

## NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL Y DE LAS INVERSIONES INMOBILIARIAS. RESOLUCIÓN DEL ICAC DE 1 DE MARZO DE 2013 (II)

**Anna Ayats Vilanova**

**Pilar García Giménez**

*Profesoras del CEF*

---

### EXTRACTO

El presente trabajo es una continuación del publicado en la *RCyT*. CEF, número 363, de junio de 2013, acerca de la Resolución del Inmovilizado Material e Inversiones Inmobiliarias, aprobada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), el 1 de marzo de 2013.

La resolución se divide en cinco normas:

- Primera: Valoración inicial.
- Segunda: Valoración posterior.
- Tercera: Formas especiales de adquisición del inmovilizado material.
- Cuarta: Baja en cuentas.
- Quinta: Inversiones inmobiliarias.

En este artículo nos centramos en el estudio de la norma tercera hasta la quinta, haciendo hincapié en el tema de permutas, aportaciones no dinerarias, la dación en pago y las nuevas formas de reclasificación de inmovilizado a existencias.

**Palabras claves:** ICAC, inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, permuta, dación en pago, adquisición a título gratuito y aportaciones no dinerarias de capital.

---

## ACCOUNTING AND VALUATION OF FIXED ASSETS AND INVESTMENTS PROPERTY. ORDER OF THE ICAC OF MARCH 1, 2013 (II)

Anna Ayats Vilanova

Pilar García Giménez

---

### ABSTRACT

The present work is a continuation of that published in *RCyT*. CEF, number 363, about the Order of the Institute of Accounting and Auditing (ICAC) of March 1<sup>st</sup>, 2013, which establishes rules for registration and valuation of the assets and the property investments.

The order is divided into five rules:

- First: Initial valuation.
- Second: Subsequent valuation.
- Third: Special ways of acquisition of fixed assets.
- Fourth: Derecognition.
- Fifth: Property investments.

In this work we focus on the third to the fifth standard, emphasizing the theme of swaps, non-cash contributions, dation in payment and new forms of reclassification of assets to stocks.

**Keywords:** ICAC, tangible assets, investment property, tangible assets swap, dation in payment, acquisition for free and non-cash capital contribution.

---

---

## Sumario

### Norma tercera: Formas especiales de adquisición del inmovilizado material

1. Adquisiciones a título gratuito
2. Permutas de inmovilizado material
  - 2.1. La permuta comercial
  - 2.2. La permuta no comercial
3. Aportaciones de capital no dinerarias
  - 3.1. Operación realizada entre sociedades independientes
  - 3.2. Operación realizada entre sociedades que pertenecen al mismo grupo de sociedades

### Norma cuarta: Baja en cuentas

1. Regla general
2. Casos especiales
  - 2.1. Entregas a título gratuito
  - 2.2. Baja por expropiación
  - 2.3. Baja por siniestro
  - 2.4. Elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, adquiridos para su arrendamiento temporal y posterior venta en el curso ordinario de las operaciones
  - 2.5. Baja en ejecución de una garantía, y por la dación en pago o para pago de una deuda

### Norma quinta: Inversiones inmobiliarias

1. Definición
2. Registro y valoración
3. Cambio de destino
  - 3.1. Reclasificación de inversiones inmobiliarias a inmovilizado material
  - 3.2. Reclasificación de inversiones inmobiliarias a existencias
  - 3.3. Reclasificación de inmovilizado material a inversiones inmobiliarias
  - 3.4. Reclasificación de existencias a inversiones inmobiliarias

## NORMA TERCERA: FORMAS ESPECIALES DE ADQUISICIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL

En esta tercera parte se incluyen las diferentes formas especiales de adquisición del inmovilizado material. Son:

1. Adquisiciones a título gratuito.
2. Permutas de inmovilizado material.
3. Aportaciones de capital no dinerarias.

Estas formas especiales generan valoraciones distintas a las estudiadas en los casos de adquisición y producción del inmovilizado material. La regla general para las formas especiales de adquisición es que se valora el inmovilizado material adquirido por el valor razonable.

No se han incluido en este apartado la adquisición del usufructo de un bien de inmovilizado material porque se ha considerado que debe ser contabilizada aplicando la norma sobre arrendamientos [norma de registro y valoración (NRV) 8.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad (PGC)] ni la adquisición de una construcción a cambio de la cesión de uso de un terreno por entender que también debe ser objeto de estudio en la citada norma octava.

Otras cuestiones descartadas han sido la adquisición de un inmovilizado procedente de un cliente y la cesión de activos del inmovilizado a clientes en el marco de un contrato de suministro por un plazo determinado y con un volumen mínimo de compras. En estos casos el motivo de su no inclusión ha sido porque se ha juzgado que la cuestión importante en estas situaciones era el momento en que debía registrarse el ingreso, aspecto que trata la NRV 14.<sup>a</sup> del PGC.

### 1. ADQUISICIONES A TÍTULO GRATUITO

El inmovilizado material adquirido a título gratuito se contabilizará por su **valor razonable**, de acuerdo con lo previsto en la NRV 18.<sup>a</sup> «Subvenciones, donaciones y legados recibidos» del PGC.

De acuerdo con lo anterior, si son donaciones de terceros distintos a los socios o propietarios, deberá dar de alta el inmovilizado material en el subgrupo 21 según la naturaleza del bien, siendo la contrapartida un ingreso imputable al patrimonio neto, cuenta 941, «Ingresos de donaciones y legados de capital». A continuación, hay que considerar los aspectos fiscales de la operación, ya que su tributación en el Impuesto sobre Sociedades dependerá de que el donatario tenga la condición de entidad sin ánimo de lucro o no. El saldo de la cuenta 941, «Ingresos por donaciones y

legados de capital» se traspasa a la cuenta 131, «Donaciones y legados de capital», incrementa el valor del patrimonio neto, pero no se puede repartir a los socios.

El traspaso de ingreso directamente imputable al patrimonio neto a la cuenta de pérdidas y ganancias al ser un activo se producirá en correlación con los gastos que genera, como la amortización, en el caso de bienes depreciables, o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance. Para tal fin se va a utilizar la cuenta 841, «Transferencia de donaciones y legados de capital» con abono a la cuenta 746, «Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio». De esta forma se refleja en el cuadro correspondiente del estado de ingresos y gastos reconocidos del estado de cambios en el patrimonio neto el importe que cada año se traspasa.

### **EJEMPLO 1. Donación de inmovilizado no reintegrable**

El 1 de octubre de 2013 la sociedad Nanorobots, SL dedicada a la investigación recibe de una fundación la donación de unos equipos de laboratorio valorados en 300.000 euros. La vida útil de los equipos se estima en 10 años, amortizándose de forma lineal.

A efectos de determinar el Impuesto sobre Sociedades de 2013 disponemos de los siguientes datos:

- El resultado contable antes de impuestos es de 30.000 euros y el único ajuste fiscal procede de la donación anterior, que tributa por la totalidad en este ejercicio.
- El tipo de gravamen es del 30 %.
- Las deducciones del ejercicio en concepto de I+D son 10.000 euros.
- El importe de las retenciones y pagos a cuenta ascienden a 12.750 euros.

#### **Se pide**

Registrar las operaciones del ejercicio 2013.

#### **Solución**

1 de octubre de 2013. Por la recepción de los equipos de laboratorio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria .....	300.000	
941	Ingresos de donaciones y legados de capital .....		300.000

.../...

.../...

31 de diciembre de 2013. Por la amortización de los equipos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	7.500	
2813	Amortización acumulada de maquinaria .....		7.500
	(300.000/10 años × 3/12) (octubre a diciembre)		

A continuación se debe transferir el ingreso de la donación a resultado del ejercicio, debido a que la cuota de amortización no ha sido coste para la empresa.

Código	Cuenta	Debe	Haber
841	Transferencia de donaciones y legados de capital .....	7.500	
746	Donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio .....		7.500

Y, por último, debemos determinar la cuota a pagar de Impuesto sobre Sociedades:

Resultado contable antes de impuestos .....	+30.000
+/- Ajustes fiscales	
Donación equipos laboratorios (art. 15.2 y 3 TRLIS) .....	+292.500
<u>Base imponible 2013 .....</u>	<u>322.500</u>
Tipo gravamen .....	× 30 %
Cuota íntegra .....	96.750
- Deducciones I+D-2013: 10.000	
Límite (50 % × 96.750 = 48.375) .....	-10.000
<u>Cuota líquida .....</u>	<u>86.750</u>
Retenciones y pagos a cuenta .....	-12.750
Deuda tributaria (a pagar) .....	74.000

El ajuste fiscal por la donación de los equipos de laboratorio procede de la diferencia del valor razonable del equipo (300.000 €) y el importe que se ha transferido como ingreso del ejercicio (7.500 €), debido a que fiscalmente de acuerdo con los apartados 2 y 3 del artículo 15 del TRLIS se debe valorar a precio de mercado e imputarlo en el ejercicio en el que se recibe la donación, mientras que la NRV 18.<sup>a</sup> 1 del PGC lo imputa al resultado a medida que el bien se amortiza.

.../...

.../...

Con relación a la deducción por I+D se puede aplicar en su totalidad porque no supera el límite conjunto que indica la norma fiscal.

31 de diciembre de 2013. Por el registro de la cuota líquida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8300	Impuesto corriente [(300.000 - 7.500) × 30 %] .....	87.750	
6300	Impuesto corriente [(30.000 × 30 %) - 10.000] .....		1.000
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta .....		12.750
4752	Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades .....		74.000

Tal como se puede observar existen dos cuotas líquidas, por lo que debemos separar los ingresos y gastos que tributan y se reflejan en el patrimonio neto, como es el caso de la donación, del resultado que procede de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por la incorporación al patrimonio neto de la donación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
941	Ingresos por donaciones y legados de capital .....	300.000	
841	Transferencia de donaciones y legados de capital transferidos a resultado del ejercicio .....		7.500
8300	Impuesto corriente .....		87.750
131	Donaciones y legados de capital .....		204.750
	[(300.000 - 7.500) × 70 % (neto efecto impositivo)]		

Si el inmovilizado material adquirido a título gratuito procede de uno de los socios de la empresa, la contrapartida es la cuenta 118, «Aportaciones de socios».

En este caso, hay que tener en cuenta qué proporción del capital social tiene el socio que realiza la donación, porque por la parte de valor del inmovilizado que corresponda a su participación se registrará en la cuenta 118, «Aportaciones de socios» y por el resto de valor, hasta completar la totalidad, se registrará como donación a terceros, cuenta 941, «Ingresos por donaciones y legados de capital».

Desde el punto de vista fiscal, el importe que se registra como aportación de socios no es ingreso fiscal, no tributa, pero la parte que es donación a terceros, de acuerdo con el artículo 15, apartados 2 y 3, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) debe tributarlo en el ejercicio que lo recibe, dando lugar a un ajuste fiscal.

Para el socio que realiza la donación, la contrapartida del inmovilizado cedido es un aumento del valor de su participación en la empresa, que registra en la misma cuenta en la que tiene reconocidas las acciones de la empresa, por la proporción correspondiente a su porcentaje de participación. Por la parte de valor que no se corresponde con su porcentaje de participación, debe registrar un gasto excepcional en la cuenta 678, «Gastos excepcionales». Este gasto no será deducible en el Impuesto sobre Sociedades, por lo que procederá realizar un ajuste positivo en la base imponible. Tal ajuste será una diferencia permanente positiva.

**EJEMPLO 2. Donación del socio a la sociedad**

La sociedad M tiene el 90 % del capital de la sociedad A, a la cual hace entrega de un terreno sin percibir contraprestación, con la finalidad de edificar una nave industrial. El valor en libros del terreno en la contabilidad de M es de 150.000 euros, mientras que en la actualidad se valora por 200.000 euros.

**Se pide**

Registrar la operación anterior en ambas sociedades.

**Solución**

*Contabilidad de M (donante)*

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo, empresas del grupo ..... (200.000 × 90 %)	180.000	
678	Gastos excepcionales (200.000 × 10 %) .....	20.000	
220	Inversiones en terrenos .....		150.000
772	Beneficios procedentes de inversiones inmobiliarias ... (200.000 – 150.000)		50.000

Las operaciones entre empresas del grupo han de registrarse por el valor razonable de mercado, de acuerdo con la NRV 21.<sup>a</sup> del PGC y debe prevalecer el fondo económico. Al ser donación de la sociedad dominante a su filial, se produce un traspaso de patrimonio del socio a su sociedad, lo que supondrá mayor coste de la participación atendiendo a su porcentaje como socio y la parte que beneficia a terceros es liberalidad, lo que implica que la cuenta 678, «Gastos excepcionales» fiscalmente no es deducible y se considera diferencia permanente.

.../...



.../...

*Contabilidad de A (donatario)*

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales .....	200.000	
118	Aportaciones de socios (200.000 × 90 %) .....		180.000
941	Ingresos por donaciones y legados de capital .....		20.000

La NRV 18.<sup>a</sup> 2 del PGC indica que si la donación procede del socio no es ingreso sino que va directamente a patrimonio neto y no va a tributar, excepto la parte que beneficia a los socios externos que se considera donación a terceros y fiscalmente tributa íntegramente en este ejercicio. Contablemente se registra como ingreso de patrimonio neto y se va a transferir a pérdidas y ganancias cuando el terreno se venda.

En el caso de la adquisición a título gratuito del derecho de uso sobre bienes de inmovilizado material durante la práctica totalidad de su vida económica, se utilizará el mismo criterio. Es decir, valoración a **valor razonable** y aplicación de lo dispuesto en la NRV 18.<sup>a</sup> del PGC.

Esta forma de contabilizar ya ha sido desarrollada anteriormente en la adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos (Resolución de 26 de marzo de 2013), en el que se establece en la NRV 20.<sup>a</sup> apartado 4.1 que «si el plazo de cesión es superior a la vida útil de la construcción, considerando el fondo económico de la operación, el derecho de uso atribuible a la misma se contabilizará como un inmovilizado material, amortizándose con arreglo a los criterios generales aplicables a estos elementos patrimoniales. Este mismo tratamiento resultará aplicable al terreno si se cede por tiempo indefinido».

La Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 1 de marzo de 2013, relativa al inmovilizado material y a las inversiones inmobiliarias, generaliza este criterio para todo el inmovilizado material que se encuentre en la situación en que la cesión sea completa, es decir, por la totalidad de la vida económica del activo.

### **EJEMPLO 3. Cesión de derecho de uso a perpetuidad**

La sociedad Barnabus, SL cede a perpetuidad de forma gratuita un minibús a una fundación que trabaja con niños con síndrome de Down, que lo va a utilizar para el traslado de los alumnos de su domicilio al centro. El coste del vehículo fue de 90.000 euros, siendo la amortización hasta la fecha de 40.000 euros y su valor de mercado se estima en 30.000 euros.

.../...

.../...

La fundación lleva el vehículo al taller y se le hace una renovación importante sustituyendo frenos, carburador, diferencial y caja de cambios, con un coste total de 20.000 euros más el 21 % de IVA.

A efectos de la amortización se le calcula una vida útil de 5 años de forma lineal.

**Se pide**

Registrar la operación en ambas sociedades.

**Solución**

*Contabilidad del cedente (Barnabus, SL)*

Por la baja del minibús:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte	40.000	
678	Gastos excepcionales .....	50.000	
218	Elementos de transporte .....		90.000

Conforme con el artículo 14.1 e) la cesión gratuita se considera liberalidad, de ahí que la cuenta 678, «Gastos excepcionales», no sea deducible en el Impuesto sobre Sociedades, dando lugar a un ajuste fiscal positivo que se clasifica como diferencia permanente. Asimismo, al tratarse de una donación se rige por el artículo 15.2 del TRLIS el cual obliga a aplicar desde el punto de vista fiscal el valor de mercado, lo que supone comparar dicho valor (30.000 €) con el valor en libros (50.000 €), dando lugar a un ajuste negativo de 20.000 euros, que se considera diferencia permanente. Ambos ajustes suponen una tributación de 30.000 euros, sin perjuicio de que la sociedad pueda aplicar la deducción por donaciones a entidades sin ánimo de lucro.

*Contabilidad de la sociedad receptora*

Por la entrega del minibús:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transportes .....	30.000	
941	Ingresos por donaciones y legados de capital .....		30.000

.../...

.../...

Por los costes de renovación del vehículo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transportes .....	20.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	4.200	
410	Acreeedores por prestación de servicios .....		24.200

Por la cuota de amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	10.000	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte (50.000/5 años)		10.000

Por la transferencia del derecho de uso de patrimonio neto a resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
841	Transferencia de donaciones y legados de capital .....	6.000	
746	Donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (30.000/5 años) .....		6.000

No hay efecto impositivo porque al tratarse de una fundación y afectar el bien al objeto social no tributa.

Por la incorporación a patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
941	Ingresos por donaciones y legados de capital .....	30.000	
841	Transferencia de donaciones y legados de capital .....		6.000
131	Donaciones y legados de capital .....		24.000

## 2. PERMUTAS DE INMOVILIZADO MATERIAL

La permuta regulada en la resolución es la operación por la que se recibe un inmovilizado material a cambio de la entrega de activos no monetarios o a cambio de una combinación de activos no monetarios y activos monetarios.

Se distinguen dos tipos de permuta:

- a) La permuta comercial.
- b) La permuta no comercial.

### 2.1. La permuta comercial

La permuta es **comercial** cuando la configuración de los flujos de efectivo en cuanto a riesgo, calendario e importe se refiere, del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado; o cuando el valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta se ven modificados por la operación. Ambas condiciones aparecen establecidas en la NRV 2.<sup>a</sup> apartado 1.3 del PGC.

También aparece sin modificación la regla por la que es necesario que las diferencias surgidas por cualquiera de las anteriores causas resulten significativas al compararlas con el valor razonable de los activos intercambiados.

La novedad estriba en que cuando en la operación de permuta se entregue como pago parcial efectivo u otro activo monetario, **se presumirán comerciales**, excepto en el caso en que la parte monetaria no sea significativa en comparación con la parte no monetaria de la operación de permuta.

Si la permuta es comercial, el inmovilizado material recibido se valora por el valor razonable del activo entregado más las contrapartidas monetarias **entregadas** a cambio, en caso de que existan. Si el valor razonable del activo recibido es más evidente, se valorará por este importe. El valor razonable del activo recibido actúa como límite de valoración.

Esta valoración es la que se incorporó en el apartado 1.3 de la NRV 2.<sup>a</sup> del PGC.

La novedad contenida en la resolución es la que regula el otro punto de vista, es decir, el de la parte que **recibe** las contrapartidas monetarias que son en parte contraprestación por el activo entregado. En este caso, la empresa que entrega un elemento del inmovilizado material a cambio de otro más un diferencial monetario debe contabilizar el bien recibido por su valor razonable.

Puesto que el inmovilizado entregado se da de baja por su valor contable, al registrar la operación surgirá un resultado que se llevará a la cuenta de pérdidas y ganancias en las cuentas 771,

«Beneficios procedentes del inmovilizado material» o 671, «Pérdidas procedentes del inmovilizado material».

Si el valor razonable por el que se registra el bien recibido es mayor que el valor contable del bien entregado, el resultado será positivo y se registrará en la cuenta 771, «Beneficios procedentes del inmovilizado material».

Si el valor razonable por el que se registra el bien recibido es menor que el valor contable del bien entregado, el resultado será negativo y se registrará en la cuenta 671, «Pérdidas procedentes del inmovilizado material».

#### **EJEMPLO 4. Permuta comercial entre sociedades que no forman parte del mismo grupo**

La sociedad Z propietaria de un terreno que adquirió como inversión por 150.000 euros lo aporta a la sociedad X, cuya valoración por el experto independiente es de 250.000 euros, siendo el nominal escriturado de 100.000 euros. El porcentaje de participación que tendrá Z en la sociedad X es de un 10 % y la inversión se clasifica como disponible para la venta.

#### **Se pide**

Registrar la operación desde el punto de vista del aportante y la receptora.

#### **Solución**

*Contabilidad de Z (aportante)*

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio .....	250.000	
220	Inversión en terrenos y bienes naturales .....		150.000
772	Beneficios procedentes de inversiones inmobiliarias ...		100.000

Es permuta comercial debido a que los flujos esperados de las dos inversiones son distintos. Con relación al terreno no se obtenían rentas, las expectativas del sector inmobiliario no eran muy buenas, como único gasto del terreno hay el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, mientras que la sociedad X es una sociedad operativa, que a lo mejor ya estaba constituida hace años, con un histórico de beneficios y reparte dividendos, etc., lo que implica que el valor de esta cartera variará en el tiempo y se van a percibir rentas financieras.

.../...

.../...

Contabilidad de X (receptora)

Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas .....	250.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción .....		250.000

Por la recepción del terreno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales .....	250.000	
190	Acciones o participaciones emitidas .....		250.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción .....	250.000	
100	Capital social .....		100.000
110	Prima emisión .....		150.000

**EJEMPLO 5. Compra de un inmovilizado entregando como parte del precio otro**

La sociedad Ferrus, SL adquiere maquinaria nueva por valor de 600.000 euros más el 21 % de IVA. Se acuerda con el proveedor que se queda con la máquina vieja descontando del precio 50.000 euros más el 21 % de IVA. El precio de compra de la máquina antigua es de 500.000 euros y está amortizada hasta la fecha en 480.000 euros.

**Se pide**

Registrar la compra de la máquina nueva.

.../...

.../...

**Solución**

Por la baja de la máquina antigua:

Código	Cuenta	Debe	Haber
543	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	60.500	
2813	Amortización acumulada de maquinaria .....	480.000	
213	Maquinaria .....		500.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido .....		10.500
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material ..... [50.000 - (500.000 - 480.000)]		30.000

Por la compra de la máquina nueva:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria .....	600.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	126.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....		726.000

Por el pago de la diferencia (contraprestación monetaria):

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....	726.000	
543	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado		60.500
572	Bancos, c/c .....		665.500

La entrega de la máquina antigua como una parte del coste de la maquinaria nueva se considera permuta comercial, debido a que la mayor parte del valor del nuevo activo se abona en metálico.

**2.2. La permuta no comercial**

Cuando no se den los requisitos para considerar a la permuta como comercial, se considerará no comercial.

Las reglas de valoración de las permutas no comerciales se utilizarán también en el caso de que no pueda obtenerse una estimación fiable de los valores razonables de los activos a intercambiar.

En estos casos, el activo recibido se valora por el valor contable del bien que se da de baja más, en caso de existir, las contrapartidas de carácter monetario que se vayan a **entregar** con el límite, si se conoce, del valor razonable del activo recibido en el caso de que sea menor.

Si el valor por el que se registra el bien recibido es inferior al valor contable del bien entregado, surge una pérdida a contabilizar en la cuenta 671, «Pérdidas procedentes del inmovilizado material».

El inmovilizado que se entrega a cambio puede tener asociada una pérdida por deterioro de valor. En este caso, el valor contable del inmovilizado a entregar se calcula por la diferencia entre el precio de adquisición menos la amortización acumulada y menos el deterioro de valor. No obstante, para valorar el inmovilizado recibido se considera como límite para valorar este la diferencia entre el precio de adquisición y su amortización acumulada cuando el **importe recuperable** de este último sea mayor que el valor contable del bien entregado.

Llama la atención la utilización del concepto del importe recuperable para valorar el inmovilizado que se recibe, puesto que de acuerdo con la definición contenida en la NRV 2.<sup>a</sup> apartado 2.2 del PGC el importe recuperable se determina como el mayor entre dos valores, esto es, el valor razonable menos los costes de venta y el valor en uso.

Cuando en la permuta comercial se da de baja el valor contable del inmovilizado cedido, puede reconocerse la reversión del deterioro si existe diferencia entre el valor por el que el inmovilizado recibido se ha contabilizado y el valor contable del inmovilizado entregado. La cuenta a utilizar para registrarla será la 791, «Reversión del deterioro del inmovilizado material».

#### **EJEMPLO 6. Permuta no comercial**

Una sociedad inmobiliaria tiene en existencias un terreno cuyo coste fue de 250.000 euros, pero que en la actualidad está deteriorado en 100.000 euros, lo permuta con otra empresa del sector no vinculada al grupo cuyo valor de mercado actual es de 200.000 euros.

#### **Se pide**

Contabilizar la operación anterior.

.../...



.../...

**Solución**

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Terreno (recibe) .....	200.000	
390	Deterioro de valor de las mercaderías (bien entrega) ...	100.000	
300	Terreno (entrega) .....		250.000
793	Reversión del deterioro de existencias .....		50.000

Es una operación sujeta a IVA y no exenta, siendo la base el valor de mercado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado ( $200.000 \times 21\%$ ) .....	42.000	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido ( $200.000 \times 21\%$ ) .....		42.000

Con relación al Impuesto sobre Sociedades no se produce ajuste fiscal, debido a que el valor de mercado del bien entregado es de 200.000 euros, siendo el valor en libros de 150.000 euros (Valor de coste – Deterioro de valor), siendo el beneficio fiscal de 50.000 euros, que se corresponde con la reversión del deterioro contable.

En el artículo 15.3 del TRLIS se recoge el criterio para valorar las permutas desde el punto de vista fiscal:

Valor normal de mercado de los elementos adquiridos – Valor contable de los  
elementos entregados

Esta valoración conduce a que puedan surgir diferencias entre la consideración del resultado contable y el fiscal en las permutas. En las permutas no comerciales lo habrá si el valor razonable del bien recibido es mayor que el valor por el que se ha contabilizado.

También habrá que considerar un ajuste si en las permutas comerciales el inmovilizado recibido se valora por el valor razonable del activo entregado y este no coincide con el valor razonable del activo recibido.

### 3. APORTACIONES DE CAPITAL NO DINERARIAS

Los bienes de inmovilizado material que se reciban como aportación no dineraria de capital se valorarán por el **valor razonable** que tengan en el momento de hacer la aportación.

Debemos considerar los dos puntos de vista. En el caso de la sociedad receptora de la aportación no dineraria generalmente coincidirán el valor razonable y el valor escriturado pero si por alguna causa excepcional no coincidieran, la diferencia entre ambos valores se reflejará en la cuenta 110, «Prima de emisión o asunción».

$$\text{Valor razonable} - \text{Valor escriturado} = \text{Prima de emisión o asunción}$$

Desde el punto de vista del aportante, la operación se asimila a una permuta y debe contabilizarse teniendo en cuenta lo dispuesto en la norma segunda apartado 3 de la Resolución del ICAC.

Los distintos casos con los que nos podemos encontrar en este apartado son los siguientes:

- a) Operación realizada entre sociedades independientes.
- b) Operación realizada entre sociedades pertenecientes a un mismo grupo, donde se distinguen dos situaciones según si la aportación no dineraria constituye o no un negocio en sí.

#### 3.1. Operación realizada entre sociedades independientes

Si la aportación no dineraria no representa la toma de control de la sociedad emisora de las acciones, se trata de una operación entre sociedades independientes.

La empresa aportante aplica la NRV 9.<sup>a</sup> del PGC y la regulación contenida en la Resolución del ICAC sobre permutas.

La empresa emisora de las acciones debe aplicar la NRV 2.<sup>a</sup> apartado 1.4 del PGC valorando la aportación no dineraria en el momento de ser recibida por su valor razonable.

#### **EJEMPLO 7. Aportación de una unidad económica a una sociedad fuera del grupo**

La sociedad Tenza, SL segrega una línea de actividad que consta de los siguientes elementos:

.../...

.../...

(213) Maquinaria .....	500.000
(2813) Amortización acumulada de maquinaria .....	(150.000)
(2913) Deterioro de valor de la maquinaria .....	(50.000)
<u>Valor en libros de la maquinaria .....</u>	<u>300.000</u>

Con la tecnología se transfiere un listado de clientes que se valoran en 50.000 euros, junto a contratos en exclusiva que se valoran en 100.000 euros. Ambas partidas no figuran en el balance de Tenza, SL.

El valor de la maquinaria en la actualidad es de 250.000 euros y se acuerda que la sociedad receptora se hará cargo de la deuda pendiente que asciende a 100.000 euros.

Anzo, SL, empresa receptora del patrimonio de Tenza, SL, acuerda abonar 375.000 euros por el negocio mediante la emisión de participaciones, lo que supondrá que Tenza tendrá el 30 % del capital de Anzo, SL, siendo el nominal escriturado de 200.000 euros.

### Se pide

Registrar la operación desde el punto de vista de ambas sociedades.

### Solución

*Contabilidad de Tenza, SL (aportante)*

Tenza, SL hace entrega de una unidad económica a cambio de una participación de un 30 % en la sociedad Anzo, SL, al ser sociedades independientes, cambia el control del negocio y los flujos de efectivo, dejamos de gestionar la unidad económica. A nivel de la cuenta de resultados de Tenza, SL se produce una sustitución de ingresos y gastos de explotación, y, se pasa a percibir rentas de participaciones en capital (dividendos, deterioros, valoración cartera, etc.), al ser distintos flujos de efectivo, la operación se califica de permuta comercial.

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas ...	375.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....	100.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria .....	150.000	
2913	Deterioro de valor de maquinaria .....	50.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material .....	50.000	
	[250.000 - (500.000 - 150.000 - 50.000)]		
			.../...

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
213	Maquinaria .....		500.000
770	Beneficios procedentes de inmovilizado intangible ..... (50.000 + 100.000 + 75.000)		225.000

Valor Anzo, SL abona por el negocio..... 375.000

– Activos y pasivos identificados:

Maquinaria (250.000 – 100.000) (deuda) ..... 150.000

Cartera de clientes ..... 50.000

Contratos en exclusiva (100.000) ..... 300.000

Fondo de comercio ..... 75.000

Valor compra del negocio ..... 375.000

Valor en libros de la maquinaria – Deuda pendiente ..... 200.000

Resultado global de la operación ..... 175.000

Este resultado se divide en dos:

1. Inmovilizado material (maquinaria) que es negativo debido a que la valoración actual es menor al valor en libros, son los 50.000 euros negativos que figuran en la cuenta 671, «Pérdidas procedentes del inmovilizado material».
2. Valoración de activos intangibles que incluye la cartera de clientes, los contratos en exclusiva y el fondo de comercio, en total suma 50.000 + 100.000 + 75.000 = 225.000 euros que figuran en la cuenta 770, «Beneficios procedentes del inmovilizado intangible».

Contabilidad de Anzo, SL (receptora)

Por la emisión de las participaciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas .....	375.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción .....		375.000

.../...

.../...

Por la recepción de la unidad económica:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria .....	250.000	
207	Cartera de clientes .....	50.000	
208	Contratos en exclusiva .....	100.000	
204	Fondo de comercio .....	75.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....		100.000
190	Acciones o participaciones emitidas .....		375.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción .....	375.000	
100	Capital social .....		200.000
110	Prima asunción .....		175.000

### 3.2. Operación realizada entre sociedades que pertenecen al mismo grupo de sociedades

Si la aportación no dineraria **no constituye negocio**, se debe valorar de acuerdo con lo establecido en la NRV 21.<sup>a</sup> apartado 1 del PGC (alcance y regla general).

La empresa aportante debe valorar las acciones recibidas por el valor razonable y, si tiene la mayoría de las participaciones o acciones de la sociedad emisora, debe tratarse como una permuta no comercial tal y como recomienda la Consulta 9 del BOICAC 84 (en sintonía con la Consulta 6 del BOICAC 74).

La empresa emisora debe aplicar la NRV 2.<sup>a</sup> apartado 1.4 del PGC, valorando los bienes recibidos por su valor razonable en el momento de la aportación.

**EJEMPLO 8. Aportación de un terreno a una empresa del grupo**

La sociedad M tiene el 100 % de la sociedad A, a la cual aporta un terreno que tenía como inversión inmobiliaria por un coste de 120.000 euros, siendo la valoración del experto independiente de 200.000 euros. La sociedad A amplía capital y califica el terreno como inmovilizado material, ya que tiene previsto edificar un nave para centralizar la distribución de sus productos. El nominal escriturado es de 150.000 euros y la diferencia se considera prima de emisión.

**Se pide**

Registrar las operaciones en ambas sociedades.

**Solución**

*Contabilidad de M (dominante y aportante)*

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo ....	120.000	
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales .....		120.000

Al aportar un bien que no es negocio se aplica la regla general de la NRV 21.<sup>a</sup> del PGC y como la sociedad M tiene la totalidad de las acciones se considera permuta no comercial, de ahí que las acciones que recibe se valoren por el valor en libros del terreno entregado.

Desde el punto de vista fiscal, al ser permuta se valora a precio de mercado y no se puede acoger al diferimiento, lo que implica que debe hacer un ajuste fiscal por 200.000 – 120.000 = + 80.000 euros, que se califica como diferencia temporaria deducible, ya que va a revertir cuando se deteriore o se venda la cartera.

*Contabilidad de A (dependiente y receptora)*

Por la emisión de las participaciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas .....	200.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción .....		200.000

.../...

.../...

Por la recepción del terreno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales .....	200.000	
190	Acciones o participaciones emitidas .....		200.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción .....	200.000	
100	Capital social .....		150.000
110	Prima asunción .....		50.000

Si la aportación no dineraria constituye un negocio, se debe valorar de acuerdo con lo establecido en la NRV 21.<sup>a</sup> apartado 2.1 del PGC (reglas particulares).

Desde el 1 de enero de 2010 la adquisición de participaciones que otorguen el control sobre un negocio tiene la calificación de combinación de negocios.

Ambas sociedades, aportante y emisora contabilizan la aportación no dineraria por el mismo importe, por el valor contable de los elementos patrimoniales entregados en las cuentas anuales consolidadas que desarrollan el Código de Comercio.

Las cuentas consolidadas a utilizar son las del grupo o subgrupo mayor en el que estén integrados los elementos patrimoniales siempre que la sociedad dominante sea española.

Si la sociedad dominante del subgrupo aplica las NIIF/NIC porque cotiza en Bolsa el subgrupo, se tomará el valor que aparezca en las cuentas consolidadas formuladas de acuerdo con la normativa internacional, siempre que este valor sea equivalente al que figuraría de haberse formulado las cuentas anuales de acuerdo con la legislación española (RD 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas).

Si se diera la situación en que no hubiera que formular cuentas anuales consolidadas (por tamaño del grupo o porque el subgrupo español tenga como matriz otra sociedad española o situada en otro Estado miembro de la Unión Europea y se cumplan los preceptivos requisitos), se

tomarán para contabilizar la operación de aportación no dineraria los valores que existían antes de realizar la operación en las cuentas individuales de la aportante.

En caso de que hubiera diferencias de valoración, se llevarían a reservas en la contabilidad de la sociedad aportante según recomienda la Consulta 3 del BOICAC 85 (NFC040255).

**EJEMPLO 9. Canje de acciones entre empresas del grupo**

La empresa A tiene el 100 % de la sociedad B y el 80 % de la sociedad C. Supongamos que A vende el 40 % de C a la empresa B, la cual amplía capital y entrega las acciones a la sociedad A, siendo el nominal escriturado de 50.000 euros.

El grupo está dispensado de consolidar por razones de tamaño, y en la fecha de canje el valor contable patrimonial de C es de 187.500 euros, mientras que su valor razonable es de 200.000 euros. Dichos valores corresponden al 100 % de C.

En la contabilidad de A el coste la inversión en C figura por valor de 120.000 euros.

**Se pide**

Contabilizar la operación en las sociedades A y B.

**Solución**

*Contabilidad de la sociedad A (aportante)*

La sociedad A recibe acciones de B a cambio del 40 % de la participación que tenía en C. Aunque no sean carteras de control, como el dominio se mantiene dentro del grupo, hay que aplicar las reglas particulares de aportaciones no dinerarias de operaciones con sociedades del grupo, que al no consolidar debemos aplicar valor contable de la aportante, con la opción de poder aplicar el valor contable del negocio aportado si es superior.

Opción 1. Valor contable de la sociedad aportante, si por el 80 % se pagó 120.000 euros, si se cede la mitad (40 %) a la sociedad B, damos de baja la mitad del coste.

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo «Inversión en B» .....	60.000	
			.../...

.../...



.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo «Inversión en C» .....		60.000

Opción 2. Valor contable del negocio aportado que es C que son 187.500 euros si se calcula el 40 % equivale a 75.000 euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo «Inversión en B» .....	75.000	
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo «Inversión en C» (baja por el coste) .....		60.000
113	Reservas voluntarias .....		15.000

#### Contabilidad de la sociedad B (receptora y amplía capital)

En primer lugar escritura la ampliación en función del valor razonable de C que son 200.000 euros  $\times$  40 % = 80.000 euros, pero la recepción del 40 %, como proviene de una sociedad del grupo, como mucho la puede valorar por 75.000 euros, que equivale a su valor contable. La diferencia se ajusta con la prima de emisión, de ahí que el saldo de la cuenta 110, «Prima de emisión» se corresponda con el fondo económico de la operación y no con la prima escriturada.

Por la emisión de las participaciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas .....	80.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción .....		80.000

Por la recepción del 40 % de C:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas «Inversión en C» .....	75.000	

.../...

.../...

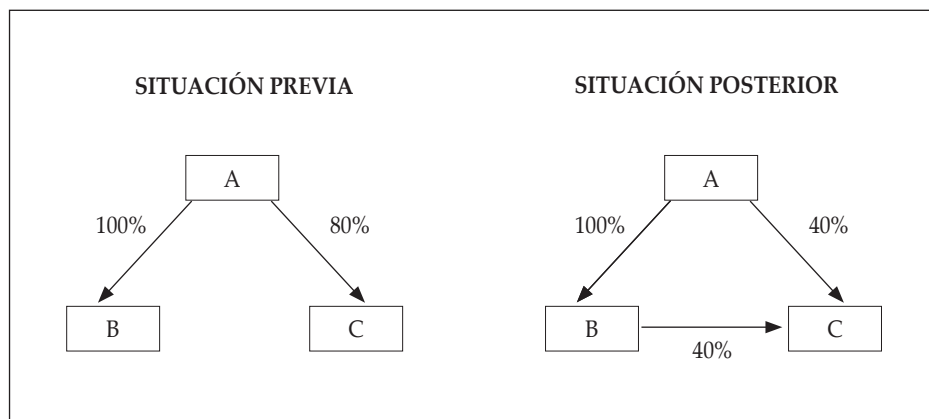
.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
110	Prima de emisión .....	5.000	
190	Acciones o participaciones emitidas .....		80.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción .....	80.000	
100	Capital social .....		50.000
110	Prima asunción .....		30.000

El organigrama del grupo después de la reestructuración empresarial es el siguiente:



**EJEMPLO 10. Transacciones mixtas**

La sociedad A controla el 100 % del capital de las sociedades B y C y supongamos que se produce la siguiente reestructuración: la sociedad A cede el 100 % de C a la sociedad B, a cambio de recibir el 60 % en acciones de B y el resto se lo abona en efectivo.

.../...

.../...

El grupo está obligado a consolidar y el valor del negocio C en el consolidado es de 350.000 euros, mientras que su valor razonable es de 600.000 euros.

La inversión de A en C se adquirió hace 4 años por 200.000 euros.

El nominal que escritura B en la ampliación es de 300.000 euros.

### Se pide

Registrar las operaciones anteriores en la contabilidad de A y B.

### Solución

#### *Contabilidad de la sociedad A (aportante)*

La sociedad A entrega el 100 % de la participación de C a B, a cambio de recibir una parte en efectivo y el resto en acciones de B. Es una operación mixta que de acuerdo con la Consulta 7 del BOICAC 85 (NFC040278) se valora por el valor razonable la parte en efectivo y el resto por el valor del consolidado.

Las diferencias de valoración entre el coste de la participación y el valor cobrado en efectivo se imputan a resultado del ejercicio, mientras que la parte que se percibe en acciones se considera ajuste de reservas.

Además al tratarse de una operación intragrupo, tanto el aportante como la receptora deben aplicar la misma valoración.

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo «Inversión en B» (350.000 × 60 %) .....	210.000	
572	Bancos, c/c (600.000 × 40 %) .....	240.000	
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo «Inversión en C» (cancela a coste) .....		200.000
7733	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, empresas del grupo (parte efectivo) .....		160.000
	(240.000 – 200.000 × 40 %)		
113	Reservas voluntarias (210.000 – 200.000 × 60 %) .....		90.000

#### *Contabilidad de la sociedad B (receptora)*

La sociedad B amplía capital y pasa a tener el control del 100 % del negocio C.

.../...

.../...

Por la emisión de las participaciones, de acuerdo con su valor razonable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas .....	360.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción (600.000 × 60 %) .....		360.000

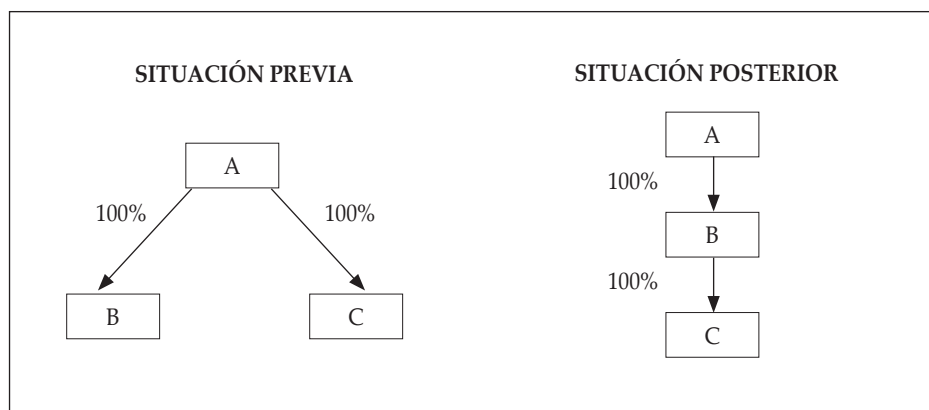
Por la recepción del 100 % de C:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas «Inversión en C» [210.000 (aportación no dineraria) + 240.000 (efectivo)] .....	450.000	
110	Prima de emisión (360.000 – 210.000) .....	150.000	
190	Acciones emitidas .....		360.000
572	Bancos, c/c .....		240.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción .....	360.000	
100	Capital social .....		300.000
110	Prima asunción .....		60.000

El organigrama del grupo después de la reestructuración empresarial es el siguiente:



## NORMA CUARTA: BAJA EN CUENTAS

En la norma cuarta se estudia la baja en cuentas del inmovilizado, en particular, la enajenación del mismo y el registro del resultado correspondiente. También se estudian otros motivos de baja distintos de la enajenación. El contenido es el siguiente:

1. Regla general.
2. Casos especiales, que comprenden:
  - a) Entregas a título gratuito.
  - b) Baja por expropiación.
  - c) Baja por siniestro.
  - d) Elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, adquiridos para su arrendamiento temporal y posterior venta en el curso ordinario de las operaciones.
  - e) Baja en ejecución de una garantía, y por la dación en pago o para pago de una deuda.

### 1. REGLA GENERAL

En este apartado se pone el énfasis en dos aspectos: el momento en que debe darse de baja el inmovilizado material y el resultado que va a obtenerse.

En cuanto al momento, los elementos de inmovilizado material deben darse de baja cuando se vendan o cuando no se espere obtener con su uso beneficios o rendimientos económicos futuros.

Para calcular el resultado de la operación, debe compararse el precio de venta con el valor neto contable del elemento. El valor neto contable será el resultado del cálculo siguiente:

$$\text{Valor neto contable} = \text{Valor de adquisición} - \text{Amortización acumulada} - \text{Deterioros de valor}$$

En el caso de la obtención de un beneficio, la cuenta a utilizar es la 771, «Beneficio procedente del inmovilizado material» y si el resultado obtenido fuera una pérdida debería contabilizarse en la cuenta 671, «Pérdidas procedentes del inmovilizado material». Estas cuentas deben incluirse en el apartado 11, «Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado» dentro del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Los gastos relacionados con la venta del activo no corriente deben reflejarse no en las cuentas de gastos por naturaleza correspondientes sino como mayor valor de la pérdida obtenida, utilizando la cuenta 671, «Pérdidas procedentes del inmovilizado material» o como menor valor del beneficio obtenido, utilizando la cuenta 771, «Beneficio procedente del inmovilizado material». En este último caso, debe registrarse un cargo en la cuenta 771, «Beneficio procedente del inmovilizado material».

**EJEMPLO 11. Venta de un inmovilizado**

La sociedad Pick, SL vende un terreno por 300.000 euros más el 21 % de IVA, que compró hace 5 años por 180.000 euros y figura como inversión inmobiliaria.

Con relación a la operación anterior se abona al agente de propiedad inmobiliaria (API) una comisión del 10 % del precio de venta más el 21 % de IVA. Y tres meses más tarde se liquida el impuesto sobre plusvalía por 5.000 euros.

**Se pide**

Registrar la venta e indicar el resultado global de la operación.

**Solución**

Por la venta del terreno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
543	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	363.000	
220	Inversión en terrenos .....		180.000
772	Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias		120.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido .....		63.000

Por el cobro de la venta del terreno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c .....	363.000	
543	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado		363.000

.../...

.../...

Por la comisión del API:

Código	Cuenta	Debe	Haber
772	Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias	30.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	6.300	
410	Acreeedores por prestación de servicios .....		36.300

Por el pago de la comisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
410	Acreeedores por prestación de servicios .....	36.300	
572	Bancos, c/c .....		36.300

Por el pago del impuesto sobre plusvalía:

Código	Cuenta	Debe	Haber
772	Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias	5.000	
572	Bancos, c/c .....		5.000

El resultado final de la operación es de  $120.000 - 30.000 - 5.000 = 85.000$  euros.

La NRV 2.<sup>a</sup> 3 del PGC indica que los gastos relacionados con la venta o baja de un inmovilizado se consideran menor margen de la venta o mayor pérdida, por ello se registran utilizando la misma cuenta que el resultado.

## 2. CASOS ESPECIALES

### 2.1. Entregas a título gratuito

Si la empresa da de baja un bien sin contraprestación alguna, debe registrar el importe de la pérdida correspondiente por el importe del valor neto contable del bien.

La pérdida se llevará a la cuenta de pérdidas y ganancias incluyéndola en el apartado 11, «Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado» dentro del resultado de explotación. La cuenta que puede utilizarse para reflejar esta pérdida es la cuenta 678, «Gastos excepcionales».

El tratamiento fiscal de las donaciones supone un gasto que no es deducible en la declaración del Impuesto sobre Sociedades (art. 14 TRLIS) y un ajuste a valor de mercado (art. 15 TRLIS) por la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable. Ambos ajustes tienen carácter permanente para la sociedad donante.

Hay que tener en consideración las reglas especiales que son de aplicación a las operaciones entre empresas vinculadas en cuanto a estas donaciones.

Si la sociedad donante posee el 100% del capital social de la sociedad donataria, el importe de lo donado se va a registrar como mayor valor de la participación, en la cuenta 2403, «Participaciones a largo plazo en empresas del grupo».

Si la sociedad donante posee un porcentaje inferior al 100% del capital social de la sociedad donataria, por la parte del valor del bien donado que se corresponde con el porcentaje de la participación en la donataria, debe usarse la cuenta 2403, «Participaciones a largo plazo en empresas del grupo» y por la parte de valor que correspondería al resto de socios, la cuenta 678, «Gastos excepcionales».

**EJEMPLO 12. Donación de equipos informáticos**

La sociedad SPD, SL dona material informático a una ONG que tiene escuelas en Mali. El coste de los equipos fue de 40.000 euros y hasta la fecha están amortizados en 25.000 euros, aunque su valor de mercado es de 10.000 euros.

**Se pide**

Registrar la baja de los activos.

**Solución**

Por la baja de los ordenadores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2817	Amortización acumulada de equipos para procesos de información .....	25.000	
678	Gastos excepcionales .....	15.000	
217	Equipos para procesos de información .....		40.000

.../...



.../...

Por la regularización del IVA por autoconsumo externo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
631	IVA, autoconsumo externo (10.000 × 21 %) .....	2.100	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido .....		2.100

Al regalar los ordenadores se tiene que regularizar el IVA abonado en la compra, siendo la base imponible el valor en libros del bien (40.000 – 25.000), excepto que su valor de mercado sea inferior.

A efectos de la declaración del Impuesto sobre Sociedades de este ejercicio la pérdida excepcional se considera liberalidad y no tiene la condición de gasto deducible, además se deberá ajustar la diferencia entre el valor de mercado y el valor en libros. Hay doble ajuste:

- Por la liberalidad [art. 14.1 e) TRLIS], el ajuste positivo de 15.000 euros, diferencia permanente.
- Por la diferencia con el valor de mercado (art. 15.2 y 3 TRLIS), ajuste negativo por 10.000 – 15.000 = –5.000 euros, diferencia permanente.

## 2.2. Baja por expropiación

El momento en que deben darse de baja los elementos del inmovilizado material es cuando se produzca su puesta a disposición mediante la firma del acta de consignación del precio y la ocupación del bien.

Es entonces cuando se reconoce el resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias teniendo en cuenta para calcularlo la diferencia entre el valor neto contable del bien y el importe de la contraprestación a recibir.

En ocasiones, el importe final a recibir puede estar condicionado porque haya un litigio en curso que verse sobre este importe. Si finalmente el juez determinase que debía pagarse un precio adicional, el derecho de cobro correspondiente al mismo solo podrá contabilizarse cuando la sentencia adquiera firmeza, esto es, que haya transcurrido el periodo de recurso de la misma.

El importe a percibir por la expropiación debe registrarse como un activo financiero a incluir en la categoría «Préstamos y partidas a cobrar» de la NRV 9.<sup>a</sup> del PGC apartado 2.1 y se valoran por el coste amortizado, debiéndose contabilizar un ingreso financiero calculado de acuerdo con la tasa de interés efectiva.

Puede darse la circunstancia de que la empresa reciba un depósito previo a cuenta del justiprecio o una indemnización por rápida ocupación. En esta situación debe reflejarse la entrada en tesorería y un pasivo por el importe recibido. Este pasivo tiene la consideración de un anticipo que se dará de baja cuando se produzca la baja del activo.

El anticipo es un pasivo financiero y se incluye en la categoría de «Débitos y partidas a pagar» de la NRV 9.<sup>a</sup> del PGC apartado 3.1 y se valora por su coste amortizado, generando un gasto financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La Resolución del ICAC establece que el gasto financiero solo debe contabilizarse en el caso en que se pueda estimar fiablemente.

**EJEMPLO 13. Expropiación forzosa y rápida ocupación**

La sociedad OMS, SL es propietaria de un terreno rústico que figura como inversión inmobiliaria por 120.000 euros. Con fecha 1 de abril de 2013 recibe la notificación de expropiación debido al desdoblamiento de la autovía, percibiendo 30.000 euros como anticipo a cuenta del justiprecio por rápida ocupación.

El 1 de octubre de 2013 empiezan las obras en los terrenos y nos comunican que el precio de expropiación es de 180.000 euros. La empresa decide recurrir a los tribunales por considerarlo insuficiente.

El 1 de marzo de 2014 se llega un acuerdo con la Administración pública, siendo el precio acordado de 220.000 euros, descontando el anticipo.

El 1 de junio de 2014 se cobra el importe anterior más 7.500 euros de intereses de demora.

**Se pide**

Registrar las operaciones anteriores.

**Solución**

1 de abril de 2013. Por el cobro anticipado por rápida ocupación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c .....	30.000	
521	Anticipo a cuenta por expropiación forzosa .....		30.000

.../...

.../...

1 de octubre de 2013. Por la ocupación del terreno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
543	Créditos a corto plazo por enajenación inmovilizado ..	150.000	
521	Anticipo a cuenta por expropiación forzosa .....	30.000	
220	Inversiones en terrenos .....		120.000
772	Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias (180.000 - 120.000)		60.000

1 de marzo de 2014. Por el acuerdo en el precio con la Administración pública:

Código	Cuenta	Debe	Haber
543	Créditos a corto plazo por enajenación inmovilizado ..	40.000	
772	Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias (220.000 - 180.000)		40.000

1 de junio de 2014. Por el cobro de la Administración pública:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c .....	197.500	
543	Créditos a corto plazo por enajenación inmovilizado ..		190.000
762	Ingresos de créditos .....		7.500

### 2.3. Baja por siniestro

El bien siniestrado debe darse de baja por su valor neto contable siempre que no pueda utilizarse en los casos en que haya sido afectado por incendios, inundaciones u otros siniestros. Se debe reconocer un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. La cuenta a utilizar es la 678, «Gastos excepcionales».

En algunos casos el activo dado de baja estará asegurado, por lo que debemos distinguir distintas situaciones:

- a) La indemnización a recibir es prácticamente cierta o segura. Según la Resolución del ICAC, la empresa se encuentra en una situación parecida a la del titular de un

derecho de cobro, por lo que contabilizará la indemnización a cobrar reconociendo un ingreso en la cuenta 778, «Ingresos excepcionales». La contrapartida a este ingreso será la cuenta 440, «Deudores».

- b) Si hay incertidumbre sobre la cuantía a percibir como indemnización, la empresa solo podrá contabilizar un ingreso por el importe de la pérdida incurrida siempre que el importe mínimo asegurado sea inferior y la empresa aseguradora hubiese aceptado el siniestro.
- c) Si hay incertidumbre sobre la cuantía a percibir como indemnización, la empresa podrá contabilizar un ingreso por el importe mínimo asegurado siempre que el importe de la pérdida incurrida sea menor y siempre y cuando la entidad aseguradora haya aceptado el siniestro.

**EJEMPLO 14. Siniestro total de un vehículo**

Uno de los directivos sufre un accidente con el coche de la empresa y es declarado siniestro total. El coche se adquirió por 50.000 euros y está amortizado por 20.000 euros. Al estar asegurado a todo riesgo, el perito de la compañía de seguros ha fijado la indemnización en 25.000 euros.

**Se pide**

Registrar la operación anterior.

**Solución**

Por la baja del coche:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte ...	20.000	
678	Gastos excepcionales .....	30.000	
218	Elementos de transporte .....		50.000

Por la indemnización de la compañía de seguros:

Código	Cuenta	Debe	Haber
440	Deudores por partidas siniestradas .....	25.000	
778	Ingresos excepcionales .....		25.000

**EJEMPLO 15. Incendio provocado en una nave industrial**

El 1 de octubre de 2013 se produce un incendio en una nave industrial, cuya estructura queda parcialmente destruida, además dos máquinas sufren daños irreversibles. Las máquinas habían costado 250.000 euros y estaban amortizadas por 100.000 euros, mientras que del local debemos dar de baja 120.000 euros del coste, de los cuales 40.000 euros están amortizados.

Se abre un litigio con la compañía de seguros ya que existen indicios de que puede ser provocado, lo que supondría no recibir indemnización.

El 1 de marzo de 2015 tiene lugar el juicio y ante la falta de pruebas la compañía de seguros es condenada a indemnizar a la empresa en 200.000 euros.

**Se pide**

Registrar la operación.

**Solución**

*1 de octubre de 2013.* Por la baja de las partidas siniestradas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2813	Amortización acumulada de maquinaria .....	100.000	
2811	Amortización acumulada de construcciones .....	40.000	
678	Gastos excepcionales .....	230.000	
213	Maquinaria .....		250.000
211	Construcciones .....		120.000

Como la compañía de seguros no acepta el siniestro, el reconocimiento del ingreso se demora hasta que exista la sentencia del litigio.

*1 de marzo de 2015.* Por la sentencia del litigio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c .....	200.000	
778	Ingresos excepcionales .....		200.000

## 2.4. Elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, adquiridos para su arrendamiento temporal y posterior venta en el curso ordinario de las operaciones

Se aplica en el caso de que una empresa se dedique al arrendamiento de bienes de inmovilizado material distintos de los bienes inmuebles.

Se requiere que el arrendamiento sea operativo y si, posteriormente, vende los bienes destinados al arrendamiento, debe reclasificar estos bienes a las existencias en la fecha en que se acuerde el cambio de destino. La finalidad es que la venta de estos bienes previamente destinados al alquiler se incorpore a la cifra de negocios de la empresa.

### **EJEMPLO 16. Alquiler de maquinaria**

La sociedad Maqcons, SL dedicada a la maquinaria para la construcción por disminución de su actividad pone a la venta dos excavadoras que figuran registradas por un coste de 900.000 euros y amortizadas por 300.000 euros. Se espera obtener 500.000 euros.

El plan de venta se inicia el 1 de julio de 2013 y las excavadoras se venden el 1 de diciembre de 2013 por 400.000 euros más el 21 % de IVA.

#### **Se pide**

Registrar la operación anterior.

#### **Solución**

1 de julio de 2013. Por la reclasificación a existencias:

Como el precio que se espera obtener para la venta es inferior al valor en libros, primero se registra el deterioro de valor y luego se reclasifica.

Por el deterioro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material .....	100.000	
2913	Deterioro de valor de maquinaria ..... [500.000 - (900.000 - 300.000)]		100.000

.../...

.../...

Por la reclasificación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías (excavadoras) .....	500.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria .....	300.000	
2913	Deterioro de valor de maquinaria .....	100.000	
213	Maquinaria .....		900.000

1 de diciembre de 2013. Por la venta de la maquinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes .....	484.000	
700	Ventas de mercaderías (excavadoras) .....		400.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido .....		84.000

Por la regularización de las existencias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías .....	500.000	
300	Mercaderías .....		500.000

## 2.5. Baja en ejecución de una garantía, y por la dación en pago o para pago de una deuda

Los bienes de inmovilizado que se entregan por la ejecución de una garantía, o porque se produce una dación en pago o que se entregan para pago de deudas, deben darse de baja por su valor contable o valor en libros (valor de adquisición menos amortización acumulada y menos los deterioros contabilizados).

Además, debe cancelarse el pasivo financiero en la parte correspondiente y reconocer un resultado.

En esta operación se dan dos resultados:

1. Un resultado de explotación por la diferencia entre el valor razonable del inmovilizado y su valor neto contable o en libros.
2. Un resultado financiero por diferencia entre el valor del pasivo que se cancela (su coste amortizado) y el valor razonable del bien que se entrega en ejecución de la garantía, como dación en pago o para pago de una deuda.

Ambos resultados tributan en el Impuesto sobre Sociedades y no es preciso hacer ningún ajuste contable.

**EJEMPLO 17. Dación en pago**

La sociedad Risc, SL solicitó un préstamo a una entidad financiera del cual queda pendiente de pago 300.000 euros de capital, de los cuales 100.000 euros corresponden a cuotas vencidas o a corto plazo. Además se adeudan 50.000 euros en intereses.

Dicho préstamo tenía como garantía un inmueble propiedad de la empresa que figura en el inmovilizado material por un coste total de 300.000 euros, siendo el valor del suelo de 150.000 euros y se encuentra amortizado en 80.000 euros; siendo su valor actual de mercado de 400.000 euros.

La entidad de crédito ejecuta la garantía y acepta la dación en pago.

**Se pide**

Registrar la operación.

**Solución**

En la operación se producen dos tipos de resultados:

- Resultado de explotación = Valor razonable del inmueble – Valor en libros del inmueble = 400.000 – (300.000 – 80.000) = 180.000 euros.
- Resultado financiero = Valor razonable inmueble – Valor actual del pasivo = 400.000 – 350.000 = 50.000 euros.

Por la cancelación del pasivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito .....	100.000	
			.../...

.../...



.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....	200.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas .....	50.000	
2811	Amortización acumulada de construcciones .....	80.000	
662	Intereses de deudas .....	50.000	
210	Terrenos y bienes naturales .....		150.000
211	Construcciones .....		150.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material .....		180.000

## NORMA QUINTA: INVERSIONES INMOBILIARIAS

Las inversiones inmobiliarias siguen los mismos criterios de registro y valoración que el inmovilizado material. En el balance aparecen en un epígrafe aparte para dar mejor información sobre el uso que tienen los distintos inmuebles que son propiedad de la empresa.

La Resolución del ICAC se centra en esta parte en las reclasificaciones que van a ser necesarias en el caso de que cambie el uso de estos bienes inmuebles. Será necesaria una reclasificación cuando se produzca el cambio de función de estos bienes en la empresa.

Los puntos que se desarrollan son:

1. Definición.
2. Registro y valoración.
3. Cambio de destino.

### 1. DEFINICIÓN

Las inversiones inmobiliarias son activos no corrientes, bienes inmuebles que no están afectos a la actividad normal de la empresa. Estas inversiones se mantienen para obtener rentas (derivadas del alquiler), plusvalías (por una venta de las mismas) o ambas.

Se excluyen:

- a) Los bienes inmuebles que van a usarse en la producción o distribución de bienes o servicios distintos del alquiler (oficinas, tiendas, fábricas, sede social, etc.). El tratamiento es considerarlos un inmovilizado material.
- b) Los bienes inmuebles que vayan a venderse por ser esta la actividad de la empresa (solares y edificaciones). Se incluyen en el activo corriente del balance de la empresa como existencias.

Puede darse la circunstancia de que se incluyan en el patrimonio de la empresa terrenos y construcciones cuyo uso futuro no esté determinado el día de la fecha del balance. En este caso, se califican como inversión inmobiliaria a la espera de determinar finalmente su uso.

Los inmuebles que estén en proceso de construcción o mejora se califican en función de su destino previsto, como inmovilizado material o como inversiones inmobiliarias.

Una empresa también puede tener inmuebles con un uso mixto, es decir, parte del inmueble se destina a la actividad de la empresa y, la otra parte, al alquiler. Si los distintos componentes pueden venderse de forma separada, se seguirá el criterio de registro que corresponda a cada parte según su naturaleza.

Si no es posible la venta de forma independiente, el inmueble se calificará como inversión inmobiliaria cuando la parte utilizada para servicios administrativos o para la producción y distribución de bienes y servicios sea insignificante.

Si se prestaran servicios complementarios a los ocupantes de un inmueble (limpieza, lavandería) y el importe es poco significativo con relación al valor del contrato global, el inmueble seguiría calificándose como inversión inmobiliaria. Por el contrario, si el importe de los servicios prestados a los ocupantes tuviera un valor significativo (hoteles, apartamentos), estaríamos ante la realización de una actividad distinta al simple alquiler de construcciones, por lo que el inmueble debe calificarse como inmovilizado material.

## 2. REGISTRO Y VALORACIÓN

La Resolución del ICAC se remite a las normas del inmovilizado material para el registro y la valoración de las inversiones inmobiliarias.

## 3. CAMBIO DE DESTINO

Una vez se ha adquirido o construido, el inmueble se califica en función de su futuro uso como inmovilizado material, inversiones inmobiliarias o existencias. No obstante, esta clasificación no es definitiva porque durante la vida del mismo pueden darse las circunstancias que motiven un cambio de destino y sea necesaria su reclasificación a otra categoría distinta.

### 3.1. Reclasificación de inversiones inmobiliarias a inmovilizado material

La reclasificación se realiza cuando la empresa empieza a utilizar el inmueble con su nuevo uso, es decir, como oficinas administrativas, fábrica, punto de venta, almacén, etc.

Se debe dotar amortización desde el inicio del ejercicio hasta el día del cambio de uso y reclasificar todas las cuentas relacionadas.

#### **EJEMPLO 18. Reclasificación de inversión inmobiliaria a inmovilizado material**

La sociedad CYP, SL compró hace tres años un local como inversión y debido a la creación de un nuevo departamento de ingeniería va a trasladar al personal administrativo a ese local que hasta la fecha permanecía cerrado. El inmueble se compró por 300.000 euros, de los cuales 90.000 euros corresponden al terreno y está amortizado hasta la fecha por 45.000 euros.

#### **Se pide**

Reclasificar la inversión.

#### **Solución**

Por la reclasificación del terreno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales .....	90.000	
220	Inversiones en terrenos .....		90.000

Por la reclasificación de la construcción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones .....	210.000	
221	Inversiones en construcciones .....		210.000

.../...

.../...

Por la reclasificación de la amortización acumulada:

Código	Cuenta	Debe	Haber
282	Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias	45.000	
2811	Amortización acumulada de construcciones .....		45.000

### 3.2. Reclasificación de inversiones inmobiliarias a existencias

Se producirá cuando la empresa vaya a emprender unas obras con la finalidad de modificar de forma sustancial el inmueble porque tiene la intención de venderlo.

Se debe dotar amortización desde el inicio del ejercicio hasta el día del cambio de uso y reclasificar todas las cuentas relacionadas.

El caso mencionado en este apartado es distinto de la situación de un inmueble que se encuentra «disponible para la venta» y al que se le debe aplicar la NRV 7.<sup>a</sup> del PGC puesto que el primer requisito para poder hacer la reclasificación a la categoría de «Activos no corrientes mantenidos para la venta» es que «a) El activo ha de estar disponible en sus condiciones actuales para su venta inmediata...».

No hay contradicción entre ambas normas porque recogen supuestos distintos.

Si no se va a reformar el inmueble se seguirá considerando una inversión mobiliaria a menos que se cumplan los requisitos para clasificarlo como «Activo no corriente mantenido para la venta». Hay que recordar en este punto que, además del requisito mencionado anteriormente, existe un segundo requisito a cumplir: «b) Su venta ha de ser altamente probable». Para el cumplimiento del segundo requisito se exigen cuatro circunstancias que son concurrentes.

Por otra parte, la empresa puede iniciar una obra para mejorar el activo sin intención de vender, por lo que no procede a su reclasificación como existencias.

#### **EJEMPLO 19. Rehabilitación de unos pisos para venderlos como oficinas**

La sociedad TEC, SL que no se dedica al negocio inmobiliario dispone de dos pisos que aportó hace 5 años uno de los socios. Estos figuran como inversión inmobiliaria por importe

.../...

.../...

de 500.000 euros en total, de los cuales 180.000 euros corresponden al suelo y están amortizados por 50.000 euros. La sociedad decide rehabilitar ambos pisos, el proyecto es unir ambos pisos, modificar la estructura y convertirlo en oficinas con la intención de vender.

El proyecto se inicia el 1 de marzo de 2013 y la reforma dura hasta finales de septiembre siendo el coste total de 400.000 euros.

El 15 de diciembre de 2013 se ha vendido el local por 900.000 euros.

### Se pide

Registrar la operación.

### Solución

1 de marzo de 2013. Cuando se inician las obras se reclasifica los pisos a existencias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías (pisos) .....	450.000	
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias	50.000	
220	Inversiones en terrenos .....		180.000
221	Inversiones en construcciones .....		320.000

30 de septiembre de 2013. Una vez finalizan las obras de rehabilitación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías (mayor inversión en los pisos) .....	400.000	
400	Proveedores .....		400.000

Al ser obras de rehabilitación se invierte el sujeto pasivo a efectos del IVA:

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado ( $400.000 \times 21\%$ ) .....	84.000	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido ( $400.000 \times 21\%$ ) .....		84.000

.../...

.../...

15 de diciembre de 2013. Por la venta de las oficinas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes .....	900.000	
700	Ventas de mercaderías .....		900.000

Por la regularización de existencias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías .....	850.000	
300	Mercaderías .....		850.000

### 3.3. Reclasificación de inmovilizado material a inversiones inmobiliarias

La reclasificación se realiza cuando la empresa deje de utilizar el inmueble que tenía destinado para fines administrativos o para la producción o distribución de productos y servicios y se vaya a destinar al alquiler o cesión de uso o a la venta pero sin cumplir las condiciones exigidas en la NRV 7.<sup>a</sup> del PGC.

Se debe dotar amortización desde el inicio del ejercicio hasta el día del cambio de uso y re-clasificar todas las cuentas relacionadas.

#### **EJEMPLO 20. Reclasificación de inmovilizado material a inversión inmobiliaria**

PUT, SL es propietaria de un almacén, cuyo valor contable es de 200.000 euros, de los cuales 50.000 euros corresponden al suelo y estaba amortizado por 100.000 euros. A partir del mes de junio de 2013 se cede en alquiler por 5 años a otra sociedad.

#### **Se pide**

Reclasificar la inversión.

.../...

.../...

**Solución**

Por la reclasificación del terreno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
220	Inversiones en terrenos .....	50.000	
210	Terrenos y bienes naturales .....		50.000

Por la reclasificación de la construcción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
221	Inversiones en construcciones .....	150.000	
211	Construcciones .....		150.000

Por la reclasificación de la amortización acumulada:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2811	Amortización acumulada de construcciones .....	100.000	
282	Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias ..		100.000

### 3.4. Reclasificación de existencias a inversiones inmobiliarias

Este caso se aplicaría a las empresas que tienen como actividad principal la venta de bienes inmuebles.

Parte de las existencias de la empresa, al no poder venderlas, se destinan al alquiler. En este caso, es necesario que el contrato de alquiler se corresponda con un arrendamiento operativo.

Puesto que las existencias entraron en la contabilidad de la empresa con una cuenta de gastos, se debe reflejar el cambio de uso utilizando una cuenta de ingresos que se valorará por el valor de adquisición de las existencias de inmuebles que vayan a cambiar de uso.

**EJEMPLO 21. Reclasificación de existencias a inversión inmobiliaria**

Una sociedad inmobiliaria compró 15 plazas de *parking* por 180.000 euros con la intención de venderlas. Después de dos años sin conseguirlo, decide alquilarlas a una sociedad por 5 años. La vida económica de los *parkings* se estima en 60 años.

**Se pide**

Registrar la reclasificación.

**Solución**

Por la reclasificación de las plazas de *parking* (existencias a inversión inmobiliaria):

Código	Cuenta	Debe	Haber
221	Inversiones en construcciones .....	180.000	
300/738	Mercaderías o Incorporación al activo de existencias ..		180.000

Por la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
682	Amortización de las inversiones inmobiliarias .....	3.000	
282	Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias .. (180.000/60 años)		3.000