

TÍTULO:	TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS ACTIVOS NO CORRIENTES QUE SE MANTIENEN PARA SU VENTA SEGÚN LAS NORMAS CONTABLES PROFESIONALES ARGENTINAS (NCPA)
AUTOR/ES:	Marchisio, Jorge A.; Subelet, Carlos J.; Subelet, María C.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XVIII
PÁGINA:	-
MES:	Enero
AÑO:	2017
OTROS DATOS:	-

**JORGE A. MARCHISIO**  
**CARLOS J. SUBELET**  
**MARÍA C. SUBELET**

## **TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS ACTIVOS NO CORRIENTES QUE SE MANTIENEN PARA SU VENTA SEGÚN LAS NORMAS CONTABLES PROFESIONALES ARGENTINAS (NCPA)**

*En noviembre de 2011, la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) aprobó la resolución técnica 31, la cual, entre otras modificaciones, agregó el valor neto de realización como alternativa para la medición periódica de los activos que pasan a integrar la categoría de "Activos no corrientes que se mantienen para su venta", siempre que se cumplan determinadas condiciones. Los autores analizan en esta colaboración las normas aplicables a este tipo de activos según las NCPA.*

### **I - INTRODUCCIÓN**

Para poner en contexto este trabajo, recordemos que en noviembre de 2011, la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) aprobó la resolución técnica 31: "*Normas contables profesionales: Modificación de las resoluciones técnicas 9, 11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos*", que en adelante denominaremos RT 31.

La RT 31 introdujo modificaciones de gran importancia en la resolución técnica 17: "*Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general*", las cuales son:

- a) incorporar el modelo de revaluación para la medición de los Bienes de uso (excepto activos biológicos) basado en su valor razonable;
- b) crear el rubro de Propiedades de inversión para cuya medición se admite el uso del valor neto de realización (en adelante, VNR) junto con el original menos depreciaciones acumuladas; y
- c) crear la categoría de activos no corrientes que se mantienen para su venta, dentro del rubro de otros activos, para cuya medición se admite el uso del VNR junto con el costo original menos depreciaciones acumuladas.

Asimismo, la RT 31 realizó modificaciones a la resolución técnica 9: "*Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios*" y la resolución técnica 11: "*Normas particulares de exposición contable para entes sin fines de lucro*", a los fines de incorporar el tratamiento de los rubros específicos de patrimonio neto a los cuales se imputan los saldos por revaluaciones de los bienes que permite la RT 31, la referencia a la exposición en los estados contables de información referida a las revaluaciones practicadas y la nueva categoría de activos, las Propiedades de inversión.

Pero la implementación de las modificaciones dispuestas por la RT 31 ha puesto de relieve la necesidad de adecuaciones adicionales para una completa concordancia entre las RT 9 y 11 y la RT 17, las que se aprobaron mediante la emisión de la RT 40.

Las modificaciones propuestas por la RT 31 a las RT 9 y 11 consisten básicamente en:

- a) requerir la presentación, como información complementaria, de:
  1. la composición del rubro de Propiedades de inversión;
  2. la aplicación del criterio de medición a Valor Neto de Realización y su impacto sobre los estados contables;

b) adecuar las definiciones de Bienes de uso, Inversiones permanentes y Otros activos para adecuarlas a la introducción del nuevo rubro de Propiedades de Inversión y la inclusión en los Otros activos de los activos no corrientes mantenidos para la venta.

En las siguientes secciones de esta colaboración, analizaremos las normas aplicables a los activos no corrientes que se mantienen para su venta, en cuanto a su medición y exposición bajo las normas contables profesionales argentinas.

## **II - DESARROLLO**

---

### **1. Modificaciones a la RT 17 realizadas por la RT 31**

#### **1.1. Reemplazo de la sección 5.11.2 de la segunda parte de la RT 17**

La RT 31 reemplaza la sección 5.11.2 de la segunda parte de la RT 17 que ahora pasa a tener el siguiente título "5.11.2. *Propiedades de inversión y activos no corrientes que se mantienen para su venta (incluyendo aquellos retirados de servicio)*", ello por cuanto se incorporó el rubro de Propiedades de inversión, el cual fue agrupado con los activos no corrientes que se mantienen para su venta (incluyendo aquellos retirados de servicios) a la hora de fijar los criterios para su medición contable.

Asimismo, se incorporan las secciones 5.11.2.2 y 5.11.2.3 a la segunda parte de la RT 17 que indican:

#### **"5.11.2.2. Activos no corrientes que se mantienen para su venta (incluyendo aquellos retirados de servicio)**

*Se incluyen en esta sección los activos no corrientes (excepto participaciones permanentes en otras sociedades y participaciones no societarias en negocios conjuntos) mantenidos para la venta y los bienes retirados de servicio.*

*Se consideran activos no corrientes mantenidos para la venta a aquellos que cumplen con las siguientes condiciones:*

- a) el activo debe estar disponible, en sus condiciones actuales, para su venta inmediata, sujeto exclusivamente a los términos usuales y habituales para la venta de estos activos;*
- b) su venta debe ser altamente probable;*
- c) debe esperarse que la venta se produzca dentro del año de la fecha de la clasificación.*

*No se incluyen en esta sección las propiedades adquiridas con el propósito de venderlas en el curso normal de las operaciones del negocio o que se encuentren en proceso de construcción o desarrollo con vistas a dicha venta, todas las cuales se considerarán bienes de cambio y su medición se efectuará aplicando los criterios descriptos en la sección 5.5 (Bienes de cambio)*

#### **5.11.2.3. Medición contable de los bienes incluidos en las secciones 5.11.2.1 y 5.11.2.2.**

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

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

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

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

*Si no se cumplen alguna de las condiciones anteriores, la medición contable se efectuará al costo original (o al último valor corriente) que se hubiere contabilizado, menos su depreciación acumulada, siguiendo los criterios descriptos en la sección 5.11.1 (Bienes de uso excepto activos biológicos)".*

#### **1.2. Conceptualización de activos no corrientes mantenidos para la venta**

La sección 5.11.2.2 de la segunda parte de la RT 17 considera activos no corrientes mantenidos para la venta a aquellos que cumplen con las siguientes condiciones:

- a) el activo debe estar disponible, en sus condiciones actuales, para su venta inmediata, sujeto exclusivamente a los términos usuales y habituales para la venta de estos activos;
- b) su venta debe ser altamente probable;
- c) debe esperarse que la venta se produzca dentro del año de la fecha de la clasificación.

Entendemos que el cumplimiento de estas condiciones es concomitante, es decir, que deben cumplirse de manera simultánea.

##### **1.2.1. Disponibilidad para la venta inmediata en sus condiciones actuales**

La RT 17 (modificada por la RT 31) no contiene aclaraciones sobre qué debe entenderse por "estar disponible para su venta inmediata en sus condiciones actuales".

Al respecto, resulta interesante acudir a la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*, norma en la cual se ha basado la RT 31.

Específicamente, la Guía de Implementación que acompaña a la NIIF 5 establece que un activo no corriente está disponible para la venta inmediata si una entidad actualmente tiene la intención y capacidad de transferir el activo a un comprador en su condición actual.

##### **1.2.2. La venta debe ser altamente probable**

La RT 17 (modificada por la RT 31) tampoco contiene aclaraciones sobre qué debe entenderse por *“la venta debe ser altamente probable”*.

Recurriendo nuevamente a la NIIF 5, su párrafo 8 aclara que para que la venta de un activo no corriente califique como altamente probable:

- a) el nivel apropiado de la gerencia debe estar comprometido con un plan para su venta;
- b) debe haberse iniciado de forma activa un programa para encontrar un comprador y completar dicho plan; y
- c) el activo debe negociarse activamente a un precio razonable, en relación con su valor razonable actual.

#### *1.2.3. Debe esperarse que la venta se realice dentro del año de la fecha de clasificación*

Es importante aclarar al respecto que la norma habla de la venta y no el cobro de ella, lo cual tiene consecuencias en cuanto a su clasificación como activos corrientes o no corrientes, según las pautas de la RT 8 que analizaremos más adelante.

#### *1.2.4. De qué activos se trata*

Si bien la definición habla de “activos no corrientes”, en realidad esta denominación viene a referirse a la clasificación original de estos activos antes de la decisión de su venta. Ellos son, por ejemplo, Bienes de uso que inicialmente calificaban como activos no corrientes y luego se decide cambiar su destino; se cambia el destino de uso por otro destino de venta.

Asimismo, es importante diferenciar a los Bienes de uso desafectados de los activos no corrientes mantenidos para la venta; los primeros son activos a los que se ha decidido dejar de utilizar y se encuentran sin un destino específico. Cuando fueran destinados a la venta se convierten en activos no corrientes mantenidos para la venta.

### **1.3. Criterios de medición aplicables**

#### *1.3.1. Criterios de medición alternativos*

De la norma transcripta en la sección 2.1.1 de esta colaboración surge que la medición contable de estos bienes se efectuará, alternativamente, de acuerdo con alguno de los siguientes criterios primarios:

- a) al costo original menos su depreciación acumulada, o
- b) a su valor neto de realización.

Al respecto, recordemos que la sección 2.7 *Consistencia en la aplicación de criterios alternativos* de la segunda parte de la RT 17 requiere que, en caso de existir criterios alternativos, estos sean aplicados a todas las partidas de similar naturaleza.

Es decir que, una vez elegido un criterio de medición, este deberá aplicarse a todas las partidas integrantes de los activos no corrientes que se mantienen para su venta.

#### *1.3.2. Cambio entre criterios de medición alternativos*

Como principio general, el segundo párrafo de la sección 2.7 (*Consistencia en la aplicación de criterios alternativos*) de la segunda parte de la RT 17 establece que el cambio entre dos criterios alternativos se realice solo cuando:

- a) resulte de un mejor cumplimiento de la sección 3 (*Requisitos de la información contenida en los estados contables*) de la segunda parte de la RT 16; y
- b) se dé cumplimiento a la sección 4.10 (*Modificación a resultados de ejercicios anteriores*) de la propia RT 17.

Ahora bien, una vez adoptado el criterio del costo original menos su depreciación acumulada podría pasarse al criterio del valor neto de realización, bajo el supuesto de que con esta última medida se obtiene información contable más relevante.

Pero, una vez adoptado el criterio de medición del valor neto de realización, el hecho de que las transacciones comparables en el mercado se hicieran menos frecuentes, o bien los precios de mercado estuvieran disponibles menos fácilmente, no respondería el retorno al criterio del costo original menos su depreciación acumulada dado que muy probablemente resultaría más relevante la información del último valor neto de realización que la medida basada en el costo original neto de depreciaciones acumuladas. Esta posición es concordante con la adoptada por la Interpretación N° 7 de Normas Profesionales *“Modelo de revaluación de bienes de uso (excepto activos biológicos) y tratamiento contable de las propiedades de inversión (RT 31)”*, en su pregunta 20 referida a la sección de los criterios de medición de las Propiedades de Inversión y Activos no corrientes que se mantienen para su venta (incluyendo aquellos retirados de servicio).

#### *1.3.3. Condiciones para el reconocimiento de las ganancias resultantes de la medición a valor neto de realización*

De la norma transcripta en la sección 2.1.1 de esta colaboración surge que el reconocimiento de la ganancia resultante de que el valor neto de realización supera a la medición contable anterior se realizará siempre y cuando:

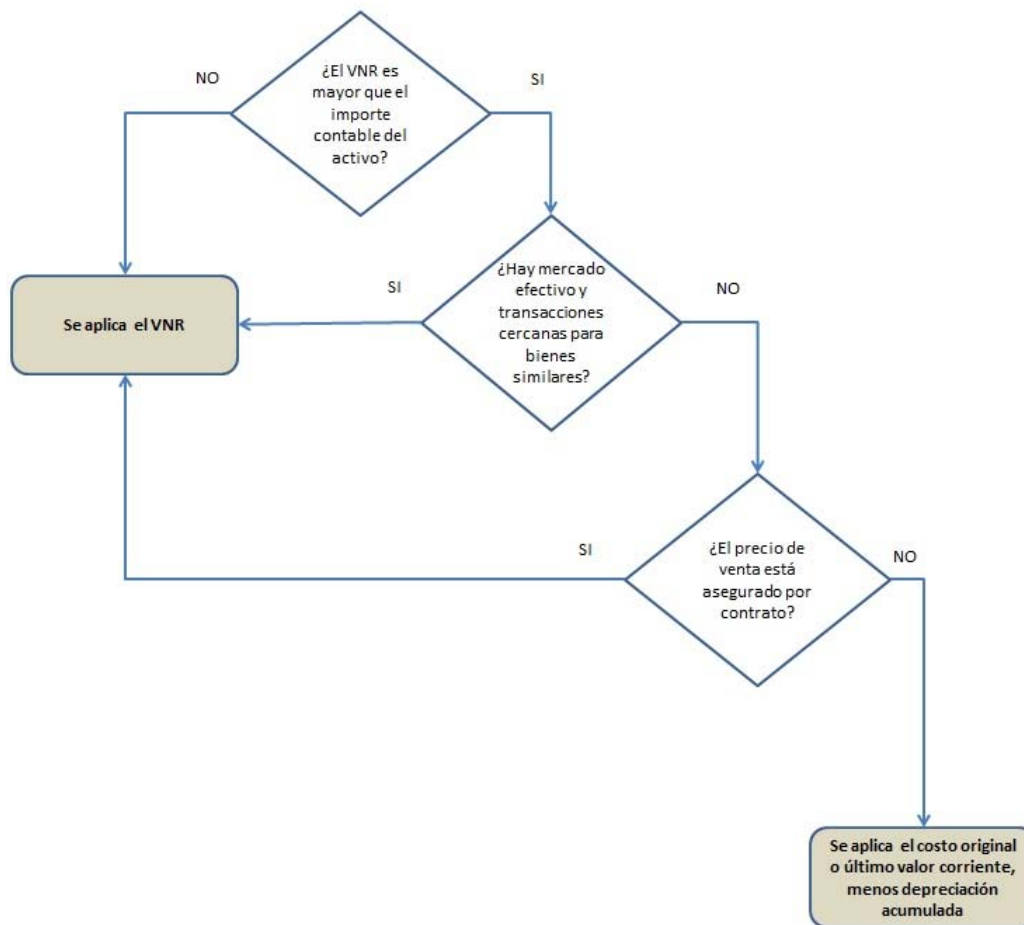
- a) exista un mercado efectivo para la negociación de los bienes y su valor neto de realización pueda determinarse sobre la base de transacciones de mercado cercanas a la fecha de cierre para bienes similares; o
- b) el precio de venta esté asegurado por contrato.

Si no se cumple alguna de las condiciones anteriores, la medición contable se efectuará al costo original (o al último valor corriente) que se hubiere contabilizado, menos su depreciación acumulada.

Al respecto, creemos pertinente la observación realizada por el doctor Enrique Fowler Newton<sup>(1)</sup> respecto del uso de la conjunción disyuntiva “o” en la separación de las condiciones a) y b), de modo que el aseguramiento por contrato del precio de venta es una condición suficiente pero no necesaria para el reconocimiento de la ganancia que aparece cuando el valor neto de realización supera a la medida contable asignada anteriormente al activo. Solo sería necesaria cuando no existiera un mercado efectivo para la negociación de los bienes o, existiendo este, el valor neto de realización no pudiera determinarse sobre la base de transacciones de mercado cercanas a la fecha de cierre para bienes similares.

De allí que discrepamos con la respuesta 21 de la Interpretación N° 7, la cual expresa que, para poder reconocer la ganancia resultante cuando el valor neto de realización es mayor que la medición contable anterior de los activos no corrientes que se mantienen para su venta, debe cumplirse con la condición de que el precio de venta esté asegurado por contrato.

A continuación, reproducimos el diagrama de flujo contenido en el Informe N° 30 “Bienes de Uso del CECyT”, que, si bien se refiere a la versión original de la RT 17 anterior a la RT 31, sus fundamentos continúan siendo válidos.



### 1.3.4. Caso práctico integral

En este apartado proponemos un caso integral de aplicación de los criterios de medición que hemos analizado en las secciones anteriores.

#### Planteo del caso

La entidad ABC es una empresa de transporte terrestre de pasajeros que opera rutas nacionales e internacionales, empleando autobuses de diferentes capacidades y comodidades.

Los normas regulatorias en materia de transporte de pasajeros establecen que los autobuses afectados por la licenciataria de las rutas no pueden superar los 5 años de antigüedad.

Como parte de su política de inversión, ACB realiza la renovación de sus autobuses una vez que cumplan 5 años de uso, disponiendo su venta en las condiciones en que se encuentran.

Respecto de la venta de los autobuses, para los cuales no existe un mercado efectivo de negociación ni transacciones cercanas para bienes similares, las modalidades son las siguientes:

- las unidades de larga distancia para transporte internacional son vendidas a otras entidades, las que luego las reacondicionan para el transporte de turistas en circuitos ubicados en la zona norte del país; y
- las unidades de media distancia para transporte interprovincial son vendidas a otras entidades que las destinan al transporte interurbano de pasajeros.

En el caso de las unidades de larga distancia, autobuses de dos pisos, se suscribió un contrato por el cual se conviene la venta de 5 unidades por año, previa verificación del estado y funcionamiento de las unidades. A partir de dicha evaluación las partes acuerdan el precio de venta.

Además, ABC posee camionetas 4x4 que son empleadas como unidades de apoyo y que se renuevan al cabo de 5 años de uso, negociándose en concesionarias de la zona.

Al ejercicio económico cerrado el 31/12/20X1, posee las siguientes unidades desafectados de su uso y que se encuentran disponibles para la venta:

Descripción	Unidades
Autobuses transporte larga distancia marca MB modelo 4500	5
Autobuses transporte media distancia marca Puma modelo 10	2
Camioneta 4x4 de apoyo modelo Ronger	1

Adicionalmente, al 31/12/20X1 se sabe que:

- a) no se han realizado transacciones sobre autobuses similares en fechas cercanas; y
- b) las camionetas 4x4 modelo Ronger de 5 años de antigüedad se venden en las concesionarias de la zona a \$ 500.000, cobrando la concesionaria una comisión del 5% del valor de venta.

A continuación se presentan las medidas a costo original neto de depreciaciones de los vehículos al 31/12/20X1:

Partida	Costo original	Depreciación acumulada	Medida contable neta
Autobuses transporte larga distancia marca MB modelo 4500	50.000.000	(21.250.000)	28.750.000
Autobuses transporte media distancia marca Puma modelo 10	18.000.000	(7.650.000)	10.350.000
Camioneta 4x4 de apoyo modelo Ronger	800.000	(360.000)	440.000

Sabiendo que ABC desea aplicar el criterio de medición a VNR a las partidas que fuera posible, se pide determinar la medida contable neta de los activos al 31/12/20X1.

**Solución propuesta:**

- a) En cuanto a la medición de las 5 unidades de autobuses transporte larga distancia marca MB modelo 4500, no es posible aplicar el criterio del VNR debido a que: 1. no existe un mercado efectivo ni transacciones cercanas para bienes similares; 2. el precio de venta no está asegurado por contrato. En consecuencia, deberán medirse al cierre al costo original menos depreciaciones acumuladas al 31/12/20X1 que asciende a \$ 28.750.000.
- b) Respecto de la medición de las 2 unidades de autobuses transporte media distancia marca Puma modelo 10, no es posible aplicar el criterio del VNR debido a que: 1. no existe un mercado efectivo ni transacciones cercanas para bienes similares; 2. el precio de venta no está asegurado por contrato. En consecuencia, deberán medirse al cierre al costo original menos depreciaciones acumuladas al 31/12/20X1 que asciende a \$ 10.350.000.
- c) Para la medición de la unidad camioneta 4x4 de apoyo modelo Ronger, debido a que tienen un mercado efectivo (se venden en las concesionarias de la zona) es posible reconocer el mayor valor resultante de emplear el VNR como criterio de medición. El importe del VNR es \$ 475.000 = precio de venta de contado – costo de venta (\$ 500.000 - \$ 25.000).

## 2. Presentación en el estado de situación patrimonial de los activos no corrientes mantenidos para la venta

### 2.1. Rubro del cual forman parte

La RT 9, segunda parte, capítulo III (Estado de Situación Patrimonial), sección A.8 (modificada por la RT 31) al definir el contenido del rubro de Otros activos indica:

*"A.8. Otros Activos*

*Se incluyen en esta categoría los activos no encuadrados específicamente en ninguna de las anteriores. Ejemplo de ellos son los activos no corrientes mantenidos para la venta y los bienes de uso desafectados".*

Por su parte, la RT 11, segunda parte, capítulo III (Estado de Situación Patrimonial o Balance General), sección A.8 (modificada por la RT 40) al definir el contenido del rubro de Otros activos indica:

*"A.8. Otros Activos*

*Se incluyen en esta categoría los activos no encuadrados específicamente en ninguna de las anteriores, brindándose información adicional de acuerdo con su significación. Ejemplo de ellos son los activos no corrientes mantenidos para la venta y los bienes de uso desafectados".*

### 2.2. Clasificación de estos activos como corrientes o no corrientes

La RT 8, segunda parte, capítulo III, sección B (Clasificación de activos y pasivos en corrientes y no corrientes): establece la obligatoriedad de clasificar los activos y pasivos en corrientes y no corrientes y por ende corresponde aplicar esta regla a los activos no corrientes mantenidos para la venta.

Específicamente la sección B.1 de la norma citada en el párrafo anterior aclara que los activos se clasifican en corrientes si se espera que se conviertan en dinero o equivalente en el plazo de un año, computado desde la fecha de cierre del período al que se refieren los estados contables, o si ya lo son a esa fecha.

Adicionalmente, debe tenerse presente la sección D (*Pautas para la clasificación de los rubros*) del capítulo III de la segunda parte de la RT 8. En el punto D.3. se establece que:

*"D.3. Los bienes de uso, inversiones u otros activos similares que se venderán en el período anual siguiente al presente, podrán considerarse corrientes en la medida en que se conviertan en dinero o su equivalente en el mismo período. Deben existir elementos de juicio válidos y suficientes acerca de su realización y la operación no debe configurar un caso de reemplazo de bienes similares".*

En consecuencia, para clasificar como corrientes o no corrientes a este tipo de activos ha de considerarse el plazo en el cual han de convertirse en dinero o equivalente de dinero, por más que su venta se realice dentro del próximo ejercicio anual.

De allí es que puede ocurrir la paradoja de que ciertos activos que la RT 17 (modificada por la RT 31) denomina como "activos no corrientes mantenidos para la venta" deban presentarse dentro del rubro "Otros activos" del activo corriente cuando su conversión en dinero o equivalentes de dinero se realice dentro del próximo ejercicio contable anual.

## III - CONCLUSIONES

La RT 31 modificó a la RT 17 para incorporar a las normas contables profesionales argentinas la alternativa de medición a valor neto de realización contenida en la NIIF 5 para los activos no corrientes mantenidos para la venta, con algunas diferencias.

Tal como hemos analizado en esta colaboración, se trata de activos que inicialmente eran no corrientes, por ejemplo, bienes de uso o propiedades de inversión, pero luego fueron retirados del destino inicial por calificar en las condiciones establecidas en la sección 5.11.2.2. de la RT 17.

Cabe destacar que no se trata de un nuevo rubro del activo, sino de un agrupamiento de partidas que componen el rubro de los otros activos.

En cuanto a su presentación en el estado de situación patrimonial, estos "activos no corrientes" lo eran cuando formaban parte de los rubros de bienes de uso o propiedades de inversión, pero, al cambiarse su destino y ser mantenidos para la venta, podrán ser corrientes o no corrientes en función del plazo estimado de cobro de su potencial venta. Ello por cuanto la RT 8 establece el criterio de su conversión en efectivo y equivalente de efectivo para clasificar un activo como corriente o no corriente.

De allí que podría darse la paradoja de que este agrupamiento de "activos no corrientes", a los fines de su medición, se expongan dentro del rubro de "otros activos" del activo corriente.

En cuanto a la aplicación del criterio de medición basado en el valor neto de realización, la Interpretación N° 7 del CENCyA contiene algunas aclaraciones respecto a las condiciones que han de cumplirse para el reconocimiento de las ganancias resultantes de los mayores importes resultantes de la aplicación de dicho criterio, las que constituyen modificaciones a la RT 17 (según la RT 31) más que interpretaciones a ella. Incluso, algunas de ellas contradicen a la RT 17.

Asimismo, hemos presentado un caso práctico integral cuya finalidad es ejemplificar la aplicación de las normas y plantear nuestra opinión al respecto.

## **IV - BIBLIOGRAFÍA**

---

- Casabianca, María L.; Perotti, Hernán J. y Taboada Pinheiro, Laura E.: "Nueva Clasificación de Activos: su consecuencia en el Patrimonio Neto" - XI Jornada de Investigación - Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Litoral - noviembre/2015.

- Casal, Armando M.: "[Inmuebles para Inversión y Bienes de Uso. IFRS Práctica Internacional de Contabilidad](#)" - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - noviembre/2009.

- Claros, Víctor y Sturniolo, Felipe: "Informe N° 30" - Área Contabilidad - FACPCE - Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT) - Bienes de Uso - 2009.

- Subelet, Carlos J. y Subelet, María C.: "[Resolución Técnica 31 de la FACPCE: Nuevo rubro de Propiedades de Inversión](#)" - D&G (Profesional y Empresaria) - junio/2013.

---

### **Notas:**

(1) Fowler Newton, Enrique: Complemento de libros Análisis de la interpretación 7 de la FACPCE disponible en <http://www.fowlernewton.com.ar>

---