

Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en la escala superior de finanzas, subgrupo A1, cuerpo superior de la Administración de la Xunta de Galicia

Ulpiano L. Villanueva Rodríguez (†)

Interventor del Consello de Contas de Galicia.

Funcionario de la escala superior de finanzas de la Xunta de Galicia (España)

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en la escala superior de finanzas, subgrupo A1, cuerpo superior de Administración de la Xunta de Galicia, convocado por Orden de 31 de mayo de 2021 de la Consejería de Hacienda y Administración Pública [Diario Oficial de Galicia número 115, de 18 de junio de 2021])

Sumario

- Caso 1.** **Contabilidad financiera.** Impuesto sobre beneficios.
- Caso 2.** **Contabilidad financiera.** Subvenciones.
- Caso 3.** **Contabilidad de sociedades.** Fusión.
- Caso 4.** **Contabilidad financiera.** Activos financieros a coste amortizado.
- Caso 5.** **Contabilidad financiera.** Concesión administrativa. Provisión por desmantelamiento, retiro y rehabilitación.
- Caso 6.** **Contabilidad financiera.** Arrendamiento financiero.
- Caso 7.** **Contabilidad financiera y de sociedades.** Operaciones entre empresas vinculadas y distribución de dividendos.
- Caso 8.** **Contabilidad financiera y de sociedades.** Estado de cambios en el patrimonio neto.

Publicado: 03-05-2024

Caso práctico núm. 1

Contabilidad financiera

Se dispone como información anexa de un extracto de las cuentas anuales de la sociedad Aunosa para el ejercicio 01. El tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades es del 25 %. El tratamiento fiscal de las subvenciones recibidas es el prescrito por la legislación fiscal aplicable a las sociedades mercantiles españolas. No se dispone de información sobre las deducciones y bonificaciones fiscales aplicadas sobre la cuota ni sobre las retenciones y pagos a cuenta.

Se pide:

- Asientos contabilizados en el diario de Aunosa, durante el ejercicio 01, relacionados con la contabilización de activos y pasivos por impuesto diferido.
- Gasto por impuesto corriente, para el ejercicio 01, registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias de Aunosa.

Anexo

Estados financieros de Aunosa para el ejercicio 01

Balance de situación	Ej. 01	Ej. 00
A) ACTIVO NO CORRIENTE	245.279	260.333
I. Inmovilizado intangible		
II. Inmovilizado material		
1. Terrenos y construcciones	47.700	23.700
2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material	107.221	156.000



Balance de situación	Ej. 01	Ej. 00
◀		
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo		
1. Instrumentos de patrimonio	47.262	36.000
V. Inversiones financieras a largo plazo		
1. Instrumentos de patrimonio	39.950	42.000
VI. Activos por impuesto diferido	3.146	2.633
B) ACTIVO CORRIENTE	114.718	37.565
II. Existencias		
1. Comerciales	44.103	19.500
6. Anticipos a proveedores	2.894	683
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar		
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios	5.467	8.900
5. Activo por impuesto corriente		410
7. Accionistas (socios) por desembolsos exigidos		3.280
VI. Periodificaciones a corto plazo	820	600
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes		
1. Tesorería	60.921	4.191
Total activo	359.484	297.898
▶		
	Ej. 01	Ej. 00
A) PATRIMONIO NETO	326.658	269.464
A.1) Fondos propios		
I. Capital		
1. Capital escriturado	217.804	185.000

	Ej. 01	Ej. 00
◀		
III. Reservas		
1. Legal y estatutarias	37.000	37.000
2. Otras reservas	45.930	32.000
IV. (Acciones y participaciones en el patrimonio propias)	–11.131	2.000
VII. Resultado del ejercicio	50.409	25.050
VIII. (Dividendo a cuenta)	–14.182	–6.586
A.2) Ajustes por cambios de valor		
I. Activos financieros disponibles para la venta	–12.000	–12.000
A.3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos	12.828	7.000
B) PASIVO NO CORRIENTE	5.506	2.933
IV. Pasivos por impuesto diferido	5.506	2.333
V. Periodificaciones a largo plazo		600
C) PASIVO CORRIENTE	27.320	25.500
III. Deudas a corto plazo		
2. Deudas con entidades de crédito	16.000	18.000
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar		
1. Proveedores	7.150	5.900
5. Pasivos por impuesto corriente	2.120	
7. Anticipos de clientes	1.450	1.100
VI. Periodificaciones a corto plazo	600	500
Total patrimonio neto y pasivo	359.484	297.898

Cuenta de pérdidas y ganancias

Ej. 01

A) OPERACIONES CONTINUADAS

1. Importe neto de la cifra de negocios

a) Ventas 260.000

4. Aprovisionamientos

a) Consumo de mercaderías -161.841

5. Otros ingresos de explotación

b) Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio 390

6. Gastos de personal

a) Sueldos, salarios y asimilados -14.200

7. Otros gastos de explotación

a) Servicios exteriores -200

c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales 60

8. Amortización del inmovilizado -21.800

9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras 840

11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado

a) Deterioros y pérdidas 800

b) Resultados por enajenaciones y otras 8.261

A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6+ 7 + 8 + 9 + 10 + 11) 72.310

13. Gastos financieros

b) Por deudas con terceros -8.000

16. Deterioro y resultados por enajenaciones de instrumentos financieros



Cuenta de pérdidas y ganancias		Ej. 01
◀		
a) Deterioros y pérdidas		-909
A.2) RESULTADO FINANCIERO (12 + 13 + 14 + 15 + 16)		-8.909
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1 + A.2)		63.401
17. Impuestos sobre beneficios		-12.602
A.4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS (A.3 + 17)		50.799
A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO (A.4 + 18)		50.799

Estado de cambios en el patrimonio neto correspondiente al ejercicio terminado el 31-12-01

A) Estado de ingresos y gastos reconocidos correspondiente al ejercicio terminado el 31-12-01

		Ej. 01
A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias		50.799
Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto		
III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos		8.611
V. Efecto impositivo		-2.153
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (I + II + III + IV + V)		6.458
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias		
VIII. Subvenciones, donaciones y legados recibidos		-840
IX. Efecto impositivo		210
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI + VII + VIII + IX)		-630
Total de ingresos y gastos reconocidos (A + B + C)		56.627

Solución¹

Apartado A

En primer lugar, se procede a contabilizar el efecto impositivo de la imputación de la subvención con los datos que aporta el Estado de ingresos y gastos reconocidos:

Por un lado, el efecto impositivo derivado de la obtención de la subvención: $8.611 \times 25\% = 2.153$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	2.153	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		2.153

Por otro lado, el efecto impositivo derivado de la imputación al resultado del ejercicio de la subvención: $840 \times 25\% = 210$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	210	
8301	Impuesto diferido		210

De esta forma, coincide el saldo en balance del ejercicio 01 de «Subvenciones, donaciones y legados» (12.828) con su saldo inicial (7.000), más la variación experimentada en el ejercicio 01 como consecuencia de la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9 (5.828)²:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos por subvenciones	8.611	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	840	
8301	Impuesto diferido	1.943	
130	Subvenciones oficiales de capital		5.828

¹ Para solucionar este supuesto no se tiene en cuenta el posible efecto fiscal derivado del ajuste de las acciones a valor razonable con cambios en patrimonio neto que figuran en balance, y que, sin perjuicio de otras consideraciones, podrían no integrarse en la base imponible del impuesto.

² Asiento no solicitado por el enunciado.

A continuación se procede a comparar el saldo en balance del ejercicio 01 de «Activos por impuesto diferido» (3.146) con el saldo del ejercicio 00 (2.633), por lo que se hace necesario para su conciliación el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
474	Activos por impuesto diferido		513
6301	Impuesto diferido ³		513

Asimismo, se compara el saldo en balance del ejercicio 01 de «Pasivos por impuesto diferido» (5.506) con el saldo del ejercicio 00 (2.333), más el abono de 2.153 y menos el cargo de 210 antes contabilizados, de forma que se hace necesario para su conciliación el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido ⁴	1.230	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		1.230

Apartado B

Una vez realizado lo anterior, el saldo del gasto por impuesto diferido (6301) es de $1.230 - 513 = 717$, mientras que en la cuenta de pérdidas y ganancias figura un gasto por impuesto sobre beneficios (que incluye las cuentas 6300 –impuesto corriente– y 6301 –impuesto diferido–) por 12.602. Por lo tanto, será necesario registrar un gasto por impuesto corriente por importe de 11.885.

Asimismo, en el balance figura «Pasivos por impuesto corriente» por importe de 2.120, por lo que la diferencia con el gasto por impuesto corriente será el importe de las retenciones y pagos a cuenta del ejercicio (ya restado del saldo de «Activos por impuesto corriente» que figura en balance).

Por lo tanto, se haría el siguiente asiento:

³ Tiene que ser del grupo 6, ya que no hay información en el enunciado que nos indique que se pueda corresponder con una operación contra patrimonio neto.

⁴ Tiene que ser del grupo 6, ya que no hay información en el enunciado que nos indique que se pueda corresponder con una operación contra patrimonio neto.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	11.885	
473	Hacienda pública, retenciones y pagos a cuenta		9.765
4752	Hacienda pública acreedora por impuesto sobre sociedades		2.120

Caso práctico núm. 2

Contabilidad financiera

La sociedad Adosa adquiere el 01-01-01 una máquina con un coste de 20.000 um. Una Administración pública le concede una subvención del 20 % de la inversión, condicionada a que aumente en, al menos, el mismo porcentaje la plantilla de la empresa. A 31-12-01, Adosa no cumple dicho requisito.

La máquina tiene una vida útil de 10 años, y se amortiza linealmente, con un valor residual nulo.

El 01-01-03, Adosa alcanza finalmente un incremento de su plantilla en un 20 %.

El 31-12-04, la sociedad registra una pérdida por deterioro del valor de la máquina de 2.000 um

El 31-12-05, la máquina tiene un valor razonable de 10.000 um. En caso de venderla, se estiman unos gastos por enajenación de 100 um. El valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, derivados del uso normal del activo, se estima en 10.400 um.

El tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades es del 25 %.

Normativa aplicable: Plan General de Contabilidad (PGC). Ley del impuesto sobre sociedades. Se prescinde del impuesto sobre el valor añadido.

Se pide:

Asientos en el libro diario de Adosa hasta el 31-12-05.

Solución

01-01-01

Por la adquisición de la máquina, que suponemos a través de bancos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	20.000	
572	Bancos c/c		20.000

Por la concesión de la subvención (entendemos que se cobra a través de bancos), por importe del 20 % del precio de adquisición:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos c/c	4.000	
522	Deudas c/p transformables en subvenciones ⁵		4.000

31-12-01

Por la amortización de la máquina (20.000/10 años):

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	2.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		2.000

⁵ Norma de registro y valoración (NRV) 18.^a 1.1, 2.^º párrafo:

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

31-12-02

Por la amortización de la máquina (20.000/10 años):

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	2.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		2.000

01-01-03

Por el reconocimiento de la subvención⁶ y de su efecto impositivo (tipo de gravamen del 25%):

Código	Cuenta	Debe	Haber
522	Deudas c/p transformables en subvenciones	4.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		4.000
Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	1.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		1.000

⁶ Tratamiento de acuerdo con lo previsto en la contestación a la segunda cuestión de la consulta 11 del BOICAC número 75:

Subvención que cumple los requisitos para ser no reintegrable en un momento posterior al del devengo de los gastos que financia o de la amortización de los activos que financia.

[...] Si la subvención financia parte de un activo, y en el momento de registro de la subvención como ingreso de patrimonio neto, el valor contable del activo fuese superior al importe concedido, se aplicará el criterio general de imputar en la cuenta de pérdidas y ganancias la citada subvención, donación o legado, en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para el activo financiado, desde el momento del registro, es decir, prospectivamente. En este caso no procederá hacer imputaciones en función de la amortización de años previos, en tanto la subvención, donación o legado se ha debido registrar como un ingreso en un momento posterior de acuerdo con los criterios contables (en consecuencia, no se trata de un error ni de un cambio de criterio contable) y admite ser correlacionada con la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del valor contable del activo a partir del momento en que, de acuerdo con la norma de registro y valoración 18.^a del Plan General de Contabilidad, procede su registro como ingreso de patrimonio neto.

01-12-03

Por la amortización de la máquina (20.000/10 años):

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	2.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		2.000

Por la imputación de la subvención y su efecto impositivo:

Teniendo en cuenta que la subvención representa el 25 % del valor contable de la máquina (4.000/16.000), la parte a imputar correlativa al gasto por amortización sería $25\% \times 2.000 = 500$. Desde otro punto de vista, la subvención ha de imputarse en proporción a la depreciación del activo durante el resto de su vida útil, es decir, 8 años (4.000/8 años = 500):

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	500	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		500

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	125	
8301	Impuesto diferido		125

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	4.000	
8301	Impuesto diferido		875
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	500	
130	Subvenciones oficiales de capital		2.625

01-12-04

Por la amortización de la máquina (20.000/10 años):

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	2.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		2.000

Por la imputación de la subvención en la parte correspondiente a la amortización de la maquinaria y su efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	500	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		500

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	125	
8301	Impuesto diferido		125

Por la contabilización del deterioro de valor:

Por la parte del activo financiada con la subvención (el 25 % de 2.000) procede dar una pérdida irreversible (en caso de recuperación del valor del activo, ante la posible reversión del deterioro habrá que tener en cuenta la parte financiada gratuitamente):

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro de valor	1.500	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	500	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material		1.500
213	Maquinaria		500

Alternativa de contabilización 1: se da de baja también la amortización por la parte correspondiente.

Código	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	166,67	
691	Pérdidas por deterioro de valor	1.500	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	500	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material		1.500
213	Maquinaria		166,67

Alternativa de contabilización 2: no se da de baja el activo y se abona la cuenta 291, pero sin poder revertir en ningún momento el importe de 500.

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro de valor	1.500	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	500	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material		2.000

Por el efecto impositivo derivado del deterioro de valor reversible: $25\% \times 1.500 = 375$ (el art. 13.2 a) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, establece que: «No serán deducibles a) Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material [...]» sin distinguir si dicho deterioro es irreversible, como ocurre en este caso. Cabría entender que sería deducible la parte correspondiente a la pérdida irreversible y, por tanto, solo surgiría la diferencia temporaria positiva por la parte de la pérdida reversible [en este caso, 1.500]. Esta opinión es compartida por parte de la doctrina)⁷:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	375	
6301	Impuesto diferido		375

⁷ Véase Ayats Vilanova (2022) y Martínez Vargas y Labatut Serer (2011).

Por la imputación de la subvención en la parte correspondiente al deterioro de la maquinaria y su efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	500	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		500

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	125	
8301	Impuesto diferido		125

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	750	
8301	Impuesto diferido	250	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		1.000

31-12-05

Por la amortización de la máquina:

Valor contable a 01-01-05 [19.500 (Maq.) – 8.000 (AAc) – 1.500 (DV)]	10.000
Amortización anual (10.000/6 años)	1.666,67

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	1.666,67	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		1.666,67

Por la imputación de la subvención en la parte correspondiente a la amortización de la maquinaria ($25\% \times 1.666,67$) y su efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	416,67	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		416,67

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	104,17	
8301	Impuesto diferido		104,17

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	312,50	
8301	Impuesto diferido		104,17
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		416,67

Por el test de deterioro:

Valor contable a 31-12-05 [19.500 (Maq.) – 9.666,67 (AAc) – 1.500 (DV)]	8.333,33
Importe recuperable	12.483,33
Valor razonable menos costes de venta (10.000 – 100)	9.900
Valor en uso (10.400 ⁸ + 2.083,33 ⁹)	12.483,33

Por tanto, procede revertir el deterioro con el límite del valor contable que tendría el activo a dicha fecha si no se hubiese dotado ningún deterioro, que sería 10.000 (20.000

⁸ Valor actual de los flujos de efectivo esperados.

⁹ Según la norma 3.^a 2.3.3.2.7 de la Resolución de 18 de septiembre de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos (RICAC DV), «Para el caso de activos subvencionados, la subvención pendiente de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias, se calificará como un componente más del valor en uso del activo para determinar si existe una pérdida por deterioro».

Maq. – 10.000 AAc.)¹⁰. Como se dijo anteriormente, a la hora de revertir el deterioro hay que tener en cuenta la parte del activo que ha sido financiada gratuitamente mediante la subvención, el 25 %, y efectuar la comparación con el valor contable a 31-12-05 (8.333,33) en la parte no financiada gratuitamente, ya que, en aplicación de la NRV 18.^a 1.3 *in fine*, la porción del mismo correspondiente a la parte financiada gratuitamente se consideró irreversible y no cabe su reversión:

- Valor contable (si no hubiese habido deterioro y en la parte no financiada gratuitamente) $(10.000 \times 75\%)$ 7.500
- Valor contable en libros en la parte no financiada gratuitamente.... 6.250
 $(8.333,33 \times 75\%)$

La diferencia ($7.500 - 6.250$) es el importe por el que va a revertir el deterioro de valor:

Código	Cuenta	Debe	Haber
291	Deterioro de valor del inmovilizado material	1.250	
791	Reversión del deterioro del inmovilizado material		1.250

Comprobamos el valor contable después de la reversión: $19.500 \text{ (Maq.)} - 9.666,67 \text{ (AAc.)} - 250 \text{ (DV)} = 9.583,33$, que coincide con la suma de 7.500 (valor contable sin deterioro previo no financiado gratuitamente) más el $25\% \times 8.333,33$ (valor contable en libros financiado gratuitamente) = $2.083,33$.

Por el efecto impositivo derivado de la reversión ($1.250 \times 25\%$)

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	312,50	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles		312,50

¹⁰ Según la norma 3.^a 5.2.1 de la RICAC DV:

El valor en libros de un activo, distinto del fondo de comercio, incrementado tras la reversión de una pérdida por deterioro del valor, no excederá del valor en libros que pudiera haberse obtenido (neto de amortización) si no se hubiese reconocido la pérdida por deterioro en períodos anteriores. Las reversiones se reconocerán como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Caso práctico núm. 3

Contabilidad de sociedades

La sociedad Atresa llega a un acuerdo con los socios de Equisa para absorber esta sociedad.

El proyecto de fusión parte de los valores en libros a 01-01-00. Dicho proyecto es aprobado por las juntas de accionistas de ambas sociedades, celebradas el 01-04-00. El 01-07-00 se inscribe la fusión en el Registro Mercantil.

Los balances de situación de Atresa y Equisa, a 01-01-00, son:

	Atresa	Equisa
Activos varios	3.500	1.000
Patrimonio neto	1.500	700
Fondos propios	1.500	700
Capital social	500	200
Reservas	1.000	500
Pasivo	2.000	300
Patrimonio neto y pasivo	3.500	1.000

El valor nominal de las acciones de Atresa es de 10 um. En el caso de Equisa, el valor nominal de las acciones es de 2 um.

El activo de Equisa se corresponde con un terreno (un solar) y un pequeño saldo de efectivo.

A efectos de fijar la relación de canje, la sociedad Atresa se valora en 2.500 um y la sociedad Equisa, en 1.000 um. El exceso sobre el valor contable del patrimonio neto se debe, en parte, a la diferencia entre el valor razonable y el valor en libros de los activos de ambas sociedades. La plusvalía es de 370 um para Atresa y de 200 um para Equisa.

Los resultados antes de impuestos, registrados por Equisa, hasta el 01-04-00, y hasta el 01-07-00, respectivamente, son:

Cuenta de pérdidas y ganancias	01-04-01	01-07-01
Ingresos varios	50	75
Gastos varios	-30	-45
Resultado (antes de impuestos)	20	30

El tipo de gravamen del impuesto de sociedades es del 25 %.

Se aplica el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, título VII, «Regímenes tributarios especiales», capítulo VII).

Normativa: PGC y resoluciones que lo desarrollan.

Se pide:

Asientos en el libro diario de Equisa y Atresa.

Solución

La NRV 19.^a 1 del PGC establece que:

La presente norma regula la forma en que las empresas deben contabilizar las combinaciones de negocios en las que participen, entendidas como aquellas operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios. [...] Para cada transacción la empresa deberá determinar si se trata de una combinación de negocios conforme a la definición del párrafo anterior; en particular, si el conjunto de los elementos patrimoniales adquiridos constituye un negocio. En caso contrario será de aplicación el método de adquisición salvo en aquello en que no se oponga a lo previsto en la correspondiente norma de registro y valoración, debiendo contabilizarse la transacción como una adquisición de activos y, en su caso, asunción de pasivos [...].

Por otro lado, el artículo 47.3 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital (RICAC IF), establece que:

Cuando el patrimonio que se transmite no cumpla la definición de negocio, solo se aplicará el método de adquisición en aquellos aspectos que no se opongan al criterio previsto en la norma de registro y valoración que resulte aplicable, en función de

la naturaleza del elemento patrimonial, para contabilizar la operación en la sociedad absorbente. [...] Además, en estos casos, la sociedad adquirente no reconocerá un activo ni un pasivo por impuesto diferido por causa de la adquisición.

Finalmente, en los apartados 1 b) y 2 del artículo 6 de la Resolución de 9 de febrero de 2016, del ICAC, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios (RICAC IB), se indica que:

En general, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, a menos que éstas hubiesen surgido de: b) El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además, en la fecha en que se realizó la operación, no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto. Además, tampoco se reconocerán los posteriores cambios en el pasivo por impuesto diferido que no se haya registrado inicialmente (por ejemplo, a medida que, en su caso, se amortice el activo) [...] A estos exclusivos efectos, las participaciones en el patrimonio neto de otras empresas no constituyen en sí mismas un negocio.

El enunciado del supuesto señala que se trata de una fusión, y menciona que el activo de Equisa, sociedad absorbida, «se corresponde con un terreno (un solar) y un pequeño saldo de efectivo», sin que se aclare si constituye o no un negocio.

En la solución propuesta se opta por considerar que sí se trata de un negocio¹¹, sin perjuicio de que también se plantee como solución alternativa la posibilidad de que no constituyese un negocio.

Alternativa 1. Equisa constituye un negocio

En este caso, nos encontramos ante una combinación de negocios en la que hay que tener en cuenta lo previsto en la NRV 19.^a 2.2 del PGC:

La fecha de adquisición es aquélla en la que la empresa adquirente adquiere el control del negocio o negocios adquiridos.

En los supuestos de fusión [...], con carácter general, dicha fecha será la de celebración de la Junta de accionistas [...] de la empresa adquirida en que se apruebe la operación [...].

¹¹ Se ha optado por esta solución por el hecho de que la RICAC IB únicamente menciona como activos que no constituyen negocio las «participaciones en el patrimonio neto de otras empresas», dejando abierta la posibilidad de que otros activos sí puedan, y porque en otros ejercicios de contabilidad propuestos en exámenes de oposiciones se atribuye, explícita o implícitamente, la condición de negocio a un terreno destinado, por ejemplo, a aparcamiento, a actividades lúdico-recreativas o de ocio e, incluso, como huerto.

Sin perjuicio de lo anterior, las obligaciones registrales previstas en el artículo 28.2 del Código de Comercio se mantendrán en la sociedad adquirida hasta la fecha de inscripción de la fusión [...] en el Registro Mercantil. En esta fecha, fecha de inscripción, la sociedad adquirente, reconocerá los efectos retroactivos de la fusión [...] a partir de la fecha de adquisición, circunstancia que a su vez motivará el correspondiente ajuste en el libro diario de la sociedad adquirida [...] para dar de baja las operaciones realizadas desde la fecha de adquisición. Una vez inscrita la fusión [...] la adquirente reconocerá los elementos patrimoniales del negocio adquirido, aplicando los criterios de reconocimiento y valoración recogidos en el apartado 2.4 de esta norma.

[...]

En particular, serán de aplicación las siguientes reglas:

a) Si la fecha de cierre del ejercicio social de las sociedades que participan en la operación se situase en el periodo que media entre la fecha de adquisición del control y la inscripción registral de la nueva sociedad o, en su caso, de la absorción [...], sus cuentas anuales recogerán los efectos contables de la fusión o escisión desde la fecha de adquisición, siempre que la inscripción se haya producido antes de que finalice el plazo previsto en la legislación mercantil para formular cuentas anuales.

En estos casos, la sociedad adquirente recogerá en sus cuentas anuales los ingresos y gastos y los flujos de efectivo correspondientes a la sociedad adquirida desde la fecha de adquisición, así como sus activos y pasivos identificables de acuerdo con el apartado 2.4 de esta norma. La sociedad adquirida recogerá en sus cuentas anuales los ingresos y gastos y los flujos de efectivo anteriores a la fecha de adquisición y dará de baja del balance, con efectos contables en dicha fecha, la totalidad de sus activos y pasivos.

En el supuesto general en el que la fusión o escisión se inicie y complete en el mismo ejercicio económico, serán de aplicación estos mismos criterios.

a) Determinación de los patrimonios de las empresas intervenientes

Atresa

Conceptos	Importes
Capital social (50 acciones)	500
Reservas	1.000



Conceptos	Importes
Resultado ejercicio 1T año 00	
Patrimonio neto contable	
	1.500
+/- Ajustes:	
Plusvalía neta del efecto impositivo	277,50 (370 × 75 %)
Fondo de comercio	
Valor razonable	2.500 ¹²
Valor razonable de las acciones de Atresa: 2.500/50 = 50.	
Equisa	
Capital social (100 acciones)	200
Reservas	500
Resultado ejercicio 1T año 00	
	15 [(50 – 30) × 75 %]
Patrimonio neto contable	715
+/- Ajustes:	
Plusvalía neta del efecto impositivo	150 (200 × 75 %)
Fondo de comercio	
Valor razonable	1.35 ¹³
Valor razonable de las acciones de Equisa: 1.000/100 = 10.	

¹² Dato proporcionado por el enunciado.

¹³ El fondo de comercio se calcula por la diferencia entre el valor razonable de la sociedad y el valor razonable de los activos menos los pasivos (o el patrimonio neto contable +/- los ajustes a valor razonable de los activos y pasivos): 1.000 – 865 = 135.

¹⁴ Dato proporcionado por el enunciado.

b) Determinación de la sociedad adquirente

El valor razonable de Atresa es 2,5 veces el de Equisa, por lo que Atresa es, además de absorbente, adquirente.

c) Fecha de adquisición

El 01-04-00.

d) Determinación del número de acciones a emitir por Atresa y relación de canje

Número de acciones a emitir: $1.000 \text{ (valor razonable Equisa)}/50 = 20 \text{ acciones.}$

Relación de canje: 20 acciones que se entregan por 100 acciones de Equisa: $1 \times 5 \text{ acciones.}$

e) Coste de la combinación de negocios e importe del fondo de comercio

Coste de la combinación: $20 \text{ (instrumentos de patrimonio emitidos)} \times 50 = 1.000.$

Valor razonable de activos y pasivos de Equisa: $(1.000 + 150 \text{ [plusvalía neta del efecto impositivo]} + 50 \text{ [ingresos]} - 300 - 30 \text{ [gastos]} - 5 \text{ (Hacienda pública acreedora por el impuesto corriente)} = 865.$

Fondo de comercio (diferencia) = 135.

f) Contabilidad de Equisa

1. Por las operaciones del primer trimestre:

Por el reconocimiento de los ingresos del primer trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Activos	50	
7XX	Ingresos		50

Por el reconocimiento de los gastos del primer trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6XX	Gastos	30	
XXX	Pasivos		30

Por el efecto impositivo de los gastos e ingresos del primer trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente $[(50 - 30) \times 25\%]$	5	
4752	Hacienda pública acreedora por impuesto sobre sociedades		5

Por la regularización de ingresos y gastos del primer trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Ingresos	50	
XXX	Gastos		30
6300	Impuesto corriente		5
129X	Resultado del ejercicio 1T		15

2. Balance (resumido) que sirve de base para la fusión a 01-04-00:

Activo	Importe	Pasivo y neto	Importe
Activos (1.000 + 50)	1.050	Capital social	200
		Reservas	500
		Resultado del ejercicio 1T	15
		Pasivos (300 + 30 + 5)	335
Total	1.050	Total	1.050

3. Operaciones del segundo trimestre:

Por el reconocimiento de los ingresos del segundo trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Activos	25	
7XX	Ingresos		25

Por el reconocimiento de los gastos del primer trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6XX	Gastos	15	
XXX	Pasivos		15

4. Balance de comprobación (intermedio) a 01-07-00:

Activo	Importe	Pasivo y neto	Importe
Activos (1.000 + 50 + 25)	1.075	Capital social	200
Gastos	15	Reservas	500
		Resultado del ejercicio 1T	15
		Ingresos	25
		Pasivos (300 + 30 + 5 + 15)	350
Total	1.090	Total	1.090

5. Por la fusión:

Por el traspaso de activos y pasivos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Pasivos	335	
5531	Socios, cuenta de fusión	1.000	
XXX	Activos		1.050
77X	Resultados de fusión [Terreno: (200 – 50) + Fondo de comercio: 135]		285

Por la entrega de las acciones a los socios:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	200	



Código	Cuenta	Debe	Haber
◀			
11X	Reservas	500	
129X	Resultado del ejercicio 1T	15	
77X	Resultados de fusión	285	
5531	Socios, cuenta de fusión		1.000

Por el traspaso de las operaciones del segundo trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Pasivos	15	
7XX	Ingresos	25	
XXX	Activos		25
6XX	Gastos	15	

g) Contabilidad de Atresa (absorbente y adquirente):

01-07-00

Por la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas (20 acciones × 50)	1.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		1.000

Por la recepción del activo y pasivo a valor razonable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Activos	1.250	
204	Fondo de comercio	135	
XXX	Pasivos		335



Código	Cuenta	Debe	Haber
◀			
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles ($200 \times 25\%$)		50
5530	Socios de la sociedad disuelta		1.000

Por la entrega de las acciones a los socios:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de la sociedad disuelta		1.000
190	Acciones emitidas		1.000

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

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción		1.000
100	Capital social (20 acciones \times 10)		200
110	Prima de emisión (20 acciones \times 40)		800

Por la recepción de las operaciones de Equisa del segundo trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Activos		25
6XX	Gastos		15
XXX	Pasivos		15
7XX	Ingresos		25

Alternativa 2. Equisa no constituye un negocio

En este caso, no nos encontramos ante una combinación de negocios, por lo que se aplicará la NRV 2.^a del PGC por la adquisición del terreno. Este se incorpora a la contabilidad de Atresa neto del efecto impositivo (que no se contabiliza). Por otro lado, no se reconoce el fondo de comercio de 135, que es el importe por el que se reduce el valor razonable de Equisa (pasa a ser 865) para su incorporación al patrimonio de Atresa.

Por la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas (20 acciones × 43,25)	865	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		865

Por la recepción del activo y pasivo a valor razonable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Activos (1.250 – 200 × 25%)	1.200	
XXX	Pasivos		335
5530	Socios de la sociedad disuelta	865	

Por la entrega de las acciones a los socios:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de la sociedad disuelta	865	
190	Acciones emitidas		865

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

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	865	
100	Capital social (20 acciones × 10)		200
110	Prima de emisión (20 acciones × 33,25)	665	

Por la recepción de las operaciones de Equisa del segundo trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Activos	25	
6XX	Gastos	15	
XXX	Pasivos		15
7XX	Ingresos	25	

Caso práctico núm. 4

Contabilidad financiera

La sociedad Acuatrosa adquiere el 01-03-01, en el mercado secundario de valores de deuda, 1.200 bonos de la sociedad Equisa, de valor nominal 40 um. En esa fecha, los bonos cotizan al 105 %.

Los bonos se amortizan por terceras partes, el 1 de junio de los años 01, 02 y 03, con una prima de reembolso del 110 %.

Equisa paga un cupón anual de intereses del 4 % sobre el valor nominal de los bonos cada 1 de junio (retención fiscal del 21 %).

El tipo de gravamen del impuesto de sociedades de Becuatrosa es del 25 %. Esta sociedad paga a un intermediario financiero una comisión de 200 um por los gastos relacionados con la inversión.

El tipo de interés efectivo anual de la inversión es del 9,8867 %. Los valores de deuda se han adquirido con el objetivo de percibir los flujos de efectivo derivados de la ejecución del contrato hasta su vencimiento.

El 31-12-01, el valor de mercado de los bonos, neto de gastos de venta, es de 31.500,00 um.

Los tipos de interés de mercado no han sufrido alteraciones desde la fecha de la adquisición. Pero las dificultades financieras de Equisa hacen que dicho valor razonable contemple la expectativa de no cobrar todos los flujos contractuales de los bonos.

Se pide:

- a) Cuadro de amortización de la inversión.
- b) Asientos en el libro diario de Acuatrosa hasta el 31-12-01.

Solución

Se trata de un activo financiero (bonos) que se incluirá en la categoría de activos financieros a coste amortizado, según lo previsto en la NRV 9.^a 2.2, que señala que:

Un activo financiero se incluirá en esta categoría, incluso cuando esté admitido a negociación en un mercado organizado, si la empresa mantiene la inversión con

el objetivo de percibir los flujos de efectivo derivados de la ejecución del contrato, y las condiciones contractuales del activo financiero dan lugar, en fechas específicas, a flujos de efectivo que son únicamente cobros de principal e intereses sobre el importe del principal pendiente.

Los flujos de efectivo contractuales que son únicamente cobros de principal e interés sobre el importe del principal pendiente son inherentes a un acuerdo que tiene la naturaleza de préstamo ordinario o común, sin perjuicio de que la operación se acuerde a un tipo de interés cero o por debajo de mercado.

Apartado A

Según enunciado, el tipo de interés efectivo anual es el 9,8867 %, que se calcula de la siguiente forma:

$$1.200 \text{ bonos} \times 40 \text{ um/bono} \times 105\% + 200 \text{ (gastos)} = (1.200 \text{ bonos} \times 40 \text{ um/bono} \times 4\% + 400 \text{ bonos} \times 40 \text{ um/bono} \times 110\%) \times (1 + ie) - 3/12 + (800 \text{ bonos} \times 40 \text{ um/bono} \times 4\% + 400 \text{ bonos} \times 40 \text{ um/bono} \times 110\%) \times (1 + ie) - 15/12 + (400 \text{ bonos} \times 40 \text{ um/bono} \times 4\% + 400 \text{ bonos} \times 40 \text{ um/bono} \times 110\%) \times (1 + ie) - 27/12$$

Es decir,

$$50.600 = 19.520 \times (1 + ie) - 3/12 + 18.880 \times (1 + ie) - 15/12 + 18.240 \times (1 + ie) - 27/12$$

Cuadro financiero:

Fecha	Coste amortizado	Interés efectivo	Amortización	Cobros
01-03-01/01-06-01	50.600,00	1.206,80	18.313,20	19.520,00
01-06-01/01-06-02	32.286,80	3.192,10	15.687,90	18.880,00
01-06-02/01-03-03	16.598,90	1.641,10	16.598,90	18.240,00

Apartado B

Según lo dispuesto en la NRV 9.^a 2.2:

Los activos financieros clasificados en esta categoría 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,

y su valoración posterior se realizará «por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo»

Por otro lado, la NRV 9.^a 2.6 indica que:

En la valoración inicial de los activos financieros se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos en dicho momento [...]. Se entenderá por intereses explícitos aquellos que se obtienen de aplicar el tipo de interés contractual del instrumento financiero.

01-03-01

Por la compra de los bonos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda LPL	32.286,80	
541	Valores representativos de deuda CPL	16.873,20	
546	Intereses CPL valores representativos de deuda ($1.200 \times 40 \times 4\% \times 9/12$)	1.440,00	
572	Bancos		50.600,00

01-06-01

Por el devengo de intereses explícitos e implícitos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses CPL VRD ($1.200 \times 40 \times 4\% \times 3/12$)	480,00	
251	Valores representativos de deuda CPL ($1.206,80 - 480,00$)	726,80	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		1.206,80

Por el cobro de intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos	1.516,80	



Código	Cuenta	Debe	Haber
473	Hacienda pública retenciones y pagos a cuenta ($1.920 \times 21\%$)	403,20	
546	Intereses CPL valores representativos de deuda		1.920,00

Por el cobro del principal:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos	17.264	
473	Hacienda pública retenciones y pagos a cuenta [$400 \times 40 \times (110\% - 100\%)^{15} \times 21\%$]	336	
541	Valores representativos de deuda CPL		17.600

Por la reclasificación del activo financiero de largo a corto plazo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
541	Valores representativos de deuda CPL	15.687,90	
251	Valores representativos de deuda LPL		15.687,90

31-12-01

Por el devengo de intereses explícitos e implícitos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses CPL valores representativos de deuda ($800 \times 40 \times 4\% \times 7/12$)	746,67	
541	Valores representativos de deuda CPL ($1.828,57 - 746,67$)		1.081,90
761	Ingresos de valores representativos de deuda [$32.286,80 \times (1,098867^{7/12} - 1)$]		1.828,57

¹⁵ Suponemos que los bonos se emitieron a la par.

Por el test de deterioro:

La NRV 9.ª 2.2 establece que: «Cuando los flujos de efectivo contractuales de un activo financiero se modifican debido a las dificultades financieras del emisor, la empresa analizará si procede contabilizar una pérdida por deterioro de valor».

Y esta pérdida se calculará, según la NRV 9.ª 2.2.3:

por la diferencia entre su valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivo futuros, incluidos, en su caso, los procedentes de la ejecución de las garantías reales y personales, que se estima van a generar, descontados al tipo de interés efectivo calculado en el momento de su reconocimiento inicial [...].

No obstante, como sustituto del valor actual de los flujos de efectivo futuros se puede utilizar el valor de mercado del instrumento, siempre que éste sea lo suficientemente fiable como para considerarlo representativo del valor que pudiera recuperar la empresa.

Teniendo en cuenta el enunciado, se interpreta que el valor de mercado refleja el retraso en los flujos y no el efecto de una posible subida del tipo de interés de mercado.

Por lo tanto:

Valor contable del activo financiero (coste amortizado)	34.115,37
+ 541. Valores representativos de deuda CPL	15.687,90 + 1.081,90
+ 251. Valores representativos de deuda LPL	16.598,90
+ 546. Intereses CPL valores representativos de deuda	746,67
Valor de mercado (valor actual flujos efectivo)	31.500

Procede dotar un deterioro por la diferencia: 2.615,37.

Código	Cuenta	Debe	Haber
696	Pérdidas por deterioro de valor de participaciones y valores representativos de deuda LPL	2.615,37	
297	Deterioro de valor de valores representativos de deuda LPL		2.615,37

Caso práctico núm. 5

Contabilidad financiera

A la sociedad Acincosa se le concede el 01-01-01 una licencia por 10 años para instalar una grava en un terreno público. El precio pagado por la concesión es de 200.000 um. Para la explotación que va a desarrollar realiza una inversión en unos galpones de almacenamiento de 2.100.000 um, y de otras instalaciones, por 600.000 um. Se prevé extraer un máximo de 30.000 Tm, a un ritmo de 2.500 Tm al año.

Al finalizar la explotación, Acincosa deberá desmontar los galpones, para lo cual estima un coste en ese momento de 831.062,04 um. El tipo de interés incremental de la financiación ajena de la empresa es del 5 %.

El 01-01-03 se dispone de una nueva estimación del coste de desmontaje de los galpones que ascendería a 975.416,08 um. A la fecha del desmontaje, 5 días después de finalizar las operaciones, el coste real fue de 969.416,08 um. Se prescinde del impuesto sobre el valor añadido.

Se pide:

Asientos en el libro diario de Acincosa durante los ejercicios 01, 02 y 03, y al finalizar las operaciones de explotación.

Solución

01-01-01

Por la obtención de la concesión administrativa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
202	Concesiones administrativas	200.000	
572	Bancos c/c		200.000

Por la realización de las inversiones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	2.100.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
215	Otras instalaciones	600.000	
572	Bancos c/c		2.700.000

Por los gastos derivados del desmontaje de los galpones:

La fecha de desmontaje de los galpones será el 01-01-11, es decir, al finalizar la concesión por 10 años con independencia de que la vida económica de la explotación sea de 12 años (30.000 Tm/2.500 Tm/año), por lo que los gastos se actualizarán en 10 años.

Valor actual de los gastos de desmontaje: $831.062,04 \times (1 + 0,05) - 10 = 510.200$.

Se entiende que es a 01-01-01 cuando se incurre en la obligación a los efectos la incorporación de la provisión como componente del coste del activo, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2.1 de la norma 1.^a de la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias (RICAC IM).

A la vista del enunciado, no parece que la obligación nazca a medida que se desarolla la actividad, por lo que no cabría el reconocimiento de una provisión sistemática con cargo al correspondiente gasto por naturaleza (consulta 2 del BOICAC núm. 90), en el sentido previsto en la 5.^a parte del PGC, al explicar los motivos de cargo y abono de la cuenta 143, que establece que «cuando se incurra en la obligación como consecuencia de haber utilizado el inmovilizado para producir existencias, su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 142».

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	510.200	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación		510.200

31-12-01

Por la amortización del inmovilizado material (10 años de vida útil):

Construcciones (2.610.200/10)	261.020
Otras instalaciones (600.000/10)	60.000
Total	321.020

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	321.020	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		321.020

Por la amortización de la concesión administrativa:

Concesiones administrativas: $200.000/10 = 20.000$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	20.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		20.000

Por la actualización financiera de la provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación: $510.200,00 \times 0,05 = 25.510$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	25.510	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación		25.510

31-12-02

Por la amortización del inmovilizado material (10 años de vida útil):

Construcciones (2.610.200,00/10)	261.020
Otras instalaciones (600.000/10)	60.000
Total	321.020

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	321.020	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		321.020

Por la amortización de la concesión administrativa:

Concesiones administrativas: $200.000/10 = 20.000$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	20.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		20.000

Por la actualización financiera de la provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación: $(510.200,00 + 25.510) \times 0,05 = 26.785,50$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	26.785,50	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación		26.785,50

01-01-03

Según la norma 2.^a 2 de la RICAC IM, «la valoración inicial del inmovilizado material podrá verse alterada por cambios en estimaciones contables que modifiquen el importe de la provisión asociada a los costes de desmantelamiento y rehabilitación, una vez reconocida la reversión del descuento».

Nuevo valor actual de los gastos $[975.416,08 \times (1 + 0,05) - 8]$	660.200
Saludo actual de la provisión	562.495,50
Incremento de la provisión	97.704,50

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	97.704,50	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación		97.704,50

31-12-03

Por la amortización del inmovilizado material:

Nuevo valor contable de las construcciones a 01-01-03	2.185.864,50
[2.610.200,00 + 97.704,50 – (261.020,00 × 2 años)]	
Nueva cuota de amortización $(2.185.864,50 / 8 \text{ años})$	273.233,06
(restan de vida útil)	
Otras instalaciones $(600.000 / 10)$	60.000
Total.....	333.233,06

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	333.233,06	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		333.233,06

Por la amortización de la concesión administrativa:

Concesiones administrativas: $200.000/10 = 20.000$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	20.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		20.000

Por la actualización financiera de la provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación: $660.200,00 \times 0,05 = 33.010$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	33.010	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación		33.010

31-12-13

Por la amortización del inmovilizado material:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	333.233,06	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		333.233,06

Por la amortización de la concesión administrativa:

Concesiones administrativas: $200.000/10 = 20.000$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	20.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		20.000

31-12-10

Por la actualización financiera de la provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación:

$$975.416,08 \times (1 + 0,05) - 1 = 928.967,69 \text{ (valor actual a 01-10-13).}$$

$$928.967,69 \times 0,05 = 46.448,39 \text{ (gastos financieros del año 13).}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	46.448,39	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación		46.448,39

Por la baja del inmovilizado material:

Código	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	3.307.904,50	
211	Construcciones		2.707.904,50
215	Otras instalaciones		600.000

Por la baja de la concesión administrativa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
280	Amortización del inmovilizado intangible	200.000	
202	Concesiones administrativas		200.000

05-01-11

Por la baja de la provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación	975.416,08	
572	Bancos c/c		969.416,08
795	Exceso de provisión		6.000,00

Se da cumplimiento a lo previsto en la norma 2.^a 2.4 de la RICAC IM, que establece que «cuando el activo correspondiente haya alcanzado el final de su vida útil, todos los cambios posteriores en el valor del pasivo se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que ocurran».

Caso práctico núm. 6

Contabilidad financiera

La sociedad Aseisa posee una nave de almacenaje frigorífico el 01-08-02 por 9.600 um. La vida útil estimada es de 25 años, sin valor residual, amortizándose linealmente. Cada 10 años, la nave debe ser objeto de una reparación importante para poder renovar un certificado sanitario. El precio de dicha reparación, a 01-08-02, sería de 1.600 um.

Por problemas financieros, el 01-12-08, Aseisa acuerda venderle a Equisa la nave por 10.000 um. Simultáneamente, Equisa alquila el inmueble a Aseisa por 10 años, a cambio de un pago anual prepagable de 1.097,59 um, más una opción de compra, al finalizar el contrato, por ese mismo importe. Equisa cobra a Aseisa una comisión de 800 um.

La operación se asimila a un préstamo a 10 años, a amortizar por el método francés, con un tipo de interés nominal del 4 % (tipo de interés efectivo: 5,9372 %). Se prescinde del impuesto sobre el valor añadido.

Se pide:

Asientos de diario de Aseisa en el ejercicio 08.

Solución

Se trata de una operación de venta con arrendamiento posterior. Para este caso, la NRV 8.^a 3 establece que:

Cuando por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento de los activos enajenados, se desprenda que se trata de un método de financiación y, en consecuencia, se trate de un arrendamiento financiero, el arrendatario no variará la calificación del activo, ni reconocerá beneficios ni pérdidas

derivadas de esta transacción. Adicionalmente, registrará el importe recibido con abono a una partida que ponga de manifiesto el correspondiente pasivo financiero.

El enunciado avanza este tratamiento contable, al señalar que «la operación se asimila a un préstamo a 10 años, a amortizar por el método francés, con un tipo de interés nominal del 4%».

Asimismo, según la NRV 8.^a 1.1.1, los contratos de arrendamiento se calificarán como financieros cuando «de las condiciones económicas del acuerdo se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato», situación que se presumirá que se produce en los contratos de arrendamiento de un activo con opción de compra «cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción».

Esta circunstancia se puede verificar cuando el valor contable del activo en el momento de ejercicio de la opción sea superior al importe de la opción de compra.

A continuación se analiza esta circunstancia:

Amortización anual de la nave (9.600):

Gran reparación (1.600/10)	160
Resto activo (8.000/25)	320

Fecha	Gran reparación			Resto activo		
	Precio adquisición	Amortización acumulada	Valor contable	Precio adquisición	Amortización acumulada	Valor contable
01-08-02/01-12-08 ¹⁶	1.600	1.013,33	586,67	8.000	2.026,67	5.973,33
01-12-08/01-12-18 ¹⁷	–	–	–	5.973,33	3.200	2.773,33
01-08-12/01-12-18 ¹⁸	1.600	1.013,33	586,67	–	–	–

Por tanto, el valor contable de la nave a 01-12-18, fecha del ejercicio de la opción de compra, será de 586,67 (gran reparación) + 2.773,33 (resto activo) = 3.360, que es superior al importe de la opción (1.097,59). En consecuencia, parece razonable suponer que se va a ejercitar la opción de compra.

¹⁶ 6 años y 4 meses.

¹⁷ 10 años.

¹⁸ 6 años y 4 meses desde la última gran reparación que también importó 1.600 (a falta de otro dato proporcionado por el enunciado).

Cuadro financiero del préstamo (se reproducen las 3 primeras líneas):

$$\text{Valor actual} = 1.097,59 + 1.097,59 \times a_{5,9372\% / 10} = 9.200 = 10.000 - 800.$$

Fecha	Coste amortizado	Interés efectivo	Amortización	Pagos
01-12-08	9.200,00	-	1.097,59	1.097,59
01-12-09	8.102,41	481,06	616,53	1.097,59
01-12-10	7.485,88	444,45	653,13	1.097,59

01-12-08

Por la venta de la nave (inicio del contrato de arrendamiento financiero):

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos c/c	9.200,00	
174	Acreedores por arrendamiento financiero LPL		7.485,89
524	Acreedores por arrendamiento financiero CPL		1.714,11

Por el pago de la primera cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero CPL	1.097,59	
572	Bancos c/c		1.097,59

31-12-08

Por del devengo de intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (481,06/12) ¹⁹	40,09	
524	Acreedores por arrendamiento financiero CPL		40,09

¹⁹ Otra forma: $8.102,41 \times (1,059372^{1/12} - 1) = 39,04$.

Por la amortización de la nave:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (160 + 320)	480	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		480

Caso práctico núm. 7

Contabilidad financiera y de sociedades

La sociedad Sietesa participa en el 100 % del capital de Equisa desde la constitución de esta sociedad el 01-01-00. El valor en libros de la inversión es de 60.000 um.

A 31-12-04, los fondos propios de Equisa se componen de:

	Equisa	31-12-04
Fondos propios		
Capital social		60.000
Reservas		100.000
Resultado del ejercicio		20.000
Total		180.000

El 01-01-05 Sietesa constituye la sociedad Uvetasa con un capital social de 60.000 um, para lo cual realiza una aportación no dineraria consistente en el 100 % de las acciones de Equisa.

El 10-01-05, Sietesa vende un 30 % de Uvetasa a la sociedad ajena Zetasa por un precio de 59.000 um.

El 01-02-05, Uvetasa cobra dividendos de Equisa por un importe de 10.000 um. El 10-02-05, Uvetasa abona ese mismo importe a sus socios, Sietesa y Zetasa.

Todas las sociedades cumplen con la definición de negocio.

Sietesa no está obligada a formular cuentas anuales consolidadas ni las presenta voluntariamente.

Se pide:

Contabilización de las operaciones anteriormente descritas en todas las sociedades implicadas, prescindiendo del efecto impositivo.

Solución

El supuesto planteado encuentra su solución en la aplicación de la consulta 4 del BOICAC número 121, en relación con la consulta 3 del BOICAC número 85, de marzo de 2020 y 2011, respectivamente.

Se van a analizar dos cuestiones: la contabilización de la aportación no dineraria y la de la distribución de dividendos con cargo a reservas.

a) Contabilización de la aportación no dineraria

En primer lugar, se determina cuál ha de ser valor por el que se debe contabilizar la aportación no dineraria de la cartera de valores que confiere el control de Equisa en la constitución de Uvetasa, teniendo presente que no se formulan cuentas anuales consolidadas: si por su valor contable (60.000) o por su participación en el patrimonio neto de Equisa (180.000), teniendo en cuenta que este valor se aproximaría al valor por el que figuraría en las mencionadas cuentas.

La respuesta se encuentra en la citada consulta 4 del BOICAC número 121, que indica que:

El importe que debe tomarse es el valor en cuentas individuales, salvo que el importe representativo del patrimonio neto fuese superior, en cuyo caso se debe registrar por este valor, por ser éste el que más se aproxima al valor consolidado.

Se opta por la segunda de las alternativas citadas, en una interpretación doctrinal y administrativa unánime del contenido original de la consulta 3 del BOICAC número 85, en la que se señala que:

Se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante, salvo que el importe representativo de

su porcentaje de participación en el patrimonio neto de la sociedad participada fuese superior al precio de adquisición, en cuyo caso, podrá emplearse el citado importe, entendiéndose como imperativo la fórmula «podrá emplearse».

La segunda cuestión que hay que analizar es determinar si la diferencia de valor que pueda existir entre el valor contable de la inversión aportada (60.000) y el valor por el que se contabiliza la participación recibida (180.000) debe reconocerse en la cuenta de pérdidas y ganancias, siguiendo la regla general aplicable a cualquier transacción, o por el contrario debe contabilizarse de forma consistente con el criterio seguido en las NFCAC para reconocer la variación en los activos netos del negocio adquirido en consolidaciones posteriores, circunstancia que implicaría el registro, con carácter general, con abono a reservas.

La respuesta figura, asimismo, en la mencionada consulta 3 del BOICAC número 85, sobre la base de lo indicado en la NRV 21.^a 2.3 del PGC:

La empresa cedente contabilizará la diferencia entre el importe de la deuda con el socio o propietario y el valor contable del negocio entregado con abono a una cuenta de reservas. La empresa cesionaria lo contabilizará aplicando los criterios establecidos en el apartado 2.2 de esta norma.

[...]

Por tanto, con carácter general, la variación de valor que se describe en la consulta se reconocerá en las reservas de la sociedad aportante.

b) Contabilización de la distribución de dividendos con cargo a reservas

Se trata de dilucidar si los dividendos distribuidos se tratan, bien como ingresos, bien como recuperación del coste de la inversión –minorando su valor contable– a tenor de lo dispuesto en el artículo 31 de la Resolución de 10 de febrero de 2021, del ICAC, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios, y la NRV 9.^a del PGC, en su punto 2.6.

A este respecto, la consulta 4 del BOICAC número 121 señala que:

En este contexto, con carácter general, el posterior reparto de las reservas de las sociedades X [en nuestro caso Equisa] a la sociedad C [en nuestro caso Uvetasa], [...] y finalmente [...] a la sociedad A [en nuestro caso Sietesa] se deberían contabilizar como una recuperación del coste, salvo en el importe de los beneficios generados

por cada filial directamente participada después de su respectiva fecha de adquisición, en la medida que los resultados acumulados por X [en nuestro caso Equisa] ya se reconocieron como un ingreso por la sociedad A [en nuestro caso Sietesa] [...], sin perjuicio de que el citado ingreso se mostrase en una cuenta de reservas.

La doctrina discrepa a la hora de analizar el contenido del párrafo transcrita. Así, autores como Montes Carrillo (2020); Ruiz de Palacios Villaverde y Rúa Alonso de Corrales (2020), y Ruiz Lamas (2020) proponen la contabilización como una recuperación del coste de la inversión, interpretación con la que se coincide y que se adopta en la resolución del supuesto; en el lado contrario, Alonso Pérez y Pousa Soto (2020) contabilizan un ingreso financiero, obviando lo mencionado en el último inciso del párrafo transcrita de la consulta citada.

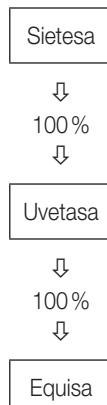
A la luz de lo indicado, del total importe de los dividendos repartidos (10.000), el 70 % (7.000) le correspondería a Sietesa y el 30 % restante (3.000), a Zetasa.

El esquema que representa la situación planteada sería el siguiente:

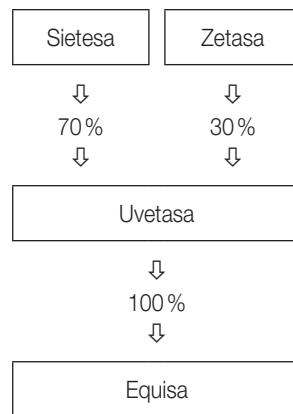
Periodo 01-01-00/01-01-05



Periodo 01-01-05/10-01-05



Periodo 10-01-05 en adelante



Contabilización de las operaciones en cada sociedad

En Sietesa

01-01-00

Por la adquisición del 100 % de Equisa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Participaciones en Equisa	60.000	
572	Bancos c/c		60.000

01-01-05

Por la constitución de la sociedad Uvetasa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Participaciones en Uvetasa	180.000	
240	Participaciones en Equisa		60.000
113	Reservas voluntarias		120.000

10-01-05

Por la venta del 30 % de su participación a Zetasa ($30\% \times 180.000$):

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos c/c	59.000	
240	Participaciones en Uvetasa		54.000
773	Beneficios participaciones en empresas vinculadas		5.000

10-02-05

Por el reparto y cobro de dividendos de Equisa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar	7.000	
240	Participaciones en Uvetasa		7.000
Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos c/c	7.000	
545	Dividendo a cobrar		7.000

En Uvetasa

01-01-05

Por la constitución de la sociedad Uvetasa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	60.000	
100	Capital social		60.000
Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Participaciones en Equisa	60.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		60.000

01-02-05

Por el reparto y cobro de dividendos de Equisa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar	10.000	
240	Participaciones en Equisa		10.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos c/c	10.000	
545	Dividendo a cobrar		10.000

10-02-05

Por la distribución y pago del dividendo anterior a sus socios:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	10.000	
526	Dividendo activo a pagar		10.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	10.000	
572	Bancos c/c		10.000

En Equisa

01-02-05

Por el reparto del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	10.000	
526	Dividendo activo a pagar		10.000

En Zetasa

10-01-05

Por la compra de la participación en Uvetasa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Participaciones en Uvetasa	59.000	
572	Bancos c/c		59.000

10-02-05

Por el reparto y cobro de dividendos de Uvetasa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar	3.000	
240	Participaciones en Uvetasa		3.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos c/c	3.000	
545	Dividendo a cobrar		3.000

Caso práctico núm. 8

Contabilidad financiera y de sociedades

La sociedad Aochosa presenta, para el ejercicio 01, el estado total de cambios en el patrimonio neto, que se incluye como anexo.

El 01-01-01, como consecuencia de la entrada en vigor de una modificación en el PGC, se adeudó en cuentas de créditos comerciales con clientes un importe de 120 um.

Durante 01 tuvieron lugar las siguientes operaciones:

- Se exigió y cobró el dividendo pasivo.
- Se canjearon por acciones bonos convertibles con un valor en libros de 2.796 um.
- Se entregaron acciones propias con un valor en libros de 1.029 um, como remuneración a empleados.
- Se compraron y se vendieron acciones propias. Los pagos por compra de acciones propias ascendieron a 4.000 um.

Se pide:

Asientos registrados por Aochosa durante el año 01, conforme a la información recogida en el siguiente estado total de cambios en el patrimonio neto para el ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 01:

	Capital	Prima de emisión	Reservas en patrimonio propias)	Resultados de ejercicios anteriores	Resultado del ejercicio a cuenta)	(Dividendo instrumentos de patrimonio	Otros
	Escritura exigido	No de emisión	Reservas en patrimonio propias)	Resultados de ejercicios anteriores	Resultado del ejercicio a cuenta)	instrumentos de patrimonio	Total
C. Saldo, final del año 00	10.000	-100	400	3.200	-1.850	1.460	-200
I. Ajustes por cambios de criterio 00						120	
II. Ajustes por errores 00							
D. Saldo ajustado, inicio del año 01	10.000	-100	400	3.320	-1.850	1.460	-200
I. Total ingresos y gastos reconocidos						8.320	
II. Operaciones con socios o propietarios							
1. Aumentos de capital				100			
2. (-) Reducciones de capital							
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto (conversión obligacio- nes, condonaciones de deudas)	838		1.223	378	357	2.796	
4. (-) Distribución de dividendos						-590	-220
5. Plan de retribución en acciones				-19	1.029		-810
							-1.010



Capital	Prima	Acciones y participaciones en patrimonio anterior	Resultados de ejercicios anteriores	Resultado del ejercicio a cuenta	(Dividendo a cuenta)	Instrumentos de patrimonio	Otros	Total
Escritura No exigido	de emisión	Reservas	en patrimonio propias)					
▼								
6. Otras operaciones con acciones o participaciones propias (netas) una combinación de negocios		–130	–3.000					–3.130
7. Otras operaciones con socios o propietarios								
III. Otras variaciones del patrimonio neto								
E. Saldo, final del año 01	10.838	1.623	4.219	–3.464	8.320	–220	21.316	

Solución

1. Por el cambio de criterio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	120	
113	Reservas voluntarias		120

2. Por la exigencia del dividendo pasivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
558	Socios por desembolsos exigidos	100	
103	Socios por desembolsos no exigidos		100

3. Por el cobro del dividendo pasivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos c/c	100	
558	Socios por desembolsos exigidos		100

4. Por la emisión de las acciones en la conversión de las obligaciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	2.061	
194	Capital emitido pendiente de inscripción (838 de capital social y 1.223 de prima de emisión)		2.061

5. Por el canje de las obligaciones por acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
178	Obligaciones y bonos convertibles (838 + 1.223 + 378 + 357)	2.796	
190	Acciones o participaciones emitidas		2.061



Código	Cuenta	Debe	Haber
◀			
108	Acciones propias en situaciones especiales		357
113	Reservas voluntarias ²⁰		378

6. Por la inscripción de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	2.061	
100	Capital social		838
110	Prima de emisión o asunción		1.223

7. Por la entrega de acciones propias como retribución a los empleados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
111	Otros instrumentos de patrimonio	1.010	
113	Reservas voluntarias	19	
108	Acciones propias en situaciones especiales		1.029

8. Por la compra de acciones propias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
108	Acciones propias en situaciones especiales	4.000	
572	Bancos c/c		4.000

9. Por la venta de las acciones propias:

Compró acciones por 4.000 y figura en el ECPN por 3.000, por lo que se dan de baja por 1.000, con una pérdida por importe de 130 (ECPN).

²⁰ Por el beneficio derivado de las acciones propias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos c/c	870	
113	Reservas voluntarias	130	
108	Acciones propias en situaciones especiales		1.000

10. Por la aplicación del resultado del ejercicio anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	1.460	
113	Reservas voluntarias	670	
557	Dividendo activo a cuenta	200	
526	Dividendo activo a pagar		590

11. Por el pago del dividendo a cuenta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
557	Dividendo activo a cuenta	220	
572	Bancos c/c		220

12. Asiento de regularización, con un saldo acreedor de la cuenta 129, «Resultado del ejercicio» por importe de 8.320.

Referencias bibliográficas

Alonso Pérez, Á. y Pousa Soto, R. (2020). Crisis sanitaria Covid-19: implicaciones en ajustes cierre ejercicio. *Técnica Contable y Financiera*, 31, 49-61.

Ayats Vilanova, A. (2022). *Comentarios y casos prácticos del Plan General de Contabilidad*.

Martínez Vargas, J. y Labatut Serer, G. (2011). *La contabilización del efecto impositivo del impuesto sobre sociedades*. CEF.

Montes Carrillo, A. (2020). Reparto de un dividendo entre empresas del grupo después de sucesivos canjes de valores: Análisis de la consulta 4 del BOICAC 121, de mayo de 2020. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 452, 240-258.

Ruiz de Palacios Villaverde, M.ª M. y Rúa Alonso de Corrales, E. (2020). *Actum: Mercantil-Contable*, 52.

Ruiz Lamas, F. (2020). Consultas publicadas en el BOICAC n.º 121. *O Economista*, 183, 6-8.