

**FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS  
PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
(FACPCE)**

**INFORME Nº 2**

**CONSEJO EMISOR DE NORMAS DE CONTABILIDAD  
Y AUDITORÍA  
(CENCyA)**

Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “propiedades de inversión” y “activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”

**Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “Propiedades de inversión” y “Activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”.**

### **UTILIZACIÓN DE UN INFORME DEL CENCyA**

Un informe aprobado por el CENCyA no es una norma contable, por ello su utilización debe realizarse en el marco de la sección 9 de la RT 17, que establece:

#### **9. Cuestiones no previstas**

9.1. Las cuestiones de medición no previstas en la sección 5 (*Medición contable en particular*) de esta Resolución Técnica, serán resueltas por quienes tienen la responsabilidad legal por la emisión de los estados contables (*la Dirección del ente emisor de los estados contables*) aplicando para la formación de su juicio las normas, reglas o conceptos detallados a continuación, en el orden de prioridad indicado:

a) requerimientos establecidos en ésta y otras normas contables profesionales emitidas por esta Federación, con excepción de las contenidas en la segunda parte de la Resolución Técnica N° 26 (*Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera* del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), que traten temas similares y relacionados; salvo cuando la norma que se pretende utilizar prohíba su aplicación al caso particular que se intenta resolver, o indique que el tratamiento contable que establece, no debe ser aplicado a otros casos por analogía;

b) reglas de la sección 4 (*Medición contable en general*) de la segunda parte de esta Resolución Técnica;

c) conceptos incluidos en la segunda parte de la Resolución Técnica N° 16 (*Marco conceptual de las normas contables profesionales distintas a las referidas en la Resolución Técnica N° 26*).

9.2 Cuando la resolución de una cuestión de medición no prevista a partir de las fuentes indicadas en la sección 9.1 no resulte evidente, lo que puede ocurrir principalmente cuando se trate de un tema muy específico, o particular de un ramo o industria, la Dirección del ente emisor de los estados contables podrá considerar también para la formación de su juicio, en orden descendente, las siguientes fuentes supletorias, con la condición de que no entren en conflicto con las fuentes señaladas en la sección 9.1, y hasta tanto esta Federación emita una norma que cubra la cuestión de medición involucrada:

a) las reglas o principios contenidos en las Normas Internacionales de Información Financiera identificadas como tales en el punto 7 de la Norma Internacional de Contabilidad 1 (Presentación de Estados Financieros) que hayan sido aprobadas y emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (IASB);

b) sin un orden preestablecido, los pronunciamientos más recientes de otros emisores que empleen un Marco Conceptual similar al emitir normas contables, prácticas aceptadas en los diferentes ramos o industrias y la doctrina contable.

....

### **Introducción**

Este informe persigue como propósito facilitar la comprensión y aplicación práctica de las normas contenidas en la Resolución Técnica N° 31 (RT 31), que introduce el modelo de revaluación de bienes de uso en las normas contables profesionales, Está estructurado en dos partes:

Primera: se formulan preguntas que habitualmente pueden plantearse sobre este modelo, y sus respuestas.

Segunda: se presentan algunos ejemplos simples de aplicación de las disposiciones contenidas en la RT 31.

Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “Propiedades de inversión” y “Activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”.

### **Primera parte – Preguntas y respuestas**

#### **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.

#### **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 una o más clases de tales bienes. Pero no puede aplicarse a bienes individuales, sino que al ejercer la opción de utilizarlo se 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 5.11.1.1.2.5 de la RT 31 ejemplifica clases separadas de bienes.

Asimismo, en la medida que 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. En tal caso, podrá aplicarse el modelo de revaluación solamente a aquellos elementos que sean significativos (por aplicación de la sección 7 “*Desviaciones aceptables y significación*” de la Resolución Técnica N° 16)

#### **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

## **Informe del CENCyA N° 2**

**Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “Propiedades de inversión” y “Activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”.**

razonables de los elementos de bienes de uso (excepto los activos biológicos) a los que se haya aplicado el modelo de revaluación.

La RT 31 establece en su sección 5.11.1.1.2.3 que para los activos que experimenten variaciones no significativas en su valor razonable, puede ser suficiente practicar revaluaciones 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 5.11.1.1.2.2 de la RT 31 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.

## Informe del CENCyA N° 2

**Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “Propiedades de inversión” y “Activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”.**

### **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 aceptables 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 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.

En los ejemplos de aplicación incluidos en la segunda parte de este informe, se siguió para los bienes de uso depreciables la política indicada en (a) precedente.

### **Pregunta 7:**

¿Se puede utilizar el saldo por revaluación para cubrir en el estado de resultados el efecto de las mayores depreciaciones de los bienes revaluados y los mayores valores de la baja de los activos revaluados, o en un momento posterior?

### **Respuesta:**

No. El saldo por revaluación puede (es opcional, no es obligatorio) desafectarse en función del consumo de los bienes (en base a su depreciación 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 5.11.1.1.2.7 de la RT 31.

### **Pregunta 8:**

Cuando sea necesario efectuar débitos o créditos al resultado del ejercicio o al “Saldo por revaluación” (puntos 5.11.1.1.2.6. y 5.11.1.1.2.7. de la RT 31) 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?

## Informe del CENCyA N° 2

**Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “Propiedades de inversión” y “Activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”.**

### Respuesta:

Todas las compensaciones deben referirse siempre a los elementos individuales que fueron revaluados. Como ya se indicó (ver pregunta 2), la RT 31 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 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 se denominaba 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:

<b>Tema</b>	<b>Revalúos técnicos</b>	<b>Modelo de revaluación -RT 31-</b>
1. Valor revaluado	Principalmente estaba basado en valores de reposición.	La sección 5.11.1.1.2.2 establece un orden jerárquico según el cual se prioriza la utilización de valores de mercado por la venta al contado en un mercado activo, y en ausencia de ese mercado los valores revaluados se estiman a partir de técnicas de valuación basadas en ingresos netos futuros o costos de reposición luego de practicada la depreciación correspondiente.
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.

## Informe del CENCyA N° 2

**Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “Propiedades de inversión” y “Activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”.**

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 en proporción al consumo de los activos (por depreciación) o en ocasión de la baja de los activos revaluados, o en un momento posterior, pero en ningún caso el saldo por revaluación puede transferirse a resultados del ejercicio.
5. Proceso de medición de los activos	Normalmente se 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.	No se requiere la 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>	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.
7. Consideración del valor recuperable de los bienes	En la época en que se 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.	Es una condición que el 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.

## Informe del CENCyA N° 2

**Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “Propiedades de inversión” y “Activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”.**

### **Pregunta 10:**

La sección 5.11.1.1.2.8 de la RT 31 trata el efecto de la revaluación sobre el impuesto a las ganancias e indica que la constitución de un pasivo por impuesto diferido, producto de un incremento contable por revalúo, tendrá su contrapartida (débito) 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 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.

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 10 de la RT 31 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, y la modificación introducida por la RT 28 sobre "impracticabilidad",

## Informe del CENCyA N° 2

**Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “Propiedades de inversión” y “Activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”.**

requiere que se proporcionen exenciones específicas en las Resoluciones Técnicas e Interpretaciones. ¿Cuál es la relación entre ambas normas y el alcance de esa excepción?

¿Podría interpretarse que esta situación puede traer aparejados los siguientes efectos:

1) La no aplicación anticipada de la norma al 31/12/2011, por no poder corregir la información comparativa (dado que se debería contar con información objetiva al 31/12/2010 y al 31/12/2009 para corregir el ESP y ER comparativos), existiendo el mismo problema para el ejercicio que cierre el 31/12/2012 (necesita también la información al 31/12/2010, además de la del 31/12/2011), o

2) La adopción anticipada, sin corregir la información comparativa, con los consiguientes efectos en el informe del auditor (salvedades a la uniformidad y a la exposición de la información comparativa)?

### Respuesta

La RT 31, en su sección 10, establece una modificación al apartado b) de la sección 4.10 de la segunda parte de la RT 17, agregando como excepción a las indicadas en la sección 8.2 de esa RT lo que ahora está contenido en la sección 5.11.1.1.2 de la RT 31 que es el modelo de revaluación.

La sección 10 mencionada establece:

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).

De esta forma, la sección 4.10 de la RT 17 ha quedado redactada:

4.10. Modificaciones a resultados de ejercicios anteriores

Estas modificaciones se practicarán con motivo de:

a) correcciones de errores en la medición de los resultados informados en estados contables de ejercicios anteriores; o

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).

En ambos casos se corregirá la medición contable de los resultados acumulados al comienzo del periodo.

Al constituir una excepción al tratamiento general de la aplicación de una norma de medición contable distinta de la utilizada en el ejercicio anterior, no se requiere establecer una causa de impracticabilidad, para no aplicar la nueva norma, retroactivamente. Se la hubiera requerido si no se hubiera incluido el modelo de revaluación entre las excepciones.

## Informe del CENCyA N° 2

**Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “Propiedades de inversión” y “Activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”.**

Si la RT 31 no debe aplicarse en su primera oportunidad con la regla general de los cambios en normas de medición, no es necesario tener ninguna otra justificación en impracticabilidad. No se requiere modificar la información comparativa.

**Propiedades de inversión:** Para la nueva categoría de Propiedades de inversión no aplica la exención indicada en el punto anterior. Esto es así, porque la exención en la sección 4.10 refiere a la aplicación de la nueva sección 5.11.1.1.2 que corresponde al modelo de revaluación para bienes de uso, en tanto que lo relativo a las propiedades de inversión y su opción de medición a VNR comienza a desarrollarse en 5.11.2.

Sin embargo, en el caso de un Inmueble que bajo RT 17 se medía al costo, y ahora se optara (RT 31) por la medición a su VNR, resulta aplicable la norma sobre impracticabilidad para modificar la información comparativa. La RT 8 fue modificada para incluir la única exención sobre la cual hasta ahora se ha normado, y que tiene que ver con la imposibilidad de modificar la información comparativa frente a un cambio de criterio.

La diferencia entre las exenciones de los dos puntos anteriores, es que la impracticabilidad para modificar la información comparativa en el caso de propiedades de inversión hay que demostrarla (esto lo establece nuestra norma).

La impracticabilidad indicada es solo para reformular la información comparativa, pero una entidad que quiera cambiar al criterio de VNR para las propiedades de inversión necesariamente debe contar con el VNR al inicio y al cierre del ejercicio en que se produce el cambio de criterio.

**Entidades que utilicen las NIIF:** el tratamiento es similar al que se adoptó en la norma argentina. La NIC 8 remite, para el caso de la aplicación por primera vez del modelo de revaluación, a la NIC 16 o a la NIC 38, exceptuando la aplicación general de la NIC 8 por cambio de políticas contables.

Estas normas indican que la diferencia entre el valor razonable del activo y su importe en libros se imputa al superávit por revaluación (cuando es un incremento) o a resultados (si es un decremento y no hubo una revaluación anterior).

El párrafo 17 de la NIC 8 dice *“La aplicación por primera vez de una política que consista en la revaluación de activos, de acuerdo con la NIC 16 o con la NIC 38, se considerará un cambio de política contable que ha de ser tratado como una revaluación, de acuerdo con la NIC 16 o con la NIC 38, en lugar de aplicar las disposiciones contenidas en esta Norma.”*

En conclusión, 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.

## Informe del CENCyA N° 2

**Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “Propiedades de inversión” y “Activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”.**

### **Pregunta 12:**

La sección 5.11.1.1.7 indica que las comparaciones entre importe revaluado e importe contable anterior a la revaluación deben efectuarse bien por bien, 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. ¿Cómo apropiarse bien por bien una revaluación conjunta 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)?

### **Respuesta:**

No es posible establecer un método sistemático que resulte aplicable por igual a todas las revaluaciones conjuntas, sino que debe atenderse a las particularidades de cada caso.

En el ejemplo de una línea de producción, bajo determinadas circunstancias podría resultar aceptable efectuar la apropiación del incremento por revaluación en la misma proporción con que cada componente de esa línea contribuye a integrar el importe en libros del conjunto antes de la revaluación; en otras circunstancias, actuar de esa manera podría no ser apropiado, como, por ejemplo, en el caso de un equipamiento molinero integrado por (a) una tolva fija que solo puede utilizarse en ese equipamiento, (b) una cinta transportadora que puede separarse y compartirse con equipamientos similares, y (c) otros componentes menores, donde las características de la cinta transportadora puede contribuir al incremento por revaluación del conjunto en mayor medida que la tolva, en tanto que la contribución de los componentes menores podría no ser relevante y despreciarse a los fines de la apropiación del revalúo.

### **Pregunta 13:**

¿Cuáles son las diferencias entre la clasificación de inmuebles (terreno y edificio) – según RT 31 - y la clasificación que preveía la RT 9 antes de esos cambios?

## Informe del CENCyA N° 2

**Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “Propiedades de inversión” y “Activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”.**

### Respuesta:

El siguiente cuadro expone la clasificación en las circunstancias más habituales y la comparación entre ambas normas.

	RT 9 antes RT 31	RT 31
Inmuebles entregados en arrendamiento operativo o desocupadas pero destinadas a tal fin, cuando esa actividad no sea la principal del ente	Inversiones	Propiedades de inversión
Inmuebles entregados en arrendamiento operativo o desocupadas pero destinadas a tal fin, cuando esa actividad sea la principal del ente	Bienes de uso	Propiedades de inversión
Inmuebles desocupados y destinados a acrecentamiento de valor a largo plazo	Inversiones	Propiedades de inversión
Inmuebles no destinados a su venta en el curso ordinario de los negocios pero que se ha decidido vender, se encuentran disponibles para tal fin en condiciones habituales para ese tipo de bienes y existe probabilidad alta de venta dentro del año de la fecha de clasificación	Inversiones	Activos no corrientes mantenidos para su venta (ejemplificados en la RT 9 en Otros Activos)
Inmuebles que están siendo utilizados transitoriamente por el dueño en la producción o suministro de bienes o servicios o para propósitos administrativos hasta que se decida su destino a arrendamiento operativo o venta	Bienes de uso	Bienes de uso
Propiedades destinadas a venta o en construcción o desarrollo para su venta, en el curso normal de las actividades del negocio.	Bienes de cambio	Bienes de cambio

## Informe del CENCyA N° 2

Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “Propiedades de inversión” y “Activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”.

### 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?

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 5.11.1.1.2.4 de la RT 31 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:

Cuentas	Debe	Haber
Maquinaria	65.789	
a Depreciación acumulada de maquinaria		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

## Informe del CENCyA N° 2

**Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “Propiedades de inversión” y “Activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”.**

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 años /12 meses x 6 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 5.11.1.1.2.4., se eliminaría la depreciación acumulada contra el valor de origen del activo, revaluando directamente el importe contable neto resultante. Los asientos serían:

Cuentas	Debe	Haber
Depreciación acumulada maquinaria	12.500	
a    Maquinaria		12.500
Eliminación de la depreciación acumulada de la máquina al momento de la revaluación		
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 5.11.1.1.2.8.). 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

## Informe del CENCyA N° 2

**Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “Propiedades de inversión” y “Activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”.**

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.

Su valor de origen había sido \$ 300.000 y fue reexpresado a moneda homogénea durante un período de inflación mediante la aplicación de la RT 6 \$ 900.000.

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:

Cuentas	Debe	Haber
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 5.11.1.1.2.8.). El asiento sería:

Cuentas	Debe	Haber
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

## Informe del CENCyA N° 2

**Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “Propiedades de inversión” y “Activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”.**

entidad. Si la entidad hubiera procedido a su contabilización, se mantendrá 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 sería:

Cuentas	Debe	Haber
Depreciación maquinaria	31.579	
a Depreciación acumulada maquinaria		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 \$6.579 a la tasa impositiva del 35% arroja un importe de \$2.303 (\$6.579 x 0,35) que corresponde contabilizar de la siguiente manera:

Cuentas	Debe	Haber
Pasivo por impuesto diferido	2.303	

## Informe del CENCyA N° 2

Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “Propiedades de inversión” y “Activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”.

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 5.11.1.1.2.7.). Si optara por la desafectación, el asiento sería:

Cuentas	Debe	Haber
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**

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:

Movimientos	Debe	Haber	Saldo
01-07-X1 - Compra	250.000		250.000
31-12-X1 – Depreciación – 6 meses		12.500	237.500

## Informe del CENCyA N° 2

Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “Propiedades de inversión” y “Activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”.

Movimientos	Debe	Haber	Saldo
31-12-X1 – Revaluación (alternativa b)	62.500		300.000
31-12-X2 – Depreciación del ejercicio		31.579	268.421

Por su parte el mayor del rubro Saldo por revaluación sería:

Movimientos	Debe	Haber	Saldo
31-12-X1 – Revaluación 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:

Concepto	Importe
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
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

## Informe del CENCyA N° 2

Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “Propiedades de inversión” y “Activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”.

### **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 serían:

<b>Cuentas</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Cobranza por depositar	275.000	
a Maquinaria (neto de depreciaciones acumuladas)		268.421
a Ganancia por venta de maquinaria		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 el mayor del ejemplo N° 3, asciende a \$19.572. El asiento sería:

<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.

## Informe del CENCyA N° 2

**Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “Propiedades de inversión” y “Activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”.**

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 residual contable de \$237.500) debe imputarse al resultado del ejercicio (sección 5.11.1.1.2.6.).

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:

Concepto	\$
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

## Informe del CENCyA N° 2

Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “Propiedades de inversión” y “Activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”.

<b>El monto de la revaluación se imputa de la siguiente manera:</b>	
Crédito a resultado del ejercicio \$47.500 (cargo original a 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
<b>Total</b>	<b>90.000</b>

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 sería:

<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

## Informe del CENCyA N° 2

**Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “Propiedades de inversión” y “Activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”.**

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:

Concepto	\$
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	332.500

## Informe del CENCyA N° 2

Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “Propiedades de inversión” y “Activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”.

Concepto	\$
diciembre de 20X1 es de	
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
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 sería:

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

## Informe del CENCyA N° 2

Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “Propiedades de inversión” y “Activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”.

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

Concepto	\$	\$	\$
Saldo por revaluación:			
• Incremento por revalúo original	95.000		
• Pasivo por impuesto diferido original neteado	<u>(33.250)</u>	<u>61.750</u>	
• Transferencia del revalúo original a resultados acumulados (\$95.000/ 9,5 años)	(10.000)		
• Transferencia del pasivo por impuesto diferido a resultados no asignados (\$33.250 /9,5 años)	<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.

## **Informe del CENCyA N° 2**

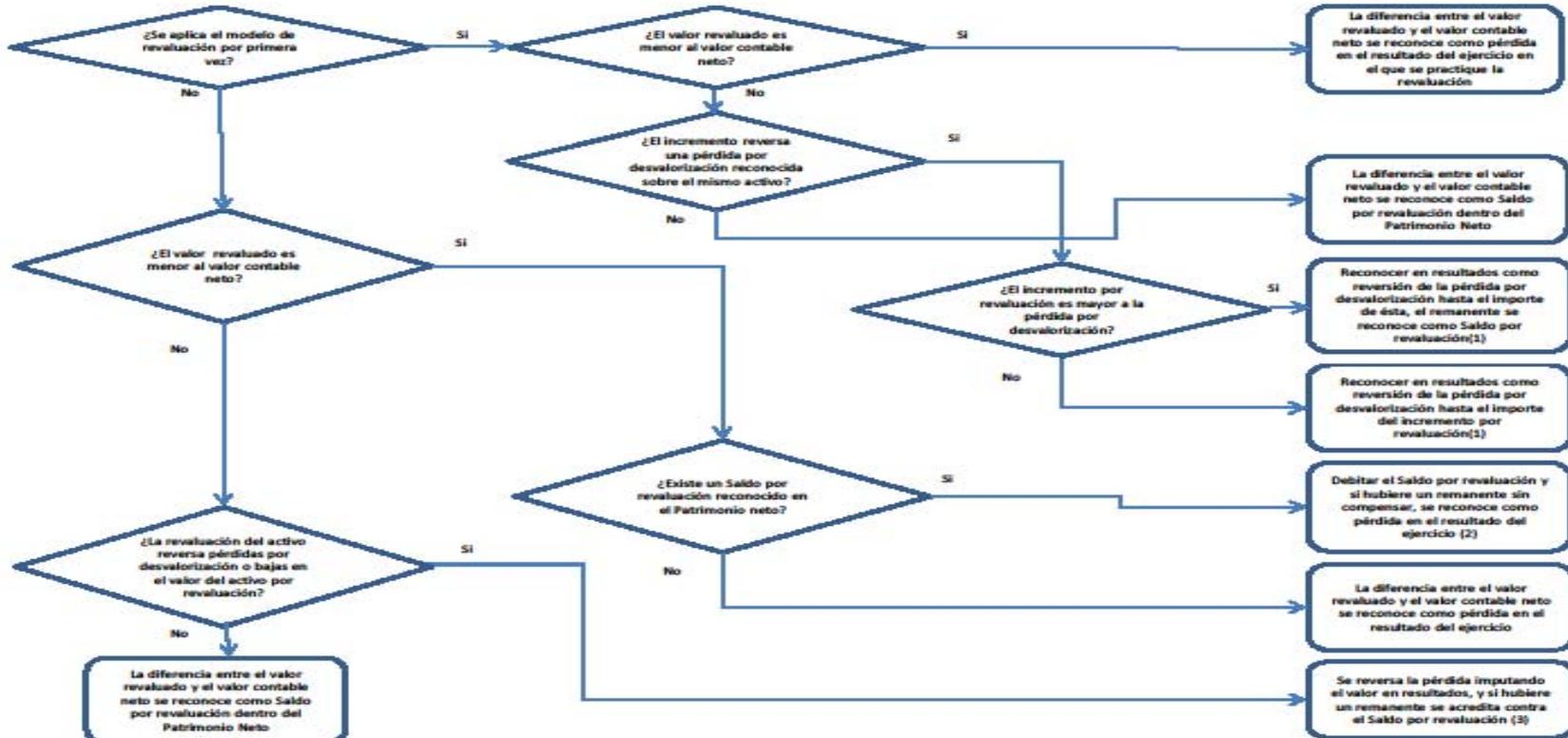
**Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “Propiedades de inversión” y “Activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”.**

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

Este diagrama resume las secciones 5.11.1.1.2.6 “Contabilización de la revaluación” y 5.11.1.1.2.7 “Tratamiento del saldo por revaluación” de la RT 31, sin considerar el efecto de la revaluación sobre el impuesto a las ganancias, tema que se desarrolla en la sección 5.11.1.1.2.8 de dicha RT.

## Informe del CENCyA N° 2

Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “Propiedades de inversión” y “Activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”.



- (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.