

Septiembre de 2014

Norma Internacional de Información Financiera

Venta o Aportación de Activos entre un Inversor y su Asociada o Negocio Conjunto

Modificaciones a la NIIF 10 y la NIC 28

IASB[®]

 IFRS[®]

**Venta o Aportación de Activos
entre un Inversor y su Asociada o
Negocio Conjunto**

(Modificaciones a la NIIF 10 y la NIC 28)

Sale or Contribution of Assets between an Investor and its Associate or Joint Venture (Amendments to IFRS 10 and IAS 28) is issued by the International Accounting Standards Board (IASB).

Disclaimer: the IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

Copyright © 2014 IFRS Foundation®

All rights reserved. No part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

This Spanish translation of *Sale or Contribution of Assets between an Investor and its Associate or Joint Venture* (Amendments to IFRS 10 and IAS 28) has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/the IFRS for SMEs logo/‘Hexagon Device’, ‘IFRS Foundation’, ‘eIFRS’, ‘IASB’, ‘IFRS for SMEs’, ‘IAS’, ‘IASs’, ‘IFRIC’, ‘IFRS’, ‘IFRSs’, ‘SIC’, ‘International Accounting Standards’ and ‘International Financial Reporting Standards’ are Trade Marks of the IFRS Foundation.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office as above.

**Venta o Aportación de Activos
entre un Inversor y su Asociada o
Negocio Conjunto**

(Modificaciones a la NIIF 10 y la NIC 28)

Venta o Aportación de Activos entre un Inversor y su Asociada o Negocio Conjunto (Modificaciones a la NIIF 10 y la NIC 28) es publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

Descargo de responsabilidad: el IASB, la Fundación IFRS, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por cualquier pérdida causada por actuar o abstenerse de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya sea que esta pérdida se cause por negligencia o por otra causa.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (incluidas las Normas Internacionales de Contabilidad y las Interpretaciones SIC y CINIIF), los Proyectos de Norma y las demás publicaciones del IASB o de la Fundación IFRS son propiedad de la Fundación IFRS.

Copyright © 2014 IFRS Foundation®

Todos los derechos reservados. Ninguna parte de esta publicación puede ser traducida, reimpressa, reproducida o utilizada en ninguna forma, ya sea total o parcial, o por cualquier medio electrónico, mecánico o de otro tipo, existentes o por inventar, incluyendo fotocopiado y grabación u otros sistemas de almacenamiento y recuperación de información, sin el permiso previo, por escrito, de la Fundación IFRS.

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera y las demás publicaciones del IASB es el publicado por el IASB en el idioma inglés. Se pueden obtener copias en la Fundación IFRS. Todas las cuestiones relativas a derechos de propiedad y copia, dirigirse a:

IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

La traducción al español del documento *Venta o Aportación de Activos entre un Inversor y su Asociada o Negocio Conjunto* (Modificaciones a la NIIF 10 y la NIC 28) ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son de la Fundación IFRS.



El logo de la Fundación IFRS/el logo del IASB/el logo de la IFRS for SMEs/el logo en forma de hexágono, “IFRS Foundation”, ‘eIFRS’, ‘IASB’, ‘IFRS for SMEs’, ‘IAS’, ‘IASS’, ‘IFRIC’, ‘IFRS’, ‘IFRSs’, ‘SIC’, “International Accounting Standards”, e “International Financial Reporting Standards” son marcas registradas por la Fundación IFRS.

La Fundación IFRS es una corporación sin fines de lucro según la Ley General de Corporaciones del Estado de Delaware, EE.UU. y opera en Inglaterra y Gales como una empresa internacional (Número de compañía: FC023235) con su sede principal en la dirección anterior.

ÍNDICE

	<i>desde la página</i>
MODIFICACIONES A LA NIIF 10 ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS	6
MODIFICACIONES A LA NIC 28 INVERSIONES EN ASOCIADAS Y NEGOCIOS CONJUNTOS	8
APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE VENTA O APORTACIÓN DE ACTIVOS ENTRE UN INVERSOR Y SU ASOCIADA O NEGOCIO CONJUNTO (MODIFICACIONES A LA NIIF 10 Y NIC 28) EMITIDA EN SEPTIEMBRE DE 2014	10
MODIFICACIONES A LOS FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DE LA NIIF 10 ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS	11
MODIFICACIONES A LOS FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DE LA NIC 28 INVERSIONES EN ASOCIADAS Y NEGOCIOS CONJUNTOS	13
OPINIONES EN CONTRARIO	15

Modificaciones a la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*

Se modifican los párrafos 25 y 26. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Pérdida de control

- 25 Cuando una controladora pierda el control de una subsidiaria, la controladora:
- (a) Dará de baja en cuentas los activos y pasivos de la antigua subsidiaria del estado de situación financiera consolidado.
 - (b) ~~Cuando se pierda el control, Reconocerá cualquier inversión conservada en la antigua subsidiaria a su valor razonable, y posteriormente contabilizará dicha inversión y los importes adeudados por la antigua subsidiaria o a ésta, de acuerdo con las NIIF correspondientes. Esa participación conservada a valor razonable se medirá nuevamente, como se describe en los párrafos B98(b)(iii) y B99A. El valor nuevamente medido en la fecha en que se pierde el control se considerará como el valor razonable en el momento del reconocimiento inicial de un activo financiero de acuerdo con la NIIF 9 o el costo en el momento del reconocimiento inicial de una inversión en una asociada o negocio conjunto, si procede.~~
 - (c) Reconocerá la ganancia o pérdida asociada con la pérdida de control atribuible a la anterior participación controladora, como se especifica en los párrafos B98 a B99A.
- 26 Los párrafos B97 a B99A establecen las guías para la contabilización de la pérdida de control de una subsidiaria.

En el Apéndice B, se añade el párrafo B99A: El nuevo texto está subrayado.

Pérdida de control

- ...
- B99A Si una controladora pierde el control de una subsidiaria que no contiene un negocio, como se define en la NIIF 3, como resultado de una transacción que involucra una asociada o un negocio conjunto que se contabiliza utilizando el método de la participación, la controladora determinará la ganancia o pérdida de acuerdo con los párrafos B98 y B99. La ganancia o pérdida que procede de la transacción (incluyendo los importes anteriormente reconocidos en otro resultado integral que se reclasificaría al resultado del periodo de acuerdo con el párrafo B99) se reconocerá en el resultado del periodo de la controladora solo en la medida de las participaciones en esa asociada o negocio conjunto de otros inversores no relacionados con el inversor. La parte restante de la ganancia se eliminará contra el importe en libros de la inversión en esa asociada o negocio conjunto. Además, si la controladora conserva una inversión en la antigua subsidiaria y ésta es ahora una asociada o un negocio conjunto que se contabiliza utilizando el método de la participación, la controladora reconocerá la parte de la ganancia o pérdida que procede de la nueva medición a valor razonable de la inversión conservada en esa antigua subsidiaria en su resultado del periodo solo en la medida de las participaciones en la nueva asociada o negocio conjunto de otros inversores no relacionados con el inversor. La parte restante de esa ganancia se eliminará contra el importe en libros de la inversión conservada en la antigua subsidiaria. Si la controladora conserva una inversión en la antigua subsidiaria que se contabiliza ahora de acuerdo con la NIIF 9, la parte de la ganancia o pérdida que procede de la nueva medición a valor razonable de la inversión conservada en la antigua subsidiaria se reconocerá en su totalidad en el resultado del periodo de la controladora.

Ejemplos de aplicación**Ejemplo 17**

Una controladora tiene una participación del 100 por ciento en una subsidiaria que no contiene un negocio. La controladora vende el setenta por ciento de su participación en la subsidiaria a una asociada en la cual tiene una participación del veinte por ciento. Como consecuencia de esta transacción la controladora pierde el control de la subsidiaria. El importe en libros de los activos netos de la subsidiaria es de 100 u.m. y el importe en libros de la participación vendida es de 70 u.m. ($70 \text{ u.m.} = 100 \text{ u.m.} \times 70\%$). El valor razonable de la contraprestación recibida es de 210 u.m., que es también el valor razonable de la participación vendida. La inversión conservada en la antigua subsidiaria es una asociada contabilizada utilizando el método de la participación y su valor razonable es de 90 u.m. La ganancia determinada de acuerdo con los párrafos B98 y B99, antes de la eliminación requerida por el párrafo B99A, es de 200 u.m. ($200 \text{ u.m.} = 210 \text{ u.m.} + 90 \text{ u.m.} - 100 \text{ u.m.}$). Esta ganancia comprende dos partes:

- (a) La ganancia (140 u.m.) que procede de la venta de la participación del setenta por ciento en la subsidiaria a la asociada. Esta ganancia es la diferencia entre el valor razonable de la contraprestación recibida (210 u.m.) y el importe en libros de la participación vendida (70 u.m.). De acuerdo con el párrafo B99A, la controladora reconoce en su resultado del periodo el importe de la ganancia atribuible a las participaciones en la asociada de otros inversores no relacionados con el inversor. Esto es el ochenta por ciento de esta ganancia, eso es 112 u.m. ($112 \text{ u.m.} = 140 \text{ u.m.} \times 80\%$). El veinte por ciento que resta de la ganancia ($28 \text{ u.m.} = 140 \text{ u.m.} \times 20\%$) se elimina contra el importe en libros de la inversión en la asociada existente.
- (b) La ganancia (60 u.m.) que procede de la nueva medición a valor razonable de la inversión directamente conservada en la antigua subsidiaria. Esta ganancia es la diferencia entre el valor razonable de la inversión conservada en la antigua subsidiaria (90 u.m.) y el 30 por ciento del importe en libros de los activos netos de la subsidiaria ($30 \text{ u.m.} = 100 \text{ u.m.} \times 30\%$). De acuerdo con el párrafo B99A, la controladora reconoce en su resultado del periodo el importe de la ganancia atribuible a las participaciones en la asociada nueva de los inversores no relacionados con el inversor. Esto es de cincuenta y seis por ciento ($70\% \times 80\%$) de la ganancia, eso es 34 u.m. ($34 \text{ u.m.} = 60 \text{ u.m.} \times 56\%$). El 44 por ciento que resta de la ganancia ($26 \text{ u.m.} = 60 \text{ u.m.} \times 44\%$) se elimina contra el importe en libros de la inversión conservada en la antigua subsidiaria.

En el Apéndice C, se añade el párrafo C1C. El nuevo texto está subrayado.

Fecha de vigencia

...

C1C *Venta o Aportación de Activos entre un Inversor y su Asociada o Negocio Conjunto* (Modificaciones a la NIIF 10 y NIC 28), emitida en septiembre de 2014, modificó los párrafos 25 y 26 y añadió el párrafo B99A. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a transacciones que tengan lugar en periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

Modificaciones a la NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*

Se modifican los párrafos 28 y 30 y se añaden los párrafos 31A, 31B y 45C. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado. Los párrafos 29 y 31 se reproducen para facilitar una referencia, pero no se han modificado.

Procedimientos del método de la participación

- ...
- 28 Las ganancias y pérdidas procedentes de transacciones “ascendentes” y “descendentes” que involucran activos que no constituyen un negocio, como se define en la NIIF 3, entre una entidad (incluyendo sus subsidiarias consolidadas) y su asociada o negocio conjunto, se reconocerán en los estados financieros de la entidad sólo en la medida de las participaciones en la asociada o negocio conjunto de otros inversores no relacionados con el inversor. Son transacciones “ascendentes”, por ejemplo, las ventas de activos de la asociada o negocio conjunto al inversor. Se elimina la participación de la entidad en las ganancias o pérdidas de la asociada o negocio conjunto procedentes de estas transacciones. Son transacciones “descendentes”, por ejemplo, las ventas o aportaciones de activos del inversor a su asociada o negocio conjunto. ~~Se eliminará la parte del inversor de las ganancias y pérdidas de la asociada o negocio conjunto procedentes de estas transacciones.~~
- 29 Cuando las transacciones descendentes proporcionen evidencia de una reducción en el valor neto realizable de los activos a ser vendidos o aportados, o de un deterioro de valor de esos activos, las pérdidas se reconocerán totalmente por el inversor. Cuando las transacciones ascendentes proporcionen evidencia de una reducción en el valor neto realizable de los activos a ser comprados o de un deterioro de valor de esos activos, el inversor reconocerá su participación en esas pérdidas.
- 30 La ganancia o pérdida procedente de la aportación de ~~un~~ activos no monetarios que no constituyen un negocio tal como se define en la NIIF 3 a una asociada o negocio conjunto a cambio de una participación en el patrimonio de ~~la esa~~ asociada o negocio conjunto se contabilizará de acuerdo con el párrafo 28, excepto cuando la aportación carezca de sustancia comercial, tal como se describe ese término en la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*. Si esta aportación carece de sustancia comercial, la ganancia o pérdida se considerará como no realizada y no se reconocerá a menos que se aplique también el párrafo 31. Estas ganancias o pérdidas no realizadas se eliminarán contra la inversión contabilizada utilizando el método de la participación y no se presentarán como ganancias o pérdidas diferidas en el estado de situación financiera consolidado de la entidad o en el estado de situación financiera de la entidad en el que se encuentra contabilizada la inversión utilizando el método de la participación.
- 31 Si, además de recibir una participación en el patrimonio de una asociada o negocio conjunto, una entidad recibe activos monetarios o no monetarios, la entidad reconocerá totalmente en el resultado del periodo la parte de la ganancia o pérdida en la aportación no monetaria relativa a los activos monetarios o no monetarios recibidos.
- 31A La ganancia o pérdida procedente de un transacción "descendente" que involucra activos que constituyen un negocio, tal como se define en la NIIF 3 entre una entidad (incluyendo sus subsidiarias consolidadas) y su asociada o negocio conjunto se reconocerá en su totalidad en los estados financieros del inversor.
- 31B Una entidad puede vender o aportar activos en dos o más acuerdos (transacciones). Para determinar si los activos que se venden o aportan constituyen un negocio, tal como se define en la NIIF 3, una entidad considerará si la venta o aportación de esos activos es parte de acuerdos múltiples que deben contabilizarse como una transacción única de acuerdo con los requerimientos del párrafo B97 de la NIIF 10.
- ...

Fecha de vigencia y transición

- ...
- 45C Venta o Aportación de Activos entre un Inversor y su Asociada o Negocio Conjunto (Modificaciones a la NIIF 10 y NIC 28) emitida en septiembre de 2014, modificó los párrafos 28 y 30 y añadió los párrafos 31A

y 31B. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a la venta o aportación de activos que tengan lugar en periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

Aprobación por el Consejo de *Venta o Aportación de Activos entre un Inversor y su Asociada o Negocio Conjunto* (Modificaciones a la NIIF 10 y NIC 28) emitida en septiembre de 2014

Venta o Aportación de Activos entre un Inversor y su Asociada o Negocio Conjunto (Modificaciones a la NIIF 10 y NIC 28) es publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). El Sr. Kabureck, la Sra. Lloyd y el Sr. Ochi opinaron en contra¹ de la publicación de las modificaciones a la NIIF 10 y la NIC 28. Sus opiniones en contrario se han publicado tras los Fundamentos de las Conclusiones.

Hans Hoogervorst	Presidente
Ian Mackintosh	Vicepresidente
Stephen Cooper	
Philippe Danjou	
Martin Edelmann	
Patrick Finnegan	
Amaro Luiz de Oliveira Gomes	
Gary Kabureck	
Suzanne Lloyd	
Takatsugu Ochi	
Darrel Scott	
Chungwoo Suh	
Mary Tokar	
Wei-Guo Zhang	

¹ La Sra. Patricia McConnell (anterior miembro del IASB) tenía intención de opinar en contra de la publicación de las modificaciones a la NIIF 10 y la NIC 28 por las mismas razones que la Sra. Lloyd y el Sr. Ochi. Su opinión en contrario no está incluida en estas modificaciones, porque su nombramiento como miembro del IASB expiró el 30 de junio de 2014.

Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*

Se añaden los párrafos FC190A a FC190K y sus encabezamientos correspondientes. El nuevo texto está subrayado.

Venta o aportación de activos entre un inversor y su asociada o negocio conjunto—modificaciones a la NIIF 10 y NIC 28

FC190A El Comité de Interpretaciones de las NIIF recibió una solicitud de aclaración de si un negocio cumple la definición de un "activo no monetario". La cuestión fue planteada dentro del contexto de la identificación de si los requerimientos de la SIC-13 *Entidades Controladas Conjuntamente –Aportaciones No Monetarias de los Participantes*² y la NIC 28 (modificada en 2011) se aplican cuando se aporta un negocio a una entidad controlada de forma conjunta (como se define en la NIC 31³), un negocio conjunto (como se define en la NIIF 11), o una asociada, a cambio de una participación en el patrimonio de esa entidad controlada de forma conjunta, negocio conjunto o asociada. El negocio puede aportarse cuando se establece la entidad controlada de forma conjunta, negocio conjunto o asociada, o con posterioridad.

FC190B El Consejo destacó que este tema está relacionado con las cuestiones que surgen de las incongruencias reconocidas entre los requerimientos de la NIC 27 (revisada en 2008) y la SIC-13, al contabilizar la aportación de una subsidiaria a una entidad controlada de forma conjunta, negocio conjunto o asociada (dando lugar a la pérdida de control de la subsidiaria). De acuerdo con la SIC-13, el importe de la ganancia o pérdida reconocida procedente de la aportación de un activo no monetario a una entidad controlada de forma conjunta a cambio de una participación en el patrimonio de ésta queda limitado a la medida de las participaciones en la entidad controlada de forma conjunta atribuibles a los inversores no relacionados con el inversor. Sin embargo, la NIC 27 (revisada en 2008) requiere el reconocimiento total de la ganancia o pérdida en el momento de la pérdida de control de una subsidiaria.

FC190C Esta incongruencia entre la NIC 27 (revisada en 2008) y la SIC-13 se mantuvo después de que la NIIF 10 sustituyera a la NIC 27 (revisada en 2008) y la SIC-13 fuera derogada. Los requerimientos de la NIIF 10 sobre la contabilización de la pérdida de control de una subsidiaria son similares a los de la NIC 27 (revisada en 2008). Los requerimientos de la SIC-13 se incorporan en los párrafos 28 y 30 de la NIC 28 (modificada en 2011) y se aplican a la venta o aportación de activos entre un inversor y su asociada o negocio conjunto. Puesto que la NIC 27 (revisada en 2008) y la SIC-13 han sido derogadas en el momento en que las modificaciones pasaron a estar vigentes, el Consejo decidió modificar solo la NIIF 10 y la NIC 28 (modificada en 2011).

FC190D Al tratar el conflicto entre los requerimientos de la NIIF 10 y la NIC 28 (modificada en 2011), al Consejo le preocupaba que los requerimientos existentes pudieran dar lugar a que la contabilización de una transacción se guiase por su forma en lugar de por su esencia. Por ejemplo, podría aplicarse una contabilización diferente a una transacción que involucra los mismos activos subyacentes dependiendo de si esos activos fueron:

- (a) transferidos en una transacción estructurada como una venta de activos o como una venta de la entidad que tiene los activos; o
- (b) vendidos a cambio de efectivo o aportados a cambio de una participación en patrimonio.

FC190E El Consejo destacó que:

- (a) la contabilización de la pérdida de control de un negocio, como se define en la NIIF 3, debe ser congruente con las conclusiones de la NIIF 3; y
- (b) debe, por ello, reconocerse una ganancia o pérdida total en el momento de la pérdida del control de un negocio, independientemente de si ese negocio está alojado en una subsidiaria o no.

FC190F Puesto que los activos que no constituyen un negocio no eran parte del proyecto de Combinaciones de Negocios, el Consejo concluyó que:

2 La SIC-13 ha sido derogada. Los requerimientos de la SIC-13 están incorporados en la NIC 28 (modificada en 2011).

3 La NIC 31 fue remplazada por la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* emitida en mayo de 2011.

- (a) los requerimientos actuales de la NIC 28 (modificada en 2011) para el reconocimiento parcial de la ganancia o pérdida para transacciones entre un inversor y su asociada o negocio conjunto deberían aplicarse solo a la ganancia o pérdida procedente de la venta o aportación de activos que no constituyen un negocio; y
- (b) la NIIF 10 debería modificarse, de forma que se reconozca una ganancia o pérdida parcial en la contabilización de la pérdida de control de una subsidiaria que no constituye un negocio como resultado de una transacción entre un inversor y su asociada o negocio conjunto.

FC190G El Consejo consideró si todas las ventas y aportaciones (incluyendo la venta o aportación de activos que no constituyen un negocio) deben ser congruentes con la NIIF 3. Aunque se consideró que esta alternativa era la más robusta desde un punto de vista conceptual, destacó que esto requeriría abordar cuestiones transversales múltiples. Debido a la preocupación de que no pudieran abordarse las cuestiones transversales de forma oportuna, las conclusiones descritas en los párrafos FC190E y FC190F se consideraron que eran la mejor forma de tratar esta cuestión.

FC190H El Consejo decidió que tanto las transacciones "ascendentes" como las "descendentes" deben verse afectadas por las modificaciones a la NIIF 10 y a la NIC 28 (modificada en 2011). El Consejo destacó que si los activos que constituyen un negocio fueran vendidos por una asociada o negocio conjunto al inversor (en una transacción ascendente), con el resultado de que dicho inversor tome el control de ese negocio, el inversor contabilizaría esta transacción como una combinación de negocios de acuerdo con la NIIF 3.

FC190I En respuesta a las preocupaciones expresadas por algunas partes interesadas, el Consejo aclaró que el párrafo B99A de la NIIF 10 se aplica a todas las transacciones entre un inversor y su asociada o negocio conjunto (que se contabiliza utilizando el método de la participación) que da lugar a la pérdida de control de una subsidiaria que no constituye un negocio. Por consiguiente, el párrafo B99A de la NIIF 10 no se aplica:

- (a) a transacciones con terceros, incluso si la controladora conserva una inversión en la antigua subsidiaria que pasa a ser una asociada o un negocio conjunto contabilizado utilizando el método de la participación; y
- (b) cuando el inversor opta por medir sus inversiones en asociadas o negocios conjuntos a valor razonable de acuerdo con la NIIF 9.

FC190J Durante la finalización de las modificaciones, el Consejo también aclaró que la ganancia o pérdida procedente de transacciones dentro del alcance del párrafo B99A de la NIIF 10 incluye:

- (a) Los importes anteriormente reconocidos en otro resultado integral que se reclasificarían al resultado del periodo de acuerdo con el párrafo B99 de la NIIF 10. Esto es porque esos importes son parte de la ganancia o pérdida reconocida en la disposición de la subsidiaria.
- (b) La parte de la ganancia o pérdida procedente de la nueva medición de la inversión conservada en una antigua subsidiaria. El Consejo destacó que si la antigua subsidiaria es ahora una asociada o un negocio conjunto que se contabiliza utilizando el método de la participación, la controladora reconocerá esta parte de la ganancia o pérdida en su resultado del periodo solo en la medida de las participaciones en la nueva asociada o negocio conjunto de los otros inversores no relacionados con el inversor. Esto es porque el Consejo había decidido con anterioridad que cuando una subsidiaria no es un negocio deben aplicarse los requerimientos de la NIC 28 para el reconocimiento parcial de la ganancia o pérdida. Si la controladora conserva una inversión en la antigua subsidiaria que se contabiliza ahora de acuerdo con la NIIF 9, la parte de la ganancia o pérdida que procede de la nueva medición a valor razonable de la inversión conservada en la antigua subsidiaria se reconocerá en su totalidad en el resultado del periodo de la controladora. Esto es porque, en este caso, se aplican los requerimientos de la NIIF 9, en lugar de los de la NIC 28, para el reconocimiento parcial de la ganancia o pérdida.

FC190K El Consejo decidió que las modificaciones de la NIIF 10 y de la NIC 28 (modificada en 2011) deberían aplicarse de forma prospectiva a las transacciones que tengan lugar en los periodos anuales que comiencen a partir de la fecha en que las modificaciones pasen a estar vigentes. El Consejo observó que los requerimientos de la NIC 27 (revisada en 2008) para la pérdida de control de una subsidiaria se aplicaron de forma prospectiva [véase el párrafo 45(c) de la NIC 27 revisada en 2008]. El Consejo también destacó que las transacciones que tratan la pérdida de control de una subsidiaria o un negocio entre un inversor y su asociada o negocio conjunto son transacciones no recurrentes diferenciadas. Por consiguiente, el Consejo concluyó que los beneficios de la información comparativa no superarían los costos de proporcionarla. El Consejo también decidió permitir que las entidades apliquen con anterioridad las modificaciones de la NIIF 10 y la NIC 28 (modificada en 2011).

Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*

Se añaden los párrafos FC37A a FC37I y sus encabezamientos correspondientes. El nuevo texto está subrayado.

Venta o aportación de activos entre un inversor y su asociada o negocio conjunto—modificaciones a la NIIF 10 y NIC 28

- FC37A** El Comité de Interpretaciones de las NIIF recibió una solicitud de aclaración de si un negocio cumple la definición de un "activo no monetario". La cuestión fue planteada dentro del contexto de la identificación de si los requerimientos de la SIC-13⁴ y la NIC 28 (revisada en 2011) se aplican cuando se aporta un negocio a una entidad controlada de forma conjunta (como se define en la NIC 31⁵), a un negocio conjunto (como se define en la NIIF 11), o a una asociada, a cambio de una participación en el patrimonio de esa entidad controlada de forma conjunta, negocio conjunto o asociada. El negocio puede aportarse cuando se establece la entidad controlada de forma conjunta, negocio conjunto o asociada, o con posterioridad.
- FC37B** El Consejo destacó que este tema está relacionado con las cuestiones que surgen de las incongruencias reconocidas entre los requerimientos de la NIC 27 (revisada en 2008) y la SIC-13, al contabilizar la aportación de una subsidiaria a una entidad controlada de forma conjunta, a un negocio conjunto o a una asociada (dando lugar a la pérdida de control de la subsidiaria). De acuerdo con la SIC-13, el importe de la ganancia o pérdida reconocida procedente de la aportación de un activo no monetario a una entidad controlada de forma conjunta a cambio de una participación en el patrimonio de ésta queda limitado a la medida de las participaciones en la entidad controlada de forma conjunta atribuibles a los inversores no relacionados con el inversor. Sin embargo, la NIC 27 (revisada en 2008) requiere el reconocimiento total de la ganancia o pérdida en el momento de la pérdida de control de una subsidiaria.
- FC37C** Esta incongruencia entre la NIC 27 (revisada en 2008) y la SIC-13 se mantuvo después de que la NIIF 10 sustituyera a la NIC 27 (revisada en 2008) y la SIC-13 fuera derogada. Los requerimientos de la NIIF 10 sobre la contabilización de la pérdida de control de una subsidiaria son similares a los de la NIC 27 (revisada en 2008). Los requerimientos de la SIC-13 se incorporan en los párrafos 28 y 30 de la NIC 28 (modificada en 2011) y se aplican a la venta o aportación de activos entre un inversor y su asociada o negocio conjunto. Puesto que la NIC 27 (revisada en 2008) y la SIC-13 han sido derogadas en el momento en que las modificaciones pasaron a estar vigentes, el Consejo decidió modificar solo la NIIF 10 y la NIC 28 (modificada en 2011).
- FC37D** Al tratar el conflicto entre los requerimientos de la NIIF 10 y la NIC 28 (modificada en 2011), al Consejo le preocupaba que los requerimientos existentes pudieran dar lugar a que la contabilización de una transacción se guiase por su forma en lugar de por su esencia. Por ejemplo, podría aplicarse una contabilización diferente a una transacción que involucra los mismos activos subyacentes dependiendo de si esos activos fueron:
- (a) transferidos en una transacción estructurada como una venta de activos o como una venta de la entidad que tiene los activos; o
 - (b) vendidos a cambio de efectivo o aportados a cambio de una participación en patrimonio.
- FC37E** El Consejo destacó que:
- (a) la contabilización de la pérdida de control de un negocio, como se define en la NIIF 3, debe ser congruente con las conclusiones de la NIIF 3; y
 - (b) debe, por ello, reconocerse una ganancia o pérdida total en el momento de la pérdida del control de un negocio, independientemente de si ese negocio está alojado en una subsidiaria o no.
- FC37F** Puesto que los activos que no constituyen un negocio no eran parte del proyecto de Combinaciones de Negocios, el Consejo concluyó que:

4 La SIC-13 ha sido derogada. Los requerimientos de la SIC-13 están incorporados en la NIC 28 (modificada en 2011).

5 La NIC 31 fue remplazada por la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* emitida en mayo de 2011.

- (a) los requerimientos actuales de la NIC 28 (modificada en 2011) para el reconocimiento parcial de la ganancia o pérdida para transacciones entre un inversor y su asociada o negocio conjunto deberían aplicarse solo a la ganancia o pérdida procedente de la venta o aportación de activos que no constituyen un negocio; y
- (b) la NIIF 10 debería modificarse, de forma que se reconozca una ganancia o pérdida parcial en la contabilización de la pérdida de control de una subsidiaria que no constituye un negocio como resultado de una transacción entre un inversor y su asociada o negocio conjunto.

FC37G El Consejo consideró si todas las ventas y aportaciones (incluyendo la venta o aportación de activos que no constituyen un negocio) deben ser congruentes con la NIIF 3. Aunque se consideró que esta alternativa era la más robusta desde un punto de vista conceptual, destacó que esto requeriría abordar cuestiones transversales múltiples. Debido a la preocupación de que no pudieran abordarse las cuestiones transversales de forma oportuna, las conclusiones descritas en los párrafos FC37E y FC37F se consideraron como la mejor forma de tratar esta cuestión.

FC37H El Consejo decidió que tanto las transacciones "ascendentes" como las "descendentes" deben verse afectadas por las modificaciones a la NIIF 10 y a la NIC 28 (modificada en 2011). El Consejo destacó que si fueran vendidos los activos que constituyen un negocio por una asociada o negocio conjunto al inversor (en una transacción ascendente), con el resultado de que dicho inversor toma el control de ese negocio, éste contabilizaría esta transacción como una combinación de negocios de acuerdo con la NIIF 3.

FC37I El Consejo decidió que las modificaciones de la NIIF 10 y de la NIC 28 (modificada en 2011) deberían aplicarse de forma prospectiva a las transacciones que tengan lugar en los periodos anuales que comiencen a partir de la fecha en que las modificaciones pasen a estar vigentes. El Consejo observó que los requerimientos de la NIC 27 (revisada en 2008) para la pérdida de control de una subsidiaria [véase el párrafo 45(c) de la NIC 27 revisada en 2008] se aplicaron de forma prospectiva. El Consejo también destacó que las transacciones que tratan la pérdida de control de una subsidiaria o un negocio entre un inversor y su asociada o negocio conjunto son transacciones no recurrentes diferenciadas. Por consiguiente, el Consejo concluyó que los beneficios de la información comparativa no superarían los costos de proporcionarla. El Consejo también decidió permitir que las entidades apliquen con anterioridad las modificaciones de la NIIF 10 y la NIC 28 (modificada en 2011).

Opiniones en contrario

Opiniones en contrario de *Venta o Aportación de Activos entre un Inversor y su Asociada o Negocio Conjunto* (Modificaciones a la NIIF 10 y NIC 28) emitida en septiembre de 2014

- OC1 El Sr. Kabureck, la Sra. Lloyd y el Sr. Ochi votaron en contra de la publicación de *Venta o Aportación de Activos entre un Inversor y su Asociada o Negocio Conjunto* (Modificaciones a la NIIF 10 y NIC 28). Las razones de sus opiniones en contrario se incluyen a continuación.

Opinión en contrario del Sr. Kabureck

- OC2 El Sr. Kabureck opinó en contrario de las modificaciones a la NIIF 10 y a la NIC 28, que requieren el reconocimiento total de la ganancia o pérdida en la contabilización de la pérdida de control cuando una controladora (inversor) vende o aporta un negocio, como se define en la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*, a una participada (es decir, una asociada o negocio conjunto) que se contabiliza utilizando del método de la participación.
- OC3 Él está de acuerdo en que el control de un negocio puede perderse independientemente de si la adquirente es una parte relacionada o no relacionada. Sin embargo, considera que la contabilización de la ganancia o pérdida debe ser diferente si la venta o aportación es a una participada que se contabiliza utilizando el método de la participación. El Sr. Kabureck hace notar que la participación del inversor en la ganancia o pérdida afectará al final a la ganancia o pérdida futura de la participada reconocida en el resultado del periodo del inversor.
- OC4 Su preocupación puede ilustrarse mediante el siguiente ejemplo:
Un inversor vende un negocio a una asociada poseída en un cuarenta por ciento contabilizada utilizando el método de la participación. La ganancia total es de 100 u.m.⁶ Esta ganancia de 100 u.m. se refleja en los estados financieros de la asociada a través del mayor valor de los activos netos adquiridos. A lo largo del tiempo, suponiendo que no están involucrados plusvalías o activos intangibles con vidas útiles indefinidas, los resultados del periodo en el futuro de la asociada serán menores en 100 u.m., a medida que se consuman los activos y, por ello, la participación del inversor en los resultados del periodo de la asociada será menor en 40 u.m. Por consiguiente, la ganancia neta del inversor a lo largo del tiempo es de 60 u.m., no de 100 u.m.
- OC5 Por consiguiente, considera que una representación más razonable de la transacción sería reconocer una ganancia inmediata de 60 u.m. y una ganancia diferida de 40 u.m., que se amortizaría en el resultado, haciéndolo congruente con el consumo de los activos vendidos en las operaciones de la participada. Él considera que sería inapropiado reconocer de forma inmediata la ganancia completa conociendo que a lo largo del tiempo habría menores ganancias en la medida de la participación en el patrimonio de la participada.
- OC6 El Sr. Kabureck observa que su contabilización parcial preferida de la ganancia o pérdida es congruente con la contabilización de las ventas de los activos que no constituyen un negocio, como se describe en los párrafos FC190F de la NIIF 10 y la FC37F de la NIC 28. El que los activos vendidos o aportados constituyan, o no, un negocio, le parece que proporciona poca base para el tratamiento diferente de la ganancia o pérdida. Él observó, además, que la línea entre lo que constituye un negocio y lo que es un grupo de activos frecuentemente no está clara, dado que a menudo se basa en juicios y representa una dificultad de interpretación en la práctica. Él no está de acuerdo con la introducción de otra contabilización distinta que depende de la interpretación de la definición de un negocio.

Opinión en contrario de la Sra. Lloyd y el Sr. Ochi

- OC7 La Sra. Lloyd y el Sr. Ochi están de acuerdo en que la venta de activos que constituyen un negocio y que la venta de activos que no constituyen un negocio debe tratarse de forma diferente por las razones dadas en los párrafos FC190G de la NIIF 10 y FC37G de la NIC 28. Sin embargo, también consideran que el resultado de la contabilización no debería diferir dependiendo de si los activos que no constituyen un negocio se transfieren en una transacción que está estructurada como una venta de activos o como una venta de la

6 En este documento, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.).

- entidad que tiene esos activos. La Sra. Lloyd y el Sr. Ochi consideran que estas modificaciones no logran ese resultado.
- OC8 El objetivo señalado de estas modificaciones es abordar el conflicto entre los requerimientos de la NIIF 10 y de la NIC 28. Antes de estas modificaciones, la NIIF 10 requería el reconocimiento de la totalidad de la ganancia o pérdida en el momento de la pérdida de control de una subsidiaria, mientras que la NIC 28 limitaba la ganancia o pérdida procedente de la venta o aportación de activos a una asociada o negocio conjunto a la medida de las participaciones en esa asociada o negocio conjunto que fueran atribuidas a los inversores no relacionados con el inversor (transacciones descendentes).
- OC9 Como resultado de estas modificaciones, continuará habiendo un reconocimiento de la totalidad de la ganancia o pérdida en el momento de la pérdida de control de una subsidiaria que constituye un negocio según la NIIF 10, así como un reconocimiento de la totalidad de la ganancia o pérdida procedente de la venta o aportación de activos que constituyen un negocio entre un inversor y su asociada o negocio conjunto según la NIC 28. La ganancia o pérdida reconocida en la venta del negocio será la misma si está estructurada como una venta de activos que constituyen un negocio o como una venta de la entidad que contiene un negocio. Como se señalaba anteriormente, la Sra. Lloyd y el Sr. Ochi están de acuerdo con este resultado.
- OC10 Incluso después de las modificaciones, la NIC 28 continuará limitando la ganancia o pérdida procedente de la venta o aportación de activos que no constituyen un negocio a una asociada o a un negocio conjunto a la medida de las participaciones en esa asociada o negocio conjunto atribuibles a inversores no relacionados con el inversor. Sin embargo, como resultado de estas modificaciones, según la NIIF 10, cuando una entidad vende una participación en una subsidiaria que no contiene un negocio a una asociada o negocio conjunto y como consecuencia pierde el control de esa subsidiaria, pero conserva el control conjunto o influencia significativa sobre ella, la ganancia o pérdida reconocida también está limitada a las participaciones en la asociada o negocio conjunto de los inversores no relacionados con el inversor al cual se vendió la participación en la subsidiaria. Además, la entidad medirá nuevamente su participación conservada en la antigua subsidiaria a valor razonable en la fecha en que pierde el control, aun cuando dicha participación conservada no sea una entidad que constituye un negocio. La Sra. Lloyd y el Sr. Ochi reconocen que según las modificaciones, el reconocimiento de la ganancia o pérdida en la nueva medición se limitará a las participaciones en la asociada o negocio conjunto de los inversores no relacionados con el inversor al cual se vendió la participación en la subsidiaria. Sin embargo, puesto que la Sra. Lloyd y el Sr. Ochi consideran que la venta de una subsidiaria que no constituye un negocio, y la venta de los activos mantenidos en esa subsidiaria, es sustancialmente la misma transacción, no encuentran ninguna justificación para el reconocimiento de cualquier ganancia adicional en la nueva medición de la parte conservada.
- OC11 Además, la Sra. Lloyd y el Sr. Ochi destacan que si la participación conservada en la antigua subsidiaria es una inversión contabilizada de acuerdo con la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* o la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, el importe de la ganancia o pérdida reconocida en la nueva medición no estará limitado. Se reconocerá en su totalidad una ganancia o pérdida en la nueva medición de la participación conservada, aun cuando esa participación no sea en una entidad que constituye un negocio. Como resultado de la nueva medición de la participación conservada en la antigua subsidiaria, el importe de la ganancia o pérdida reconocida en una transacción que involucra los mismos activos subyacentes todavía será diferente dependiendo de si dichos activos se transfieren en una transacción que se estructura como una venta de activos o como una venta de la entidad que tiene los activos. La Sra. Lloyd y el Sr. Ochi no están de acuerdo con este resultado. Ellos consideran que la nueva medición de una participación conservada en una antigua subsidiaria a valor razonable cuando pierde el control es un principio fundamental de la NIIF 10. También consideran que la contabilización de las participaciones en el patrimonio que no representan control, control conjunto o influencia significativa a valores razonables es un principio fundamental de la NIIF 9 y la NIC 39. La Sra. Lloyd y el Sr. Ochi no creen que estos principios puedan conciliarse en una modificación de alcance limitado al tratamiento de la NIC 28 de transacciones descendentes que involucran la venta de activos que no constituyen un negocio.
- OC12 Por consiguiente, la Sra. Lloyd y el Sr. Ochi no están de acuerdo con estas modificaciones porque no abordan totalmente las preocupaciones del Consejo y del Comité de Interpretaciones de las NIIF tal como se establece en los párrafos FC190D de la NIIF 10 y FC37D de la NIC 28.