

Cooperativas. RT 56 Activos No Corrientes mantenidos para la venta Piacquadio, Cecilia

Abstract: En el presente trabajo se analiza la caracterización y medición de activos no corrientes mantenidos para la venta.

I. Introducción

En el presente trabajo nos referimos a la caracterización y medición de Activos no Corrientes mantenidos para la venta.

Categoría referenciada por las Normas Contables Profesionales distintas de RT 26 como activos originalmente clasificados como no corrientes cuyo destino fuera modificado a efectos de mantenerlos para la venta, que se encuentran disponibles en sus condiciones actuales para su venta inmediata en las condiciones usuales, cuya probabilidad de venta se estima alta y se espera que ocurra dentro del año desde la fecha de su clasificación, abordamos las condiciones para la caracterización de un elemento como Activo no Corriente mantenido para la venta, su medición y la contabilización de los efectos resultantes de un cambio en el plan de venta.

Asimismo, hacemos referencia a aspectos emanados de las Normas Internacionales de Información Financiera las cuales sustentan la caracterización de un elemento dentro de esta categoría sobre la base del principio subyacente referido a la recuperabilidad del valor libros de estos activos principalmente a través de una operación de venta. En este marco, abordamos las notas salientes relativas al tratamiento que estas Normas [NIIF] establecen respecto de activos no corrientes que serán abandonados y activos retirados de servicio que no cumplen los criterios de clasificación como mantenidos para la venta.

II. Condiciones para la caracterización de un elemento como Activo no Corriente mantenido para la venta

Las Normas Contables Profesionales distintas de RT 26 definen a los Activos no Corrientes mantenidos para la venta como aquellos elementos originalmente clasificados como no corrientes cuyo destino fuera posteriormente modificado a efectos de ser mantenidos para su comercialización y que:

- Se encuentran disponibles en sus condiciones actuales para su comercialización inmediata en las condiciones usuales.
- Su probabilidad de comercialización es alta [\(1\)](#) [\(2\)](#)
- Se espera que esta —es decir, su venta— se efectúe dentro del plazo de un año computado desde la fecha de su clasificación [\(3\)](#) [\(4\)](#)

En caso de que la venta esperada se encuentre retrasada por circunstancias que se encuentran fuera del control de la entidad y surjan evidencias de que la entidad continúa comprometida con su plan de venta del activo, esta queda eximida de tener que aplicar la condición relativa al plazo esperado de un año para su venta si se verifican los siguientes términos:

- Que en la fecha en la que la entidad se comprometa con el plan de comercialización del activo exista una expectativa razonable de que terceras personas distintas del comprador van a imponer condiciones relativas a la transferencia del activo las cuales ampliarán el período requerido para completar la operación de venta y las acciones necesarias para responder a estas condiciones no puedan ser iniciadas hasta después de haber obtenido el compromiso

firme de compra (5) y la probabilidad de ocurrencia de dicho compromiso [firme de compra] dentro del plazo de un año sea alta (6).

- Que la entidad hubiera obtenido un compromiso firme de compra como resultado del cual el adquirente o terceros distintos del adquirente impusieran inesperadamente condiciones sobre la transferencia del activo previamente clasificado como mantenido para la venta y estas condiciones extendieran el período requerido para completar la operación de comercialización y las acciones necesarias para responder a tales condiciones hubieran sido tomadas a tiempo y se esperase una resolución favorable de los factores que originaron el retraso (7).

- Que durante el plazo inicial de un año hubieran acaecido circunstancias que, originalmente consideradas de ocurrencia improbable, tuvieran por consecuencia que el activo previamente clasificado como mantenido para la venta no se hubiera vendido al final de ese plazo y que:

* durante el plazo de un año la entidad emprendiera las acciones requeridas a efectos de responder al cambio de las circunstancias,

* los activos no corrientes estén siendo comercializados de forma activa a un precio razonable considerando la modificación en las circunstancias, y

* se cumplan los criterios estipulados en el párr. 416, incs. "a" y "b", es decir, que el activo esté disponible en sus condiciones actuales para su comercialización inmediata en los términos usuales y que dicha venta sea altamente probable (8).

Cuando una entidad obtenga el control de un activo únicamente a efectos de su comercialización posterior y se trate de un elemento que, bajo otras circunstancias, hubiera sido susceptible de clasificar como componente de algún rubro del Activo no Corriente, este activo será clasificado como mantenido para la venta solamente si a fecha de adquisición:

- cumple las condiciones de los párrs. 416 y 417 de RT 56 antes descriptas (9), y

- es altamente probable que dichas condiciones no cumplidas a esa fecha [es decir, a fecha de adquisición] se cumplan dentro de un corto período con posterioridad a la compra, período que la norma refiere como un horizonte habitual de tres meses (10).

II.1. NIIF: Recuperabilidad a través de la venta como principio subyacente a la clasificación. Exclusión de activos no corrientes que serán abandonados y de activos retirados de servicio que no cumplen los criterios de clasificación como mantenidos para la venta

Las Normas Internacionales de Información Financiera clasifican a un elemento como Activo no Corriente mantenido para la venta cuando el valor libros de este es recuperable principalmente a través de una operación de comercialización —en vez de resultar recuperable a través de su uso continuo— (11). El referido principio que subyace a su categorización separada —es decir, que el valor libros del activo es principalmente recuperable a través de la venta y no a través de su uso continuo y que los importes recuperables a través del uso continuo son de importancia secundaria— constituye el fundamento por el cual los activos no corrientes mantenidos para la venta no son depreciables (12).

IASB enfatiza que NIIF 5 solamente permite que activos que efectivamente sean vendidos sean clasificados como mantenidos para la venta. Así, señala que los activos que serán abandonados deben clasificarse como conservados y utilizados hasta el momento de su disposición y, en consecuencia, deben depreciarse (13).

Los activos no corrientes que serán abandonados no deben ser clasificados como

mantenidos para la venta, ello toda vez que el valor libros de esos activos se recuperará principalmente a través de su uso continuo. Los activos no corrientes a ser abandonados incluyen activos no corrientes que serán utilizados hasta el final de su vida económica y activos no corrientes que cerrarán —en vez de ser comercializados— (14).

Aplicando el principio que subyace a la clasificación de un activo no corriente como mantenido para la venta —es decir, que el valor libros de estos activos es recuperable principalmente a través de su venta—, se establece que los activos retirados de servicio que no cumplen los criterios requeridos a efectos de clasificar como Activos mantenidos para la venta no deberían presentarse separadamente toda vez que su valor libros probablemente no se recupere principalmente a través de su venta (15).

De manera inversa, los activos que cumplen los criterios a efectos de su clasificación como mantenidos para la venta y se encuentren siendo utilizados no deberían excluirse de ser clasificados en forma separada por cuanto si un activo no corriente se encuentra disponible a efectos de su venta inmediata, la utilización restante del activo es secundaria en relación con su recuperabilidad a través de la venta y el valor libros del activo se recuperará principalmente a través de la venta (16). Aplicando este mismo principio (17), se establece que el valor libros de los activos que serán abandonados no es susceptible de ser recuperado principalmente a través de su uso continuo (18).

III. Medición

La medición inicial de los Activos no Corrientes mantenidos para la venta desde la fecha de clasificación en esta categoría se efectúa por la menor cuantía que surja de comparar:

- i. la medición del activo según la política contable (19) aplicada hasta el momento de la reclasificación, y
- ii. su Valor Neto de Realización (20) (21).

En forma inmediata anterior a la clasificación inicial del activo como mantenido para la venta el valor libros del activo debe ser medido según la norma contable profesional que resulte aplicable (22), es decir, según el criterio de medición contable aplicable según la categoría que el activo tenía en forma previa a su categorización como Activo no Corriente mantenido para la venta.

Asimismo, RT 56 establece que la medición posterior de los Activos no Corrientes mantenidos para la venta desde su clasificación en esta categoría se efectúa por la menor cuantía que surja de comparar:

- i. su última medición contable, y
- ii. su valor neto de realización (23).

En caso de incremento en el VNR, la entidad debe reconocer una ganancia hasta el límite de la pérdida por desvalorización reconocida a partir de la clasificación del activo como Activo no Corriente mantenido para la venta o antes de dicha clasificación (24).

IV. Contabilización de los efectos de un cambio en el plan de venta de activos oportunamente clasificados como mantenidos para la venta

Activos oportunamente clasificados como Activos no Corrientes mantenidos para la venta que dejen de cumplir los requerimientos (25) a efectos de su categorización como tales deben ser medidos al menor importe que resulte de comparar:

- Su medición contable determinada antes de que el elemento fuera clasificado como mantenido para la venta ajustado por depreciaciones, amortizaciones o revaluaciones que se hubieran reconocido si el activo no hubiera sido clasificado como mantenido para la venta.

- Su importe recuperable en la fecha de la decisión posterior de no venderlo [\(26\)](#).

Los ajustes resultantes —atribuibles a la medición de un activo que deja de estar clasificado como mantenido para la venta— impactan en el resultado del período, excepto que se trate de un Bien de Uso que, previo a su categorización como Activo no Corriente mantenido para la venta, hubiera sido revaluado —por aplicación de su medición posterior a Modelo Revaluación— circunstancia en la cual el ajuste resultante debe ser tratado como un incremento o disminución del Saldo por Revaluación [\(27\)](#).

V. A modo de conclusión

Las Normas Contables Profesionales distintas de RT 26 caracterizan a un Activo no Corriente como mantenido para la venta como activos no corrientes cuyo destino fuera modificado a efectos de ser mantenidos para la venta que cumplen ciertas condiciones, a saber, que se encuentren disponibles en sus condiciones actuales para su venta inmediata en las condiciones habituales, que tengan una probabilidad alta de venta asociada y que esta venta se espera que ocurra dentro de un año de plazo desde fecha de clasificación.

Asimismo, establecen condiciones en las cuales, frente a un retraso en el plazo de un año establecido para su venta esperada ocasionado por circunstancias fuera del control de la entidad, esta queda eximida de aplicar el referido requisito [de un año de plazo].

Relativo a su medición, hacen referencia a una medición inicial por la menor cuantía que surja de comparar la medición del activo según la política contable aplicada hasta la fecha de reclasificación y su valor neto de realización. Respecto a su medición periódica establecen la valorización de estos elementos a la menor cuantía que surja de comparar su última medición contable y su valor neto de realización.

Elementos oportunamente clasificados como Activos no Corrientes mantenidos para la venta que dejan de cumplir las condiciones para su caracterización como tales deben valorizarse a la menor cuantía que surja de comparar su medición contable determinada previo a su clasificación como mantenido para la venta ajustado por depreciaciones, amortizaciones o revaluaciones susceptibles de reconocimiento contable si el elemento en cuestión no hubiera sido clasificado como mantenido para la venta y su importe recuperable en la fecha de la decisión posterior de no venderlo.

Las Normas Internacionales de Información Financiera, fuente supletoria en aspectos no previstos por las Normas Contables Profesionales distintas de RT 26 o temas específicos o particulares, clasifican a un Activo no Corriente como mantenido para la venta sobre la base de que la recuperabilidad de este tenga lugar principalmente a través de una operación de venta —en vez de establecerse la recuperabilidad a través de su uso continuo—.

Sobre la base del principio subyacente de recuperabilidad principalmente a través de una operación de venta, las Normas Internacionales de Información Financiera establecen que Activos no Corrientes que serán abandonados —incluyendo Activos no Corrientes que se utilizarán hasta el final de su vida económica y Activos no Corrientes que cerrarán en vez de ser vendidos— y Activos retirados de servicio que no cumplan los criterios a efectos de su clasificación como activos mantenidos para la venta no deben ser clasificados como mantenidos para la venta.

También según el referido principio [de recuperabilidad principalmente a través de una operación de venta], las Normas Internacionales de Información Financiera establecen que activos que cumplan los criterios de clasificación como mantenidos para la venta y estén siendo utilizados no deben ser excluidos de su clasificación separada como Activos no Corrientes mantenidos para la venta toda vez que en un Activo no Corriente disponible para su venta inmediata su utilización restante o residual resulta de importancia secundaria en

relación con su recuperabilidad a través de una operación de venta y el valor libros de este es susceptible de recuperarse principalmente a través de dicha venta.

VI. Bibliografía consultada

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE) (2023): "Resolución Técnica N.º 56. Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Modificaciones a la res. técnica 54", archivo pdf disponible en https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1.

IFRS FOUNDATION (2024 a): "International Financial Reporting Standard 5 Non-Current Assets held for sale and discontinued operations", disponible en línea en: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-5-non-current-assets-held-for-sale-and-discontin>

IFRS FOUNDATION (2024 b): "Guidance on implementing IFRS 5 Non-Current Assets held for sale and discontinued operations", disponible en línea en: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-5-non-current-assets-held-for-sale-and-discontin>

IFRS FOUNDATION (2024 c): "Basis for conclusions on IFRS 5 Non-Current Assets held for sale and discontinued operations", disponible en línea en: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-5-non-current-assets-held-for-sale-and-discontin>

IFRS FOUNDATION (2024 d): "IFRIC 17 Distributions of Non-cash Assets to Owners", disponible en línea en: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifric-17-distributions-of-non-cash-assets-to-owners.ht>

INSTITUTO NACIONAL DE ACCION COOPERATIVA (INAC) (1974): "Resolución 1027/1994", archivo pdf disponible en: https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/inac/rinac1027_94.pdf.

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2021 a): "Resolución 996/2021", archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2021/996/RESFC-2021-996-APN-DI-INAES.pdf>, vigente según Resolución INAES 2879/2023, y "Anexo I", archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2021/996/Anexo-IF-2021-53322765-APN-PI-IN>

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2023): "Resolución 2879/2023", archivo pdf disponible en: <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/385000-389999/387478/norma.htm>.

PRESIDENCIA DE LA NACION ARGENTINA (1973): "Ley 20.337. Ley de Cooperativas", archivo pdf disponible en: <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-199918462/texact.htm>.

(1) "Altamente probable" implica una significativa mayor probabilidad de ocurrencia que "probable", siendo "probable" caracterizada como "probabilidad de ocurrencia superior a probabilidad de no ocurrencia" (IFRS 5, Appendix A Defined terms, "highly probable", "probable", la traducción es nuestra). Las Normas Internacionales de Información Financiera constituyen fuente supletoria relativo a aspectos no previstos por las Normas Contables Profesionales distintas de RT 26 o temas específicos o particulares (RT 56, párr. 77, inc. a), acápite i)).

(2) Para que la operación de venta sea considerada altamente probable el nivel gerencial correspondiente tiene que haberse comprometido en un plan de venta del activo o en un programa activo destinado a ubicar un comprador y las acciones a efectos de cumplimentar el plan tienen que haber sido iniciadas. Asimismo, el activo tiene que haber sido promocionado a efectos de su comercialización a un precio que resulte razonable en relación con su valor

razonable actual. También se estipula que la operación de venta debe ser susceptible de reconocerse contablemente como una transacción efectivamente cumplimentada dentro del plazo de un año computado desde la fecha de su clasificación y las acciones requeridas para completar el plan deberían indicar que resulta improbable la introducción de cambios significativos al referido plan o el abandono de este. El plazo [de un año] a efectos de reconocer la operación de venta como efectivamente cumplimentada puede ser extendido por circunstancias o eventos fuera del control de la entidad. En estos casos debe existir evidencia de que la entidad continúa comprometida con el plan de venta del activo (IFRS 5, párrs. 8 y 9, la traducción es nuestra).

(3) RT 56, párr. 416.

(4) La norma excluye de esta categoría a las participaciones en otras entidades que se contabilizan según el párr. 769. El párr. 769 de RT 56 se refiere a subsidiarias adquiridas y que la entidad controladora mantiene exclusivamente a efectos de su venta o disposición dentro del plazo de un año desde fecha de adquisición, las cuales no deben ser consolidadas por la entidad controladora y deben ser contabilizadas por esta según criterios de medición aplicables a las Inversiones Financieras (RT 56, párrs. 416 y 769).

(5) El "compromiso firme de compra" es conceptualizado como un acuerdo con una parte no relacionada que obliga a ambas partes y es usualmente exigible por ley que (a) especifica todas las condiciones significativas incluyendo precio y fecha de las transacciones y (b) contiene, asimismo, elementos disuasorios de no cumplimiento de tal magnitud como para que el cumplimiento de tal acuerdo sea susceptible de considerarse altamente probable (IFRS 5, Appendix A Defined terms, "firm purchase commitment", la traducción es nuestra).

(6) RT 56, párr. 417, inc. a).

(7) RT 56, párr. 417, inc. b).

(8) RT 56, párr. 417, inc. c).

(9) RT 56, párr. 419, inc. a).

(10) RT 56, párr. 419, inc. b).

(11) IFRS 5, párr. 6, la traducción es nuestra.

(12) Basis for conclusions on IFRS 5, párr. BC35 y, asimismo, IFRS 5, párr. 25, la traducción es nuestra.

(13) Basis for conclusions on IFRS 5, párr. BC36, la traducción es nuestra

(14) IFRS 5, párr. 13, la traducción es nuestra.

(15) Basis for conclusions on IFRS 5, párr. BC23, la traducción es nuestra.

(16) Basis for conclusions on IFRS 5, párr. BC23, la traducción es nuestra.

(17) Es decir, aplicando el principio de recuperabilidad a través de la venta a efectos de establecer su clasificación como Activo no Corriente mantenido para la venta.

(18) Basis for conclusions on IFRS 5, párr. BC24, la traducción es nuestra

(19) Principios específicos, bases, reglas y procedimientos adoptados por la entidad a efectos de elaborar y presentar sus estados contables (RT 56, Glosario, "Política(s) contable(s)").

(20) El valor neto de realización es igual al valor razonable —que incluye ingresos adicionales no atribuibles a la financiación que la vende genere por sí misma— menos costos directamente atribuibles a la operación de comercialización —como comisiones sobre ventas, impuesto a los ingresos brutos y similares— (RT 56, Glosario, "Valor neto de realización"). Los costos que deben restarse del valor razonable son costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo excluyendo costos financieros y gastos por impuesto a las ganancias (IFRS 5, Appendix A Defined terms, "costs to sell" y, asimismo, Basis for conclusions on IFRS 5, párr. BC82, la traducción es nuestra).

(21) RT 56, párr. 420.

(22) IFRS 5, párr. 18.

(23) RT 56, párr. 421.

(24) RT 56, párr. 422.

(25) Condiciones establecidas en los párrs. 416 y 417 de RT 56.

(26) RT 56, párr. 424.

(27) RT 56, párr. 425.