

ANÁLISIS DEL MODELO DE REVALUACIÓN DE LOS BIENES DE USO. RESOLUCIÓN TÉCNICA 54 (T.O. RT 59) - PRIMERA PARTE



¿Es útil? (5) (0)

Yanina C. Faccendini ✓ Gabriel H. Oubiña ✓ 05/11/2024

SUMARIO:

En el presente trabajo se recorren los principales aspectos de la descripción general del Modelo de Revaluación de los bienes de uso establecidos en la resolución técnica 54 (t.o. RT 59), examinando particularmente el tratamiento de la depreciación acumulada, el saldo por revaluación y el efecto sobre el impuesto diferido. El análisis propuesto se complementa con un caso de aplicación permitiendo vincular los aspectos prácticos con la normativa contable recorrida.

Esta doctrina fue publicada en:

- Profesional y Empresaria (D & G)

I - INTRODUCCIÓN

En relación con el marco normativo contable, analizado en este trabajo, se debe recordar que el 1/7/2022, la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (JG - FACPCE) (indistintamente "Junta de Gobierno" o "JG"), aprobó, la resolución técnica (RT) 54. Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. (Introducción y Primera parte), que implica cambiar tanto la estructura como la forma de redacción de las actuales Normas Contables Profesionales, considerando, además, las distintas realidades que existen en nuestro país y el tratamiento específico para determinadas cuestiones no contempladas [incs. j) y k), Primera parte, PRT 45]. Posteriormente, el 30/6/2023, la Junta de Gobierno, aprobó la RT 56. Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Modificaciones a la Resolución Técnica 54, la cual actualiza el texto de la RT 54 [inc. l) a p), RT 56], además de, entre otras cuestiones, establecer su aplicación obligatoria para la preparación de estados contables correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1/7/2024, inclusive, sin exigir su aplicación a los períodos intermedios comprendidos en el primer ejercicio (art. 4, RT 56)[1]. Finalmente, el 28/6/2024 la JG aprobó la RT 59. Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Aclaraciones previas a la implementación de la Resolución Técnica 54, (en adelante indistintamente "Resolución Técnica 54" o "RT 54"), reemplazando, entre otros aspectos, el índice y el contenido incluido en la segunda parte de la Resolución Técnica 54 (t.o. RT 56), (art. 2, RT 59).

Por su parte, en función de la atribución conferida a los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, el Consejo Profesional de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires[2] (R. P. 460/2024, CPCECABA) y el Consejo Profesional de la Provincia de Buenos Aires (R. CD 3944, CPCEPBA[3]),

adoptaron la RT 54 para la preparación de estados contables correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1/1 2025, inclusive, sin exigir su aplicación a los períodos intermedios comprendidos en el primer ejercicio, admitiendo la aplicación anticipada para la preparación de estados contables correspondientes a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, para los ejercicios finalizados a partir del 30/9/2024, inclusive, mientras que a la Provincia de Buenos Aires, para los ejercicios iniciados a partir del 1/7/2024, inclusive.

II - MODELO DE REVALUACIÓN DE LOS BIENES DE USO

La RT 54 establece respecto a la revaluación de los bienes de uso lo siguiente:

Medición posterior (párr. 319)	Una entidad optará por medir contablemente los bienes de uso de acuerdo con el Modelo de costo (párr. 321) o el Modelo de revaluación (véase también párrs. 322-338).
--------------------------------	---

Por otra parte, establece respecto a los cambios en las políticas contables[4] relacionado al Modelo de revaluación que:

La aplicación por primera vez	Se contabilizará de forma prospectiva (párr. 89). En otras palabras: a) incluyéndolos en el resultado del período durante el cual se produce dicho cambio y de los períodos futuros, si la modificación afectara a todos ellos y b) ajustando la medición contable de la correspondiente partida de activo, pasivo o patrimonio neto (párr. 91).
-------------------------------	--

Asimismo, respecto a la descripción general del Modelo analizado señala que:

Medición (párr. 322)	Cuando se utilice el Modelo de revaluación, una entidad medirá un elemento de bienes de uso por su valor revaluado, que es su valor razonable[5], en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y menos el importe acumulado de las pérdidas por desvalorización.[6]
Determinación del valor razonable	Cuando se utilice el modelo de revaluación, una entidad tendrá en cuenta lo siguiente para determinar el valor razonable (párr. 322): - estimará el valor razonable en función de precios que, en la fecha de la medición (párr. 117): a) sean: (i) observables directamente en el mercado principal o, si este no existiera, en el mercado más ventajoso; o (ii) estimados mediante técnicas de valuación, cuando no puedan estimarse aplicando el inciso inmediato anterior, mediante técnicas de valuación que resulten apropiadas en función de las circunstancias, maximizando el uso de datos de entrada observables y minimizando la utilización de datos no observables (MAXMIN) (párrs. 117 Y 119) y

	b) consideren las características y condición actuales del elemento (activo, pasivo o patrimonio neto) sujeto a medición, seleccionando un mercado principal o un mercado más ventajoso, siempre que, en la fecha de la medición: a) pueda acceder en forma regular a él (incluso si habitualmente no opera dentro de su ámbito) y b) dicho mercado opere como un mercado activo (párr. 118).
Enfoques de selección en las la técnica de valuación (párr. 120)	A los fines antes indicados, una entidad aplicará la técnica de valuación que resulte más apropiada, debiendo basar su selección en los enfoques siguientes: a) Enfoque de mercado: precios de activos o pasivos similares o comparables, debidamente ajustados en función de las características y condición del activo o pasivo a medir. b) Enfoque de ingresos: valor descontado de los flujos de efectivo netos que puedan esperarse del activo o pasivo a medir. c) Enfoque del costo: costo que requeriría la adquisición, producción o construcción de un activo similar que reemplace la capacidad de servicio del activo a medir.
Consideraciones (párr. 121).	En la fecha de la medición, una entidad estimará el valor razonable de un activo considerando: a) las características del activo que tendrían en cuenta los participantes del mercado para fijar su precio, entre ellas, su condición o estado a la fecha de la medición, su localización (computando los costos de transporte hasta el mercado principal o más ventajoso) y las restricciones sobre su venta o uso y b) el precio que se fijaría por su máximo y mejor uso (en tanto resulte físicamente posible, legalmente admisible y financieramente factible), cuando se trate de activos no financieros (tales como bienes de uso).
Periodicidad (párr. 322)	Cuando se utilice el modelo de revaluación, una entidad hará las revaluaciones con suficiente regularidad, para asegurar que la medición del activo no difiera significativamente de la que podría determinarse aplicando el modelo de revaluación a la fecha de cierre.
Integridad (párr. 322)	Cuando se utilice el modelo de revaluación, una entidad revalorará todos los elementos que pertenezca a la misma clase de activos (párr. 89). A mayor abundamiento, la norma contable indica que una entidad aplicará el mismo modelo al conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad (clase). Los siguientes son ejemplos de clase de bienes de uso: a) Terrenos. b) Edificios. c) Maquinarias. d) Instalaciones. e) Equipos de oficina. f) Muebles y útiles. g) Rodados. h) Aeronaves. i) Embarcaciones. j) Activos biológicos utilizados como factor de producción

en el curso normal de las operaciones[7], (párr. 320).

- Ejercicio de aplicación[8]

A continuación, se aplicará lo señalado en la normativa contable profesional con un ejercicio de aplicación permitiendo relacionar los aspectos teóricos con la práctica. En relación con el objetivo buscado, se considera que una entidad dedicada al negocio de jugos, con cierre de ejercicio diciembre, adquiere, el 5/4/2025, una maquinaria de última generación, de prensado en frío, la cual permite obtener un eficiente volumen de producción, con mínimos desperdicios y con alto contenido en nutrientes. El costo de adquisición de la maquinaria, medido en función de lo indicado en el párrafo 103 de la RT 54 (costo de adquisición), es de \$ 1.000.000. La máquina tiene una vida útil de 10 años. La entidad deprecia sus bienes de uso por el sistema lineal, año de alta completo, sin valor de recupero final.

A efectos metodológicos del caso, la tasa impositiva es fija del 30%[9], no hay variación en el poder adquisitivo de la moneda (unidad de medida: heterogénea) y se considera que el resultado del ejercicio, luego de las operaciones realizadas, es de \$ 150.000 (ganancia). Por otra parte, considerar que la entidad contabiliza el impuesto a las ganancias por el método del impuesto a las ganancias diferido, el cual consiste en el reconocimiento del efecto impositivo de las diferencias temporarias entre la valuación contable y la impositiva de los activos y pasivos y su posterior imputación a los resultados de los ejercicios en los cuales se produce la reversión de las mismas.

En función de lo indicado, el asiento a realizar por la compra indicada es:

1. Adquisición de la Maquinaria

Tipo	Cuenta	Debe (Haber)
A+	Maquinaria	1.000.000,00
A-	a Banco	(1.000.000,00)

Al cierre del ejercicio, la entidad determinada en la depreciación del ejercicio realizando el siguiente reconocimiento contable:

2. Depreciación del ejercicio

Tipo	Cuenta	Debe (Haber)
R-	Depreciación	100.000,00
Reg A+	Depreciación Acumulada	(100.000,00)

En consecuencia, el valor residual de la maquinaria y cálculos realizados son las siguientes:

Bien de Uso	Valor al origen	Años Vida Útil	Depreciación		Valor residual
			Del ejercicio	Acumulada al cierre	
Maquinaria	1.000.000,00	10	100.000,00	100.000,00	800.000,00

maquinaria	1.000.000,00	10	100.000,00	100.000,00	900.000,00
------------	--------------	----	------------	------------	------------

Activar W

- Aspectos normativos

Por su parte, la Norma Unificada Argentina de Contabilidad (NUA) señala respecto a la contabilidad de las revaluaciones lo siguiente:

Requisitos (párrs. 337-338)	Una entidad deberá tener la aprobación de su respectivo órgano de administración para la contabilización de revaluaciones de bienes de uso. El órgano de administración de la entidad aprobará los estados contables que incluyan bienes cuya medición se basa en el modelo de la revaluación, siempre que exista: a) documentación de respaldo apropiada para dicha medición; b) una política contable escrita y aprobada por el mismo órgano de administración, mediante la cual se describa el método o la técnica de valuación adoptada; y c) mecanismos de monitoreo y confirmación de que dicha política contable fue aplicada en la preparación de los estados contables. Asimismo, deberá revelar respecto de la revaluación, entre otros aspectos, si se practicó con personal propio o con los servicios de un tasador o especialista en valuaciones, idóneo e independiente respecto de la entidad (párr. 357).
--------------------------------	--

- Ejercicio de aplicación (cont.)

En función de lo indicado, el Directorio de la entidad ha aprobado el 20/12/2025, una política contable que ha documentado (escrita), mediante la cual se describe que las maquinarias serán medidas (técnica de valuación adoptada) aplicando el método de revaluación, resultando la máquina adquirida la única de su clase. Al respecto, la revaluación será practicada con personal independiente, idóneo, con título habilitante, determinando el valor razonable mediante el precio observable en un mercado activo, considerando las características y condición actuales del activo sujeto a medición, es decir utilizando un enfoque de mercado que considere el precio de activos similares o comparables, debidamente ajustados en función de las características y condición de la maquinaria a medir.[10]

- Aspectos normativos

En relación con el reconocimiento contable del Método por Revaluación, la RT 54 señala que:

Reconocimiento (párr. 323)	Una entidad imputará la contrapartida de un aumento en la medición de un bien medido según el modelo de revaluación, cuando no reconoció pérdidas por disminución del valor razonable en los resultados de
-------------------------------	--

	ejercicios previos (incluyendo pérdidas por desvalorización reconocidas[11]), al saldo por revaluación[12] (que es parte de los resultados diferidos).
--	--

Por otra parte, respecto al tratamiento del saldo por revaluación, la norma contable indica que:

Transferencias permitidas (párr. 327)	Una entidad podrá transferir directamente a resultados no asignados el saldo por revaluación incluido en el patrimonio neto: a) a medida que se consume el elemento (en cuyo caso el importe a transferir será igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la depreciación que se hubiera computado en función de su costo original); b) cuando se produce su baja, retiro, venta o disposición por otro motivo; o c) en cualquier momento posterior. Al respecto, la RT 54 señala que un cambio entre las alternativas de mantener o transferir el saldo por revaluación se tratará como una modificación de política contable y, por lo tanto, aplicará lo dispuesto en el apartado “Cambios en las políticas contables”[13] (párr. 330).
Transferencias no permitidas (párr. 329)	Una entidad no expondrá nunca en el resultado del ejercicio las transferencias desde el saldo por revaluación a los resultados no asignados.

Además de lo indicado precedentemente, la RT 54 señala, respecto al saldo por revaluación que:

Saldo por Revaluación (párrs. 332-333)	Representará, como mínimo, el valor residual de la revaluación practicada a cada elemento revaluado, neto del pasivo por impuesto diferido[14], debiendo la entidad calcular la porción del saldo por revaluación contenida en el valor residual de uno o más bienes revaluados para disminuirlo, cuando corresponda.
Prohibición (párr. 331)	Una entidad no distribuirá ni capitalizará el saldo por revaluación mientras permanezca como tal. Incluso si la totalidad o una parte de dicho saldo se relacionara con activos consumidos o dados de baja.
Distribución o capitalización (párr. 331)	Solo podrá distribuirlo o capitalizarlo a partir del momento en que decida transferirlo a resultados no asignados.

- Ejercicio de aplicación (cont.)

Al cierre del ejercicio, en función de la política adoptada por la entidad, antes indicada, el órgano de Administración también ha decidido que se transferirá el saldo por revaluación directamente a resultados no asignados a medida que se consume el activo y cuando se produce su baja, retiro y/o venta.

Posteriormente, el 31/12/2025, el personal independiente, especialista e idóneo de la entidad, ha determinado aplicando la técnica de valuación basada en el enfoque de mercado que el precio comparable de la maquinaria, sin uso equivalente en capacidad de servicio, es de \$ 1.500.000.

En consecuencia, de acuerdo a la normativa contable, primero se debe ajustar el bien, con el propósito de adecuarlo al valor equivalente del activo a medir, en función de sus características y condiciones[15] de la siguiente manera:

III - REVALUACIÓN DEL BIEN (EQUIVALENTE SIN USO)

Bien de Uso	Valor Revaluado	Años Vida Útil	Depreciación		Valor residual
			Del ejercicio	Acumulada al cierre	
Maquinaria	1.500.000,00	10	150.000,00	150.000,00	1.350.000,00

- Aspectos normativos

En relación con el tratamiento de la depreciación acumulada, la norma contable señala que cuando revalúe un elemento integrante de bienes de uso, una entidad tratará la depreciación acumulada a la fecha de la revaluación de cualquiera de las siguientes maneras (párr. 326):

- a) la volverá a calcular en forma proporcional a la revaluación que se practique sobre la medición original del bien, de manera que su valor residual después de la revaluación sea igual a su importe revaluado; o
- b) la eliminará contra la medición original del activo, de manera que la medición neta resultante sea equivalente al importe revaluado.

- Ejercicio de aplicación (cont.)

Otro aspecto, que se ha definido en la política adoptada por la entidad, fue determinar la depreciación acumulada proporcionalmente a la revaluación que se practique. En consecuencia, a continuación, se determinará el coeficiente de revaluación con el propósito de recalculer las partidas integrantes de la maquinaria (valor de origen y depreciación acumulada), de la siguiente forma:

4. Determinación del Coeficiente de Revaluación

	Contable	Revaluado	Incremento
Valor residual	900.000,00	1.350.000,00	450.000,00
Coef. Revaluación	$\frac{450.000,00}{900.000,00}$	0,50	

Una vez determinado el coeficiente, se incrementarán las partidas contables integrantes de la

maquinaria en concordancia con la política elegida por la entidad.

5. Alternativa Depreciación proporcional al Valor Razonable

	Val. Inicial	Coefficiente	Incremento	Val. Reval.
Valor de Origen	1.000.000,00	0,50	500.000,00	1.500.000,00
Deprec. Acumul.	(100.000,00)	0,50	(50.000,00)	(150.000,00)
VALOR RESIDUAL	900.000,00	-		1.350.000,00
Saldo x Revalúo			450.000,00	

Finalmente, en función de los cálculos realizados corresponde realizar el siguiente reconocimiento contable:

Tipo	Reconocimiento Contable	Debe (Haber)
A+	Maquinaria	500.000,00
Reg A+	a Depreciación Acumulada	(50.000,00)
PN+	a Saldo x Revaluación	(450.000,00)

- **Nota a efectos explicativos:** Como se ha mencionado respecto a la depreciación acumulada, el párrafo 326 de la RT 54 brinda como alternativa eliminar contra la medición original del activo, de manera que la medición neta resultante sea equivalente al importe revaluado. De haberse utilizado, esta opción el reconocimiento contable hubiera sido:

Tipo	Reconocimiento Contable	Debe (Haber)
A+	Maquinaria	450.000,00
PN+	a Saldo x Revaluación	(450.000,00)

Tipo	Reconocimiento Contable	Debe (Haber)
Reg A-	Depreciación Acumulada	100.000,00
A-	a Maquinaria	(100.000,00)

En el reconocimiento contable realizado, la entidad ha incorporado al importe revaluado a cada una de las partidas que componen el activo (lo que denominaremos internamente "inflar"). Por otro lado, la norma contable permite también utilizar otra alternativa que por oposición denominaremos "desinflar" y que se explica a continuación. En consecuencias, con la presente alternativa, los saldos contables luego del reconocimiento antes indicados, hubieran sido los siguientes:

Mayor de Maquinaria	Deudor (acreedor)	Mayor de Depreciación Acumulada	Deudor (acreedor)
Compra	1.000.000,00	Depreciación del ejercicio	(100.000,00)
Revaluación	450.000,00	Eliminación proporc. Dep. Acum.	100.000,00
Eliminación proporc. Dep. Acum.	(100.000,00)		-
Saldo final al 31/12/2025	1.350.000,00	Saldo final al 31/12/2025	-

En la alternativa analizada, a diferencia de la anterior, en vez de inflar se disminuye cada partida integrante del activo (desinflar). Sin embargo, la posibilidad brindada por la norma contable, es poco utilizada en la práctica profesional, debido a la dificultad en el seguimiento de los saldos acumulados de las partidas integrantes del rubro.

En resumen, según se desprende de los distintos reconocimientos contables indicados, el monto del ajuste en la depreciación acumulada, que surge del recálculo o de la eliminación que se indican en las opciones antes analizadas, forma parte del incremento o disminución, respectivamente, a registrar en el importe contable del activo.

- Aspectos normativos

Otro aspecto que indica la normativa contable, es el efecto de la revaluación sobre el impuesto a las ganancias. Al respecto, el párrafo 334 señala que una entidad contabilizará y expondrá los efectos de la revaluación de bienes de uso sobre el impuesto a las ganancias, derivadas de las diferencias entre la medición contable y la base impositiva de los bienes revaluados de acuerdo con el apartado "Reconocimiento, medición, presentación y revelación del impuesto a las ganancias diferido", descriptos en los párrafos 578 a 599.[16]

En lo correspondiente, el apartado mencionado establece que una entidad que no es pequeña, aplicará el método del impuesto diferido y reconocerá: a) el gasto y el pasivo por impuesto a las ganancias corriente y b) el gasto[17] y el pasivo por impuesto a las ganancias diferido. Al respecto, el gasto por impuesto a las ganancias diferido, se calculará como diferencia entre la medición de activos por impuestos diferidos (netos) a la fecha de los estados contables y la medición de tales activos (netos) al cierre del ejercicio anterior (párrs. 578-579).

A mayor abundamiento, la norma continúa señalando que para medir los pasivos por impuestos diferidos provenientes de diferencias temporarias, una entidad deberá:

- a) comparar la medición contable de los activos con su respectiva base fiscal;
- b) determinar las diferencias temporarias imponibles (generadoras de pasivos por impuestos diferidos); y
- c) multiplicar tales diferencias temporarias por la tasa (alícuota) fiscal (párr. 585).

Por otra parte, la norma contable también menciona que una entidad imputará contra el saldo por revaluación, el aumento en el pasivo por impuestos diferidos generado por cada revaluación (párr. 335). Asimismo, otro aspecto relacionado con el impuesto diferido, vinculado con el tratamiento del saldo por revaluación (véase Transferencia permitidas [párr. 327]), es cuando una entidad opta por el criterio de transferir el saldo por revaluación a resultados no asignados efectuará tales transferencias netas del correspondiente impuesto diferido (párr. 336).

- Ejercicio de aplicación (cont.)

En función de los aspectos normativos antes comentados, a continuación se determinará el impuesto diferido con el propósito de netear el pasivo por impuesto diferido del saldo por revaluación. Al respecto, debe considerarse que la revaluación de la maquinaria ocasiona diferencias entre el importe contable y la base impositiva del bien revaluado con efectos en el impuesto a las ganancias. En estos casos, como se indicó, tales diferencias tienen su contrapartida en el saldo por revaluación, debiendo reconocer el débito por la constitución del pasivo por impuesto diferido con contrapartida al saldo por revaluación, sin afectar los resultados del ejercicio.[18]

6. Determinación del Impuesto Diferido

Valor Contable		
Deudor	Mayor de Depreciación	Deudor

Mayor de Maquinaria (acreedor)		Acumulada (acreedor)	
Saldo inicial	-	Saldo inicial	-
Compra del ejercicio	1.000.000,00	Depreciación del ejercicio	(100.000,00)
Revaluación	500.000,00	Revaluación	(50.000,00)
Saldo final al 31/12/2025	1.500.000,00	Saldo final al 31/12/2025	(150.000,00)

Valor Contable			Depreciación Acumulada		
Bien de Uso	Valor Revaluado	Años Vida Útil	Depreciación Del Ejercicio	Al cierre	Valor residual
Maquinaria	1.500.000,00	10	150.000,00	150.000,00	1.350.000,00

Valor Impositivo			
Mayor de Maquinaria (acreedor)		Mayor de Depreciación Acumulada (acreedor)	
Saldo inicial	-	Saldo inicial	-
Compra del ejercicio	1.000.000,00	Depreciación del ejercicio	(100.000,00)
Saldo final al 31/12/2025	1.000.000,00	Saldo final al 31/12/2025	(100.000,00)

Valor Impositivo			Depreciación		
Bien de Uso	Valor Impositivo	Años Vida Útil	Del ejercicio	Acumulada al cierre	Valor residual
Maquinaria	1.000.000,00	10	100.000,00	100.000,00	900.000,00

Determinación del Pasivo por Impuesto Diferido					
MAQUINARIA	Contable	Impositivo	Diferencia	Alícuota	Pasivo Diferido
Valor Residual	1.350.000,00	900.000,00	450.000,00	30%	135.000,00

En función de los cálculos realizados, el reconocimiento contable es el siguiente:

Tipo	Reconocimiento Contable	Debe (Haber)
PN-	Saldo x Revaluación	135.000,00
P+	a Pasivo por Imp. Diferido	(135.000,00)

Finalmente, el saldo de las cuentas contables luego del asiento realizado arroja los siguientes valores:

7. Determinación de los saldos Contables al 31/12/2025

Mayor del Saldo por Revaluación (PN)		Mayor del Pasivo por Imp. Diferido	
Deudor (acreedor)		Deudor (acreedor)	
Saldo inicial	-	Saldo inicial	-
Revaluación	(450.000,00)	Impuesto Diferido	(135.000,00)
Impuesto Diferido	135.000,00		
Saldo final al 31/12/2025	(315.000,00)	Saldo final al 31/12/2025	(135.000,00)

- Aspectos normativos

En relación con ciertos aspectos de exposición y revelación, la normativa establece que una

entidad indicará en notas: a) las políticas contables empleadas y los criterios de medición aplicados para cada clase de bienes de uso y b) las bases y métodos utilizados para la determinación de las depreciaciones (párr. 352). Asimismo, la entidad revelará para cada clase de bienes de uso, separando valores originales de depreciaciones acumuladas, los siguientes importes:

- a) saldos iniciales;
- b) altas (adiciones);
- c) revaluaciones;
- d) bajas;
- e) depreciaciones;
- f) pérdidas por desvalorización;
- g) recuperación de pérdidas por desvalorización;
- h) transferencias por reclasificaciones;
- i) otras variaciones no consideradas en los incisos anteriores de este párrafo, debiendo indicar, en el caso en que presente esta partida, los conceptos incluidos en ella; y
- j) saldos finales (párr. 353).

En relación con el Patrimonio Neto, la norma contable indica que es la suma de, entre otros, los Resultados diferidos, los cuales representan los resultados (ingresos y gastos) que de acuerdo con lo exigido o permitido por esta RT u otras normas contables no se reconocen dentro del resultado del período. A mayor abundamiento, los resultados diferidos acumulados comprenden: a) resultados diferidos no transferidos a resultados no asignados y b) resultados diferidos no reclasificados a resultados (párr. 502).

En particular, en relación con la presentación en el estado de evolución del patrimonio neto, la norma contable señala que las partidas de los resultados diferidos del período se presentarán de modo tal que permita a los usuarios identificar para cada componente: (i) el importe bruto devengado en el período y (ii) cualquier impuesto a las ganancias relacionado con dicho resultado, (véanse párrafos 502; 642-648).

- Ejercicio de aplicación (cont.)

Por lo indicado, el Anexo de Bienes de Uso de la entidad, considerando solamente la maquinaria del caso de aplicación es el siguiente:

ANEXO DE BIENES DE USO										
Bien de Uso	Valor de origen				Vida Útil	Depreciación Acumulada				Valor residual
	Al inicio	Altas del Ejercicio	Aumento por Revaluación	Al Cierre		Depreciación al Inicio	Depreciación Del Ejercicio	Aumento por Revaluación	Al cierre	
Maquinaria	-	1.000.000,00	500.000	1.500.000	10	-	100.000,00	50.000,00	150.000,00	1.350.000,00

En relación con el Estado de Evolución del Patrimonio Neto, su exposición es la siguiente:

ESTADO DE EVOLUCIÓN DEL PATRIMONIO NETO ⁽¹⁾							
	Aporte de los propietarios		Resultados Acumulados				Total PN
	Capital	Total	Diferidos	Reservas	RNA	TOTAL	
Saldos al 31/12/2024	100.000	100.000	-	-	350.000	350.000	450.000

Revalúo de Bienes de Uso	-	-	450.000	-	-	450.000	450.000
Efecto impositivo del Revalúo de Bienes de Uso	-	-	(135.000)	-		(135.000)	(135.000)
Resultado del ejercicio (2)	-	-	-	-	150.000	150.000	150.000
Saldos al 31/12/2025	100.000	100.000	315.000	-	500.000	815.000	915.000

1) El Estado de Evolución del Patrimonio Neto se expone simplificado, estimando ciertas partidas, a efectos de mostrar el efecto de la partida integrantes de la revaluación de la Maquinaria.

2) El resultado del ejercicio incluye otras operaciones además de la depreciación del ejercicio.

IV - A MODO DE CIERRE

Como principales aspectos analizados, se destacan que el Modelo de Revaluación, como alternativa del Modelo de Costo, permite utilizar valores corrientes (valor razonable), en la medición de los bienes de uso. Modelo que, además de brindar una mejor información respecto de la realidad patrimonial de los activos de una entidad al asimilarlo a su valor de mercado, debe ser aplicado por clases de activos (conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones). El criterio de medición analizado mejora los índices y ratios de una entidad y permite obtener una mejor calificación financiera y, en consecuencia, mejores condiciones de financiación.

En relación con el valor razonable, la norma contable indica que se estimará en base al valor del mercado (datos observables) o, en caso contrario, se deberá recurrir a la utilización de estimaciones a partir de técnicas de valuación [enfoque que puede incluir datos (inputs) no observables]. Asimismo, las revaluaciones se harán con una regularidad que dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los bienes sujeto a medición.

El reconocimiento contable se realiza contra la cuenta de Resultados Diferidos del Patrimonio Neto (Saldo por Revaluación), neto de la diferencia entre el importe contable y la base impositiva de los bienes revaluados, dando origen al reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido. El saldo por revaluación incluido en el patrimonio neto, podrá ser transferido directamente a resultados no asignados, según el criterio elegido (cuando se produzca la baja del bien que le dio origen o a medida que el activo sea consumido o retirado por la entidad). En relación con las alternativas que permite la norma contable bajo análisis, como la indicada, se llama a la reflexión respecto al efecto que puede tener en la comparabilidad de diversas entidades.

Otro aspecto a resaltar, es la incorporación en la estructura del Anexo de Bienes de Uso, de dos columnas, la primera relacionada al aumento o disminución del valor de origen por revaluación y la otra para el aumento o disminución de la depreciación acumulada resultante del modelo.

Asimismo, los aspectos normativos recorridos en el presente trabajo se han complementado con un caso de aplicación, permitiendo analizar el tratamiento y reconocimiento contable del activo fijo elegido, luego de su incorporación en el patrimonio de una entidad, con el nuevo valor de reconocimiento (valor razonable), que refleja el efecto del incremento en el precio del bien.

En la segunda parte de este trabajo, se abordarán aspectos normativos y prácticos relacionados con el tratamiento y reconocimiento contable relacionado al:

- valor revaluado considerando el desgaste del bien (depreciación), su efecto en el impuesto diferido y su transferencia del saldo por revaluación a resultados no asignados a medida que se consume el activo.
- nuevo valor razonable producto de la revaluación realizada al cierre del nuevo ejercicio, a efectos de asegurar que la medición del activo no difiera significativamente de la determinada a la fecha de cierre y su efecto en el impuesto diferido.
- resultado por la venta de la maquinaria y los saldos contables existentes.

También se analizarán otros aspectos indicados en la Norma Unificada Argentina de Contabilidad

(RT 54, t.o. RT 59), como los relacionados con la revelación en los estados contables del modelo elegido.

V - BIBLIOGRAFÍA

- Resolución Técnica 59. Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Aclaraciones previas a la implementación de la Resolución Técnica 54. FACPCE.

[1] Admitiendo la aplicación anticipada de la RT 54 (t.o. RT 56), para la preparación de estados contables correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1/1/2023, inclusive, sin exigir su aplicación a los períodos intermedios comprendidos en el primer ejercicio (art. 4, RT 56)

[2] Para *“Dictar las medidas y disposiciones de todo orden que estime necesarias o convenientes para el mejor ejercicio de las profesiones cuya matrícula controla”* [art. 2, inc. f), de la L. 466/2000]. Véase también art. 21 de la L. 20488

[3] Respecto a la RT 56, no habiendo, hasta la fecha, adoptado la RT 59

[4] Una entidad cambiará una política contable solo si tal cambio: a) es requerido por esta RT u otras normas contables o b) es admitido por esta RT u otras normas contables y permite un mejor cumplimiento de los requisitos de la información contenida en los estados contables (párr. 84). Por otra parte, se deberá revelar en notas: a) los cambios introducidos en sus políticas contables y b) los motivos para realizar los cambios previstos (párr. 87)

[5] Es el precio que se recibiría por vender un activo (es decir, un precio de salida) o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición. El valor razonable (glosario RT 54):

“a) Debe referirse a un activo o pasivo concreto. Por ejemplo, corresponderá tener en cuenta: (i) en el caso de los activos no financieros: su condición o estado de conservación, su localización y las restricciones para su venta y (ii) en el caso de los activos y pasivos financieros: su riesgos crediticios, cambiarios y similares.

b) No debe contemplar los costos de transacción, porque no son inherentes al activo o pasivo, sino al intercambio”

[6] Una pérdida por desvalorización de un activo surge cuando su medición contable resulta superior a su valor recuperable, el cual representa el mayor importe entre el Valor Neto de Realización y el Valor de Uso de un activo.

Por su parte, respecto al Valor Neto de Realización, en su determinación se considerarán:

a) El valor razonable (que incluye los ingresos adicionales, no atribuibles a la financiación, que la venta genere por sí misma -por ejemplo, un reembolso de exportación-) y

b) los costos ocasionados directamente por la venta (comisiones, impuesto a los ingresos brutos y similares), (glosario RT 54).

Asimismo, para calcular el valor de uso de un activo (o grupo de activos, según corresponda), una entidad deberá: a) estimar los ingresos y egresos netos de efectivo derivados del uso continuado del activo y su disposición o realización final y b) aplicar una tasa de descuento adecuada para dichos flujos de efectivo (párr. 156)

[7] En particular, debe considerarse que, por ejemplo, una entidad cuyo objeto social es la construcción, puede poseer para la concreción de sus actividades diversas maquinarias, las cuales pueden clasificarse en:

a.) maquinarias pesadas para, por ejemplo: movimientos de tierra, excavaciones o las cimentaciones profundas, utilizando una gran variedad de equipos, entre los que se encuentran: las excavadoras, retroexcavadora, dragas, pavimentadora, compactadora, motoniveladora,

cisternas de agua, volquetas, tractores y cargadoras;

b.) maquinarias semipesados, las cuales, a simple vista pueden parecer similares a las indicadas anteriormente, debiendo, sin embargo, evaluarlas como de medianas proporciones y dimensiones, ejemplo de estas maquinarias son: excavadoras pequeñas, grúas pequeñas, retroexcavadoras de dimensiones menores.

c.) equipos ligeros, es decir, los equipos de construcción especializados o maquinaria para la construcción de pequeñas dimensiones, como, entre otras: bomba de agua, compresoras, vibradoras, cortadoras de acero.

Asimismo, de la misma forma que se han clasificado las maquinarias podríamos hacer lo propio con aquellos equipos pertenecientes a cada clasificación, por ejemplo, en el caso de las excavadoras (equipo cuyo principal propósito consiste en desplazar tierra y otros materiales), se puede clasificar en equipos: de orugas, de ruedas, de largo alcance y hidráulicas, entre otras

[8] En la segunda parte de este artículo, se analizarán otros aspectos prácticos relacionados con la normativa contable recorrida

[9] La RT 54 señala que cuando la legislación fiscal establezca escalas progresivas o similares, deberá utilizarse: i) la tasa promedio que se estime aplicar, a la ganancia o a la pérdida fiscal, en los períodos en los que se esperen revertir las diferencias o compensar los quebrantos; o ii) la tasa promedio surgida de la liquidación del impuesto del período actual (párr. 571). En el caso de aplicación se considerará, a efectos metodológicos, que la tasa impositiva es constante y fija

[10] Posteriormente, la entidad ha informado al organismo de contralor (Inspección General de Justicia), cumpliendo con las disposiciones legales vigentes

[11] Véanse párrs. 145 a 175 de la RT 54

[12] Partida a la cual se imputan las diferencias entre el valor razonable de los bienes de uso y su medición contable cuando se aplica el modelo de la revaluación (glosario, RT 54)

[13] Cuando una entidad cambie una política contable aplicará dicha modificación Retroactivamente [véanse párrs. 84 a 89]

[14] Determinado según lo establecido en el apartado “Efecto de la revaluación sobre el impuesto a las ganancias” [párrs. 334-336 que se analizarán más adelante], excepto que se trate de una entidad pequeña que podrá reconocer exclusivamente el gasto y el pasivo por impuesto a las ganancias corriente. En este caso, la entidad no reconocerá activos ni pasivos por impuestos diferidos (párr. 572)

[15] Para el cómputo de las depreciaciones, una entidad considerará, para cada bien, entre otros:

a.) su capacidad de servicio, que estimará considerando, entre otros factores: (i) el tipo de explotación en la cual se utiliza el bien; (ii) la política de mantenimiento de la entidad y (iii) la posible obsolescencia del activo debida, por ejemplo, a cambios tecnológicos o en el mercado de los bienes producidos mediante su empleo;

b) el hecho de que algunas partes importantes del activo sufran un desgaste o agotamiento distinto del de los demás componentes;

c) la capacidad de servicio del bien ya utilizada debido al desgaste o agotamiento normal y

d) los deterioros que pudiere haber sufrido el bien por averías u otras razones (párr. 342).

[16] Para mayor información véase Oubiña, Gabriel H.: “Impuesto a las ganancias. Res. Técnica 54 (t.o. RT 56)” - Ed. Thompson Reuters - LL SA (Revista Enfoque - Noviembre 2023) y Oubiña, Gabriel H.: “Impuesto a las ganancias. Res. Técnica 54 (t.o. RT 56). Segunda Parte” - Thompson Reuters - LL SA (Revista Enfoque - Abril 2024)

[17] Por otra parte, el párrafo 598 de la RT 54, indica que una entidad presentará el gasto por impuesto a las ganancias diferido dentro de la misma sección del estado de resultados o del

estado de evolución del patrimonio neto donde se exponen las partidas que le dieron origen. A esos fines, en lo que corresponde al tema bajo análisis, se expondrá netas del impuesto a las ganancias: a) en el estado de resultados, partidas tales como los resultados de las operaciones que continúan y b) en el estado de evolución del patrimonio neto, los resultados diferidos

[18] Sin embargo, la reducción en el pasivo por impuesto diferido a medida que se revierte la diferencia temporaria que lo generó no se acreditará contra el saldo por revaluación, sino que se incorporará 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