

SEGUNDO EJERCICIO RESUELTO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO DE TÉCNICOS DE HACIENDA

Ana Luna García González

Javier Romano Aparicio

Anna Ayats Vilanova

Edesio Ureña Albacete

Profesores del CEF

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema de acceso libre, en el Cuerpo Técnico de Hacienda, convocado por la Resolución de 11 de noviembre de 2013 (BOE de 26 de noviembre)].

Sumario

- Caso 1. Contabilidad de sociedades y financiera.** Sociedad en causa de disolución, distribución del beneficio, eliminación de pérdidas, acciones propias, reducción de capital social por pérdidas, aportaciones de socios, activos financieros disponibles para la venta.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Operaciones de inmovilizado, adquisición, amortización y baja por expropiación forzosa. Ingresos por arrendamientos.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Derechos de emisión de gases efecto invernadero, préstamo con intereses subvencionados y anticipos por ventas y prestaciones de servicios.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Liquidación del Impuesto sobre Sociedades, contabilización del gasto devengado y provisión para impuesto.
- Caso 5. Matemática financiera.** Cuadro de arrendamiento financiero, coste efectivo.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Contabilidad de sociedades y financiera

APARTADO 1

La sociedad anónima Marzo, que se dedica a la compraventa de mercaderías, presenta el 31 de diciembre de 20X2 el siguiente balance de situación, expresado en euros:

	Activo	Patrimonio neto y pasivo	
8.600.000	Investigación y desarrollo	Capital social	100.000.000
7.500.000	Aplicaciones informáticas	Prima de emisión de accidentes	150.000.000
48.700.000	Inmovilizado material	Reserva legal	6.000.000
20.000.000	Inversiones financieras	Reservas voluntarias	5.000.000
2.000.000	Existencias	Acciones propias	(1.400.000)
30.000.000	Deudores comerciales	Resultado negativo del ejercicio	(96.000.000)
15.000.000	Créditos a terceros	Resultados negativos ejercicios anteriores	(122.600.000)
21.200.000	Tesorería	Pasivo no corriente	62.000.000
		Pasivo corriente	50.000.000
153.000.000	Total	Total	153.000.000

Información complementaria referida al contenido del balance:

- El valor nominal de las acciones es de 1 euro y se encuentran totalmente desembolsadas.
- La sociedad posee en cartera 1.000.000 de acciones propias.

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X3:

1. El 1 de febrero de 20X3 adquiere en la Bolsa 20.000 acciones propias, abonando por bancos 0,20 euros por acción.
2. El 1 de febrero de 20X3 se celebra la junta general de accionistas y toma, entre otros, los siguientes acuerdos que se ejecutarán a lo largo del ejercicio:

1. Las pérdidas del ejercicio se destinan a resultados negativos de ejercicios anteriores.
2. Para evitar la disolución de la sociedad acuerda realizar determinadas operaciones con el patrimonio neto, que se irán ejecutando a lo largo del ejercicio.
3. El 1 de abril de 20X3 elimina pérdidas utilizando para tal fin las reservas disponibles y la prima de emisión de acciones. Se inscribe en el Registro Mercantil la operación de eliminación de pérdidas. Los gastos incurridos en la operación se elevaron a 10.000 euros, abonados por bancos.
4. El 1 de junio de 20X3 inscribe en el Registro Mercantil la reducción de capital necesaria para eliminar la pérdida que queda de la operación anterior. Se utilizará la reserva legal en la cuantía mínima permitida por la normativa legal. Los gastos de la operación incurridos y abonados por bancos se elevaron a 4.000 euros.
5. El 1 de agosto de 20X3 acuerda reducir capital nuevamente, en previsión de que en este ejercicio las pérdidas adquieren un volumen tal que la sociedad se vea obligada nuevamente a variar la cifra de capital social y evitar de este modo la disolución de la sociedad. Para ello reduce capital para dotar una reserva indisponible. La reducción consistirá en dejar el nominal de las acciones en 0,20 euros cada una. Se inscribe en el Registro Mercantil la reducción de capital y se abonan por bancos 6.000 euros por la operación.
6. El 1 de octubre de 20X3 vende la mitad de las acciones propias a través de bancos. Recibe por cada acción 0,14 euros y abona por gastos de la venta 4.000 euros.
7. El 1 de diciembre de 20X3 los accionistas de la sociedad deciden aportar 0,20 euros por acción que poseen, con la finalidad de eliminar pérdidas que se producirán en este ejercicio. En este día se recibe el extracto bancario de la operación, en el que hay un exceso sobre los cálculos previstos, a favor de la empresa, de 1.000 euros.
8. El 31 de diciembre de 20X3 las acciones de la sociedad cotizan en la Bolsa a 0,10 euros cada una.

APARTADO 2

La sociedad Abril posee al cierre del ejercicio 20X2, entre otras partidas, 10.000 acciones de la sociedad Marzo, calificadas de disponible para la venta. En el momento de la compra pagó por cada acción 0,8 euros. Al cierre del ejercicio 20X2 las acciones cotizan en el mercado secundario de valores a 0,4 euros la acción.

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X3:

1. El 1 de marzo de 20X3 la sociedad asiste a la junta general de accionistas de la sociedad Marzo y tiene conocimiento de todos los acuerdos tomados en la misma.

2. El 1 de abril de 20X3 tiene conocimiento de la eliminación de pérdidas que lleva a cabo la sociedad Marzo.
3. El 1 de junio de 20X3 tiene conocimiento de la reducción de capital llevada a cabo por la sociedad Marzo.
4. El 1 de agosto de 20X3 tiene conocimiento de la nueva reducción de capital.
5. El 1 de octubre de 20X3 tiene conocimiento de la venta de acciones propias efectuada por la sociedad Marzo.
6. El 1 de diciembre de 20X3 aporta por Bancos la cuantía comprometida con la sociedad Marzo, para la futura eliminación de pérdidas y, además, aporta 1.000 euros por si algún accionista no contribuye con su parte.
7. El 31 de diciembre de 20X3 las acciones de Marzo cotizan en la Bolsa a 0,10 euros la acción.

Trabajo a realizar

Realice las anotaciones contables que corresponda siguiendo el orden señalado en los puntos desarrollados para ambas sociedades.

(Para la resolución del este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del Plan General de Contabilidad.)

(En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.)

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

SOLUCIÓN

APARTADO 1

Información complementaria:

1. Capital social: 1.000.000 de acciones × 1 euro de valor nominal totalmente desembolsadas.
2. Acciones o participaciones propias en situaciones especiales: son 1.000.000 de acciones propias con un coste unitario de 1,40 euros.

El importe del patrimonio neto de la sociedad Marzo, SA a 31 de diciembre de 20X2 es el siguiente:

Capital social	100.000.000
Prima de emisión o asunción	150.000.000
Reserva legal	6.000.000
Reservas voluntarias	5.000.000
Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	(1.400.000)
Resultados negativos del ejercicio	(96.000.000)
Resultados negativos de ejercicios anteriores	(122.600.000)
Patrimonio neto	41.000.000

Este importe es inferior al 50% del capital social, por lo que a la sociedad Marzo, SA le resulta aplicable el artículo 363 e) sobre causas de disolución del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC):

«La sociedad de capital deberá disolverse:

(...).

e) Por pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que este se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso.

(...).»

En los apartados siguientes, la sociedad Marzo, SA toma una serie de medidas y acuerdos para salir de esta situación.

CONTABILIDAD SOCIEDAD MARZO

Punto 1

1 de febrero de 20X3. Por la compra de 20.000 acciones propias:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (20.000 × 0,2)	4.000	
57	Tesorería		4.000

En este momento, los datos de las acciones propias son los siguientes:

Saldo cuenta acciones o participaciones propias en situaciones especiales	1.404.000
Número de acciones	1.020.000
Coste unitario	1,37647059

En relación con el importe de la autocartera es necesario indicar que no se superan los límites establecidos por la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) sobre el valor nominal de las acciones propias y el importe pagado establecidos en el artículo 146 del TRLSC:

- Que la adquisición, comprendidas las acciones que la sociedad o persona que actúe en nombre propio pero por cuenta de aquella hubiese adquirido con anterioridad y tuviese en cartera, no produzca el efecto de que el patrimonio neto resulte inferior al importe del capital social más las reservas legal o estatutariamente indisponibles.
- El valor nominal de las acciones adquiridas directa o indirectamente, sumándose al de las que ya posean la sociedad adquirente y sus filiales, y, en su caso, la sociedad dominante y sus filiales, no podrá ser superior al 10% (se trata de una sociedad cotizada).

Punto 2

1 de marzo de 20X3. Por la reclasificación del resultado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores	96.000.000	
129	Resultado negativo del ejercicio		96.000.000

El resto de los acuerdos tomados en la junta general de accionistas serán contabilizados a medida que se ejecuten las operaciones acordadas.

Punto 3

1 de abril de 20X3. Por el saneamiento de resultados negativos con cargo a las reservas disponibles (reservas voluntarias) y a la prima de emisión de las acciones, teniendo en cuenta que sus importes son 5.000.000 y 150.000.000 euros, respectivamente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	5.000.000	
110	Prima de emisión o asunción	150.000.000	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		155.000.000

Por lo que respecta a los gastos de la operación, aunque el Plan General de Contabilidad (PGC) no se refiere a su tratamiento, en nuestra opinión deben cargarse a una cuenta de Reservas voluntarias y contra el resultado del ejercicio, ya que se trata de una operación entre cuentas de patrimonio neto.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	10.000	
57	Tesorería		10.000

Punto 4

1 de junio de 20X3. Este tipo de reducción de capital social está regulado en el artículo 322.2 del TRLSC:

«En las sociedades anónimas no se podrá reducir el capital por pérdidas en tanto la sociedad cuente con cualquier clase de reservas voluntarias o cuando la reserva legal, una vez efectuada la reducción, exceda del 10 % del capital».

El importe de los resultados negativos a sanear es el siguiente:

Importe inicial	122.600.000
Incremento pérdidas del ejercicio	96.000.000
Saneamiento del punto 3	-155.000.000
Saldo pendiente	63.600.000

El asiento a realizar para el saneamiento teniendo en cuenta el artículo mencionado sería el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
112	Reserva legal	X	.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
100	Capital social	Y	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		63.600.000

$$X + Y = 63.600.000$$

$$6.000.000 - X = 10\% (100.000.000 - Y)$$

$$X = 2.145.455$$

$$Y = 61.454.545$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
112	Reserva legal	2.145.455	
100	Capital social	61.454.545	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		63.600.000

Por los gastos derivados de la reducción de capital social:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	4.000	
57	Tesorería		4.000

Después de la reducción de capital social anterior el nuevo capital social está compuesto por 100.000.000 de acciones (incluidas las acciones propias) con valor nominal de 0,385454 euros.

$$100.000.000 \times 0,385454 \text{ de valor nominal unitario (incluidas las propias)}$$

Punto 5

1 de agosto de 20X3. En relación con la reducción de capital social para dotar reservas indisponibles es conveniente señalar que no está tipificada en la redacción actual del TRLSC, que contempla su artículo 317 sobre modalidades de la reducción de capital social lo siguiente:

«La reducción del capital puede tener por finalidad el restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio neto de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas, la constitución o el incremento de la reserva legal o de las reservas voluntarias o la devolución del valor de las aportaciones. En las sociedades anónimas, la

reducción del capital puede tener también por finalidad la condonación de la obligación de realizar las aportaciones pendientes».

A efectos de solución, siguiendo el enunciado propuesto de forma literal, el asiento a realizar es el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	18.545.400	
1142	Reserva por capital amortizado [100.000.000 (0,385454 - 0,2)]		18.545.400

En este momento el capital social está compuesto por 100.000.000 de acciones de 0,2 euros de valor nominal incluidas las acciones que la sociedad posee en forma de autocartera.

Por los gastos de la reducción:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	6.000	
57	Tesorería		6.000

Punto 6

1 de octubre de 20X3. Por la venta de la mitad de las acciones propias:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería (510.000 acciones × 0,14)	71.400	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (510.000 acciones × 1,37647059)		702.000
113	Reservas voluntarias	630.600	

Por los gastos de la venta, que al tratarse de operaciones con instrumentos de patrimonio se cargan en reservas, de acuerdo a lo establecido en la norma de registro y valoración (NRV) 9.^a del PGC «Instrumentos financieros»:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	4.000	
57	Tesorería		4.000

Punto 7

1 de diciembre de 20X3. Por la aportación de los accionistas:

Acciones en circulación		99.490.000
Número de acciones	100.000.000	
Acciones propias	510.000	
Aportaciones (99.490.000 × 0,2 + 1.000)		19.899.000

La NRV 18.^a del PGC indica que las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate, por tanto, los 1.000 euros entregados en exceso, independientemente de cualquier consideración sobre su naturaleza, desde el punto de vista contable se registra como aportación de los socios.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	19.899.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios		19.899.000

Punto 8

31 de diciembre de 20X3. La cotización de las acciones de la propia sociedad no tiene incidencia contable.

APARTADO 2

La sociedad Abril, SA tiene 10.000 acciones de la sociedad Marzo, SA adquiridas al precio de 0,8 euros y clasificadas como activos financieros disponibles para la venta. Al cierre del ejercicio 20X2 su cotización es de 0,4 euros, lo que supone un descenso acumulado del 50%. El deterioro de los activos financieros incluidos en la categoría de activos financieros disponibles para la venta está descrito en el apartado 2.6.3 de la NRV 9.^a del PGC, que señala como indicio y presunción del mismo:

«En todo caso, se presumirá que el instrumento se ha deteriorado ante una caída de un año y medio y de un 40% en su cotización, sin que se haya producido la recuperación de su valor, sin perjuicio de que pudiera ser necesario reconocer una pérdida

por deterioro antes de que haya transcurrido dicho plazo o descendido la cotización en el mencionado porcentaje».

Por tanto, al inicio del ejercicio, para la inversión en la sociedad Marzo, SA, solo figurará la cuenta 250, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio» por importe de 4.000 euros (10.000 acciones \times 0,4).

Punto 1

1 de marzo de 20X3. Por los acuerdos de la junta de Marzo, SA no procede asiento contable, ya solamente se hizo una reclasificación de cuentas de patrimonio.

Punto 2

1 de abril de 20X3. El saneamiento de las pérdidas de la sociedad Marzo, SA también es una reclasificación de cuentas de patrimonio sin incidencia contable para la sociedad Abril, SA.

Punto 3

1 de junio de 20X3. Por la reducción de capital social llevada a cabo por Marzo, SA para reducir el capital social no procede asiento contable porque era por saneamiento de las pérdidas, sin embargo hay que tener en cuenta que las acciones que posee de Marzo pasan a tener un nominal de 0,385454 euros.

Punto 4

1 de agosto de 20X3. Al igual que en la anterior reducción de capital, la sociedad Abril, SA no tendrá que realizar ningún asiento contable, pero verá reducido el valor nominal de las acciones que posee de Marzo hasta los 0,20 euros cada una.

Punto 5

1 de octubre de 20X3. Por la venta de la mitad de las acciones propias de la sociedad Marzo, SA no procede asiento contable, ya que la sociedad Abril, SA no interviene en esta operación.

Punto 6

1 de diciembre de 20X3. Por la aportación a la sociedad Marzo, SA, le corresponde una entrega de 10.000 acciones \times 0,2 + 1.000 = 3.000 euros que suponen un mayor coste de la participación.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	3.000	
57	Tesorería		3.000

Punto 7

Por la cotización de las acciones de Marzo:

La sociedad Abril, SA tiene calificadas las acciones de Marzo como activos financieros disponibles para la venta, por lo que al cierre del ejercicio deben valorarse por su valor razonable, imputando en este caso la nueva pérdida a resultados del ejercicio.

Valor contable (4.000 + 3.000)	7.000
Valor razonable (10.000 × 0,1)	1.000
Disminución de valor	6.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
698	Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo	6.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo e instrumentos de patrimonio		6.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad financiera

Operaciones realizadas por la sociedad anónima Noestamal, que se dedica a la fabricación de bloques de cemento para la construcción. Decide adquirir un terreno sobre el que construirá una nave para almacenar material de labranza propiedad de otras empresas y por el que facturará un importe mensual en concepto de alquiler:

1. El 1 de abril de 20X2 adquiere un terreno en 50.000 euros que abonará más adelante.
2. El 1 de septiembre de 20X2 finaliza la construcción del cierre del terreno por medio de valla metálica, por lo que abona 9.000 euros, así como también el importe del

terreno adquirido en su momento y 1.000 euros más de forma voluntaria por el aplazamiento que le concedió el propietario antiguo. La valla tiene una vida útil de 6 años, pero piensa sustituirla dentro de 4 años.

3. El 31 de diciembre de 20X2 cobra por bancos el alquiler de este cuatrimestre, durante el que los aperos se encuentran sobre el terreno y protegidos por el cierre metálico. El importe ingresado por esta actividad asciende a 4.000 euros.
4. El 1 de abril de 20X4 finaliza la construcción sobre el terreno de una nave almacén, para guardar la maquinaria y utensilios de labranza, en régimen de alquiler. La construcción tiene una vida útil de 10 años. Su coste fue de 21.000 euros.
5. El 31 de diciembre de 20X4 cobra a través de bancos el alquiler anual que se eleva a 14.400 euros.
6. El 1 de mayo de 20X5 la sociedad se ve sometida a expropiación de la instalación completa por rápida ocupación, recibiendo un anticipo de 40.000 euros. La maquinaria y los utensilios de labranza se trasladan a otra nave, propiedad también de la sociedad. El coste del traslado se eleva a 2.000 euros, que corre por cuenta de la sociedad. Cobra 4.800 euros por el alquiler de estos meses transcurridos. La sociedad abona la partida pendiente con el constructor de la nave industrial.
7. El 1 de octubre de 20X5 se fija el precio de la expropiación. Los bienes inmuebles se valoran en 70.000 euros, a lo que hay que añadir una indemnización de 6.000 euros, que tiene en cuenta entre otros conceptos el efecto financiero de los anticipos, que se fija en un tipo de interés hasta esta fecha del 4% anual. La sociedad cobra por bancos las cantidades correspondientes a esta valoración y procede a la liquidación, mediante asiento contable, de todas las operaciones.

Trabajo a realizar

Realice las anotaciones contables que corresponda siguiendo el orden señalado en los puntos desarrollados y en esas fechas.

(Para la resolución del este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del Plan General de Contabilidad.)

(En el caso de que el opositor estime que deberá proceder a la realización de algún cálculo de actualización financiera de valores, el tipo que deberá utilizar es el 4% anual.)

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

SOLUCIÓN

Punto 1

1 de abril de 20X2. Por la adquisición del terreno:

El terreno se adquiere con la finalidad de construir un edificio que se destinará al alquiler, por lo que el activo se considera como una inversión inmobiliaria. El PGC señala como inversiones inmobiliarias:

«Activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

- Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o
- Su venta en el curso ordinario de las operaciones.»

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales	50.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		50.000

Punto 2

1 de septiembre de 20X2. Finalización de la construcción del cierre del terreno:

La NRV 4.^a del PGC, «Inversiones inmobiliarias» se remite para la valoración de estas a las normas de inmovilizado material. La NRV 3.^a del PGC, «Normas particulares del inmovilizado material» en su apartado a) establece que en los solares sin edificar se incluirán en el precio de adquisición los gastos de acondicionamiento, como por ejemplo los cierres.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales	9.000	
57	Tesorería		9.000

En esta misma fecha se produce el pago de la deuda relacionada con el terreno indicando el enunciado que paga 1.000 euros más de forma «voluntaria» por el aplazamiento del pago. A efectos de solución se entiende que este concepto tiene naturaleza financiera.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	50.000	
662	Intereses de deudas	1.000	
57	Tesorería		51.000

Punto 3

31 de diciembre de 20X2. Cobro de los alquileres del periodo:

Los ingresos devengados por este concepto se registran en la cuenta 752, «Ingresos por arrendamientos» del subgrupo 75, «Otros ingresos de gestión» y no en la cuenta 705, «Prestaciones de servicios», ya que no forman parte de la actividad habitual de sociedad Noestamal, SA.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	4.000	
752	Ingresos por arrendamientos		4.000

Además, en la fecha de cierre del ejercicio, la sociedad deberá amortizar la construcción de la valla.

La NRV 2.^a, «Inmovilizado material» señala:

«Las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en **función de la vida útil de los bienes** y de su **valor residual**, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos».

La primera parte del PGC, Marco Conceptual, define la vida útil como el periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable, por lo que a efectos de solución, en nuestra opinión debe tomarse el periodo de cuatro años, ya que transcurrido el mismo piensa sustituirla.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
682	Amortización de las inversiones inmobiliarias	750	
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias valla (9.000/4 × 4/12)		750

Punto 4

1 de abril de 20X4. Por la finalización de la construcción sobre el terreno:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
221	Inversiones en construcciones	21.000	
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		21.000

Punto 5

31 de diciembre de 20X4. Por el cobro del alquiler anual:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	14.400	
752	Ingresos por arrendamientos		14.400

Además, en la fecha de cierre del ejercicio, la sociedad debe amortizar la valla y la construcción:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
682	Amortización de las inversiones inmobiliarias	3.825	
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias valla (9.000/4)		2.250
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias construcciones (21.000/10 × 9/12)		1.575

Por la reclasificación de la deuda relacionada con el terreno que pasa a corto plazo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo	21.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		21.000

Punto 6

1 de mayo de 20X5. Por el cobro del alquiler de estos meses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	4.800	
752	Ingresos por arrendamientos		4.800

El tratamiento contable de la baja por expropiación está recogido en la Resolución de 1 de marzo de 2013, de la Presidenta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias:

«1. Los elementos del inmovilizado material que sean objeto de un procedimiento de expropiación forzosa se darán de baja cuando se produzca su puesta a disposición mediante la firma del acta de consignación del precio y ocupación, reconociéndose el correspondiente resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias, por la diferencia, si la hubiere, entre el valor contable del bien expropiado y la contraprestación recibida.

2. En el supuesto de que el importe final a recibir estuviera condicionado a la resolución de un posterior recurso o litigio, el derecho de cobro adicional solo se reconocerá cuando la sentencia adquiera firmeza.

3. A partir del reconocimiento del activo financiero y hasta su cobro, se procederá a reconocer, en su caso, el correspondiente ingreso financiero de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

4. Si la empresa recibe un depósito previo a cuenta del justiprecio o la indemnización por rápida ocupación, deberá contabilizar la entrada de tesorería y un pasivo por el anticipo recibido en compensación de los bienes expropiados, que se dará de baja cuando se produzca la mencionada puesta a disposición.

En su caso, habrá que considerar el efecto financiero de la operación asociado al citado pasivo, siempre que pueda estimarse con la suficiente fiabilidad».

Por el anticipo recibido por la rápida ocupación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	40.000	
56	Anticipos por expropiación forzosa		40.000

Por el traslado de la maquinaria y los utensilios:

Al tratarse de cantidades que han pagado con posterioridad a la entrada en funcionamiento serán cargados como gastos del ejercicio y no como mayor del activo.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
624	Transportes	2.000	
57	Tesorería		2.000

Por el pago al proveedor de la nave:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	21.000	
57	Tesorería		21.000

Punto 7

1 de octubre de 20X5. Fijación del precio de expropiación forzosa:

En primer lugar, hay que dar de baja la amortización de valla y de la construcción:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
682	Amortización de las inversiones inmobiliarias	3.262,5	
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias valla (9.000/4 × 9/12)		1.687,5
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias construcciones (21.000/10 × 9/12)		1.575,0

• Indemnización acordada	76.000
– Cobro anticipado	40.000
– Cobro a reconocer	36.000

Los saldos de las cuentas que hay en este momento son los siguientes:

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Inversiones en terrenos y bienes naturales	59.000	Amortización acumulada de las inversiones valla [(9.000/4) × 37/12]	6.937,5
Inversiones en construcciones	21.000	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias	3.150,0
		[(21.000/10) × 18/12]	

Por la liquidación y cobro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
56	Anticipos por expropiación forzosa	40.000,0	
57	Tesorería	36.000,0	
282	Amortización acumulada de las inversiones valla	6.937,5	
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias	3.150,0	
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales		59.000,0
221	Inversiones en construcciones		21.000,0
772	Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias		6.087,5

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Contabilidad financiera

La sociedad anónima Laincipiente realiza las operaciones que a continuación se describen en las fechas que se señalan en los apartados siguientes:

APARTADO 1

Se dispone de la siguiente información referida a los Derechos de Emisión de Gases de Efecto Invernadero, que todos los años al comienzo del ejercicio se reciben gratuitamente de la Administración central:

Año 20X2, saldo inicial 12.000.000 de euros. Recibe en este ejercicio derechos por importe, a valor de mercado, de 24.000.000 de euros y comunica al Registro Nacional de Derechos de Emisión (RENADE) los correspondientes derechos de emisión consumidos en el ejercicio 20X1 y que fueron de 10.000.000 de euros.

Año 20X3, recibe en este ejercicio derechos por importe, a valor de mercado, de 16.000.000 de euros y comunica al RENADE los correspondientes derechos de emisión consumidos en el ejercicio 20X2 y que fueron de 18.000.000 de euros.

APARTADO 2

La sociedad con el ánimo de introducir mejoras en su proceso productivo solicita un préstamo al banco de 3.000.000 de euros, a un interés anual del 4%, para lo que solicita subvención a distintos organismos públicos, para que se hagan cargo de los intereses.

Se le concede el préstamo, con vencimiento a los 10 años, y la subvención por los intereses, dado que se cumplen las condiciones necesarias. El préstamo se recibe el 1 de enero de 20X0, con pago del principal de una sola vez el 31 de diciembre de 20X9, mientras que los intereses se abonan todos los años a 31 de diciembre de cada año.

APARTADO 3

Al cierre del ejercicio 20X1 la sociedad llega a un acuerdo con una sociedad alemana para comercializar y distribuir uno de sus productos en el resto de los países europeos. De este modo, la sociedad Laincipiente solo se dedica al mercado español. Por este concepto la sociedad cobra 24.000.000 de euros, no obstante la cesión de estos derechos se ejecutará en el ejercicio 20X3.

Al cierre del ejercicio 20X2 se aumenta en 2.000.000 de euros el acuerdo adoptado en 20X1 y que se hará efectivo en el ejercicio 20X3.

En el año 20X3 se comienza la comercialización del producto a nivel europeo.

Trabajo a realizar

- Apartado 1: de acuerdo con la información, realice los asientos contables de los años 20X2 y 20X3.
- Apartado 2: proceda a realizar las anotaciones contables, de acuerdo con la información contenida en este apartado, en las siguientes fechas: 1 de enero de 20X0, 31 de diciembre de 20X0 y 31 de diciembre de 20X9.
- Apartado 3: realice las anotaciones contables oportunas en el ejercicio 20X1, 20X2 y 20X3, referidas a la información contenida en este apartado.

(Para la resolución de este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del Plan General de Contabilidad.)

(En el caso de que el opositor estime que deberá proceder a la realización de algún cálculo de actualización financiera de valores, el tipo que deberá utilizar es el 4% anual.)

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

SOLUCIÓN

APARTADO 1

El tratamiento contable de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero está recogido en el apartado Sexto.8 de la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible.

Cuando se trate de derechos adquiridos sin contraprestación o por un importe sustancialmente inferior a su valor de mercado, se reconocerá un ingreso directamente imputado al patrimonio neto al comienzo del ejercicio natural al que corresponden, que será objeto de transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que se realice la imputación a gastos por las emisiones asociadas a los derechos recibidos sin contraprestación.

AÑO 20X2

Para contabilizar los derechos se puede utilizar una cuenta denominada «Derechos de emisión de gases efecto invernadero», cuyo saldo inicial es de 12.000.000 de euros.

Por la asignación de los derechos de manera gratuita:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
208	Derechos de emisión de gases efecto invernadero	24.000.000	
942	Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados		24.000.000

Al cierre del ejercicio por el traspaso de la cuenta 942, «Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados» a la cuenta 132, «Otras subvenciones, donaciones y legados».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
942	Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados	24.000.000	
132	Otras subvenciones, donaciones y legados		24.000.000

En relación con la valoración posterior de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, no se amortizarán, aunque sí estarán sujetos a las correcciones valorativas por deterioro que sean necesarias. Estos activos se darán de baja de balance con ocasión de su transmisión a terceros, entrega o caducidad.

La transferencia de los derechos consumidos en el ejercicio 20X1 asignados gratuitamente a la sociedad, se habrá realizado al cierre del ejercicio 20X1, cuando se haya reconocido el gasto por las emisiones asociadas a los derechos recibidos sin contraprestación, y la correspondiente provisión.

Por la entrega de los derechos y cancelación de la provisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5299	Provisión a corto plazo por derechos de emisión de gases de efecto invernadero	10.000.000	
208	Derechos de emisión de gases efecto invernadero		10.000.000

Por los derechos de emisión consumidos en el ejercicio 20X2:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
658	Gastos de emisión de los gastos de efecto invernadero	18.000.000	
5299	Provisión a corto plazo por derechos de emisión de gases de efecto invernadero		18.000.000

Por la transferencia a la cuenta de resultados de los derechos correspondientes al gasto por las emisiones asociadas a los derechos recibidos sin contraprestación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
842	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados	18.000.000	
747	Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio		18.000.000

Al cierre del ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
132	Otras subvenciones, donaciones y legados	18.000.000	
842	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados		18.000.000

AÑO 20X3

Por la asignación de los derechos de manera gratuita:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
208	Derechos de emisión de gases efecto invernadero	16.000.000	
942	Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados		16.000.000

Por la entrega de los derechos consumidos en el ejercicio 20X2:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5299	Provisión a corto plazo por derechos de emisión de gases de efecto invernadero	18.000.000	
208	Derechos de emisión de gases efecto invernadero		18.000.000

APARTADO 2

1 de enero de 20X0. Por la obtención del préstamo de 3.000.000 de euros que se contabilizan por su valor razonable (no hay costes de transacción) en esta fecha:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	3.000.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		3.000.000

El préstamo devenga unos intereses del 4% anual, con vencimiento y liquidación el 31 de diciembre de cada año. Estos intereses están subvencionados en su totalidad obteniéndose la con-

cesión de la subvención en el momento inicial. Las subvenciones, donaciones y legados de carácter monetario se valorarán por el valor razonable del importe concedido, y las de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor razonable del bien recibido, referenciados ambos valores al momento de su reconocimiento, por lo que en este caso el importe de la subvención concedida será el valor actual de los importes subvencionados.

$$120.000 a_{10|4\%} = 973.307,49$$

En cuanto a su imputación, el PGC señala que cuando se concedan para financiar gastos específicos se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando, por lo que el importe inicial se reconocerá como un ingreso de patrimonio.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	973.307,49	
942	Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados		973.307,49

31 de diciembre de 20X0. Por el devengo y pago de los intereses del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	120.000	
57	Tesorería		120.000

Por la actualización de los intereses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas (973.307,49 × 4%)	38.932,30	
762	Ingresos de créditos		38.932,30

Por el cobro de la subvención:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	120.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
...			
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		120.000

Por el traspaso a resultados de la subvención:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
842	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados	81.067,70	
747	Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio (120.000 - 38.932,30)		81.067,70

El cuadro de imputación de intereses, para cada uno de los periodos, es el siguiente:

Periodo	Capital vivo inicial	Intereses	Amortización	Cobro	Capital vivo final
1	973.307,49	38.932,30	81.067,70	120.000,00	892.239,79
2	892.239,79	35.689,59	84.310,41	120.000,00	807.929,38
3	807.929,38	32.317,18	87.682,82	120.000,00	720.246,56
4	720.246,56	28.809,86	91.190,14	120.000,00	629.056,42
5	629.056,42	25.162,26	94.837,74	120.000,00	534.218,68
6	534.218,68	21.368,75	98.631,25	120.000,00	435.587,43
7	435.587,43	17.423,50	102.576,50	120.000,00	333.010,92
8	333.010,92	13.320,44	106.679,56	120.000,00	226.331,36
9	226.331,36	9.053,25	110.946,75	120.000,00	115.384,62
10	115.384,62	4.615,38	115.384,62	120.000,00	0,00

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

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
942	Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados.....	973.307,49	
842	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados		81.067,70
	.../...		.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
132	Otras subvenciones, donaciones y legados		892.239,79

31 de diciembre de 20X9. Por los intereses devengados y la devolución del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	3.000.000	
662	Intereses de deudas	120.000	
57	Tesorería		3.120.000

Por la actualización de los intereses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	4.615,38	
762	Ingresos de créditos		4.615,38

Por la actualización de los intereses subvencionados:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
842	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados	115.384,62	
747	Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio		115.384,62

Por la regularización de la cuenta 842:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
132	Otras subvenciones, donaciones y legados	115.384,62	
842	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados		115.384,62

APARTADO 3

Los 24.000.000 de euros son un importe recibido «a cuenta» de futuras ventas o prestaciones de servicios que se imputará a resultados en la medida en que se realicen las ventas o servicios.

Al cierre del ejercicio 20X1 por el importe recibido:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	24.000.000	
181	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo		24.000.000

A 31 de diciembre de 20X1, por la actualización del anticipo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	960.000	
181	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo (24.000.000 × 4 %)		960.000

Por la ejecución del contrato en el año 20X3:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
181	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo	24.960.000	
705	Prestaciones de servicios		24.960.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

Contabilidad financiera

En el año 5 la sociedad anónima OYA ha tenido una pérdida antes de impuestos de 14.000 euros. Las únicas diferencias entre el resultado antes de impuestos y la base imponible son las que se puedan derivar de la siguiente información:

- En el año 5 la sociedad ha tenido gastos derivados de la emisión de las acciones en una ampliación de capital por importe de 1.000 euros. Este desembolso es deducible fiscalmente.
- La sociedad posee un inmovilizado intangible con un valor de 60.000 euros adquirido al inicio del año 4. Este intangible goza de un régimen fiscal de libertad

de amortización, según el cual la amortización se deduce linealmente en 3 años, con independencia de cuándo se impute en la cuenta de pérdidas y ganancias. La amortización contable de este intangible ha sido de 15.000 euros en el año 4 y de 37.000 euros en el año 5.

- La sociedad está prestando un determinado servicio a otra empresa. Los ingresos correspondientes a dicha actividad tributan en el momento de su cobro. Por este servicio, en el año 4 la sociedad había contabilizado ingresos por valor de 50.000 euros, los cuales están pendientes de cobro al cierre del año 4. En el año 5, la sociedad ha cobrado ingresos por 30.000 euros y espera cobrar el importe restante de 20.000 euros en el año 6.
- En la fecha de cierre del año 4, la sociedad recibió una donación de un inmovilizado con un valor razonable de 30.000 euros. Fiscalmente la donación computa como ingreso en el periodo en que se recibe. El inmovilizado se amortiza en contabilidad al 20% lineal (desde el año 5).
- La sociedad ha reconocido deterioros de cuentas a cobrar por importe de 5.000 euros. En el ejercicio 5 fiscalmente solo son deducibles 2.000 euros.

En el año 5, el tipo impositivo aplicable es el 30%, la sociedad ha producido deducciones de cuota por importe de 4.000 euros, aplicables siempre que tenga cuotas previas positivas, o en los 15 ejercicios siguientes y las retenciones y pagos fraccionados del impuesto han sido de 1.700 euros.

Trabajo a realizar:

1. Calcular la cuota a pagar o a devolver del Impuesto sobre Sociedades del año 5.
2. Contabilizar el Impuesto sobre Sociedades del año 5, sabiendo que la empresa reconoce todos los activos y pasivos por impuestos diferidos, utilizando cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC si fuera necesario.
3. Anotaciones contables en el año 5 que se derivarían de la siguiente información:
 - Al cierre del año 4, la sociedad tenía reconocida una provisión de impuestos por la inspección de la cuota del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 3 por importe de 7.000 euros (6.000 euros corresponden a la cuota, 700 euros a intereses y 300 euros a la sanción).
 - Al inicio del año 5, la sociedad firma el acta definitiva con la Administración tributaria en la que se fija un pago de 4.200 euros (3.600 euros de la cuota, 420 euros de intereses y 180 euros de sanción).

SOLUCIÓN

1. CALCULAR LA CUOTA A PAGAR O A DEVOLVER DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DEL AÑO 5

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades:

Resultado antes de impuestos	-14.000
+/- Ajustes	
Gastos de la ampliación de capital (1)	-1.000
Libertad de amortización (2)	17.000
Ingresos con criterio de caja (3)	30.000
Donación (4)	-6.000
Deterioro de clientes (5)	+3.000
Base imponible	29.000
Tipo de gravamen	30 %
Cuota íntegra	8.700
Deducciones y bonificaciones	-4.000
Cuota líquida	4.700
Retenciones y pagos a cuenta	-1.700
Cuota diferencial	3.000

(1) Los gastos de ampliación de capital se imputan a reservas y son fiscalmente deducibles por lo que se realiza un ajuste negativo. Además hay que tener en cuenta el efecto impositivo descrito en la cuenta 113, «Reservas voluntarias» del PGC.

(2) El cuadro de ajustes a lo largo de la operación es el siguiente:

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste base imponible
4	15.000	20.000	-5.000
5	37.000	20.000	17.000
6	8.000	20.000	-12.000

.../...

.../...

En el año 4 surgió un pasivo por diferencias temporarias imponibles ($5.000 \times 30\%$) que revierte en el ejercicio actual y además se reconoce un activo por diferencias temporarias deducible por $12.000 \times 30\% = 3.600$.

(3) A partir de los datos del enunciado se obtiene el siguiente cuadro de diferencias:

Año	Ingreso contable	Ingreso fiscal	Ajuste base imponible
4	50.000	0	-50.000
5	0	30.000	30.000
6	0	20.000	20.000

El ajuste de 30.000 euros en el ejercicio actual produce un pasivo por diferencias temporarias imponibles en reversión.

- (4) Donación de inmovilizado: la donación se habrá imputado como ingreso en la liquidación del impuesto del año en que se ha recibido. Contablemente en el año de la recepción de la donación, se habrá reconocido por su valor razonable un ingreso en el patrimonio neto, que se irá imputando al resultado del ejercicio en función de la amortización del inmovilizado recibido en concepto de donación. En el ejercicio actual nos encontramos con un ingreso contable de 6.000 euros que no es ingreso fiscal por lo que procede un ajuste negativo tratándose como una diferencia permanente.
- (5) Se trata de un gasto contable que no es deducible en este ejercicio y sí en el siguiente porque se realiza un ajuste positivo que se trata como una diferencia temporaria positiva en origen.

2. CONTABILIZAR EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DEL AÑO 5, SABIENDO QUE LA EMPRESA RECONOCE TODOS LOS ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS, UTILIZANDO LAS CUENTAS DE LOS GRUPOS 8 Y 9 DEL PGC

Por el impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	4.700	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		3.000
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		1.700

Por el efecto impositivo derivado de los gastos de ampliación de capital:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	300	
113	Reservas voluntarias ($1.000 \times 30\%$)		300

Por la diferencia surgida en la amortización del inmovilizado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles libertad amortización (5.000 × 30 %)	1.500	
474	Activos por diferencias temporarias deducibles libertad de amortización (12.000 × 30 %)	3.600	
6301	Impuesto diferido		5.100

Por la diferencia surgida en los ingresos que tributan al cobro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles ingresos	9.000	
6301	Impuesto diferido (30.000 × 30 %)		9.000

Por el impuesto diferido derivado de la donación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	1.800	
8301	Impuesto diferido (6.000 × 30 %)		1.800

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

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	1.800	
141	Donaciones y legados de capital	4.200	
841	Transferencia de donaciones y legados de capital		6.000

Por la diferencia temporaria del deterioro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporarias deducibles	900	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
6301	Impuesto diferido (3.000 × 30 %)		900

Por la regularización de las cuentas de gasto devengando por el Impuesto sobre Sociedades:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	12.900	
6300	Impuesto corriente		4.700
129	Resultado del ejercicio		8.200

Resultado del ejercicio después de impuestos: $-14.000 + 8.200 = -5.800$.

3. ANOTACIONES CONTABLES DERIVADAS DE INFORMACIÓN DE LA PROVISIÓN PARA IMPUESTOS

El supuesto no establece a qué ejercicio se refieren los intereses. A efectos de solución se supone que corresponden al 3.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	6.700	
678	Gastos excepcionales	300	
5291	Provisión a corto plazo para impuestos		7.000

En el año 4 por la firma del acta definitiva:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5291	Provisión a corto plazo para impuestos	7.000	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		4.200
7951	Exceso de provisión para impuestos (300 - 180)		120
113	Reservas voluntarias (6.700 - 4.020)		2.680

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

Matemática financiera

La sociedad anónima Lafinanciera suscribe el 1 de julio de 20X3 un contrato de arrendamiento financiero para la utilización de un vehículo industrial, con las siguientes características:

- Precio de adquisición, 48.875 euros (no incluye IVA).
- Impuesto sobre matriculación, 3.625 euros.
- Tipo de interés nominal anual Euríbor a 6 meses más un diferencial del 0,50%. El Euríbor el 1 de julio de 20X3 es el 0,507%.
- Duración del contrato, 12 mensualidades constantes prepagables.
- Opción de compra por un valor residual de 5.000 euros, a ejecutar al finalizar el contrato: 1 de julio de 20X4.

Trabajo a realizar:

- a) Realizar el cuadro de amortización de las 6 primeras cuotas.
- b) Suponiendo que el Euríbor para el segundo semestre sea el 0,544%, calcule el cuadro de amortización correspondiente a las 2 primeras cuotas de este semestre.
- c) Plantear la ecuación del coste efectivo de la operación teniendo en cuenta que para la formalización del contrato se han abonado como comisión de apertura y estudio 3.625 euros y un corretaje del notario de 200 euros.
- d) En el momento de ejercitar la opción de compra del vehículo y para hacer frente a la misma, emite un pagaré a través de una operación con pacto de recompra. Las características de la operación son:

- Vencimiento del pagaré, 180 días.
- Nominal, 5.000 euros.
- Rendimiento del 2,5% anual.
- El pacto de recompra del pagaré se ejerce a los 60 días.

Considere para este punto el año comercial: 360 días.

Se pide: El importe recibido para la compra del vehículo, la cantidad a pagar en el momento de la recompra y el coste de la operación.

- e) Plantear la ecuación del coste real de la doble operación.

SOLUCIÓN

APARTADO A

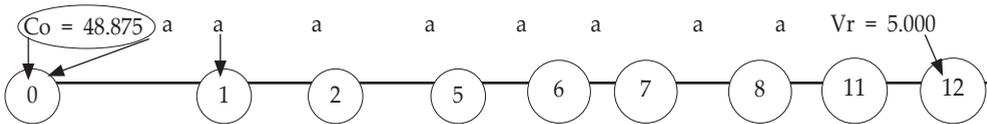
Al ser un *leasing* de un vehículo la entidad financiera no cubre los costes de matriculación sino que lo abona directamente el arrendatario del bien, igual ocurre con los impuestos y gastos de escrituras en los inmuebles cuando se financian por *leasing*.

Al ser un *leasing* las cuotas son prepagables.

El tipo de interés a aplicar el primer semestre es el Euríbor (0,507%) + un diferencial (0,50%). Debemos recordar que el Euríbor es nominal.

En consecuencia, el tipo a aplicar sería $j(12)$: 1,007%.

Si calculamos el efectivo mensual $i_{12} = j(12)/12 = 0,01007/12 = 0,000839167$.



$$i_{12} = 0,000839167$$

Planteando el equilibrio financiero de la operación en el origen (0), tenemos:

$$48.875,00 = a \times \ddot{a}_{12|0,000839167} + 5.000 (1 + 0,000839167)^{-12}$$

Desarrollando:

$$48.875,00 = a \times \frac{1 - (1 + 0,000839167)^{-12}}{0,000839167} \times (1 + 0,000839167) + 5.000 \times (1 + 0,000839167)^{-12}$$

Cuota mensual prepagable del *leasing*:

$$a = 3.677,33 \text{ €/mes}$$

- Precio adquisición 48.875,00
- Impuesto sobre matriculación -

- Importe a financiar 48.875,00
- Cuota 3.677,33

Periodo	Cuota	IVA	Cuota con IVA	C. interés	C. amortizac.	Cap. vivo
1	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	0	3.677,33	45.197,67
2	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	37,93	3.639,41	41.558,26
3	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	34,87	3.642,46	37.915,80
4	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	31,82	3.645,52	34.270,28
5	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	28,76	3.648,58	30.621,71
6	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	25,70	3.651,64	26.970,07
7	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	22,63	3.654,70	23.315,37
8	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	19,57	3.657,77	19.657,60
9	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	16,50	3.660,84	15.996,76
10	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	13,42	3.663,91	12.332,85
11	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	10,35	3.666,98	8.665,87
12	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	7,27	3.670,06	4.995,81

APARTADO B

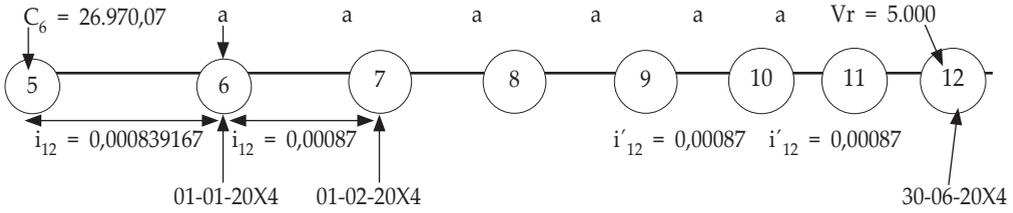
Transcurridos 6 meses, el tipo de interés se revisa, pasando el Euríbor al 0,544% + un diferencial del 0,5%.

En consecuencia el nuevo tipo a aplicar es el 0,544% + 0,5% = 1,044%.

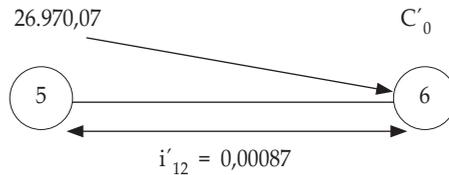
Este tipo lo debemos considerar nominal anual liquidable mensualmente, es decir, un $j(12) = 0,01044$.

Convertimos este $j(12)$ en su equivalente efectivo mensual, i_{12} .

$$i'_{12} = \frac{j(12)}{12} = \frac{0,01044}{12} = 0,00087$$



Capitalizamos el capital vivo del 6.º vencimiento (5) un mes, es decir hasta (6) al tipo de interés que sigue rigiendo en este periodo, es decir, el 0,000839167 mensual. Pues el tipo de interés se modifica el 1 de enero de 20X4 al 0,00087 efectivo mensual.



$$C'_0 = 26.970,07 (1 + 0,000839167)^1 = 26.992,70$$

El 1 de enero de 20X4, planteamos el equilibrio financiero:

$$26.992,70 = a' \times \ddot{a}_{6|0,00087} + 5.000 (1 + 0,00087)^{-6}$$

Cuota mensual prepagable del *leasing*:

$$a = 3.677,77 \text{ €/mes}$$

Periodo	Cuota	IVA	Cuota con IVA	C. interés	C. amortizac.	Cap. vivo
1	3.677,77 €	772,33	4.450,10 €	22,63 €	3.655,14 €	23.314,93 €
2	3.677,77 €	772,33	4.450,10 €	20,28 €	3.657,49 €	19.657,45 €
3	3.677,77 €	772,33	4.450,10 €	17,10 €	3.660,67 €	15.996,78 €
4	3.677,77 €	772,33	4.450,10 €	13,92 €	3.663,85 €	12.332,93 €
5	3.677,77 €	772,33	4.450,10 €	10,73 €	3.667,04 €	8.665,88 €
6	3.677,77 €	772,33	4.450,10 €	7,54 €	3.670,23 €	4.995,65 €

APARTADO C

Coste efectivo del *leasing*:

$$48.875,00 = 3.625 + 200 + 3.677,33 \times \ddot{a}_{\overline{6}|i_{12}} + 3.677,77 \times \ddot{a}_{\overline{6}|i_{12}} \times (1 + i_{12})^{-6} + 5.000 (1 + i_{12})^{-12}$$

Tomando cuotas sin IVA	
Flujo	Cuantía
0	-41.372,67
1	3.677,33
2	3.677,33
3	3.677,33
4	3.677,33
5	3.677,33
6	3.677,77
7	3.677,77
8	3.677,77
9	3.677,77
10	3.677,77
11	3.677,77
12	5.000,00
Tir mensual	1,442 %
Tir anual	18,74 %

APARTADO D

Emitir un pagaré para abonar la opción a compra

- Valor compra del pagaré $[5.000 \times (1 - 0,025 \times 180/360)]$ 4.937,5
- Precio de emisión del pagaré 4.937,5

- Precio de recompra $[5.000 \times (1 - 0,025 \times 120/360)]$ 4.958,33
- Precio de recompra 4.958,33
- Coste de la operación:

$$4.937,5 \times (1 + 60/360 \times i) = 4.958,33$$

$$i = 0,02531240404 = 2,53\%$$

APARTADO E

La ecuación de doble financiación:

$$48.875,00 = 3.625 + 200 + 3.677,33 \times \ddot{a}_{6|12} + 3.677,77 \times \ddot{a}_{6|12} \times (1 + i_{12})^{-6} + 5.000 (1 + i_{12})^{-18}$$

Tomando cuotas sin IVA	
Flujo	Cuantía
0	-41.372,67
1	3.677,33
2	3.677,33
3	3.677,33
4	3.677,33
5	3.677,33
6	3.677,77
7	3.677,77
8	3.677,77
9	3.677,77
10	3.677,77
11	3.677,77
	.../...

Tomando cuotas sin IVA	
Flujo	Cuantía
.../...	
12	-
13	-
14	-
15	-
16	-
17	-
18	5.000,00
Tir mensual	1,320 %
Tir anual	17,04 %

1. Las pérdidas del ejercicio se destinan a resultados negativos de ejercicios anteriores.
2. Para evitar la disolución de la sociedad acuerda realizar determinadas operaciones con el patrimonio neto, que se irán ejecutando a lo largo del ejercicio.
3. El 1 de abril de 20X3 elimina pérdidas utilizando para tal fin las reservas disponibles y la prima de emisión de acciones. Se inscribe en el Registro Mercantil la operación de eliminación de pérdidas. Los gastos incurridos en la operación se elevaron a 10.000 euros, abonados por bancos.
4. El 1 de junio de 20X3 inscribe en el Registro Mercantil la reducción de capital necesaria para eliminar la pérdida que queda de la operación anterior. Se utilizará la reserva legal en la cuantía mínima permitida por la normativa legal. Los gastos de la operación incurridos y abonados por bancos se elevaron a 4.000 euros.
5. El 1 de agosto de 20X3 acuerda reducir capital nuevamente, en previsión de que en este ejercicio las pérdidas adquieren un volumen tal que la sociedad se vea obligada nuevamente a variar la cifra de capital social y evitar de este modo la disolución de la sociedad. Para ello reduce capital para dotar una reserva indisponible. La reducción consistirá en dejar el nominal de las acciones en 0,20 euros cada una. Se inscribe en el Registro Mercantil la reducción de capital y se abonan por bancos 6.000 euros por la operación.
6. El 1 de octubre de 20X3 vende la mitad de las acciones propias a través de bancos. Recibe por cada acción 0,14 euros y abona por gastos de la venta 4.000 euros.
7. El 1 de diciembre de 20X3 los accionistas de la sociedad deciden aportar 0,20 euros por acción que poseen, con la finalidad de eliminar pérdidas que se producirán en este ejercicio. En este día se recibe el extracto bancario de la operación, en el que hay un exceso sobre los cálculos previstos, a favor de la empresa, de 1.000 euros.
8. El 31 de diciembre de 20X3 las acciones de la sociedad cotizan en la Bolsa a 0,10 euros cada una.

APARTADO 2

La sociedad Abril posee al cierre del ejercicio 20X2, entre otras partidas, 10.000 acciones de la sociedad Marzo, calificadas de disponible para la venta. En el momento de la compra pagó por cada acción 0,8 euros. Al cierre del ejercicio 20X2 las acciones cotizan en el mercado secundario de valores a 0,4 euros la acción.

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X3:

1. El 1 de marzo de 20X3 la sociedad asiste a la junta general de accionistas de la sociedad Marzo y tiene conocimiento de todos los acuerdos tomados en la misma.

2. El 1 de abril de 20X3 tiene conocimiento de la eliminación de pérdidas que lleva a cabo la sociedad Marzo.
3. El 1 de junio de 20X3 tiene conocimiento de la reducción de capital llevada a cabo por la sociedad Marzo.
4. El 1 de agosto de 20X3 tiene conocimiento de la nueva reducción de capital.
5. El 1 de octubre de 20X3 tiene conocimiento de la venta de acciones propias efectuada por la sociedad Marzo.
6. El 1 de diciembre de 20X3 aporta por Bancos la cuantía comprometida con la sociedad Marzo, para la futura eliminación de pérdidas y, además, aporta 1.000 euros por si algún accionista no contribuye con su parte.
7. El 31 de diciembre de 20X3 las acciones de Marzo cotizan en la Bolsa a 0,10 euros la acción.

Trabajo a realizar

Realice las anotaciones contables que corresponda siguiendo el orden señalado en los puntos desarrollados para ambas sociedades.

(Para la resolución del este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del Plan General de Contabilidad.)

(En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.)

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

SOLUCIÓN

APARTADO 1

Información complementaria:

1. Capital social: 1.000.000 de acciones × 1 euro de valor nominal totalmente desembolsadas.
2. Acciones o participaciones propias en situaciones especiales: son 1.000.000 de acciones propias con un coste unitario de 1,40 euros.

El importe del patrimonio neto de la sociedad Marzo, SA a 31 de diciembre de 20X2 es el siguiente:

Capital social	100.000.000
Prima de emisión o asunción	150.000.000
Reserva legal	6.000.000
Reservas voluntarias	5.000.000
Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	(1.400.000)
Resultados negativos del ejercicio	(96.000.000)
Resultados negativos de ejercicios anteriores	(122.600.000)
Patrimonio neto	41.000.000

Este importe es inferior al 50% del capital social, por lo que a la sociedad Marzo, SA le resulta aplicable el artículo 363 e) sobre causas de disolución del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC):

«La sociedad de capital deberá disolverse:

(...).

e) Por pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que este se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso.

(...).»

En los apartados siguientes, la sociedad Marzo, SA toma una serie de medidas y acuerdos para salir de esta situación.

CONTABILIDAD SOCIEDAD MARZO

Punto 1

1 de febrero de 20X3. Por la compra de 20.000 acciones propias:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (20.000 × 0,2)	4.000	
57	Tesorería		4.000

En este momento, los datos de las acciones propias son los siguientes:

Saldo cuenta acciones o participaciones propias en situaciones especiales	1.404.000
Número de acciones	1.020.000
Coste unitario	1,37647059

En relación con el importe de la autocartera es necesario indicar que no se superan los límites establecidos por la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) sobre el valor nominal de las acciones propias y el importe pagado establecidos en el artículo 146 del TRLSC:

- Que la adquisición, comprendidas las acciones que la sociedad o persona que actúe en nombre propio pero por cuenta de aquella hubiese adquirido con anterioridad y tuviese en cartera, no produzca el efecto de que el patrimonio neto resulte inferior al importe del capital social más las reservas legal o estatutariamente indisponibles.
- El valor nominal de las acciones adquiridas directa o indirectamente, sumándose al de las que ya posean la sociedad adquirente y sus filiales, y, en su caso, la sociedad dominante y sus filiales, no podrá ser superior al 10% (se trata de una sociedad cotizada).

Punto 2

1 de marzo de 20X3. Por la reclasificación del resultado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores	96.000.000	
129	Resultado negativo del ejercicio		96.000.000

El resto de los acuerdos tomados en la junta general de accionistas serán contabilizados a medida que se ejecuten las operaciones acordadas.

Punto 3

1 de abril de 20X3. Por el saneamiento de resultados negativos con cargo a las reservas disponibles (reservas voluntarias) y a la prima de emisión de las acciones, teniendo en cuenta que sus importes son 5.000.000 y 150.000.000 euros, respectivamente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	5.000.000	
110	Prima de emisión o asunción	150.000.000	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		155.000.000

Por lo que respecta a los gastos de la operación, aunque el Plan General de Contabilidad (PGC) no se refiere a su tratamiento, en nuestra opinión deben cargarse a una cuenta de Reservas voluntarias y contra el resultado del ejercicio, ya que se trata de una operación entre cuentas de patrimonio neto.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	10.000	
57	Tesorería		10.000

Punto 4

1 de junio de 20X3. Este tipo de reducción de capital social está regulado en el artículo 322.2 del TRLSC:

«En las sociedades anónimas no se podrá reducir el capital por pérdidas en tanto la sociedad cuente con cualquier clase de reservas voluntarias o cuando la reserva legal, una vez efectuada la reducción, exceda del 10 % del capital».

El importe de los resultados negativos a sanear es el siguiente:

Importe inicial	122.600.000
Incremento pérdidas del ejercicio	96.000.000
Saneamiento del punto 3	-155.000.000
Saldo pendiente	63.600.000

El asiento a realizar para el saneamiento teniendo en cuenta el artículo mencionado sería el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
112	Reserva legal	X	.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
100	Capital social	Y	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		63.600.000

$$X + Y = 63.600.000$$

$$6.000.000 - X = 10\% (100.000.000 - Y)$$

$$X = 2.145.455$$

$$Y = 61.454.545$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
112	Reserva legal	2.145.455	
100	Capital social	61.454.545	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		63.600.000

Por los gastos derivados de la reducción de capital social:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	4.000	
57	Tesorería		4.000

Después de la reducción de capital social anterior el nuevo capital social está compuesto por 100.000.000 de acciones (incluidas las acciones propias) con valor nominal de 0,385454 euros.

$$100.000.000 \times 0,385454 \text{ de valor nominal unitario (incluidas las propias)}$$

Punto 5

1 de agosto de 20X3. En relación con la reducción de capital social para dotar reservas indisponibles es conveniente señalar que no está tipificada en la redacción actual del TRLSC, que contempla su artículo 317 sobre modalidades de la reducción de capital social lo siguiente:

«La reducción del capital puede tener por finalidad el restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio neto de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas, la constitución o el incremento de la reserva legal o de las reservas voluntarias o la devolución del valor de las aportaciones. En las sociedades anónimas, la

reducción del capital puede tener también por finalidad la condonación de la obligación de realizar las aportaciones pendientes».

A efectos de solución, siguiendo el enunciado propuesto de forma literal, el asiento a realizar es el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	18.545.400	
1142	Reserva por capital amortizado [100.000.000 (0,385454 - 0,2)]		18.545.400

En este momento el capital social está compuesto por 100.000.000 de acciones de 0,2 euros de valor nominal incluidas las acciones que la sociedad posee en forma de autocartera.

Por los gastos de la reducción:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	6.000	
57	Tesorería		6.000

Punto 6

1 de octubre de 20X3. Por la venta de la mitad de las acciones propias:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería (510.000 acciones × 0,14)	71.400	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (510.000 acciones × 1,37647059)		702.000
113	Reservas voluntarias	630.600	

Por los gastos de la venta, que al tratarse de operaciones con instrumentos de patrimonio se cargan en reservas, de acuerdo a lo establecido en la norma de registro y valoración (NRV) 9.^a del PGC «Instrumentos financieros»:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	4.000	
57	Tesorería		4.000

Punto 7

1 de diciembre de 20X3. Por la aportación de los accionistas:

Acciones en circulación		99.490.000
Número de acciones	100.000.000	
Acciones propias	510.000	
Aportaciones (99.490.000 × 0,2 + 1.000)		19.899.000

La NRV 18.^a del PGC indica que las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate, por tanto, los 1.000 euros entregados en exceso, independientemente de cualquier consideración sobre su naturaleza, desde el punto de vista contable se registra como aportación de los socios.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	19.899.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios		19.899.000

Punto 8

31 de diciembre de 20X3. La cotización de las acciones de la propia sociedad no tiene incidencia contable.

APARTADO 2

La sociedad Abril, SA tiene 10.000 acciones de la sociedad Marzo, SA adquiridas al precio de 0,8 euros y clasificadas como activos financieros disponibles para la venta. Al cierre del ejercicio 20X2 su cotización es de 0,4 euros, lo que supone un descenso acumulado del 50%. El deterioro de los activos financieros incluidos en la categoría de activos financieros disponibles para la venta está descrito en el apartado 2.6.3 de la NRV 9.^a del PGC, que señala como indicio y presunción del mismo:

«En todo caso, se presumirá que el instrumento se ha deteriorado ante una caída de un año y medio y de un 40% en su cotización, sin que se haya producido la recuperación de su valor, sin perjuicio de que pudiera ser necesario reconocer una pérdida

por deterioro antes de que haya transcurrido dicho plazo o descendido la cotización en el mencionado porcentaje».

Por tanto, al inicio del ejercicio, para la inversión en la sociedad Marzo, SA, solo figurará la cuenta 250, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio» por importe de 4.000 euros (10.000 acciones \times 0,4).

Punto 1

1 de marzo de 20X3. Por los acuerdos de la junta de Marzo, SA no procede asiento contable, ya solamente se hizo una reclasificación de cuentas de patrimonio.

Punto 2

1 de abril de 20X3. El saneamiento de las pérdidas de la sociedad Marzo, SA también es una reclasificación de cuentas de patrimonio sin incidencia contable para la sociedad Abril, SA.

Punto 3

1 de junio de 20X3. Por la reducción de capital social llevada a cabo por Marzo, SA para reducir el capital social no procede asiento contable porque era por saneamiento de las pérdidas, sin embargo hay que tener en cuenta que las acciones que posee de Marzo pasan a tener un nominal de 0,385454 euros.

Punto 4

1 de agosto de 20X3. Al igual que en la anterior reducción de capital, la sociedad Abril, SA no tendrá que realizar ningún asiento contable, pero verá reducido el valor nominal de las acciones que posee de Marzo hasta los 0,20 euros cada una.

Punto 5

1 de octubre de 20X3. Por la venta de la mitad de las acciones propias de la sociedad Marzo, SA no procede asiento contable, ya que la sociedad Abril, SA no interviene en esta operación.

Punto 6

1 de diciembre de 20X3. Por la aportación a la sociedad Marzo, SA, le corresponde una entrega de 10.000 acciones \times 0,2 + 1.000 = 3.000 euros que suponen un mayor coste de la participación.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	3.000	
57	Tesorería		3.000

Punto 7

Por la cotización de las acciones de Marzo:

La sociedad Abril, SA tiene calificadas las acciones de Marzo como activos financieros disponibles para la venta, por lo que al cierre del ejercicio deben valorarse por su valor razonable, imputando en este caso la nueva pérdida a resultados del ejercicio.

Valor contable (4.000 + 3.000)	7.000
Valor razonable (10.000 × 0,1)	1.000
Disminución de valor	6.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
698	Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo	6.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo e instrumentos de patrimonio		6.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad financiera

Operaciones realizadas por la sociedad anónima Noestamal, que se dedica a la fabricación de bloques de cemento para la construcción. Decide adquirir un terreno sobre el que construirá una nave para almacenar material de labranza propiedad de otras empresas y por el que facturará un importe mensual en concepto de alquiler:

1. El 1 de abril de 20X2 adquiere un terreno en 50.000 euros que abonará más adelante.
2. El 1 de septiembre de 20X2 finaliza la construcción del cierre del terreno por medio de valla metálica, por lo que abona 9.000 euros, así como también el importe del

terreno adquirido en su momento y 1.000 euros más de forma voluntaria por el aplazamiento que le concedió el propietario antiguo. La valla tiene una vida útil de 6 años, pero piensa sustituirla dentro de 4 años.

3. El 31 de diciembre de 20X2 cobra por bancos el alquiler de este cuatrimestre, durante el que los aperos se encuentran sobre el terreno y protegidos por el cierre metálico. El importe ingresado por esta actividad asciende a 4.000 euros.
4. El 1 de abril de 20X4 finaliza la construcción sobre el terreno de una nave almacén, para guardar la maquinaria y utensilios de labranza, en régimen de alquiler. La construcción tiene una vida útil de 10 años. Su coste fue de 21.000 euros.
5. El 31 de diciembre de 20X4 cobra a través de bancos el alquiler anual que se eleva a 14.400 euros.
6. El 1 de mayo de 20X5 la sociedad se ve sometida a expropiación de la instalación completa por rápida ocupación, recibiendo un anticipo de 40.000 euros. La maquinaria y los utensilios de labranza se trasladan a otra nave, propiedad también de la sociedad. El coste del traslado se eleva a 2.000 euros, que corre por cuenta de la sociedad. Cobra 4.800 euros por el alquiler de estos meses transcurridos. La sociedad abona la partida pendiente con el constructor de la nave industrial.
7. El 1 de octubre de 20X5 se fija el precio de la expropiación. Los bienes inmuebles se valoran en 70.000 euros, a lo que hay que añadir una indemnización de 6.000 euros, que tiene en cuenta entre otros conceptos el efecto financiero de los anticipos, que se fija en un tipo de interés hasta esta fecha del 4% anual. La sociedad cobra por bancos las cantidades correspondientes a esta valoración y procede a la liquidación, mediante asiento contable, de todas las operaciones.

Trabajo a realizar

Realice las anotaciones contables que corresponda siguiendo el orden señalado en los puntos desarrollados y en esas fechas.

(Para la resolución del este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del Plan General de Contabilidad.)

(En el caso de que el opositor estime que deberá proceder a la realización de algún cálculo de actualización financiera de valores, el tipo que deberá utilizar es el 4% anual.)

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

SOLUCIÓN

Punto 1

1 de abril de 20X2. Por la adquisición del terreno:

El terreno se adquiere con la finalidad de construir un edificio que se destinará al alquiler, por lo que el activo se considera como una inversión inmobiliaria. El PGC señala como inversiones inmobiliarias:

«Activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

- Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o
- Su venta en el curso ordinario de las operaciones.»

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales	50.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		50.000

Punto 2

1 de septiembre de 20X2. Finalización de la construcción del cierre del terreno:

La NRV 4.^a del PGC, «Inversiones inmobiliarias» se remite para la valoración de estas a las normas de inmovilizado material. La NRV 3.^a del PGC, «Normas particulares del inmovilizado material» en su apartado a) establece que en los solares sin edificar se incluirán en el precio de adquisición los gastos de acondicionamiento, como por ejemplo los cierres.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales	9.000	
57	Tesorería		9.000

En esta misma fecha se produce el pago de la deuda relacionada con el terreno indicando el enunciado que paga 1.000 euros más de forma «voluntaria» por el aplazamiento del pago. A efectos de solución se entiende que este concepto tiene naturaleza financiera.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	50.000	
662	Intereses de deudas	1.000	
57	Tesorería		51.000

Punto 3

31 de diciembre de 20X2. Cobro de los alquileres del periodo:

Los ingresos devengados por este concepto se registran en la cuenta 752, «Ingresos por arrendamientos» del subgrupo 75, «Otros ingresos de gestión» y no en la cuenta 705, «Prestaciones de servicios», ya que no forman parte de la actividad habitual de sociedad Noestamal, SA.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	4.000	
752	Ingresos por arrendamientos		4.000

Además, en la fecha de cierre del ejercicio, la sociedad deberá amortizar la construcción de la valla.

La NRV 2.^a, «Inmovilizado material» señala:

«Las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en **función de la vida útil de los bienes** y de su **valor residual**, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos».

La primera parte del PGC, Marco Conceptual, define la vida útil como el periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable, por lo que a efectos de solución, en nuestra opinión debe tomarse el periodo de cuatro años, ya que transcurrido el mismo piensa sustituirla.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
682	Amortización de las inversiones inmobiliarias	750	
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias valla (9.000/4 × 4/12)		750

Punto 4

1 de abril de 20X4. Por la finalización de la construcción sobre el terreno:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
221	Inversiones en construcciones	21.000	
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		21.000

Punto 5

31 de diciembre de 20X4. Por el cobro del alquiler anual:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	14.400	
752	Ingresos por arrendamientos		14.400

Además, en la fecha de cierre del ejercicio, la sociedad debe amortizar la valla y la construcción:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
682	Amortización de las inversiones inmobiliarias	3.825	
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias valla (9.000/4)		2.250
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias construcciones (21.000/10 × 9/12)		1.575

Por la reclasificación de la deuda relacionada con el terreno que pasa a corto plazo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo	21.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		21.000

Punto 6

1 de mayo de 20X5. Por el cobro del alquiler de estos meses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	4.800	
752	Ingresos por arrendamientos		4.800

El tratamiento contable de la baja por expropiación está recogido en la Resolución de 1 de marzo de 2013, de la Presidenta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias:

«1. Los elementos del inmovilizado material que sean objeto de un procedimiento de expropiación forzosa se darán de baja cuando se produzca su puesta a disposición mediante la firma del acta de consignación del precio y ocupación, reconociéndose el correspondiente resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias, por la diferencia, si la hubiere, entre el valor contable del bien expropiado y la contraprestación recibida.

2. En el supuesto de que el importe final a recibir estuviera condicionado a la resolución de un posterior recurso o litigio, el derecho de cobro adicional solo se reconocerá cuando la sentencia adquiera firmeza.

3. A partir del reconocimiento del activo financiero y hasta su cobro, se procederá a reconocer, en su caso, el correspondiente ingreso financiero de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

4. Si la empresa recibe un depósito previo a cuenta del justiprecio o la indemnización por rápida ocupación, deberá contabilizar la entrada de tesorería y un pasivo por el anticipo recibido en compensación de los bienes expropiados, que se dará de baja cuando se produzca la mencionada puesta a disposición.

En su caso, habrá que considerar el efecto financiero de la operación asociado al citado pasivo, siempre que pueda estimarse con la suficiente fiabilidad».

Por el anticipo recibido por la rápida ocupación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	40.000	
56	Anticipos por expropiación forzosa		40.000

Por el traslado de la maquinaria y los utensilios:

Al tratarse de cantidades que han pagado con posterioridad a la entrada en funcionamiento serán cargados como gastos del ejercicio y no como mayor del activo.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
624	Transportes	2.000	
57	Tesorería		2.000

Por el pago al proveedor de la nave:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	21.000	
57	Tesorería		21.000

Punto 7

1 de octubre de 20X5. Fijación del precio de expropiación forzosa:

En primer lugar, hay que dar de baja la amortización de valla y de la construcción:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
682	Amortización de las inversiones inmobiliarias	3.262,5	
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias valla (9.000/4 × 9/12)		1.687,5
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias construcciones (21.000/10 × 9/12)		1.575,0

• Indemnización acordada	76.000
– Cobro anticipado	40.000
– Cobro a reconocer	36.000

Los saldos de las cuentas que hay en este momento son los siguientes:

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Inversiones en terrenos y bienes naturales	59.000	Amortización acumulada de las inversiones valla [(9.000/4) × 37/12]	6.937,5
Inversiones en construcciones	21.000	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias	3.150,0
		[(21.000/10) × 18/12]	

Por la liquidación y cobro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
56	Anticipos por expropiación forzosa	40.000,0	
57	Tesorería	36.000,0	
282	Amortización acumulada de las inversiones valla	6.937,5	
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias	3.150,0	
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales		59.000,0
221	Inversiones en construcciones		21.000,0
772	Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias		6.087,5

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Contabilidad financiera

La sociedad anónima Laincipiente realiza las operaciones que a continuación se describen en las fechas que se señalan en los apartados siguientes:

APARTADO 1

Se dispone de la siguiente información referida a los Derechos de Emisión de Gases de Efecto Invernadero, que todos los años al comienzo del ejercicio se reciben gratuitamente de la Administración central:

Año 20X2, saldo inicial 12.000.000 de euros. Recibe en este ejercicio derechos por importe, a valor de mercado, de 24.000.000 de euros y comunica al Registro Nacional de Derechos de Emisión (RENADE) los correspondientes derechos de emisión consumidos en el ejercicio 20X1 y que fueron de 10.000.000 de euros.

Año 20X3, recibe en este ejercicio derechos por importe, a valor de mercado, de 16.000.000 de euros y comunica al RENADE los correspondientes derechos de emisión consumidos en el ejercicio 20X2 y que fueron de 18.000.000 de euros.

APARTADO 2

La sociedad con el ánimo de introducir mejoras en su proceso productivo solicita un préstamo al banco de 3.000.000 de euros, a un interés anual del 4%, para lo que solicita subvención a distintos organismos públicos, para que se hagan cargo de los intereses.

Se le concede el préstamo, con vencimiento a los 10 años, y la subvención por los intereses, dado que se cumplen las condiciones necesarias. El préstamo se recibe el 1 de enero de 20X0, con pago del principal de una sola vez el 31 de diciembre de 20X9, mientras que los intereses se abonan todos los años a 31 de diciembre de cada año.

APARTADO 3

Al cierre del ejercicio 20X1 la sociedad llega a un acuerdo con una sociedad alemana para comercializar y distribuir uno de sus productos en el resto de los países europeos. De este modo, la sociedad Laincipiente solo se dedica al mercado español. Por este concepto la sociedad cobra 24.000.000 de euros, no obstante la cesión de estos derechos se ejecutará en el ejercicio 20X3.

Al cierre del ejercicio 20X2 se aumenta en 2.000.000 de euros el acuerdo adoptado en 20X1 y que se hará efectivo en el ejercicio 20X3.

En el año 20X3 se comienza la comercialización del producto a nivel europeo.

Trabajo a realizar

- Apartado 1: de acuerdo con la información, realice los asientos contables de los años 20X2 y 20X3.
- Apartado 2: proceda a realizar las anotaciones contables, de acuerdo con la información contenida en este apartado, en las siguientes fechas: 1 de enero de 20X0, 31 de diciembre de 20X0 y 31 de diciembre de 20X9.
- Apartado 3: realice las anotaciones contables oportunas en el ejercicio 20X1, 20X2 y 20X3, referidas a la información contenida en este apartado.

(Para la resolución de este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del Plan General de Contabilidad.)

(En el caso de que el opositor estime que deberá proceder a la realización de algún cálculo de actualización financiera de valores, el tipo que deberá utilizar es el 4% anual.)

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

SOLUCIÓN

APARTADO 1

El tratamiento contable de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero está recogido en el apartado Sexto.8 de la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible.

Cuando se trate de derechos adquiridos sin contraprestación o por un importe sustancialmente inferior a su valor de mercado, se reconocerá un ingreso directamente imputado al patrimonio neto al comienzo del ejercicio natural al que corresponden, que será objeto de transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que se realice la imputación a gastos por las emisiones asociadas a los derechos recibidos sin contraprestación.

AÑO 20X2

Para contabilizar los derechos se puede utilizar una cuenta denominada «Derechos de emisión de gases efecto invernadero», cuyo saldo inicial es de 12.000.000 de euros.

Por la asignación de los derechos de manera gratuita:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
208	Derechos de emisión de gases efecto invernadero	24.000.000	
942	Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados		24.000.000

Al cierre del ejercicio por el traspaso de la cuenta 942, «Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados» a la cuenta 132, «Otras subvenciones, donaciones y legados».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
942	Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados	24.000.000	
132	Otras subvenciones, donaciones y legados		24.000.000

En relación con la valoración posterior de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, no se amortizarán, aunque sí estarán sujetos a las correcciones valorativas por deterioro que sean necesarias. Estos activos se darán de baja de balance con ocasión de su transmisión a terceros, entrega o caducidad.

La transferencia de los derechos consumidos en el ejercicio 20X1 asignados gratuitamente a la sociedad, se habrá realizado al cierre del ejercicio 20X1, cuando se haya reconocido el gasto por las emisiones asociadas a los derechos recibidos sin contraprestación, y la correspondiente provisión.

Por la entrega de los derechos y cancelación de la provisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5299	Provisión a corto plazo por derechos de emisión de gases de efecto invernadero	10.000.000	
208	Derechos de emisión de gases efecto invernadero		10.000.000

Por los derechos de emisión consumidos en el ejercicio 20X2:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
658	Gastos de emisión de los gastos de efecto invernadero	18.000.000	
5299	Provisión a corto plazo por derechos de emisión de gases de efecto invernadero		18.000.000

Por la transferencia a la cuenta de resultados de los derechos correspondientes al gasto por las emisiones asociadas a los derechos recibidos sin contraprestación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
842	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados	18.000.000	
747	Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio		18.000.000

Al cierre del ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
132	Otras subvenciones, donaciones y legados	18.000.000	
842	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados		18.000.000

AÑO 20X3

Por la asignación de los derechos de manera gratuita:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
208	Derechos de emisión de gases efecto invernadero	16.000.000	
942	Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados		16.000.000

Por la entrega de los derechos consumidos en el ejercicio 20X2:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5299	Provisión a corto plazo por derechos de emisión de gases de efecto invernadero	18.000.000	
208	Derechos de emisión de gases efecto invernadero		18.000.000

APARTADO 2

1 de enero de 20X0. Por la obtención del préstamo de 3.000.000 de euros que se contabilizan por su valor razonable (no hay costes de transacción) en esta fecha:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	3.000.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		3.000.000

El préstamo devenga unos intereses del 4% anual, con vencimiento y liquidación el 31 de diciembre de cada año. Estos intereses están subvencionados en su totalidad obteniéndose la con-

cesión de la subvención en el momento inicial. Las subvenciones, donaciones y legados de carácter monetario se valorarán por el valor razonable del importe concedido, y las de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor razonable del bien recibido, referenciados ambos valores al momento de su reconocimiento, por lo que en este caso el importe de la subvención concedida será el valor actual de los importes subvencionados.

$$120.000 a_{10|4\%} = 973.307,49$$

En cuanto a su imputación, el PGC señala que cuando se concedan para financiar gastos específicos se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando, por lo que el importe inicial se reconocerá como un ingreso de patrimonio.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	973.307,49	
942	Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados		973.307,49

31 de diciembre de 20X0. Por el devengo y pago de los intereses del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	120.000	
57	Tesorería		120.000

Por la actualización de los intereses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas (973.307,49 × 4%)	38.932,30	
762	Ingresos de créditos		38.932,30

Por el cobro de la subvención:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	120.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		120.000

Por el traspaso a resultados de la subvención:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
842	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados	81.067,70	
747	Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio (120.000 - 38.932,30)		81.067,70

El cuadro de imputación de intereses, para cada uno de los periodos, es el siguiente:

Periodo	Capital vivo inicial	Intereses	Amortización	Cobro	Capital vivo final
1	973.307,49	38.932,30	81.067,70	120.000,00	892.239,79
2	892.239,79	35.689,59	84.310,41	120.000,00	807.929,38
3	807.929,38	32.317,18	87.682,82	120.000,00	720.246,56
4	720.246,56	28.809,86	91.190,14	120.000,00	629.056,42
5	629.056,42	25.162,26	94.837,74	120.000,00	534.218,68
6	534.218,68	21.368,75	98.631,25	120.000,00	435.587,43
7	435.587,43	17.423,50	102.576,50	120.000,00	333.010,92
8	333.010,92	13.320,44	106.679,56	120.000,00	226.331,36
9	226.331,36	9.053,25	110.946,75	120.000,00	115.384,62
10	115.384,62	4.615,38	115.384,62	120.000,00	0,00

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

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
942	Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados.....	973.307,49	
842	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados		81.067,70
	.../...		.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
132	Otras subvenciones, donaciones y legados		892.239,79

31 de diciembre de 20X9. Por los intereses devengados y la devolución del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	3.000.000	
662	Intereses de deudas	120.000	
57	Tesorería		3.120.000

Por la actualización de los intereses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	4.615,38	
762	Ingresos de créditos		4.615,38

Por la actualización de los intereses subvencionados:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
842	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados	115.384,62	
747	Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio		115.384,62

Por la regularización de la cuenta 842:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
132	Otras subvenciones, donaciones y legados	115.384,62	
842	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados		115.384,62

APARTADO 3

Los 24.000.000 de euros son un importe recibido «a cuenta» de futuras ventas o prestaciones de servicios que se imputará a resultados en la medida en que se realicen las ventas o servicios.

Al cierre del ejercicio 20X1 por el importe recibido:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	24.000.000	
181	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo		24.000.000

A 31 de diciembre de 20X1, por la actualización del anticipo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	960.000	
181	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo (24.000.000 × 4 %)		960.000

Por la ejecución del contrato en el año 20X3:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
181	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo	24.960.000	
705	Prestaciones de servicios		24.960.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

Contabilidad financiera

En el año 5 la sociedad anónima OYA ha tenido una pérdida antes de impuestos de 14.000 euros. Las únicas diferencias entre el resultado antes de impuestos y la base imponible son las que se puedan derivar de la siguiente información:

- En el año 5 la sociedad ha tenido gastos derivados de la emisión de las acciones en una ampliación de capital por importe de 1.000 euros. Este desembolso es deducible fiscalmente.
- La sociedad posee un inmovilizado intangible con un valor de 60.000 euros adquirido al inicio del año 4. Este intangible goza de un régimen fiscal de libertad

de amortización, según el cual la amortización se deduce linealmente en 3 años, con independencia de cuándo se impute en la cuenta de pérdidas y ganancias. La amortización contable de este intangible ha sido de 15.000 euros en el año 4 y de 37.000 euros en el año 5.

- La sociedad está prestando un determinado servicio a otra empresa. Los ingresos correspondientes a dicha actividad tributan en el momento de su cobro. Por este servicio, en el año 4 la sociedad había contabilizado ingresos por valor de 50.000 euros, los cuales están pendientes de cobro al cierre del año 4. En el año 5, la sociedad ha cobrado ingresos por 30.000 euros y espera cobrar el importe restante de 20.000 euros en el año 6.
- En la fecha de cierre del año 4, la sociedad recibió una donación de un inmovilizado con un valor razonable de 30.000 euros. Fiscalmente la donación computa como ingreso en el periodo en que se recibe. El inmovilizado se amortiza en contabilidad al 20% lineal (desde el año 5).
- La sociedad ha reconocido deterioros de cuentas a cobrar por importe de 5.000 euros. En el ejercicio 5 fiscalmente solo son deducibles 2.000 euros.

En el año 5, el tipo impositivo aplicable es el 30%, la sociedad ha producido deducciones de cuota por importe de 4.000 euros, aplicables siempre que tenga cuotas previas positivas, o en los 15 ejercicios siguientes y las retenciones y pagos fraccionados del impuesto han sido de 1.700 euros.

Trabajo a realizar:

1. Calcular la cuota a pagar o a devolver del Impuesto sobre Sociedades del año 5.
2. Contabilizar el Impuesto sobre Sociedades del año 5, sabiendo que la empresa reconoce todos los activos y pasivos por impuestos diferidos, utilizando cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC si fuera necesario.
3. Anotaciones contables en el año 5 que se derivarían de la siguiente información:
 - Al cierre del año 4, la sociedad tenía reconocida una provisión de impuestos por la inspección de la cuota del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 3 por importe de 7.000 euros (6.000 euros corresponden a la cuota, 700 euros a intereses y 300 euros a la sanción).
 - Al inicio del año 5, la sociedad firma el acta definitiva con la Administración tributaria en la que se fija un pago de 4.200 euros (3.600 euros de la cuota, 420 euros de intereses y 180 euros de sanción).

SOLUCIÓN

1. CALCULAR LA CUOTA A PAGAR O A DEVOLVER DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DEL AÑO 5

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades:

Resultado antes de impuestos	-14.000
+/- Ajustes	
Gastos de la ampliación de capital (1)	-1.000
Libertad de amortización (2)	17.000
Ingresos con criterio de caja (3)	30.000
Donación (4)	-6.000
Deterioro de clientes (5)	+3.000
Base imponible	29.000
Tipo de gravamen	30 %
Cuota íntegra	8.700
Deducciones y bonificaciones	-4.000
Cuota líquida	4.700
Retenciones y pagos a cuenta	-1.700
Cuota diferencial	3.000

(1) Los gastos de ampliación de capital se imputan a reservas y son fiscalmente deducibles por lo que se realiza un ajuste negativo. Además hay que tener en cuenta el efecto impositivo descrito en la cuenta 113, «Reservas voluntarias» del PGC.

(2) El cuadro de ajustes a lo largo de la operación es el siguiente:

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste base imponible
4	15.000	20.000	-5.000
5	37.000	20.000	17.000
6	8.000	20.000	-12.000

.../...

.../...

En el año 4 surgió un pasivo por diferencias temporarias imponibles ($5.000 \times 30\%$) que revierte en el ejercicio actual y además se reconoce un activo por diferencias temporarias deducible por $12.000 \times 30\% = 3.600$.

(3) A partir de los datos del enunciado se obtiene el siguiente cuadro de diferencias:

Año	Ingreso contable	Ingreso fiscal	Ajuste base imponible
4	50.000	0	-50.000
5	0	30.000	30.000
6	0	20.000	20.000

El ajuste de 30.000 euros en el ejercicio actual produce un pasivo por diferencias temporarias imponibles en reversión.

- (4) Donación de inmovilizado: la donación se habrá imputado como ingreso en la liquidación del impuesto del año en que se ha recibido. Contablemente en el año de la recepción de la donación, se habrá reconocido por su valor razonable un ingreso en el patrimonio neto, que se irá imputando al resultado del ejercicio en función de la amortización del inmovilizado recibido en concepto de donación. En el ejercicio actual nos encontramos con un ingreso contable de 6.000 euros que no es ingreso fiscal por lo que procede un ajuste negativo tratándose como una diferencia permanente.
- (5) Se trata de un gasto contable que no es deducible en este ejercicio y sí en el siguiente porque se realiza un ajuste positivo que se trata como una diferencia temporaria positiva en origen.

2. CONTABILIZAR EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DEL AÑO 5, SABIENDO QUE LA EMPRESA RECONOCE TODOS LOS ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS, UTILIZANDO LAS CUENTAS DE LOS GRUPOS 8 Y 9 DEL PGC

Por el impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	4.700	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		3.000
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		1.700

Por el efecto impositivo derivado de los gastos de ampliación de capital:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	300	
113	Reservas voluntarias ($1.000 \times 30\%$)		300

Por la diferencia surgida en la amortización del inmovilizado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles libertad amortización (5.000 × 30 %)	1.500	
474	Activos por diferencias temporarias deducibles libertad de amortización (12.000 × 30 %)	3.600	
6301	Impuesto diferido		5.100

Por la diferencia surgida en los ingresos que tributan al cobro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles ingresos	9.000	
6301	Impuesto diferido (30.000 × 30 %)		9.000

Por el impuesto diferido derivado de la donación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	1.800	
8301	Impuesto diferido (6.000 × 30 %)		1.800

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

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	1.800	
141	Donaciones y legados de capital	4.200	
841	Transferencia de donaciones y legados de capital		6.000

Por la diferencia temporaria del deterioro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporarias deducibles	900	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
6301	Impuesto diferido (3.000 × 30 %)		900

Por la regularización de las cuentas de gasto devengando por el Impuesto sobre Sociedades:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	12.900	
6300	Impuesto corriente		4.700
129	Resultado del ejercicio		8.200

Resultado del ejercicio después de impuestos: $-14.000 + 8.200 = -5.800$.

3. ANOTACIONES CONTABLES DERIVADAS DE INFORMACIÓN DE LA PROVISIÓN PARA IMPUESTOS

El supuesto no establece a qué ejercicio se refieren los intereses. A efectos de solución se supone que corresponden al 3.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	6.700	
678	Gastos excepcionales	300	
5291	Provisión a corto plazo para impuestos		7.000

En el año 4 por la firma del acta definitiva:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5291	Provisión a corto plazo para impuestos	7.000	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		4.200
7951	Exceso de provisión para impuestos (300 - 180)		120
113	Reservas voluntarias (6.700 - 4.020)		2.680

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

Matemática financiera

La sociedad anónima Lafinanciera suscribe el 1 de julio de 20X3 un contrato de arrendamiento financiero para la utilización de un vehículo industrial, con las siguientes características:

- Precio de adquisición, 48.875 euros (no incluye IVA).
- Impuesto sobre matriculación, 3.625 euros.
- Tipo de interés nominal anual Euríbor a 6 meses más un diferencial del 0,50%. El Euríbor el 1 de julio de 20X3 es el 0,507%.
- Duración del contrato, 12 mensualidades constantes prepagables.
- Opción de compra por un valor residual de 5.000 euros, a ejecutar al finalizar el contrato: 1 de julio de 20X4.

Trabajo a realizar:

- a) Realizar el cuadro de amortización de las 6 primeras cuotas.
- b) Suponiendo que el Euríbor para el segundo semestre sea el 0,544%, calcule el cuadro de amortización correspondiente a las 2 primeras cuotas de este semestre.
- c) Plantear la ecuación del coste efectivo de la operación teniendo en cuenta que para la formalización del contrato se han abonado como comisión de apertura y estudio 3.625 euros y un corretaje del notario de 200 euros.
- d) En el momento de ejercitar la opción de compra del vehículo y para hacer frente a la misma, emite un pagaré a través de una operación con pacto de recompra. Las características de la operación son:

- Vencimiento del pagaré, 180 días.
- Nominal, 5.000 euros.
- Rendimiento del 2,5% anual.
- El pacto de recompra del pagaré se ejerce a los 60 días.

Considere para este punto el año comercial: 360 días.

Se pide: El importe recibido para la compra del vehículo, la cantidad a pagar en el momento de la recompra y el coste de la operación.

- e) Plantear la ecuación del coste real de la doble operación.

SOLUCIÓN

APARTADO A

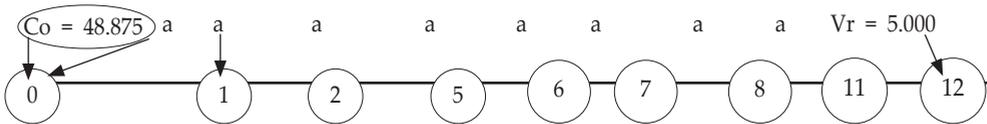
Al ser un *leasing* de un vehículo la entidad financiera no cubre los costes de matriculación sino que lo abona directamente el arrendatario del bien, igual ocurre con los impuestos y gastos de escrituras en los inmuebles cuando se financian por *leasing*.

Al ser un *leasing* las cuotas son prepagables.

El tipo de interés a aplicar el primer semestre es el Euríbor (0,507%) + un diferencial (0,50%). Debemos recordar que el Euríbor es nominal.

En consecuencia, el tipo a aplicar sería $j(12)$: 1,007%.

Si calculamos el efectivo mensual $i_{12} = j(12)/12 = 0,01007/12 = 0,000839167$.



$$i_{12} = 0,000839167$$

Planteando el equilibrio financiero de la operación en el origen (0), tenemos:

$$48.875,00 = a \times \ddot{a}_{12|0,000839167} + 5.000 (1 + 0,000839167)^{-12}$$

Desarrollando:

$$48.875,00 = a \times \frac{1 - (1 + 0,000839167)^{-12}}{0,000839167} \times (1 + 0,000839167) + 5.000 \times (1 + 0,000839167)^{-12}$$

Cuota mensual prepagable del *leasing*:

$$a = 3.677,33 \text{ €/mes}$$

- Precio adquisición 48.875,00
- Impuesto sobre matriculación -

- Importe a financiar 48.875,00
- Cuota 3.677,33

Periodo	Cuota	IVA	Cuota con IVA	C. interés	C. amortizac.	Cap. vivo
1	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	0	3.677,33	45.197,67
2	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	37,93	3.639,41	41.558,26
3	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	34,87	3.642,46	37.915,80
4	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	31,82	3.645,52	34.270,28
5	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	28,76	3.648,58	30.621,71
6	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	25,70	3.651,64	26.970,07
7	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	22,63	3.654,70	23.315,37
8	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	19,57	3.657,77	19.657,60
9	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	16,50	3.660,84	15.996,76
10	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	13,42	3.663,91	12.332,85
11	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	10,35	3.666,98	8.665,87
12	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	7,27	3.670,06	4.995,81

APARTADO B

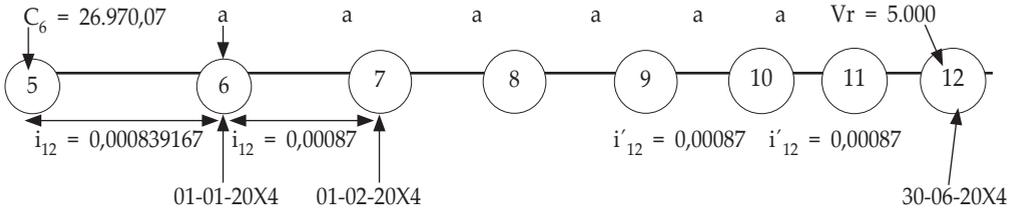
Transcurridos 6 meses, el tipo de interés se revisa, pasando el Euríbor al 0,544% + un diferencial del 0,5%.

En consecuencia el nuevo tipo a aplicar es el 0,544% + 0,5% = 1,044%.

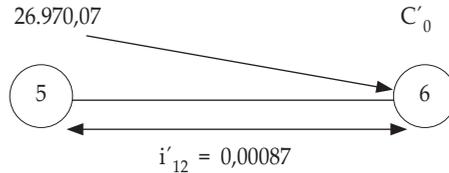
Este tipo lo debemos considerar nominal anual liquidable mensualmente, es decir, un $j(12) = 0,01044$.

Convertimos este $j(12)$ en su equivalente efectivo mensual, i_{12} .

$$i'_{12} = \frac{j(12)}{12} = \frac{0,01044}{12} = 0,00087$$



Capitalizamos el capital vivo del 6.º vencimiento (5) un mes, es decir hasta (6) al tipo de interés que sigue rigiendo en este periodo, es decir, el 0,000839167 mensual. Pues el tipo de interés se modifica el 1 de enero de 20X4 al 0,00087 efectivo mensual.



$$C'_0 = 26.970,07 (1 + 0,000839167)^1 = 26.992,70$$

El 1 de enero de 20X4, planteamos el equilibrio financiero:

$$26.992,70 = a' \times \ddot{a}_{6|0,00087} + 5.000 (1 + 0,00087)^{-6}$$

Cuota mensual prepagable del *leasing*:

$$a = 3.677,77 \text{ €/mes}$$

Periodo	Cuota	IVA	Cuota con IVA	C. interés	C. amortizac.	Cap. vivo
1	3.677,77 €	772,33	4.450,10 €	22,63 €	3.655,14 €	23.314,93 €
2	3.677,77 €	772,33	4.450,10 €	20,28 €	3.657,49 €	19.657,45 €
3	3.677,77 €	772,33	4.450,10 €	17,10 €	3.660,67 €	15.996,78 €
4	3.677,77 €	772,33	4.450,10 €	13,92 €	3.663,85 €	12.332,93 €
5	3.677,77 €	772,33	4.450,10 €	10,73 €	3.667,04 €	8.665,88 €
6	3.677,77 €	772,33	4.450,10 €	7,54 €	3.670,23 €	4.995,65 €

APARTADO C

Coste efectivo del *leasing*:

$$48.875,00 = 3.625 + 200 + 3.677,33 \times \ddot{a}_{\overline{6}|i_{12}} + 3.677,77 \times \ddot{a}_{\overline{6}|i_{12}} \times (1 + i_{12})^{-6} + 5.000 (1 + i_{12})^{-12}$$

Tomando cuotas sin IVA	
Flujo	Cuantía
0	-41.372,67
1	3.677,33
2	3.677,33
3	3.677,33
4	3.677,33
5	3.677,33
6	3.677,77
7	3.677,77
8	3.677,77
9	3.677,77
10	3.677,77
11	3.677,77
12	5.000,00
Tir mensual	1,442 %
Tir anual	18,74 %

APARTADO D

Emitir un pagaré para abonar la opción a compra

- Valor compra del pagaré $[5.000 \times (1 - 0,025 \times 180/360)]$ 4.937,5
- Precio de emisión del pagaré 4.937,5

- Precio de recompra $[5.000 \times (1 - 0,025 \times 120/360)]$ 4.958,33
- Precio de recompra 4.958,33
- Coste de la operación:

$$4.937,5 \times (1 + 60/360 \times i) = 4.958,33$$

$$i = 0,02531240404 = 2,53\%$$

APARTADO E

La ecuación de doble financiación:

$$48.875,00 = 3.625 + 200 + 3.677,33 \times \ddot{a}_{6|12} + 3.677,77 \times \ddot{a}_{6|12} \times (1 + i_{12})^{-6} + 5.000 (1 + i_{12})^{-18}$$

Tomando cuotas sin IVA	
Flujo	Cuantía
0	-41.372,67
1	3.677,33
2	3.677,33
3	3.677,33
4	3.677,33
5	3.677,33
6	3.677,77
7	3.677,77
8	3.677,77
9	3.677,77
10	3.677,77
11	3.677,77
	.../...

Tomando cuotas sin IVA	
Flujo	Cuantía
.../...	
12	-
13	-
14	-
15	-
16	-
17	-
18	5.000,00
Tir mensual	1,320 %
Tir anual	17,04 %