

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

SECOND EXAM OF THE SELECTIVE EXAMINATION FOR THE ADMISSION TO THE MANAGEMENT BODY OF THE EMPLOYEE OF THE TREASURY

JAVIER GONZÁLEZ SAINZA

JOSÉ TOVAR JIMÉNEZ

Profesores del CEF

[Resolución de 30 de junio de 2010, por la que se convoca el proceso selectivo para el ingreso, por el sistema general de acceso libre, en el Cuerpo Técnico de Hacienda (BOE de 10 de julio)].

Sumario

- Caso 1. Contabilidad de sociedades.** Reparto del beneficio, reducción de capital social por condonación de dividendos y amortización de acciones propias, venta de acciones propias y ampliación de capital social.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Adquisición de inmovilizado, provisión para desmantelamiento, amortizaciones y actualización de la provisión.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Compra de existencias, determinación del valor de las existencias finales y deterioro. *Lease back*.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Liquidación y contabilización del gasto del Impuesto sobre Sociedades.
- Caso 5. Matemática financiera.** Préstamo con anualidades constantes y préstamo simple.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

REPARTO DEL BENEFICIO, REDUCCIÓN DE CAPITAL SOCIAL POR CONDONACIÓN DE DIVIDENDOS Y AMORTIZACIÓN DE ACCIONES PROPIAS, VENTA DE ACCIONES PROPIAS Y AMPLIACIÓN DE CAPITAL SOCIAL

ENUNCIADO

APARTADO 1

La sociedad anónima «LAPRADERA» presenta el 31 de diciembre de 20X8 el siguiente balance de situación, en euros:

	Activo	Neto y pasivo	
20.000.000	Desarrollo	Capital social	100.000.000
10.000.000	Fondo de comercio	Socios desembolsos no exigidos	(20.000.000)
(4.000.000)	Amortización acumulada inmovilizado intangible	Prima de emisión de acciones	10.000.000
160.000.000	Inmovilizado material	Reserva legal	10.000.000
(30.000.000)	Amortización acumulada inmovilizado material	Reservas voluntarias	4.000.000
4.000.000	Inversiones financieras a corto plazo	Acciones propias	(14.000.000)
30.000.000	Activo corriente	Resultado del ejercicio	30.000.000
		Resultados negativos ejercicios anteriores	(28.500.000)
		Pasivo exigible	98.500.000
190.000.000	Total activo	Total pasivo	190.000.000

Información contable referida al contenido del balance de situación:

- La sociedad se constituyó en el año 20X2 emitiendo acciones de 10 euros de valor nominal. Más adelante amplió capital de una sola vez, con nuevas aportaciones dinerarias, en la proporción de una acción nueva por cada acción antigua, del mismo valor nominal y al 120 por 100; la prima de emisión de acciones corresponde a esta ampliación.
- La sociedad adquirió acciones propias antes de acordarse la ampliación de capital, en un número que representaba el 20 por 100 del capital social.
- Dentro de la partida de inversiones financieras a corto plazo se encuentran 100.000 acciones emitidas por la sociedad «LACERCA» y calificadas como inversión mantenida para negociar. La compra se hizo cuando cotizaban al 140 por 100 con abono por bancos. Los gastos de la compra abonados se elevaron a 20.000 euros. Al cierre del ejercicio 20X8 las acciones cotizaban al 150 por 100; el mercado aplica unos gastos a las operaciones de venta de este tipo de 0,10 euros por acción.
- El 31 de diciembre de 20X8 las acciones de «LAPRADERA» cotizan en el mercado secundario a 15 euros cada una.

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X9 por la sociedad «LAPRADERA»:

1. El 5 de marzo de 20X9 se reúne la junta general de accionistas y toma el acuerdo, entre otros, de repartir con cargo al resultado del ejercicio 20X8 el máximo dividendo activo a pagar a los accionistas.
2. El 20 de marzo de 20X9 la sociedad abona por bancos el dividendo acordado por la junta general de accionistas. Los gastos de la operación abonados por bancos se elevan a 400 euros.
3. El 10 de julio de 20X9 la sociedad inscribe en el Registro Mercantil la reducción de capital acordada en la junta general de accionistas, que consiste en la condonación del desembolso pendiente y no exigido. Los gastos de la operación se elevan a 2.000 euros y se abonan por bancos. Existe garantía suficiente de que los acreedores no se opondrán a esta reducción de capital.
4. El 20 de septiembre de 20X9 la sociedad vende la mitad de las acciones propias a 15 euros cada una. Los gastos de la operación se elevan a 400 euros, abonados por bancos.
5. El 20 de noviembre de 20X9 amortiza la totalidad de las acciones propias. A esta reducción de capital no se opone ningún acreedor. Los gastos de la operación se elevan a 200 euros, abonados por bancos.
6. El 5 de diciembre de 20X9 la sociedad vende la totalidad de los derechos de las acciones que posee como inversión financiera a corto plazo, que resultan de la ampliación de capital efectuada por la sociedad «LACERCA», a 0,1 euros cada derecho, a través de bancos. La sociedad abona por gastos de la venta 0,005 euros por derecho.
7. El 31 de diciembre de 20X9 vende la totalidad de las acciones que posee como inversión mantenida para negociar a través de bancos, cuando cotizaban a 15,5 euros cada una. Los gastos abonados por la operación se elevan a 0,3 euros la acción.

APARTADO 2

Información relevante:

La sociedad anónima «LACERCA» adquirió a la constitución de la sociedad «LAPRADERA» 4.000 acciones con desembolso por bancos. Los gastos en los que incurrió por la operación se elevaron a 600 euros. Toda la operación se realiza por bancos. Los activos adquiridos se califican como disponibles para la venta.

Posteriormente acude a la ampliación de capital llevada a cabo por la sociedad «LAPRADERA», y suscribe las acciones que le corresponden, soportando unos gastos de 100 euros, abonando el importe correspondiente a través de bancos.

Al cierre del ejercicio 20X8 las acciones de la sociedad «LAPRADERA» cotizan en el mercado al 150 por 100, siendo los gastos que aplica el mercado por acción de 0,10 euros.

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X9 por la sociedad «LACERCA»:

1. El 5 de marzo de 20X9 la sociedad tiene conocimiento de los acuerdos adoptados por la sociedad «LAPRADERA» en la junta general de accionistas.
2. El 20 de marzo de 20X9 cobra por bancos el dividendo abonado por la sociedad «LAPRADERA» a todos los accionistas.
3. El 10 de julio de 20X9 la sociedad tiene conocimiento de la reducción de capital que efectúa la sociedad «LAPRADERA».
4. El 5 de diciembre de 20X9 la sociedad inscribe en el Registro Mercantil una ampliación de capital en la proporción de una acción nueva por cada 10 acciones antiguas. En total emite 1.000.000 de acciones, al 160 por 100, y por el mismo nominal de las antiguas que es de 10 euros cada una, mediante aportaciones dinerarias y con desembolso total. Los gastos de la operación abonados se elevan a 30.000 euros.
5. El 31 de diciembre de 20X9 vende la totalidad de las acciones que posee de la sociedad «LAPRADERA» que cotizan en el mercado al 180 por 100, siendo los gastos de venta por acción de 0,3 euros. Toda la operación se realiza con el concurso de bancos.

TRABAJO A REALIZAR:

Realice las anotaciones contables que considere oportuno, siguiendo el orden establecido en los puntos desarrollados en ambas sociedades, únicamente en el ejercicio 20X9.

(Para la resolución de este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos ocho y nueve del Plan General de Contabilidad. No obstante, si es necesario, deberá utilizar la cuenta de «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta» ubicada en el patrimonio neto de la sociedad «LACERCA»).

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

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

Desarrollo de la información complementaria

- Capital social

Conceptos		Importe
Capital social (10.000.000 acciones × 10 nominal)		100.000.000
Capital social inicial (5.000.000 × 10)	50.000.000	
		.../...

Conceptos	Importe
.../...	
Ampliación de capital (5.000.000 × 10)	50.000.000

El enunciado señala que la ampliación de capital se realizó con una relación de canje de una acción nueva por una acción antigua. Además para realizar esta ampliación de capital con aportaciones no dinerarias, el capital social anterior debió estar totalmente desembolsado, según exige el artículo 299 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC):

«1. En las sociedades anónimas, para todo aumento del capital cuyo contravalor consista en nuevas aportaciones dinerarias al patrimonio social, será requisito previo, salvo para las entidades aseguradoras, el total desembolso de las acciones anteriormente emitidas.

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, podrá realizarse el aumento si existe una cantidad pendiente de desembolso que no exceda del 3 por 100 del capital social.»

La ampliación de capital social se realizó al 120 por 100 por lo que el importe de la cuenta «Prima de emisión o asunción» (110) es de $5.000.000 \times 10 \times 20\% = 10.000.000$, importe por el que figura actualmente.

Además, la última ampliación de capital social no está desembolsada en su totalidad según se desprende de la cuenta «Socios por desembolsos no exigidos, capital social» (103) que figura por 20.000.000 de euros, por lo que existen desembolsos pendientes del 40 por 100.

- Acciones o participaciones propias en situaciones especiales

La cuenta «Acciones o participaciones propias en situaciones especiales» (108) figura por 14.000.000. El número de acciones que representa es el 20 por 100 del capital social, esto es, $5.000.000 \times 20\% = 1.000.000$ por lo que el coste unitario es:

$$\frac{14.000.000}{1.000.000} = 14 \text{ euros/acción}$$

El enunciado señala que las acciones propias se adquirieron antes de la ampliación de capital. A este respecto, el artículo 148 del TRLSC sobre el régimen de las acciones propias y de las participaciones o acciones de la sociedad dominante señala:

«Cuando una sociedad hubiere adquirido acciones propias o participaciones o acciones de su sociedad dominante se aplicarán las siguientes normas:

(...)

Los derechos económicos inherentes a las acciones propias, excepción hecha del derecho a la asignación gratuita de nuevas acciones, serán atribuidos proporcionalmente al resto de las acciones.

(...))»

Por tanto, si en la fecha de la ampliación había 5.000.000 de acciones de las que 1.000.000 eran acciones propias, y se emitieron 5.000.000, la relación de canje real no es una acción nueva por una antigua, siendo:

$$\frac{5.000.000 \text{ nuevas}}{4.000.000 \text{ en circulación}} = \frac{5 \text{ nuevas}}{4 \text{ antiguas}}$$

- Inversiones financieras «LACERCA»

Se trata de 100.000 acciones de la cerca que están como mantenidas para negociar, por lo que actualmente estarán por $100.000 \times 10 \times 150\% = 1.500.000$.

Operaciones realizadas por «LAPRADERA»

Punto 1. 5 de marzo

El artículo 273.2 del TRLSC señala que para repartir dividendos es preciso que una vez cubiertas las atenciones previstas por la ley o los estatutos, solo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social.

Por otro lado, el artículo 36 del Código de Comercio se refiere al patrimonio neto en el siguiente sentido:

«A los efectos de la distribución de beneficios, de la reducción obligatoria de capital social y de la disolución obligatoria por pérdidas de acuerdo con lo dispuesto en la regulación legal de las sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, se considerará *patrimonio neto* el importe que se califique como tal conforme a los criterios para confeccionar las cuentas anuales, incrementado en el importe del capital social suscrito no exigido, así como en el importe del nominal y de las primas de emisión o asunción del capital social suscrito que esté registrado contablemente como pasivo. También a los citados efectos, los ajustes por cambios de valor originados en operaciones de cobertura de flujos de efectivo pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias no se considerarán patrimonio neto».

Por tanto en nuestro caso:

Conceptos	Importe
Capital social	100.000.000
	.../...

Conceptos	Importe
.../...	
Socios por desembolsos no exigidos, capital social	-20.000.000
Prima de emisión o asunción	10.000.000
Reserva legal	10.000.000
Reservas voluntarias	4.000.000
Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	-14.000.000
Resultado del ejercicio	30.000.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	-28.500.000
Patrimonio neto según PGC	91.500.000
Socios por desembolsos no exigidos, capital social	20.000.000
Patrimonio neto a efectos de la distribución de dividendos	111.500.000

Luego se podrían repartir salvo que existan otras limitaciones legales 11.500.000 euros:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	30.000.000	
112	Reserva legal		3.000.000
1143	Reserva por fondo de comercio		500.000
113	Reservas voluntarias		12.000.000
526	Dividendo activo a pagar		11.500.000
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		3.000.000
<p>Reserva legal. La dotación a la reserva legal está desarrollada en el artículo 274 del TRLSC. En todo caso, una cifra igual al 10 por 100 del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que esta alcance, al menos, el 20 por 100 del capital social.</p> $20\% \text{ capital social} = 20\% 100.000.000 = 20.000.000$ $\text{Reserva legal según balance} = 10.000.000$ $\text{Dotación} = 30.000.000 \times 10\% = 3.000.000$			
<p>Reserva por fondo de comercio. Según el artículo 273.4 del TRLSC. En cualquier caso, deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un 5 por 100 del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o este fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición:</p> $10.000.000 \times 5\% = 500.000$			
<p>Reservas voluntarias. El artículo 273.3 del TRLSC indica que se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance:</p> $\text{Desarrollo} = 20.000.000 - 4.000.000 = 16.000.000$ $\text{Reservas disponibles (prima + voluntarias)} = 10.000.000 + 4.000.000 = 14.000.000$ $\text{Déficit} = 16.000.000 - 4.000.000 = 12.000.000, \text{ importe del beneficio que debe destinarse a reservas voluntarias}$			

Punto 2. 20 de marzo

Por el pago del dividendo procedente de la distribución de beneficios:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	11.500.000	
57	Tesorería		11.500.000

Por los gastos asociados al pago del dividendo que tienen la consideración de servicios exteriores:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
626	Servicios bancarios y similares	400	
57	Tesorería		400

Punto 3. 10 de julio

Por la reducción de capital social por condonación del dividendo pasivo pendiente (40% de la última ampliación de capital social):

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	20.000.000	
103	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		20.000.000

Los gastos de la reducción al ser gastos relacionados con los instrumentos de patrimonio de la empresa se cargan a «Reservas voluntarias»:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	20.000	
57	Tesorería		20.000

El enunciado del supuesto señala que no se opone ningún acreedor a la reducción de capital social, en el caso contrario se debería haber abonado la cuenta «Reserva por capital amortizado» (1142) en el siguiente asiento:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	20.000.000	
1142	Reserva por capital amortizado		20.000.000

Punto 4. 20 de septiembre

Por la venta de la mitad de las acciones propias (500.000 acciones):

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería (500.000 × 15)	7.500.000	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (500.000 × 14)		7.000.000
113	Reservas voluntarias		500.000

Por los gastos de la venta que se cargarán a «Reservas voluntarias», ya que se tratan de operaciones con instrumentos de patrimonio propio:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	400	
57	Tesorería		400

Punto 5. 20 de noviembre

Por la amortización de las 500.000 acciones propias restantes:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (500.000 × 10)	5.000.000	
113	Reservas voluntarias	2.000.000	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (500.000 × 14)		7.000.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	200	
57	Tesorería		200

Al igual que en la reducción de capital social del punto 3, al no existir oposición por parte de los acreedores no es necesario generar la cuenta «Reserva por capital amortizado».

Punto 6. 5 de diciembre

La ampliación de capital que realiza la sociedad «LACERCA» es de 1 nueva por 10 antiguas al 160 por 100, siendo el valor nominal de las acciones antiguas de 10 u.m. El valor del derecho se

calcula a partir del último valor razonable conocido (15 euros/acción), ya que el enunciado no indica el valor razonable de las acciones antes de la ampliación que sería más correcto.

10 acciones antiguas × 10 nominal × 150%	150
1 acción nueva × 10 nominal × 160%	16
11 acciones con un valor de	166
Valor ex ante: 150/10	15
Valor ex post: 166/11	15,09
Valor del derecho de suscripción	0

El valor del derecho de suscripción no puede tener un valor negativo por lo que su valor es cero y no procede desglosar su valoración en un asiento.

Por la venta de los 100.000 derechos de suscripción, teniendo en cuenta que todo el importe de la venta supone beneficio de la cartera de negociación, ya que las acciones de esta inversión estaban incluidas en dicha cartera:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	10.000	
7630	Beneficios de cartera de negociación (100.000 × 0,1)		10.000

Por los gastos de la venta de los derechos:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
669	Otros gastos financieros	50	
57	Tesorería		50

Punto 7. 31 de diciembre

Por la venta de las acciones de la sociedad «LACERCA»:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería (100.000 × 15,5)	1.550.000	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (100.000 × 15)		1.500.000
7630	Beneficios de cartera de negociación		50.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
669	Otros gastos financieros (100.000 × 0,3)	30.000	
57	Tesorería		30.000

Operaciones realizadas por «LACERCA»

El coste de las acciones de la sociedad «LAPRADERA» es el siguiente:

Conceptos	Importe
Inversión inicial (4.000 × 10 + 600)	40.600
Ampliación de capital (5.000 × 12 + 100)	60.100
Total	100.700
Desembolsos pendientes (5.000 × 10 × 40%)	20.000

Las acciones de esta inversión se han clasificado como disponibles para la venta por lo que el importe por el que estarán registradas al inicio del año 20X9 será de:

$$9.000 \times 10 \times 150\% = 135.000$$

La cuenta «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta» (133) tendrá un saldo inicial del ejercicio recogiendo las plusvalías no realizadas de:

$$135.000 - 100.700 = 34.300$$

Punto 1. 5 de marzo

Por el reconocimiento del dividendo procedente de las inversiones en la sociedad «LAPRADERA» y teniendo en cuenta que el dividendo real, debido a la existencia de 1.000.000 de acciones propias es de:

$$11.500.000 / (10.000.000 - 1.000.000) = 1,278 \text{ euros/acción}$$

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar	11.502	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio (9.000 × 1,278)		11.502

Punto 2. 20 de marzo

Por el cobro del dividendo:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	11.502	
545	Dividendo a cobrar		11.502

Punto 3. 10 de julio

Por la anulación de los desembolsos pendientes de la participación en la sociedad «LAPRADERA», como consecuencia de la reducción de capital social por condonación de dividendos pasivos realizada por la sociedad «LACERCA».

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
259	Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo	20.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		20.000

Punto 4. 5 de diciembre

En esta fecha se realiza una ampliación de capital social de 1.000.000 de acciones de 10 euros de valor nominal con un valor de emisión del 160 por 100.

Por la emisión de las acciones:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	16.000.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción (1.000.000 × 10 × 160%)		16.000.000

Por el desembolso de la totalidad de la suscripción:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	16.000.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		16.000.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción (1.000.000 × 10 × 160%)	16.000.000	

.../...

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
...			
100	Capital social (1.000.000 × 10)		10.000.000
110	Prima de emisión o asunción (110) (1.000.000 × 10 × 60%)		6.000.000

Por los gastos de la ampliación:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	30.000	
57	Tesorería		30.000

Punto 5. 31 de diciembre

Para la actualización a valor razonable de la cuenta representativa de la inversión en la sociedad «LAPRADERA» hay que tener en cuenta que existen 4.000 acciones de 10 euros de valor nominal y 5.000 acciones de 6 euros de valor nominal, que proceden de la ampliación de capital a las que posteriormente se les condonó un dividendo del 40 por 100.

Conceptos	Importe
Valor contable (9.000 × 10 × 150% - 20.000)	115.000
Valor razonable (4.000 × 10 × 180% + 5.000 × 6 × 180%)	126.000
Incremento	11.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	11.000	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		11.000

Por el cálculo del resultado de forma extracontable y su traspaso desde patrimonio a la cuenta de resultados:

Conceptos	Importe
Coste de la participación (100.700 - 20.000)	80.700
Precio de venta	126.000
Beneficio	45.300

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta	45.300	
7632	Beneficios de disponibles para la venta		45.300

Por la venta de las acciones:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería (4.000 × 10 × 180% + 5.000 × 6 × 180%)	126.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		126.000

Por los gastos de la venta:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
7632	Beneficios de disponibles para la venta (9.000 × 0,3)	2.700	
57	Tesorería		2.700

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9 y cierre de la cuenta «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta» (133):

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	11.000	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	34.300	
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta		45.300

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

ADQUISICIÓN DE INMOVILIZADO, PROVISIÓN PARA DESMANTELAMIENTO, AMORTIZACIONES Y ACTUALIZACIÓN DE LA PROVISIÓN

ENUNCIADO

La sociedad anónima «LAEMPREDDEDORA» adquiere una máquina en las siguientes condiciones y teniendo en cuenta los hechos que se detallan a continuación:

- Importe facturado por el proveedor: 200.000 euros.
- Gastos abonados por la sociedad en el transporte de la máquina hasta la nave donde será ubicada de 5.000 euros.
- Gastos de instalación abonados a una empresa: 6.000 euros.
- En el periodo de prueba efectuado por personal de la propia sociedad el coste abonado es de 2.000 euros.

- Los gastos de formación del personal de la sociedad, para aprender el manejo de la máquina, que imparte otra empresa, se elevan a 4.000 euros, abonados por bancos.

El proveedor recibe al contado 20.000 euros, por lo que concede un descuento por pronto pago de 4.000 euros y el resto se abonará de una sola vez dentro de 15 meses, aplicando un tipo de interés anual del 6 por 100.

La vida útil de la máquina se estima en cinco años a partir del inicio de su actividad normal, que es el día 1 de octubre del año 20X3. El procedimiento de amortización seguido por la sociedad es el lineal.

La sociedad estima que al final de su vida útil la máquina deberá ser desmontada y retirada por una empresa especializada, suponiendo unos costes en ese momento de 14.000 euros, cantidad que será rebajada en 2.000 euros por ser el valor residual que se estima de la máquina que será entregada a esa empresa.

TRABAJO A REALIZAR:

1. Efectúe las operaciones contables correspondientes, fijando la fecha del inicio de la actividad de la máquina el día 1 de octubre de 20X3.
2. Contabilice las operaciones que correspondan el día 31 de diciembre de 20X3.
3. Proceda a contabilizar las operaciones que correspondan el día 31 de diciembre de 20X4, fecha en la que se cancela además la deuda con el proveedor de la máquina.
4. Contabilice las operaciones correspondientes al día 1 de octubre de 20X8, fecha en la que se procede al desmontaje y retirada de la máquina y se abona la cantidad prevista a la empresa especializada.

(Si estima que alguna operación necesita cálculo financiero, deberá utilizar el tipo de efectivo del 6% anual).

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

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

1. OPERACIONES CONTABLES CORRESPONDIENTES, FIJANDO LA FECHA DEL INICIO DE LA ACTIVIDAD DE LA MÁQUINA EL DÍA 1 DE OCTUBRE DE 20X3

Por la facturación del proveedor, el pago inicial y el reconocimiento de la deuda de la parte aplazada considerando que la factura incluye un descuento por pronto pago de 4.000 euros que es menor importe del precio de adquisición de la maquinaria:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria (200.000 – 4.000)	196.000	
57	Tesorería		20.000
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		176.000

Por los gastos de transporte:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	5.000	
57	Tesorería		5.000

Por los gastos de instalación:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	6.000	
57	Tesorería		6.000

Por los gastos de prueba efectuados por el personal de la empresa que en principio se contabilizan en sus cuentas por naturaleza y posteriormente se activan:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
64	Gastos de personal	2.000	
57	Tesorería		2.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	2.000	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material		2.000

En cuanto a los gastos de formación del personal para la utilización del inmovilizado material no forman parte del coste inicial, por lo que se contabilizan en respectivas cuentas por naturaleza:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
629	Otros servicios	4.000	
57	Tesorería		4.000

Nota: También sería válido la utilización de la cuenta «Maquinaria en montaje» (233) y una vez que la maquinaria estuviese en condiciones de funcionamiento reclasificar su saldo a la cuenta «Maquinaria» (213).

El valor residual no formará parte del valor actual del coste estimado de desmantelamiento, rehabilitación y retiro; dicho valor actual se incorporará como mayor valor del inmovilizado material. El valor residual estimado del inmovilizado se tendrá en cuenta para la obtención de la base de amortización

A 31 de octubre de 20X3 el valor actual de los costes estimados de desmantelamiento es:

$$14.000 \times 1,06^{-5} = 10.461,64$$

Después de las operaciones anteriores el precio de adquisición de la maquinaria es de 219.461,64.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	10.461,64	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		10.461,64

2. OPERACIONES CONTABLES CORRESPONDIENTES A 31 DE DICIEMBRE DE 20X3

Por la amortización correspondiente a tres meses y teniendo en cuenta que existe un valor residual de 2.000:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	10.873,08	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material $\left(\frac{219.461,64 - 2.000}{5} \times \frac{3}{12} \right)$		10.873,08

Por la actualización de la provisión de desmantelamiento:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	153,51	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado [10.461,64 (1,06 ^{3/12} - 1)]		153,51

Por el devengo de los intereses y la reclasificación de la deuda por inmovilizado:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas [176.000 (1,06 ^{3/12} - 1)]	4.049,98	
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		4.049,98

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo	178.582,60	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		178.582,60

3. OPERACIONES CONTABLES CORRESPONDIENTES A 31 DE DICIEMBRE DE 20X4

Por la amortización correspondiente al ejercicio 20X4:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	43.492,33	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material $\left(\frac{219.461,64 - 2.000}{5} \right)$		43.492,33

Por la actualización de la provisión para desmantelamiento:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	636,91	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado $[(10.461,64 + 153,51) \times 0,06]$		636,91

4. OPERACIONES CORRESPONDIENTES AL DÍA 1 DE OCTUBRE DE 20X8, FECHA EN LA QUE SE PROCEDE AL DESMONTAJE Y RETIRADA DE LA MÁQUINA Y SE ABONA LA CANTIDAD PREVISTA A LA EMPRESA ESPECIALIZADA

Por la amortización del inmovilizado material:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	32.619,25	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material $\left(\frac{219.461,64 - 2.000}{5} \times \frac{9}{12} \right)$		32.619,25

Por la actualización de la provisión para desmantelamiento:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	598,65	
5293	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado a corto plazo $[13.401,35 (1,06^{9/12} - 1)]$		598,65

Por la baja del inmovilizado, aplicando la provisión de desmantelamiento y descontando el valor residual:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	217.461,64	
5293	Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado	14.000,00	
213	Maquinaria		219.461,64
57	Tesorería		12.000,00

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

COMPRA DE EXISTENCIAS, DETERMINACIÓN DEL VALOR DE LAS EXISTENCIAS FINALES Y DETERIORO.
LEASE BACK.

ENUNCIADO

La sociedad anónima «LA VOLÁTIL» realiza las operaciones que se describen a continuación:

APARTADO 1

El 1 de marzo de 20X8 adquiere mercaderías a un proveedor, con pago aplazado a los 14 meses, siendo el importe a desembolsar al vencimiento de 100.000 euros. El tipo de interés de mercado para este tipo de operaciones es del 6 por 100 anual.

Durante el ejercicio 20X8 vendió al contado mercaderías por 94.000 euros, siendo los gastos abonados de la venta de 8.000 euros.

Al cierre del ejercicio, 31 de diciembre de 20X8, el proveedor comunica que concede un descuento por volumen de pedido de 8.000 euros.

En esta fecha, 31 de diciembre de 20X8, están pendientes de vender mercaderías cuyo precio de adquisición fue de 20.000 euros. El valor de realización de las mismas es de 21.000 euros, siendo los gastos de comercialización de 2.000 euros.

El 1 de marzo de 20X9 la sociedad consigue vender las mercaderías que permanecían en el almacén al cierre del ejercicio anterior en 24.000 euros, con cobro al contado, siendo los gastos de

la venta de 2.100 euros. En vista de ello, la sociedad acuerda con el proveedor cancelar la deuda, concediendo el proveedor un descuento por pronto pago de 1.000 euros.

APARTADO 2

El 1 de enero de 20X1 la sociedad vende un edificio de su propiedad a una sociedad de *leasing* en 10.000.000 de euros. El precio de adquisición del edificio fue de 20.000.000 de euros y la amortización anual es de 1.000.000 de euros, siendo la amortización acumulada de 11.000.000 de euros. Está previsto que su vida útil finalice el 31 de diciembre de 20X9. Simultáneamente, se procede a la firma de un contrato de arrendamiento financiero sobre el edificio, por el que se pagarán 8 cuotas de 1.600.000 euros cada una, a la fecha de cierre del ejercicio actual y de los ejercicios siguientes. Además abonará por la opción de compra 102.530 euros, el día 31 de diciembre de 20X8.

TRABAJO A REALIZAR:

Realice las anotaciones contables que considere oportuno para cada apartado, en las siguientes fechas, teniendo en cuenta, además, que el tipo de interés efectivo coincide con el tipo de mercado, 6 por 100 anual.

Apartado 1

Para la realización de este apartado se deberá tener en cuenta que no tenía existencias iniciales y no efectuó más compras en los dos años que recoge este apartado. La solución deberá recoger todos los movimientos contables que efectúe la sociedad, incluidos los movimientos de existencias del cierre del ejercicio y también el 1 de marzo de 20X9.

1. El 1 de marzo de 20X8.
2. 20X8, venta de mercaderías.
3. El 31 de diciembre de 20X8.
4. El 1 de marzo de 20X9.

Apartado 2

1. El 1 de enero de 20X1.
2. El 31 de diciembre de 20X1.
3. El 31 de diciembre de 20X8.

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

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

APARTADO 1

1 de marzo de 20X8

Por la compra de mercaderías: la norma de registro y valoración (NRV) 9.^a del PGC, en su apartado 9.3.1 («Débitos y partidas a pagar») indica que no se pueden incluir los intereses en el valor inicial del pasivo financiero cuando el vencimiento de la operación es superior a un año, por lo que el saldo inicial de la cuenta debe ser el importe a pagar al vencimiento de la operación actualizado al tipo de interés para este tipo de operaciones, dato que es facilitado por el enunciado del ejercicio.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	93.427,88	
420	Proveedores a largo plazo ($100.000 \times 1,96^{14/12}$)		93.427,88

Con respecto a la cuenta que recoge la deuda a largo plazo, el PGC, en su quinta parte, señala, en la introducción a las cuentas del grupo:

«Instrumentos financieros y cuentas que tengan su origen en el tráfico de la empresa, así como las cuentas con las Administraciones Públicas, incluso las que correspondan a saldos con vencimiento superior a un año. Para estas últimas y a efectos de su clasificación, se podrán utilizar los subgrupos 42 y 45 o proceder a dicha reclasificación en las propias cuentas».

1 de mayo de 20X8

Por el devengo de intereses y reclasificación a corto plazo de la cuenta de proveedores:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	911,74	
420	Proveedores a largo plazo [$93.427,88 (1,06^{2/12} - 1)$]		911,74

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
420	Proveedores a largo plazo	94.339,62	
400	Proveedores		94.339,62

Por las ventas de mercaderías durante el año 20X8 y los gastos derivados de la venta:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	94.000,00	
700	Ventas de mercaderías		94.000,00

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
62	Servicios exteriores	8.000,00	
57	Tesorería		8.000,00

31 de diciembre de 20X8

Por los intereses devengados por la deuda con los proveedores desde el 1 de mayo:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas [(93.427,88 + 911,74) (1,06 ^{8/12} - 1)]	3.736,82	
400	Proveedores		3.736,82

Por el *rappel* obtenido de los proveedores debidamente actualizado:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores (8.000/1,06 ^{4/12})	7.846,12	
609	<i>Rappels</i> por compras		7.846,12

En este momento el saldo de proveedores es 90.230,32.

Por la regularización de las existencias finales y la contabilización de su deterioro:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	20.000	
610	Variación de existencias de mercaderías		20.000

Precio de adquisición.....	20.000
Valor neto de realización (21.000 – 2.000)	19.000
Deterioro	1.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	1.000	
390	Deterioro de valor de las mercaderías		1.000

1 de marzo de 20X9

Por la venta de las existencias adquiridas en el año 20X8:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	24.000	
700	Ventas de mercaderías		24.000

Por los gastos de la venta:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
62	Servicios exteriores	2.100	
57	Tesorería		2.100

Por la cancelación de la deuda con los proveedores.

Los intereses devengados hasta el 1 de marzo de 20X9 son:

$$90.230,32 (1,06^{2/12} - 1) = 880,54$$

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	880,54	
400	Proveedores		880,54

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores (90.230,32 + 880,54)	91.110,86	
572	Bancos c/c (572) (100.000 - 8.000 - 1.000)		91.000,00
760	Otros ingresos financieros		110,86

31 de diciembre de 20X9

Por la regularización de las existencias:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	20.000	
300	Mercaderías		20.000

Por la eliminación del deterioro:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
390	Deterioro de valor de las mercaderías	1.000	
793	Reversión del deterioro de existencias		1.000

APARTADO 2

Se trata de una operación de venta de un edificio conectada a un contrato posterior de arrendamiento. Del análisis de dicho contrato se deduce que se trata de un arrendamiento financiero, por lo que el tratamiento contable de la operación, atendiendo al sustrato económico de la misma debe ser como una forma de financiación, sin dar de baja al activo no corriente –continuando su amortización tal cual– y reconociendo la deuda por arrendamiento aplicando la NRV 9.^a, apartado 3.1 «Débitos y partidas a pagar» valorándose a coste amortizado.

El cuadro de la operación es el siguiente:

Periodo	Capital vivo inicio periodo	Intereses	Amortización	Pago	Coste amortizado
1	10.000.000	600.000	1.000.000	1.600.000	9.000.000
2	9.000.000	540.000	1.060.000	1.600.000	7.939.999
3	7.939.999	476.400	1.123.600	1.600.000	6.816.399
4	6.816.399	408.984	1.191.016	1.600.000	5.625.383
5	5.625.383	337.523	1.262.477	1.600.000	4.362.906
6	4.362.906	261.774	1.338.226	1.600.000	3.024.680
7	3.024.680	181.481	1.418.519	1.600.000	1.606.160
8	1.606.160	96.370	1.606.160	1.702.530	0

1 de enero de 20X1

Por la venta del edificio:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	10.000.000	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		1.000.000
			.../...

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo		9.000.000

31 de diciembre de 20X1

Por la amortización del edificio:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	1.000.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		1.000.000

Por el pago de la primera cuota del préstamo y la reclasificación a corto plazo de la segunda:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	1.000.000	
662	Intereses de deudas	600.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.600.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	1.060.000	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		1.060.000

31 de diciembre de 20X8

Por la amortización del edificio y el pago de la cuota de arrendamiento:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	1.000.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		1.000.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	1.606.160	
662	Intereses de deudas	96.370	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.702.530

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

LIQUIDACIÓN Y CONTABILIZACIÓN DEL GASTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

ENUNCIADO

La sociedad anónima «SHUSA» se constituye en el año 20X1. La sociedad presenta la siguiente información relativa a los ejercicios 20X1 y 20X2:

INFORMACIÓN RELATIVA AL EJERCICIO 20X1:

«SHUSA» obtiene un resultado contable antes de impuestos de 40.000 euros. La única diferencia entre el resultado contable antes de impuestos y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades es la derivada de un contrato de servicios que presta a otra sociedad.

Según el contrato de prestación de servicios, «SHUSA» prestará un servicio de consultoría en los años 20X1 a 20X3 y como retribución obtendrá 100.000 euros en un único pago al final del contrato (año 20X3). «SHUSA» reconoce ingresos según el método del grado de avance, sin tener en cuenta el efecto financiero. El grado de avance lo determina en función de los costes incurridos sobre los costes totales estimados. En el ejercicio 20X1 la sociedad ha incurrido en gastos por 42.000 euros, estimando que los costes totales del contrato serán de 70.000 euros (es decir, estima que le quedan pendientes gastos por 28.000 euros).

Fiscalmente, el ingreso del contrato de servicios se imputará cuando se cobre.

No existen deducciones ni retenciones y pagos a cuenta.

INFORMACIÓN RELATIVA AL EJERCICIO 20X2:

La sociedad obtiene un resultado de 45.000 euros. Las únicas diferencias entre el resultado contable antes de impuestos y la base imponible son las que se puedan derivar de los siguientes hechos:

- La sociedad ha continuado prestando el servicio del contrato que empezó en el ejercicio 20X1. Los gastos incurridos por el contrato en el ejercicio 20X2 son de 18.000 euros. Estima que el coste total del contrato será de 80.000 euros (es decir, estima que le quedan pendientes gastos por 20.000 euros).
- La sociedad ha dotado una provisión por importe de 100.000 euros, que fiscalmente será deducible cuando se pague.

Deducciones de cuota, 3.000 euros; retenciones y pagos a cuenta, 5.000 euros.

INFORMACIÓN RELATIVA AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:

El tipo de gravamen de la sociedad es del 30 por 100. En el caso de que existan bases imponibles negativas, «SHUSA» las aplica en el primer ejercicio que sea posible.

La sociedad solo reconoce activos por impuestos diferidos por el importe acumulado de los pasivos por impuestos diferidos.

TRABAJO A REALIZAR:

1. Indique el importe a reconocer como ingresos por el contrato de servicios en los ejercicios 20X1 y 20X2.
2. Calcule la cuota a pagar o a devolver del ejercicio 20X1 y contabilice el Impuesto sobre Sociedades.
3. Calcule la cuota a pagar o a devolver del ejercicio 20X2 y contabilice el Impuesto sobre Sociedades.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

1. IMPORTE A RECONOCER COMO INGRESOS POR EL CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN LOS EJERCICIOS 20X1 Y 20X2

La NRV 19.^a del PGC establece que los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio.

El importe del porcentaje se calcula de la siguiente forma:

$$\text{Costes incurridos}/(\text{costes incurridos} + \text{costes previstos})$$

Los ingresos que se han reconocido en función del grado de avance son respectivamente para los años 20X1 y 20X2:

20X1

$$\text{Grado de avance: } (42.000/70.000) \times 100 = 60\%$$

$$\text{Ingresos} = \text{Importe del contrato} \times \text{grado de avance} = 100.000 \times 60\% = 60.000$$

20X2

Grado de avance: $[(42.000 + 18.000)/80.000]/100 = 75\%$

Ingresos acumulados: $100.000 \times 75\% = 75.000$

Ingresos a contabilizar en el ejercicio: $100.000 \times (75\% - 60\%) = 15.000$

2. CÁLCULO DE LA CUOTA A PAGAR O DEVOLVER DEL EJERCICIO 20X1 Y CONTABILIDAD DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El enunciado del ejercicio indica que desde el punto de vista fiscal el ingreso del contrato se imputa cuando se producen los cobros por lo que no coinciden los criterios contable y fiscal dando lugar a los siguientes ajustes en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Años	Ingreso contable	Ingreso fiscal	Ajuste base imponible
20X1	60.000	0	-60.000
20X2	15.000	0	-15.000
20X3	25.000	100.000	+75.000

Estos ajustes en la base imponible del impuesto, a efectos de la contabilización del gasto del Impuesto sobre Sociedades, dan lugar a una diferencia temporaria imponible con origen en el ejercicio 20X1 y 20X2 y reversión en el ejercicio 20X3.

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades año 20X1

Beneficio antes de impuestos	40.000
+/- Ajustes	
Ajuste prestación de servicios	-60.000
Base imponible	-20.000
Tipo de gravamen	30%
Cuota íntegra	-
Deducciones y bonificaciones	-
Cuota líquida	0
Retenciones y pagos a cuenta	0
Cuota diferencial	0

Los asientos contables de la liquidación del impuesto deben reflejar los pasivos por diferencias temporarias imponibles, en todo caso, y bajo la hipótesis de que en los ejercicios siguientes se obtendrán beneficios, el crédito fiscal derivado de la base imponible negativa.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	18.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles prestación de servicios (60.000 × 30%)		18.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (20.000 × 30%)	6.000	
6301	Impuesto diferido		6.000

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

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	12.000	
6301	Impuesto diferido		12.000

3. CÁLCULO DE LA CUOTA A PAGAR O DEVOLVER DEL EJERCICIO 20X2 Y CONTABILIDAD DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades año 20X2

Beneficio antes de impuestos	45.000
+/- Ajustes	
Ajuste prestación de servicios (1)	-15.000
Provisión no deducible (2)	100.000
Base imponible previa	130.000
Compensación bases imponibles negativas	-20.000
Base imponible	110.000
Tipo de gravamen	30%
Cuota íntegra	33.000
Deducciones y bonificaciones	-3.000
Cuota líquida	30.000
	.../...

.../...	
Retenciones y pagos a cuenta	-5.000
Cuota diferencial	25.000

- (1) Este ajuste proviene de las consideraciones y cálculos realizados en el año anterior.
- (2) Con respecto a la provisión en el año actual existe un gasto que no es deducible –será deducible cuando se pague– por lo que existe un ajuste positivo en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades que en el ámbito contable da lugar a una diferencia temporaria deducible.

Asientos contables por la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del año 20X2

Por la cuota líquida:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	30.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		5.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades		25.000

Por la diferencia temporaria de la prestación de servicios:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	4.500	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles prestación de servicios (15.000 × 30%)		4.500

Por la reversión del crédito surgido por la base imponible en el año anterior:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	6.000	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio		6.000

Dado que el enunciado señala que solo se reconocen activos fiscales por el importe acumulado de pasivos fiscales, el cual asciende a $18.000 + 4.500 = 22.500$, este será el importe límite.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporarias deducibles provisión no deducible	22.500	
6301	Impuesto diferido (75.000 × 30%)		22.500

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

PRÉSTAMO CON ANUALIDADES CONSTANTES Y PRÉSTAMO SIMPLE

ENUNCIADO

La sociedad anónima «FORWARD» contrata con una entidad bancaria una operación de préstamo por el sistema francés, en las siguientes condiciones:

- La cuantía del préstamo es de 400.000 euros, amortizable en cuatro años, al 5 por 100 de interés anual.
- La sociedad dedicará el 10 por 100 de los beneficios anuales a la amortización del préstamo.
- En los años que no pueda cubrir la anualidad del préstamo el banco le facilitará por la diferencia un préstamo simple a un año al 8 por 100 de interés.
- Si al vencimiento del préstamo la cantidad disponible para el pago fuese insuficiente, será completado por un quinto pago mediante préstamo del banco que será devuelto a los seis meses.
- La sociedad únicamente cancela las deudas con el banco a través del porcentaje del beneficio, salvo el quinto pago que lo abonará íntegramente.

TRABAJO A REALIZAR:

La fecha de referencia de la concesión del préstamo es el 1 de julio de 20X4. Cada año en la misma fecha se cancela el préstamo con el porcentaje de beneficios asignado y, en su caso, se solicita el préstamo que concede el banco para completar la cuantía necesaria. El quinto pago, siempre que sea necesario, se hará efectivo el 31 de diciembre de 20X8.

Considerando que los beneficios anuales de cada uno de los cuatro años de duración del préstamo han sido 650.000 euros, 550.000 euros, 1.280.000 euros y 1.320.000 euros, determine lo siguiente:

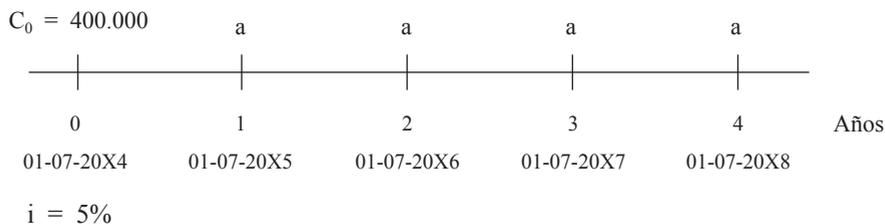
1. Término amortizativo del préstamo francés.
2. Cuantías reales amortizadas y préstamos simples solicitados, en caso de que sea necesario.
3. Momento y cuantía correspondiente a la cancelación del préstamo.

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

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 5

1. TÉRMINO AMORTIZATIVO DEL PRÉSTAMO FRANCÉS

La operación de préstamo contratada se representa gráficamente de la siguiente forma:



El cálculo de la anualidad se obtiene de igualar en el origen el importe del préstamo con el valor actual de los pagos futuros:

$$400.000 = a \times a_{\overline{4}|0,05}$$

Resultando:

$$a = 112.804,73 \text{ euros}$$

2. CUANTÍAS AMORTIZADAS Y PRÉSTAMOS SIMPLES SOLICITADOS

De acuerdo con las condiciones en las que la sociedad tiene previsto amortizar la deuda, a partir de los beneficios obtenidos cada año se podrá determinar el importe destinado al pago de intereses y devolución de la deuda. De esta forma se podrá saber si se cubre la anualidad o si, por el contrario, será necesario solicitar un préstamo nuevo por la cantidad no atendida.

El importe de los beneficios y de las cantidades disponibles para atender al servicio de la deuda cada año se muestran en la siguiente tabla:

Fechas	01-07-20X4	01-07-20X5	01-07-20X6	01-07-20X7	01-07-20X8
Beneficios	-	650.000	550.000	1.280.000	1.320.000
Pagos a realizar (10% del beneficio)		65.000	55.000	128.000	132.000

En la siguiente tabla se muestra el desarrollo de la operación, en la que en cada año se indica el pago a realizar por la devolución del préstamo francés (fila B); las cuantías destinadas en cada momento para el pago de las deudas pendientes (fila D); la cantidad pendiente de pagar al final de cada año (fila E), que será el importe del préstamo simple que el banco concede de forma automática por espacio de un año al 8 por 100 de interés anual.

El importe del préstamo simple concedido al final de un año se deberá pagar al año siguiente incrementado en los intereses generados al 8 por 100 sobre el importe concedido (fila A). De esta forma, se podrá conocer la cantidad total adeudada en cada momento (por préstamo francés y el préstamo simple capitalizado), que se muestra en la fila C.

	Fechas	01-07-20X4	01-07-20X5	01-07-20X6	01-07-20X7	01-07-20X8
A	Deuda por préstamo simple (con intereses acumulados)	–	–	51.629,11 (47.804,73 × 1,08)	118.188,55 (109.433,84 × 1,08)	111.232,74 (102.993,28 × 1,08)
B	Anualidad del préstamo		112.804,73	112.804,73	112.804,73	112.804,73
C	Deuda total (A + B)		112.804,73	164.433,84	230.993,28	224.037,47
D	Pagos realizados (10% del beneficio)		65.000	55.000	128.000	132.000
E	PRÉSTAMO SIMPLE (C – D)		47.804,73	109.433,84	102.993,28	92.037,47

Si se quiere hacer el estudio con más detalle será necesario conocer el cuadro de amortización del préstamo francés, donde se indica la composición de cada pago:

Año	Fecha	Cuota	Intereses	Amortización	Capital
0	01-07-20X4				400.000,00
1	01-07-20X5	112.804,73	20.000,00	92.804,73	307.195,27
2	01-07-20X6	112.804,73	15.359,76	97.444,97	209.750,30
3	01-07-20X7	112.804,73	10.487,51	102.317,22	107.433,08
4	01-07-20X8	112.804,73	5.371,65	107.433,08	0,00

Una vez que se conocen los desembolsos que la sociedad va a realizar en cada momento (columna 1), se podrá determinar su destino. Así, lo primero que se atenderá serán los intereses de la deuda (columna 2) y el resto se destinará a amortizar (amortización real, columna 3).

		1	2	3	4	5	6
Año	Fecha	Pagos realizados	Intereses	Amortización real	Amortización no cubierta	Préstamo simple	Préstamo simple capitalizado
0	01-07-20X4						
1	01-07-20X5	65.000,00	20.000,00	45.000,00	47.804,73	47.804,73	51.629,11
2	01-07-20X6	55.000,00	15.359,76	39.640,24	57.804,73	109.433,84	118.188,55
3	01-07-20X7	128.000,00	10.487,51	102.317,22	-15.195,27	102.993,28	111.232,74
4	01-07-20X8	132.000,00	5.371,65	107.433,08	-19.195,27	92.037,47	

Se observa que en los dos primeros años la cantidad realmente amortizada es inferior a la que estaba prevista en el cuadro inicial. Estas cantidades (amortización no cubierta) darán lugar a los préstamos simples (columna 5), que se devolverán al año siguiente junto con el interés acumulado del 8 por 100 anual (préstamo simple capitalizado, columna 6).

En los dos últimos años los pagos realizados son más que suficientes para atender al pago de intereses y devolución del principal de la deuda original (columna 4, con signo negativo), quedando un remanente que se destinará a amortizar la deuda acumulada por los préstamos simples. Esto explica que la cuantía de los préstamos simples en los dos últimos años (columna 5) vaya disminuyendo.

3. MOMENTO Y CUANTÍA POR LA CANCELACIÓN DEL PRÉSTAMO

Como se observa en la tabla anterior, la sociedad no puede atender el pago del préstamo con las cantidades que tiene previsto destinar. Por tanto, se ve en la necesidad de solicitar préstamos simples para cubrir la diferencia. Al concluir el préstamo original, el importe de las deudas pendientes asciende a 92.037,47 euros que, según se establece en el supuesto, deberá ser abonado íntegramente con un pago transcurridos seis meses (31 de diciembre de 20X8).

El importe de este último pago será el resultado de capitalizar la deuda transcurridos cuatro años al 8 por 100 de interés por espacio de seis meses:

$$\text{Pago final en 31 de diciembre de 20X8} = 92.037,47 \times (1 + 0,08 \times 1/2) = 95.718,97 \text{ euros}$$