

# MONEDA EXTRANJERA. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO (NUEVO PGC)

MIGUEL ÁNGEL GÁLVEZ LINARES  
JAVIER ROMANO APARICIO  
*Profesores del CEF*

## **Extracto:**

**E**L presente artículo está dedicado al estudio de las normas de registro y valoración números 11.<sup>a</sup> y 12.<sup>a</sup> del PGC, sobre Moneda extranjera y el Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto General Indirecto Canario.

En la primera parte del artículo se analizan la valoración inicial de las transacciones en moneda extranjera así como la valoración posterior, prestando especial atención a aquellas partidas cuya valoración se realiza a valor razonable. Por último se hace un análisis de los procesos de conversión de estados financieros presentados en moneda extranjera.

La segunda parte del trabajo está dedicada al análisis de la contabilización del IVA, IGIC y otros impuestos indirectos a partir de los criterios del PGC de 2007.

**Palabras clave:** nuevo PGC, moneda extranjera, IVA e IGIC.

# Sumario

1. La moneda extranjera.
  - 1.1. Introducción.
  - 1.2. Transacciones en moneda extranjera.
    - 1.2.1. Valoración inicial.
    - 1.2.2. Valoración posterior.
  - 1.3. Conversión de las cuentas anuales a la moneda de presentación.
  - 1.4. Información a revelar en la memoria de las cuentas anuales.
2. Impuesto sobre el Valor Añadido.
  - 2.1. Introducción.
  - 2.2. Cuentas desarrolladas para la contabilización del IVA.
  - 2.3. IVA soportado.
    - 2.3.1. IVA soportado deducible.
    - 2.3.2. IVA soportado no deducible.
    - 2.3.3. Autoconsumo.
  - 2.4. IVA repercutido.
    - 2.4.1. Caso general. Modificaciones de la base imponible.
    - 2.4.2. Intereses por aplazamiento.
  - 2.5. Impuesto General Indirecto Canario.

## 1. LA MONEDA EXTRANJERA

### 1.1. Introducción.

El tratamiento de las operaciones realizadas en moneda extranjera viene recogido en la norma 11.<sup>a</sup> del PGC 07. Esta norma resulta de aplicación a:

1. La contabilización de transacciones y saldos en moneda extranjera.
2. La conversión de las cuentas anuales a la moneda de presentación, cuando la moneda funcional sea distinta del euro.

A diferencia del PGC de 1990, el PGC 07 admite la posibilidad de que la contabilidad se lleve realizando las anotaciones en una moneda distinta del euro. En cualquier caso, sea el euro u otra divisa, la moneda en la que se realicen las anotaciones contables recibe el nombre de moneda funcional.

El propio PGC define la moneda funcional como la moneda del entorno económico principal en el que opera la empresa. Presumiéndose, salvo prueba en contrario, que la moneda funcional de las empresas domiciliadas en España es el euro, pero admitiendo la posibilidad, como ya ha quedado dicho, de que no sea así, y de que una empresa española pueda operar en un entorno en el que la moneda habitual en las transacciones no sea el euro. Tal hecho ocurre, por ejemplo, en empresas que operan en el sector petrolífero en el que la mayoría de las transacciones se realizan en dólares.

Estas empresas aplicarán la norma 11.<sup>a</sup> para convertir sus cuentas anuales a euros ya que será en esta moneda, y no en la moneda funcional, en la que todas las empresas españolas deban presentar sus cuentas anuales.

Para reflejar las diferencias que se produzcan como consecuencia de las modificaciones en el tipo de cambio, el PGC ha incluido en el cuadro de cuentas hasta 7 cuentas frente a las 3 ya conocidas, recogidas por el PGC de 1990. Estas cuentas son:

### **668. Diferencias negativas de cambio.**

Pérdidas producidas por modificaciones del tipo de cambio en partidas monetarias denominadas en moneda distinta de la funcional.

Se cargará:

- a<sub>1</sub>) En cada cierre, por la pérdida de valoración de las partidas monetarias vivas a dicha fecha, con abono a las cuentas representativas de las mismas denominadas en moneda distinta de la funcional.
- a<sub>2</sub>) En el momento de baja, enajenación o cancelación del elemento patrimonial asociado a una diferencia de conversión negativa con abono a la cuenta 921.
- a<sub>3</sub>) Por la transferencia a la cuenta de Pérdidas y ganancias del importe negativo reconocido directamente en el patrimonio neto en las operaciones de cobertura en una inversión neta en un negocio en el extranjero con abono a la cuenta 913.
- a<sub>4</sub>) Cuando venzan o se cancelen anticipadamente las partidas monetarias, mediante entrega del efectivo en moneda distinta de la funcional, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

### **768. Diferencias positivas de cambio.**

Beneficios producidos por modificaciones del tipo de cambio en partidas monetarias denominadas en moneda distinta de la funcional.

Se abonará:

- a<sub>1</sub>) En cada cierre, por la ganancia de valoración de las partidas monetarias vivas a dicha fecha, con cargo a las cuentas representativas de las mismas denominadas en moneda distinta de la funcional.
- a<sub>2</sub>) En el momento de la baja, enajenación o cancelación del elemento patrimonial asociado a una diferencia de conversión positiva con cargo a la cuenta 821.
- a<sub>3</sub>) Por la transferencia a la cuenta de Pérdidas y ganancias del importe positivo reconocido directamente en el patrimonio neto en las operaciones de cobertura en una inversión neta en un negocio en el extranjero con cargo a la cuenta 813.
- a<sub>4</sub>) Cuando venzan o se cancelen anticipadamente las partidas monetarias, mediante entrega del efectivo en moneda distinta de la funcional, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

**820. Diferencias de conversión negativas.**

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará, por el efecto neto deudor derivado de la diferencia de valor de los activos y pasivos valorados en moneda funcional distinta a la de presentación, como consecuencia de la conversión a la moneda de presentación, con cargo y/o abono a las respectivas cuentas que representan dichos activos y pasivos.
- b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 135.

**821. Transferencia de diferencias de conversión positivas.**

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará, en el momento de baja, enajenación o cancelación del elemento patrimonial asociado, con abono a la cuenta 768.
- b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 135.

**920. Diferencias de conversión positivas.**

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará, por el efecto neto acreedor derivado de la diferencia de valor de los activos y pasivos valorados en moneda funcional distinta a la de presentación, como consecuencia de la conversión a la moneda de presentación, con cargo y/o abono a las respectivas cuentas del balance que representan dichos activos y pasivos.
- b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 135.

**921. Transferencia de diferencias de conversión negativas.**

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará, en el momento de baja, enajenación o cancelación del elemento patrimonial asociado, con cargo a la cuenta 668.
- b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 135.

### 135. Diferencias de conversión.

Diferencia que surge al convertir a la moneda de presentación 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.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

- a<sub>1</sub>) Al cierre del ejercicio, por los ingresos por diferencias de conversión, con cargo a la cuenta 920.
- a<sub>2</sub>) Al cierre del ejercicio, por la transferencia de diferencias de conversión negativas, con cargo a la cuenta 921.
- a<sub>3</sub>) Por el gasto por Impuesto sobre beneficios vinculado a la diferencia de conversión, con cargo a las cuentas del subgrupo 83.

b) Se cargará:

- b<sub>1</sub>) Al cierre del ejercicio, por los gastos por diferencias de conversión, con abono a la cuenta 820.
- b<sub>2</sub>) Al cierre del ejercicio, por la transferencia de diferencias de conversión positivas, con abono a la cuenta 821.
- b<sub>3</sub>) Por el gasto por Impuesto sobre beneficios vinculado a la diferencia de conversión, con abono a las cuentas del subgrupo 83.

### 1.2. Transacciones en moneda extranjera.

Una transacción en moneda extranjera es aquella cuyo importe se determina o exige su liquidación en una moneda distinta de la funcional. A modo de ejemplo cabe citar las operaciones típicas de compras de existencias que se liquidarán en moneda distinta del euro, obtención o concesión de un crédito a pagar o cobrar en moneda distinta del euro, adquisición de un elemento de inmovilizado en una moneda distinta del euro...

A efectos de tratamiento de estas transacciones la norma 11.<sup>a</sup> divide los distintos elementos patrimoniales que las componen en:

- a) Partidas monetarias: son el efectivo, así como los activos y pasivos que se vayan a recibir o pagar con una cantidad determinada o determinable de unidades monetarias. Se

incluyen, entre otros, los préstamos y partidas a cobrar, los débitos y partidas a pagar, y las inversiones en valores representativos de deuda que cumplan los requisitos anteriores.

- b) Partidas no monetarias: son los activos y pasivos que no se consideren partidas monetarias, es decir, que se vayan a recibir o pagar con una cantidad no determinada ni determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los inmovilizados materiales, inversiones inmobiliarias, el fondo de comercio y otros inmovilizados intangibles, las existencias, las inversiones en el patrimonio de otras empresas que cumplan los requisitos anteriores, los anticipos a cuenta de compras o ventas, así como los pasivos a liquidar mediante la entrega de un activo no monetario.

### *1.2.1. Valoración inicial.*

Toda transacción en moneda extranjera, ya sea una partida monetaria o una partida no monetaria, se convertirá, para su reflejo contable en moneda funcional (euro), aplicando al importe en moneda extranjera, el tipo de cambio de contado, es decir, el tipo de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata, entre ambas monedas, en la fecha de la transacción entendida como aquella en la que se cumplan los requisitos para su reconocimiento. Por tanto, vemos que el tratamiento es exactamente igual al establecido por la norma de valoración 14.<sup>a</sup> del PGC de 1990, aunque enunciado de distinta manera.

Como novedad, el PGC 07 incluye la posibilidad de aplicar un tipo de cambio medio de un período (como máximo mensual) para todas las operaciones que se realicen en dicho intervalo en la misma moneda. Esta posibilidad queda excluida cuando el tipo de cambio haya sufrido variaciones significativas durante el período de tiempo considerado.

No explica el borrador que debemos considerar como una variación significativa en el tipo de cambio, por lo que deberemos esperar a una aclaración por parte del ICAC que se realizará mediante resolución o consulta. A pesar de esto, consideramos que podemos estar en presencia de una variación significativa cuando se produzca una devaluación de la moneda considerada.

### *1.2.2. Valoración posterior.*

Al realizar una valoración posterior de los saldos de las operaciones realizadas en moneda extranjera el PGC 07 nos obliga a distinguir entre:

- Partidas monetarias.
- Partidas no monetarias.

1.2.2.1. Valoración de partidas monetarias.

Al cierre del ejercicio las partidas monetarias en moneda extranjera se valorarán aplicando el tipo de cambio vigente en dicha fecha. La novedad del PGC 07 reside en que las diferencias de cambio, tanto positivas como negativas, que se pongan de manifiesto al realizar esta nueva valoración se imputarán directamente a la cuenta de Pérdidas y ganancias. Este tratamiento está previsto únicamente para la tesorería en la normativa del PGC de 1990.

También se reconocerán en la cuenta de Pérdidas y ganancias las diferencias que se produzcan al liquidar los elementos patrimoniales puesto que estas diferencias ya estarán realizadas.

Veamos algún ejemplo práctico de aplicación.

**EJEMPLO 1:**

La sociedad «GIGONSA» abre una cuenta corriente en dólares ingresando 50.000 \$ al tipo de cambio de 1 \$ = 1 €. Esta sociedad adquiere un ordenador por 5.000 \$ pagando al contado. El tipo de cambio es de 1 \$ = 0,80 €.

Al cierre del ejercicio el tipo de cambio es de 1 \$ = 0,83 €.

- Apertura de la cuenta corriente:

50.000	<i>Bancos, moneda extranjera (573)</i>		
		a Bancos, c/c a la vista (572)	50.000
		(50.000 \$ × 1)	
		x	

- Adquisición del ordenador:

4.000	<i>Equipos para proceso de información (217)</i>		
	(5.000 \$ × 0,8)		
1.000	<i>Diferencias negativas de cambio (668)</i>	a Bancos, c/c a la vista (572)	5.000
		(5.000 × 1)	
		x	

En la adquisición del ordenador se han liquidado 5.000 \$ por lo que de acuerdo con la norma de valoración 11.<sup>a</sup> la diferencia se imputará a la cuenta de Pérdidas y ganancias.

.../...



.../...

- Cierre del ejercicio:

En este momento debemos valorar los 45.000 \$ de la cuenta corriente al tipo de cambio vigente al cierre, reconociendo la diferencia en el resultado del ejercicio tanto si es positiva como negativa.

7.650	<i>Diferencias negativas de cambio (668)</i> [45.000 × (0,83 – 1)]	a Bancos, moneda extranjera (573)	7.650
		x	

El ordenador adquirido será objeto de amortización y, en su caso, corrección por deterioro sobre el valor de 4.000 €.

**EJEMPLO 2:**

La sociedad «EUGINSA» adquiere mercaderías a crédito por 5.000 \$ siendo el tipo de cambio de contado 1 \$ = 0,95 €.

En el momento del pago el tipo de cambio es de 1 \$ = 0,97 €.

- Por la compra a crédito:

4.750	<i>Compras de mercaderías (600)</i> (5.000 × 0,95)	a Proveedores, moneda extranjera (4004)	4.750
		x	

- En el momento del pago:

4.750	<i>Proveedores, moneda extranjera (4004)</i>		
100	<i>Diferencias negativas de cambio (668)</i>	a Bancos, c/c a la vista (572)	4.850
		(5.000 × 0,97)	
		x	

.../...

.../...

Se puede observar, a la vista de los asientos realizados, que el tratamiento es idéntico al previsto por la norma de valoración 14.<sup>a</sup> del PGC de 1990, es decir, la diferencia, tanto positiva como negativa, se imputa al resultado del ejercicio en el momento del vencimiento de la operación.

**EJEMPLO 3:**

La sociedad «LIGASA» vende mercaderías por 10.000 \$ siendo el tipo de cambio de 1 \$ = 0,87 €.

Al cierre del ejercicio, el tipo de cambio es de 1 \$ = 0,90 €.

Al vencimiento el tipo de cambio resulta ser de 1 \$ = 0,87 €.

- Por la venta:

8.700	<i>Cientes, moneda extranjera (4304)</i>		
	(10.000 × 0,87)	<i>a Ventas de mercaderías (700)</i>	8.700
_____		x	_____

- Cierre del ejercicio:

300	<i>Cientes, moneda extranjera (4304)</i>		
		<i>a Diferencias positivas de cambio (768)</i>	300
	[10.000 × (0,90 – 0,87)]		
_____		x	_____

- Al vencimiento:

8.700	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>		
	(10.000 × 0,87)		
300	<i>Diferencias negativas de cambio (668)</i>		
		<i>a Cientes, moneda extranjera (4304)</i>	9.000
_____		x	_____

.../...

.../...

En este punto nos encontramos una de las diferencias entre el tratamiento establecido por el PGC de 1990 y el PGC 07. Para el PGC de 1990 existiría una diferencia no realizada que contabilizaríamos en la cuenta (136) Diferencias positivas de moneda extranjera y no imputaríamos al resultado hasta el vencimiento de la operación o bien, si la operación tuviera una duración de varios años, en la medida en que se reconocieran diferencias negativas.

Sin embargo, el PGC 07 nos obliga a imputar la diferencia que se produce al cierre del ejercicio, a la cuenta de Pérdidas y ganancias, ya que esta diferencia se ha producido en una partida monetaria.

**EJEMPLO 4:**

La sociedad «MADROÑO» concede el 1-10-2008 un crédito de 50.000 \$ a devolver en dos años por partes iguales. El tipo de interés es del 6% anual. El tipo de cambio el día de la operación es de 1 \$ = 0,85 €.

La evolución de los tipos de cambio es la siguiente:

31-12-2008: 1 \$ = 0,87 €.

01-10-2009: 1 \$ = 0,88 €.

- 1-10-2008.

Concesión del préstamo:

21.250	<i>Créditos a l/p (252)</i> (25.000 × 0,85)	
21.250	<i>Créditos a c/p (542)</i> (25.000 × 0,85)	
	<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>	42.500
_____ x _____		

- 31-12-2008.

Devengo de intereses y cálculo de la diferencia de cambio:

.../...

.../...

652,50	<i>Intereses a c/p de créditos</i> (547)		
		a	<i>Ingresos de créditos a l/p, otras empresas (76203)</i> (25.000 × 6% × 3/12 × 0,87)
			326,25
		a	<i>Ingresos de créditos a c/p, otras empresas (76213)</i>
			326,25
		x	_____
500	<i>Créditos a l/p (252)</i> [25.000 × (0,87 – 0,85)]		
500	<i>Créditos a c/p (542)</i> [25.000 × (0,87 – 0,85)]		
		a	<i>Diferencias positivas de cambio (768)</i>
			1.000
		x	_____

- 1-10-2009.

Cobro de intereses y de una parte del principal y reclasificación:

2.640	<i>Bancos, c/c a la vista</i> (572) (50.000 × 6% × 0,88)		
		a	<i>Ingresos de créditos a l/p, otras empresas (76203)</i> (25.000 × 6% × 9/12 × 0,88)
			990,00
		a	<i>Ingresos de créditos a c/p, otras empresas (76213)</i>
			990,00
		a	<i>Intereses a c/p de créditos (547)</i>
			652,50
		a	<i>Diferencias positivas de cambio (768)</i>
			7,50
		x	_____

La diferencia de cambio se ha producido por los intereses devengados en el ejercicio anterior y que habían sido contabilizados al tipo de cambio de 1 \$ = 0,87 €, mientras que en el momento del cobro el tipo de cambio es de 1 \$ = 0,88 €.

22.000	<i>Bancos, c/c a la vista</i> (572) (25.000 × 0,88)		
		a	<i>Créditos a c/p (542)</i> (25.000 × 0,87)
			21.750
		a	<i>Diferencias positivas de cambio (768)</i>
			250
		x	_____

.../...

.../...			
21.750	Créditos a c/p (542) (25.000 × 0,87)	a	Créditos a l/p (252) 21.750
	_____	x	_____
• 31-12-2009.			
Devengo de intereses y cálculo de la diferencia de cambio:			
311,25	Intereses a c/p de créditos (547) (25.000 × 6% × 3/12 × 0,83)	a	Ingresos de créditos a c/p, otras empresas (76213) 311,25
	_____	x	_____
1.000	Diferencias negativas de cambio (668) [25.000 × (0,83 – 0,87)]	a	Créditos a c/p (542) 1.000
	_____	x	_____
• 1-10-2010.			
Cobro de intereses y del resto del principal:			
1.275,00	Bancos, c/c a la vista (572) (25.000 × 6% × 0,85)	a	Ingresos de créditos a c/p, otras empresas (76213) 956,25 (25.000 × 6% × 9/12 × 0,85)
		a	Intereses a c/p de créditos (547) 311,25
		a	Diferencias positivas de cambio (768) 7,50
	_____	x	_____
21.250	Bancos, c/c a la vista (572) (25.000 × 0,85)	a	Créditos a c/p (542) 20.750 (25.000 × 0,83)
		a	Diferencias positivas de cambio (768) 500
	_____	x	_____

**EJEMPLO 5:**

El día 1-7-2008 la sociedad «GAGINSA» adquiere 1.000 obligaciones de valor nominal 10 \$ al 95% con gastos incluidos. El tipo de cambio es de 1 \$ = 0,95 €. El tipo de interés nominal es de 6% anual pagadero cada 1/7. El reembolso se realizará 1-7-2010 al 100%.

La sociedad clasifica la inversión como mantenida hasta el vencimiento.

Al cierre del ejercicio 2008 el tipo de cambio es de 1 \$ = 0,85 €.

- 1-7-2008.

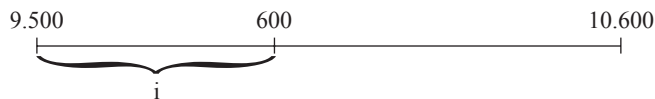
Adquisición de los títulos:

$$\begin{array}{r}
 9.025 \quad \text{Valores representativos} \\
 \text{de deuda a l/p (251)} \\
 (1.000 \times 10 \$ \times 95\% \times 0,95) \\
 \hline
 \end{array}
 \quad \times \quad
 \begin{array}{r}
 a \text{ Bancos, c/c a la vista (572)} \\
 \hline
 9.025
 \end{array}$$

- 31-12-2008.

Cierre del ejercicio:

De acuerdo con la norma de valoración 9.<sup>a</sup> del PGC 2007, los instrumentos financieros mantenidos hasta el vencimiento se valoran al coste amortizado, por lo que debemos calcular el tipo de interés efectivo de la inversión.



$$9.500 = \frac{600}{(1+i)} + \frac{10.600}{(1+i)^2} \rightarrow i = 0,088360241$$

Una vez calculado el tipo de interés efectivo, calcularemos los intereses devengados hasta el cierre del ejercicio de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

$$I = 9.500 \times [(1 + 0,088360241)^{6/12} - 1] = 410,83 \$$$

De estos serán:

$$\text{Explícitos} = 1.000 \times 10 \times 6\% \times 6/12 = 300 \$$$

$$\text{Implícitos} = 410,83 - 300 = 110,83 \$$$

.../...

.../...

Devengo de intereses

	255,00 <i>Intereses a c/p de valores representativos de deuda (546)</i>		
	(300 × 0,85)		
	94,21 <i>Valores representativos de deuda a l/p (251)</i>		
	(110,83 × 0,85)		
	a <i>Ingresos de valores representativos de deuda (761)</i>	349,21	
	x		

Una vez calculado el coste amortizado, procedemos a calcular, sobre dicho coste amortizado, la diferencia de cambio que han generado en el período los títulos.

Coste amortizado en \$ (9.500 + 110,83 + 300) .....	9.910,83
Valor del coste amortizado en euros (9.910,83 × 0,85) .....	8.424,21
Valor contable de los títulos (9.025 + 94,21 + 255) .....	9.374,21
Diferencia de cambio .....	(950,00)

Evidentemente, esta diferencia de cambio ha sido generada por el precio de adquisición, ya que los demás componentes del coste amortizado se han contabilizado al tipo de cambio del cierre del ejercicio.

	950 <i>Diferencias negativas de cambio (668)</i>		
	a <i>Valores representativos de deuda (251)</i>	950	
	x		

**EJEMPLO 6:**

La sociedad «GONLISA» suscribe 8.000 bonos en Japón, el 1-11-2008 de valor nominal 500 ¥ por título. Los gastos son 10.000 ¥. La inversión se clasifica como mantenida para negociar.

El tipo de interés es del 12% pagadero por trimestres vencidos.

.../...

.../...

Al cierre del ejercicio el valor razonable de los títulos es de 502 ¥.

El 1-2-2009, después de cobrar el cupón, se venden los títulos a una cotización de 512 ¥.

Los tipos de cambio a considerar son:

1-11-2008: 1 € = 99,56 ¥.

31-12-2008: 1 € = 98,41 ¥.

1-2-2009: 1 € = 98,12 ¥.

- 1-11-2008.

Suscripción:

De acuerdo con la norma de valoración 9.<sup>a</sup> los activos financieros mantenidos para negociar se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada. Los costes de transacción que les sean directamente atribuibles se reconocerán en la cuenta de Pérdidas y ganancias del ejercicio.

40.176,78	Valores representativos de deuda a c/p (541)	
	(8.000 × 500/99,56)	
100,44	Servicios bancarios y similares (626)	
	(10.000/99,56)	
		a Bancos, c/c a la vista (572) 40.277,22
	_____ x _____	

Al cierre del ejercicio por el devengo de intereses:

812,93	Intereses a c/p de valores representativos de deuda (546)	
	(8.000 × 500 × 12% × × 2/12/98,41)	
		a Ingresos de valores representa- 812,93 tivos de deuda (761)
	_____ x _____	

De acuerdo con la norma 9.<sup>a</sup> 2.3.2 del PGC 2007 en la valoración posterior de los activos financieros mantenidos para negociar, estos se valorarán por su valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cam-

.../...



.../...

bios que se produzcan en el valor razonable se imputarán en la cuenta de Pérdidas y ganancias del ejercicio.

Por su parte la norma 11.<sup>a</sup>, como ya habíamos comentado, establece que las diferencias de cambio que se produzcan al valorar las partidas monetarias al tipo de cambio de cierre del ejercicio, se imputarán también en la cuenta de Pérdidas y ganancias.

El proceso será el siguiente:

Valor razonable (8.000 × 502/98,41) .....	40.808,86
Valor contable (40.176,78 + 812,93) .....	40.989,71
Pérdida .....	180,85

Esta pérdida es resultado de dos efectos:

Efecto cotización [(3.936.000 – 4.000.000) <sup>1</sup> /98,41] .....	(650,34)
Efecto tipo de cambio [4.000.000 × (1/98,41 – 1/99,56)] .....	469,49
Efecto total .....	180,85

650,34 Pérdidas de cartera de negociación (6630)

a Diferencias positivas de cambio (768)	469,34
a Valores representativos de deuda a c/p (541)	180,85

x

- 1-2-2009.

Por el cobro de cupones:

1.222,99 Bancos, c/c a la vista (572)  
 (8.000 × 500 × 12% × 3/12/98,12)

a Intereses a c/p de valores representativos de deuda (546)	812,93
a Ingresos de valores representativos de deuda (761) (8.000 × 500 × 12% × 1/12/98,12)	407,66
a Diferencias positivas de cambio (768)	2,40

x

.../...

<sup>1</sup> 3.936.000 = (512 – 500 × 12% × 2/12) × 8.000.  
 4.000.000 = 500 × 8.000.

.../...

Por la venta de los títulos:

41.744,80	<i>Bancos, c/c a la vista</i>	
	(572)	
	(8.000 × 512/98,12)	
		<i>a Valores representativos de</i>
		deuda a c/p (541)
		39.998,93
		(40.176,78 – 180,85)
		<i>a Diferencias positivas de cam-</i>
		bio (768)
		118,21
		[3.936.000 × (1/98,12 – 1/98,41)]
		<i>a Beneficios en cartera de</i>
		negociación (763)
		1.630,66
		[(4.096.000 – 3.936.000)/98,12]
_____ x _____		

**Caso particular:** En el proceso de cálculo de las diferencias de cambio en partidas monetarias al cierre del ejercicio, la norma de valoración 11.<sup>a</sup> ha establecido un caso particular cuando se trata de activos financieros disponibles para la venta. En este caso particular, la determinación de las diferencias de cambio producidas por la variación del tipo de cambio entre la fecha de la transacción y la fecha del cierre del ejercicio, se realizará como si dichos activos se valorasen al coste amortizado en la moneda extranjera, de forma que las diferencias de cambio serán las resultantes de las variaciones en dicho coste amortizado como consecuencia de las variaciones en los tipos de cambio, independientemente de su valor razonable. Las diferencias de cambio así calculadas se reconocerán en la cuenta de Pérdidas y ganancias del ejercicio en el que surjan, mientras que los otros cambios en el importe en libros de estos activos financieros se reconocerán directamente en el patrimonio neto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.6.2 de la norma relativa a instrumentos financieros.

**EJEMPLO 7:**

El día 1-7-2008, la sociedad «MIGOSA» adquiere 1.000 obligaciones de valor nominal 10 \$ al 95% con gastos incluidos. El tipo de cambio es de 1 \$ = 0,95 €. El tipo de interés nominal es del 6% anual pagadero cada 1/7. El reembolso se realizará el 1-7-2010 al 100%.

La sociedad los clasifica como disponibles para la venta.

Al cierre del ejercicio 2007 el tipo de cambio es de 1 \$ = 0,85 €.

.../...

.../...

El valor de mercado de los títulos al cierre del 2007 es de 9.930 \$.

De acuerdo con el apartado 2.6.1 de la norma de valoración 9.<sup>a</sup> del PGC 07 los activos financieros disponibles para la venta se valorarán inicialmente por su valor razonable que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada, más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

- 1-7-2008.

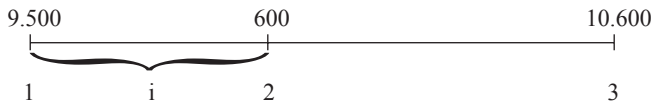
Por la adquisición:

9.025	<i>Valores representativos de deuda a l/p (251)</i> (1.000 × 95% × 0,95)	<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>	9.025
_____		x	_____

- 31-12-2008.

Cierre del ejercicio:

Para poder calcular el coste amortizado y por tanto, la diferencia de cambio generada por los títulos, necesitamos calcular el tipo de interés efectivo de la operación en dólares, suponiendo que se mantendrá hasta el vencimiento.



$$9.500 = \frac{600}{(1 + i)} + \frac{10.600}{(1 + i)^2} \rightarrow i = 0,088360241$$

Una vez obtenido el tipo de interés efectivo, calculamos los intereses devengados en el período.

$$I = 9.500 \times [(1 + 0,088360241)^{6/12} - 1] = 410,83 \$.$$

De estos serán:

$$\text{Explícitos} = 1.000 \times 10 \times 6\% \times 6/12 = 300 \$.$$

$$\text{Implícitos} = 410,83 - 300 = 110,83 \$.$$

.../...

.../...

Devengo de intereses.

255,00	Intereses a c/p de valores representativos de deuda (546)		
	(300 × 0,85)		
94,21	Valores representativos de la deuda a l/p (251)		
	(110,83 × 0,85)		
		a Ingresos de valores representativos de deuda (761)	349,21
_____ x _____			

Cálculo de la diferencia de cambio.

Coste amortizado en \$ (9.500 + 110,83 + 300) .....	9.910,83
Valor del coste amortizado en euros (9.910,83 × 0,85) .....	8.424,21
Valor contable de los títulos (9.025 + 94,21 + 255) .....	9.374,21
Diferencia de cambio .....	<u>(950,00)</u>
950	Diferencias negativas de cambio (668)
	a Valores representativos de deuda (251)
	950
_____ x _____	

Una vez calculada la diferencia de cambio y teniendo en cuenta que se trata de un activo financiero disponible para la venta, lo valoraremos por su valor razonable, imputando el importe de la variación directamente al patrimonio neto.

Valor razonable de los títulos (9.930 × 0,85) .....	8.440,50 €
Valor contable (9.025 + 94,21 + 255 - 950) .....	8.424,21 €
Beneficio imputable a patrimonio .....	<u>16,29 €</u>

Otra forma de calcularlo:

Coste amortizado en \$ (9.500 + 300 + 110,83) .....	9.910,83 \$
Valor razonable en \$ .....	9.930,00 \$
Beneficio .....	<u>19,17 \$ × 0,85 = 16,29 €</u>

.../...

.../...

<p>16,29 <i>Valores representativos de deuda a l/p (251)</i></p>	<p style="text-align: right;"><i>a Beneficios en activos financieros disponibles para la venta (900)</i></p>	<p>16,29</p>
_____	x _____	
<p>Por el efecto impositivo, considerando un tipo de gravamen del 30%:</p>		
<p>4,89 <i>Impuesto diferido (8301)</i></p>	<p style="text-align: right;"><i>a Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)</i></p>	<p>4,89</p>
_____	x _____	
<p>Al cierre del ejercicio por la «regularización» de los gastos e ingresos de patrimonio:</p>		
<p>16,29 <i>Beneficios en activos financieros disponibles para la venta (900)</i></p>	<p style="text-align: right;"><i>a Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (1330)</i></p>	<p>16,29</p>
_____	x _____	
<p>4,89 <i>Ajustes por valoración activos financieros disponibles para la venta (1330)</i></p>	<p style="text-align: right;"><i>a Impuesto diferido (8301)</i></p>	<p>4,89</p>
_____	x _____	

**EJEMPLO 8:**

Supongamos que el 1-7-2009 el tipo de cambio es de 1 \$ = 0,87 €. Al cierre del ejercicio el tipo de cambio es de 1 \$ = 0,90 € y el valor de mercado de los títulos es de 10.200 \$.

- 1-7-2008.

Devengo y cobro de cupones:

.../...

.../...

522	<i>Bancos (572)</i>		
		<i>a Ingresos de VRD (761)</i>	261
		(300 \$ × 0,87)	
		<i>a Intereses a c/p de VRD (546)</i>	255
		<i>a Diferencias positivas de cambio (768)</i>	6
		x	

- 31-12-2009.

Cierre del ejercicio:

Cálculo de los intereses devengados:

Explícitos:  $1.000 \times 10 \times 0,06 \times 6/12 = 300 \$$

Implícitos:

Los intereses totales del primer año de vida de los títulos serán:

$$I_1 = 9.500 \times 0,088360241 = 839,42$$

De este importe, 600 \$ corresponden a intereses explícitos, por lo que implícitos serán 239,42. De acuerdo con el método utilizado, 110,83 \$ se devengaron durante el año 2008, por lo que al primer semestre de 2009 corresponden 128,59 \$.

El 1 de julio de 2009 se cumple un año de vida de los títulos por lo que se modifica la base de cálculo de los intereses, que pasa a ser el importe inicial (9.500 \$) más los intereses implícitos devengados y que no han sido cobrados (239,42 \$). Total: 9.739,42 \$.

De esta forma, los intereses devengados en el segundo semestre de 2009 (primer semestre del segundo año de vida de los títulos) serán:

9.739,42 × [(1 + 0,088360241) <sup>6/12</sup> - 1] .....	421,18 \$
De estos, son explícitos .....	300,00 \$
Implícitos .....	121,18 \$

Por tanto, los intereses implícitos totales devengados durante el ejercicio 2009 serán  $128,59 + 121,18 = 249,77 \$$ .

.../...

.../...

Devengo de intereses

270,00	<i>Intereses a c/p de valores representativos de deuda (546)</i>		
	<i>(300 × 0,9)</i>		
224,79	<i>Valores representativos de deudas a l/p (251)</i>		
	<i>[(128,59 + 121,18) × 0,9]</i>		
		<i>a Ingresos de valores representativos de deuda (761)</i>	494,79
		x	

Al cierre del año 2009:

Reclasificación de los títulos.

8.410,29	<i>Valores representativos de deuda a c/p (541)</i>		
		<i>a Valores representativos de deuda a l/p (251)</i>	8.410,29
		<i>(9.025 – 950) + 16,2 + 94,21 + 224,79)</i>	
		x	

Cálculo de la diferencia de cambio.

Coste amortizado en dólares (9.500 + 110,83 + 249,77 + 300) .....	10.160,60
Valor en € del coste amortizado (10.160,60 × 0,9) .....	9.144,54
Valor contable sin incluir el beneficio imputado a patrimonio en X1 (9.025 – 950 + 94,21 + 224,79 + 270) .....	8.664,00
Diferencia de cambio .....	480,54

Esta diferencia es imputable a:

Valor de adquisición [9.500 × (0,9 – 0,85)] .....	475,00
Implícitos devengados a 31-12-X1 [110,83 × (0,9 – 0,85)] .....	5,54
Total .....	480,54

480,54	<i>Valores representativos de deuda a c/p (541)</i>		
		<i>a Diferencias positivas de cambio (768)</i>	480,54
		x	

.../...

.../...

De la misma manera que al cierre del ejercicio anterior, una vez calculada la diferencia de cambio y teniendo en cuenta que se trata de un activo financiero disponible para la venta, lo valoraremos por su valor razonable, imputando el importe de la variación directamente al patrimonio neto.

Cálculo del beneficio o pérdida imputable al patrimonio neto.

Valor razonable (10.200 × 0,9) .....	9.180,00 €
Valor contable (9.025 – 950 + 16,29 + 475 + 94,21 + 224,79 + 5,54 + 270) ..	9.160,83 €
Beneficio .....	19,17 €

Otra forma de calcularlo será la siguiente:

Valor razonable .....	10.200,00 \$
Coste amortizado en \$ .....	10.160,60 \$
Beneficio .....	39,40 \$ × 0,9 = 35,46 € de los que 16,29 € ya se habían imputado en 2008. A imputar en este ejercicio = 19,17 €.

19,17	Valores representativos de deuda a c/p (541)	
	a Beneficios en activos financieros disponibles para la venta (900)	19,17
_____	x _____	

Por el efecto impositivo, considerando un tipo de gravamen del 30%.

5,75	Impuesto diferido (8301)	
	a Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)	5,75
_____	x _____	

Al cierre del ejercicio por la «regularización» de los gastos e ingresos de patrimonio.

19,17	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta (900)	
	a Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (1330)	19,17
_____	x _____	

.../...



.../...

	5,75 <i>Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (1330)</i>	
	a <i>Impuesto diferido (8301)</i>	5,75
	x	

**EJEMPLO 9:**

Finalmente, supongamos que la sociedad «MIGOSA» vende los títulos el día 1 de febrero de 2010 por 10.250 \$, siendo el tipo de cambio de 1 \$ = 0,19 €.

- 1-7-2010.

Venta de los títulos:

En primer lugar procederemos al devengo de los intereses, tanto explícitos como implícitos, correspondientes al mes de enero.

Devengo de intereses explícitos:

	45,50 <i>Intereses a c/p de valores representativos de deuda (546)</i>	
	(1.000 × 10 × 6% × 1/12 × 0,91)	
	a <i>Ingresos de valores representativos de deuda (761)</i>	45,50
	x	

Devengo de intereses implícitos:

Los intereses totales devengados por los títulos desde 1 de julio de 2009 hasta 1 de febrero de 2010 serán:

9.739,42 × [(1 + 0.088360241) <sup>7/12</sup> - 1] .....	493,13 \$
Explícitos (1.000 × 10 × 6% × 7/12) .....	350 \$
Intereses implícitos totales .....	143,13 \$
Implícitos devengados durante 2009 .....	121,18 \$
Devengados en enero de 2010 .....	21,95 \$
	.../...



.../...

19,97	Valores representativos de deuda a c/p (541)		
	(21,95 × 0,91)		
		a Ingresos de valores representativos de deuda (761)	19,97
	_____	x _____	

A continuación calcularemos la diferencia de cambio y ajustaremos los títulos a su valor razonable (precio de venta) como si se tratara del cierre del ejercicio.

Cálculo de la diferencia de cambio:

Coste amortizado en dólares (10.160,60 <sup>2</sup> + 71,95) <sup>3</sup> .....	10.232,55
Valor en € del coste amortizado (10.232,55 × 0,91) .....	9.311,62
Valor contable sin incluir el beneficio imputado a patrimonio en X1 y X2 (9.025 – 950 + 475 + 94,21 + 224,79 + 5,54 + 270 + 45,50 + 19,97) .....	9.210,01
Diferencia de cambio .....	101,61

Esta diferencia es imputable a:

Valor de adquisición [9.500 × (0,91 – 0,9)] .....	95,00
Implícitos devengados a 31-12-X2 [360,60 × (0,91 – 0,9)] .....	3,61
Explícitos devengados a 31-12-X2 [300 × (0,91 – 0,9)] .....	3,00
Total .....	101,61

98,61	Valores representativos de deuda a c/p (541)		
3,00	Intereses a c/p de valores representativos de deuda (546)		
		a Diferencias positivas de cambio (768)	101,61
	_____	x _____	

Cálculo del beneficio o pérdida imputable al patrimonio neto:

Valor razonable (10.250 × 0,91) .....	9.327,50 €
Valor contable .....	9.347,08 €
(9.025 – 950 + 16,29 + 475 + 94,21 + 224,79 + 5,54 + 270 + 19,17 + 95 + 3,61 + 45,50 + 3)	
Pérdida .....	19,58 €

.../...

<sup>2</sup> Coste amortizado en dólares a 31-12-2009.

<sup>3</sup> Intereses devengados en enero de 2010.

.../...

Otra forma de calcularlo será la siguiente:

Precio de venta .....	10.250,00 \$	
Coste amortizado en \$ .....	10.232,55 \$	
Beneficio .....		17,45 \$ × 0,91 = 15,88 €, y dado que en 2008 se imputó un beneficio de 16,29 € y en 2009 un beneficio de 19,17 €, se ha producido una pérdida de 19,58 €.

<i>19,58 Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta (800)</i>	<i>a Valores representativos de deuda a c/p (541)</i>	<i>19,58</i>
_____	x	_____

En este caso no reflejamos efecto impositivo puesto que toda la diferencia imputada al patrimonio se va a traspasar a la cuenta de Pérdidas y ganancias.

Contabilización de la venta de los títulos:

<i>9.327,50 Bancos (572)</i> <i>(10.250 × 0,91)</i>	<i>a Valores representativos de deuda a c/p (541)</i>	<i>9.009,00</i>
	<i>a Intereses a c/p de valores representativos de deuda (546)</i>	<i>318,50</i>
_____	x	_____

Traspaso a la cuenta de Pérdidas y ganancias del beneficio imputado a patrimonio en ejercicios anteriores, corregido en la pérdida reflejada en el actual:

<i>15,88 Transferencias de beneficios en activos financieros disponibles para la venta (802)</i> <i>(16,29 + 19,17 – 16,29)</i>	<i>a Beneficios de disponibles para la venta (7632)</i>	<i>15,88</i>
_____	x	_____

.../...

.../...

Por la reversión del efecto impositivo reflejado en ejercicios anteriores:

<i>10,64 Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)</i>		
<i>(35,46 × 30%)</i>		
	<i>a Impuesto diferido (8301)</i>	<i>10,64</i>
	x	

Al cierre del ejercicio por la regularización de los gastos e ingresos de patrimonio:

<i>19,58 Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (1330)</i>		
	<i>a Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta (800)</i>	<i>19,58</i>
	x	

<i>15,88 Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (1330)</i>		
	<i>a Transferencias de beneficios en activos financieros disponibles para la venta (802)</i>	<i>15,88</i>
	x	

<i>10,64 Impuesto diferido (8301)</i>		
	<i>a Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (1330)</i>	<i>10,64</i>
	x	

### 1.2.2.2. Valoración de partidas no monetarias.

Al valorar las partidas no monetarias, la norma de valoración 11.<sup>a</sup> del PGC 07 vuelve a distinguir entre:

- Partidas no monetarias valoradas a coste histórico.
- Partidas no monetarias valoradas a valor razonable.

a) Partidas no monetarias valoradas a coste histórico.

Son partidas no monetarias valoradas a coste histórico: el inmovilizado material e intangible, las inversiones inmobiliarias, las existencias, los anticipos a cuenta de compras o ventas, las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas...

Al cierre del ejercicio las partidas no monetarias valoradas a coste histórico se convertirán a moneda funcional aplicando el tipo de cambio de la fecha de la transacción.

Cuando un activo denominado en moneda extranjera se amortice, las dotaciones a la amortización se calcularán sobre el importe en moneda funcional aplicando el tipo de cambio de la fecha en que fue registrado inicialmente.

La valoración así obtenida no podrá exceder, en cada cierre posterior, del importe recuperable en ese momento, aplicando a este valor, si fuera necesario, el tipo de cambio de cierre; es decir, de la fecha a la que se refieren las cuentas anuales.

Es decir, que las partidas no monetarias que de acuerdo con su norma correspondiente, deban valorarse por su coste histórico, no originarán, en ningún caso, diferencias de cambio, sino que, si fuera necesario se registrará una corrección valorativa por deterioro.

**EJEMPLO 10:**

La sociedad «GONMASA» adquiere una máquina en USA cuyo precio es de 115.000 \$. La máquina queda en condiciones de funcionamiento a principios del año 2008 y su vida útil es de 10 años. El tipo de cambio en esa fecha es de 1 \$ = 0,85 €.

Al cierre del ejercicio se sabe que:

El valor razonable de la máquina deducidos los gastos de venta es de 98.000 \$ y el tipo de cambio 1 \$ = 0,90 €.

El valor en uso de la máquina es de 88.000 €.

- 1-1-2008.

Por la adquisición de la máquina:

97.950	Maquinaria (213) (115.000 × 0,85)	a	Bancos, c/c a la vista (572)	97.750
		x		

.../...

.../...

- 31-12-2008.

Amortización del ordenador y cálculo del posible deterioro:

9.775	<i>Amortización del inmovilizado material (681)</i>		
	(97.750/10)		
		a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (281)</i>
			9.775
_____ x _____			

De acuerdo con el apartado 2.2 de la norma de valoración 2.<sup>a</sup> relativa al Inmovilizado material, el importe recuperable será el mayor entre su valor razonable menos los costes de venta, y su valor en uso. De acuerdo con el enunciado, el mayor es el valor razonable.

Valor en libros (97.750 – 9.775) .....	87.975
Importe recuperable (98.000 × 0,90) .....	88.200

No existe deterioro de valor.

**EJEMPLO 11:**

La sociedad «KEGINS» adquiere, al contado, el 4 de octubre de 2008, 6.000 unidades de mercaderías a 10 £/ud., siendo el tipo de cambio de 1 £ = 1,6 €.

Al cierre del ejercicio quedan en el almacén 2.500 uds. siendo el valor neto realizable de 9,8 £/ud. y el tipo de cambio 1 £ = 1,61 €.

- 4-10-2008.

Adquisición de mercaderías:

96.000	<i>Compras de mercaderías</i>		
	(600)		
	(6.000 × 10 × 1,6)		
		a	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>
			96.000
_____ x _____			

.../...



.../...

- 31-12-2008.

Variación de existencias y comprobación de deterioro:

40.000	<i>Mercaderías (300)</i> (2.500 × 10 × 1,6)	
	a <i>Variación de existencias de mercaderías (610)</i>	40.000
	x	

Como podemos observar, las mercaderías han quedado valoradas al tipo de cambio vigente en el momento en que se adquirieron.

Valor de adquisición .....	40.000
Valor neto realizable (2.500 × 9,8 × 1,61) .....	39.445
	555

555	<i>Pérdidas por deterioro de mercaderías (6931)</i>	
	a <i>Deterioro de valor de mercaderías (390)</i>	555
	x	

**EJEMPLO 12:**

La sociedad «EUGASA» adquiere, en el año 2008, 100.000 acciones de la sociedad «YAMAMOTO» de 100 ¥ de valor nominal al 500%. El tipo de cambio es de 1 € = 95 ¥. La inversión supone el 25% del capital de «YAMAMOTO». En el momento de la adquisición el valor teórico de las acciones es de 400 ¥, el resto del precio se asocia con plusvalías tácitas existentes en ese momento.

Al cierre del ejercicio, el valor teórico de las acciones de «YAMAMOTO» es de 410 ¥ y existen plusvalías tácitas por 85 ¥ por acción.

El tipo de cambio al cierre es de 1 € = 96 ¥.

.../...

.../...

Adquisición de las acciones:

526.315,79 *Participaciones a l/p en empresas asociadas (2404)*  
*(100.000 × 100 × 500%/95)*

a *Bancos, c/c a la vista (572)* 526.315,79

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- 31-12-2008.

Cierre del ejercicio:

La inversión supone un 25% del capital de la participada, por lo que se calificará como una inversión en una empresa asociada. Estas inversiones, de acuerdo con la norma de valoración 9.ª del PGC 07, se valorarán inicialmente al coste, manteniéndose esta valoración posteriormente, a menos que deban ser objeto de corrección valorativa por deterioro.

Por su parte, la norma de valoración 11.ª establece que cuando se deba determinar el patrimonio neto de una empresa participada corregido, en su caso, por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de valoración, se aplicará el tipo de cambio de cierre al patrimonio neto y a las plusvalías tácitas existentes a esa fecha.

Valor de adquisición ..... 526.315,29

Valor teórico + Plusvalías tácitas [100.000 × (410 + 85)/96] ..... 515.625,00

Deterioro de valor ..... 10.690,29

10.690,29 *Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a l/p, empresas asociadas (6961)*

a *Deterioro de valor de participaciones a l/p en empresas asociadas (2934)* 10.690,29

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

En estos casos debemos tener en cuenta que, si la sociedad extranjera participada se encuentra afectada por altas tasas de inflación, los citados valores a considerar deberán resultar de estados financieros ajustados, con carácter previo a su conversión. Los ajustes se realizarán de acuerdo con





los criterios incluidos en las normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas sobre «Ajustes por altas tasas de inflación».

La propia norma 11.<sup>a</sup> considera que existen altas tasas de inflación cuando se den determinadas características en el entorno económico de un país, entre las que se incluyen, de forma no exhaustiva, las siguientes:

- La tasa acumulativa de inflación en tres años se aproxime o sobrepase el 100%.
- La población en general prefiera conservar su riqueza en activos no monetarios o en otra moneda extranjera estable.
- Las cantidades monetarias se suelen referenciar en términos de otra moneda extranjera estable, pudiendo incluso los precios establecerse en otra moneda.
- Las ventas y compras a crédito tengan lugar a precios que compensen la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el período es corto.
- Los tipos de interés, salarios y precios se ligen a la evolución de un índice de precios.

b) Partidas no monetarias valoradas a valor razonable.

Son partidas no monetarias valoradas a valor razonable: activos financieros mantenidos para negociar, activos financieros disponibles para la venta, otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de Pérdidas y ganancias.

De acuerdo con la norma de valoración 11.<sup>a</sup> del PGC 07, estas partidas se valorarán aplicando el tipo de cambio de la fecha de determinación del valor razonable.

Cuando se reconozcan directamente en el patrimonio neto Pérdidas o ganancias derivadas de cambios en la valoración de una partida no monetaria, tal y como las inversiones en instrumentos de patrimonio clasificados como activos financieros disponibles para la venta, cualquier diferencia de cambio, incluida en esas Pérdidas o ganancias, también se reconocerá directamente en el patrimonio neto. Por el contrario, cuando las Pérdidas o ganancias derivadas de cambios en la valoración de una partida no monetaria se reconozcan en la cuenta de Pérdidas y ganancias del ejercicio, tal y como las inversiones en instrumentos de patrimonio clasificadas como activos financieros mantenidos para negociar o en otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de Pérdidas y ganancias, cualquier diferencia de cambio, incluida en esas Pérdidas o ganancias, también se reconocerá en el resultado del ejercicio.

Como en todos los casos, las Pérdidas o ganancias derivadas de la valoración de una partida en moneda extranjera, son resultado de los dos conocidos efectos: tipo de cambio y cotización. A pesar de que es posible cuantificar por separado ambos efectos, en estos casos no será necesario hacerlo, sino que lo reconoceremos íntegramente como beneficio o pérdida bien en la cuenta de Pérdidas y ganancias o directamente en el patrimonio neto.

**EJEMPLO 13:**

La sociedad «MIKENSA» adquiere, el día 22 de mayo de 2008, 1.000 acciones en la Bolsa de Nueva York a la cotización de 39,80 \$. Los gastos ascienden a 0,20 \$ por acción. El tipo de cambio el día de la adquisición es de 1 \$ = 0,86 €.

La sociedad clasifica esta inversión como disponible para la venta.

Al cierre del ejercicio la cotización de las acciones es de 39,50 \$ y el tipo de cambio es de 1 \$ = 0,88 €.

En el ejercicio siguiente, el día 27 de julio, se venden las acciones a 41 \$, siendo el tipo de cambio de 1 \$ = 0,90 €.

- 22-5-2008.

Adquisición de las acciones:

34.400	<i>I.F.T. en instrumentos de patrimonio (540)</i> [1.000 × (39,80 + 0,20) × 0,86]	
	<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>	34.400
_____ x _____		

- 31-12-2008.

Cierre del ejercicio:

Recordando de nuevo la norma de valoración 9.<sup>a</sup>, los activos financieros disponibles para la venta se valorarán por su valor razonable sin deducir los costes en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se reconocerán directamente en el patrimonio neto.

Como ya ha quedado dicho, parte de ese cambio en el valor razonable se deberá a la variación en el tipo de cambio, pero el efecto total se tratará conjuntamente.

Valor de adquisición .....	34.400
Valor razonable (1.000 × 39,5 × 0,88) .....	34.760
	360

Este beneficio es consecuencia de dos efectos:

Efecto cotización [(39.500 – 40.000) × 0,88] .....	(440)
Efecto tipo de cambio [40.000 × (0,88 – 0,86)] .....	800
	360

.../...

.../...

360	<i>I.F.T. en instrumentos de patrimonio (540)</i>	
	<i>a Beneficios en activos financieros disponibles para la venta (900)</i>	360
		x

Nuevamente nos encontramos con el efecto impositivo ya que este ingreso contabilizado no va a tributar en el ejercicio actual, por lo que surge una diferencia temporaria imponible que registraremos en el pasivo del balance con cargo a una partida de gasto por impuesto diferido.

108	<i>Impuesto diferido (8301)</i> <i>(360 × 30%)</i>	
	<i>a Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)</i>	108
		x

Finalmente por la «regularización» de estos gastos e ingresos.

360	<i>Beneficios en activos financieros disponibles para la venta (900)</i>	
	<i>a Ajustes por valoración activos financieros disponibles para la venta (1330)</i>	360
		x

108	<i>Ajustes por valoración activos financieros disponibles para la venta (1330)</i>	
	<i>a Impuesto diferido (8301)</i>	108
		x

- 27-7-2009.

Venta de las acciones:

36.900	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i> <i>(1.000 × 41 × 0,90)</i>	
	<i>a I.F.T. en instrumentos de patrimonio (540)</i> <i>(34.400 + 360)</i>	34.760
	<i>a Beneficios en activos financieros disponibles para la venta (900)</i>	2.140
		x

.../...

.../...

Además del resultado anterior, debemos imputar a la cuenta de Pérdidas y ganancias el resultado que en el ejercicio anterior imputamos al patrimonio neto, así como su correspondiente efecto impositivo.

2.500	<i>Transferencia de beneficios de activos financieros disponibles para la venta (802)</i>		
	(360 + 2.140)		
		<i>a Beneficios de disponibles para la venta (7632)</i>	2.500
	_____	x	_____

108	<i>Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)</i>		
		<i>a Impuesto diferido (8301)</i>	108
	_____	x	_____

Al cierre del ejercicio, por la regularización de las cuentas de gastos e ingresos.

2.500	<i>Beneficios de disponibles para la venta (7632)</i>		
	_____	x	_____
		<i>a Resultado del ejercicio (129)</i>	2.500

2.140	<i>Beneficios en activos financieros disponibles para la venta (900)</i>		
	_____	x	_____
		<i>a Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (1330)</i>	2.140

2.500	<i>Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (1330)</i>		
	_____	x	_____
		<i>a Transferencia de beneficios de activos financieros disponibles para la venta (802)</i>	2.500

108	<i>Impuesto diferido (8301)</i>		
	_____	x	_____
		<i>a Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (1330)</i>	108

**EJEMPLO 14:**

La sociedad «NYKESA» adquiere, el 1 de noviembre de 2008, 1.000 acciones en la Bolsa de Nueva York a la cotización de 40 \$. Los gastos de compra ascienden a 100 \$. El tipo de cambio el día de la adquisición es de 1 \$ = 0,86 €.

La sociedad clasifica esta inversión como mantenida para negociar.

Al cierre del ejercicio la cotización de las acciones es de 39,50 \$ y el tipo de cambio es de 1 \$ = 0,88 €.

El 31 de agosto del ejercicio siguiente se venden las acciones a 41 \$, siendo el tipo de cambio de 1 \$ = 0,90 €.

- 01-11-2008.

Compra de las acciones:

Recordemos que en la valoración de los activos financieros mantenidos para negociar no se incluyen los gastos de adquisición, sino que se imputan a la cuenta de Pérdidas y ganancias.

34.400	<i>I.F.T. en instrumentos de patrimonio (540)</i> (1.000 × 40 × 0,86)	
86	<i>Otros gastos financieros (669)</i> (100 × 0,86)	
	<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>	34.486
_____ x _____		

- 31-12-2008.

Cierre del ejercicio.

Valor de adquisición .....	34.400
Valor razonable (1.000 × 39,5 × 0,88) .....	34.760
Beneficio .....	360

En este caso y nuevamente siguiendo a la norma de valoración 9.<sup>a</sup> del PGC 07, las variaciones que surgen en el valor razonable de estos activos financieros se reconocen en la cuenta de Pérdidas y ganancias.

360	<i>I.F.T. en instrumentos de patrimonio (540)</i>	
	<i>a Beneficios en cartera de negociación (7630)</i>	360
_____ x _____		

.../...

.../...			
• 31-8-2009.			
Venta de las acciones:			
36.900	Bancos, c/c a la vista (572) (1.000 × 41 × 0,90)	a I.F.T. en instrumentos de pa- trimonio (540) (34.000 + 360)	34.760
		a Beneficios en cartera de negociación (7630)	2.140
_____ x _____			

### 1.3. Conversión de las cuentas anuales a la moneda de presentación.

La moneda de presentación es la moneda en que se formulan las cuentas anuales. Para las empresas domiciliadas en España es el euro.

De esta manera, cuando una empresa española opere en un entorno económico cuya moneda funcional no sea el euro deberá convertir sus cuentas anuales a los efectos de su presentación. El apartado 2 de la norma de valoración 11.<sup>a</sup> del PGC 07 establece que para realizar la conversión a euros de las cuentas anuales, se aplicarán los criterios establecidos en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas sobre «Conversión de estados financieros en moneda funcional distinta de la presentación».

Los artículos 54 y siguientes de dichas normas permiten dos métodos de conversión:

- a) Método del tipo de cambio al cierre (artículo 55).
- b) Método monetario-no monetario (artículo 56).

#### a) Método del tipo de cambio al cierre.

Cuando se aplique el método del tipo de cambio al cierre, la conversión se realizará conforme a las siguientes reglas:

1. Todos los bienes, derechos y obligaciones se convertirán utilizando el tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio.

2. Las partidas de la cuenta de Pérdidas y ganancias se convertirán utilizando los tipos de cambio existentes en las fechas en que se realizaron las correspondientes operaciones. Podrá utilizarse un tipo de cambio medio siempre que se pondere debidamente, en función del volumen de transacciones realizadas por cada período (mensual, trimestral, etc.), para evitar la incidencia de la estacionalidad.
3. La diferencia entre el importe de los fondos propios de la sociedad, incluido el saldo de la cuenta de Pérdidas y ganancias conforme al apartado b) anterior, convertidos al tipo de cambio histórico y la situación patrimonial neta que resulte de la conversión de los bienes, derechos y obligaciones conforme al apartado a) anterior, se inscribirá, con el signo positivo o negativo que le corresponda, en los fondos propios del balance consolidado en la partida «diferencias de conversión».

*b) Método monetario-no monetario.*

Cuando se aplique el método monetario-no monetario, la conversión se realizará teniendo en cuenta las siguientes reglas:

1. Las partidas no monetarias del balance se convertirán utilizando los tipos de cambio históricos. A estos efectos tendrán la consideración de tipo de cambio histórico el vigente a la fecha en que cada elemento pasó a formar parte del patrimonio de la sociedad. Las correcciones valorativas de los elementos no monetarios se convertirán utilizando el tipo de cambio aplicable a los correspondientes elementos.
2. Las partidas monetarias del balance se convertirán al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio.
3. Las partidas de la cuenta de Pérdidas y ganancias, a excepción de lo dispuesto en el apartado d) siguiente, se convertirán utilizando los tipos de cambio vigentes en las fechas en que se realizaron las correspondientes transacciones. Podrá utilizarse un tipo de cambio medio siempre que se pondere debidamente, en función del volumen de transacciones realizadas por cada período (mensual, trimestral, etc.), para evitar la incidencia de la estacionalidad.
4. Los ingresos y gastos relacionados con partidas no monetarias, tales como dotaciones a las amortizaciones y provisiones, imputación a resultados de gastos e ingresos a distribuir en varios ejercicios, el coste a considerar en la determinación de beneficios o Pérdidas en la enajenación de tales elementos, se convertirán al tipo de cambio histórico aplicado a las correspondientes partidas no monetarias.
5. La diferencia que surja de la aplicación de este método de conversión se imputará a los resultados, mostrándose separadamente en la partida «resultados positivos de conversión» o «resultados negativos de conversión» según corresponda.

**EJEMPLO 15:**

La sociedad «MAKENSA», constituida a principios de 2008 y domiciliada en España, opera en un entorno económico cuya moneda funcional es el dólar.

A 31 de diciembre de 2008 presenta el siguiente balance de situación y cuenta de Pérdidas y ganancias en dólares.

**BALANCE DE SITUACIÓN**

Activo	Importes	Pasivo	Importes
Construcciones	1.750.000,00	Capital social	2.500.000,00
Elementos de transporte	750.000,00	Prima de emisión	1.250.000,00
Inmovilizaciones financieras	550.000,00	Acreedores a l/p	250.000,00
Inmovilizado intangible	62.500,00	Acreedores a c/p	125.000,00
Deudores	625.000,00	AA construcciones	50.000,00
I.F.T.	500.000,00	AA elementos transporte	37.500,00
Tesorería	450.000,00	AA inmovilizado intangible	12.500,00
		Pérdidas y ganancias	462.500,00
<b>Total</b>	<b>4.675.000,00</b>	<b>Total</b>	<b>4.675.000,00</b>

**CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS**

Debe	Importes	Haber	Importes
Consumo de mercaderías	600.000,00	Ventas de mercaderías	2.625.000,00
Gastos de personal	875.000,00		
Amortizaciones	100.000,00		
Otros gastos de explotación	562.500,00		
Gastos financieros	25.000,00		
Beneficio	462.500,00		
<b>Total</b>	<b>2.625.000,00</b>	<b>Total</b>	<b>2.625.000,00</b>

Los elementos del inmovilizado se adquirieron en el momento de la constitución de la sociedad y el inmovilizado financiero, formado únicamente por inversiones en el patrimonio de otras empresas, en marzo. Las inversiones financieras temporales están constituidas por valores representativos de deuda.

A efectos de presentar las cuentas anuales se tiene la siguiente información relativa a los tipos de cambio del dólar:

Constitución de la sociedad	0,85
Adquisición del inmovilizado financiero	0,87
Promedio del año	0,88
31 de diciembre	0,84

.../...



La sociedad «MAKENSA» deberá convertir sus cuentas anuales a euros, aplicando cualquiera de los dos métodos admitidos por las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas. Veámoslo por ambos procedimientos.

1. Método del tipo de cambio al cierre.

a) Conversión de la cuenta de Pérdidas y ganancias.

Debe	Importe en \$	Tipo de cambio	Importe en €
Consumo de mercaderías	600.000,00	0,88	528.000,00
Gastos de personal	875.000,00	0,88	770.000,00
Amortizaciones	100.000,00	0,88	88.000,00
Otros gastos de explotación	562.500,00	0,88	495.000,00
Gastos financieros	25.000,00	0,88	22.000,00
Beneficio	462.500,00	0,88	407.000,00
	<b>2.625.000,00</b>		<b>2.310.000,00</b>

Haber	Importe en \$	Tipo de cambio	Importe en €
Ventas de mercaderías	2.625.000,00	0,88	<b>2.310.000,00</b>
<b>Total</b>	<b>2.625.000,00</b>		<b>2.310.000,00</b>

b) Conversión del balance de situación.

Activo	Importe en \$	Tipo de cambio	Importe en €
Construcciones	1.750.000,00	0,84	1.470.000,00
Mobiliario	750.000,00	0,84	630.000,00
Inmovilizado financiero	550.000,00	0,84	462.000,00
Inmovilizado intangible	62.500,00	0,84	52.500,00
Deudores	625.000,00	0,84	525.000,00
IFT	500.000,00	0,84	420.000,00
Tesorería	450.000,00	0,84	378.000,00
<b>Total</b>	<b>4.675.000,00</b>		<b>3.937.500,00</b>

Pasivo	Importe en \$	Tipo de cambio	Importe en €
Capital social	2.500.000,00	0,85	2.125.000,00
Prima de emisión	1.250.000,00	0,85	1.062.500,00
Acreedores a l/p	250.000,00	0,84	210.000,00
Acreedores a c/p	125.000,00	0,84	105.000,00
			.../...
			.../...

.../...

.../...			
AA construcciones AA elementos transporte	50.000,00	0,84	42.000,00
AA inmovilizado intangible	37.500,00	0,84	31.500,00
Pérdidas y ganancias	12.500,00	0,84	10.500,00
Diferencias de conversión	462.500,00		407.000,00
			-56.000,00
<b>Total</b>	<b>4.675.000,00</b>		<b>3.937.500,00</b>

## 2. Método monetario-no monetario.

### a) Conversión del balance de situación.

Activo	Importe en \$	Tipo de cambio	Importe en €
Construcciones	1.750.000,00	0,85	1.487.500,00
Mobiliario	750.000,00	0,85	637.500,00
Inmovilizado financiero	550.000,00	0,87	478.500,00
Inmovilizado intangible	62.500,00	0,85	53.125,00
Deudores	625.000,00	0,84	525.000,00
IFT	500.000,00	0,84	420.000,00
Tesorería	450.000,00	0,84	378.000,00
<b>Total</b>	<b>4.675.000,00</b>		<b>3.979.625,00</b>

Pasivo	Importe en \$	Tipo de cambio	Importe en €
Capital social	2.500.000,00	0,85	2.125.000,00
Prima de emisión	1.250.000,00	0,85	1.062.500,00
Acreedores a l/p	250.000,00	0,84	210.000,00
Acreedores a c/p	125.000,00	0,84	105.000,00
AA construcciones	50.000,00	0,85	42.500,00
AA elementos transporte	37.500,00	0,85	31.875,00
AA inmovilizado intangible	12.500,00	0,85	10.625,00
Pérdidas y ganancias	462.500,00		392.125,00
<b>Total</b>	<b>4.675.000,00</b>		<b>3.979.625,00</b>

### b) Conversión de la cuenta de Pérdidas y ganancias.

De acuerdo con el artículo 56 de las Normas para la Formulación de Cuentas anuales consolidadas, se puede utilizar un tipo de cambio medio, siempre que se pondere debidamente. A efectos de la solución suponemos que el tipo medio anual proporcionado por el enunciado cumple este requisito.

.../...

.../...

Debe	Importe en \$	Tipo de cambio	Importe en €
Consumo de mercaderías	600.000,00	0,88	528.000,00
Gastos de personal	875.000,00	0,88	770.000,00
Amortizaciones	100.000,00	0,85	85.000,00
Otros gastos de explotación	562.500,00	0,88	495.000,00
Gastos financieros	25.000,00	0,88	22.000,00
Rdos. negat. de conversión			17.875,00
Beneficio	462.500,00		392.125,00
<b>Total</b>	<b>2.625.000,00</b>		<b>2.310.000,00</b>

Haber	Importe en \$	Tipo de cambio	Importe en €
Venta de mercaderías	2.625.000,00	0,88	2.310.000,00
<b>Total</b>	<b>2.625.000,00</b>		<b>2.310.000,00</b>

#### 1.4. Información a revelar en la memoria de las cuentas anuales.

De acuerdo con la nota 11.<sup>a</sup> sobre el contenido de la Memoria, las empresas deberán revelar la siguiente información relacionada con sus operaciones en moneda extranjera:

1. Importe global de los elementos de activo y pasivo denominados en moneda extranjera, incluyendo un desglose de activos y pasivos más significativos clasificados por monedas. También se indicarán los importes correspondientes a compras, ventas y servicios recibidos y prestados.
2. La empresa revelará la siguiente información:
  - a) El importe de las diferencias de cambio reconocidas en el resultado del ejercicio, presentando por separado las que provienen de transacciones que se han liquidado a lo largo del período de las que están vivas o pendientes de vencimiento a la fecha de cierre del ejercicio, con excepción de las procedentes de los instrumentos financieros que se valoren al valor razonable con cambios en la cuenta de Pérdidas y ganancias.
  - b) Las diferencias de conversión clasificadas como un componente separado del patrimonio neto, dentro del epígrafe «Diferencias de conversión», así como una conciliación entre los importes de estas diferencias al principio y al final del ejercicio.

3. Cuando se haya producido un cambio en la moneda funcional, ya sea de la empresa que informa o de algún negocio significativo en el extranjero, se revelará este hecho, así como la razón de dicho cambio.
4. En el caso excepcional de que la empresa utilice más de una moneda funcional, deberá revelar el importe de los activos, cifra de negocios y resultados que han sido expresados en cada una de esas monedas funcionales.
5. En su caso, la moneda funcional de un negocio en el extranjero cuando sea distinta a la moneda de presentación de las cuentas anuales.
6. Cuando la empresa tenga negocios en el extranjero y estén sometidos a altas tasas de inflación, informará sobre:
  - a) El hecho de que las cuentas anuales, así como las cifras correspondientes a ejercicios anteriores, han sido ajustadas para considerar los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda funcional y que, como resultado de ello, están expresadas en la unidad monetaria corriente a la fecha de cierre del ejercicio.
  - b) La identificación y valor del índice general de precios a la fecha de cierre del ejercicio, así como el movimiento del mismo durante el ejercicio corriente y el anterior.

## 2. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

### 2.1. Introducción.

Esta norma es similar a la norma de valoración 15.<sup>a</sup> del PGC de 1990, si bien se han añadido nuevos párrafos dedicados fundamentalmente al IVA repercutido y al impuesto general indirecto canario (IGIC). Respecto a este último, el tratamiento contable actual fue desarrollado por el ICAC en la Resolución de 16 de diciembre de 1992, por la que se desarrollan algunos criterios a aplicar para la valoración y registro contable del IGIC.

### 2.2. Cuentas desarrolladas para la contabilización del IVA.

El borrador del PGC, en su quinta parte, desarrolla las siguientes cuentas para contabilización del IVA:

- 472. Hacienda Pública, IVA soportado.
- 477. Hacienda Pública, IVA repercutido.
- 4700. Hacienda Pública, deudora por IVA.
- 4750. Hacienda Pública, acreedora por IVA.
- 634. Ajustes negativos en la imposición indirecta.

- 6341. Ajustes negativos en IVA de activo corriente.
- 6342. Ajustes negativos en IVA de inversiones.
- 639. Ajustes positivos en la imposición indirecta.
- 6391. Ajustes positivos en IVA de activo corriente.
- 6392. Ajustes positivos en IVA de inversiones.

**2.3. IVA soportado.**

*2.3.1. IVA soportado deducible.*

El IVA soportado deducible, es decir, aquel que será recuperable ante la Hacienda Pública será contabilizado en la Hacienda Pública, IVA soportado (472).

**EJEMPLO 16:**

Se adquieren mercaderías por importe de 1.000 u.m. más IVA al 16%.

1.000	Compras de mercaderías (600)		
160	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
	a Tesorería (57) o Proveedores (400)		1.160
		x	

**EJEMPLO 17:**

Se adquiere una máquina por importe de 3.000 euros más IVA al 16%. Se abona la mitad mediante talón bancario y el resto dentro de tres meses.

3.000	Maquinaria (213)		
480	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
	a Tesorería (57)		1.720
	a Proveedores de inmovili- zados a c/p (523)		1.720
		x	

En el caso de que exista una modificación de la operación, bien porque existe una devolución o rebaja posterior de cualquier tipo, el IVA soportado debe minorarse, según establece el artículo 80.2 de la Ley del IVA, modifican la base imponible de la misma.

**EJEMPLO 18:**

Se adquieren materias primas por importe de 30.000 u.m. más IVA al 16% y con vencimiento de la operación a 90 días. Al cabo de 15 días, se obtiene una rebaja del 25% del importe porque las materias primas no tenían los requisitos de calidad previamente pactados.

- Por la compra:

30.000	<i>Compras de materias primas (601)</i>		
4.800	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i> <i>(30.000 × 16%)</i>	<i>a Proveedores (400)</i>	34.800
		x	

- Por la rebaja obtenida posteriormente:

8.700	<i>Proveedores (400)</i>		
	<i>a Devoluciones de compras y operaciones similares (608)</i> <i>(30.000 × 25%)</i>	<i>a Hacienda Pública, IVA so-</i>	7.500
	<i>(7.500 × 16%)</i>	<i>portado (472)</i>	1.200
		x	

**2.3.2. IVA soportado no deducible.**

El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto.

**EJEMPLO 19:**

La sociedad «ALFA», que realiza exclusivamente operaciones sin derecho a deducción, adquiere un ordenador por 1.000 u.m. más el correspondiente IVA. Dado que la sociedad realiza exclusivamente operaciones sin derecho a deducción, el IVA no es deducible.

.../...

.../...

1.160	<i>Equipos para procesos de información (217)</i>	<i>a Tesorería (57)</i>	1.160
		x	

**EJEMPLO 20:**

La sociedad «BETA», que realiza exclusivamente operaciones con derecho a deducción, adquiere un vehículo turismo para uno de sus directivos por importe de 50.000 u.m. De acuerdo con la legislación fiscal, el IVA deducible solamente es del 50%. En el momento de la compra se abona el 50% de total. El resto se documenta en efectos que se abonará a los 12 y 24 meses respectivamente.

54.000	<i>Elementos de transporte (218)</i>		
4.000	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>	<i>a Tesorería (57)</i>	29.000
		<i>(58.000 × 50%)</i>	
		<i>a Efectos a pagar a c/p (524)</i>	14.500
		<i>(58.000 × 25%)</i>	
		<i>a Efectos a pagar a l/p (174)</i>	14.500
		<i>(58.000 × 25%)</i>	
		x	

**EJEMPLO 21:**

La sociedad «GAMMA» ha adquirido entradas para un gran premio automovilístico con el objetivo de invitar a sus clientes. El importe satisfecho, excluido el IVA, ha sido de 50.000 u.m., IVA al 16%.

En este caso se trata de un IVA no deducible, por lo que a nivel contable, será mayor importe del gasto.

58.000	<i>Publicidad, propaganda y relaciones públicas (627)</i>	<i>a Tesorería (57)</i>	58.000
		x	

**EJEMPLO 22:**

La sociedad «ALFA» está sujeta a la regla de prorrata general ya que realiza dos actividades no diferenciadas: el alquiler de vivienda, operación sujeta y exenta y el alquiler de locales comerciales, operación sujeta y no exenta a efectos del IVA. Durante el año 20X1 ha realizado las siguientes operaciones:

1. Ha facturado y cobrado por operaciones de alquiler de viviendas 200.000 u.m.
2. Ha facturado y cobrado por operaciones de alquiler de locales 450.000 u.m.
3. Los gastos relacionados con la explotación del negocio relativos al ejercicio 20X1 han sido de 180.000 más el correspondiente IVA al 16%.
4. Se ha adquirido mobiliario durante el ejercicio por importe de 125.000 más IVA al 16%.
5. La prorrata definitiva del año anterior (20X0) fue del 60%.

En este caso, al estar sometida la empresa a la regla de prorrata general, solamente será deducible el IVA en la parte proporcional de las operaciones que dan derecho a la deducción. Durante el ejercicio se aplicará de forma provisional la prorrata definitiva del año anterior y al cierre del ejercicio se realizará el ajuste correspondiente. Los asientos y cálculos para registrar las operaciones son los siguientes:

- Por los ingresos derivados del alquiler de viviendas, teniendo en cuenta que se trata de una operación exenta:

200.000	<i>Tesorería (57)</i>	a	<i>Prestaciones de servicio.</i>	200.000
			<i>Alquiler de viviendas (705)</i>	
		x		

- Por los ingresos derivados del alquiler de locales, operación sujeta a IVA (16%):

522.000	<i>Tesorería (57)</i>	a	<i>Prestaciones de servicios.</i>	450.000
			<i>Alquiler de locales (705)</i>	
			<i>a Hacienda Pública, IVA</i>	72.000
			<i>repercutido (477)</i>	
			<i>(450.000 × 16%)</i>	
		x		

- Por los gastos de explotación:

191.520	<i>Gastos de explotación (6)</i>	a	<i>Tesorería (57)</i>	208.800
	<i>(180.000 + 180.000 × 16% ×</i>		<i>(180.000 + 180.000 × 16%)</i>	
	<i>× 40%)</i>			
17.280	<i>Hacienda Pública, IVA</i>			
	<i>soportado (472)</i>			
	<i>(180.000 × 16% × 60%)</i>			
		x		

.../...



.../...

- Por la adquisición del mobiliario:

133.000	<i>Mobiliario (216)</i> (125.000 + 125.000 × 16% × × 40%)	
12.000	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i> (125.000 × 16% × 60%)	
	<i>a Tesorería (57)</i> (125.000 + 125.000 × 16%)	145.000
_____ x _____		

Al cierre del ejercicio se ajusta el IVA deducido durante el mismo a la prorrata definitiva del año, que determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

$$\text{Prorrata definitiva} = \frac{\text{Operaciones con derecho a deducción}}{\text{Total de operaciones}} \times 100$$

$$\text{Prorrata definitiva 20X1} = \frac{450.000}{200.000 + 450.000} \times 100 = 69,23\% = 70\% \text{ }^4$$

Una vez obtenida la prorrata definitiva del año 20X1 se procede a ajustar el IVA deducible del mismo:

IVA deducido en 20X1 (17.280 + 12.000) .....	39.280
IVA deducible [(125.000 + 180.000) × 16% × 70%] .....	34.160
Ajuste: Incremento del IVA soportado .....	5.120
5.120 <i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>	
	<i>a Ajustes positivos en la imposición indirecta (639)</i> 5.120
_____ x _____	

Sin perjuicio de lo establecido en la norma relativa a cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, no alterarán las valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, consecuencia de la regularización derivada de la prorrata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión. Tales rectifi-

.../...

<sup>4</sup> Según la legislación fiscal el porcentaje objeto en la fracción se redondea al número entero superior.

.../...

caciones se reconocerán en la cuenta de Pérdidas y ganancias como gasto o ingreso, según proceda, salvo que sea de aplicación lo establecido en la norma antes mencionada.

La liquidación del IVA de las operaciones anteriores –suponiendo una liquidación anual– será la siguiente:

72.000	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>		
	<i>a Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>	34.400	
	<i>a Hacienda Pública acreedora por IVA (4750)</i>	37.600	
	x		

### 2.3.3. Autoconsumo.

En el caso de autoconsumo interno, esto es, producción propia con destino al inmovilizado de la empresa, el IVA no deducible se adicionará al coste de los respectivos activos no corrientes.

#### EJEMPLO 23:

La sociedad «ALFA», dedicada a la prestación de servicios sanitarios mediante aparatos altamente tecnológicos, ha desarrollado con sus propios medios un nuevo modelo de resonador magnético durante el año 20X1. Según la ficha de producción, los costes asignados al proceso han sido los siguientes:

Materiales y otros aprovisionamientos .....	20.000
Sueldos .....	25.000
Tributos no recuperables .....	1.000
Otros servicios .....	4.000
TOTAL .....	50.000

A los importes de los materiales y otros servicios se les debe añadir un IVA del 16%, el cual no es deducible ya que «ALFA» solamente realiza operaciones sin derecho a deducción.

Para la solución de este supuesto se ha de tener en cuenta el artículo 102 de la Ley del IVA (regla de prorrata), el cual en su apartado 2 señala que «los sujetos pasivos podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones debiéndose o en las prestaciones de servicios en la medida en que se destinen a la realización de los autoconsumos a que se refiere el artículo 9.º, número 1.º, letra c), que tengan por

.../...

.../...

objeto bienes constitutivos de las existencias y de los autoconsumos comprendido en la letra d) del mismo artículo y número de esta Ley».

Por tanto, los asientos para reflejar los gastos asociados al proceso de construcción del inmovilizado serán:

20.000	Compras de otros aprovisionamientos (602)	
25.000	Sueldos y salarios (640)	
1.000	Otros tributos (631)	
4.000	Otros servicios (629)	
3.840	Hacienda Pública, IVA soportado (472)	
	[(20.000 + 4.000) × 16%]	
	a Tesorería (57)	53.840
_____ x _____		

Por la activación del equipo y el proceso de autorrepercusión de IVA por el autoconsumo:

58.000	Otras instalaciones (215)	
	(50.000 + 50.000 × 16%)	
	a Trabajos realizados para el inmovilizado material (731)	50.000
	a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)	8.000
_____ x _____		

Si la sociedad no hubiese estado sometida a regla de prorrata, y por el IVA hubiese sido totalmente deducible, los asientos anteriores se habrían realizado de la siguiente forma:

20.000	Compras de otros aprovisionamientos (602)	
25.000	Sueldos y salarios (640)	
1.000	Otros tributos (631)	
4.000	Otros servicios (629)	
3.840	Hacienda Pública, IVA soportado (472)	
	[(20.000 + 4.000) x 16%]	
	a Tesorería (57)	53.840
_____ x _____		
50.000	Otras instalaciones (215)	
	a Trabajos realizados para el inmovilizado material (731)	50.000
_____ x _____		

## 2.4. IVA repercutido.

### 2.4.1. Caso general. Modificaciones de la base imponible.

El IVA repercutido no formará parte del ingreso derivado de las operaciones gravadas por dicho impuesto o del importe neto obtenido en la enajenación o disposición por otra vía en el caso de baja en cuentas de activos no corrientes.

#### EJEMPLO 24:

Se venden productos terminados por importe de 10.000 u.m. La operación está gravada con un IVA del 16% y su vencimiento es a 90 días.

11.600	<i>Cientes (430)</i>			
		<i>a Ventas de productos terminados (701)</i>	10.000	
		<i>a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	1.600	
		x		

#### EJEMPLO 25:

Una sociedad concede a sus clientes, al cierre del ejercicio, rappels por importe de 20.000 u.m. IVA de la operación: 16%.

En este caso, según el artículo 80.2 de la Ley del IVA, los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados, modifican la base imponible por lo que habrá que minorar el IVA repercutido.

20.000	<i>Rappels sobre ventas (709)</i>			
3.200	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	<i>a Cientes (430)</i>	23.200	
		x		

**EJEMPLO 26:**

Un cliente nos da 11.600 u.m. procedentes de una venta de productos terminados. Y se le ofrece la posibilidad de realizarle un descuento por pronto pago si nos abona la venta en este momento. El cliente acepta las condiciones.

El apunte contable, como en el caso anterior, implica la modificación de la base imponible del IVA.

1.000	<i>Descuentos sobre ventas por pronto pago (706) (10.000 × 10%)</i>	
160	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477) (100 × 16%)</i>	
10.440	<i>Tesorería (57) (11.600 – 1.000 – 160)</i>	
	<i>a Clientes (430)</i>	<i>11.600</i>
	_____ x _____	

#### 2.4.2. Intereses por aplazamiento.

Desde un punto de vista fiscal el artículo 78 de la Ley del IVA señala que la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas. En el apartado 2 de este mismo artículo se dice. «... No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, no se incluirán en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios», y más adelante: «A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, sólo tendrán la consideración de intereses las retribuciones de las operaciones financieras de aplazamiento o demora en el pago del precio, exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 18.º, letra c), de esta Ley que se haga constar separadamente en la factura emitida por el sujeto pasivo».

Por otro lado, el tratamiento contable de los créditos comerciales está establecido en la norma de valoración 9.<sup>a</sup> Instrumentos financieros, la cual, al referirse a los créditos comerciales –son aquellos activos financieros que se originan en la venta de bienes y prestación de servicios–, señala que su valoración inicial se realizará por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el valor de la transacción. Sin embargo, los créditos por operaciones comerciales con vencimiento no superior al año y que no tengan un tipo de interés contractual, podrán valorarse por su valor nominal, cuando el efecto de los flujos de efectivo no sea significativo.

A partir de la exposición anterior se pueden plantear los siguientes ejemplos:

**EJEMPLO 27:**

Se venden mercaderías el día 1 de abril de 20X1 por importe de 10.500 u.m. El vencimiento de la operación es de 6 meses y se considera que el efecto financiero es insignificante. Los intereses por aplazamiento no figuran desglosados en la factura:

En este caso, el importe del IVA será:  $10.500 \times 16\% = 1.680$  y el asiento para registrar la operación es:

12.180	<i>Cientes (430)</i>			
		a	<i>Ventas de mercaderías (700)</i>	10.500
		a	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	1.680
		x		

**EJEMPLO 28:**

Se venden productos terminados el 1 de octubre de 20X1 por importe de 10.000 u.m. El vencimiento de la operación es de 6 meses y se aplica unos intereses de 500 u.m. (10% anual), que figuran separadamente en la factura. El IVA de la operación es del 16%.

Inicialmente se reconocerá el ingreso por 10.000 (Valor actualizado) más el IVA de la operación, que según la normativa fiscal se aplicará sobre 10.000 u.m.

11.600	<i>Cientes (430)</i>			
		a	<i>Ventas de productos terminados (701)</i>	10.000
		a	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	1.600
		x		

A 31 de diciembre de 20X1, procederá reconocer los intereses devengados desde la fecha de la operación –al tener una duración inferior al año, a efectos de solución, se utiliza capitalización simple–.

250	<i>Cientes (430)</i>			
		a	<i>Ingresos de créditos (762)</i>	250
		x		

A 1 de abril de 20X2, por el vencimiento de la operación:

12.100	<i>Tesorería (57)</i>			
		a	<i>Cientes (430)</i>	11.850
		a	<i>Ingresos de créditos (762)</i>	250
		x		

## 2.5. Impuesto General Indirecto Canario.

Al igual que el IVA, este impuesto se caracteriza por su neutralidad económica, por lo que su tratamiento contable es similar al IVA. Las normas contables de este impuesto fueron desarrolladas por el ICAC en la Resolución de 16 de diciembre de 1992, por la que se desarrollan algunos criterios a aplicar para la valoración y el registro contable del IGIC.

El esquema de funcionamiento del IGIC es muy similar al IVA. Así pues, se produce el devengo de cuotas soportadas en las importaciones, entregas de bienes y prestaciones de servicios que reciban los sujetos pasivos, representando el denominado IGIC soportado que, si cumplen una serie de condiciones exigidas por la normativa, tendrá carácter deducible de las cuotas del citado impuesto que se repercutan en la entrega de bienes o prestaciones de servicios, es decir, IGIC repercutido.

Las cuentas desarrolladas por la mencionada Resolución, para el tratamiento contable del IGIC, son las siguientes:

4707. Hacienda Pública deudor por IGIC.

4757. Hacienda Pública acreedor por IGIC.

4727. IGIC soportado.

4777. IGIC repercutido.

Para los posibles ajustes del impuesto, las cuentas son:

6343. Ajustes negativos en IGIC, de circulante.

6344. Ajustes negativos en IGIC, de inversión.

6393. Ajustes positivos en IGIC, de circulante.

6394. Ajustes positivos en IGIC, de inversión.

### EJEMPLO 29:

La sociedad «ALFA, S.L.», que se dedica a la compraventa de artículos de regalo y que tiene su domicilio en Santa Cruz de Tenerife, realiza las siguientes operaciones:

- Compra mercancías por valor de 1.000 u.m. más IGIC al 4%.
- Vende mercancías por importe de 1.500 más IGIC al 4%.
- Liquidada el IGIC correspondiente a las operaciones anteriores, que se ingresa por banco.

.../...

.../...

- Por la compra de las mercancías:

1.000	<i>Compra de mercaderías (600)</i>		
40	<i>Hacienda Pública, IGIC soportado (4727)</i>		
		a Proveedores (400)	1.040
	_____	x _____	

- Por la venta de las mercancías:

1.560	<i>Clientes (430)</i>		
		a Ventas de mercaderías (700)	1.500
		a Hacienda Pública, IGIC repercutido (477)	60
	_____	x _____	

- Por la liquidación y pago del IGIC:

60	<i>Hacienda Pública, IGIC repercutido (477)</i>		
		a Hacienda Pública, IGIC soportado (4727)	40
		a Hacienda Pública, acreedor por IGIC (4757)	20
	_____	x _____	
20	<i>Hacienda Pública, acreedor por IGIC (4757)</i>		
		a Tesorería (57)	20
	_____	x _____	