

# EL EFECTO IMPOSITIVO EN EL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

**JULIÁN MARTÍNEZ VARGAS**

**PILAR TOBOSO VICENTE**

*Departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia*

## **Extracto:**

**E**N este trabajo abordamos la elaboración del estado de cambios en el patrimonio neto, centrándonos en aquellas operaciones que, por tener una incidencia en el Impuesto sobre Sociedades, tienen que descontar sus efectos impositivos a la hora de reconocerlas en el patrimonio neto. Además, se proponen diferentes ejemplos al respecto y un supuesto general de elaboración del estado de cambios en el patrimonio neto.

**Palabras clave:** efecto impositivo, estado de cambios en el patrimonio neto y nuevo PGC.

# TAX EFFECT ACCOUNTING IN THE STATEMENT OF CHANGES IN EQUITY

**JULIÁN MARTÍNEZ VARGAS**

**PILAR TOBOSO VICENTE**

*Departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia*

## **Abstract:**

**T**HIS article approaches the elaboration of the statement of changes in equity, focusing on those operations that, having impact on corporate income tax, must deduct its tax effects in order to be include in equity. In the same way, we propose various examples on this matter and a general practice on how to elaborate the statement of changes in equity.

**Keywords:** tax effect accounting, statement of changes in equity and new General Accounting Plan.

# Sumario

1. Introducción.
2. Ingresos y gastos imputados al patrimonio neto.
  - 2.1. Gastos de constitución/ampliación de capital y cambios de criterio contable o subsanación de un error.
  - 2.2. Activos financieros disponibles para la venta.
  - 2.3. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.
  - 2.4. Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.
3. El estado de cambios en el patrimonio neto.
4. El estado de cambios en el patrimonio neto en las pymes.
5. Supuesto práctico completo de elaboración del ECPN.
6. Conclusiones.

## Bibliografía.

## 1. INTRODUCCIÓN

Con la entrada en vigor del nuevo Plan General Contable a partir del ejercicio 2008, se han producido algunos cambios importantes en la contabilidad de las empresas, entre los que podemos destacar la desaparición de los activos ficticios, la no amortización contable del fondo de comercio, la aplicación del valor razonable en los instrumentos financieros, los nuevos grupos 8 y 9, dos nuevos estados contables (el de cambios en el patrimonio neto y el de flujos de efectivo), la nueva forma de contabilizar el Impuesto sobre Sociedades, etc. Precisamente, en relación con la contabilización del impuesto se han hecho muchos comentarios respecto al cambio del método de la deuda basado en el resultado (diferencias temporales, impuestos anticipados y diferidos, etc.), al método de la deuda basado en el balance (diferencias temporarias, impuesto corriente e impuesto diferido, valoración contable y fiscal, etc.). Sin embargo, poco se ha dicho de la importancia que adquiere la contabilización del efecto impositivo del Impuesto sobre Sociedades con la realización obligatoria en todas las empresas del estado de cambios en el patrimonio neto (ECPN). Y es que todas las operaciones que afecten al patrimonio neto deben descontar el efecto impositivo del impuesto, teniendo en cuenta que:

- Con carácter general, el gasto/ingreso por Impuesto sobre Sociedades se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias salvo que esté asociado con un ingreso/gasto registrado directamente en el patrimonio neto, en cuyo caso, con la finalidad de que la correspondiente partida del patrimonio neto luzca neta del efecto impositivo, lógicamente, el gasto/ingreso por impuesto debe reconocerse directamente en el estado de ingresos y gastos reconocidos (Ap. 9 de la introducción del RD 1514/2007 por el que se aprueba el PGC).
- La primera parte del estado de cambios en el patrimonio neto, el denominado «Estado de ingresos y gastos reconocidos», se debe formular teniendo en cuenta que los importes relativos a los ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto y las transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias se registrarán por su importe bruto, mostrándose en una partida separada su correspondiente efecto impositivo (Norma de elaboración de las cuentas anuales 8.<sup>a</sup> de la tercera parte del PGC).
- Las cantidades netas de impuestos del estado anterior junto con las demás variaciones del patrimonio neto, también netas del efecto impositivo si lo tuviesen, se integrarán en la segunda parte del ECPN, «el Estado total de cambios en el patrimonio neto», que reflejará el conjunto de variaciones producidas en el patrimonio neto durante el ejercicio actual y el anterior.

En definitiva, para una correcta contabilización de las operaciones que afecten al patrimonio neto, así como para poder elaborar correctamente este nuevo estado contable, tenemos que saber descontar su efecto impositivo. De esta forma, en este trabajo vamos a analizar el efecto impositivo y su repercusión en el ECPN de las operaciones que pueden ser más frecuentes en la mayoría de las empresas. Para un mejor entendimiento de su casuística, nos apoyaremos en la resolución de un supuesto práctico que tendrá como objetivo principal la elaboración del ECPN.

## 2. INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO

Una de las novedades del PGC es la definición y registro de los *gastos e ingresos*. El marco conceptual determina que un gasto/ingreso es un «decremento/incremento en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio. Asimismo, establece que los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en cuyo caso se presentarán en el estado de cambios en el patrimonio neto».

Las normas de registro y valoración recogidas en la segunda parte del PGC establecen los siguientes gastos e ingresos que deben ser imputados directamente en el patrimonio neto a través de los grupos 8 y 9 que, posteriormente, quedarán reflejados en el estado de ingresos y gastos reconocidos:

- Instrumentos financieros: los ingresos y gastos por valoración de activos financieros disponibles para la venta.
- Coberturas de flujos de efectivo: las variaciones de valor de los instrumentos de cobertura.
- Diferencias de conversión: aquellas surgidas al convertir a la moneda de presentación, el euro, las partidas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, en el caso de que la moneda funcional sea distinta de la moneda de presentación.
- Impuesto sobre beneficios: no sólo se reconocerá el gasto por impuesto, sino que también se incluirán los ajustes en la imposición sobre beneficios y los ingresos fiscales y sus transferencias a la cuenta de resultados de las diferencias permanentes y deducciones y bonificaciones.
- Los ingresos y las transferencias a resultados de las subvenciones, donaciones y legados recibidos.
- Resultados actuariales y ajustes en los activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida.
- Gastos e ingresos por activos no corrientes mantenidos para la venta.
- Gastos e ingresos de participaciones en empresas del grupo o asociadas con ajustes valorativos negativos previos.

Sin embargo, también existen otros gastos e ingresos que se imputan directamente en el patrimonio neto, concretamente en los fondos propios, a través de la cuenta de reservas voluntarias y sin tener que pasar por las cuentas de los grupos 8 y 9.

Teniendo en cuenta que todos los gastos e ingresos a imputar directamente en el patrimonio neto deben descontar y contabilizar el efecto impositivo asociado a su tributación en el Impuesto sobre Sociedades, de tal forma que las variaciones imputadas en el patrimonio neto de la empresa aparezcan reflejadas netas de impuestos, en este trabajo nos vamos a referir a aquellos más frecuentes en la mayoría de las empresas. De esta forma, nos centraremos en:

- **Gastos de constitución/ampliación de capital y cambios de criterio contable o subsanación de un error:** se trata de gastos imputados al patrimonio neto que, paradójicamente, no pasan por el nuevo grupo 8. *Gastos imputados al patrimonio neto.*
- **Los activos financieros disponibles para la venta:** veremos con detalle el tratamiento contable del efecto impositivo que reciben estos instrumentos financieros cuando se producen variaciones en su valor razonable.
- **Las subvenciones, donaciones y legados recibidos:** pondremos de manifiesto el diferente tratamiento contable entre las subvenciones y las donaciones recibidas.
- **Los activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta:** veremos cuándo pueden clasificarse ciertos activos y pasivos como mantenidos para la venta y a cuáles se les deberá aplicar el método del efecto impositivo derivado de gastos e ingresos imputados directamente en el patrimonio neto.

## 2.1. Gastos de constitución/ampliación de capital y cambios de criterio contable o subsanación de un error.

Normalmente, el importe que satisface la empresa como consecuencia de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio se reconoce en pérdidas y ganancias mediante la cuenta 6300. *Impuesto corriente.* Pero, en el caso de que existan ciertas transacciones reconocidas directamente en el patrimonio neto, el efecto impositivo derivado de la liquidación del impuesto se reflejará en la cuenta 8300. *Impuesto corriente.* Sin embargo, hay ciertos gastos que se imputan al patrimonio neto, más concretamente en los fondos propios, donde esto no es así, ya que no tienen un soporte de cuentas en el grupo 8, descontándose directamente de las cuentas de reservas. Nos referimos a los siguientes:

- Gastos derivados de las transacciones de operaciones con instrumentos de patrimonio propio: gastos de constitución y de ampliación de capital.
- Errores contables.
- Cambios de criterio contable.

El artículo 19.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que «no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de **reservas** si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente». De esta forma, un gasto imputado directamente en una cuenta de reservas será considerado como gasto fiscalmente deducible aunque no aparezca como tal en el resultado contable, por lo que habrá que realizar un ajuste fiscal negativo en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Así, en el caso de los gastos de constitución y ampliación de capital, contablemente supondrán un cargo en reservas, esto es, unas reservas negativas, lo que en el fondo se interpreta, más que como un gasto como una menor aportación a los fondos propios, mientras que fiscalmente se considerará un gasto deducible. En las definiciones y relaciones contables de la cuenta 113. *Reservas voluntarias*, resuelven este problema de la siguiente forma: los gastos de transacción de instrumentos de patrimonio propio se imputarán a reservas de libre disposición. Con carácter general, se imputarán a las reservas voluntarias que se cargarán por el importe de los gastos, con abono a cuentas del subgrupo 57 y se abonarán por el gasto por impuesto sobre beneficios relacionado con los gastos de transacción, con cargo a la correspondiente cuenta del subgrupo 47.

A modo de ejemplo, supongamos una empresa que tiene unos gastos de ampliación de capital social de 2.000 euros, un resultado contable de 10.000 euros y que tributa a un tipo impositivo del 30 por 100. Los asientos serían los siguientes:

Por el reconocimiento del gasto derivado de la ampliación de capital:

| Código | Cuenta               | Debe  | Haber |
|--------|----------------------|-------|-------|
| 113    | Reservas voluntarias | 2.000 |       |
| 57     | Tesorería            |       | 2.000 |

Por el efecto impositivo que supondrá una menor cuota a ingresar:

| Código | Cuenta  | Debe | Haber |
|--------|---|------|-------|
| 4752   | H. <sup>a</sup> P. <sup>a</sup> , acreedora por Impuesto sobre Sociedades | 600  |       |
| 113    | Reservas voluntarias (2.000 × 30%)  |      | 600   |

La liquidación y contabilización del Impuesto sobre Sociedades sería la siguiente:

|                           |               |
|---------------------------|---------------|
| <b>Resultado contable</b> | <b>10.000</b> |
| – Ajuste fiscal negativo  | – 2.000       |
| <b>Base imponible</b>     | <b>8.000</b>  |
| × tipo de gravamen        | × 30%         |
| <b>Líquido a ingresar</b> | <b>2.400</b>  |

| Código | Cuenta  | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 6300   | Impuesto corriente ( $10.000 \times 30\%$ )                               | 3.000 |       |
| 4752   | H. <sup>a</sup> P. <sup>a</sup> , acreedora por Impuesto sobre Sociedades |       | 3.000 |

Donde resultarían los siguientes saldos finales:

| Código | Cuenta   | Importe |
|--------|--|---------|
| 113    | Reservas voluntarias ( $-2.000 + 600$ )  | -1.400  |
| 4752   | H. <sup>a</sup> P. <sup>a</sup> acreedora por Impuesto sobre Sociedades ( $-600 + 3.000$ ) | 2.400   |

Como podemos comprobar, el saldo de las reservas voluntarias aparecerá neto del efecto impositivo y el saldo con las Administraciones públicas representa el líquido a ingresar por Impuesto sobre Sociedades, aunque también podría haber resultado un impuesto a devolver o un crédito fiscal a compensar en futuros ejercicios.

Si para la contabilización partimos como impuesto corriente de la cantidad que hay que liquidar a la Hacienda Pública, también podríamos haber hecho lo siguiente:

| Código | Cuenta  | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 6300   | Impuesto corriente ( $8.000 \times 30\%$ )                                | 2.400 |       |
| 4752   | H. <sup>a</sup> P. <sup>a</sup> , acreedora por Impuesto sobre Sociedades |       | 2.400 |

En cuyo caso, habría que haber recogido el efecto impositivo de los gastos de constitución:

| Código | Cuenta   | Debe | Haber |
|--------|--|------|-------|
| 4740   | Activos por diferencias temporarias deducibles | 600  |       |
| 113    | Reservas voluntarias ( $2.000 \times 30\%$ )   |      | 600   |

Generándose un activo fiscal que habría que revertir ese mismo ejercicio al deducirse fiscalmente:

| Código | Cuenta   | Debe | Haber |
|--------|--|------|-------|
| 6301   | Impuesto diferido                              | 600  |       |
| 4740   | Activos por diferencias temporarias deducibles |      | 600   |

Obteniendo el mismo impuesto devengado por la suma de las cuentas de impuesto corriente (6300) e impuesto diferido (6301):  $2.400 + 600 = 3.000$  euros.

Algo parecido a lo visto anteriormente ocurrirá con los cambios de criterio contable o subsanación de un error. En estos casos, la cuenta 113. *Reservas voluntarias* se abonará/cargará por el importe resultante del efecto neto deudor/acreedor de los cambios experimentados por la aplicación de un

nuevo criterio contable comparado con el antiguo o por la corrección de un error contable, con abono o cargo, en su caso, a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.

En definitiva, podemos establecer que, tratándose de gastos imputados en los fondos propios y fiscalmente deducibles, aunque lo normal sería que su efecto impositivo se contabilizase abonando la cuenta 8300. *Impuesto corriente*, el PGC determina que se ajuste directamente de la cuenta de reservas sin pasar por cuentas del grupo 8.

## 2.2. Activos financieros disponibles para la venta.

Los activos financieros disponibles para la venta son la única cartera que tiene movimientos en el patrimonio neto. Así, las variaciones de valor de estos instrumentos financieros se realizan a través de los subgrupos 80 y 90.

El *subgrupo 80* recoge los *Gastos financieros por valoración de activos y pasivos* y tiene asociadas las siguientes cuentas:

- 800. *Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.*
- 802. *Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta.*

El *subgrupo 90* recoge los *Ingresos financieros por valoración de activos y pasivos* y tiene asociadas las siguientes cuentas:

- 900. *Beneficios en activos financieros disponibles para la venta.*
- 902. *Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta.*

A modo de resumen, cuando se producen **variaciones de valor** en estos instrumentos financieros, se registran a través de las cuentas 800/900. *Pérdidas/Beneficios en activos financieros disponibles para la venta*, lo que supone imputar un gasto/ingreso **directamente en el patrimonio neto** y, a su vez, una diferencia temporaria debido a que en el futuro la empresa deberá tributar por ello. El efecto impositivo de esta diferencia temporaria se tendrá que contabilizar a través de la cuenta 8301. *Impuesto diferido*.

Al cierre del ejercicio, se regularizarán los saldos de estas cuentas de los grupos 8 y 9 contra la cuenta de patrimonio neto 133. *Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta*. De esta forma, el saldo que aparecerá en el patrimonio neto de la empresa reflejará todos los ajustes valorativos **netos de impuestos**.

Finalmente, cuando se produzca la baja del activo financiero, se deberán transferir a la cuenta de pérdidas y ganancias todas las variaciones de valor acumuladas en el patrimonio neto.

No obstante, además de las correcciones valorativas derivadas del valor razonable que se imputan directamente al patrimonio neto, existen otras operaciones que deben incorporarse en pérdidas y ganancias del ejercicio:

- Deterioros de valor.
- Diferencias de cambio en activos financieros monetarios en moneda extranjera.
- Intereses devengados, calculados según el tipo de interés efectivo.
- Dividendos devengados.

Así, en los casos de disminución del valor de estos activos financieros, tendremos la dificultad añadida de diferenciar si se trata de un deterioro de valor (que se recogería en pérdidas y ganancias) o una disminución de su valor razonable (que se imputaría directamente en el patrimonio neto).

La norma de registro n.º 9 apartado 2.6.3 del PGC establece al respecto que «al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial, y que ocasionen:

- a) En el caso de los instrumentos de deuda adquiridos, una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, que pueden venir motivados por la insolvencia del deudor; o
- b) En el caso de inversiones en instrumentos de patrimonio, la falta de recuperabilidad del valor en libros del activo, evidenciada, por ejemplo, por un descenso prolongado o significativo en su valor razonable. En todo caso se presumirá que el instrumento se ha deteriorado ante una caída de un año y medio y de un 40 por 100 en su cotización, sin que se haya producido la recuperación de su valor, sin perjuicio de que pudiera ser necesario reconocer una pérdida por deterioro antes de que haya transcurrido dicho plazo o descendido la cotización en el mencionado porcentaje».

En el caso de los instrumentos de patrimonio, la cosa se complica aún más cuando el PGC se refiere en principio a *un descenso prolongado o significativo en su valor razonable* y, posteriormente, matiza que *se presumirá que el instrumento se ha deteriorado ante una caída de un año y medio y de un 40 por 100 en su cotización*, de tal forma que no deja claro si estas dos condiciones (descenso prolongado y/o significativo) deben cumplirse de manera alternativa o simultáneamente.

Tratando de aclarar esta cuestión y a qué se refiere con el concepto de *evidencia objetiva* nos remitimos a la NIC 39, apartados 59 a 61, donde se establece lo siguiente: «Además de las clases de eventos citadas en el párrafo 59, la evidencia objetiva del deterioro para una inversión en un instrumento de patrimonio incluirá información sobre los cambios significativos que, con un efecto adverso, hayan tenido lugar en el entorno tecnológico, de mercado, económico o legal en el que opere el emisor, e indicará que el coste de la inversión en el instrumento de patrimonio puede no ser recupera-

ble. Un **descenso prolongado o significativo** en el valor razonable de una inversión en un instrumento de patrimonio por debajo de su coste también es una **evidencia objetiva de deterioro del valor**».

La corrección valorativa por deterioro del valor de estos activos financieros será la diferencia entre su coste (instrumentos de patrimonio) o coste amortizado (instrumentos de deuda) menos, en su caso, cualquier deterioro previo reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias y el valor razonable en el momento en que se efectúe la valoración. Por otro lado, si cuando se produce el deterioro existen ajustes positivos de valor razonable reconocidos previamente en el patrimonio neto, antes de reconocer la pérdida de valor en la cuenta de resultados debemos disminuir el valor del instrumento financiero contra el patrimonio neto hasta el límite del precio de adquisición. Una vez llegado este límite, será cuando registraremos la pérdida de valor en la cuenta de pérdidas y ganancias. Y en el caso de que tengamos pérdidas acumuladas reconocidas en el patrimonio neto por la disminución del valor razonable, siempre que exista la evidencia objetiva de deterioro del valor se transferirán al resultado contable con el límite del precio de adquisición.

En el caso de que se recupere el valor razonable en ejercicios posteriores, su contabilización será distinta dependiendo del activo financiero del que se trate:

- Instrumentos de deuda: la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores revertirá con abono a la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Instrumentos de patrimonio: la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores no revertirá y la recuperación del valor se registrará incrementando el valor razonable directamente contra el patrimonio neto.

### 2.2.1. Efecto impositivo.

Todos estos ajustes valorativos de los activos financieros disponibles para la venta tendrán un efecto impositivo que dependerá de lo establecido fiscalmente y contablemente al respecto.

Fiscalmente debemos tener presente lo que determina el artículo 15.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades: «los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio. No obstante, las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias (...).

El importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en la cuenta de pérdidas y ganancias. El importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados».

Contablemente, tenemos que hacer referencia a la NRV 13.<sup>a</sup> 2.1, que sostiene que las diferencias temporarias se producen en casos tales como *los ingresos y gastos registrados directamente en*

*el patrimonio neto que no se computan en la base imponible, incluidas las variaciones de valor de los activos y pasivos.*

Partiendo de estos preceptos, en el caso de los activos financieros disponibles para la venta podemos establecer que:

- Los ajustes **negativos** en el valor razonable son una pérdida que dará lugar a una menor tributación en el futuro, originando una diferencia temporaria deducible cuyo efecto impositivo se cargará en la cuenta 4740. *Activos por diferencias temporarias deducibles*, y se abonará en la cuenta 8301. *Impuesto diferido*.
- Los ajustes **positivos** en el valor razonable representan un beneficio que tributará en un futuro, surgiendo una diferencia temporaria imponible cuyo efecto impositivo se abonará en la cuenta 479. *Pasivos por diferencias temporarias imponibles*, y se cargará en la cuenta 8301. *Impuesto diferido*.

### 2.2.2. Regularización de las cuentas de patrimonio neto.

Al cierre del ejercicio, las cuentas 8301, 800 y 900 deberán ser saldadas con su correspondiente cuenta de patrimonio neto, en este caso, la cuenta 133. *Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta*, cuyo saldo figurará en el balance neto de impuestos.

A la baja del activo financiero disponible para la venta, ya sea por enajenación, reclasificación o deterioro, todos los ajustes valorativos imputados directamente en el patrimonio neto serán trasladados a la cuenta de pérdidas y ganancias. De este modo, cuando se produce la enajenación de un instrumento financiero, se realiza un beneficio o pérdida que tendrá efectos fiscales en el ejercicio de la venta. Este resultado imputado en la cuenta de resultados estará formado por dos componentes:

- El resultado procedente de las variaciones de valor **acumuladas en el patrimonio neto**, es decir, aquel generado en los ejercicios anteriores desde la fecha de adquisición. Este traslado a la cuenta de pérdidas y ganancias se realizará por el resultado bruto acumulado en el patrimonio neto, y utilizando las siguientes cuentas:
  - Si el resultado es **positivo**: 802. *Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta* (D) y 7632. *Beneficios de disponibles para la venta* (H).
  - Si el resultado es **negativo**: 902. *Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta* (H) y 6632. *Pérdidas de disponibles para la venta* (D).
- El resultado generado desde el inicio del ejercicio de la baja hasta ese momento se contabilizará en la cuenta 766. *Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda* o 666. *Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda*, según corresponda. Como establece la quinta parte del PGC en sus definiciones y relaciones contables, en estas

subcuentas se registrará el resultado obtenido por la baja, enajenación o cancelación de estos activos financieros, excluido el que deba registrarse en las cuentas 663 y 763.

Finalmente, una vez que el resultado de estos activos financieros ya ha sido reconocido contablemente y fiscalmente, los efectos impositivos reflejados en los activos y pasivos por impuesto diferido tendrán que ser revertidos a través de la cuenta 8301. *Impuesto diferido*.

Veamos a continuación toda esta operatoria contable a través del siguiente ejemplo. El 15/07/08 la sociedad «X» adquiere 1.500 acciones de la sociedad «A» por 20 euros la acción, desembolsando en el momento de la compra unos gastos de 600 euros. Como la sociedad «X» quiere disponer de estas acciones en cualquier momento y no tiene previsto venderlas a corto plazo, clasifica estas acciones como activos financieros disponibles para la venta.

A 31/12/08 las acciones de «A» cotizan a 25 euros.

El 20/10/09 decide vender la cartera de acciones a 27 euros por acción, teniendo unos costes derivados de la venta de 150 euros. Tipo impositivo del 30 por 100.

(15/07/08) **Valoración inicial.** Por la compra de las acciones a valor razonable, esto es, contraprestación entregada más los costes de transacción directamente atribuibles:

| Código | Cuenta  | Debe   | Haber  |
|--------|---|--------|--------|
| 250    | Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio<br>(1.500 × 20 + 600) | 30.600 |        |
| 57     | Tesorería   |        | 30.600 |

(31/12/08) **Valoración posterior.** Al cierre del ejercicio cambia el valor razonable y su variación es registrada en el patrimonio neto a través de las cuentas de los grupos 8 y 9:

| Código | Cuenta   | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 250    | Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio<br>(1.500 × 20 – 30.600) | 6.900 |       |
| 900    | Beneficios en activos financieros disponibles para la venta                                  |       | 6.900 |

(31/12/08) **Efecto impositivo.** El beneficio no realizado es de 6.900 euros y no deberá incluirse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades hasta el ejercicio de la venta. Se trata de una diferencia temporaria imponible cuyo efecto impositivo se contabilizará como un pasivo por impuesto diferido y reducirá la ganancia de patrimonio neto:

| Código | Cuenta   | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 8301   | Impuesto diferido (6.900 × 30%)                | 2.070 |       |
| 479    | Pasivos por diferencias temporarias imponibles |       | 2.070 |

(31/12/08) **Traspaso al patrimonio neto.** Se cierran los grupos 8 y 9 y el beneficio no realizado (neto de impuestos) pasa a formar parte del patrimonio neto.

| Código | Cuenta  | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 900    | Beneficios en activos financieros disponibles para la venta             | 6.900 |       |
| 8301   | Impuesto diferido   |       | 2.070 |
| 133    | Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta |       | 4.830 |

De esta forma, al cierre del ejercicio, los saldos de las cuentas relacionadas con los activos financieros disponibles para la venta quedarán de la siguiente forma:

| Código | Cuenta   | Importe |
|--------|--|---------|
| 250    | Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio<br>(30.600 + 6.900)    | 37.500  |
| 133    | Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta<br>(6.900 – 2.070) | 4.830   |
| 479    | Pasivos por diferencias temporarias imponibles   | 2.070   |

(20/10/09) **Baja y traspaso a la cuenta de resultados.** Cuando se produce la venta de las acciones, el resultado se realiza y se tienen que transferir a la cuenta de pérdidas y ganancias las plusvalías acumuladas en el patrimonio neto de los ejercicios anteriores:

| Código | Cuenta   | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 802    | Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta | 6.900 |       |
| 7632   | Beneficios de disponibles para la venta                                      |       | 6.900 |

Posteriormente, damos de baja las acciones e imputamos el beneficio obtenido en el ejercicio 2009:

| Código | Cuenta  | Debe   | Haber  |
|--------|---|--------|--------|
| 57     | Tesorería (1.500 × 27 – 150)  | 40.350 |        |
| 250    | Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio |        | 37.500 |
| 7663   | Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda    |        | 2.850  |

(31/12/09) **Tributación por el beneficio obtenido:** la empresa tendrá que tributar por el beneficio total obtenido desde que se adquirieron las acciones repercutiendo en el impuesto corriente de la siguiente forma:

| Código | Cuenta  | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 6300   | Impuesto corriente [(6.900 + 2.850) × 30%]                                | 2.925 |       |
| 4752   | H. <sup>a</sup> P. <sup>a</sup> , acreedora por Impuesto sobre Sociedades |       | 2.925 |

Y consecuencia de esta tributación será la reversión de los pasivos por impuesto diferido que se habían generado con anterioridad:

| Código | Cuenta   | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 479    | Pasivos por diferencias temporarias imponibles | 2.070 |       |
| 8301   | Impuesto diferido                              |       | 2.070 |

(31/12/09) **Transferencia al patrimonio neto** de las cuentas de los grupos 8 y 9. Las variaciones de valor acumuladas en el patrimonio neto quedarán canceladas:

| Código | Cuenta   | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 8301   | Impuesto diferido  | 2.070 |       |
| 133    | Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta      | 4.830 |       |
| 802    | Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta |       | 6.900 |

### 2.3. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.

Uno de los aspectos más novedosos del PGC es el tratamiento contable que reciben las subvenciones, donaciones y legados recibidos (SDL). La tipología de las SDL y los criterios regulados para su reconocimiento y valoración se encuentran establecidos en la NRV 18.<sup>a</sup>. A modo de resumen, las otorgadas por los socios o propietarios no constituyen ingresos, sino una mayor aportación de fondos propios (epígrafe del balance *VI. Otras aportaciones de socios*), y se distingue entre las subvenciones reintegrables y no reintegrables, donde las primeras se consideran un pasivo hasta que adquieren la condición de no reintegrables, y las segundas se consideran un ingreso. Así, las SDL no reintegrables se contabilizarán como un ingreso que se imputará directamente en el patrimonio neto para, posteriormente, atendiendo a su finalidad, reconocerlas en la cuenta de pérdidas y ganancias. De esta forma, formarán parte del patrimonio neto de la empresa registrándose, concretamente, en el subapartado *A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos*.

Una vez más, el PGC establece que los importes reflejados en el balance aparezcan netos de impuestos, representando la cuantía pendiente de traspasar a resultados.

#### 2.3.1. Tratamiento contable y efecto impositivo.

Desde el mismo momento en que se cumplan las condiciones para considerar una SDL como no reintegrable, cuando financien un activo no corriente o gastos específicos de ejercicios futuros, el ingreso deberá ser imputado directamente en el patrimonio neto utilizando las siguientes cuentas:

- Subvenciones oficiales de capital: son las concedidas por las Administraciones públicas y se contabilizarán en la cuenta *940. Ingresos de subvenciones de capital*, imputándose a resultados mediante la cuenta *840. Transferencia de subvenciones oficiales de capital*.

- Donaciones y legados de capital: son concedidos por empresas o particulares y se contabilizarán en la cuenta 941. *Ingresos de donaciones y legados de capital*, imputándose a resultados mediante la cuenta 841. *Transferencia de donaciones y legados de capital*.
- Otras subvenciones, donaciones y legados: aquí se podrían incluir las subvenciones concedidas para la adquisición de existencias (activo corriente), para asegurar una rentabilidad mínima o financiar gastos específicos de ejercicios futuros. Se contabilizarán en la cuenta 942. *Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados*, imputándose a resultados a través de la cuenta 842. *Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados*.

Al cierre del ejercicio se cancelarán los saldos de las cuentas de los grupos 8 y 9, trasladándolos a las cuentas 130. *Subvenciones oficiales de capital*, 131. *Donaciones y legados de capital* o 132. *Otras subvenciones, donaciones y legados*, según proceda.

Respecto a la tributación, el artículo 15.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que *en la adquisición a título lucrativo, la entidad adquirente integrará en su base imponible el valor normal de mercado del elemento patrimonial adquirido*, pero, posteriormente, indica de forma expresa que *no se entenderán como adquisiciones a título lucrativo las subvenciones*. Por lo tanto, las donaciones y legados se deben declarar de forma inmediata en el ejercicio de su obtención, mientras que en el caso de las subvenciones se sigue como criterio de imputación temporal el contable, esto es, tributarán (salvo que estén exentas) a medida que se vayan imputando en la cuenta de pérdidas y ganancias.

De esta forma, en los casos de subvenciones de explotación o similares, donaciones y legados se tributará en el ejercicio de su obtención y se imputarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, con lo que no habrá diferencias temporarias, mientras que las subvenciones de capital tributarán a medida que se vayan imputando a la cuenta de pérdidas y ganancias, surgiendo en su reconocimiento inicial un pasivo por diferencias temporarias imponibles (cta. 479) cuyo efecto impositivo se cargará en la cuenta 8301. *Impuesto diferido*. Al llevar esta cuenta junto con las otras de los grupos 8 y 9 a la asociada de patrimonio neto 130. *Subvenciones oficiales de capital*, su saldo recogerá la cantidad pendiente de traspasar a resultados neta de impuestos. En los ejercicios posteriores, se irá llevando el ingreso pendiente a la cuenta de pérdidas y ganancias de forma correlacionada con los gastos del activo no corriente asociado (NRV 18.<sup>a</sup> 1.3), utilizando en este caso la cuenta 840. *Transferencia de subvenciones oficiales de capital* y su correspondiente cuenta de ingresos del grupo 7. Además, se tendrá que reflejar la reversión del pasivo por diferencias temporarias correspondiente.

En las donaciones y legados que se imputen al patrimonio neto para llevarlas a resultados en varios ejercicios, como tributarán el ejercicio de su obtención, el impuesto corriente asociado se recogerá en la cuenta 8300. *Impuesto corriente*. Cuando en ejercicios posteriores se traspasa el ingreso del patrimonio neto a la cuenta de resultados, la cuenta 8301. *Impuesto diferido* se abonará por el importe del efecto impositivo derivado de la transferencia a resultados de ingresos imputados directamente al patrimonio neto, que hubieran ocasionado el correspondiente impuesto corriente en ejercicios previos, con cargo a la cuenta 6301.

Veamos al respecto dos ejemplos, uno de una subvención oficial de capital y otro de una donación de un activo no corriente.

1. El 30/09/08 la sociedad «X» recibe una subvención oficial de capital no reintegrable por un importe de 70.000 euros para financiar unas instalaciones técnicas cuyo precio de adquisición es de 100.000 euros. Las instalaciones técnicas se adquirieron el 30/09/08, estimándose una vida útil de 10 años y un valor residual nulo. Tipo impositivo del 30 por 100.

(30/09/08) **Valoración inicial.** Por el valor razonable de la subvención recibida:

| Código | Cuenta   | Debe   | Haber  |
|--------|--|--------|--------|
| 57     | Tesorería                                      | 70.000 |        |
| 940    | Ingresos por subvenciones oficiales de capital |        | 70.000 |

(30/09/08) **Adquisición del inmovilizado material:**

| Código | Cuenta                 | Debe    | Haber   |
|--------|------------------------|---------|---------|
| 212    | Instalaciones técnicas | 100.000 |         |
| 57     | Tesorería              |         | 100.000 |

(31/12/08) **Amortización de las instalaciones técnicas (3 meses):**

| Código | Cuenta  | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 681    | Amortización del inmovilizado material $[(100.000/10) \times 3/12]$ | 2.500 |       |
| 2812   | Amortización acumulada de instalaciones técnicas                    |       | 2.500 |

(31/12/08) **Imputación de la subvención a la cuenta de resultados** en proporción a la dotación a la amortización efectuada durante el ejercicio:

| Código | Cuenta   | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 840    | Transferencia de subvenciones oficiales de capital $[(70.000/10) \times 3/12]$       | 1.750 |       |
| 746    | Subvenciones, donaciones y legados de capital transferido al resultado del ejercicio |       | 1.750 |

(31/12/08) **Efecto impositivo.** La mayor parte de la subvención será un ingreso contable en el patrimonio neto que en futuros ejercicios se irá imputando en la cuenta de resultados en proporción a la amortización del inmovilizado subvencionado (70.000 € de subvención obtenida menos 1.750 € que se imputan al resultado y ya tributan). Por lo tanto, no será ganancia fiscal hasta ese momento, surgiendo una diferencia temporaria imponible que contabilizaremos:

| Código | Cuenta   | Debe   | Haber  |
|--------|--|--------|--------|
| 8301   | Impuesto diferido $[(70.000 - 1.750) \times 30\%]$ | 20.475 |        |
| 479    | Pasivos por diferencias temporarias imponibles     |        | 20.475 |

(31/12/08) **Transferencia a su correspondiente cuenta de patrimonio neto** de las cuentas asociadas de los grupos 8 y 9:

| Código | Cuenta   | Debe   | Haber  |
|--------|--|--------|--------|
| 940    | Ingresos por subvenciones oficiales de capital     | 70.000 |        |
| 8301   | Impuesto diferido                                  |        | 20.475 |
| 840    | Transferencia de subvenciones oficiales de capital |        | 1.750  |
| 130    | Subvenciones oficiales de capital                  |        | 47.775 |

De esta forma, podemos observar cómo el saldo de la cuenta de patrimonio neto que recoge la subvención pendiente de imputar al resultado tendrá descontado el efecto impositivo de su futura tributación.

2. El 30/06/08 la sociedad «X» recibe una donación no reintegrable de un elemento de transporte cuyo valor razonable es de 40.000 euros, estimándole una vida útil de 4 años y un valor residual nulo. El tipo impositivo aplicable es del 30 por 100.

(30/06/08) **Valoración inicial.** Como la donación es de carácter no monetario, el bien recibido se reconoce inicialmente por su valor razonable.

| Código | Cuenta                                      | Debe   | Haber  |
|--------|---|--------|--------|
| 218    | Elementos de transporte                     | 40.000 |        |
| 941    | Ingresos de donaciones y legados de capital |        | 40.000 |

(31/12/08) **Amortizamos** los 6 meses correspondientes:

| Código | Cuenta   | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 681    | Amortización del inmovilizado material $[(40.000/4) \times \frac{1}{2}]$ | 5.000 |       |
| 2818   | Amortización acumulada de elementos de transportes                       |       | 5.000 |

(31/12/08) **Imputación de la donación** a la cuenta de resultados en proporción a la amortización:

| Código | Cuenta  | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 841    | Transferencia de donaciones y legados de capital $[(40.000/4) \times \frac{1}{2}]$    | 5.000 |       |
| 746    | Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio |       | 5.000 |

(31/12/08) **Efecto impositivo.** La donación recibida será una ganancia contable (la mayor parte en el patrimonio neto y la parte que se correlaciona con la amortización en la cuenta de resultados) y también una ganancia fiscal que debe tributar en el ejercicio de su obtención, por lo que no habrá diferencia temporaria. En este caso tendremos un impuesto corriente asociado a la parte de subvención reconocida en el resultado (5.000 €) y otro impuesto corriente asociado a la subvención que se quedará en el patrimonio neto (35.000 €):

| Código | Cuenta  | Debe   | Haber  |
|--------|---|--------|--------|
| 6300   | Impuesto corriente [5.000 × 30%]  | 1.500  |        |
| 8300   | Impuesto corriente [35.000 × 30%]   | 10.500 |        |
| 4752   | H. <sup>a</sup> P. <sup>a</sup> , acreedora por Impuesto sobre Sociedades |        | 12.000 |

(31/12/08) **Transferencia a cuentas de patrimonio neto** de las cuentas de los grupos 8 y 9:

| Código | Cuenta   | Debe   | Haber  |
|--------|--|--------|--------|
| 941    | Ingresos de donaciones y legados de capital      | 40.000 |        |
| 841    | Transferencia de donaciones y legados de capital |        | 5.000  |
| 8300   | Impuesto corriente                               |        | 10.500 |
| 131    | Donaciones y legados de capital                  |        | 24.500 |

Nuevamente, podemos observar cómo el saldo de la cuenta de patrimonio neto recogerá la donación pendiente de imputar al resultado con el efecto del Impuesto sobre Sociedades descontado y, a su vez, pagado.

#### 2.4. Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.

Una de las novedades del PGC es la nueva categoría de inmovilizado denominada activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta que, paradójicamente, se consideran activo corriente, de la misma forma que los pasivos vinculados serán pasivos corrientes. Y es que se trata de inmovilizados, cuya inversión no pretende su uso continuado en la explotación de la empresa, sino su recuperación a través de su venta en el corto plazo, bien de forma individual en el caso de los activos no corrientes, bien en bloque en el caso de los grupos enajenables.

Según la norma 6.<sup>a</sup> de elaboración de las cuentas anuales (balance), cuando la empresa tenga elementos patrimoniales clasificados como «Activos no corrientes mantenidos para la venta» o como «Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta», cuyos cambios de valoración deban registrarse directamente en el patrimonio neto, se creará el epígrafe específico «Activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta» dentro de la subagrupación A-2 «Ajustes por cambios de valor» del patrimonio neto del balance normal. En estos casos, también establece la norma 8.<sup>a</sup> de elaboración del estado de cambios en el patrimonio neto que se creará el epígrafe específico «Activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta» dentro de las agrupaciones B. «Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto» y C. «Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias», del estado de ingresos y gastos reconocidos.

##### 2.4.1. Activos no corrientes mantenidos para la venta.

El punto 1 de la NRV 7.<sup>a</sup> establece que los activos no corrientes mantenidos para la venta deben cumplir los siguientes requisitos:

- a) Debe estar disponible en las condiciones actuales para su venta inmediata, sujeto a los términos usuales y habituales para su venta.
- b) Su venta ha de ser altamente probable concurriendo una serie de circunstancias (plan de venta, negociación activa y adecuada, venta antes de un año y seguridad en la venta).

Para su contabilización se utilizarán las cuentas del subgrupo 58. *Activos no corrientes mantenidos para la venta y activos y pasivos asociados* y su valoración a partir de que se clasifiquen con tal será por el menor importe entre su valor contable y su valor razonable menos los costes de venta. Como no se utilizan no se amortizan, pero sí se tienen que dotar las oportunas correcciones valorativas para que el valor contable no exceda del valor razonable menos los costes de venta.

Cuando se dejen de cumplir los requisitos para ser considerado un activo no corriente mantenido para la venta se reclasificará en la partida de balance que corresponda a su naturaleza y se valorará por el menor importe entre:

- Su valor contable anterior a su calificación como mantenido para la venta, ajustado por las amortizaciones y correcciones de valor que le hubiesen correspondido de no haberse clasificado en esta categoría.
- Su importe recuperable.

Cualquier diferencia que pueda surgir se registrará en la cuenta de pérdidas y ganancias según su naturaleza.

No obstante, el criterio valorativo expuesto con anterioridad no es aplicable a determinados activos para los que se seguirán aplicando sus normas específicas. Estos activos son:

| Activo   | NRV que se le aplica  |
|--|---|
| Activos por impuesto diferido  | 13. <sup>a</sup> Impuesto sobre beneficios                  |
| Activos procedentes de retribuciones a los empleados   | 16. <sup>a</sup> Pasivos por retribuciones l.p. al personal |
| Activos financieros (excepto inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas) | 9. <sup>a</sup> Instrumentos financieros                    |

Por lo tanto, los activos financieros disponibles para la venta que se clasifiquen como activos no corrientes mantenidos para la venta serán los únicos cuyas variaciones de valor deben ser imputadas directamente en el patrimonio neto de la empresa a través de los grupos 8 y 9.

De esta forma, cuando un activo financiero disponible para la venta cumpla con los requisitos establecidos en la NRV 7.<sup>a</sup> para ser considerado activo no corriente mantenido para la venta, se reclasificará en la cuenta 582. *Inversiones financieras*. Por otro lado, el saldo de la cuenta 133. *Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta*, que representa los cambios de valor reconocidos previamente, también deberá ser traspasado a la cuenta 136. *Ajustes por valoración en*

*activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.* Los ingresos y gastos originados por las variaciones en el valor razonable de estos activos se imputarán directamente en el patrimonio neto a través de las siguientes cuentas:

- *860. Pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta:* se utilizará cuando el cambio de valor provoque un ajuste negativo en la valoración.
- *960. Beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta:* se utilizará cuando el cambio de valor provoque un ajuste positivo en la valoración.

Cuando se produzca la enajenación, las cuentas que se utilizarán para traspasar los resultados a la cuenta de pérdidas y ganancias serán las siguientes:

- *862. Transferencia de beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta:* se utilizará, cuando el resultado de la venta sea positivo, para traspasar las variaciones de valor acumuladas en el patrimonio neto y generadas en ejercicios anteriores a la venta, con abono a la cuenta *7632. Beneficios de disponibles para la venta.*
- *962. Transferencia de pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta:* esta cuenta se utilizará, cuando el resultado de la venta sea negativo, para traspasar las variaciones de valor acumuladas en el patrimonio neto y generadas en ejercicios anteriores a la venta, con cargo a la cuenta *6632. Pérdidas de disponibles para la venta.*

#### *2.4.2. Grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.*

Un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta es el conjunto de activos y pasivos directamente asociados con intención de ser vendido en una única transacción, de forma conjunta. La NRV 7.<sup>a</sup> indica que cualquier activo y su pasivo asociado podrá formar parte de un grupo enajenable, aunque dicho activo no esté calificado como no corriente, siempre que se vayan a enajenar de forma conjunta.

Todos los elementos que formen parte de un grupo enajenable mantenido para la venta, en el momento en que cumplan los requisitos para ser considerados como tal, serán reconocidos en las cuentas correspondientes del subgrupo 58. *Activos no corrientes mantenidos para la venta y activos y pasivos asociados.*

Para valorar los grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta se aplicarán las mismas reglas del apartado anterior, es decir, el grupo de elementos será valorado de forma conjunta por el menor importe entre su valor contable y su valor razonable menos los costes de venta. En el caso de que se deba registrar una corrección valorativa por deterioro del valor, se reducirá el valor contable de los activos no corrientes del grupo siguiendo el criterio de reparto establecido en el apartado 2.2 de la norma relativa al inmovilizado material.

Tal y como sucede con los activos no corrientes mantenidos para la venta, los activos y pasivos asociados que se exceptúan de aplicar la NRV 7.<sup>a</sup> se valorarán conforme a lo establecido en la norma específica que les sea de aplicación, como sucede, entre otros casos, con los activos financieros disponibles para la venta.

Asimismo, todos los activos financieros disponibles para la venta que formen parte de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta se reclasificarán en la cuenta 582. *Inversiones financieras*. Del mismo modo, el saldo acumulado por las variaciones de valor reconocidas previamente en el patrimonio neto de la empresa deberá ser reclasificado en la cuenta 136. *Ajustes por valoración en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta*. El resto del tratamiento contable, en el que intervienen los grupos 8 y 9, es análogo al descrito anteriormente en el apartado de activos no corrientes mantenidos para la venta.

Como ejemplo, supongamos que el 01/07/08 la sociedad «X» adquiere 700 acciones de la sociedad «Y» a 50 euros por acción. Además, desembolsa 200 euros en concepto de comisiones y corretajes. Inicialmente, como quiere disponer de estas acciones en cualquier momento y no tiene previsto venderlas en un corto plazo, las clasifica como activos financieros disponibles para la venta.

A 31/12/08 la cotización de las acciones de «Y» es de 52 euros por acción.

El 15/12/09 la sociedad decide vender estas acciones a corto plazo. Como su venta es altamente probable y las acciones están disponibles para su venta inmediata, la sociedad opta por clasificarlas como un activo no corriente mantenido para la venta. En esa misma fecha, las acciones cotizan a 55 euros por acción.

A 31/12/09 la cotización de las acciones de «Y» es de 51 euros por acción. Tipo impositivo del 30 por 100.

(01/07/08) Valoración inicial a valor razonable:

| Código | Cuenta  | Debe   | Haber  |
|--------|---|--------|--------|
| 250    | Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio<br>(700 × 50 + 200) | 35.200 |        |
| 57     | Tesorería   |        | 35.200 |

(31/12/08) Valoración posterior registrando el cambio de valor en el patrimonio neto:

| Código | Cuenta   | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 250    | Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio<br>(700 × 52 – 35.200) | 1.200 |       |
| 900    | Beneficios en activos financieros disponibles para la venta                                |       | 1.200 |

(31/12/08) **Efecto impositivo.** Hay una ganancia contable en el patrimonio neto de 1.200 euros que no será incluida en la base imponible hasta el ejercicio de la venta, por lo que se produce una diferencia temporaria:

| Código | Cuenta   | Debe | Haber |
|--------|--|------|-------|
| 8301   | Impuesto diferido (1.200 × 30%)                | 360  |       |
| 479    | Pasivos por diferencias temporarias imponibles |      | 360   |

(31/12/08) Imputación al patrimonio neto de las cuentas de los grupos 8 y 9:

| Código | Cuenta  | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 900    | Beneficios en activos financieros disponibles para la venta             | 1.200 |       |
| 8301   | Impuesto diferido   |       | 360   |
| 133    | Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta |       | 840   |

De esta forma, al cierre del ejercicio, los saldos de las cuentas relacionadas con los activos financieros disponibles para la venta serán los siguientes:

| Código | Cuenta  | Importe |
|--------|---|---------|
| 250    | Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio<br>(35.200 + 1.200) | 36.400  |
| 133    | Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta                 | 840     |
| 479    | Pasivos por diferencias temporarias imponibles  | 360     |

(15/12/09) **Valoración posterior.** Antes de reclasificar estos activos como no corrientes mantenidos para la venta, se registra en el patrimonio neto la variación de valor:

| Código | Cuenta   | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 250    | Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio<br>(700 × 55 – 36.400) | 2.100 |       |
| 900    | Beneficios en activos financieros disponibles para la venta                                |       | 2.100 |

(15/12/09) **Efecto impositivo** e imputación al patrimonio neto:

| Código | Cuenta  | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 8301   | Impuesto diferido (2.100 × 30%)   | 630   |       |
| 900    | Beneficios en activos financieros disponibles para la venta             | 2.100 |       |
| 479    | Pasivos por diferencias temporarias imponibles                          |       | 630   |
| 8301   | Impuesto diferido   |       | 630   |
| 133    | Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta |       | 1.470 |

(15/12/09) **Reclasificación** del activo financiero disponible para la venta a activo no corriente mantenido para la venta y de las cuentas de patrimonio neto:

| Código | Cuenta  | Debe   | Haber  |
|--------|---|--------|--------|
| 582    | Inversiones financieras   | 38.500 |        |
| 133    | Ajustes por valoración en activos disponibles para la venta   | 2.310  |        |
| 250    | Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio                                   |        | 38.500 |
| 136    | Ajuste valoración en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta |        | 2.310  |

(31/12/09) Al cierre, por la variación de valor desde la reclasificación y su efecto impositivo:

| Código | Cuenta   | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 860    | Pérdidas activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta ( $700 \times 51 - 38.500$ ) | 2.800 |       |
| 479    | Pasivos por diferencias temporarias imponibles ( $2.800 \times 30\%$ )   | 840   |       |
| 582    | Inversiones financieras  |       | 2.800 |
| 8301   | Impuesto diferido  |       | 840   |

(31/12/09) Imputación al patrimonio neto de las cuentas de los grupos 8 y 9:

| Código | Cuenta   | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 8301   | Impuesto diferido  | 840   |       |
| 136    | Ajuste valoración en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta | 1.960 |       |
| 860    | Pérdidas activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta              |       | 360   |

De esta forma, al cierre del ejercicio, los saldos de las cuentas relacionadas con los activos no corrientes mantenidos para la venta quedarán de la siguiente manera:

| Código | Cuenta   | Importe |
|--------|--|---------|
| 250    | Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio<br>( $36.400 + 2.100 - 38.500$ )                           | 0       |
| 582    | Inversiones financieras ( $38.500 - 2.800$ )   | 35.700  |
| 133    | Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta<br>( $840 + 1.470 - 2.310$ )                           | 0       |
| 136    | Ajustes por valoración en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta ( $2.310 - 1.960$ ) | 350     |
| 479    | Pasivos por diferencias temporarias imponibles ( $360 + 630 - 840$ )   | 150     |

### 3. EL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

El ECPN debe ser elaborado por todas las empresas y está compuesto por dos documentos:

- A) El estado de gastos e ingresos reconocidos.
- B) El estado total de cambios en el patrimonio neto.

No obstante, además de existir un modelo abreviado, con algunos detalles menos que el modelo normal, en el caso de las pymes se prescinde del estado de gastos e ingresos reconocidos.

#### **A) El estado de ingresos y gastos reconocidos.**

Recoge el resultado de los gastos e ingresos contabilizados a través de los grupos 6 y 7, que forman parte de la cuenta de pérdidas y ganancias (apartado A), y los que se contabilizan a través de los grupos 8 y 9, que se imputan directamente en el patrimonio neto (apartado B con 5 subapartados). Además, se informa de las transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias de aquellos gastos e ingresos que previamente se han imputado al patrimonio neto (apartado C con 4 subapartados). En estos dos últimos apartados se informa del importe bruto de los ingresos y gastos del patrimonio neto, mostrándose el detalle del efecto impositivo en su último subapartado.

La suma de los tres apartados (A + B + C) representará el resultado total de ingresos y gastos reconocidos, cifra que se incorporará a su vez en el segundo documento, el estado total de cambios en el patrimonio neto.

#### **B) El estado total de cambios en el patrimonio neto.**

Informa detalladamente de todos los cambios habidos en el patrimonio neto en los dos últimos ejercicios derivados de:

- El total de los ingresos y gastos reconocidos.
- Las variaciones originadas por transacciones procedentes de los socios.
- Las restantes variaciones en el patrimonio neto.
- Los ajustes de patrimonio neto debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.

Se trata de una tabla donde las partidas que integran el patrimonio neto del balance aparecen situadas en columnas. Los saldos iniciales y finales de los dos últimos ejercicios estarán recogidos mediante filas, además de los conceptos que han originado las modificaciones de las columnas. En el caso de que existan correcciones de errores o cambios en criterios contables imputables en un ejercicio anterior, se reconocerán en las filas situadas entre los saldos finales y los iniciales, de tal forma que el saldo inicial del ejercicio siguiente figure por el importe correcto. A diferencia de los demás documentos que forman parte de las cuentas anuales, no incluye una columna en la que deban reflejarse las notas que explican cada partida en la memoria.

También debemos destacar las siguientes normas de elaboración de este estado contable (3.<sup>a</sup> parte del PGC norma 8.<sup>a</sup> punto 2):

- El resultado correspondiente a un ejercicio se traspasará en el ejercicio siguiente a la columna de resultados de ejercicios anteriores.
- La aplicación que en un ejercicio se realiza del resultado del ejercicio anterior se reflejará en:
  - La partida 4. *Distribución de dividendos* del epígrafe B.II o D.II *Operaciones con socios o propietarios*.
  - El epígrafe B.III o D.III *Otras variaciones del patrimonio neto*, por las restantes aplicaciones que supongan reclasificaciones de partidas de patrimonio neto.

#### 4. EL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO EN LAS PYMES

Las empresas consideradas pymes desde el punto de vista contable y que por tanto pueden aplicar el PGC específico sólo tienen que elaborar el segundo documento del ECPN. Esto se debe a la inexistencia de los grupos 8 y 9 en el PGC de pymes, cuyos movimientos son los que se resumen en el primero de los documentos. En consecuencia, el estado total de cambios en el patrimonio neto (segundo documento) es similar al abreviado, pero teniendo en cuenta que la fila I de los apartados C y E *Total ingresos y gastos reconocidos* se sustituye por *Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias* y que en el apartado II. se incorporan los *Ingresos y gastos reconocidos en patrimonio neto*.

Pero, ¿qué ingresos y gastos puede reconocer una pyme directamente en el patrimonio neto? Básicamente dos:

- Las subvenciones, donaciones y legados recibidos, en cuanto a ingresos.
- Los gastos de constitución y de ampliación de capital, en cuanto a gastos.

En ambos casos, como no se dispone de los grupos 8 y 9, se llevarán directamente a su correspondiente cuenta de patrimonio neto, de la misma forma que hemos visto para los gastos de constitución en el PGC normal, descontando también de estas cuentas su correspondiente efecto impositivo.

#### 5. SUPUESTO PRÁCTICO COMPLETO DE ELABORACIÓN DEL ECPN

La sociedad «F, SA» se constituye el 2 de enero de 2008, produciéndose a lo largo del ejercicio los siguientes hechos:

1. Para su constitución se emiten 6.000 acciones con un valor nominal de 10 euros/acción, que son desembolsadas en su totalidad por los accionistas.

2. Los gastos derivados de la constitución de la sociedad ascienden a 3.000 euros.
3. El 01/03/08 se adquieren 1.000 acciones de la sociedad «Z, SA» a 20 euros/acción. La sociedad considera esta inversión como disponible para la venta. A 31/12/08 la cotización de estas acciones es de 24 euros/acción.
4. El 30/09/08 se reparte un dividendo a cuenta de 1 euros/acción.
5. El 30/12/08 recibe la donación de una máquina cuyo valor razonable es de 5.000 euros. Se le estima una vida útil de 10 años y un valor residual nulo.
6. El resultado contable antes de impuestos ha sido el siguiente:

|                    |               |
|--------------------|---------------|
| Ingresos (grupo 7) | 260.000       |
| Gastos (grupo 6)   | (200.000)     |
| <b>RCAI</b>        | <b>60.000</b> |

Durante el **ejercicio 2009** se producen los siguientes hechos:

7. La distribución del resultado es la siguiente:

|                      |     |
|----------------------|-----|
| Reserva legal        | 10% |
| Reservas voluntarias | 30% |
| Dividendos           | 50% |
| Remanente            | 10% |

8. El 01/04/09 se realiza una ampliación de capital social de 6.000 acciones con un valor nominal de 10 euros/acción y una prima de emisión de 4 euros/acción.
9. El 30/06/09 se recibe una subvención oficial de capital de 10.000 euros vinculada a la adquisición de unas instalaciones técnicas valoradas en 20.000 euros (vida útil 5 años).
10. El 30/10/09 se venden las acciones de «Z, SA» a 27 euros/acción.
11. El resultado contable antes de impuestos ha sido el siguiente:

|                    |                |
|--------------------|----------------|
| Ingresos (grupo 7) | 400.000        |
| Gastos (grupo 6)   | (300.000)      |
| <b>RCAI</b>        | <b>100.000</b> |

El tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades en ambos ejercicios es del 30 por 100.

Solución del ejercicio 2008:

(02/01/08) Por la constitución de la sociedad:

1.

| Código | Cuenta         | Debe   | Haber  |
|--------|----------------|--------|--------|
| 57     | Tesorería      | 60.000 |        |
| 100    | Capital social |        | 60.000 |

(02/01/08) Por los gastos derivados de la constitución de la sociedad:

2.

| Código | Cuenta  | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 113    | Reservas voluntarias  | 3.000 |       |
| 4752   | H. <sup>a</sup> P. <sup>a</sup> , acreedora por Impuesto sobre Sociedades | 900   |       |
| 57     | Tesorería   |       | 3.000 |
| 113    | Reservas voluntarias (3.000 × 30%)  |       | 900   |

(01/03/08) Por la adquisición de las acciones de «F, SA»:

| Código | Cuenta  | Debe   | Haber  |
|--------|---|--------|--------|
| 250    | Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio | 20.000 |        |
| 57     | Tesorería   |        | 20.000 |

(31/12/08) Por la valoración de los activos financieros disponibles para la venta a valor razonable:

3.

| Código | Cuenta  | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 250    | Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio     | 4.000 |       |
| 8301   | Impuesto diferido (4.000 × 30%)   | 1.200 |       |
| 900    | Beneficios en activos financieros disponibles para la venta             | 4.000 |       |
| 900    | Beneficios en activos financieros disponibles para la venta             |       | 4.000 |
| 479    | Pasivos por diferencias temporarias imponibles                          |       | 1.200 |
| 8301   | Impuesto diferido   |       | 1.200 |
| 133    | Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta |       | 2.800 |

(30/09/08) Por el dividendo a cuenta entregado:

4.

| Código | Cuenta   | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 557    | Dividendo activo a cuenta (6.000 accs. × 1 €/acción) | 6.000 |       |
| 57     | Tesorería  |       | 6.000 |

(30/12/08) Por la donación de capital recibida:

5.

| Código | Cuenta  | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 213    | Maquinaria  | 5.000 |       |
| 8300   | Impuesto corriente (50.000 × 30%)   | 1.500 |       |
| 941    | Ingresos de donaciones y legados de capital                               | 5.000 |       |
| 941    | Ingresos de donaciones y legados de capital                               |       | 5.000 |
| 4752   | H. <sup>a</sup> P. <sup>a</sup> , acreedora por Impuesto sobre Sociedades |       | 1.500 |
| 8300   | Impuesto corriente  |       | 1.500 |
| 131    | Donaciones y legados de capital   |       | 3.500 |

(31/12/08) Por el impuesto sobre beneficios:

|  |               |
|--|---------------|
| <b>Resultado contable</b>                    | <b>60.000</b> |
| + Ajuste fiscal positivo (donación)          | + 5.000       |
| – Ajuste fiscal negativo (gts. constitución) | – 3.000       |
| <b>Base imponible</b>                        | <b>62.000</b> |
| × tipo de gravamen                           | × 30%         |
| <b>Líquido a ingresar</b>                    | <b>18.600</b> |

De los 18.600 euros a pagar, ya se ha contabilizado el efecto impositivo de los gastos de constitución (900 € a pagar menos) y de la subvención (1.500 € a pagar), por lo que el impuesto corriente que falta por contabilizar será el correspondiente al resultado contable:

6.

| Código | Cuenta  | Debe   | Haber  |
|--------|---|--------|--------|
| 6300   | Impuesto corriente (60.000 × 30%)   | 18.000 |        |
| 4752   | H. <sup>a</sup> P. <sup>a</sup> , acreedora por Impuesto sobre Sociedades |        | 18.000 |

De esta forma, el saldo de la cuenta 4752 será:  $18.000 + 1.500 - 900 = 18.600$  euros

Si previamente no hubiésemos contabilizado los efectos impositivos de los gastos de constitución y de la donación, podríamos haber contabilizado el Impuesto sobre Sociedades de forma conjunta de la siguiente forma:

| Código | Cuenta  | Debe   | Haber  |
|--------|---|--------|--------|
| 6300   | Impuesto corriente (60.000 × 30%)                                       | 18.000 |        |
| 8300   | Impuesto corriente [(50.000 × 30%) de la donación]                      | 1.500  |        |
| 4752   | H. <sup>a</sup> P. <sup>a</sup> acreedora por Impuesto sobre Sociedades |        | 18.600 |
| 113    | Reservas voluntarias [(3.000 × 30%) de los gastos de constit.]          |        | 900    |

El resultado contable después de impuestos quedará:  $60.000 - 18.000 = 42.000$

*Solución del ejercicio 2009:*

(02/01/09) Por la distribución del resultado:

7.

| Código | Cuenta                    | Debe   | Haber  |
|--------|---------------------------|--------|--------|
| 129    | Resultado del ejercicio   | 42.000 |        |
| 112    | Reserva legal             |        | 4.200  |
| 113    | Reservas voluntarias      |        | 12.600 |
| 120    | Remanente                 |        | 4.200  |
| 557    | Dividendo activo a cuenta |        | 6.000  |
| 526    | Dividendo activo pagar    |        | 15.000 |

(01/04/09) Por la ampliación de capital:

8.

| Código | Cuenta                       | Debe   | Haber  |
|--------|------------------------------|--------|--------|
| 57     | Tesorería [6.000 × (10 + 4)] | 84.000 |        |
| 100    | Capital social               |        | 60.000 |
| 100    | Prima de emisión             |        | 24.000 |

(30/06/09) Por la subvención oficial de capital recibido y por la adquisición de las instalaciones técnicas:

9.

| Código | Cuenta   | Debe   | Haber  |
|--------|--|--------|--------|
| 212    | Instalaciones técnicas                         | 20.000 |        |
| 57     | Tesorería                                      |        | 10.000 |
| 940    | Ingresos por subvenciones oficiales de capital |        | 10.000 |

(31/12/09) Por la amortización de las instalaciones técnicas y el traspaso a resultados de la subvención oficial de capital:

9.

| Código | Cuenta  | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 681    | Amortización de inmovilizado material $[(20.000/5) \times \frac{1}{2}]$               | 2.000 |       |
| 840    | Transferencia de subvenciones oficiales de capital $[(10.000/5) \times \frac{1}{2}]$  | 1.000 |       |
| 2812   | Amortización acumulada de instalaciones técnicas                                      |       | 2.000 |
| 746    | Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio |       | 1.000 |

(31/12/09) Por la contabilización del efecto impositivo de la subvención:

9.

| Código | Cuenta   | Debe   | Haber |
|--------|--|--------|-------|
| 8301   | Impuesto diferido $[(10.000 - 1.000) \times 30\%]$ | 2.700  |       |
| 940    | Ingresos por subvenciones oficiales de capital     | 10.000 |       |
| 479    | Pasivos por diferencias temporarias imponibles     |        | 2.700 |
| 8301   | Impuesto diferido                                  |        | 2.700 |
| 840    | Transferencia de subvenciones oficiales de capital |        | 1.000 |
| 130    | Subvenciones oficiales de capital                  |        | 6.300 |

(30/10/09) Por la venta de las acciones de «Z, SA» y la imputación al resultado de la revalorización del ejercicio anterior:

10.

| Código | Cuenta   | Debe   | Haber  |
|--------|--|--------|--------|
| 57     | Tesorería $(1.000 \times 27)$  | 27.000 |        |
| 802    | Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta | 4.000  |        |
| 479    | Pasivos por diferencias temporarias imponibles                               | 1.200  |        |
| 8301   | Impuesto diferido  | 1.200  |        |
| 133    | Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta      | 2.800  |        |
| 250    | Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio          |        | 24.000 |
| 7663   | Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda             |        | 3.000  |
| 7632   | Beneficios de disponible para la venta                                       |        | 4.000  |
| 8301   | Impuesto diferido $(4.000 \times 30\%)$                                      |        | 1.200  |
| 802    | Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta |        | 4.000  |

(31/12/09) Por la amortización de la maquinaria y el traspaso a resultados de la parte de donación asociada:

11.

| Código | Cuenta  | Debe | Haber |
|--------|---|------|-------|
| 681    | Amortización del inmovilizado material (5.000/10)                                     | 500  |       |
| 841    | Transferencia de donaciones y legados de capital (5.000/10)                           | 500  |       |
| 6301   | Impuesto diferido (500 × 30%)   | 150  |       |
| 8301   | Impuesto diferido   | 150  |       |
| 131    | Donaciones y legados de capital   | 350  |       |
| 2813   | Amortización acumulada de maquinaria  |      | 500   |
| 746    | Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio |      | 500   |
| 8301   | Impuesto diferido   |      | 150   |
| 841    | Transferencia de donaciones y legados de capital                                      |      | 500   |

(31/12/08) Por el impuesto sobre beneficios:

|                                     |                |
|-------------------------------------|----------------|
| <b>Resultado contable</b>           | <b>100.000</b> |
| – Ajuste fiscal negativo (donación) | – 500          |
| <b>Base imponible</b>               | <b>99.500</b>  |
| × tipo de gravamen                  | × 30%          |
| <b>Líquido a ingresar</b>           | <b>29.850</b>  |

12.

| Código | Cuenta  | Debe   | Haber  |
|--------|---|--------|--------|
| 6300   | Impuesto corriente  | 29.850 |        |
| 4752   | H. <sup>a</sup> P. <sup>a</sup> , acreedora por Impuesto sobre Sociedades |        | 29.850 |

Resultado contable después de impuestos:  $100.000 - (29.850 + 150) = 70.000$

De esta forma, en el balance final, el patrimonio neto de la empresa quedaría de la siguiente forma:

| Patrimonio neto y pasivo                                      | 2009           | 2008           |
|---|----------------|----------------|
| <b>A) PATRIMONIO NETO</b>                                     | <b>242.350</b> | <b>100.200</b> |
| <b>A-1) Fondos propios.</b>                                   | <b>232.900</b> | <b>93.900</b>  |
| <b>I. Capital.</b>  | <b>120.000</b> | <b>60.000</b>  |
| 1. Capital escriturado  | 120.000        | 60.000         |
| 2. Capital no exigido   |                |                |
| <b>II. Prima de emisión.</b>                                  | <b>24.000</b>  |                |
| <b>III. Reservas.</b>   | <b>14.700</b>  | <b>(2.100)</b> |
| 1. Legal y estatutarias.                                      | 4.200          |                |
| 2. Otras reservas.  | 10.500         | (2.100)        |
| <b>IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias)</b> |                |                |
| <b>V. Resultados de ejercicios anteriores.</b>                | <b>4.200</b>   |                |

.../...

|   |               |                |
|---|---------------|----------------|
| .../...   |               |                |
| 1. Remanente.   | 4.200         |                |
| 2. (Resultados negativos de ejercicios anteriores)        |               |                |
| <b>VI. Otras aportaciones de socios.</b>                  |               |                |
| <b>VII. Resultado del ejercicio.</b>                      | <b>70.000</b> | <b>42.000</b>  |
| <b>VIII. (Dividendo a cuenta).</b>                        |               | <b>(6.000)</b> |
| <b>IX. Otros instrumentos de patrimonio neto.</b>         |               |                |
| <b>A-2) Ajustes por cambios de valor.</b>                 |               | <b>2.800</b>   |
| <b>I. Activos financieros disponibles para la venta.</b>  |               | <b>2.800</b>   |
| <b>II. Operaciones de cobertura.</b>                      |               |                |
| <b>III. Otros.</b>  |               |                |
| <b>A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos.</b> | <b>9.450</b>  | <b>3.500</b>   |

A) Estado de ingresos y gastos reconocidos correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2009

| Estado de ingresos y gastos reconocidos   | 2009   | 2008                                     |
|---|--|--|
| <b>A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias</b>  | <b>(12) 70.000</b>                                     | <b>(6) 42.000</b>                        |
| <b>Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto</b>                                    |  |  |
| <b>I. Por valoración de instrumentos financieros</b>  |  | <b>4.000</b>                             |
| 1. Activos financieros disponibles para la venta  |  | <b>(3) 4.000</b>                         |
| 2. Otros ingresos/gastos  |  |  |
| <b>II. Por cobertura de flujos de efectivo</b>  |  |  |
| <b>III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos</b>  | <b>(9) 10.000</b>                                      | <b>(5) 5.000</b>                         |
| <b>IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes</b>                                       |  |  |
| <b>V. Por activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta</b>                    |  |  |
| <b>VI. Diferencias de conversión</b>  |  |  |
| <b>VII. Efecto impositivo</b>   | <b>(9) (3.000)</b>                                     | <b>(3) (1.200)</b><br><b>(5) (1.500)</b> |
| <b>B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (I+II+III+IV+V+VI+VII)</b> | <b>7.000</b>   | <b>6.300</b>                             |
| <b>Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias</b>   |  |  |
| <b>VIII. Por valoración de instrumentos financieros</b>   | <b>(4.000)</b>   |  |
| 1. Activos financieros disponibles para la venta  | <b>(10) (4.000)</b>                                    |  |
| 2. Otros ingresos/gastos  |  |  |
| <b>IX. Por cobertura de flujos de efectivo</b>  | <b>(9) (1.000)</b>                                     |  |
| <b>X. Subvenciones, donaciones y legados recibidos</b>  | <b>(11) (500)</b>                                      |  |
| <b>XI. Por activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta</b>                   |  |  |
| <b>XII. Diferencias de conversión</b>   |  |  |
| <b>XIII. Efecto impositivo</b>  | <b>(9) 300</b><br><b>(10) 1.200</b><br><b>(11) 150</b> |  |
| <b>C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VIII+IX+X+XI+XII+XIII)</b>            | <b>(3.850)</b>   | <b>0</b>                                 |
| <b>TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A+B+C)</b>   | <b>73.150</b>  | <b>48.300</b>                            |

| B) Estado total de cambios en el patrimonio neto correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2009 |                |               |                   |                                   |                                    |                         |                      |                              |   |                |
|--|----------------|---------------|-------------------|-----------------------------------|------------------------------------|-------------------------|----------------------|------------------------------|---|----------------|
|  | Capital        |               | Prima de emisión  | Reservas de ejercicios anteriores | Resultado de ejercicios anteriores | Resultado del ejercicio | Dividendo (a cuenta) | Ajustes por cambios de valor | Subvenciones donaciones y legados recibidos | TOTAL          |
|  | Escriturado    | No exigido    |                   |                                   |                                    |                         |                      |                              |   |                |
| <b>A. SALDO, FINAL DEL AÑO 2007</b>  |                |               |                   |                                   |                                    |                         |                      |                              |   |                |
| I. Ajustes por cambios de criterio 2007 y anteriores   |                |               |                   |                                   |                                    |                         |                      |                              |   |                |
| II. Ajustes por errores 2007 y anteriores  |                |               |                   |                                   |                                    |                         |                      |                              |   |                |
| <b>B. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 2008</b>  | <b>(1)</b>     | <b>60.000</b> |                   |                                   |                                    | <b>(6)</b>              |                      | <b>(3)</b>                   | <b>(5)</b>                                  | <b>60.000</b>  |
| I. Total ingresos y gastos reconocidos   |                |               |                   |                                   |                                    |                         |                      |                              |   | 48.300         |
| II. Operaciones con socios o propietarios  |                |               |                   |                                   |                                    |                         |                      |                              |   | (6.000)        |
| 4. (-) Distribución de dividendos  |                |               |                   |                                   |                                    |                         |                      |                              |   | (4) (6.000)    |
| III. Otras variaciones de patrimonio neto  |                |               |                   |                                   |                                    |                         |                      |                              |   | (2.100)        |
| <b>C. SALDO, FINAL DEL AÑO 2008</b>  | <b>60.000</b>  |               |                   | <b>(2.100)</b>                    | <b>42.000</b>                      | <b>42.000</b>           | <b>(6.000)</b>       | <b>2.800</b>                 | <b>3.500</b>                                | <b>100.200</b> |
| I. Ajustes por cambios de criterio 2008  |                |               |                   |                                   |                                    |                         |                      |                              |   |                |
| II. Ajustes por errores 2008   |                |               |                   |                                   |                                    |                         |                      |                              |   |                |
| <b>D. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 2009</b>  | <b>60.000</b>  |               |                   | <b>(2.100)</b>                    | <b>(6) 42.000</b>                  | <b>(12) 70.000</b>      | <b>(6.000)</b>       | <b>2.800</b>                 | <b>3.500</b>                                | <b>100.200</b> |
| I. Total ingresos y gastos reconocidos   |                |               |                   |                                   |                                    |                         |                      |                              |   |                |
| II. Operaciones con socios o propietarios  |                |               |                   |                                   |                                    |                         |                      |                              |   |                |
| I. Aumento de capital  |                |               | 24.000            |                                   |                                    |                         |                      |                              |   |                |
| 4. (-) Distribución de dividendos  | <b>(8)</b>     | <b>60.000</b> | <b>(8) 24.000</b> |                                   |                                    |                         |                      |                              |   |                |
| III. Otras variaciones de patrimonio neto  |                |               |                   |                                   |                                    |                         |                      |                              |   |                |
| <b>E. SALDO, FINAL DEL AÑO 2009</b>  | <b>120.000</b> |               | <b>24.000</b>     | <b>14.700</b>                     | <b>4.200</b>                       | <b>70.000</b>           | <b>0</b>             | <b>0</b>                     | <b>9.450</b>                                | <b>242.350</b> |
|  |                |               |                   |                                   |                                    |                         |                      |                              |   | 0              |

## 6. CONCLUSIONES

Con el nuevo estado de cambios en el patrimonio neto el método del efecto impositivo adquiere un protagonismo adicional debido a que las partidas incorporadas en este estado deben aparecer netas de impuestos.

Así ocurre entre otros con los gastos de constitución o ampliación de capital donde, al tratarse de un gasto reconocido en una cuenta de reservas, no se imputa en ninguna cuenta del grupo 8, de la misma forma que el efecto impositivo que supone su deducibilidad fiscal implica una reducción del gasto (incremento de reservas).

Otro caso habitual de imputación de ingresos en el patrimonio neto es el de las subvenciones, donaciones y legados recibidos. En las subvenciones, el reconocimiento del ingreso en el patrimonio neto y su diferimiento fiscal hasta el momento de su imputación a la cuenta de resultados origina un pasivo por diferencias temporarias imponibles, mientras que en las donaciones, al tributar el ejercicio de su obtención, su imputación al patrimonio neto debe descontar dicho efecto.

En el caso de los activos financieros disponibles para la venta, las variaciones de valor que suponen la aplicación del valor razonable también deben imputarse al patrimonio neto, mientras que no tributarán hasta su venta, por lo que surgirá un activo o pasivo por impuesto diferido que no revertirá hasta ese momento. Además, este tipo de inversiones financieras puede estar incluido en la nueva masa patrimonial de activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta, cuya valoración sigue los mismos criterios aunque, en este caso, la empresa debe tener intención de venderlos en el corto plazo.

Finalmente, debemos tener presente que en las pymes, aunque prescindiendo en todo caso de los grupos 8 y 9, también deben realizar el estado de cambios en el patrimonio neto descontando el efecto impositivo del Impuesto sobre Sociedades, afectándoles como gasto en el patrimonio neto los de constitución y ampliación de capital y como ingreso el caso de las subvenciones, donaciones y legados recibidos.

# Bibliografía

- ARIMANY SERRAT, N. [2008]: «Estado de cambios en el patrimonio neto en el Nuevo PGC. Una aplicación práctica», *Técnica Contable*, vol. 60, n.º 705, págs. 78-85.
- [2009]: «El Estado de ingresos y gastos reconocidos. Una visión práctica», *Partida Doble*, n.º 209, págs. 12-23.
- BANEGAS OCHOVO, R. y MANZANEQUE LIZANO, M. [2008]: «Estado de cambios en el Patrimonio Neto: Grupos 8 y 9», *Técnica Contable*, Vol. 60, n.º 706, 707 y 708, págs. 33-69, 80-113 y 35-57.
- LEY 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base a la normativa de la Unión Europea.
- MARTÍNEZ VARGAS, J. [2008]: «Contabilización de las subvenciones, donaciones y legados recibidos en el nuevo Plan General Contable», *RCyT. CEF*, n.º 302, mayo, págs. 147-136.
- NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 39, sobre Instrumentos Financieros, apartados 51 a 69.
- REAL DECRETO 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- REJÓN LÓPEZ, M. [2008]: «Los grupos 8 y 9 del nuevo PGC: funcionamiento y casos prácticos», *Partida Doble*, n.º 200, págs. 60-67.
- TORRE CANTALAPIEDRA, A. [2009]: «Estado de cambios en el Patrimonio Neto», *Técnica Contable*, n.º 718, págs. 22-30.