

## SUPUESTO Nº 1 SALAMANCA

La sociedad anónima SALAMANCA”, presenta, entre otros, los siguientes saldos en su balance de situación a 31 de diciembre de 20X3:

	<b>ACTIVO</b>	<b>PASIVO Y NETO</b>	
20.000	Investigación y Desarrollo	Capital Social	1.500.000
85.000	Fondo de Comercio	(Desembolsos pendientes sobre acciones)	(130.000)
240.000	Propiedad Industrial	Reserva Legal	180.000
1.000.000	Inmovilizado material	Reservas voluntarias	14.000
80.000	Existencias	Resultado ejercicio 20X3	26.000
	(...)	(...)	
<b>3.200.000</b>	<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>3.200.000</b>

El capital social está formado por 500.000 acciones de 3 euros de valor nominal. Los desembolsos pendientes hacen referencia a 100.000 acciones.

En la ampliación correspondiente se acordó que parte del desembolso pendiente se realizaría el 1 de Julio de 20X4 mediante una aportación no dineraria consistente en una marca registrada para su explotación comercial por SALAMANCA. La aportación se efectuaría por parte del accionista ZAMORA, titular de 250.000 acciones de SALAMANCA. En el momento de la suscripción la marca tenía un valor razonable de 65.000 euros.

Operaciones realizadas en el año 20X4

1. Con fecha 15 de febrero se reúne la Junta General de Accionistas que adopta, entre otros, los siguientes acuerdos:
  - Repartir el máximo beneficio posible utilizando para ello tanto el resultado del ejercicio 20X3 como las reservas disponibles.
  - Reclamar el desembolso pendiente monetario que deberá hacerse efectivo antes del 15 de marzo.
2. Con fecha 25 de febrero se procede al reparto del dividendo, por banco, siendo el tipo de retención aplicable del 19 %.
3. Se estima que el Fondo de Comercio, a 1 de marzo de 20X4, se ha deteriorado en 20.000 euros.
4. Una vez cumplido el plazo del desembolso efectivo, todos los accionistas han atendido el mismo excepto un titular de 5.000 acciones que es considerado en mora.

5. SALAMANCA procede a reclamar dicho dividendo pasivo. Los gastos asociados a esta reclamación ascienden a 300 euros que son abonados por bancos.
6. Ante la imposibilidad de cobrar dicho dividendo se emiten los correspondientes duplicados. SALAMANCA enajena las acciones en el mercado, por valor de 13.500 euros y procede a liquidar con el moroso. Los gastos asociados a la venta ascienden a 600 euros. Estas operaciones son realizadas por banco.
7. Con fecha 1 de mayo la sociedad procede al alquiler de un almacén por el que pagará 10.000 euros anuales. Abona el primer año y una anualidad en concepto de fianza. El contrato tiene una duración de 3 años.
8. El 1 de julio tiene lugar la firma de la escritura de cesión de la marca como aportación no dineraria por parte de ZAMORA. En ese momento la marca tiene un valor de mercado de 62.000 euros. El valor en libros para ZAMORA es de 60.000 euros.
9. Al finalizar el año 20X4 el valor del Fondo de Comercio se estima en 50.000 euros. La marca aportada por ZAMORA tiene un valor de mercado de 55.000 euros.

TRABAJO A REALIZAR:

Realice las anotaciones contables que procedan de la información suministrada, de las Sociedades SALAMANCA y ZAMORA siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores, del ejercicio 20X4.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

No es necesario que utilice las cuentas de los grupos ocho y nueve del Plan General de Contabilidad. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.

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.

En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

### Información del enunciado

ZAMORA empresa grupo, multigrupo o asociada tiene (250.000 acciones) el 50% de las 500.000 acciones de SALAMANCA

SDNE 130.000 corresponden a 100.000 acciones

De los 130.000 euros de SDNE, 65.000 son aportaciones no dinerarias que realizara la empresa ZAMORA (vinculada)

400.000 acciones totalmente desembolsada X 3 euros = 1.200.000

$130.000/100.000 = 1,3$  euros de socios desembolsos no exigidos corresponden a 100.000 acciones que no están totalmente desembolsadas

El accionista ZAMORA tiene en la ampliación de capital 50.000 acciones de las 100.000 con SDNE

La mitad del importe de SDNE corresponde a las acciones de ZAMORA

$65.000 / 1,3 = 50.000$  acciones

El importe de su aportación pendiente se realizará con la aportación de una MARCA que en el momento de la suscripción tiene un valor de 65.000 euros

Los 65.000 euros restantes de SDNE corresponden a 50.000 acciones de otros accionistas.

Asientos correspondientes a la sociedad SALAMANCA

Test de PN

Capital Social	1.500.000
(Desembolsos pendientes sobre acciones)	(130.000)
Reserva Legal	180.000
Reservas voluntarias	14.000
Resultado ejercicio 20X3	26.000

<b>Total PN BALANCE</b>	<b>1.590.000</b>
(Desembolsos pendientes sobre acciones)	130.000
<b>PN a efectos de distribución del ejercicio</b>	<b>1.720.000</b>

Desde el punto de vista del test de balance se pueden distribuir **220.000 euros**

Beneficio distribuible art 3.5 RICAC 2019

Resultado ejercicio, balance aprobado	26.000
(A) Ajustes positivo	14.000
(B) Ajustes negativos	
- Dotación a la reserva legal	
26.000 10%	(2.600)
-- Dotación a la reserva voluntaria para cubrir I+D no amortizado	
El enunciado no nos da información para conocer la amortización por lo que interpretare que nos dan su valor NETO	(20.000)
<b>Beneficio Distribuible</b>	<b>17.400</b>

Por el acuerdo de reparto del dividendo

26.000	Resultados del ejercicio (129)	
	a Reserva Legal (112)	2.600
	Reserva voluntaria (113)	6.000
	a Dividendo a pagar (526)	<b>17.400</b>

Por la solicitud del desembolso pendiente monetario

65.000	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones ordinarias (5580)	a	
		Socios por desembolsos no exigidos, capital social (1030)	65.000

Según el enunciado ZAMORA realizara su aportación no dineraria 1 de Julio de 20X4

Por el pago del dividendo del 25 de febrero

17.400	Dividendo a pagar (526)		
		a Bancos (572)	14.094
		Haciendo publica retenciones practicadas (473)	3.306

Por la amortización del fondo de comercio

20.000	Perdida	procedente	del	
				inmovilizado intangible (670)
			Fondo de comercio (204)	20.000

Desembolso del dividendo pasivo y por el accionista en mora

6.500	Accionistas Morosos (5580x)		
	(5.000 tit.* 1,3		
58.500	Bancos (572) (45.000 tit.* 1,3		
		Socios por desembolsos exigidos (5580)	65.000

Gastos por reclamar impago

300	Accionistas Morosos (5580x)		
		a Bancos (572)	300

Por la emisión de duplicados de 5.000 acciones que entraron en mora

Gastos por duplicados

600	Accionistas Morosos (5580x)		
		a Bancos (572)	600

Emisión duplicados acciones morosas, por el precio de emisión de los títulos.

15.000	Duplicados de acciones (x)		
	(5.000 tit. X 3)		
		a Acciones anuladas (x)	15.000

Venta de los títulos , recogiendo el beneficio o pérdida de la operación en la cuenta del moroso, disminuyendo por tanto su deuda (en caso de beneficio), o aumentándola (en caso de pérdida).

13.500	Bancos (572)		
1.500	Accionistas Morosos (5580x)		
		a	Duplicado de acciones (x) 15.000

Liquidación del Moroso:

5.000 acciones x 1,7	8.500
+ / - (Aumentos ó Disminuciones de la cantidad a reintegrar al moroso):	
- Gastos vía ordinaria	(300)
- Gastos venta emisión duplicados	(600)
- Perdida operación venta	-1.500
CANTIDAD A PAGAR ACCIONISTA	6.100

Por los gastos de la venta de las acciones

600	Accionistas Morosos (5580x)		
		a	Bancos (572) 600

Registro liquidación:

15.000	Acciones Anuladas (X)		
			Accionistas Morosos (558X) 8.900
			Bancos (57) 6.100

Por el alquiler del almacén

6.666,66	Arrendamientos y cánones	(621)	
3.333,33	Gastos anticipados(480)		
		a	Banco (572) 10.000

$10.000/12 = 8,33,33 \times 8 = 6.666,66$  parte del gasto correspondiente al año en curso

Se entrega una fianza de 10.000 que tendría que actualizarse, pero el enunciado no nos facilita ningún tipo de interés para poder tener en cuenta el efecto financiero

10.000 Fianzas constituidas (260)

a Bancos, c/c (572) 10.000

Por la solicitud y recepción de la aportación no dineraria pendiente

65.000 Socios por desembolsos exigidos sobre  
acciones o participaciones ordinarias  
(5580)

a

Socios por aportaciones no dinerarias  
pendientes, capital social (10XX) 65.000

65.000 (203X) Marca

a

Socios por desembolsos exigidos  
sobre acciones o participaciones  
ordinarias (5580) 65.000

De acuerdo con el art 15.1 RTICAC 2019 se reciben las aportaciones no **dinerarias por su valor razonable en el momento de la suscripción**

Debemos tener en cuenta lo establecido por la norma 21 que regula las operación entre partes vinculadas y que al no ser negocio lo aportado establece que se aplicara la norma general

En el momento de recibir la marca la misma tiene un valor contable de 62.000 y la registraremos por su valor en el momento de la suscripción que era 65.000.

La RICAC Deterioro de valor de los activos 18-09-2013 establece:

2. Al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios, tanto internos como externos, de que algún activo pueda estar deteriorado, en cuyo caso, deberá estimar su importe recuperable efectuando las correcciones valorativas que procedan.

La comprobación anual a la que se refiere el párrafo anterior, podrá realizarse en cualquier momento del ejercicio, siempre que se realice en la misma fecha de cada ejercicio, sin perjuicio de que la comprobación de valor de activos diferentes pueda llevarse a cabo en fechas distintas. **Si se produjeran cambios en las circunstancias entre la fecha del último análisis de deterioro y la fecha de cierre contable, que pueden dar lugar a indicios de deterioro, será necesario efectuar más de un análisis de deterioro al año.**

En este supuesto y por la información que nos facilitan existen circunstancias que hacen necesario realizar un análisis del deterioro antes de que finalice el año

3.000	Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible (690)	a	
			Deterioro de valor de inmovilizado intangible (290)
			3.000

Por la amortización de la marca que se le presume una vida útil de 10 años

$$62.000/10=6.200 \times 6/12 =3.100$$

3.100	(680) Amortización inmovilizado intangible Marca	a	
			Amortización acumulada inmovilizado intangible Marca (280)
			3.100

Por la amortización del fondo de comercio (no conocemos la AA acumulada que tenía previamente, considerare que no se había amortizado)

$$85.000-20.000= 65.000/10 \times 10/12 = 5416,66$$

5416,66	(680) Amortización inmovilizado intangible Fondo Comercio	a	
			Amortización acumulada inmovilizado intangible Fondo Comercio (280)
			5416,66



			Ingresos de participaciones en instrumentos del patrimonio (760)	8.700
Por el cobro del dividendo				
7.047	Bancos (572)	a		
1.653	Hacienda publica retenciones y pagos a cuenta (473)			
			Dividendo a cobrar (545)	8.700
Por la aportación no dineraria				
65.000	Participaciones en empresas del grupo, multigrupo o asociadas (240)	a		
			Marca (203X)	60.000
			Beneficios procedentes del inmovilizado intangible (770)	5.000

Se trata de una aportación a una empresa vinculada

Al intercambiar activos no monetarios se aplica la norma de permutas del inmovilizado, tenemos dos consultas al respecto de este tipo de operaciones: consulta 6 del BOICAC 74 señala que si se tiene la mayoría de las participaciones se debe tratar este tipo de operaciones como **permuta no comercial o permuta comercial según el caso.** El mismo criterio se establece en la consulta 9 del BOICAC 84

Según si la permuta se trate como comercial o no comercial tendremos un resultado diferente pues registraríamos un beneficio o no.

En este caso la empresa ZAMORA con esta participación no obtiene el control de la empresa SALAMANCAS, anteriormente ya tenía el 50% de las acciones y mantiene el porcentaje de % por lo tanto podemos considerar que ya tenía el control

Desde el punto de vista de la sociedad del grupo que realiza las aportaciones, hay que atender a lo indicado en **la consulta número 9 del BOICAC número 84/diciembre 2010**, que versa sobre el tratamiento contable de una aportación no dineraria en una ampliación de capital, desde la perspectiva de la sociedad aportante.

El ICAC indica que, al ser la aportación no dineraria que no se considera un negocio (en caso consultado era un terreno, se entiende que el bien aportado no constituye un negocio y que la aportación se realiza a una empresa del grupo, tal y como éstas quedan definidas en la norma de elaboración de las cuentas anuales 13ª. “Empresas del grupo, multigrupo y asociadas”. Por este motivo, **deberá aplicarse el apartado 1 de la NRV 21ª. “Operaciones entre empresas del grupo”**, que establece lo siguiente: “Las operaciones **entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales**. En consecuencia, con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, **los elementos objeto de la transacción 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. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas.”

Recordar, que la regla general se regula en el apartado 1.4. “Aportaciones de capital no dinerarias” de la norma de registro y valoración (NRV) 2ª. “Inmovilizado Material” (PGC), , que a su vez remite a lo dispuesto en la NRV 9ª. “Instrumentos financieros”. En aplicación de la citada NRV 9ª, en particular, la sociedad aportante incluiría las participaciones en la categoría de inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, valorándolas, **en principio, por el valor razonable de la contraprestación entregada**.

El ICAC recuerda, que debería traerse a colación la doctrina incluida en la consulta 6 publicada en su Boletín nº 74, en cuya virtud, **el criterio a seguir en estos casos debe ser análogo al que se da a las permutas de inmovilizado**, lo que implica que **cuando tenga carácter de permuta no comercial, situación que aplicando por analogía el criterio recogido en la citada consulta puede ser frecuente cuando la aportación se realice a una empresa del grupo, la inversión se reflejará en la sociedad X al valor contable de la contraprestación entregada, sin que se produzca un resultado contable**

**En definitiva, se aplica el criterio general descrito en la NRV 2ª, en concreto el punto 1.3, permutas de inmovilizado, de tal modo que ésta puede ser catalogada de permuta comercial o no comercial.** En las primeras se reconocerá el valor razonable del terreno entregado aflorando las posibles plusvalías existentes, mientras que, en las permutas no comerciales, el bien recibido se valorará al valor neto contable del bien cedido, con el límite del valor de mercado (esto es, no se reconocerá la posible plusvalía existente).

El ICAC entiende, este último criterio puede ser frecuente cuando la aportación se realice a una empresa del grupo, ya que el terreno queda dentro de la esfera de control del grupo por lo que es de esperar que los flujos de tesorería estimados futuros no sufran una variación sustancial.

Por lo tanto, en este supuesto a la hora de valorar la entrega podría resolverse aplicando la norma de permuta comercial o no comercial según si consideramos que hay alteración en los flujos.

En este caso, la sociedad a la que se aporta el activo no está totalmente participada por la aportante (solo en un 50%) por lo tanto los flujos derivados de este activo ya no le pertenecerán en exclusiva y en cambio mantendrá su participación al acudir a la ampliación de capital pudiendo participar de esta forma en los flujos de efectivo que genere esta segunda sociedad.

En conclusión, consideraría que al no existir una participación total en la segunda se dará un cambio en los flujos de efectivo y riesgos debiendo valorar por lo tanto la operación como una permuta comercial.

## SUPUESTO Nº 2 TRANSPORTES REUNIDOS

TRANSPORTES REUNIDOS S.A, es una empresa emergente en el sector del transporte, constituida en el ejercicio 2X20 con proyección internacional y en constante expansión. En este contexto, y ante las necesidades de tener una nueva sede logística, fue aprobado por el Consejo de Administración la adquisición de unos terrenos en un polígono industrial para construir una nueva nave, que complemente la existente hasta este momento.

Para ello con fecha 15 de enero de 2X24, adquiere una parcela de 6.000 metros cuadrados, por un importe de 1.200.000 euros. A 31 de enero de 2X24, procede al cercado del mismo mediante una serie de vallas, por importe de 100.000 euros y procede a su acondicionamiento, abonando por este concepto 200.000 euros. Todos estos costes se abonan por banco.

Una vez adquirido el terreno, inicia los contactos con diversos contratistas solicitándoles un proyecto para la construcción de una nueva nave en la parcela adquirida. Finalmente es seleccionada una empresa cuyo presupuesto es de 2.000.000 de euros, y un plazo de ejecución de 15 meses desde la firma del contrato. Esta firma se produce el 15 de febrero de 2X24. En este contrato se prevé la emisión de dos certificaciones en función del grado de ejecución de la obra, una a final del ejercicio 2X24 y otra cuando se produzca la entrega de la nave una vez finalizados los trabajos.

Para acometer esta inversión el 1 de marzo de 2X24 solicita un préstamo por importe de 900.000 euros. a devolver en el plazo de tres años y con un tipo de interés del 5 %. Los gastos de formalización del préstamo han sido de 4.500 euros. El préstamo es concedido en esa misma fecha e ingresado por banco.

El 1 de julio de 2X24, deciden adquirir diversos vehículos, mediante un contrato de arrendamiento. Las condiciones del contrato son las siguientes:

- Valor razonable de los vehículos: 700.000 euros
- Vida útil: 10 años
- Duración del contrato: 5 años
- Tipo de interés para operaciones similares: 4,5 %
- Cuotas prepagables anuales: 75.000 euros
- Gastos de formalización del contrato: 10.000 euros
- Valor residual al finalizar el contrato: 150.000 euros

Todos los pagos han sido realizados por banco.

El 1 de enero de 2X22 se adquirieron unas instalaciones técnicas por importe de 720.000 euros. que tendrán una vida útil de 12 años. En el ejercicio 2X22 se estimó que al finalizar dicho período existirían unos gastos de desmantelamiento de 50.000 euros. La tasa de descuento se estimó en el 4 %. A 31 de diciembre de 2X24, se considera que los gastos de desmantelamiento serán 55.000 euros.

A 31 de diciembre 2X24, una vez efectuadas las correspondientes evaluaciones, se ha considerado que unas instalaciones técnicas adquiridas el 1 de marzo de 2X22 por importe de 450.000 euros, que fueron subvencionadas con una ayuda pública de 135.000 euros, tienen un valor razonable de 250.000 euros. Cuando se adquirieron se consideró que tendrían una vida útil de 8 años.

Finalmente, a 31 de diciembre nos pasan la primera certificación por importe de 900.000 euros, que es financiada con el préstamo obtenido y que es abonada por banco.

#### TRABAJO A REALIZAR:

Anotaciones contables que se deduzcan de la información suministrada.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

No es necesario que utilice las cuentas de los grupos ocho y nueve del Plan General de Contabilidad. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.

En caso de que el opositor estime que no es necesaria anotación contable en algún punto deberá hacerlo constar.

En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

No deberán tenerse en cuentas las implicaciones fiscales.

15/01/2X24 Por la adquisición del terreno en el que se construirá la nave

1.200.000	Adaptación de Terrenos y Bienes Naturales (230)	a	
		Bancos (572)	1.200.000

31/01/2X24 Por la instalación de la valla (no tenemos información sobre su vida útil o si es una instalación temporal)

100.000	Inmovilizado material vallado (21X) / Adaptación de Terrenos y Bienes Naturales (230)	a	
		Bancos (572)	100.000

Por el acondicionamiento del terreno

200.000	Adaptación de Terrenos y Bienes Naturales (230)	a	
		Bancos (572)	200.000

La nave se va a construir en la nueva parcela, pero no se nos indica si va a ocupar toda la parcela

01/03/20X24 Por el préstamo

Importe del prestamos 900.000

Gastos 4.500

Interés explicito 5% ( 900.000 x 4,5% =45.000)

Se devolverá dentro de tres años

$$895.500 = 45.000 / (1+i) + 45.000 / (1+i)^2 + 945.000 / (1+i)^3$$

Interés efectivo 5,1842%

Cuadro de amortización por años

FECHA	INTERESES EXPLICITO	INTERESES EFECTIVO	INTERES IMPLICITO 5,1842%	COSTE AMORTIZADO
01/03/2X24				895.500
01/03/2X24 a 01/03/2X25	45.000,00	46424,511	1.424,51	896.924,51
01/03/2X25 a 01/03/2X26	45.000,00	46498,3605	1.498,36	898.422,87
01/03/2X26 a 01/03/2X27	45.000,00	46576,0385	1.576,04	900.000,00

Cuadro de amortización periodificando el gasto de intereses a 31/12 de cada año

FECHA	INTERESES EXPLICITO	INTERESES EFECTIVO	INTERES IMPLICITO	COSTE AMORTIZADO
01/03/2X24				895.500
01/03/2X24 a 31/12/2X24	37.500,00	38.523,23576	1.023,24	934.023,24
01/01/2X25 a 01/03/2X25	7.500,00	7.901,275244	401,28	896.924,51
02/03/2X25 a 31/12/2X25	37.500,00	3.8584,51635	1.084,52	935.509,03
01/01/2X26 a 01/03/2X26	7.500,00	7.913,844148	413,84	898.422,87
02/03/2X26 a 31/12/2X26	37.500,00	38.648,97386	1.148,97	937.071,85
01/01/2X27 a 01/03/2X27	7.500,00	7.927,064649	427,06	900.000,00

Por la obtención del préstamo

895.500      Bancos (572)  
                   (900.000 – 4.500)

Deudas a largo plazo con entidades de crédito (170) 895.500

01/07/20X4 Contrato de arrendamientos.

No se calificaría como arrendamiento financiero:

No hay opción de compra

La duración del contrato no cubre la vida útil del bien

El valor actual de los pagos mínimos no cubre el valor razonable del vehículo

$10.000/5 = 2.000$  euros de gasto de formalización por año

$2.000 \times 6/12 = 1.000$

$75.000 \times 6/12 = 37.500$

Por la cuota de arrendamiento

37.500	Arrendamientos y cañones (621)	a	
37.500	Gastos anticipados (480)		
		Bancos (572)	75.000

Por los gastos de formalización del contrato

1.000	Arrendamientos y cañones (621)	a	
9.000	Gastos anticipados (480)		
		Bancos (572)	10.000

Asientos correspondientes a años anteriores

Por la adquisición de las instalaciones técnicas con coste de desmantelamiento realizada el 01/01/2X22

720.000	Instalaciones técnicas (213)	a	
		Bancos (572)	720.000

Por los costes de desmantelamiento

$50.000/1,04^{12} = 31.229,85$

31.229,85	Instalaciones técnicas (213)	a	
-----------	------------------------------	---	--

Provisión por desmantelamiento,  
retiro o rehabilitación del  
inmovilizado (143) 31.229,85

Al cierre del ejercicio por la amortización

$(31.229,85 + 720.000)/12 = 62.602,487$

62.602,487 Amortización del Inmovilizado  
Material (681)

Amortización Acumulada del  
a Inmovilizado Material (2813) 62.602,487

Por la actualización de la provisión  $31.229,85 \times 0,04 = 1.249,194$

1.249,194 Gastos financieros por actualización  
de provisiones (660)

Provisión por desmantelamiento,  
retiro o rehabilitación del inmovilizado  
a (143) 1.249,194

En el año 2X23

Al cierre del ejercicio por la amortización

$(31.229,85 + 720.000)/12 = 62.602,487$

62.602,487 Amortización del Inmovilizado  
Material (681)

Amortización Acumulada del  
a Inmovilizado Material (2813) 62.602,487

Por la actualización de la provisión  $(31.229,85 + 1.249,194) \times 0,04 = 1.299,16$

1.299,16 Gastos financieros por actualización  
de provisiones (660)

Provisión por desmantelamiento,  
retiro o rehabilitación del inmovilizado  
a (143) 1.299,16

Estos asientos corresponden a años anteriores por lo que no sería necesario indicarlos en el examen

A 31/12/2X24 Por la amortización de la instalación técnica con coste de desmantelamiento

$(31.229,85 + 720.000)/12 = 62.602,487$

62.602,487 Amortización del Inmovilizado  
Material (681)

Amortización Acumulada del  
a Inmovilizado Material (2813) 62.602,487

Por la actualización de la provisión  $(31.229,85 + 1.249,194 + 1.299,16) \times 0,04 = 1.299,16$

1.351,12 Gastos financieros por actualización  
de provisiones (660)

Provisión por desmantelamiento,  
retiro o rehabilitación del inmovilizado  
a (143) 1.351,12

Por el cambio en la estimación de los costes de desmantelamiento de dicha instalación

En la cuenta Provisión por desmantelamiento tenemos un saldo de:

$31.229,85 + 1.249,194 + 1.299,16 + 1.351,12 = 35.129,32$

También podemos calcularlo

$31.229,85 \times 1,04^3 = 35.129,33$

Se considera que los nuevos gastos de desmantelamiento serán 55.000 y faltarían 9 años para tener que pagarlo, no nos indican un cambio en la vida útil del activo

Podríamos considerarse que este importe ya está actualizado o que está pendiente de actualizarse

$$55.000/1,04^9 = 38.642,27$$

Debemos aumentar el valor del activo y de la provisión en:

$$38.642,27 - 35.129,33 = 3.512,94 \text{ o si consideramos que ya está el importe actualizado por la diferencia entre } 55.000 - 35.129,33$$

3.512,94    Instalaciones técnicas (213)

Provisión por desmantelamiento, retiro  
a o rehabilitación del inmovilizado (143)    3.512,94

Por las instalaciones adquiridas en 2X22 y que estaban subvencionadas

$$450.000/8 = 56.250 \text{ amortización anual}$$

56.250    Amortización del Inmovilizado Material  
(681)

Amortización Acumulada del  
a Inmovilizado Material (2813)    56.250

El importe subvencionado fue de:

$$135.000/450.000 \times 100 = 30\%$$

Por el traspaso de la subvención

$$30\% \times 56.250 = 16.875$$

16.875    Subvenciones oficiales de capital (130)

Subvenciones, donaciones y  
legados de capital transferidos al  
a resultado del ejercicio (746)    16.875

Valor contable  $450.000 - 56.250 \times 10/12 - 56.250 - 56.250 = 450.000 - 159.375 = 290.625$

No nos dan el valor en uso tomando el valor razonable como importe recuperable tendríamos un deterioro de valor de 40.625

28.437,5 Pérdida por deterioro de valor del  
inmovilizado material (691)

12.187,5 Perdida procedente del inmovilizado  
material (671)

Deterioro de valor del  
inmovilizado material

Instalaciones técnica (291) 28.437,5

a Instalaciones técnicas (213) 12.187,5

$30\% \times 40.625 = 12.187,5$

12.187,5 Subvenciones oficiales de capital (130)

Subvenciones, donaciones y  
legados de capital transferidos al

a resultado del ejercicio (746) 12.187,5

Primera certificación 31/12, el préstamo se solicita para pagar las certificaciones de obra

Por la primera certificación de obra

900.000 Construcciones en curso certificación de  
obra (231)

a Bancos (572) 900.000

Por el devengo de los intereses del préstamo

38.523,23 Intereses de deudas con entidades

de crédito (6623 )

a Intereses c/p de deudas con entidades de crédito 37.500  
(527)

Deudas a largo plazo con entidades de crédito (170) 7.500

#### RICAC COSTES DE PRODUCCION

Novena. Gastos financieros. 1.

A los efectos de esta norma constituyen gastos financieros los devengados por la utilización de recursos financieros ajenos a la empresa para el desarrollo de su actividad. Entre otros, se consideran gastos financieros, **los intereses y comisiones devengados como consecuencia de la utilización de fuentes ajenas de financiación, tanto específica como genérica**, y las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera, distintas a las reguladas en la Norma Décima, en la medida en que se consideren un ajuste al tipo de interés de la operación.

También se incorporarán los gastos financieros como mayor valor del inmovilizado en curso que necesite un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, sin tener en cuenta las interrupciones, y siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado

**5. La fecha de inicio para la capitalización es aquella en la que la entidad cumple, por primera vez, todas y cada una de las siguientes condiciones:**

- a) Se ha incurrido en gastos que deben incluirse en el coste de producción del activo.
- b) Se ha incurrido en **gastos financieros susceptibles de capitalizar**.
- c) Se están llevando a cabo las actividades necesarias para preparar el activo para el uso al que está destinado o para su venta. Dentro de estas actividades se incluyen los trabajos técnicos y administrativos relevantes previos al comienzo de la construcción en sentido estricto, tales como las actividades necesarias para la obtención de los permisos previos al comienzo de la construcción. No obstante, quedan fuera de estas actividades la mera tenencia del activo cuando éste no es objeto de producción o desarrollo alguno que implique un cambio en su condición.

En particular, para el caso de terrenos y solares, la capitalización de los gastos financieros no cesará cuando estos queden disponibles para realizar la construcción, salvo que se produzca una interrupción de las actuaciones necesarias para preparar el activo para el uso al que esté destinado o para su venta

Si consideramos que la financiación es específica y es solo para la fase de construcción no tendríamos que incorporar gastos financieros pues el primer pago de la construcción se realiza el 31/12

El ICAC considera que la capitalización de intereses debe realizarse desde el momento del pago de las obras.

Por otra parte, considerando que la construcción de la nave y la compra de los terrenos son un solo proyecto (estando los terrenos inutilizados por la construcción de la nave y atendiendo a lo establecido en la RICAC para terrenos y solares, se cumplirían los requisitos para capitalizar los intereses)

Interés efectivo devengado 38523,23576 susceptible de capitalizarse

38.523,23	Construcciones	en	curso		
			certificación de obra (231)		
				Incorporación de intereses	
				como mayor valor del	
				a inmovilizado (731X)	38.523,23

### SUPUESTO Nº 3 COMPONENTES

La Sociedad COMPONENTES S.A. se dedica, en el ejercicio 2X24, a la compra y venta de la MERCANCIA "A" y a su vez produce la MERCANCIA "B" para su venta al por mayor.

Se tiene la siguiente información de la actividad desarrollada durante el ejercicio:

#### MERCANCIA A

Existencias iniciales: 6.000 unidades por un importe de 210.000 euros.

Estas existencias tienen una depreciación del 10 %, contabilizada en el ejercicio 2X23.

El 1 de febrero compra: 4.000 unidades con las siguientes condiciones:

- Un pago por banco en el momento de la firma del contrato de 25.000 euros. Entregándose la mercancía a la semana siguiente.
- Un pago aplazado a 15 meses, a desembolsar al vencimiento, de 125.000 euros.
- Gastos necesarios hasta su almacenaje, necesarios para que los bienes estén ubicados para su venta, pagados por banco: o Transporte: 4.000 euros o Aranceles: 5.000 euros
- Gastos posteriores a su almacenaje, abonados por banco:
  - o Almacenamiento: 3.500 euros
  - o Seguro: 2.500 euros
  - o Seguridad y custodia: 5.000 euros

El 1 de julio vende 4.500 unidades por importe de 247.500 euros. El cliente nos devuelve, por no serle necesarias, 500 unidades. Operación realizada por banco.

El 1 de octubre compra 3.500 unidades por importe de 122.500 euros. De esta compra el proveedor hace un descuento del 5 % y, por estar defectuosas, se devuelven 250 unidades. Operación realizada por banco.

El 15 de noviembre vende 6.500 unidades por importe de 450.000 euros.

En el recuento final de existencias se observa que quedan 2.000 unidades. De estas existe un contrato en firme de 1.000 unidades por importe de 38.000 euros. Los gastos previstos de venta son de 2.000 euros. El valor neto realizable de estas mercancías sería de 34 euros por unidad.

Criterio de valoración de estas existencias: Precio Medio Variable (PMV).

## MERCANCIA B

Existencias iniciales: 60.000 unidades por un importe de 600.000 euros.

Durante el ejercicio se han producido 150.000 unidades con los siguientes costes:

- Materias primas: 20.000 unidades a 100 euros. Se hace un descuento por pronto pago del 7 % y se devuelven 1.000 unidades por defectuosas
- Costes de personal: 100.000 euros
- Gastos de administración: 30.000 euros

- Suministros directamente vinculados a la producción: 50.000 euros
- Costes de subactividad: 80.000 euros
- Coste de venta: 25.000 euros

Ventas: 200.000 unidades por importe de 3.000.000 euros

El método de valoración de estas existencias es el Precio Medio Ponderado (PMP)

TRABAJO A REALIZAR:

Anotaciones contables que se deduzcan de la información suministrada.

Valoración de las existencias finales de Mercancías A y B.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

En caso de que el opositor estime que no es necesaria anotación contable en algún punto deberá hacerlo constar.

En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente

Datos del enunciado

Existencias iniciales 6.000 unidades por importe de 210.000 euros (35euros/unidad)

Se ha contabilizado un deterioro de valor en el año 2X23 del 10% de su valor por un importe de 21.000

Por la compra de las 4000 unidades se han pagado las siguientes cantidades:

25.000 euros con pago al contado.

125.000 euros aplazado 15 meses

La NRV9 respecto a los débitos por operaciones comerciales establece:

No obstante, los débitos por operaciones comerciales con vencimiento no superior a un año y que no tengan un tipo de interés contractual, así como los desembolsos exigidos por terceros sobre participaciones, cuyo

importe se espera pagar en el corto plazo, se podrán valorar por su valor nominal, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo

Los gastos necesarios para poner la mercancía en el almacén son mayor valor de la mercancía

+4.000 gastos de transporte

+5.000 gastos de arancel

Importe total de la compra de mercancía A 159.000 euros por 4.000 unidades (39,75 euros por unidad)

Por la compra de mercancía A

150.000	(600) Compras de mercaderías A		
		a	(572) Bancos 25.000
			(4001) Proveedores a lp 125.000

9.000	(600) Compras de mercaderías A		
		a	(572) Bancos 9.000

Por el resto de los gastos que nos da el enunciado y que son gastos del ejercicio.

3.500	(62x) Gastos de almacenamiento		
		a	(572) Bancos 3.500

2.500	(625) Primas de seguros		
		a	(572) Bancos 2.500





En este punto el PMP VARIABLE antes de la devolución sería  
 $6000 \times 36,9 + 116.375 / (6.000 + 3.500) = 35,555263$  PMP variable

Nuevo PMP variable después de la devolución  
 $(116.375 - 8.312,5 + 6000 \times 36,9) / (6.000 + 3.500 - 250) = 35,61756$

Por la venta de 6.500 unidades de mercancía A

450.000	(572) Bancos		
		a	(700) Ventas de mercaderías
			450.000

Salen 6.500 unidades y quedan en almacén 2.750 unidades

En los datos finales del enunciado nos informan de que hay 2.000 unidades en el almacén en el recuento final lo que suponen unas mermas de 750 unidades

Por la regularización de existencias iniciales

210.000	Variación de existencias de mercaderías	a	
	(610)		
			Mercaderías (300)
			210.000

Por el alta de las existencias finales

La RICAC 2015 establece

2. Las mermas de los productos terminados se consideran una pérdida del ejercicio en que se producen **y se recogerán contablemente a través del registro de las existencias finales.**

En el almacén deberíamos tener 2.750 unidades valoradas en 35,61756 la unidad por un total de 97.948,29

En el almacén en el recuento solo tenemos 2.000 unidades valoradas en 71.235,12

71.235,12	Mercaderías (300)	a	
26.713,17	Gastos excepcionales (679)		
			Variación de existencias (610)
			97.948,29

“Valoración posterior

*Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.(..)*

*Adicionalmente, los bienes o servicios que hubiesen sido objeto de un contrato de venta o de prestación de servicios en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente, no serán objeto de la corrección valorativa, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el coste de tales bienes o servicios, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.”*

Las 2.000 unidades que quedan en el almacén están valoradas a 35,61756,euros por unidad

Por 1.000 unidades tenemos un contrato firme de venta, van a venderse por  $(38.000-2.000)/1.000=36$  no hay deterioro de valor. el precio de venta estipulado en dicho contrato cubre el coste de los bienes

Las 1.000 unidades restantes tienen un valor neto realizable de 34 euros

$$1.000 \times 35,61756 = 35.617,56$$

$$1.000 \times 34 = 34.000$$

Deterioro de valor de la mercancía al cierre del ejercicio 1.617,56

1.617,56 (693) Perdida por deterioro de valor de existencias

a (390) Deterioro de valor de las 1.617,56 mercaderías A

### Operaciones correspondientes a la Mercancía B

Existencias iniciales 60.000 unidades por un importe de 600.000 euros

$600.000/60.000=10$  es el precio unitario de la mercancía B en el almacén.

Se producen durante el ejercicio 150.000 unidades que incluyen los siguientes costes

Costes de materia prima  $20.000 \times 100 \times 0,93 = 1.860.000$  euros

$1.860.000/20.000 = 93$  euros la unidad

$19.000 \times 93 = 1.767.000$

Al no facilitarme el enunciado unidades finales de materia prima interpreto que todas las unidades de materia prima se han incorporado en la producción de las 150.000 unidades de mercancía B

1.860.000 (600) Compras de mercaderías

a (572) Bancos 1.860.000

Por la devolución de 1.000 unidades defectuosas

$1.000 \times 93 = 93.000$

93.000 Bancos (572)

Devoluciones de compras y otras operaciones 93.000  
similares (608)

Gastos de personal 100.000 (como los gastos administrativos nos los da por separado entendemos que estos corresponden a gastos de personal dedicado a la fabricación de la mercancía B)

100.000 (640) Sueldos y salarios

Bancos (572) 100.000

Gastos de suministros vinculados a la producción 50.000

50.000 (628) Suministros

Bancos (572) 50.000

---

La RICAC 2016 de costes de producción establece:

**Gastos de comercialización y gastos posteriores a la venta.**

2. Los gastos de comercialización no formarán parte del coste de producción del producto.

(...)

Gastos generales de administración o dirección de empresa.

1. Los gastos generales de administración o dirección son aquellos en los que incurre una empresa para llevar a cabo la gestión, organización o control, no estando relacionados con el ciclo de producción.

2. Los gastos generales de administración o dirección de empresa no formarán parte del coste de producción.

Cuarta. Costes indirectos de producción.

b) Los costes de inactividad o subactividad son aquellos costes consecuencia de la no utilización total o parcial de algún elemento en su capacidad productiva normal; dichos costes se considerarán gasto del ejercicio (..)

Por lo establecido en la RICAC 2016, los costes de administración, los costes de subactividad y los costes de venta no forman parte del coste de producción de la mercancía B.

El coste de producir las 150.000 unidades es de  $1.767.000 + 100.000 + 50.000 = 1.917.000$

Existencias iniciales  $60.000 \times 10 = 600.000$  euros

$1.917.000 / 150.000 = 12,78$  coste unitario de la unidad de mercancía B producida

Por la venta de mercancía B

3.000.000 (572) Bancos

a (700) Ventas de mercaderías B 3.000.000

Por los gastos de las ventas

25.000 (62X) Gastos según su naturaleza

a (572) Bancos 25.000

Por la regularización de existencias iniciales

600.000 Variación de existencias de Productos a  
terminados (710)

Productos terminados (350) 600.000

Existencias finales de mercancía B (60.000+ 150.000 -200.000) =10.000 unidades

PMP (600.000+ 1.917.000 )/ (60.000+150.000) = 11,985714

Existencias finales mercaderías B

10.000 x 11,985714 = 119.857,14

119.857,14 Productos terminados (350) a

Variación de existencias de 119.857,14

Productos terminados (710)

### SUPUESTO Nº 4 FUTBOLISTAS

La sociedad FUTBOLISTAS es un club deportivo que cuenta, entre otras instalaciones, con un centro con instalaciones de gimnasio, piscinas, centro recreativo y restaurante.

Su funcionamiento se realiza de la siguiente manera: los socios abonan una cuota de entrada que tiene carácter indefinido y no reembolsable y posteriormente pagan una cuota que depende de los servicios que quieran utilizar de las instalaciones. Además, existen servicios adicionales por lo que abonarán un complemento.

El restaurante tiene funcionamiento propio estando en régimen de concesión.

Todas las operaciones han sido realizadas a través de entidad bancaria.

Durante el ejercicio 20X4 se han realizado las siguientes operaciones:

1. Los ingresos derivados de cuotas ordinarias de socios han ascendido a 3.500.000 euros. Se han emitido recibos por dicho valor, de los que se han cobrado en bancos 3.250.000. Se considera que recibos por valor de 30.000 euros resultarán definitivamente incobrables.
2. Recibos pendientes de cobro del año 20X3 por valor de 20.000 euros han sido abonados a la empresa. La sociedad había considerado en dicho año un deterioro de 18.000 euros dotando la correspondiente provisión.
3. Hay un total de 30 nuevos socios que se han incorporado a la entidad en 20X4 abonando 300.000 euros en concepto de cuota de entrada.
4. Con fecha 1 de septiembre toca renovar la concesión del restaurante. La sociedad acuerda con el concesionario un nuevo periodo de 3 años en las siguientes condiciones:
  - a) Pago inicial de un canon de 30.000 euros
  - b) Renta anual de 10.000 euros.
  - c) Además, percibirá una comisión de un 3% de los ingresos generados.
  - d) FUTBOLISTAS es responsable de la maquinaria de restaurante y cafetería estando obligado al mantenimiento y en su caso reposición en caso de avería. Se estima que esta circunstancia tendrá un coste de unos 12.000 euros durante todo el periodo de concesión. A 31 de diciembre, las reparaciones que ha tenido que abonar ascienden a 2.000 euros.
  - e) Se estiman unos ingresos anuales de 700.000 euros. A 31 de diciembre los ingresos del año 20X4 ascienden a 250.000 euros.
5. La sociedad es propietaria de unos terrenos anexos a las instalaciones que tienen un valor en libros de 200.000 euros, siendo su valor de mercado de 350.000. El 1 de noviembre recibe una oferta de una

empresa energética para instalar sobre dichos terrenos unas placas de producción fotovoltaica en las siguientes condiciones:

- a) La sociedad eléctrica obtiene la explotación y pleno control de los terrenos durante un periodo de 10 años por los que abona un canon inicial de 300.000 euros y un alquiler anual de 80.000 euros durante los primeros 3 años, y de 100.000 los siete años siguientes.
- b) Además, obtiene una opción de compra de los terrenos al finalizar los 10 años por los que abonaría al club deportivo 500.000 euros.
- c) FUTBOLISTAS se hace cargo durante estos 10 años del pago del impuesto de bienes inmuebles que se estima en 3.000 euros anuales.
- d) El pago del canon se hace efectivo el 1 de diciembre de 20X4, fecha en la que comienza el periodo efectivo de arrendamiento.
- e) El 31 de diciembre abona el recibo del impuesto por 3.100 euros.

El tipo de interés de mercado a considerar es de un 6%

TRABAJO A REALIZAR:

Anotaciones contables de FUTBOLISTAS del ejercicio 20X4, que se deduzcan de la información suministrada.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

En caso de que el opositor estime que no es necesaria anotación contable en algún punto deberá hacerlo constar.

En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

No deberán tenerse en cuentas las implicaciones fiscales.

Por las cuotas ordinarias de los socios

3.250.000 Bancos (572)

250.000 Clientes (430)

a Prestación de servicios (705) 3.500.000

Por las cuotas que se consideran incobrables.

30.000 Pérdidas por créditos comerciales  
incobrables (650)

a Clientes (430) 30.000

2. Por el cobro del cliente dudoso

20.000 Bancos (572)

a Clientes dudoso sobre (436) 18.000

Clientes (430) 2.000

Por la reversión del deterioro que se había dotado

18.000 Deterioro de valor de créditos por  
operaciones comerciales (490)

a Reversión del deterioro de 18.000  
créditos por operaciones  
comerciales (794)

3. Por los nuevos socios que abonan la cuota de entrada

Tendríamos que analizar si ese pago inicial da derecho a algún servicio o simplemente es necesario para poder unirse como socio.

Podría analizarse el tiempo medio de afiliación de los nuevos socios para periodificar este ingreso.

Por los 30 nuevos socios que se han incorporado a la entidad en 20X4 abonando 300.000 euros en concepto de cuota de entrada.

300.000 Bancos (572)

a Prestación de servicios (705)/ 300.000  
Anticipo de clientes (438)

4. Por la concesión para la explotación de la cafetería

No tenemos información para considerar que se trate de un arrendamiento financiero

Por el cobro del canon inicial

$30.000/3 \times 4/12 = 3.333,33$  euros

30.000 Bancos (572)

a Ingresos por arrendamientos 3.333,33  
(752)

Ingresos anticipados (458) 6.666,64

Anticipos recibidos por ventas o 20.000  
prestaciones de servicios a largo  
plazo (181)

Por la renta anual

10.000 Bancos (572)

a Ingresos por arrendamientos 3.333,33  
(752)

Ingresos anticipados (458) 6666,64

Por los gastos que se espera que ocasione el mantenimiento y la reparación de la maquina durante tres años

$$12.000/1,063 = 10.075,4$$

10.075,4 Dotación a la provisión para otras  
operaciones comerciales (6959)

a Provisión para otras operaciones 10.075,4  
comerciales (4999)

Por el gasto de reparación

2.000 Reparaciones y conservación (622)

a Bancos (572) 2.000

Por la actualización de la provisión

$$10.075,4 \times 1,06^{4/12} - 10.075,4 = 197,60$$

197,60 Gastos financieros por actualización de  
provisiones (660)

a Provisión para otras operaciones 197,60  
comerciales (4999)

Por la actualización del importe que debemos tener en provisiones después de gastar ya 2.000 euros en reparaciones y suponiendo que nos quedan por pagar 10.000 euros de gastos y mantenimiento

$$10.000/1,06^{2,66} = 8.561,198$$

Importe que tenemos  $10.075,4 + 197,60 = 10.273$

Diferencia 1.711,802

1.711,802 Provisión para otras operaciones  
comerciales (4999)

a Exceso de provisión (795) 1.711,802

e) Por la comisión del 3%

7.500 Bancos (572)

Ingresos por arrendamientos  
a (752) 250.000 x 3% 7.500

PGC en su NRV 8: Arrendamiento financiero 1.1.

Concepto

Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero, y se registrará según los términos establecidos en los apartados siguientes.

En un acuerdo de arrendamiento **de un activo con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción.**

También se presumirá, salvo prueba en contrario, dicha transferencia, aunque no exista opción de compra, entre otros(..)

La opinión del ICAC sobre el criterio aplicable a los acuerdos de arrendamiento de inmuebles con opción de compra está publicada en la consulta 5 del BOICAC nº 78, de junio de 2009, donde se aclara que cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero. **En particular, en un acuerdo de arrendamiento con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción. A tal efecto, desde una perspectiva**

económica racional, ese requisito se debería entender cumplido si el valor razonable del activo en la fecha de ejercicio de la opción supera, de manera significativa, el precio acordado por la transferencia del activo, circunstancia que corresponde evaluar a los administradores de la sociedad, pero que cabría presumir en el supuesto de que dicho importe fuese equivalente al valor razonable del inmueble en la fecha de la firma del acuerdo de arrendamiento menos las mensualidades que el arrendatario abone hasta el ejercicio de la opción.

En este caso no conocemos el valor que tendrá el activo en el momento en que se pueda ejercer la opción de compra. Si utilizamos el tipo de interés para poner ambas variable en el mismo momento temporal el resultado nos indica que se ejercería la opción de compra ( sin embargo el PGC ni la BOICAC nos indica esta opción) Con la información que tenemos no sabemos el valor que tendrá el terreno en el momento de la opción de compra.

Por el canon inicial periodificándolo como una renta anual

Si prescindimos del efecto financiero el asiento sería el siguiente

300.000	Bancos (572)		
		a	(752) Ingresos por arrendamientos
			2500
			(458) Ingresos anticipados
			27.500
			(181) Anticipos recibidos por ventas o
			prestaciones de servicios a largo plazo
			270.000

Como nos dan un tipo de interés podríamos calcular la renta anual equivalente

$$300.000 = x (1 - 1,06^{-10}) / 0,06 \times (1,06)$$

Renta anual equivalente prepagable = 38.453,65

$$38.453,65 / 12 = 3.204,47$$

FECHA	CUOTA	INTERESES	CAPITAL	VALOR FINAL
-------	-------	-----------	---------	-------------

				300.000
01/12/20X4	38.453,65		38.453,65	261.546,35
01/12/20X5	38.453,65	15.692,78	22.760,87	238.785,48
01/12/20X6	38.453,65	14.327,13	24.126,52	214.658,96
01/12/20X7	38.453,65	12.879,54	25.574,11	189.084,85
01/12/20X8	38.453,65	11.345,09	27.108,56	161.976,29
01/12/20X9	38.453,65	9.718,58	28.735,07	133.241,22
01/12/20X10	38.453,65	7.994,47	30.459,18	102.782,04
01/12/20X11	38.453,65	6.166,92	32.286,73	70.495,31
01/12/20X12	38.453,65	4.229,72	34.223,93	36.271,38
01/12/20X13	38.453,65	2.176,28	36.277,37	0

300.000 Bancos (572)

a	(752) Ingresos por arrendamientos	3.204,47
	(458) Ingresos anticipados	35.249,17
	(181) Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo	261.546,35

Por la renta anual escalonada

Renta anual:  $80.000 \times 3 + 100.000 \times 7 = 940.000 / 10 = 94.000$  anuales

No nos indica en qué momento se paga esta renta ( si es prepagable o postpagable)

Considerando que es prepagable como la mayoría de los alquileres

En el año 20X4:  $94.000 \times 1/12 = 7.833,33$

80.000 Bancos (572)

14.000 Deudores , facturas pendientes de formalizar (4409)

a	Ingresos por arrendamiento	7.833,33
	(752)	
	Ingresos anticipados (458)	86.166,67

Por el pago del IBI

3.100 (631) Otros tributos

a	Bancos (572)	3.100
---	--------------	-------

Si consideramos el efecto financiero y comparamos el valor actualizado de la opción de compra con el valor de terreno en el momento de la firma.

$$500.000/1,06^{10} = 279.197 \text{ euros}$$

El te valor actualizado de compra la opción es inferior al valor de mercado de 350.000.

Tomando esta información podríamos llegar a calificar el arrendamiento como financiero pero el enunciado no nos da más información y la BOICAC nos remite a comprar el valor de la opción de compra con el valor razonable del bien en el momento del ejercicio ( valor que no nos facilitan, no se nos indican mecanismos alternativos)

### SUPUESTO Nº 5 ALUMINASA

ALUMINASA es una Sociedad Anónima, cuyo objeto es la construcción de estructuras metálicas. Se encuentra sujeta al Impuesto sobre Sociedades, durante el ejercicio 2X24 al tipo del 25 %; desde su constitución se ha considerado una entidad de reducida dimensión, y por lo tanto, aplica al máximo los beneficios fiscales previstos para este tipo de entidades.

El resultado contable antes de impuestos ha sido de 350.000 euros.

Otros datos con transcendencia fiscal han sido los siguientes:

- 1.- En el ejercicio 2X23, se produjo una ampliación de capital, con acciones sin derecho a voto, que tienen derecho a percibir un dividendo mínimo, además del dividendo ordinario. En este ejercicio el importe del dividendo mínimo ha sido de 15.000 euros.
- 2.- En el ejercicio 2X21, se adquirió un inmovilizado material nuevo por importe de 250.000 euros, cuya amortización máxima según tablas es del 20 %.
- 3.- El 1 de julio de 2X24, se adquieren unas instalaciones técnicas nuevas por importe de 500.000 euros. Su amortización según tablas es del 10 % y el periodo máximo 15 años.
- 4.- Por falta de liquidez, presenta fuera de plazo sin requerimiento previo y con reconocimiento de la deuda y solicitud de aplazamiento y fraccionamiento, la declaración por el Impuesto sobre el Valor Añadido de un trimestre. Analizada esta solicitud por la Agencia tributaria se accede a dicha petición. Los intereses correspondientes a la presentación fuera de plazo ascienden a 4.000 euros y los intereses de demora por el aplazamiento a 8.000 euros.
- 5.- En el ejercicio 2X22, para financiar la compra de una maquinaria, obtuvo una subvención del 50 % de su importe. El precio de adquisición de esta maquinaria fue de 300.000 euros. y su amortización se realiza durante un período de 5 años. (en este caso, no se aplica ningún beneficio fiscal).
- 6.- Tiene bases imponibles negativas pendientes de compensar de pasados ejercicios por importe de 450.000 euros.
- 7.- Existen deducciones pendientes de aplicar de ejercicios anteriores por importe de 5.000 euros y en este se han generado otras por importe de 10.000 euros.
- 8.- Tiene pagos fraccionados por importe de 35.000 euros y retenciones por importe de 250 euros.
- 9.- Se ha aprobado una normativa, que entra en vigor el próximo año, por la cual el tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades pasa a ser del 23 %.

TRABAJO A REALIZAR:

Cálculo de la base imponible y cuota íntegra y líquida del impuesto.

Contabilización de las operaciones que puedan afectar al Impuesto sobre Sociedades.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

No es necesario que utilice las cuentas de los grupos ocho y nueve del Plan General de Contabilidad. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.

En caso de que el opositor estime que no es necesaria anotación contable en algún punto deberá hacerlo constar.

En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

El enunciado nos informa que la empresa es ERD desde su creación y que ha aplicado los beneficios fiscales máximos previstos para este tipo de entidades

1) Por el gasto del dividendo mínimo es gasto contable pero fiscalmente no es deducible al considerarse aplicación del resultado

#### **Ajuste positivo 15.000 diferencia permanente. Art 15**

*a) Los que representen una retribución de los fondos propios.*

*A los efectos de lo previsto en esta Ley, tendrá la consideración de retribución de fondos propios, la correspondiente a los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable”.*

2) Por el inmovilizado adquirido en el año 20X1, no nos dan fecha de adquisición, considero que fue al inicio del año 20X1 y aplico el beneficio fiscal del art 103.

*“Artículo 103. Amortización de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible.*

*1. Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, afectos en ambos casos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.”*

$250.000 \times 20\% = 50.000$  Gasto contable

$250.000 \times 20\% \times 2 = 100.000$  Gasto fiscal

	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste diferencia temporaria
2X21	50.000	100.000	-50.000
2X22	50.000	100.000	-50.000
2X23	50.000	50.000	0
2X24	50.000	0	+50.000
2X25	50.000	0	+50.000
	250.000	250.000	0

Fiscalmente ya fue deducible todo el gasto en los años anteriores por lo que en este año correspondería **revertir el pasivo por diferencias que hemos dado de alta en ejercicios anteriores**

#### Ajuste positivo diferencia temporaria que revierte +50.000

Quedan pendientes de revertir un pasivo por diferencias por importe de 50.000 euros que fue dado de alta con el tipo impositivo del 25%

3) Por el activo adquirido el 1 de julio de 2X24, aplicaríamos el art 103LIS

Gasto contable  $500.000 \times 10\% \times 6/12 = 25.000$

Gasto fiscal  $500.000 \times 10\% \times 2 \times 6/12 = 50.000$

#### Ajuste negativo diferencia temporaria -25.000

Nace un pasivo por diferencias

4) Los intereses de demora del aplazamiento son gasto fiscalmente deducible siempre que estén dentro de los límites del art 16 de LIS

Por los intereses correspondientes a la presentación fuera de plazo de 4.000,

*Artículo 27. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.*

*1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.*

*A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.*

*2. El recargo será un porcentaje igual al 1 por ciento más otro 1 por ciento adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso.*

*Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.*

*Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 15 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.*

De acuerdo con el art 27 esos 4.000 tienen que ser el recargo por declaración extemporánea, si fueran intereses tendrían que darnos dos importes (intereses y recargo)

Diferencia permanente positiva 4.000 art 15.c)

En el año 2X22 se adquiere un inmovilizado subvencionado (no nos dan fecha de adquisición)

Adquisición 300.000

Subvención 150.000

Cada año se amortizan  $300.000/5 = 60.000$  euros

Cada año traspasamos subvención por importe de  $150.000/5 = 30.000$

No hay ajuste fiscal.

Considerando que se adquirió al inicio de 2X22 han transcurrido 3 años

Queda una subvención pendiente de imputarse al resultado del ejercicio de 60.000 ( $150.000 - 3 \times 30.000$ ) que fue dada de alta considerando un 25% de tipo impositivo

Por la liquidación del impuesto.

RESULTADO CONTABLE ANTES DE IMPUESTOS	350.000
+/- Diferencias permanentes	
Por el recargo por declaración extemporánea	+4.000
Por el dividendo mínimo que no es gasto deducible	+15.000
+/- Diferencias temporarias	
Amortización acelerada inmovilizado 2X21 revierte	+50.000
Amortización acelerada instalación técnica	-25.000
<b>BASE IMPONIBLE</b>	<b>394.000</b>

Compensación de base imponible negativas	394.000
Base imponible	0
Tipo de gravamen 25%	
<b>CUOTA INTEGRAL</b>	<b>0</b>
<b>CUOTA LIQUIDA</b>	<b>0</b>
Retenciones y pagos a cuenta	35.250
<b>DEUDA TRIBUTARIA (A devolver)</b>	<b>35.250</b>

En el cálculo de la cuota tenemos en cuenta lo establecido en el art 26 LIS

*Artículo 26. Compensación de bases impositivas negativas.*

*1. Las bases impositivas negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación.*

*En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases impositivas negativas hasta el importe de 1 millón de euros.*

*La Norma 13ª.3 de valoración, la cual nos dice que: "(...) Los activos y pasivos por impuesto diferido **se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión**, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.*

*En su caso, la modificación de la legislación tributaria, en especial la modificación de los tipos de gravamen, y la evolución de la situación económica de la empresa dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido (...)"*

*En el mismo sentido se manifiesta el Artículo 7. Valoración de activos y pasivos por impuesto diferido de la RICAC 2016*

*1. Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la*

*fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.*

A efectos del registro contable, como el tipo impositivo de los ejercicios siguientes pasa a ser del 23 %:

- Las diferencias temporarias que se originan se registrarán al 23 %.
- Las diferencias temporarias que revierten, así como las bases negativas que se compensan que se integra se registrarán al tipo actual del 25 %.
- Se ajustarán al tipo del 23 % las diferencias temporarias originadas en ejercicios anteriores y que están pendientes de revertir.

Asientos contables

Por la cuota líquida:

35.250	HP, deudora por impuesto de sociedades	
	(4709)	
		HP, retenciones y pagos a cuenta (473)35.250

Por el pasivo que revierte correspondiente a la amortización acelerada de inmovilizado adquirido en el año 2X21

12.500	479. Pasivos por diferencias temporarias imponible	
	25% x 50.000	
		6301. Impuesto diferido 12.500

Por este inmovilizado queda pendiente de revertir un Pasivos por diferencias temporarias imponible que cuando lo dimos de alta lo hicimos considerando el tipo impositivo vigente ese año del 25% pero con el cambio de tipo revertirá al 23% en el próximo año.

$50.000 \times 25\% = 12.500$  Pasivo por diferencias dado de alta

$50.000 \times 23\% = 11.500$  Pasivo que va a revertir con el nuevo tipo impositivo

Por el ajuste del pasivo al nuevo tipo impositivo

1.000      479. Pasivos por diferencias temporarias  
imponible

638 Ajustes positivo en la imposición 1.000  
sobre beneficios

Por la amortización acelerada de la instalación técnica nace un pasivo por diferencias que va a revertir al 23% por lo que ya lo damos de alta por el tipo al que revertirá

11.500      Impuesto diferido (6301)

479. Pasivos por diferencias 11.500  
temporarias imponible  
( $25.000 \times 23\%$ )

Por la cancelación de la Base imponibles negativas

98.500 Impuesto diferido (6301)

Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio  
a      (4745) ( $394.000 \times 25\%$ )      98.500

Las BINS que quedan pendientes se activaron al 25% y con el cambio en el tipo de interés tienen que quedar activadas al tipo que se van a cancelar

BINS Pendientes de aplicar  $450.000 - 394.000 = 56.000$

$56.000 \times 25\% = 14.000$

$56.000 \times 23\% = 12.880$

La diferencia de 1.120 es lo que debemos disminuir el importe de las BINS por el cambio en el tipo de gravamen.

1.120 (633) Ajustes negativos en la  
imposición sobre beneficios  
a Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 1.120  
(4745)

La subvención se traspaşa al resultado del ejercicio con la amortización de la maquina por lo que no hay diferencias en el cálculo del impuesto, pero debemos actualizar el Pasivos por diferencias temporarias imponible que surgió cuando la recibimos.

Al cierre del 2X24 y considerando que el inmovilizado se adquirió el 01/01/2X22 quedarían por traspasar 60.000 euros de subvención

$60.000 \times 25\% = 15.000$  euros es el importe que está pendiente en la cuenta de pasivo por diferencias

Con el nuevo tipo impositivo el importe que debemos tener en la cuenta pasivo por diferencias es  $60.000 \times 23\% = 13.800$

Si inicialmente hubiéramos dado de alta la subvención por el tipo al que ahora se aplica, habríamos dado de alta la cuenta 133 por un importe superior.

La NRV 13.4 establece lo siguiente *“Cuando la modificación de la legislación tributaria o la evolución de la situación económica de la empresa hayan dado lugar a una variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido, dichos ajustes constituirán un ingreso o gasto, según corresponda, por impuesto diferido, en la cuenta de pérdidas y ganancias, excepto en la medida en que se relacionen con partidas que por aplicación de las normas de este Plan General de Contabilidad debieron ser previamente cargadas o abonadas directamente a patrimonio neto, en cuyo caso se imputarán directamente en éste.”*

---

1.200	479.	Pasivos por diferencias temporarias imponible		
			a	Subvenciones oficiales de capital (133)
				1.200

Por las deducciones que se han generado en este ejercicio y no se han podido aplicar.

10.000	4742.	Deducciones pendientes de aplicar		
				6301. Impuesto diferido
				10.000

Resultado antes de impuestos = 350.000

Impuesto corriente = (0)

Impuesto diferido = +12.500 -11.500 -98.500 +10.000

Ajustes positivo en la imposición sobre beneficios = 1.000

Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios = -1.120

87.620	Resultado del ejercicio (129)		
1.000	Ajustes positivo en la imposición sobre beneficios (638)		
		Impuesto diferido (6301 )	87.500
		Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)	1.120