

CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

QUESTIONS FORMULATED TO ICAC

ÁNGEL GONZÁLEZ GARCÍA

Profesor del CEF

BOICAC núm. 82, junio 2010. Consulta 6. «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar», NRV 8.^a; «Instrumentos financieros», NRV 9.^a; Derecho de usufructo por parte del usufructuario.

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de un derecho de usufructo por parte del usufructuario.

Respuesta:

Una sociedad recibe en usufructo un recinto para ejercer su actividad durante un plazo de 20 años. A cambio del derecho de usufructo la sociedad pagará anualmente una cantidad que se determinará en función de la facturación y un importe fijo al final del contrato de usufructo.

El usufructo es un derecho real de uso y goce de una cosa ajena durante un periodo de tiempo, que desde una perspectiva contable y de acuerdo con la información facilitada puede asimilarse a un contrato de arrendamiento en el que el arrendatario tiene que efectuar unos pagos anuales variables y un pago al final del periodo de arrendamiento, por lo que ambos conceptos forman la remuneración total del arrendador.

La propia definición de arrendamiento descrita en la norma de registro y valoración (NRV) 8.^a «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar», del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge esta situación al definir la actividad de arrendamiento en los siguientes términos:

«(...) cualquier acuerdo, con independencia de su situación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado.»

Respecto a la calificación contable del arrendamiento cabe indicar que si se hubiesen transferido sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, porque se diesen las circunstancias previstas en la norma, se trataría de un arrendamiento financiero, debiendo registrarse conforme al apartado 1.2 de la citada NRV.

En caso contrario se trataría de un arrendamiento operativo, en el que se establecen unos pagos anuales variables y un pago al final del periodo y que deberán registrarse de acuerdo con el principio de devengo, contenido en el Marco Conceptual de la Contabilidad recogido en la primera parte del PGC, es decir, imputando los gastos correspondientes al ejercicio que afecten, con independencia de la fecha de su pago.

Bajo la hipótesis de que el arrendamiento tuviera que calificarse como operativo, dado que el servicio derivado del derecho de usufructo se recibe a lo largo del periodo contratado, 20 años, su importe se deberá distribuir a lo largo del mismo, circunstancia que motivará el reconocimiento de un gasto por arrendamiento cada año en la cuenta de pérdidas y ganancias, y el registro de un pasivo.

La deuda será un pasivo financiero que se valorará de acuerdo con lo previsto en el apartado 3.1 «Débitos y partidas a pagar», de la NRV 9.^a «Instrumentos financieros», del PGC. A estos efectos, tal y como se ha indicado, el valor actual en el momento de celebrar el contrato del importe a pagar en el momento final se distribuirá como gasto a lo largo de los 20 años, registrándose los intereses devengados anualmente en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el tipo de interés efectivo de la operación hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda.

Es decir, el gasto devengado anualmente tendrá dos componentes: la parte correspondiente a gasto por arrendamiento y la parte correspondiente al gasto por intereses, siendo la contrapartida la cuenta acreedora correspondiente, que se incluirá en el epígrafe B.VI que se creará en el pasivo no corriente del balance, con la denominación «Acreedores comerciales no corrientes».

En cualquier caso, si los costes que conlleva el cumplimiento del contrato exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo, la empresa deberá contabilizar una provisión de acuerdo con lo dispuesto en la NRV 15.^a «Provisiones y contingencias» del PGC.

EJEMPLO:

La empresa «GARFIELD, SA» ha obtenido el usufructo de un terreno en el que desarrollará sus actividades de *outdoor*. La fecha de la obtención de derecho es el 1 de enero de 20X1 por un periodo de 20 años mediante unos pagos anuales cada 31 de diciembre de 1.000 u.m. siendo el último pago el 31 de diciembre de 20X10 de 5.000 u.m. Operaciones de similares características se valoran a un tipo de interés del 6 por 100 anual. La vida útil del recinto se estima en 50 años y su valor razonable en el momento de la obtención del usufructo es de 40.000 u.m.

Se pide:

Realizar los registros contables de la sociedad «GARFIELD, SA» el 31 de diciembre de los años 20X1, 20X2 y 20X3.

.../...

.../...

Solución:

El usufructo obtenido, según indica la consulta, se asimila a una operación de arrendamiento en el que el arrendatario realiza unos pagos periódicos y un pago final, que debe calificarse como arrendamiento financiero u operativo según sea el caso.

En este caso, de las características se desprende que es una operación asimilable a un arrendamiento operativo ya que no se cumplen las condiciones establecidas en la NRV 8.^a del PGC para que se pueda calificar como un arrendamiento financiero.

La consulta 6 del BOICAC n.º 82 establece que si el arrendamiento se califica como operativo debe registrarse como gasto, de tal forma que el gasto devengado anualmente tendrá dos componentes:

- La parte correspondiente al gasto por arrendamiento, que a su vez también tiene dos componentes: la cuota y lo que corresponda del valor actual que se imputa a lo largo de la operación.
- La parte correspondiente a intereses devengados según el tipo de interés efectivo a partir del valor actual.

El valor actual del pago final al 6 por 100 es:

$$\frac{5.000}{1,06^{20}} = 1.559,02$$

A partir del valor actual, los importes de los intereses devengados hasta alcanzar el importe de pago final a realizar en el año 20X20 es el siguiente:

Años	Capital inicio periodo	Capital acumulado al 6% anual	Intereses devengado
1	1.559,02	93,54	1.652,57
2	1.652,57	99,15	1.751,72
3	1.751,72	105,10	1.856,82
4	1.856,82	111,41	1.968,23
5	1.968,23	118,09	2.086,33
6	2.086,33	125,18	2.211,50
7	2.211,50	132,69	2.344,20
8	2.344,20	140,65	2.484,85
9	2.484,85	149,09	2.633,94
10	2.633,94	158,04	2.791,97
11	2.791,97	167,52	2.959,49
12	2.959,49	177,57	3.137,06

.../...

.../...

.../...

Años	Capital inicio periodo	Capital acumulado al 6% anual	Intereses devengado
.../...			
13	3.137,06	188,22	3.325,29
14	3.325,29	199,52	3.524,80
15	3.524,80	211,49	3.736,29
16	3.736,29	224,18	3.960,47
17	3.960,47	237,63	4.198,10
18	4.198,10	251,89	4.449,98
19	4.449,98	267,00	4.716,98
20	4.716,98	283,02	5.000,00

Los asientos a realizar en las fechas solicitadas por el enunciado son los siguientes:

31 de diciembre de 20X1

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones (1.000 + 1.559/20)	1.077,95	
662	Intereses de deudas	93,54	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.000,00
-	Acreedores comerciales no corrientes		171,49

31 de diciembre de 20X2

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones (1.000 + 1.559/20)	1.077,95	
662	Intereses de deudas	99,15	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.000,00
-	Acreedores comerciales no corrientes		177,10

31 de diciembre de 20X3

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones (1.000 + 1.559/20)	1.077,95	
662	Intereses de deudas	105,10	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.000,00
-	Acreedores comerciales no corrientes		183,05

ÁNGEL GONZÁLEZ GARCÍA

Profesor del CEF

BOICAC núm. 83, septiembre 2010. Consulta 2. «Operaciones entre empresas del grupo», NRV 21.^a; «Subvenciones, donaciones y legados recibidos», NRV 18.^a; Compraventa entre empresas del grupo.

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de una compraventa realizada en términos de compensación de costes entre dos empresas del grupo, desde la perspectiva de las cuentas anuales consolidadas.

Respuesta:

La sociedad dominante «X» que participa en el 67 por 100 de la sociedad dependiente «Z», consolidada por el método de integración global, ha vendido existencias a esta última durante el ejercicio recibiendo en contraprestación un importe equivalente a su coste de producción. Al cierre del ejercicio, las existencias han sido enajenadas a terceros ajenos al grupo con un margen del 10 por 100.

El consultante pregunta «si se debe realizar algún ajuste por las citadas operaciones sobre el resultado de cada sociedad a efectos de su aportación al resultado consolidado o si la aportación al resultado coincidiría con los resultados individuales».

a) Cuentas anuales individuales.

El tratamiento contable de la operación descrita está regulado en la norma de registro y valoración (NRV) 21.^a «Operaciones entre empresas del grupo», del Plan General de Contabilidad, en la que se precisa que si el precio acordado en una operación difiere de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la transacción.

A tal efecto, en el apartado 2 de la NRV 18.^a «Subvenciones, donaciones y legados recibidos» se precisa que las donaciones de una sociedad dominante a su filial se deben contabilizar por esta última en los fondos propios. En particular, en el epígrafe A-1.VI «Otras aportaciones de socios».

En desarrollo de este criterio, la doctrina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) publicada en la consulta 7 del BOICAC n.º 75 y en la consulta 4 del BOICAC n.º 79 aclara que la operación «"de aportación" se contabilizará por la dominante como un mayor valor de la inversión en la filial, en la proporción en que la dominante participe en la dependiente, debiendo contabilizarse en el porcentaje restante de acuerdo con las reglas generales, esto es, reconociendo un gasto por donación, salvo que los socios minoritarios también realizaran una aportación a la dependiente en función de su porcentaje de participación. El registro del citado gasto originará el reconocimiento del correspondiente ingreso por donación en esta última».

b) Cuentas anuales consolidadas.

Desde esta perspectiva, es claro el mandato contenido en las normas de consolidación respecto a la eliminación o diferimiento de los resultados producidos en las operaciones internas entre empresas del grupo.

Por tanto, la sociedad debe proceder, en el caso de que no lo hubiera hecho, a realizar el correcto tratamiento contable en cuentas anuales individuales de los hechos descritos, para posteriormente practicar su eliminación a los exclusivos efectos de formular las cuentas anuales consolidadas.

Del texto de la consulta se desprende que el resultado se ha realizado en el ejercicio frente a terceros, por lo que solo procederá la eliminación de los correspondientes ingresos y gastos recíprocos, así como, en su caso, de los créditos y débitos recíprocos que traigan causa de la transacción. Por su parte, la operación de aportación no tendrá repercusiones desde la perspectiva de las cuentas consolidadas, debiéndose tratar como un aumento de la inversión sin aumento del porcentaje de participación, circunstancia que llevará a que no se vean alteradas las valoraciones de los activos consolidados.

Sin embargo, una vez realizados los ajustes descritos en cuentas individuales, el reparto del resultado consolidado entre la sociedad dominante y los socios externos sí que se verá afectado, en la medida en que disminuya el beneficio en la sociedad dependiente y se reconozca el correspondiente incremento en la dominante.

EJEMPLO:

La sociedad «LINK» posee el 90 por 100 de la sociedad «LATER», formando ambas un grupo de consolidación contable, aunque no fiscal.

La sociedad «LINK» vende a la sociedad «LATER» mercancías por valor de 1.000 u.m., coincidiendo con su coste de producción, si bien su valor razonable es de 1.200 u.m.

Posteriormente, estas mercaderías son vendidas a un tercero ajeno al grupo por 1.500 u.m.

.../...

.../...

Se pide:

1. Contabilidad la operación.
2. Determinar el resultado contable y la base imponible de la sociedad «LINK» y de la sociedad «LATER», suponiendo que solo han realizado estas operaciones.
3. Incidencia de la operación en el balance consolidado.

Solución:

1. Contabilidad la operación

La NRV n.º 21.^a señala que «... las operaciones entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán (...) en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación».

Por lo tanto, si la sociedad «LINK» ha vendido por debajo de su valor razonable, se habrá producido, como regla general, una aportación de fondos de la sociedad matriz a la sociedad filial, que deberá reconocerse como:

- Un mayor valor de la participación que posee «LINK» en la sociedad «LATER».
- Un mayor importe del patrimonio neto de la sociedad «LATER», ya que la aportación no cumple la definición de ingreso del marco conceptual, donde se define un ingreso como «incrementos en el patrimonio neto de la empresa (...), siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios».

Sin embargo, dado que la sociedad «LINK» no tiene la totalidad de la filial, el ICAC ha determinado, en varias consultas coincidentes con la legislación fiscal, que la parte que excede su participación se debe considerar como una donación.

Sociedad «LINK»

Por la venta:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.000	
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo (200 × 90%)	180	
678	Gastos excepcionales (200 × 10%)	20	
700	Ventas de mercaderías		1.200

.../...

.../...

Las 20 u.m. contabilizadas en gastos excepcionales no son fiscalmente deducibles al considerarse una liberalidad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21 bis del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades:

«(...) La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe.»

En definitiva la parte que excede de su participación es una transferencia de rentas de la sociedad «LINK» al socio minoritario de la filial.

Sociedad «LATER»

Por la compra:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	1.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.000
118	Aportaciones de socios o propietarios (200 × 90%)		180
740	Subvenciones, donaciones y legados a la explotación (200 × 10%)		20

Por la venta de mercaderías:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.500	
700	Ventas de mercaderías		1.500

La sociedad «LATER» incluirá la siguiente nota en la memoria de las cuentas anuales.

Otras aportaciones de socios

Se corresponden con las aportaciones realizadas por el accionista mayoritario como consecuencia de la diferencia entre el valor razonable de las ventas de mercaderías realizadas a la sociedad y el valor nominal de las mismas.

2. Determinar el resultado contable y la base imponible de la sociedad «LINK» y de la sociedad «LATER», suponiendo que solo han realizado estas operaciones

El resultado contable de la sociedad «LINK» está formado por:

La sociedad «LINK» tiene los siguientes apartados dentro de su cuenta de resultados antes de impuestos:

.../...

.../...

Conceptos	Importe
1. Importe de la cifra de negocios	1.200
4. Aprovisionamientos (1)	-1.000
12. Otros resultados	-20
A-1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	180

(1) Los aprovisionamientos corresponden al coste de las mercaderías vendidas a la filial

Como se ha señalado anteriormente, la cantidad contabilizada en «Gastos excepcionales» (678) no tiene la consideración fiscal de deducible al considerarse una liberalidad, por lo que la base imponible será:

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades	Importe
Beneficio antes de impuestos	180
+/- Ajustes	
Diferencias permanentes	+20
BASE IMPONIBLE	200

En cuanto a la sociedad «LATER», su resultado y la base imponible serán la siguiente:

Conceptos	Importe
1. Importe de la cifra de negocios	1.500
4. Aprovisionamientos	-1.200
5. Otros ingresos de explotación	20
A-1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	320

En este caso, coincidirán la base imponible y el resultado contable al integrarse en la base imponible la parte que excede su participación de socios.

3. Incidencia de la operación en el balance consolidado

La operación no tiene ninguna incidencia en el balance consolidado, al haberse vendido las mercaderías fuera del grupo y, por lo tanto, no habrá que eliminar el beneficio por operaciones intragrupo no realizado.

Insistir simplemente en la obligatoriedad de realizar este ajuste secundario en las cuentas individuales, para contabilizar las operaciones atendiendo al fondo económico y no a la forma jurídica. En otro caso, la contabilidad no estaría de acuerdo con el Código de Comercio y podría llevarnos a derivación de responsabilidad a los administradores en caso de caer en situaciones concursales.

ÁNGEL GONZÁLEZ GARCÍA

Profesor del CEF

BOICAC núm. 83, septiembre 2010. Consulta 3. Reducción y aumento de capital simultáneo. Artículos 343 a 345 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobada por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio. Operación acordeón.

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de una «operación acordeón» en el Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, desde la perspectiva de la sociedad dominante inversora que ve reducida su participación en la dependiente y de forma simultánea suscribe la ampliación de capital.

Respuesta:

La operación de reducción y aumento de capital simultáneo, conocida como «operación acordeón», se encuentra regulada en los artículos 343 a 345 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

La consulta versa sobre los efectos de esta operación en la corrección valorativa por deterioro de una sociedad dependiente que ha acumulado pérdidas significativas como consecuencia de la evolución negativa del sector de actividad en el que opera. En particular, si el citado acuerdo implica la

baja automática de la participación en la dependiente y la correspondiente aplicación de la pérdida por deterioro previamente contabilizada.

El tratamiento contable de la citada operación en la sociedad inversora está recogido en la consulta número 2 publicada en el Boletín de este Instituto (BOICAC) n.º 40, en cuya virtud:

«Los efectos contables para el inversor, producidos por la reducción de capital efectuada por la sociedad participada, dependerán del fondo económico de la operación de que se trate, y así:

En el caso de reducción de capital para compensar pérdidas, al suponer una recomposición en el patrimonio de la sociedad, no se produce alteración en el importe total de los fondos propios. No obstante lo anterior, si desde un punto de vista de racionalidad económica, la reducción de capital para compensar pérdidas de la sociedad participada pudiera poner de manifiesto que *dicha sociedad se encuentra en alguna situación que determina la existencia de dudas sustanciales en la aplicación del principio de empresa en funcionamiento*, el inversor deberá reflejar una disminución directa del valor de la participación.»

De acuerdo con el criterio manifestado en esta consulta, que en el marco del nuevo PGC se considera vigente, salvo que la situación económica de la sociedad arroja dudas sustanciales respecto a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, los hechos descritos por el consultante no deben originar una baja de inventario, salvo, en su caso, por la diferencia entre el porcentaje que se poseía antes y después de la operación acordeón, que sí deberá contabilizarse aplicando la provisión en la parte proporcional representativa de la mencionada disminución.

A tal efecto, las relaciones contables recogidas en la quinta parte del PGC para la cuenta 293 Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas» señalan como motivo de cargo la enajenación del inmovilizado financiero o su baja en el inventario por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 24.

EJEMPLO:

La sociedad «CAPILLA, SA» posee 90.000 acciones de 1 u.m. de valor nominal de la sociedad «ZARZA, SA», adquiridas al nominal, que representan el 90 por 100 del capital de la misma.

Don Juan, antiguo trabajador de la empresa, a través de la sociedad instrumental «WORKER, SL» tiene el 10 por 100 restante, adquirido también al nominal de las acciones, teniendo influencia significativa en la sociedad a través de esta participación.

Hasta el momento, ambos accionistas han estimado que los flujos de caja eran superiores al valor en libros y no han dotado ningún tipo de deterioro.

.../...

.../...

Al cierre del ejercicio, el balance de «ZARZA, SA» es el siguiente:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Activos diversos	75.000	Capital social	100.000
		Reservas voluntarias	15.000
		Reserva legal	20.000
		Resultados negativos de ejercicios anteriores	-70.000
		Resultado del ejercicio	-90.000
		Deudas a corto plazo	60.000
		Proveedores	40.000
Total	75.000	Total	75.000

Ante la situación patrimonial de la empresa, los accionistas tienen una fe inquebrantable en el futuro de la sociedad y, con el objeto de cumplir lo dispuesto en los artículos 320, 343 y siguientes del TRLSC, la junta general de accionistas acuerda una reducción de capital, la transformación en un sociedad limitada y una ampliación simultánea de hasta 10.000 acciones de 1 u.m. nominal, emitidas al 500 por 100, así como el saneamiento de todas las pérdidas de la sociedad, gozando los antiguos accionistas del derecho preferente de suscripción previsto en la ley.

Don Juan está descontento con la gestión de la sociedad y manifiesta que, aunque la sociedad tiene un inmenso futuro, el fin de la operación es eliminarle como accionista. Después de ejercitar todos sus derechos legales, entre el que destaca un informe independiente que valora la empresa en 120.000 u.m. mediante la técnica del descuento de flujos de caja (teniendo en cuenta los futuros aportes de fondos a la sociedad), decide no acudir a la ampliación de capital por su falta de fondos, sin conseguir vender a terceros su derecho preferente de suscripción,

Finalmente, la sociedad realiza la ampliación solo por 9.000 acciones de 1 u.m. nominal emitidas al 500 por 100.

Se pide:

Realizar los asientos de la sociedad «ZARZA, SA», «CAPILLA, SA» y «WORKER, SL».

Sociedad «ZARZA, SA»

Por la reducción de capital para el saneamiento de las pérdidas:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	15.000	

.../...

.../...

.../...

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
...			
112	Reserva legal	20.000	
100	Capital social	100.000	
129	Resultado del ejercicio		90.000
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		45.000

Después de este asiento, las cuentas que componen el patrimonio neto de la sociedad son las siguientes:

Conceptos	Importe
Capital social	0
Reservas voluntarias	0
Reserva legal	0
Resultados negativos de ejercicios anteriores	-25.000
Resultado del ejercicio	0
Total	-25.000

En el mismo acto se produce la ampliación de capital de 9.000 acciones de 1 u.m. nominal emitidas al 500 por 100, íntegramente suscritas por la sociedad «CAPILLA, SA»:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas ($9.000 \times 1 \times 500\%$)	45.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		45.000

Por el desembolso realizado por el accionista «CAPILLA, SA»:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	45.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		45.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	45.000	
100	Capital social (9.000×1)		9.000
110	Prima de emisión o asunción (9.000×4)		36.000

Si bien el acuerdo de la junta de la sociedad «ZARZA, SL» es de una ampliación de capital de 10.000 u.m., como el accionista minoritario no acude, la citada ampliación se realiza únicamente por 9.000 acciones, perdiendo la sociedad «WORKER, SL» todos

.../...

.../...

los derechos que poseía y quedando la sociedad convertida en «UNIPERSONAL», por lo que deberá hacer los necesarios cambios legales y estatutarios.

Después de esta operación, el patrimonio de la sociedad queda de la siguiente forma:

Conceptos	Importe
Capital social	9.000
Prima de emisión o asunción	36.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	-25.000
Total	-20.000

Por la eliminación de las pérdidas con la cuenta prima de emisión:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
110	Prima de emisión o asunción	25.000	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		25.000

El balance resultante de la sociedad «ZARZA, SL» es el siguiente:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Activos diversos	75.000	Capital social	9.000
Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	45.000	Prima de emisión o asunción	11.000
		Deudas a corto plazo	60.000
		Proveedores	40.000
Total	120.000	Total	120.000

Si bien la eliminación de los resultados negativos con la prima de emisión consigue que el balance de la sociedad quede «limpio», desde el punto de vista fiscal no es una operación recomendable debido a las especiales características fiscales que tiene la prima de emisión en caso de reparto.

Sociedad «WORKER, SL»

La participación está clasificada en la cartera de grupo, multigrupo y asociada, con un valor en libros coincidente con el coste de adquisición de 10.000 u.m. Como se decide no acudir a la ampliación, y no pudiendo vender los derechos preferentes de suscripción, la sociedad ha perdido todos sus derechos sobre «ZARZA, SL», por lo que debe proceder a dar de baja su inversión.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6734	Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, empresas asociadas	10.000	

.../...

.../...

.../...

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
...			
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas		10.000

Sociedad «CAPILLA, SA»

Inicialmente, el valor en libros de su participación asciende a 90.000 u.m., coincidente con su coste de adquisición, ya que no ha reconocido ningún deterioro en las cuentas anuales.

Los apuntes contables realizados por la sociedad serán:

Por la reducción de capital por compensación de pérdidas:

No procede ningún apunte contable, ya que esta operación es una operación únicamente mercantil, que no afecta a la capacidad de generar fondos en el futuro de la sociedad participado, por lo que el valor actual de los flujos de efectivo derivados de la inversión no se ven afectados, y este es superior al valor en libros, por lo que no procede ninguna reducción del valor de la participación.

Por la suscripción de las acciones de la ampliación de capital:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
240	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo (9.000 × 1 × 500%)	45.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		45.000

Por la contabilización del deterioro:

En este momento, el valor en libros de la participación es de 135.000 u.m. (90.000 u.m. iniciales + 45.000 u.m. procedentes de la ampliación). El patrimonio de la sociedad según el balance es de 20.000 u.m. y el valor actualizado de los flujos de caja es de 120.000, por lo que el importe recuperable es de 120.000 u.m.

Conceptos	Importe
Valor en libros	135.000
Importe recuperable	-120.000
Deterioro	15.000

Procede reflejar un deterioro por la diferencia entre el valor en libros de la participación y el importe recuperable:

.../...

.../...

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6960	Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, empresas del grupo	15.000	
2933	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas del grupo		15.000

En caso de que se pensase que la pérdida tiene carácter irreversible, en vez de dotar el deterioro, correspondería reconocer una pérdida definitiva de la participación siendo el asiento igual al realizado en la sociedad «WORKER, SL».