

Activos no corrientes mantenidos para la venta: tratamiento contable previsto en el P.G.C-07 y diferencias con los activos no corrientes objeto de amortización

M.^a Carmen TEJADA XIMÉNEZ DE OLASO
Real Centro Universitario
«Escorial-María Cristina»
San Lorenzo del Escorial
mtejada@rcumariacristina.com

Resumen: Ante la entrada en vigor del nuevo Plan Contable aprobado por Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre, se contempla en este artículo los activos no corrientes mantenidos para la venta y la problemática de su no amortización con supuestos prácticos que clarifican el tema objeto de estudio.

Abstract: In the face of coming into force the new Accounting General Plan approved by Order in Council 1514/2007 from November the 16th, this article provides Non-current assets held for sale and the issue of non-repayment, everything with practical assumptions for clarifying the study on the subject.

Palabras clave: Contabilidad, Plan General de Contabilidad, Activos no corrientes mantenidos para la venta, Amortización.

Keywords: Accounting, Lease (rental), Accounting General Plan, Non-current assets held for sale and the issue of non-repayment.

Sumario:

- I. Definición de activo no corriente.**
- II. Activos no corrientes individuales mantenidos para la venta.**
 - 2.1. *Tratamiento contable.*
 - 2.2. *Supuestos de exclusión.*
 - 2.3. *Reversión a su categoría previa.*
- III. Grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.**
- IV. Diferencias de tratamiento entre activos disponibles para la venta e inmovilizados amortizables: Casos prácticos y Conclusiones.**
- V. Bibliografía.**

I. DEFINICIÓN DE ACTIVO NO CORRIENTE

Los activos no corrientes mantenidos para la venta surgen como una nueva categoría de activos, regulados en la norma de valoración séptima sobre Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta del Plan General de Contabilidad (PGC en adelante). Cabe señalar que esta nueva categoría no resulta aplicable para aquellas empresas que opten por el Plan General de Contabilidad de Pymes

Estos activos son aquellos cuyo valor contable se recuperará fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado como puede ser cualquier inmovilizado que posea la empresa.

No estamos ante el caso de que cualquier activo que se vaya a vender o enajenar se reclasifique previamente en esta categoría, ya que para esta reclasificación a activo no corriente mantenido para la venta, es necesario que se den las siguientes circunstancias:

- Esté disponible para su venta inmediata y que
- Su venta sea altamente probable.

Se entiende que la venta es altamente probable si concurren las siguientes circunstancias:

- La empresa está comprometida por un plan para venderlo y ha iniciado un programa para encontrar comprador y completar el plan.
- La venta se negocia activamente a un precio adecuado en relación con su valor razonable actual.
- Se espera completar la venta en el año siguiente a la fecha de su reclasificación, salvo que, por hechos o circunstancias fuera del control de la empresa, el plazo de venta se tenga que alargar y exista evidencia suficiente de que la empresa siga comprometida con el plan de disposición del activo.
- Las acciones para completar el plan indiquen que es improbable que haya cambios significativos en el mismo o que vaya a ser retirado.

En definitiva, tal y como se reconoce en la propia introducción del Plan, debe cumplirse una serie de requisitos enfocados a su disponibilidad inmediata y alta probabilidad de venta.

No obstante la norma referida contempla los activos no corrientes mantenidos para la venta así como los grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta, por lo que debemos entender la norma dividida en dos apartados o bloques como son los activos individuales y los grupos de elementos. Pase-mos a analizar cada uno de ellos.

II. ACTIVOS NO CORRIENTES INDIVIDUALES MANTENIDOS PARA LA VENTA

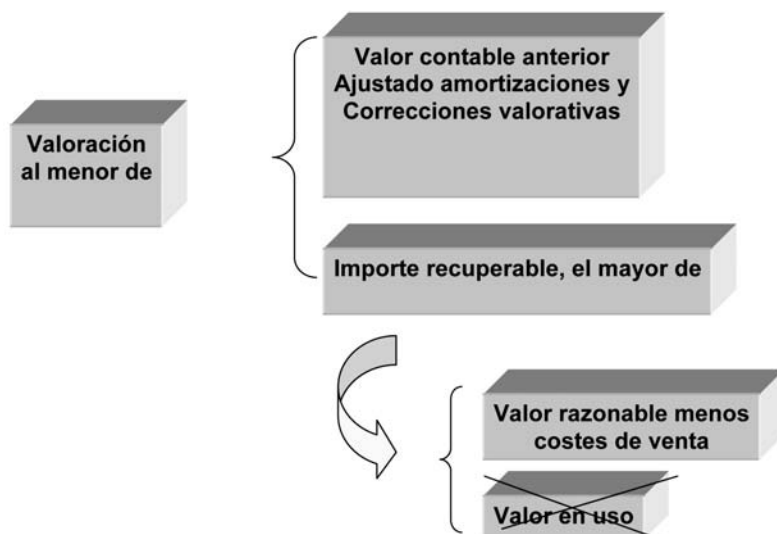
2.1. Tratamiento Contable

Comencemos en primer lugar, por el tratamiento contable de los activos individuales, no corrientes, mantenidos para la venta.

La valoración inicial de este tipo de activos será al menor ¹ valor de:

- su valor contable (observando previamente si existe deterioro y reflejándolo si procede) y
- su valor razonable menos los costes de venta.

Observamos una similitud importante con la valoración posterior del resto de activos no corrientes, ya que, si por ejemplo, acudimos a la norma de valoración segunda sobre Inmovilizado material, apartado 2.2. se refiere el deterioro de valor, que queda definido tal y como se expone a modo de resumen en el siguiente gráfico:



1. De esta forma, si el activo está revalorizado, al tomar en consideración el menor entre el valor razonable y el valor contable no van a quedar reflejadas las plusvalías en Balance por el hecho de su reclasificación a esta categoría.

La única diferencia con lo establecido para los activos no corrientes mantenidos para la venta es la omisión del **valor en uso** lo que resulta obvio si tenemos en cuenta que estos activos nunca van a recuperarse por su uso como el resto de activos no corrientes, sino por su venta.

En el momento que se reclasifique el activo no corriente a la categoría de mantenido para la venta, procede efectuar un asiento de baja de inmovilizado por lo que previamente deberemos amortizar hasta esa fecha al igual que practicar las correcciones de valor que procedan a esa misma fecha.

Lo más destacable de esta categoría de activos es sin duda que desde el momento que un activo queda reclasificado a no corriente mantenido para la venta, *ya no será objeto de amortización*.

No obstante, si se dotan las correcciones valorativas oportunas de manera que el valor contable no exceda el valor razonable menos los gastos de venta, es decir, en caso necesario se reflejarán *pérdidas por deterioro*.

Dichas correcciones valorativas por deterioro así como su reversión si las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán en la cuenta de resultados, salvo cuando proceda registrarlas directamente en el patrimonio neto por una norma específica.

Cabe señalar que al reclasificar este tipo de activos, se clasifican contablemente dentro del subgrupo (58) de Activos no corrientes mantenidos para la venta y activos y pasivos asociados, ya no incluidos dentro de la categoría de inmovilizado y las cuentas asociadas a esta categoría lucirán en el epígrafe del Balance del activo corriente ².

El argumento utilizado en el P.G.C. para calificarlos dentro del activo corriente es debido, tal y como se reconoce en la introducción, a que su valor en libros se prevé recuperar a través de su enajenación y no mediante su uso en la actividad ordinaria de la empresa y no mediante su uso en la actividad ordinaria de la empresa.

Si acudimos a la quinta parte del PGC de definiciones y relaciones contables específica que se incluyan en esta categoría los activos cuya recuperación se espera realizar a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, incluidos los que formen parte de una operación interrumpida clasificada como mantenida para la venta ³.

2. Resulta curioso observar que el Activo del Balance se clasifique en activo no corriente y corriente y la primera categoría dentro del activo corriente sea la de activos no corrientes mantenidos para la venta. Quizás no sea muy acertada la denominación que puede llevar a equívocos frecuentes.

3. De hecho, en la tercera parte del Plan relativa a las normas de elaboración de las cuentas anuales, apartado séptimo, cuenta de pérdidas y ganancias, se define una actividad interrumpida como todo componente de una empresa que ha sido enajenado o se ha dispuesto de él por otra vía, o bien que haya sido clasificado como mantenido para la venta.

El clasificar la operación como interrumpida supone que los resultados que ocasionen se presenten separadamente en la cuenta de resultados de las actividades continuadas. No obstante, el tratamiento exhaustivo de las operaciones interrumpidas excede del planteamiento que queremos contemplar en este trabajo, por lo que emplazamos a futuros trabajos este desarrollo.

2.2. *Supuestos de exclusión*

También señala la norma los *supuestos de exclusión* o los criterios para establecer cuándo no resulta aplicable la reclasificación de determinados activos no corrientes a esta nueva categoría por tener normas específicas como son:

- Activos por impuesto diferido, les será aplicable la norma decimotercera relativa al impuesto de sociedades.
- Activos procedentes de retribuciones a los empleados, les será aplicable la norma decimosexta relativa a pasivos por retribuciones a largo plazo al personal.
- Activos financieros, excepto inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, que estén dentro del alcance de la norma sobre instrumentos financieros.

2.3. *Reversión a su categoría previa*

Por último, para los activos individuales no corrientes mantenidos para la venta, la norma séptima señala la *reversión* a su categoría inicial. Así si un activo deje de cumplir los requisitos para ser clasificado como mantenido para la venta se reclasificará en la partida del balance que corresponda a su naturaleza y se valorará, en la fecha en que proceda la reclasificación, por el menor importe:

- entre su valor contable anterior a su calificación como activo no corriente en venta, ajustado, si procede, por las amortizaciones y correcciones de valor que se hubiesen reconocido de no haberse clasificado como mantenido para la venta, y
- su importe recuperable, registrando cualquier diferencia en pérdidas y ganancias.

III. GRUPOS ENAJENABLES DE ELEMENTOS MANTENIDOS PARA LA VENTA

En segundo lugar, la norma regula el tratamiento contable de los *grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta*.

Los grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta, se refiere al conjunto de activos y pasivos directamente asociados de los que se va a disponer de forma conjunta, como grupo, en una única transacción.

Podrá formar parte de un grupo enajenable cualquier activo y pasivo asociado de la empresa, aún cuando no cumpla la definición de activo no corriente, siempre que se vayan a enajenar de forma conjunta.

Para su valoración se aplicarán las mismas reglas que en el apartado anterior. Una vez efectuada esta valoración, el grupo de elementos de forma conjunta se valorará por el menor importe entre su valor contable y su valor razonable menos los costes de venta. En caso de que proceda registrar en este grupo de elementos valorados de forma conjunta 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 las normas de deterioro de valor del inmovilizado material.

Veamos un ejemplo ⁴ que explica los grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta:

“DISPER, SA”

La sociedad “DISPER, SA” tiene una delegación en París en la que existen los siguientes elementos patrimoniales:

Maquinaria	300.000
Mobiliario	200.000
Fondo de comercio	20.000
Clientes	330.000
Proveedores	150.000

El valor razonable de la delegación es de 685.000 € siendo los gastos de venta de 5.000 €. Dicha delegación no marcha como pensábamos cuando la

4. Para ver ejemplos explicativos con más detalle, son numerosos los autores que explican esta nueva categoría de activos. Véase, entre otros, RODRÍGUEZ, L., «Otras normas relacionadas con el inmovilizado», en VV.AA., *Contabilidad financiera. Nuevo Plan General de Contabilidad y de Pymes*, Madrid 2008, p. 233; SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J. L., «Lex Mentor contable», Madrid 2008, pp. 199-200; TEJADA, M. C., *Manual de Contabilidad y Gestión empresarial. PGC: 2007 General y Pymes*, Madrid 2008, pp. 209-218; CERVERA, M.; GONZÁLEZ, A., y ROMANO, J., *Contabilidad financiera (adaptada al nuevo PGC)*, Madrid 2008, pp. 166-171; y AYATS, A., «Inmovilizado intangible, activos no corrientes para la venta y arrendamientos», en AMADOR, S., y ROMANO, J., en *Manual del Nuevo Plan General Contable*, Madrid 2008, pp.103-110.

adquirimos por lo que se ha decidido cambiar su clasificación a finales del 2008 a mantenida para su venta. A 31 de diciembre del 2009 el valor razonable es de 675.000 € y los gastos de venta de 5.000 €. Contabilizar los hechos anteriormente descritos.

AÑO 2008

Estamos ante una reclasificación de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, pero antes veamos si existe o no pérdida por deterioro y recordemos normas intangible, en las que se establece que si existe deterioro, las correcciones valorativas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión. Veamos en nuestro ejemplo

$$\begin{array}{l} \text{Valor en libros} = 300.000 + 200.000 + 20.000 + 330.000 - 150.000 = 700.000 \\ \text{Valor razonable} - \text{gastos de venta} = 685.000 - 5.000 = 680.000 \\ \hline \text{Valor mercado} < \text{valor libros} \rightarrow \text{Corrección por deterioro} \quad 20.000 \end{array}$$

31-12-2008	CUENTA	DEBE	HABER
(690)	Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible	20.000	
(204)	Fondo de comercio		20.000

Ahora ya reclasificamos a mantenido para la venta

31-12-2008	CUENTA	DEBE	HABER
(580)	Inmovilizado	500.000	
(583)	Existencias, deudores comerciales y otras cuentas a cobrar	330.000	
(400)	Proveedores	150.00	
(213)	Maquinaria		300.000
(216)	Mobiliario		200.000
(430)	Clientes		330.000
(588)	Acreedores comerciales y otras cuantas a pagar		150.000

AÑO 2009

- Comprobemos al cierre el posible deterioro de valor y si existe la norma de valoración séptima establece para los grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta, que se reparta esta pérdida por deterioro entre los activos no corrientes del grupo, igual que las normas de deterioro del inmovilizado material, pero sólo entre los no corrientes proporcionalmente a su valor en libros.

Valor contable	680.000
Valor razonable menos gastos = $675.000 - 5.000 =$	670.000
Valor mercado < valor contable à Deterioro	10.000
500.000 → 10.000	500.000 → 10.000
300.000 → X = 6.000	200.000 → Y = 4.000

31-12-2009	CUENTA	DEBE	HABER
(691)	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	10.000	
(59901)	Deterioro de valor inmovilizado no corriente mantenido para la venta, maquinaria		6.000
(59902)	Deterioro de valor inmovilizado no corriente mantenido para la venta, mobiliario		4.000

IV. DIFERENCIAS DE TRATAMIENTO ENTRE ACTIVOS DISPONIBLES PARA LA VENTA E INMOVILIZADOS AMORTIZABLES: CASOS PRÁCTICOS Y CONCLUSIONES

Ahora bien, queremos llamar la atención a la controversia que suscita el hecho de que esta categoría de activos no sea objeto de amortización. Para ver la problemática y las diferencias que se producen entre un mismo activo si es objeto de clasificación como activo no corriente mantenido para la venta o como activo no corriente calificado como inmovilizado material veamos los dos siguientes casos:

Ejemplo: «TER, SA»

La empresa TER, SA adquiere una maquinaria por 500 u.m. el 1 de enero del 2008, con una vida útil de 5 años, pero, sin embargo, por diversas circunstancias, el 1 de julio decide ponerlo a la venta siendo el valor razonable de la máquina de 340 u.m., los costes de venta de 20 u.m. y el valor de uso coinci-

de con el valor razonable. A 31 de diciembre del 2009 el valor razonable es de 300 u.m., los costes de venta de 20 u.m. y el valor en uso de 290 u.m..

Definitivamente el 1 de julio del 2010 abandona el plan de ventas siendo en ese momento el valor razonable de 320 u.m., los costes de venta 10 u.m., y el valor en uso de 300 u.m.

Veamos qué ocurriría si la empresa lo reclasifica a activo no corriente mantenido para la venta o si lo deja como inmovilizado material tal y como ocurría en el Plan Contable de 1990.

a) Si lo reclasifica como activo no corriente mantenido para la venta

– Por la adquisición:

01-01-2008	CUENTA	DEBE	HABER
(213)	Maquinaria	500	
(572)	Bancos		500

– Por la amortización al cierre de cuentas

31-12-2008	CUENTA	DEBE	HABER
(681)	Amortización inmovilizado material	100	
(281)	Amortización acumulada del inmovilizado material		100

– Por la amortización que procede antes de su reclasificación

01-07-2009	CUENTA	DEBE	HABER
(681)	Amortización inmovilizado material	50	
(281)	Amortización acumulada del inmovilizado material		50

Antes de reclasificar veamos si existe deterioro o no de valor

Importe recuperable es el mayor entre:

- Valor razonable menos costes de venta = $340 - 20 = 320$ u.m.
- Valor en uso: no procedería al ponerse a la venta no se va a recuperar por el uso

- El valor contable sería de $500 - 100 - 50 = 350$ u.m.

Por lo tanto, sí procedería el reconocimiento del deterioro por importe de 30 u.m.

01-07-2009	CUENTA	DEBE	HABER
(691)	Pérdidas por deterioro	30	
(291)	Deterioro de valor inmovilizado material		30

- Ahora reclasificamos:

01-07-2009	CUENTA	DEBE	HABER
(580)	Inmovilizado	320	
(281)	Amortización acumulada inmovilizado material	150	
(291)	Deterioro de valor inmovilizado material	30	
(213)	Maquinaria		500

Cuando llegamos a 31 de diciembre del 2009 no amortizamos pero sí observamos el posible deterioro, y tomamos el importe recuperable únicamente como Valor razonable – costes de venta ya que de nuevo el valor en uso no tiene sentido, por lo que el importe recuperable, en nuestro caso sería de $300 - 20 = 280$ u.m.

El Valor contable es de 320 u.m., luego reconocemos un deterioro de 40 u.m.

31-12-2009	CUENTA	DEBE	HABER
(691)	Pérdidas por deterioro	40	
(5990)	Deterioro de valor del inmovilizado no corriente mantenido para la venta		40

Cuando llegamos a 1 de julio del 2010 que es cuando se abandona el plan de ventas, debemos reclasificar el activo no corriente mantenido para la venta a inmovilizado material: maquinaria y la valoración será *al menor* entre:

- El Valor contable que tendría de no haberse reclasificado
- El importe recuperable

El Valor contable tendría: 500–100 (Amortización 2008)–100 (Amortización 2009)–10 (Deterioro 2009)–48,33 (Amortización 2010. Véase el caso b)=241,67 u.m.

El importe recuperable será *el mayor* entre

- Valor razonable menos Costes de venta = 320–10 = 310 u.m.
- El valor en uso = 300 u.m.
- Las diferencias se reflejan en resultados, y por tanto procede hacer el siguiente asiento contable:

01-07-2010	CUENTA	DEBE	HABER
(213)	Maquinaria	241,67	
(671)	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	38,33	
(5990)	Deterioro de valor del inmovilizado no corriente mantenido para la venta	40	
(580)	Inmovilizado		320

b) Si no lo reclasificara

- Por la adquisición

01-01-2008	CUENTA	DEBE	HABER
(213)	Maquinaria	500	
(572)	Bancos		500

- Por la amortización al cierre de cuentas

31-12-2008	CUENTA	DEBE	HABER
(681)	Amortización inmovilizado material	100	
(281)	Amortización acumulada del inmovilizado material		100

– Por la amortización del segundo año

31-12-2009	CUENTA	DEBE	HABER
(681)	Amortización inmovilizado material	100	
(281)	Amortización acumulada del inmovilizado material		100

Ahora veríamos si existe o no deterioro y comparamos el Valor contable con el importe recuperable y si resulta que el importe recuperable estuviera por debajo del Valor contable reflejaríamos una pérdida por deterioro del inmovilizado material

El Valor contable = $500 - 100 - 100 = 300$ u.m.

El importe recuperable es el mayor entre

- Valor razonable – Costes de venta = $300 - 20 = 280$ u.m.
- Valor en uso = 290 u.m.

Debemos por tanto reconocer un deterioro por valor de 10 u.m.

31-12-2009	CUENTA	DEBE	HABER
(691)	Pérdidas por deterioro	10	
(291)	Deterioro de valor I.M		10

Al haber practicado un deterioro de valor debemos recalcular las amortizaciones por lo que el Valor contable (VC) = $500 - 100 - 100 - 10 = 290$ u.m. que si lo distribuimos en tres ejercicios que quedan de vida útil dará una cuota de amortización de 96,66 u.m.

- Para comparar con los datos del caso a) a 1 de julio del 2010 amortizaríamos

01-07-2010	CUENTA	DEBE	HABER
(681)	Amortización inmovilizado material	48,33	
(281)	Amortización acumulada del inmovilizado material		48,33

Y si a esa fecha comparásemos VC con el importe recuperable

El VC que tendría: $500 - 100$ (Amortización 2008) $- 100$ (Amortización 2009) $- 10$ (Deterioro 2009) $- 48,33$ (Amortización 2010) $= 241,67$ u.m.

El importe recuperable será *el mayor* entre

- $VR - \text{Costes de venta} = 320 - 10 = 310$ u.m.
- El valor en uso $= 300$ u.m.

No procedería reconocer pérdida por deterioro alguna.

Hagamos ahora una comparativa del impacto en la cuenta de resultados de los dos casos planteados:

<i>Caso a)</i>	CTA CARGO	IMPORTE	<i>Caso b)</i>	CTA CARGO	IMPORTE
2008	(681)	100	2008	(681)	100
2009	(681)	50	2009	(681)	100
2009	(691)	30	2009	(691)	10
2009	(691)	40	2010	(681)	48,33
2010	(671)	38,33			
TOTAL		258,33	TOTAL		258,33

Como se observa, en ambos el total es plenamente coincidente, sin embargo analicemos el impacto por años acontecidos:

AÑO	Caso a) Reclasifica a no corriente mantenido para la venta	Caso b) Mantiene Inmovilizado material
2008	100	100
2009	120	110
2010	38,33	48,33
TOTALES	258,33	258,33

Por ello observamos que aunque los resultados globales son iguales no lo son por cada año transcurrido ⁵.

5. Cabe mencionar, tal y como establece CASALS, J., «El impacto fiscal de la reforma contable», en *Partida Doble* (Madrid 2008) 30, la recuperación fiscal del valor de estos activos se difiere su efecto en la base imponible hasta el momento de su venta y no periódicamente a través de la dotación anual a la amortización.

Veamos otro ejemplo en el que reflejemos el mismo caso anteriormente tratado pero con cambios de valores de mercado:

Ejemplo: “EMBELE, SA”

La empresa EMBELE, SA adquiere una maquinaria por 500 u.m. el 1 de enero del 2008, con una vida útil de 5 años, pero, sin embargo, por diversas circunstancias, el 1 de julio decide ponerla a la venta siendo el valor razonable de la máquina de 380 u.m., los costes de venta de 10 u.m. y el valor de uso de 390 u.m. A 31 de diciembre del 2009 el valor razonable es de 360 u.m., los costes de venta de 10 u.m. y el valor en uso de 360 u.m.

Definitivamente, el 1 de julio del 2010 abandona el plan de ventas siendo en ese momento el valor razonable de 200 u.m., los costes de venta 20 u.m., y el valor en uso de 210 u.m.

Veamos qué ocurriría si la empresa lo reclasifica a activo no corriente mantenido para la venta o si lo deja como inmovilizado material.

a) Si lo reclasifica como activo no corriente mantenido para la venta

– Por la adquisición

01-01-2008	CUENTA	DEBE	HABER
(213)	Maquinaria	500	
(572)	Bancos		500

– Por la amortización del primer ejercicio

31-12-2008	CUENTA	DEBE	HABER
(681)	Amortización inmovilizado material	100	
(281)	Amortización acumulada del inmovilizado material		100

– Por la amortización previa a la reclasificación de medio ejercicio

01-07-2009	CUENTA	DEBE	HABER
(681)	Amortización inmovilizado material	50	
(281)	Amortización acumulada del inmovilizado material		50

Antes de reclasificar veamos si existe deterioro o no de valor

Importe recuperable es el mayor entre:

- a) VR –Costes de venta = $38 - 10 = 370$ u.m.
- b) V. uso: no procedería, al ponerse a la venta no se va a recuperar por el uso

El valor contable sería de $500 - 100 - 50 = 350$ u.m.

- Por lo tanto no procedería el reconocimiento del deterioro y únicamente reclasificaríamos

01-07-2009	CUENTA	DEBE	HABER
(580)	Inmovilizado	320	
(281)	Amortización acumulada inmovilizado material	150	
(213)	Maquinaria		500

Cuando llegamos a 31 de diciembre del 2009 no amortizamos, pero sí observamos el posible deterioro, y tomamos el importe recuperable únicamente como VR–costes de venta, ya que de nuevo el valor en uso no tiene sentido, por lo que el importe recuperable, en nuestro caso, sería de $360 - 10 = 350$ u.m.

El VC es de 350 u.m., luego no procede ningún tipo de anotación contable

Cuando llegamos a 1 de julio del 2010, que es cuando se abandona el plan de ventas, debemos reclasificar el activo no corriente mantenido para la venta a inmovilizado material: maquinaria y la valoración será *al menor* entre:

- El VC que tendría de no haberse reclasificado
- El importe recuperable

El VC que tendría: $500 - 100$ (Amortización 2008)– 100 (Amortización 2009)– 50 (Amortización 2010. Véase el caso *b*) = 250 u.m.

El importe recuperable será *el mayor* entre

- VR–Costes de venta = $200 - 20 = 180$ u.m.
- El valor en uso = 210 u.m.

- Las diferencias se reflejan en resultados y por tanto procede hacer el siguiente asiento contable:

01-07-2010	CUENTA	DEBE	HABER
(213)	Maquinaria	210	
(671)	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	140	
(580)	Inmovilizado		350

b) Si no lo reclasificara

- Por la adquisición

01-01-2008	CUENTA	DEBE	HABER
(213)	Maquinaria	500	
(572)	Bancos		500

- Por la amortización del primer año

31-12-2008	CUENTA	DEBE	HABER
(681)	Amortización inmovilizado material	100	
(281)	Amortización acumulada del inmovilizado material		100

- Por la amortización del segundo ejercicio

31-12-2009	CUENTA	DEBE	HABER
(681)	Amortización inmovilizado material	100	
(281)	Amortización acumulada del inmovilizado material		100

Ahora veríamos si existe o no deterioro y comparamos el VC con el importe recuperable, y si resulta que el importe recuperable estuviera por debajo del VC reflejaríamos una pérdida por deterioro del inmovilizado material

El VC = $500 - 100 - 100 = 300$ u.m.

El importe recuperable es el mayor entre

- VR–Costes de venta = $360 - 10 = 350$ u.m.
- Valor en uso = 360 u.m.

No procede por tanto reflejar pérdida por deterioro.

- Para comparar con los datos del caso a) a 1 de julio del 2010 amortizaríamos

01-07-2010	CUENTA	DEBE	HABER
(681)	Amortización inmovilizado material	50	
(281)	Amortización acumulada del inmovilizado material		50

Y si a esa fecha comparásemos VC con el importe recuperable.

El VC que tendría: 500–100 (Amortización 2008)–100 (Amortización 2009)–50 (Amortización 2010) = 250 u.m.

El importe recuperable será *el mayor* entre

- VR-Costes de venta = 200–20 = 180 u.m.
- El valor en uso = 210 u.m.

Por tanto procede reconocer una pérdida por deterioro⁶ de 250–210 = 40 u.m.

01-07-2010	CUENTA	DEBE	HABER
(691)	Pérdidas por deterioro	40	
(291)	Deterioro de valor I.M		40

Hagamos ahora una comparativa del impacto en la cuenta de resultados de los dos casos planteados:

<i>Caso a)</i> <i>Reclasifico</i>	CTA CARGO	IMPORTE	<i>Caso b)</i> <i>Mantengo</i> <i>I.M</i>	CARGO	IMPORTE
2008	(681)	100	2008	(681)	100
2009	(681)	50	2009	(681)	100
2010	(671)	140	2010	(691)	40
			2010	(681)	50
TOTAL		290	TOTAL		290

6. Realmente no reflejaríamos ninguna pérdida por deterioro hasta el cierre, al igual que las amortizaciones. Sin embargo hemos procedido a contabilizarlas en la fecha de cambio de asignación para poder comparar los datos entre una y otra opción.

Cómo se observa en ambos el total es plenamente coincidente, sin embargo analicemos el impacto por años acontecidos:

AÑO	Caso a) Reclasifica a no corriente mantenido para la venta	Caso b) Mantiene Inmovilizado material
2008	100	100
2009	50	100
2010	140	90
TOTALES	258,33	258,33

Bien es verdad que no es optativo la elección del reclasificar o no a activos no corrientes mantenidos para la venta, pero si fuera posible la elección es evidente la diferencia existente tanto en el cálculo del beneficio como en la cuota a pagar en el Impuesto de Sociedades ⁷.

Como conclusión podemos decir que habrá que estudiar cada caso concreto para saber si la empresa puede o no verse perjudicada al reclasificar el activo a no corriente mantenido para la venta en lugar de mantenerlo como activo no corriente, inmovilizado sujeto a amortización, aunque reiteramos la no elección por parte de la entidad contable de reclasificar o no el activo si se cumplen los requisitos establecidos para ello.

V. BIBLIOGRAFÍA

- AYATS VILANOVA, A., «Inmovilizado intangible, activos no corrientes para la venta y arrendamientos», en AMADOR, S., y ROMANO, J. (coord.), *Manual del Nuevo Plan General Contable*, Centro de Estudios Financieros, Madrid 2008, pp. 103-110.
- CASALS COMPANY, J., «El impacto fiscal de la reforma contable», en *Partida Doble* (Madrid 2008) 27-34.
- CERVERA OLIVER, M.; GONZÁLEZ GARCÍA, A., y ROMANO APARICIO, J., *Contabilidad financiera (adaptada al nuevo PGC)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid 2008, pp. 166-171.
- Real Decreto 1514/ 2007 de 16 de noviembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- Real Decreto 1515/ 2007 de 16 de noviembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.

7. Ello sin tener en cuenta que podría ocurrir que se perdieran determinados incentivos fiscales que pudiera tener el bien, como son amortizaciones aceleradas, o adquisiciones en régimen de arrendamiento financiero, etc, ventajas fiscales que se podrían llegar a perder.

RODRÍGUEZ MANFREDI, L., «Otras normas relacionadas con el inmovilizado», en VV.AA., *Contabilidad financiera. Nuevo Plan General de Contabilidad y de Pymes*, Pirámide, Madrid 2008, pp. 231-235.

TEJADA XIMÉNEZ DE OLASO, M. C., y ARTHURSEN, *Manual de Contabilidad y Gestión empresarial. PGC: 2007 General y Pymes*, Tale, Madrid 2008, pp. 209- 218.

SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J. L (coord.), «Lex Mentor contable», Madrid 2008, pp. 199-200.