inmediata de los pasivos.

**2. Modificar la sección 4.1.f) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 17, mediante el agregado del modelo de revaluación. La redacción modificada de la sección 4.1.f) señalada es la siguiente:**

f) bienes de uso y otros activos no destinados a la venta, excepto los correspondientes a Activos Biológicos: a su costo histórico (en su caso, menos depreciaciones). Los Activos Biológicos deben valuarse de acuerdo con los criterios establecidos por la Resolución Técnica N° 22 (*Normas Contables Profesionales: Actividad Agropecuaria*). Para los bienes de uso, excepto los Activos Biológicos, alternativamente con base en el modelo de revaluación de la sección 5.11.1.1.2.

**3. Reemplazar el título de la sección 5.11.1. de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 17, “Bienes de uso y bienes destinados a alquiler, excepto Activos Biológicos” por “Bienes de uso excepto Activos Biológicos”.**

**4. Reemplazar el título de la sección 5.11.1.1. de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 17, “Medición contable” por “Medición contable posterior a su reconocimiento inicial”.**

**5. Incorporar a continuación de 5.11.1.1. de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 17 bajo el número 5.11.1.1.1. el título “Modelo de costo”, cuyo contenido es el que en el texto actual corresponde a 5.11.1.1.**

**6. Incorporar a continuación de 5.11.1.1.1. y antes de 5.11.1.2. de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 17 las siguientes secciones:**

#### **5.11.1.1.2. Modelo de revaluación**

Con posterioridad a su reconocimiento como activos, los bienes de uso (excepto activos biológicos) (de aquí en adelante, indistintamente se utiliza también bienes revaluados) se podrán contabilizar por su valor revaluado. El valor revaluado es el valor razonable al momento de la revaluación. Se define como valor razonable al 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. Para su determinación se aplicarán los criterios establecidos en 5.11.1.1.3.

Proyecto N° 21 de Resolución Técnica – Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9,11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos.

Las revaluaciones se harán con una regularidad que permita asegurar que el importe contable no difiera significativamente del valor razonable a la fecha de cierre del período o ejercicio.

No se podrá optar por la utilización del modelo de revaluación para activos o clases de activos integrantes de bienes de uso (excepto activos biológicos), cuando la contribución de tales bienes a los futuros flujos de efectivo sea incierta. La existencia de una incertidumbre acerca de la recuperabilidad del mayor valor que sería incorporado a los referidos activos, en el caso de procederse a su revaluación, tornará inaceptable la adopción de dicho modelo. Si en un ejercicio posterior a la adopción del modelo de revaluación, se manifestara una incertidumbre con relación a la recuperabilidad del valor de ese activo o clase de activos revaluados, no se podrá contabilizar una nueva revaluación que incremente sus valores, en tanto se mantenga la referida incertidumbre.

#### **5.11.1.1.3. Bases para el cálculo de los valores revaluados**

La determinación de los importes revaluados de bienes de uso (excepto activos biológicos), debe hacerse en función de las siguientes bases:

- a) Bienes para los que existe un mercado activo en su condición actual: se determinarán en base al valor de mercado al contado (debidamente documentado) por la venta en dicho mercado de los bienes motivo de la revaluación.
- b) Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero existe dicho mercado activo para bienes nuevos (sin uso) equivalentes en capacidad de servicio a los que son motivo de la revaluación: se determinarán en base al valor de mercado (debidamente documentado) por la venta de contado en dicho mercado de los bienes nuevos equivalentes en capacidad de servicio, neto de las depreciaciones acumuladas que corresponda calcular para convertir el valor de los bienes nuevos a un valor equivalente al de los bienes usados motivo de la revaluación, a la fecha en que dicha revaluación se practica. Deberá considerarse el valor de mercado de cada bien tal como lo utiliza la entidad, aunque puede dividírsele en partes componentes susceptibles de venderse separadamente, como punto de partida para determinar los valores residuales equivalentes. Para el cálculo de las depreciaciones acumuladas se deberá considerar la incidencia de todos los factores que contribuyen a su mejor determinación, entre ellos, desgaste, deterioro físico, desgaste funcional, obsolescencia o deterioro tecnológico.
- c) Bienes para los que no existe un mercado activo en las formas previstas en los apartados a) y b) anteriores<sup>1</sup>. Se determinarán: (i) 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 (por ejemplo flujos de efectivo o

---

<sup>1</sup> 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

Proyecto N° 21 de Resolución Técnica – Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9,11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos.

ingresos); o (ii) al importe estimado a partir de un costo de reposición, pero computando las depreciaciones que correspondan según la vida útil ya consumida de los bienes, considerando para su cálculo la incidencia de los factores mencionados en el apartado b).

#### **5.11.1.1.4. Frecuencia de las revaluaciones**

La frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de bienes revaluados a los que se les aplique el modelo de revaluación. Cuando el valor razonable del activo revaluado difiera significativamente de su importe contable, será necesaria una nueva revaluación. Algunos elementos de los bienes revaluados, experimentan cambios significativos y frecuentes en su valor razonable, por lo que necesitarán revaluaciones cada vez que se presenten estados contables. Tales revaluaciones anuales serán innecesarias para elementos integrantes de los bienes revaluados que experimenten variaciones no significativas en su valor razonable. Para este tipo de bienes, pueden ser suficientes revaluaciones practicadas con una frecuencia de entre tres y cinco años.

#### **5.11.1.1.5. Tratamiento de la depreciación acumulada**

Cuando se revalúe un elemento integrante de los bienes de uso (excepto activos biológicos), la depreciación acumulada a la fecha de la revaluación puede ser tratada de cualquiera de las siguientes maneras:

- a) recalcularse proporcionalmente a la revaluación que se practique sobre el importe contable de origen del bien, de manera que el importe contable residual de dicho bien después de la revaluación, sea igual a su importe revaluado.
- b) eliminarse contra el valor de origen del activo, de manera que lo que se revalúa sea el importe contable neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo.

El monto del ajuste en la depreciación acumulada, que surge del recálculo o de la eliminación que se indican en a) y b), forma parte del incremento o disminución a registrar en el importe contable del activo.

#### **5.11.1.1.6. Tratamiento uniforme de clases de bienes de uso (excepto activos biológicos)**

Si se aplica el modelo de revaluación a un elemento integrante de los bienes de uso (excepto activos biológicos), debe aplicarse el mismo modelo también a todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos, dentro de cada rubro.

Una clase de elementos pertenecientes a bienes revaluados, es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad. Los siguientes son ejemplos de clases separadas:

Proyecto N° 21 de Resolución Técnica – Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9,11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos.

- (a) terrenos;
- (b) terrenos y edificios;
- (c) maquinaria;
- (d) instalaciones;
- (e) equipo de oficina;
- (f) muebles y útiles;
- (g) rodados;
- (h) aeronaves;
- (i) embarcaciones.

Los elementos pertenecientes a una clase se revaluarán simultáneamente con el fin de evitar revaluaciones selectivas, y para evitar la inclusión en los estados contables de partidas que contendrían una mezcla de costos y valores referidos a diferentes fechas. No obstante, una clase de activos puede ser revaluada en etapas siempre que la revaluación de esa clase se complete en un intervalo suficientemente corto de tiempo como para que los valores se mantengan constantemente actualizados.

Cuando dentro de una clase de activos uno o más elementos tengan una preponderancia tal sobre el resto que sólo su valor, y las variaciones del mismo, posean una importancia relativa significativa al considerar el valor del conjunto de los elementos de la clase, podrá aplicarse el modelo de revaluación solamente a aquellos que sean significativos (por aplicación de la sección 7 *Desviaciones aceptables y significación* de la Resolución Técnica N° 16).

La determinación de las clases de activos para las que una entidad resuelva utilizar el modelo de revaluación, cuando posea participaciones en otras sociedades que le otorguen control o control conjunto, se efectuará al nivel de los estados contables consolidados (por consolidación total o consolidación proporcional), involucrando por ende, los mismos tipos de activos de todas esas sociedades cuyos patrimonios están incluidos en tales estados contables consolidados.

#### **5.11.1.1.7. Contabilización de la revaluación**

Cuando se incremente el importe contable de un elemento integrante de una clase de bienes de uso (excepto activos biológicos) como consecuencia de una revaluación, en la primera oportunidad en que se adopte tal criterio, tal aumento se acreditará directamente a una cuenta que se denominará Saldo por revaluación, integrante del patrimonio neto, que se expondrá bajo Resultados acumulados, en el rubro Resultados diferidos definido en la sección B.2. de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 9. Si existiera una desvalorización contabilizada en el pasado para los mismos activos que se revalúan, en primer lugar deberá recuperarse tal desvalorización con crédito al resultado del ejercicio y luego proceder a la

Proyecto N° 21 de Resolución Técnica – Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9,11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos.

contabilización de la revaluación, imputando la diferencia remanente al referido Saldo por revaluación.

En posteriores revaluaciones, el incremento también se reconocerá mediante una acreditación a la cuenta de Saldo por revaluación antes mencionada. No obstante, el incremento se reconocerá en el resultado del ejercicio en la medida en que constituya una reversión de una disminución por un ajuste por baja de valor del mismo activo, que haya sido reconocido en resultados.

Cuando la revaluación de un activo origine la recuperación de pérdidas por desvalorización o baja de valor reconocidas para ese mismo activo en el resultado de un período anterior, el importe a acreditar en el estado de resultados del ejercicio de la revaluación 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.

Cuando se reduzca el importe contable de un activo como consecuencia de una revaluación, en la primera oportunidad en que se adopte tal criterio, tal disminución se reconocerá en el resultado del ejercicio.

En posteriores revaluaciones, en caso de requerirse una disminución del último valor revaluado, ésta se imputará como un débito al Saldo por revaluación existente, y el remanente de dicha disminución, si lo hubiere, será reconocido en el resultado del ejercicio. El mencionado débito no podrá superar el monto de la revaluación neta de su depreciación, contenido en el importe contable del correspondiente activo.

Cuando para elementos integrantes de bienes revaluados contabilizados en base al modelo de revaluación, deba reconocerse una pérdida por desvalorización o su reversión, producto de la aplicación de las normas de la sección 4.4. “Comparaciones con valores recuperables”, el tratamiento contable será el mismo establecido en los párrafos precedentes para la disminución del importe contable de un activo como consecuencia de una revaluación y para la reversión de esa disminución en una revaluación posterior.

Las comparaciones entre importe revaluado e importe contable anterior a la revaluación, a los efectos de la contabilización de la contrapartida (saldo por revaluación o resultados) tanto en la primera oportunidad en que se aplica el modelo como en las posteriores, debe efectuarse bien por bien.

#### **5.11.1.1.8. Tratamiento del Saldo por revaluación**

El Saldo por revaluación de un elemento de bienes revaluados, incluido en el patrimonio neto, podrá ser transferido directamente a resultados no asignados, cuando se produzca la baja de ese elemento. Esto podría implicar la transferencia total del Saldo recién cuando el activo sea retirado, o cuando la entidad disponga de él por venta u otra razón. Sin embargo, una parte del Saldo por revaluación podrá transferirse a resultados no asignados, a medida que el activo sea consumido por la entidad. En ese caso, el importe a transferir del Saldo por revaluación será igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la

Proyecto N° 21 de Resolución Técnica – Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9,11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos.

depreciación que se hubiera computado sobre la base de su costo original. Las transferencias desde el Saldo por revaluación a los resultados no asignados, en ningún caso pasarán por el resultado del ejercicio. Un cambio entre las alternativas de mantener el Saldo por revaluación o transferirlo a resultados no asignados ya sea por retiro, disposición o consumo, constituye un cambio de política contable y, por lo tanto, deberá aplicarse el tratamiento dispuesto en la Sección 4.10 (Modificaciones de resultados de ejercicios anteriores) de esta Resolución Técnica.

El Saldo por revaluación no es distribuible ni capitalizable mientras permanezca como tal.

El Saldo por revaluación deberá representar, como mínimo, el valor residual de la revaluación practicada a cada elemento de la clase de activos integrante de bienes revaluados para los que se optó por el modelo de revaluación. Cuando la política contable de una entidad sea no transferir el Saldo por revaluación a los resultados no asignados a medida que se consumen los activos revaluados que dieron origen al Saldo por revaluación, o bien efectuar la transferencia a resultados no asignados recién cuando esos activos revaluados se den de baja, igualmente será necesario calcular la porción del Saldo por revaluación correspondiente al valor residual de la revaluación practicada a uno o más elementos de bienes revaluados, para proceder a su disminución cuando ello corresponda por aplicación de las normas indicadas en 5.11.1.1.7 o por otras razones.

#### **5.11.1.1.9. Efecto de la revaluación sobre el impuesto a las ganancias**

Los efectos de la revaluación de bienes de uso (excepto activos biológicos) sobre el impuesto a las ganancias, al originar o modificar las diferencias entre el importe contable y la base impositiva de los bienes revaluados se contabilizarán y expondrán de acuerdo con la sección 5.19.6.3. Impuestos diferidos de esta Resolución Técnica.

En todos los casos en que tales diferencias tengan su contrapartida en el Saldo por revaluación, el débito por la constitución del pasivo por impuesto diferido se imputará al mismo Saldo por revaluación, sin afectar los resultados del ejercicio. Sin embargo, la reducción en el pasivo por impuesto diferido, a medida que se revierte la diferencia temporaria que lo generó, no se acredita al Saldo por revaluación sino que se incorpora al resultado del ejercicio. Esta imputación al resultado del ejercicio compensa el mayor impuesto corriente que se genera en cada ejercicio por la imposibilidad de deducir fiscalmente la porción de la depreciación correspondiente a la revaluación practicada.

Cuando se opte por el criterio de transferir el Saldo por revaluación a resultados no asignados ya sea por retiro, disposición o consumo, según se establece en 5.11.1.1.8, tales transferencias deben efectuarse netas del correspondiente efecto del impuesto diferido.

#### **5.11.1.1.10. Requisitos para la contabilización de revaluaciones**

Proyecto N° 21 de Resolución Técnica – Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9,11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos.

Para la contabilización de revaluaciones de bienes de uso (excepto activos biológicos), deberá contarse con la aprobación del respectivo órgano de administración, según el tipo de entidad.

La aprobación por el respectivo órgano de administración según el tipo de entidad, de estados contables que incluyan bienes revaluados a su valor razonable en base a las normas contenidas en esta sección, implicará la existencia de:

- a) Apropiaada documentación de respaldo de dicha medición.
- b) Una política contable escrita y aprobada por el mismo órgano de administración, que describa el método o la técnica de valuación adoptada.
- c) Mecanismos de monitoreo y confirmación de que dicha política contable haya sido aplicada en la preparación de los estados contables.

En consecuencia, para la contabilización de revaluaciones en estados contables correspondientes al primer cierre de ejercicio anual o de período intermedio en que se haya aplicado por primera vez el modelo de revaluación a un activo o clase de activos, se requerirá una aprobación por el órgano de administración de la entidad que confirme que el área responsable de la preparación de tales estados contables haya efectuado una comparación del valor medido en base al modelo de revaluación con su valor recuperable, cuando en virtud de esta Resolución Técnica dicha comparación sea exigida y, en su caso, que se hayan contabilizado sus efectos de la manera establecida en esta sección.

Cuando teniendo en cuenta los lineamientos de la sección 4.4. *Comparaciones con valores recuperables* para la identificación de indicios de deterioro o de reversión de una pérdida por deterioro previamente contabilizada y otros elementos considerados a tal fin por el área responsable de los temas contables de la entidad, ésta hubiera considerado innecesario realizar dicha comparación por no haber identificado tales indicios, a los fines de resolver sobre la aprobación de los estados contables, el órgano de administración deberá recibir del área contable de la entidad un informe fundado que respalde la conclusión antes enunciada. Dicho informe deberá ser tratado y aprobado por el órgano de administración de la entidad previamente a la aprobación de los estados contables. Igual preparación de informe, tratamiento y aprobación serán requeridos previo a la aprobación de los estados contables de la entidad al cierre de cada ejercicio posterior a aquél en que se aplicó por primera vez el modelo de revaluación.

Asimismo, al cierre de cada ejercicio, la aprobación por el órgano de administración de los estados contables implicará también que se ha documentado debidamente la circunstancia de no haber ocurrido variaciones significativas en los valores razonables de los bienes medidos en base al modelo de revaluación, o de la existencia de tales cambios y por lo tanto acerca de no requerirse la contabilización de una nueva revaluación.



Proyecto N° 21 de Resolución Técnica – Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9,11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos.

**7. Reemplazar la sección 5.11.2. de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 17, “Bienes destinados a su venta (incluyendo aquellos retirados de servicio) por la siguiente:**

**5.11.2. “Bienes destinados a obtener renta y a su venta ( incluyendo aquellos retirados de servicio)”**

Los bienes destinados a obtener renta incluyen a las inversiones en terrenos y edificios ya sean que estén destinadas a arrendamiento o a acrecentamiento de valor hasta su venta.

La medición contable de estos bienes se efectuará alternativamente de acuerdo con alguno de los siguientes criterios primarios:

- a) al costo original menos su depreciación acumulada, siguiendo los criterios descritos en la sección 5.11.1. (*Bienes de uso excepto Activos Biológicos*), o
- b) a su valor neto de realización, determinado de acuerdo con las normas de la sección 4.3.2 (*Determinación de valores netos de realización*).

Si el valor neto de realización es mayor que la medición contable anterior, se reconocerá la ganancia resultante, siempre que:

- a) exista un mercado efectivo para la negociación de los bienes y su valor neto de realización pueda determinarse sobre la base de transacciones de mercado cercanas a la fecha de cierre para bienes similares; o
- b) el precio de venta esté asegurado por contrato.

Si no se cumplen las condiciones señaladas en los incisos a) y b), la medición contable se efectuará al costo original (o al último valor corriente) que se hubiere contabilizado, menos su depreciación acumulada, siguiendo los criterios descritos en la sección 5.11. (*Bienes de uso excepto activos biológicos*).

Las inversiones que sean utilizadas en la actividad principal del ente hasta tanto se decida su venta, se considerarán bienes de uso. En consecuencia, su medición contable se efectuará aplicando los criterios descritos en la sección 5.11.1. (*Bienes de uso excepto Activos Biológicos*).

En el caso de inversiones en inmuebles que se encuentren en proceso de construcción se aplicarán las normas de la sección 5.5.3. (*Bienes de cambio en producción o construcción mediante un proceso prolongado*).

**8. Reemplazar el apartado b) de la sección 4.10. “Modificaciones a resultados de ejercicios anteriores” de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 17 por el siguiente:**

- b) la aplicación de una norma de medición contable distinta de la utilizada en el ejercicio anterior, con las excepciones indicadas en la sección 8.2. (Excepciones) y en la sección 5.11.1.1.2 (Modelo de revaluación).

**9. Reemplazar el título de la sección 8.2. “Excepciones” por “Excepciones correspondientes a la primer aplicación de las Resolución Técnica N° 17” e incorporar a continuación de la sección 8.2 lo siguiente:**

8.3. Excepciones aplicables a partir de la vigencia de los cambios en la sección 5.11.1 de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 17 “Bienes de uso excepto Activos Biológicos”, que incorpora el modelo de revaluación como alternativa de medición para los bienes de uso

8.3. 1. Una entidad podrá, ya sea que adopte el modelo de revaluación de la sección 5.11.1 para todos o parte de sus bienes de uso o mantenga el criterio de medición anterior a la incorporación de ese modelo:

- (a) continuar sin reconocer saldos de impuesto diferido por los efectos residuales de los aumentos de mediciones contables de los bienes de uso provenientes de revalúos determinados y contabilizados de acuerdo con las normas de la Resolución Técnica N° 10, de acuerdo a lo dispuesto en la norma de transición 8.2.2 correspondiente a la primer aplicación de la Resolución Técnica N° 17, o
- (b) resolver el reconocimiento contable de dichos saldos de impuesto diferido y, en este caso, se tratará como un cambio de criterio y la contrapartida será el rubro saldo por revaluación.

8.3.2. Una entidad deberá, ya sea que adopte el modelo de revaluación de la sección 5.11.1 para todos o parte de sus bienes de uso o mantenga el criterio de medición anterior a la incorporación de ese modelo, tratar los saldos de revalúo determinados y contabilizados de acuerdo con la Resolución Técnica N° 10 o con la Resolución 241/02 de la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, de acuerdo con las normas de la sección 5.11.1.1.8 (Tratamiento del Saldo por revaluación).

**10. Reemplazar el último párrafo de la sección A “Estructura y contenido” del capítulo IV Estado de resultados de la Resolución Técnica N° 9 por el siguiente:**

Las desafectaciones de saldos de revalúo de bienes de uso y asimilables se expondrán en los mismos sectores del estado en que aparezcan las depreciaciones, ventas, bajas o desvalorizaciones que las motivaron. Este criterio de exposición no es aplicable para los saldos por revaluación originados en la aplicación del modelo de Revaluación establecido en la RT N° 17 –Normas Contables Profesionales: Desarrollo de Cuestiones de Aplicación General-, sección 5.11.1.1.2 y siguientes, ni para los saldos de revalúo residuales ocasionados por revalúos determinados y contabilizados conforme la Resolución Técnica N° 10 o la Resolución FACPCE N° 241/02 cuando se haya adoptado el referido modelo.

**11. Reemplazar la sección B.2. “Resultados diferidos” del capítulo V de la Resolución Técnica N° 9, por el siguiente:**

Son aquellos resultados que, de acuerdo con lo establecido por las normas contables profesionales, se imputan directamente a rubros específicos del patrimonio neto, manteniéndose en dichos rubros hasta que por la aplicación de las citadas normas deban o puedan imputarse a resultados del ejercicio o a resultados no asignados, según lo dispuesto para cada caso.

**12. Incorporar en la sección C “Cuestiones diversas” del capítulo VI – Información complementaria, de la Resolución Técnica N° 9 el apartado C.9. siguiente:**

**C.9. Revaluación de bienes de uso (excepto activos biológicos)**

En los casos de revaluación de bienes de uso (excepto activos biológicos), se expondrá como información complementaria la siguiente:

- a) enunciación de las fechas a la cuales se practicó la revaluación de cada una de las clases separadas;
- b) indicación acerca de si la revaluación se ha practicado con personal propio o si se han utilizado los servicios de un tasador o especialista en valuaciones que reúna condiciones de idoneidad y de independencia respecto de la entidad;
- c) detalle de los métodos y las hipótesis significativas utilizadas en la estimación del valor razonable de los bienes revaluados;
- d) manifestación acerca de la medida en que el valor razonable de los bienes revaluados, fue determinado por referencia a precios observables en un mercado activo, o a transacciones de mercado recientes, realizadas entre partes debidamente informadas e independientes, o si fue estimado en base a otras técnicas de medición;
- e) indicación, para cada clase de bienes de uso (excepto activos biológicos) que haya sido objeto de revaluación, del importe contable que hubiera correspondido informar en el estado de situación patrimonial si no se hubiera revaluado;
- f) presentación de los movimientos del Saldo por revaluación registrados durante el ejercicio, así como la indicación de que su saldo no es distribuible ni capitalizable mientras permanezca como tal;
- g) en los casos en que se opte por no transferir el Saldo originado por la revaluación a los resultados no asignados en función al consumo o a la baja de los activos que hayan sido motivo de una revaluación, deberá exponerse la proporción de vida útil consumida correspondiente a dichos activos y el importe que la entidad podría haber transferido a resultados no asignados a la fecha de cierre del período contable que se informa;

Proyecto N° 21 de Resolución Técnica – Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9,11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos.

- h) en caso de ser requerida una aprobación por organismos de control, en virtud de regulaciones administrativas o legales, indicar la información correspondiente a dicha aprobación.

**13. Modificar la sección B “Superávit/Déficit acumulado del capítulo V – Estado de evolución del patrimonio neto, de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 11, mediante la incorporación del apartado B.2 con el siguiente texto (el actual apartado B.2. pasará a numerarse B.3):**

**B.2. Superávits diferidos**

Son aquellos resultados que, de acuerdo con lo establecido por las normas contables profesionales, se imputan directamente a rubros específicos del patrimonio neto, manteniéndose en dichos rubros hasta que por la aplicación de las citadas normas deban o puedan imputarse a superavit del ejercicio o a resultados no asignados, según lo dispuesto para cada caso.

**14. Modificar la sección A “Composición y evolución de los rubros”, del capítulo VII – Evolución de los rubros, de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 11, mediante la incorporación de un segundo párrafo en el apartado A.4., cuyo texto ampliado será el siguiente:**

A.4. Bienes de uso e inversiones en bienes de naturaleza similar  
Saldo inicial, variaciones y saldo final de los grupos de activos que integran este rubro, mostrando por separado los valores de origen y la depreciación acumulada y clasificando las variaciones de acuerdo con su naturaleza (altas, bajas, desvalorizaciones y depreciación del periodo).

En los casos de revaluación de bienes de (excepto activos biológicos), se expondrá como información complementaria la siguiente:

- a) enunciación de las fechas a las cuales se practicó la revaluación de cada una de las clases separadas;
- b) indicación acerca de si la revaluación se ha practicado con personal propio o si se han utilizado los servicios de un tasador o especialista en valuaciones que reúna condiciones de idoneidad y de independencia respecto de la entidad;
- c) detalle de los métodos y las hipótesis significativas utilizadas en la estimación del valor razonable de los bienes revaluados;
- d) manifestación acerca de la medida en que el valor razonable de los bienes revaluados, fue determinado por referencia a precios observables en un mercado activo, o a transacciones de mercado recientes, realizadas entre partes debidamente informadas e independientes, o si fue estimado en base a otras técnicas de medición;

Proyecto N° 21 de Resolución Técnica – Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9,11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos.

- e) indicación, para cada clase de bienes de uso (excepto activos biológicos) que haya sido objeto de revaluación, del importe contable que hubiera correspondido informar en el estado de situación patrimonial si no se hubiera revaluado;
- f) presentación de los movimientos del Saldo por revaluación registrados durante el ejercicio, así como la indicación de que su saldo no es distribuible ni capitalizable mientras permanezca como tal;
- g) en los casos en que se opte por no transferir el Saldo originado por la revaluación a los resultados no asignados en función al consumo o a la baja de los activos que hayan sido motivo de una revaluación, deberá exponerse la proporción de vida útil consumida correspondiente a dichos activos y el importe que la entidad podría haber transferido a resultados no asignados a la fecha de cierre del período contable que se informa;
- h) en caso de ser requerida una aprobación por organismos de control, en virtud de regulaciones administrativas o legales, indicar la información correspondiente a dicha aprobación.

## **ANEXO**

### **PROYECTO DE INFORME SOBRE EL PRT N° 21**

#### **Normas contables profesionales: Modificación de las RT 9 y 17. Introducción del modelo de revaluación de activos.**

##### **Introducción**

Este informe persigue como propósito facilitar la comprensión de las normas contenidas en el Proyecto N° 21 de Resolución Técnica (PRT N° 21), que introduce en las normas contables profesionales el modelo de revaluación de activos. Está estructurado en dos partes: en la primera se formulan algunas preguntas que habitualmente pueden plantearse sobre este modelo, seguidas de las respectivas respuestas. En la segunda parte se presentan algunos ejemplos simples de aplicación de las disposiciones contenidas en el proyecto.

Cubierto el proceso de consulta pública y eventualmente convertido el proyecto en resolución técnica, se adecuará este informe a las disposiciones que finalmente queden incluidas en tal resolución técnica y pasará por todas las instancias previstas para poder emitirse como informe de FACPCE.

##### **Primera parte**

**Pregunta 1:** ¿Es obligatoria la utilización del modelo de revaluación para medir los bienes de uso?

**Respuesta:** No. La utilización del modelo de revaluación es una alternativa a la aplicación del modelo de costo. Una entidad puede optar por el modelo de revaluación o continuar con el modelo de costo que hoy tiene vigencia por aplicación de las normas contables profesionales (Sección 5.11.1.1. de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 17).

**Pregunta 2:** ¿Se puede utilizar el modelo de revaluación para bienes individuales o debe aplicarse al conjunto de los bienes de uso?

**Respuesta:** No es obligatorio utilizar el modelo de revaluación para el conjunto de los bienes de uso. Se lo puede utilizar para clases de tales bienes, pero no puede aplicarse a bienes individuales, sino que al ejercer la opción de utilizarlo se lo debe aplicar a todos los elementos integrantes de la misma clase de bienes. La expresión “clase de bienes” debe entenderse como un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad. La sección 5.11.1.1.6. del PRT 21 ejemplifica clases separadas de bienes.

Proyecto N° 21 de Resolución Técnica – Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9,11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos.

**Pregunta 3:** Cuando se ha optado por utilizar el modelo de revaluación, ¿debe hacerse una nueva revaluación todos los años?

**Respuesta:** No es necesario que se practique una nueva revaluación en cada año. La frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de bienes de uso (excepto los activos biológicos) a los que se haya aplicado el modelo de revaluación. El PRT 21 establece en su sección 5.11.1.1.4. que para los activos que experimenten variaciones no significativas en su valor razonable, pueden ser suficientes revaluaciones practicadas con una frecuencia de entre tres y cinco años.

**Pregunta 4:** Para utilizar el modelo de revaluación, ¿es necesario contar en todos los casos con el apoyo de un tasador externo?

**Respuesta:** No. Si la entidad que resuelve la utilización del modelo de revaluación tiene la posibilidad de determinar los valores razonables de los elementos integrantes de las clases de bienes para las cuales tal modelo fue adoptado, no se requiere que se cuente con un informe de valuador externo. Las mediciones de los valores razonables las pueden hacer funcionarios de la entidad, en tanto tengan los conocimientos y dispongan de la información como para hacerlo.

**Pregunta 5:** El punto 5.11.1.1.3. del PRT N° 21 indica que la determinación de los valores revaluados de bienes de uso (excepto activos biológicos) se hará en base al valor de mercado al contado, ya sea proveniente de un mercado activo o estimado a partir de técnicas de valuación. ¿El valor de mercado al contado debe tener deducidos los gastos directos incrementales que demandaría la transacción de venta en el mercado?

**Respuesta:** No. Los gastos de la transacción de venta no deben deducirse del valor de mercado al contado debido a que no revelan una característica de los bienes revaluados sino que se relacionan con la transacción en si misma y diferirán dependiendo de cómo el ente efectúe la transacción. Los gastos de la transacción incluyen conceptos tales como la comisión que se pagaría a un agente inmobiliario, pero no incluye, por ejemplo, en un bien mueble los costos de transporte del activo al mercado, país, o el destino en el cual podría negociarse dado que la localización del bien es una característica del activo.

**Pregunta 6:** ¿Cuál es la base revaluada que debe considerarse para el cálculo de la depreciación del ejercicio de un bien?

**Respuesta:** En la medida que se aplique en forma uniforme entre ejercicios podrían ser aceptable cualquiera de las siguientes políticas contables:

(a) considerar el saldo que los bienes a revaluar tenían en el estado de situación patrimonial al inicio del ejercicio ajustado por las altas y bajas posteriores, lo que

Proyecto N° 21 de Resolución Técnica – Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9,11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos.

implica asumir que la variación en el valor razonable corresponde al momento de la registración de la nueva revaluación; o

(b) considerar el saldo del bien en el estado de situación patrimonial al cierre del ejercicio, lo que implica asumir que el nuevo valor razonable estuvo vigente desde el inicio del ejercicio o desde la fecha del alta en el ejercicio.

**Pregunta 7:** ¿Se puede utilizar el saldo por revaluación para cubrir en el estado de resultados el efecto de las mayores amortizaciones de los bienes revaluados y los mayores valores de la baja de los activos revaluados?

**Respuesta:** No. El saldo por revaluación puede (es opcional, no es obligatorio) desafectarse en función del consumo de los bienes (en base a su amortización contable) o en el momento de su baja del activo, pero siempre contra resultados no asignados. En ningún caso el saldo por revaluación puede transferirse a resultados del ejercicio. El tratamiento del Saldo por revaluación puede encontrarse en la sección 5.11.1.1.8 del PRT N° 21.

**Pregunta 8:** Cuando sea necesario efectuar débitos o créditos al resultado del ejercicio o al “Saldo por revaluación” (puntos 5.11.1.1.7 y 5.11.1.1.8 del PRT N° 21) por desvalorizaciones realizadas en el pasado o por la reversión de esas desvalorizaciones, ¿debe considerarse individualmente cada elemento afectado por alguna de estas situaciones o puede considerarse el conjunto de elementos que integran la “clase” de activo al que el elemento afectado pertenece?

**Respuesta:** Todas las compensaciones deben referirse siempre a los elementos individuales que fueron revaluados. Como ya se indicó (ver pregunta 2), el PRT N° 21 utiliza el concepto de “clase de activos”, solo para indicar que si se aplica el modelo de revaluación a un elemento integrante de los bienes de debe aplicarse el mismo modelo a todos los bienes que pertenecen a la misma clase de activos que el elemento a revaluar.

**Pregunta 9:** Adoptar el modelo de revaluación ¿es lo mismo que denominábamos en el pasado “revalúos técnicos”?

**Respuesta:** No. El modelo de revaluación que se adopta difiere de los denominados en el pasado “revalúos técnicos” en varios aspectos, los más importantes de los cuales se presentan en el cuadro siguiente:

Tema	Revalúos técnicos	Modelo de revaluación del PRT N° 21
1. Valor revaluado	Principalmente estaba	Se utilizan valores



Tema	Revalúos técnicos	Modelo de revaluación del PRT N° 21
	basado en valores de reposición.	razonables (valores de intercambio, a precios de contado), y solamente en casos especiales, contemplados en la sección 5.11.1.1.3 apartado c) se utilizan técnicas de valuación basadas en modelos de ingresos o de flujo de fondos, o se parte de valores de reposición.
2. Vida útil de los bienes revaluados	La extensión de la vida útil contable de los bienes revaluados tenía mucha importancia en cuanto al cambio de medición de los activos revaluados técnicamente.	La estimación de la vida útil remanente es un proceso contable continuo y no debería afectar la medición de los activos para los que se decida utilizar el modelo de revaluación (ver también punto 5 de este cuadro).
3. Depreciación del ejercicio	Su cómputo en resultados o en costos se atenuaba por la reversión parcial de la reserva por revalúo técnico, con crédito a resultados del ejercicio.	La depreciación del ejercicio se computa en resultados o en costos en base al importe revaluado de los bienes. En ningún caso el saldo por revaluación puede transferirse a resultados del ejercicio.
4. Destino de la reserva o saldo por revaluación	La reserva por revaluación se reducía mediante transferencias a resultados del ejercicio para compensar las mayores amortizaciones surgidas del revalúo o el mayor valor de las bajas.	El saldo por revaluación puede transferirse a resultados no asignados ya sea en proporción al consumo de los activos (por depreciación) o en ocasión de la baja de los activos revaluados. En ningún caso el saldo por revaluación puede transferirse a resultados del ejercicio.
5. Proceso de medición	Normalmente se	No se requiere la

Tema	Revalúos técnicos	Modelo de revaluación del PRT N° 21
de los activos	contrataba a un valuador independiente, que determinaba el valor de tasación, calculado a partir de valores de reposición o reemplazo, considerados en relación con el estado físico de los bienes, y con un cómputo de amortizaciones técnicas con una vida útil en general mucho más extendida que la contable.	contratación de valuadores independientes. Si se determinara que por la situación física de los bienes resulta necesario redefinir la vida útil de algunos de ellos, se recalculará la vida útil remanente y el efecto se tratará prospectivamente. Sólo en caso de errores detectados se podrán introducir correcciones retroactivas por cambios en la vida útil, que se imputarán a los resultados no asignados, tal como es el tratamiento de errores en las normas contables profesionales. Cabe aclarar que este proceso es independiente del modelo de revaluación
6. Frecuencia de las revaluaciones	<p>En la práctica, dado los excesivos requerimientos de las normas de los organismos de control para realizar revalúos técnicos, no era usual su realización periódica en forma completa, sino únicamente cuando los valores revaluados originalmente se encontraban notoriamente desvalorizados.</p> <p>No existía una obligación de actualización periódica.</p>	<p>Seleccionado el modelo de revaluación, en cada año se debe evaluar la necesidad de registrar una nueva revaluación, lo que ocurrirá siempre que el valor razonable del activo revaluado difiera significativamente de su importe contable.</p>
7. Consideración del	En la época en que se	Es una condición que el

Tema	Revalúos técnicos	Modelo de revaluación del PRT N° 21
valor recuperable de los bienes	utilizaban los revalúos técnicos, el concepto de valor recuperable de los activos admitía diversas posibilidades para su determinación, lo que por ejemplo, podía llevar a considerar un flujo de fondos sin descontar como primer test. Por esta razón era usual que la tasación no lo excediera.	valor revaluado de los bienes no debe exceder su valor recuperable, con las definiciones de valor neto de realización y valor de uso incluidas en las normas contables profesionales.

**Pregunta 10:** La sección 5.11.1.1.9 del PRT N° 21 trata el efecto de la revaluación sobre el impuesto a las ganancias e indica que el débito por la constitución de un pasivo por impuesto diferido, producto de un incremento contable por revalúo, tendrá su contrapartida en el “Saldo por revaluación”. ¿Cómo debe afectarse el “Saldo por revaluación” si la revaluación genera una disminución del importe contable del elemento revaluado?

**Respuesta:** En caso que una revaluación genere la disminución del importe contable del elemento revaluado pueden presentarse las siguientes situaciones:

- (a) que la disminución no llegue a compensar el incremento neto de depreciación de una revaluación previa que formaba parte del importe contable del mismo elemento; o
- (b) que la disminución exceda el incremento neto de depreciación de una revaluación previa que formaba parte del importe contable del mismo elemento.

En la situación (a), la base contable continuará siendo superior a la base fiscal (salvo la existencia de otros elementos que modifiquen esta situación), pero la diferencia temporaria entre ambas bases será menor y, por lo tanto, disminuirá el pasivo por impuesto diferido. La contrapartida de esta última disminución será un incremento del “Saldo por revaluación” contra el cual originalmente se imputó el pasivo diferido.

En la situación (b), la base contable pasa a ser inferior a la base fiscal y corresponde imputar al resultado del ejercicio: (i) la pérdida por el excedente de la disminución en el valor razonable del elemento revaluado sobre el importe de revalúo residual contenido en importe contable del mismo elemento, y (ii) la ganancia correspondiente al activo por impuesto diferido que pudiera reconocerse por el efecto de la tasa fiscal sobre la nueva diferencia temporaria.

Proyecto N° 21 de Resolución Técnica – Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9,11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos.

Previamente, el importe de revalúo residual contenido en el importe contable del elemento revaluado debió darse de baja contra el saldo del pasivo por impuesto diferido y el saldo por revaluación en el patrimonio neto hasta el límite del importe correspondiente a la porción de revaluación que integraba el importe contable del elemento revaluado.

**Pregunta 11:** El punto 6 incorpora una excepción a la sección 4.10. “Modificaciones a resultados de ejercicios anteriores” de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 17, para los casos en que un ente decida pasar del modelo de costo al modelo de revaluación ¿Cuál es el alcance de esa excepción?

**Respuesta:** De acuerdo con esta excepción, los resultados de ejercicios anteriores no se modificarán por la adopción de un modelo de revaluación para los bienes de uso en reemplazo de un modelo de costo y, por lo tanto, la disminución o el incremento del importe contable que resulte de la revaluación afectará el resultado del período en que se efectúe la revaluación o dará lugar a un “Saldo de revaluación”, según resulte de la aplicación de las reglas que el modelo de revaluación establece.

## **Segunda parte**

### **Ejemplos de aplicación**

#### **Ejemplo N° 1 – Revaluación de activos y contabilización de sus efectos**

- a) Revaluación de un bien nuevo

Una entidad adquirió una máquina el 1° de julio de 20X1 en \$250.000. La vida útil estimada de la máquina es de 10 años, con un valor residual al término de su vida útil de cero. Se deprecia por el método de línea recta. Es la única máquina con que cuenta la entidad.

Al 31 de diciembre de 20X1 (cierre del ejercicio), el valor residual de la máquina era de \$237.500 (se computó la depreciación por 6 meses, o sea \$12.500).

Se adoptó el modelo de revaluación para la máquina (por ser una única máquina conforma una clase de activos) y al 31 de diciembre de 20X1, esta máquina tenía un valor razonable de \$300.000.

¿Qué asientos corresponde contabilizar al 31 de diciembre de 20X1?

Proyecto N° 21 de Resolución Técnica – Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9,11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos.

Como ya está contabilizada la depreciación de la máquina (por un período de uso de seis meses) queda por registrar la revaluación de la máquina. La sección 5.11.1.1.5 del PRT N° 21 establece dos alternativas para el tratamiento de la depreciación acumulada. La alternativa a) consiste en recalcularla proporcionalmente a la revaluación que se practique sobre el importe contable bruto del bien, de manera que el importe contable neto de dicho bien, después de la revaluación, sea igual a su importe revaluado. El registro sobre la base de esta alternativa es el siguiente:

<b>Cuentas</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Máquina	65.789	
a Depreciación acumulada de máquina		3.289
a Saldo por revaluación		62.500
Revaluación de la máquina al adoptarse el modelo de revaluación		

El saldo por revaluación se contabiliza por el incremento del valor residual contable de la máquina (o sea \$300.000 - \$237.500). La revaluación practicada es de un 26,3158% sobre el valor residual contable ( $\$62.500 / 237.500 \times 100$ ). Al aplicar ese incremento al valor de origen de la máquina, este valor original se lleva a \$315.789 ( $\$250.000 \times 1,263158$ ). Por esta razón, el débito a la cuenta Máquina es de un importe de \$65.789 ( $\$315.789 - \$250.000$ ). Al recalcular la depreciación acumulada sobre el valor bruto revaluado de la máquina, el nuevo cómputo arroja \$15.789 ( $\$315.789 / 10 \text{ años} / 12 \text{ meses} \times 6 \text{ meses}$ ). Por lo tanto, el recálculo de la depreciación acumulada requiere un crédito a esa cuenta de \$3.289 ( $\$15.789 - \$12.500$ ).

Si se optara por aplicar la alternativa b) planteada en la sección 5.11.1.1.5, se eliminaría la depreciación acumulada contra el valor de origen del activo, revaluando directamente el importe contable neto resultante. Los asientos serían:

<b>Cuentas</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Depreciación acumulada de máquina	12.500	
a Máquina		12.500
Eliminación de la depreciación acumulada de la máquina al momento de la revaluación		

Proyecto N° 21 de Resolución Técnica – Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9,11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos.

Máquina	62.500	
a Saldo por revaluación		62.500
Revaluación de la máquina al adoptarse el modelo de revaluación		

Por cualquiera de las dos alternativas, el monto del rubro Saldo por revaluación es el mismo y lo que varía es la exposición del importe contable de la máquina. El valor residual contable de la máquina es de \$300.000 bajo las dos alternativas, apareciendo en dos cuentas en la alternativa a) (Máquina con un saldo de \$315.789 y Depreciación acumulada de máquina por \$15.789) y en una cuenta en la alternativa b) (Máquina con un saldo de \$300.000).

Al contabilizar la revaluación de la máquina, surge una diferencia entre la base contable y la base fiscal de este rubro, dado que el incremento de valor no está gravado en el impuesto a las ganancias. Como dicha diferencia entre bases contable y fiscal se origina en una imputación efectuada directamente a patrimonio neto, el pasivo por impuesto diferido a reconocer tendrá como contrapartida la misma cuenta de Saldo por revaluación (sección 5.11.1.1.9). El asiento a registrar será:

Cuentas	Debe	Haber
Saldo por revaluación	21.875	
a Pasivo por impuesto diferido		21.875
Reconocimiento del impuesto diferido originado en la revaluación de la máquina		

El cálculo del pasivo por impuesto diferido es el siguiente: 35% (tasa del impuesto a las ganancias) de \$62.500 (monto de la revaluación practicada), o sea \$21.875.

b) Revaluación de un bien existente desde hace varios años

Una entidad mantiene en su activo un terreno adquirido hace 10 años atrás para asentar en ese predio su nueva planta industrial. Es el único terreno con que cuenta la entidad y se mantiene en el mismo estado del momento de su compra, porque el proyecto planta industrial se fue postergando por diferentes razones pero sigue vigente.

Al 31 de diciembre de 20X1 (cierre del ejercicio), el importe contable del terreno era de \$900.000. Su valor de origen había sido \$300.000 y fue reexpresado a moneda

Proyecto N° 21 de Resolución Técnica – Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9,11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos.

homogénea en el pasado, durante un período en el que rigió la Resolución Técnica N° 6.

Se adoptó el modelo de revaluación para el terreno (por ser el único terreno conforma una clase de activos) y al 31 de diciembre de 20X1, este terreno tenía un valor razonable de \$1.300.000.

¿Qué asientos corresponde contabilizar al 31 de diciembre de 20X1? Dada la índole del activo, no existe en este caso una depreciación por registrar.

El saldo por revaluación se contabiliza por el incremento del importe contable del terreno (o sea \$1.300.000 - \$900.000). El asiento sería:

<b>Cuentas</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Terreno	400.000	
a Saldo por revaluación		400.000
Revaluación del terreno al adoptarse el modelo de revaluación		

Al contabilizar la revaluación del terreno, surge una diferencia entre la base contable y la base fiscal de este rubro, dado que el incremento de valor no está gravado en el impuesto a las ganancias. Como dicha diferencia entre bases contable y fiscal se origina en una imputación efectuada directamente a patrimonio neto, el pasivo por impuesto diferido a reconocer tendrá como contrapartida la misma cuenta de Saldo por revaluación (sección 5.11.1.1.9). El asiento a registrar será:

<b>Cuentas</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Saldo por revaluación	140.000	
a Pasivo por impuesto diferido		140.000
Reconocimiento del impuesto diferido originado en la revaluación del terreno		

El cálculo del pasivo por impuesto diferido es el siguiente: 35% (tasa del impuesto a las ganancias) de \$400.000 (monto de la revaluación practicada), o sea \$140.000.

Como puede apreciarse en el asiento anterior, el registro del pasivo por impuesto diferido corresponde al incremento originado en el importe contable como consecuencia de la revaluación. El pasivo por impuesto diferido originado en el pasado por la reexpresión a moneda homogénea estará reconocido o sólo expuesto por nota, en función de lo admitido por la Interpretación N° 3 “Contabilización del impuesto a las ganancias” de esta Federación según lo que hubiera resuelto la entidad. Si la entidad hubiera procedido a su contabilización, se mantendrá

Proyecto N° 21 de Resolución Técnica – Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9,11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos.

contabilizado su saldo anterior y se incrementará por el asiento antes indicado. Si la entidad hubiera optado por la alternativa de no registrarlo y exponerlo por nota, al momento de reconocer el pasivo por impuesto diferido originado por la revaluación del terreno, con relación a la diferencia entre la base fiscal y el importe contable anterior, surgido de la reexpresión a moneda homogénea, tiene dos posibilidades:

- a) seguir exponiéndolo por nota a los estados contables, según está indicado en la Interpretación N° 3; o
- b) resolver su reconocimiento contable. En este caso, se tratará como un cambio de criterio y la contrapartida será un ajuste de resultados de ejercicios anteriores y no el rubro saldo por revaluación.

### **Ejemplo N° 2 – Utilización del modelo de revaluación en ejercicios posteriores**

La misma empresa del ejemplo N° 1, mantiene durante el ejercicio cerrado el 31 de diciembre de 20X2 la máquina revaluada en existencia. En función de los análisis realizados, el valor razonable de la máquina no ha tenido variaciones significativas durante este ejercicio. No se reconoce ninguna modificación en su medición, salvo la originada en el reconocimiento de la depreciación del año, que asciende a \$31.579 (el valor residual revaluado de la máquina al inicio del ejercicio es de \$300.000 y le restan 9 años y 6 meses de vida útil, o sea que el cálculo de la depreciación es  $\$300.000/9,5$  años). El asiento es:

<b>Cuentas</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Depreciación de máquina	31.579	
a Depreciación acumulada de máquina		31.579
Depreciación de la máquina por el ejercicio 20X2		

Luego de computar la depreciación anual de la máquina, el efecto que se origina es reducir la diferencia entre la base contable y la base fiscal de ese activo. Por esta razón, al reducirse esa diferencia, debe registrarse también la correspondiente reducción en el saldo del Pasivo por impuesto diferido. El cálculo de la reducción del pasivo por impuesto diferido se efectúa computando la tasa impositiva sobre la diferencia entre el monto de la depreciación calculada sobre el valor revaluado (\$31.579) y la misma depreciación calculada sobre el valor original sin revaluación (a partir del valor residual contable de la máquina al inicio del ejercicio de \$237.500; como le restan 9 años y 6 meses de vida útil, el cálculo de su depreciación contable es  $\$237.500/9,5$  años o sea \$25.000). La referida diferencia, por un monto de



Proyecto N° 21 de Resolución Técnica – Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9,11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos.

\$6.579 a la tasa impositiva del 35% arroja un importe de \$2.303 ( $6.579 \times 0,35$ ) que corresponde contabilizar de la siguiente manera:

<b>Cuentas</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Pasivo por impuesto diferido	2.303	
a    Impuesto a las ganancias		2.303
Reducción del pasivo por impuesto diferido, en función de la depreciación de la máquina		

La reducción del pasivo por impuesto diferido tiene por contrapartida un crédito a resultados del ejercicio, de manera de compensar el mayor impuesto corriente que se genera en el ejercicio por la imposibilidad de deducir fiscalmente la porción de la depreciación correspondiente a la revaluación practicada.

Al cierre del ejercicio 20X2 la empresa tiene la posibilidad de desafectar una parte del saldo por revaluación (la parte correspondiente a la mayor depreciación computada por el efecto de la revaluación practicada) transfiriéndola a resultados no asignados, o bien puede mantener dicho saldo por revaluación sin movimiento (sección 5.11.1.1.8). Si optara por la desafectación, el asiento sería:

<b>Cuentas</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Saldo por revaluación	4.276	
a    Resultados no asignados		4.276
Desafectación parcial del saldo por revaluación en función del consumo de la máquina		

El monto de la desafectación contabilizada surge de la diferencia entre la depreciación anual de la máquina, determinada sobre su valor revaluado (\$31.579) y el monto de depreciación anual que se hubiera computado en caso de no haberse optado por el modelo de revaluación (a partir del valor residual contable de la máquina al inicio del ejercicio de \$237.500; como le restan 9 años y 6 meses de vida útil, el cálculo de su depreciación contable es  $237.500 / 9,5$  años o sea \$25.000). A este importe de \$6.579 recién calculado, corresponde también deducirle el efecto del impuesto diferido, que según se calculó más arriba es de \$2.303, de manera que el importe neto de la desafectación que se contabiliza es de \$4.276 ( $6.579 - 2.303$ ).

### **Ejemplo N° 3 – Análisis de la composición del Saldo por revaluación**

Proyecto N° 21 de Resolución Técnica – Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9,11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos.

Con los mismos datos de los ejemplos anteriores números 1 y 2, se ejemplifica la composición del rubro Saldo por revaluación al 31 de diciembre de 20X2.

La mayorización de los movimientos de la cuenta Máquina y Depreciación acumulada de máquina, si se tomaran en conjunto exhibirían lo siguiente:

<b>Movimientos</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>	<b>Saldo</b>
01-07-X1 - Compra	250.000		250.000
31-12-X1 – Depreciación – 6 meses		12.500	237.500
31-12-X1 – Revaluación (alternativa b)	62.500		300.000
31-12-X2 – Depreciación del ejercicio		31.579	268.421

Por su parte la mayorización del rubro Saldo por revaluación, sería el que sigue:

<b>Movimientos</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>	<b>Saldo</b>
31-12-X1 – Revaluación de máquina		62.500	62.500
31-12-X1 – Reconocimiento del pasivo por impuesto diferido	21.875		40.625
31-12-X2 – Desafectación en función del consumo (por depreciación)	4.276		36.349

El Saldo por revaluación significa el monto neto de revaluación que complementa el valor de costo depreciado de la máquina, neto a su vez del efecto de impuesto diferido. Expresado con las cifras del ejemplo:

<b>Concepto</b>	<b>Importe</b>
Valor residual revaluado de la máquina al 31-12-X2, según la mayorización de los movimientos en la cuenta Máquina	268.421
Valor residual sin revaluación de la máquina al 31-12-X2 – Son \$250.000 de costo original, menos un año y medio de depreciación, o sea, una depreciación acumulada de \$37.500	212.500

Proyecto N° 21 de Resolución Técnica – Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9,11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos.

Diferencia entre valor residual revaluado y valor residual sin revaluación	55.921
Efecto de impuesto diferido sobre la diferencia calculada: 35% de \$55.921	(19.572)
Valor neto del saldo de revaluación, que coincide con el saldo resultante de la mayorización de movimientos en el Saldo de revaluación	36.349

Por su parte, el efecto de impuesto diferido mencionado en el cuadro de arriba, de \$19.572, coincide con el saldo de la cuenta de Pasivo por impuesto diferido, que surge de mayorizar los movimientos registrados, según se expone a continuación:

Movimientos	Debe	Haber	Saldo
31-12-X1 – Reconocimiento del pasivo por impuesto diferido		21.875	21.875
31-12-X2 – Reversión del pasivo por el efecto de la depreciación del activo revaluado	2.303		19.572

#### **Ejemplo N° 4 – Baja del activo revaluado**

Con base en los datos de los ejemplos números 2 y 3, al cierre del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X2 se vende al contado la máquina por un importe de \$275.000 por adquirirse una más moderna. El valor residual de la máquina a esa fecha asciende a \$268.421, tal como surge de la mayorización presentada en el ejemplo N° 3. El Saldo por revaluación a la misma fecha asciende a \$36.349. La empresa resuelve desafectar el remanente del Saldo por revaluación al momento de materializarse la baja de la máquina (debe recordarse que la desafectación es opcional y no obligatoria). Los asientos a registrar son los siguientes:

Cuentas	Debe	Haber
Cobranza por depositar	275.000	
a    Máquina (neto de depreciaciones)		268.421

Proyecto N° 21 de Resolución Técnica – Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9,11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos.

acumuladas)		
a    Ganancia por venta de máquina		6.579
Venta de la máquina con cobranza en efectivo		
Saldo por revaluación	36.349	
a    Resultados no asignados		36.349
Desafectación del Saldo por revaluación con motivo de la baja de la máquina revaluada		

Adicionalmente, como consecuencia de la baja de la máquina, se revierte el saldo del pasivo por impuesto diferido proveniente de la revaluación. El saldo del pasivo, según la mayorización efectuada en el ejemplo N° 3, asciende a \$19.572. El asiento a contabilizar es el que sigue:

<b>Cuentas</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Pasivo por impuesto diferido	19.572	
a    Impuesto a las ganancias		19.572
Cancelación del pasivo por impuesto diferido, en función de la baja de la máquina		

### **Ejemplo N° 5 – Revaluación de activos con baja de valor e incremento posterior**

Una entidad adquirió una máquina el 1° de julio de 20X1 en \$250.000. La vida útil estimada de la máquina es de 10 años, con un valor residual al término de su vida útil de cero. Se deprecia por el método de línea recta.

Se adoptó el modelo de revaluación para la máquina (por ser una única máquina conforma una clase de activos) y al 31 de diciembre de 20X1, esta máquina tenía un valor razonable de \$190.000.

Un año después, al 31 de diciembre de 20X2, el valor razonable de la máquina era de \$260.000.

Al 31 de diciembre de 20X1, el valor residual de la máquina era de \$237.500 (se computó la depreciación por 6 meses, o sea \$12.500). El castigo al importe contable de la máquina de \$47.500 (diferencia entre el valor razonable de \$190.000 y el valor

Proyecto N° 21 de Resolución Técnica – Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9,11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos.

residual contable de \$237.500) debe imputarse al resultado del ejercicio (sección 5.11.1.1.7).

Al 31 de diciembre de 20X2, el valor residual de la máquina era de \$170.000 (se computó una depreciación de \$20.000, calculada en función de la vida útil remanente, o sea \$190.000/9,5 años). El incremento originado por la revaluación a esta fecha (de \$90.000 o diferencia entre el valor razonable de \$260.000 y el importe contable de \$170.000) se imputa de la siguiente manera:

- \$42.500 se acreditan al resultado del ejercicio 20X2, y
- \$47.500 se acreditan al Saldo por revaluación

Detalle de cálculos:

<b>Concepto</b>	<b>\$</b>
Costo – 1° de julio de 20X1	250.000
Depreciación – computada por 6 meses – 5% de \$250.000	(12.500)
Valor residual contable al 31 de diciembre de 20X1	237.500
Valor razonable al 31 de diciembre de 20X1	190.000
Castigo al valor residual contable de la máquina al 31 de diciembre de 20X1	(47.500)
Luego del castigo contabilizado, el valor residual de la máquina al 31 de diciembre de 20X1 es de	190.000
Valor residual contable al 1° de enero de 20X2	190.000
Depreciación del ejercicio – \$190.000 /9,5 años	(20.000)
Valor residual contable al 31 de diciembre de 20X2	170.000
Valor razonable al 31 de diciembre de 20X2	260.000
Monto de la revaluación	90.000
El monto de la revaluación se imputa de la siguiente manera	
Crédito a resultado del ejercicio \$47.500 (cargo original a	

Proyecto N° 21 de Resolución Técnica – Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9,11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos.

resultado del ejercicio 20X1) menos la diferencia de depreciación de \$5.000 (\$20.000 contabilizados en el ejercicio 20X2 menos \$25.000 [\$237.500/9,5 años] que hubieran debido contabilizarse si no se hubiera producido la desvalorización)	42,500
Crédito a Saldo por revaluación (remanente hasta el incremento a registrar)	47.500
Total	90.000

El efecto del impuesto diferido sobre la revaluación practicada en 20X1 y 20X2 es como sigue:

### **Año 20X1**

Al contabilizar la disminución de \$ 47.500 en el importe contable de la máquina, surge una diferencia entre la base contable y la base fiscal de este rubro, dado que el importe deducible fiscalmente continuará determinándose sobre la base del costo sin contemplar la revaluación. En caso de cumplirse las condiciones para el reconocimiento de un activo por impuesto diferido, el asiento a registrar será:

<b>Cuentas</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Activo por impuesto diferido	16.625	
a    Impuesto a las ganancias		16.625
Reconocimiento del impuesto diferido originado en la revaluación de una máquina		

El cálculo del activo por impuesto diferido es el siguiente: 35% (tasa de impuesto a las ganancias) de \$47.500, o sea \$ 16.625.

### **Año 20X2**

Al 31 de diciembre de 20X2 el importe contable de \$260.000 difiere de la base fiscal de \$212.500 (costo original de \$250.000 - \$12.500 de depreciación en 20X1 - \$25.000 de depreciación en 20X2), dando lugar al consumo del activo por impuesto diferido y a la registración de un pasivo por impuesto diferido de \$16.625. Como se explica en el Ejemplo N° 1, debido a que la diferencia entre las bases contable y fiscal se origina en una imputación efectuada directamente a patrimonio neto, el pasivo por impuesto diferido tiene como contrapartida la misma cuenta de Saldo por revaluación. El asiento a registrar será:

Proyecto N° 21 de Resolución Técnica – Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9,11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos.

<b>Cuentas</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Saldo por revaluación	16.625	
Impuesto a las ganancias	16.625	
a Pasivo por impuesto diferido		16.625
a Activo por impuesto diferido		16.625
Cancelación del activo por impuesto diferido y registración de un pasivo por impuesto diferido		

### **Ejemplo N° 6 – Revaluación de activos con incremento de valor y posterior castigo**

Una entidad adquirió una máquina el 1° de julio de 20X1 en \$250.000. La vida útil estimada de la máquina es de 10 años, con un valor residual al término de su vida útil de cero. Se deprecia por el método de línea recta.

Se adoptó el modelo de revaluación para la máquina (por ser una única máquina conforma una clase de activos) y al 31 de diciembre de 20X1, esta máquina tenía un valor razonable de \$332.500.

Un año después, al 31 de diciembre de 20X2, el valor razonable de la máquina era de \$160.000.

Al 31 de diciembre de 20X1, el valor residual de la máquina era de \$237.500 (se computó la depreciación por 6 meses, o sea \$12.500). El incremento del importe contable de la máquina de \$95.000 (diferencia entre el valor razonable de \$332.500 y el valor residual contable de \$237.500) debe imputarse al saldo por revaluación.

Al 31 de diciembre de 20X2, el valor residual de la máquina era de \$297.500 (se computó una depreciación de \$35.000, calculada en función de la vida útil remanente). El castigo (monto negativo de revaluación) de \$137.500 (diferencia entre el importe contable de \$297.500 y el valor razonable de \$160.000) se imputa:

- \$85.000 se debitan al Saldo por revaluación, y
- \$52.500 se cargan al resultado del ejercicio

Detalle de cálculos:

<b>Concepto</b>	<b>\$</b>
-----------------	-----------

Proyecto N° 21 de Resolución Técnica – Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9,11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos.

<b>Concepto</b>	<b>\$</b>
Costo – 1° de julio de 20X1	250.000
Depreciación – computada por 6 meses – 5% de \$250.000	(12.500)
Valor residual contable al 31 de diciembre de 20X1	237.500
Valor razonable al 31 de diciembre de 20X1	332.500
Incremento del valor residual contable de la máquina al 31 de diciembre de 20X1	95.000
Luego del incremento contabilizado, el valor residual de la máquina al 31 de diciembre de 20X1 es de	332.500
Valor residual contable al 1° de enero de 20X2	332.500
Depreciación del ejercicio – \$332.500 /9,5 años	(35.000)
Valor residual contable al 31 de diciembre de 20X2	297.500
Valor razonable al 31 de diciembre de 20X2	160.000
Monto de la revaluación (negativa)	(137.500)
El monto de la revaluación se imputa de la siguiente manera	
Débito a Saldo por revaluación: Saldo por revaluación original \$95.000 (crédito original al Saldo por revaluación registrado en 20X1) neto de su depreciación (\$95.000/9,5 años). Explicado de otra manera, sería el saldo por revaluación original menos la diferencia de depreciación de \$10.000 (\$35.000 contabilizados en el ejercicio 20X2 menos \$25.000 que hubieran debido contabilizarse si no se hubiera adoptado el modelo de revaluación)	85,000
Cargo al resultado del ejercicio (remanente hasta el decremento a registrar)	52.500



Proyecto N° 21 de Resolución Técnica – Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9,11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos.

<b>Concepto</b>	<b>\$</b>
Total	137.500

Independientemente de que el Saldo por revaluación se reduzca de ejercicio en ejercicio transfiriéndose a resultados no asignados en razón del consumo del activo revaluado, o se mantenga sin esa reducción, el Saldo por revaluación sólo puede afectarse hasta el límite del importe correspondiente a la porción de revaluación que integra el importe contable de la máquina.

El efecto del impuesto diferido sobre la revaluación practicada en 20X1 y 20X2 es como sigue:

### **Año 20X1**

Al contabilizarse el incremento de \$95.000 en el importe contable de la máquina, surge una diferencia entre las bases contable y fiscal de este rubro que recibe el mismo tratamiento indicado en el Ejemplo N° 1. El asiento a registrar será:

<b>Cuentas</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Saldo por revaluación	33.250	
a Pasivo por impuesto diferido		33.250
Reconocimiento del impuesto diferido originado en la revaluación de una máquina		

El cálculo del pasivo por impuesto diferido es el siguiente: 35% (tasa de impuesto a las ganancias) de \$95.000, o sea \$33.250.

### **Año 20X2**

Al 31 de diciembre de 20X2, la diferencia de \$137.500 entre el valor razonable de \$160.000 y el valor residual contable de \$297.500 se apropia de la siguiente manera

<b>Concepto</b>	<b>\$</b>	<b>\$</b>	<b>\$</b>
Saldo por revaluación:			
• Incremento por revalúo original	95.000		
• Pasivo por impuesto diferido original neteado	(33.250)	61.750	

Proyecto N° 21 de Resolución Técnica – Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9,11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos.

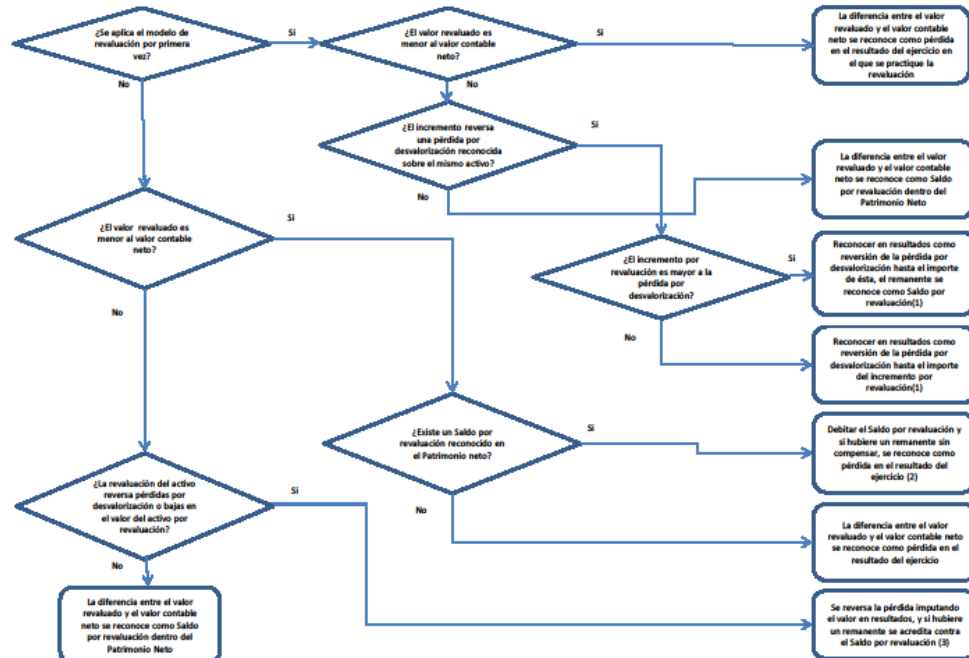
Concepto	\$	\$	\$
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Transferencia del revalúo original a resultados acumulados (\$95.000/ 9,5 años)</li> <li>• Transferencia del pasivo por impuesto diferido a resultados no asignados (\$33.250 /9,5 años)</li> </ul>	(10.000)		
	<u>3.500</u>	<u>(6.500)</u>	55.250
Pasivo por impuesto diferido residual de la entidad			29.750
Pérdida del ejercicio			52.500
Total			137.500

La disminución en el activo por el revalúo del año 20X2 deja el importe contable de los bienes de uso en \$160.000, en tanto que la base fiscal coincide con el costo original depreciado de \$212.500 (costo original de \$250.000 - \$12.500 de depreciación en 20X1 - \$25.000 de depreciación en 20X2). De acuerdo con el principio general del método de impuesto diferido se espera que la entidad recupere el importe contable de \$160.000 y el fisco admitirá una deducción de \$212.500, lo que da lugar a una diferencia temporaria deducible de \$52.500. Asumiendo que se cumplen las condiciones necesarias para el reconocimiento de un activo por impuesto diferido, se registrará el siguiente asiento:

Cuentas	Debe	Haber
Activo por impuesto diferido	18.375	
a    Impuesto a las ganancias		18.375
Reconocimiento del impuesto diferido originado en la revaluación de una máquina		

El cálculo del activo por impuesto diferido es el siguiente: 35% (tasa de impuesto a las ganancias) de \$52.000, o sea \$18.375.

**ANEXO – Diagrama de aplicación del modelo de revaluación**



(1) El importe a acreditar en el estado de resultados del ejercicio de la revaluación no podrá superar al de la pérdida original reducida por la depreciación adicional que se hubiera reconocido de no haberse registrado la desvalorización.  
 (2) El débito a la cuenta Saldo por revaluación no podrá superar el monto de la revaluación neta de su depreciación, contenido en el valor de libros del correspondiente activo.  
 (3) El importe a acreditar en el estado de resultados del ejercicio de la revaluación no podrá superar al de la pérdida original reducida por la depreciación adicional que se hubiera reconocido de no haberse registrado la desvalorización o la baja de valor.