

CONTABILIDAD	SEGUNDO EJERCICIO DE LAS PRUEBAS SELECTIVAS PARA INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO	Núm. 49/2005
---------------------	---	-------------------------

MIGUEL ÁNGEL GÁLVEZ LINARES
ÁNGEL MONTES CARRILLO
JOSÉ TOVAR JIMÉNEZ
Profesores del CEF

Sumario:

- Caso 1.** Cálculo de beneficios en Central y Sucursal. Sistema de permanencia de inventario.
- Caso 2.** Cancelación de deudas mediante pago de un terreno. Cesión de créditos.
- Caso 3.** Fusión.
- Caso 4.** Contabilización del Impuesto sobre Sociedades y del IVA.
- Caso 5.** Valor actual de ingresos, gastos y pagos.

[Segundo ejercicio de la Oposición al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado, Resolución de 6 de mayo de 2004 (BOE de 28 de mayo de 2004) –fecha de examen: 13 de noviembre de 2004–].

CASO PRÁCTICO NÚM. 1**ENUNCIADO**

La sociedad «MÉRIDA, S.A.» es una sociedad que comercializa un único producto que importa de un país asiático. Dicha sociedad no vende directamente al pormenor ni comercializa ningún otro producto, ya que así lo exige el contrato firmado con el fabricante asiático, que le ha concedido la venta en exclusiva para España.

La sociedad «MÉRIDA» tiene varias sucursales distribuidas por todo el territorio nacional, a las que envía dicho producto. Igualmente envía estas mercaderías a otros clientes mayoristas.

La cuenta de mercaderías es controlada, tanto en la Central como en las sucursales, por el sistema de permanencia de inventario.

El precio bruto que factura la Central a las sucursales y a los mayoristas es idéntico y resulta de aplicar el 120 por 100 al coste de importación, deducido un 10 por 100 por comisiones.

El asiento que se formula en la Central para cada envío a los clientes mayoristas es el siguiente:

<p>(precio neto de Clientes factura)</p> <p>(10% s/precio Gastos por comisiones bruto de factura)</p> <p>_____</p>	x	<p>a Ventas (precio bruto de factura)</p> <p>_____</p>
--	---	--

El asiento que se realiza en la Central cuando envía mercaderías a las sucursales es el siguiente:

<p>(precio neto de Sucursal cuenta corriente factura)</p> <p>_____</p>	x	<p>a Mercaderías (precio de importación)</p> <p>a Beneficio a realizar</p> <p>_____</p>
--	---	---

d) Otra información:

- Se sabe que el coste de importación unitario de los productos para 2002 y 2003 no ha variado.
- Igualmente se sabe que la cuenta de «Beneficio a realizar» arrojaba en 31 de diciembre de 2002 un saldo acreedor de 6.088 u.m.

Con la anterior información,

SE PIDE:

1. Un estado demostrativo de los beneficios brutos obtenidos por la Central y por las sucursales, y el beneficio conjunto, una vez deducidas las comisiones en 2003.
2. Dado que el número de unidades físicas de productos vendidos por las sucursales en el ejercicio 2003 excede del número de unidades físicas recibidas de la Central, indique qué asiento deberá hacer la Central en el año 2003 para reflejar este hecho.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

1. Estado demostrativo de los beneficios brutos obtenidos por la Central y por las sucursales, y el beneficio conjunto, una vez deducidas las comisiones en 2003.

En primer lugar hay que calcular el precio de venta unitario a mayoristas que se obtiene así:

$$\text{Precio neto} + \text{Comisión} = \text{Precio de venta}$$

$$108 + 0,10 \text{ Precio venta} = \text{Precio de venta}$$

$$\text{Precio venta} - 0,10 \text{ Precio de venta} = 108$$

$$0,90 \text{ Precio de venta} = 108$$

$$\text{Precio de venta} = 108 / 0,90$$

$$\text{Precio de venta} = 120$$

Cálculo del beneficio obtenido por la Central:

a) Por las unidades vendidas a clientes mayoristas:

Ventas (4.061 × 120)	487.320
Coste de ventas (4.061 × 100)	(406.100)
Comisiones (4.061 × 12)	(48.732)
Beneficio bruto	32.488

b) Por las unidades vendidas a través de las sucursales:

Ventas (3.891 × 120)	466.920
Coste de ventas (3.891 × 100)	(389.100)
Comisiones (3.891 × 12)	(46.692)
Beneficio bruto	31.128

$$\text{Beneficio de la Central} = 32.488 + 31.128 = 63.616$$

Cálculo del beneficio obtenido por las sucursales:

Ventas (3.891 × 150)	583.650
Coste de ventas (3.891 × 108)	(420.228)
Beneficio bruto	163.422

$$\text{Beneficio conjunto} = 63.616 + 163.422 = 227.038$$

El beneficio total también se puede calcular de la siguiente manera:

Ventas totales (4.061 × 120) + (3.891 × 150)	1.070.970
Coste de ventas [(4.061 + 3.891) × 100]	(795.200)
Comisiones (3.891 × 12)	(46.692)
Beneficio bruto	227.038

2. Asiento que deberá hacer la Central en el año 2003 para reflejar el exceso de unidades vendidas por las sucursales sobre las recibidas de la Central.

El asiento que realizará la Central por las unidades vendidas por las sucursales en 2003, que exceden de las enviadas, será el mismo que por las enviadas y vendidas en el mismo año, ya que la Central no reconoce ningún beneficio en el momento del envío de las mercancías a las sucursales sino cuando éstas comunican haber realizado la venta. Como el número de unidades vendidas por las sucursales exceden en 259 (3.891 – 3.632) a las que se han enviado en este ejercicio, el asiento contable será:

25.900	<i>Coste de ventas</i> (259 × 100)		
2.072	<i>Beneficio a realizar</i> (259 × 8)		
3.108	<i>Gastos por comisiones</i> (259 × 12)		
		a Ventas	31.080
		(259 × 120)	
		x	

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

ENUNCIADO

El Director financiero de la sociedad «GRANADA, S.A.» le facilita información para que contabilice en el Libro Diario los hechos que se describen a continuación, relacionados con clientes de dicha sociedad.

- 1.º La sociedad tiene a su favor un saldo contra la sociedad «CÓRDOBA, S.A.», por 10.000 u.m. El 31 de diciembre de 2003, «CÓRDOBA, S.A.», que tiene dificultades financieras, ofrece a la sociedad «GRANADA» cancelar su deuda mediante la entrega de unos terrenos que un experto independiente ha tasado en 9.000 u.m., entrega que tiene lugar en 2004.

2.º La sociedad negocia el 30 de septiembre de 2003, con un fondo de titulización, la cesión plena e incondicional de parte de sus créditos contra varios clientes, de acuerdo con las siguientes condiciones:

	<u>u.m.</u>
Importe nominal de los saldos cedidos	500.000
Reserva aplazada (garantía para el cesionario)	35.000
Intereses	14.000
Plazo de la operación	12 meses

3.º La sociedad tiene créditos contra otros clientes distintos de los anteriores por un importe nominal de 400.000 u.m. y actual de 390.000 u.m. El 11 de agosto de 2003 los cede a una sociedad de *factoring*, quien asume el riesgo de impago, recibiendo como contrapartida unas comisiones que se calculan en 4.000 u.m.

SE PIDE:

- a) Con relación al punto 1.º: asientos a realizar en la sociedad «GRANADA» con respecto a «CÓRDOBA», en 31 de diciembre de 2003 y cuando reciba los terrenos en el año 2004.
- b) Con relación al punto 2.º: asientos a realizar por la sociedad «GRANADA» para registrar la cesión y la cancelación de la deuda de clientes en la fecha de vencimiento, suponiendo que se han cobrado todas las deudas de dichos clientes.
- c) Con relación al punto 3.º: indique el asiento a realizar por «GRANADA» donde se recoja la venta al factor de los créditos cedidos de los clientes de «GRANADA» que se indican en este punto 3.º.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

1.º Cuando surgen dudas sobre la solvencia del cliente.

10.000	<i>Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico (694)</i>	
	a <i>Provisión para insolvencias de tráfico (490)</i>	10.000
_____ X _____		

Al recibir los terrenos:

9.000	<i>Terrenos y bienes naturales (220)</i>		
1.000	<i>Pérdidas de créditos comerciales incobrables (650)</i>		
		a	<i>Clientes (430)</i> 10.000
		x	
10.000	<i>Provisión para insolvencias de tráfico (490)</i>		
		a	<i>Provisión para insolvencias de tráfico aplicada (794)</i> 10.000
		x	

2.º Cesión al fondo de titulización.

La cesión es plena por lo que daremos de baja el crédito contra clientes en lugar de tratarlo de forma similar al descuento de efectos. En cuanto a la reserva aplazada de 35.000 se cobrará una vez vencido el crédito ya que aunque la cesión es plena y por tanto se cubre el riesgo de insolvencias, el fondo no asume diferencias con el cliente derivadas de disputas comerciales, de ahí que se establezca la retención para cubrir posibles diferencias de este tipo.

451.000	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>		
3.500	<i>Gastos financieros (66)</i>		
10.500	<i>Intereses pagados por anticipado (580)</i>		
35.000	<i>Créditos a corto plazo (542)</i>		
		a	<i>Clientes (430)</i> 500.000
		x	

Al vencimiento:

10.500	<i>Gastos financieros (66)</i>		
		a	<i>Intereses pagados por anticipado (580)</i> 10.500
		x	
35.000	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>		
		a	<i>Créditos a corto plazo (542)</i> 35.000
		x	

3.º Factoring.

386.000	Bancos, c/c a la vista (572)		
4.000	Servicios bancarios y similares (626)		
10.000	Gastos financieros (66)		
		a Clientes (430)	400.000
_____		x	_____

CASO PRÁCTICO NÚM. 3**ENUNCIADO**

La sociedad anónima «JAÉN, S.A.» presenta el siguiente Balance de situación a 31 de diciembre de 2003 (en miles de u.m.):

Activo		Pasivo	
Accionistas por desembolsos no exigidos ...	250	Capital social (100.000 acciones VN 10 Serie A y 50.000 acciones VN 10 Serie B)	1.500
Acciones propias en situaciones especiales (10.000 acciones Serie A)	200	Reserva legal	200
Inversiones Financieras Permanentes (IFP) en capital (24.000 acciones en serie B de la sociedad «MÁLAGA, S.A.»)	200	Reserva voluntaria	280
Otros activos reales	2.350	Reserva por acciones propias	200
		Pérdidas y ganancias	140
		Pasivos exigibles	680
	3.000		3.000

En la misma fecha, la sociedad anónima «MÁLAGA, S.A.» presenta, asimismo, el siguiente Balance de situación (en miles de u.m.):

Activo		Pasivo	
Acciones propias en situaciones especiales (20.000 acciones Serie B)	120	Capital social (60.000 acciones VN Serie A y 60.000 acciones VN 5 Serie B)	900
Inversiones Financieras Permanentes (IFP) en capital (1.500 acciones Serie A y 2.000 acciones Serie B de la sociedad «JAÉN, S.A.»)	51	Reserva legal	180
		Reserva estatutaria	130
		Reserva por acciones propias	120
		.../...	

Provisión depreciación valores negociables . a largo plazo	(-) 2	Reserva voluntaria	114
Otros activos reales	1.711	Pérdidas y ganancias	80
		Subvenciones oficiales de capital	160
		Desembolso pendiente sobre acciones	10
		Otros pasivos exigibles	186
	1.880		1.880

Ninguna de las sociedades cotiza en Bolsa.

Con fecha 7 de enero del ejercicio 2004, y reunidas las Juntas Generales de accionistas de ambas sociedades según establece el artículo 240 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), se toma el acuerdo de fusionarse mediante la absorción de la sociedad «MÁLAGA» por la sociedad «JAÉN», que ampliará capital si fuese necesario emitiendo acciones de VN 10 u.m.

Las operaciones a tener en cuenta para determinar el patrimonio real de fusión según acuerdos tomados en las Juntas Generales de accionistas son:

SOCIEDAD «JAÉN»

1. La sociedad «JAÉN» reclama a los accionistas el Capital pendiente de desembolso. Dicho dividendo pasivo es atendido por todos los accionistas y pertenece a las acciones de la serie B.
2. Ampliará Capital con cargo a reservas voluntarias y a la parte legalmente posible de la Reserva Legal (art. 157 TRLSA) ¹, emitiendo acciones de VN 10 u.m. La ampliación fue totalmente suscrita.
3. Se aplica el beneficio del ejercicio 2003 de la siguiente forma:
 - Se reparte un dividendo a los accionistas que rentabilice sus acciones en un 9 por 100, dicho dividendo se abonará en efectivo por la sociedad.
 - Dotación de la reserva legal si procede, según el artículo 214 del TRLSA.
 - Dotación del resto del beneficio a reservas voluntarias.
4. En la Junta General se ha fijado una plusvalía de un activo fijo material de 300.000 u.m. (contabilizado, entre otros, en balance bajo la rúbrica «Otros activos reales») y se valora el Fondo de Comercio en 1.024.500 u.m.

¹ Artículo 157 del TRLSA: «Aumento con cargo a reservas. 1. Cuando el aumento de capital se haga con cargo a reservas, podrán utilizarse para tal fin las reservas disponibles, las primas de emisión y la reserva legal en la parte que exceda del 10 por 100 del capital ya aumentado».

5. La sociedad «JAÉN» utilizará las acciones propias que tenga en cartera para pagar en parte a los accionistas de la sociedad «MÁLAGA», si fuese necesario.

SOCIEDAD «MÁLAGA»

1. La sociedad «MÁLAGA» recibió en el ejercicio 2002 una subvención del Estado para adquirir unos terrenos sobre los que ampliar sus instalaciones; dicha obra está pendiente de terminar y figura entre otros activos bajo la rúbrica «Otros activos reales».

Entre los acuerdos de fusión, la sociedad «JAÉN» se compromete a terminar la obra que dio lugar a la concesión de la subvención a la sociedad «MÁLAGA», por lo que se traspasará la cuenta representativa de la subvención a la sociedad «JAÉN». El Ayuntamiento donde está el domicilio social de «MÁLAGA», que concedió dicha subvención de capital, está de acuerdo con la operación de fusión proyectada y no plantea ningún problema en relación a la subvención de capital concedida.

2. Se acuerda repartir la totalidad del beneficio del ejercicio 2003 a los accionistas. Los pagos se efectúan en efectivo.
3. En la Junta se aprueba valorar el Fondo de Comercio de la sociedad «MÁLAGA» en (-) 25.250 u.m., como consecuencia de unas indemnizaciones a los empleados de la sociedad «MÁLAGA» que tendrá que realizar la sociedad «JAÉN» después de la fusión.

SE PIDE:

1. Determinación de los valores teóricos de fusión, de ambas sociedades.
2. Determinación del número de acciones a emitir por la sociedad «JAÉN» (si fuese necesario) y la relación de canje.
3. Contabilizar la fusión en la sociedad «JAÉN».

Nota: Para la determinación del patrimonio neto se tendrá en cuenta la Resolución de 20 de diciembre de 1996 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por la que se fijan criterios generales para determinar el concepto de patrimonio contable a efectos de los supuestos de reducción de capital y disolución de sociedades regulados en la legislación mercantil. En relación a este supuesto, únicamente se tomará en consideración el efecto impositivo en las subvenciones de capital que son las que figuran en el balance de la sociedad «MÁLAGA».

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3**1. Valores teóricos de fusión de las acciones.***Patrimonio neto de la sociedad «JAÉN»*

Capital social (100)	1.500.000
Reserva legal (112)	200.000
Reservas voluntarias (117)	280.000
Reserva para acciones propias (115)	200.000
Pérdidas y ganancias (129)	140.000
Acciones propias en situaciones especiales (198)	(200.000)
Patrimonio contable	2.120.000

± Ajustes

Acciones de «MÁLAGA»	(200.000) + 12.000 M
Reparto de dividendos ⁽¹⁾ [(1.500.000 – 250.000 – 100.000) × 0,09]	(103.500)
Plusvalía del activo fijo	300.000
Fondo de comercio	1.024.500
Dividendo de «MÁLAGA» ⁽²⁾	12.000
Patrimonio de fusión	3.153.000 + 12.000 M

Patrimonio neto de la sociedad «MÁLAGA»

Capital social (100)	900.000
Reserva legal (112)	180.000
Reservas estatutarias (116)	130.000
Reserva para acciones propias (115)	120.000
Reservas voluntarias (117)	114.000
Pérdidas y ganancias (129)	80.000
Subvenciones oficiales de capital (130) (160.000 × 0,65)	104.000
Acciones propias en situaciones especiales (198)	(120.000)
Patrimonio contable	1.508.000

± Ajustes	
Acciones de «JAÉN»	(49.000) + 4.200 J
Dividendos de «JAÉN» ⁽¹⁾ (25.000 × 0,09)	2.250
Reparto de dividendos ⁽²⁾	(80.000)
Indemnizaciones	(25.250)
<hr/>	
Patrimonio de fusión	1.356.000 + 4.200 J

(1) El enunciado indica que se ha acordado repartir un dividendo a los accionistas que rentabilice sus acciones en un 9 por 100, por tanto para su cálculo entendemos que, además del capital pendiente de desembolso, debe restarse el capital social correspondiente a las acciones propias que posee la sociedad «JAÉN». De esta manera, el dividendo que corresponde a la sociedad «MÁLAGA» es del 9 por 100 sobre el capital desembolsado por sus acciones.

Otra posible interpretación podría haber sido considerar que el dividendo del 9 por 100 corresponde a todas las acciones, en cuyo caso, para calcular el dividendo que corresponde a la sociedad «MÁLAGA», deberíamos repartir el dividendo de las acciones propias entre las demás en proporción al capital desembolsado. De esta manera el importe de los dividendos hubiera sido el siguiente:

A pagar por «JAÉN»: $(1.500.000 - 250.000) \times 0,09 = 112.500$

A cobrar por «MÁLAGA»: $112.500/1.150.000 \times 25.000 = 24.445,65$

(2) En el caso del beneficio de la sociedad «MÁLAGA», el enunciado indica que se reparte la totalidad del mismo (80.000 u.m.) en forma de dividendos por lo que a la sociedad «JAÉN» le corresponderá: $80.000/800.000 \times 120.000 = 12.000$.

De esta forma el sistema de ecuaciones que obtenemos derivado de los patrimonios netos de ambas sociedades es el siguiente:

$$3.153.000 + 12.000 M = 168.000 J$$

$$1.356.000 + 4.200 J = 80.000 M$$

Resolviendo este sistema se obtienen los siguientes valores:

$$J = 20,0537731$$

$$M = 18,0028231$$

A efectos de la solución del supuesto vamos a redondear estos valores a los siguientes:

$$J = 20$$

$$M = 18$$

Patrimonio de «JAÉN»: $168.000 \times 20 = 3.360.000$

Patrimonio de «MÁLAGA»: $80.000 \times 18 = 1.440.000$

De acuerdo con el borrador de normas del ICAC para la contabilidad de las operaciones de fusión y escisión de sociedades, se trata de una fusión de adquisición, donde la sociedad «JAÉN» es la adquirente y la sociedad «MÁLAGA» la adquirida. Por ello los elementos patrimoniales de la sociedad «MÁLAGA» se incorporarán a los libros de la sociedad «JAÉN» por su valor real.

2. Cálculo del número de acciones a emitir por «JAÉN» y relación de canje.

$$(80.000 - 12.000) \times 18 = N \times 20 \Rightarrow N = 61.200 \text{ acciones a entregar}$$

Y como la sociedad «JAÉN» tiene una autocartera de 12.000 acciones y recibe otras 4.200 de la sociedad «MÁLAGA», únicamente deberá emitir $61.200 - 12.000 - 4.200 = 45.000$ acciones.

$$\text{Relación de canje} = \frac{61.200}{68.000} = \frac{9}{10}; 10 \text{ acciones de «MÁLAGA» por } 9 \text{ de «JAÉN»}$$

3. Contabilidad de la sociedad «JAÉN».

3.000.000	<i>Cuentas deudoras</i>		<i>a Cuentas acreedoras</i>	3.000.000
		1		

Reclamación y cobro de los dividendos pasivos.

250.000	<i>Accionistas por desembolsos exigidos (558)</i>		<i>a Accionistas por desembolsos no exigidos (190)</i>	250.000
		x		
250.000	<i>Otros activos reales (bancos)</i>		<i>a Accionistas por desembolsos exigidos (558)</i>	250.000
		2		

Ampliación de capital.

280.000	<i>Reservas voluntarias (117)</i>			
20.000	<i>Reserva legal (112)</i>		<i>a Capital social (100)</i>	300.000
		3		

Aplicación del beneficio.

140.000	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>		<i>a Reserva legal (112)</i>	14.000
			<i>a Dividendo activo a pagar (525)</i>	103.500
			<i>a Reservas voluntarias (117)</i>	22.500
		x		

Pago de dividendos.

Nota: Suponemos que se pagan todos los dividendos incluido el que corresponde a «MÁLAGA», si no fuera así posteriormente procederíamos a su eliminación.

103.500	Dividendo activo a pagar (525)		
		a Otros activos reales (bancos)	103.500
		4	

Reconocimiento y cobro del dividendo procedente de «MÁLAGA».

12.000	Otros activos reales (bancos)		
		a Pérdidas y ganancias (129)/ Ingresos de participaciones en capital (760)	12.000
		5	

Recepción del patrimonio de «MÁLAGA»

84.000	Acciones propias en situaciones especiales (198)		
	(4.200 × 20)		
1.623.250	Otros activos reales ⁽¹⁾		
		a Otros pasivos exigibles	186.000
		a Provisión para responsabili- dades (142)	25.250
		a Socios de «MÁLAGA», cuen- ta de fusión ⁽²⁾	1.496.000

(1) El valor de esta partida no coincide con el balance puesto que se han incorporado algunas operaciones previas a la fusión como el reparto de dividendos.

(2) No coincide con el patrimonio de la sociedad «JAÉN» (1.440.000) por el efecto impositivo de la subvención de capital (160.000 × 0,65 = 56.000)

		x	
1.496.000	Socios de «MÁLAGA», cuenta de fusión		
		a Acciones propias en situacio- nes especiales (198)	284.000
		a Inversiones financieras per- manentes en capital (250)	200.000
		a Capital social (100)	450.000
		a Prima de emisión de acciones (110)	562.000
		x	

Reflejo de la subvención.

160.000	Prima de emisión de acciones (110)		
	a Subvenciones oficiales de capital (130)		160.000
		x	

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

ENUNCIADO

La empresa «MADRID CATERING, S.A.» («CATERING») se dedica al envío a domicilio de comida preparada, así como a la organización de determinados eventos.

En el ejercicio 2003, ha comenzado a dar resultado la agresiva estrategia comercial llevada a cabo por la compañía por la que ha obtenido un resultado contable antes de impuestos de 1.000.000 de u.m.

«CATERING» le suministra una serie de datos y hechos económicos referidos al año 2003, que han de servir de antecedente a la contabilización del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA):

A) A efectos de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003, la sociedad «CATERING» le facilita la siguiente información:

1. El 1 de enero de 2003 paga 1.000.000 de u.m. en concepto de Fondo de Comercio por la adquisición de su principal competidora «Menorca Delicatessen, S.A.».

El Consejo de Administración decidió amortizarlo en 5 años.

2. Efectúa en el ejercicio 2003 las siguientes operaciones relacionadas con la provisión para insolvencias:

2.1. En diciembre de 2002 sirvió el *cocktail* navideño que ofrece todos los años el Ayuntamiento de la ciudad. A finales del ejercicio 2003 aún no había cobrado, por lo que se dotó una provisión por la totalidad de su importe: 30.000 u.m.

La «Copa Navideña 2003» del Ayuntamiento también la sirve «CATERING», fijándose las condiciones de pago de mutuo acuerdo, con fecha de vencimiento: 31 de julio de 2004, por un importe de 40.000 u.m. No obstante, teniendo en cuenta la experiencia del ejercicio anterior, decide dotar una provisión por insolvencias por el 50 por 100 del importe total.

- 2.2. En febrero de 2003, la hija del principal socio de la empresa paga una factura pendiente, del ejercicio 2002, que ascendía a 50.000 u.m.

«CATERING» estimó al cierre del ejercicio 2002 que sería difícil conseguir el cobro de la anterior factura por lo que dotó una provisión por la totalidad (50.000 u.m.).

- 2.3. En el ejercicio 2001, se dotó una provisión por importe de 100.000 u.m. debido al impago de una celebración para los empleados de una sociedad dedicada al menaje, en la que «CATERING» participa mayoritariamente.

En abril de 2003, dicha sociedad fue objeto de declaración judicial de insolvencia, debido a la crisis que atraviesa el sector de menaje, fundamentalmente debido al uso de productos desechables.

3. La empresa vende a principios del año 2003 la finca «Las Amapolas» por un importe de 600.000 u.m. El valor de adquisición de dicha finca ascendió a 500.000 u.m. La finca es utilizada por la sociedad para organizar celebraciones ya que cuenta con varios salones con capacidad de hasta 1.500 comensales.

La amortización acumulada de la construcción es de 200.000 u.m., no obstante fiscalmente se ha deducido en concepto de amortización una cantidad de 300.000 u.m., en virtud de un Plan de amortización formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración.

4. El Director financiero de «CATERING» con el objeto de diversificar las inversiones de la empresa ha realizado la siguiente operación de valores:

Compra en octubre de 2003 500 acciones de la empresa: «TELESUSHI, S.A.», que no cotiza en bolsa, por un importe de 1.900 u.m., cada una. El precio de adquisición se corresponde con el valor teórico contable de las acciones en el momento de su compra, teniendo en cuenta los beneficios generados desde comienzo de año hasta la fecha de compra de las mismas. El valor teórico contable de esta sociedad a 1 de enero de 2003 era de 1.600 u.m.

Al cierre del ejercicio 2003, dada la saturación en el mercado de comida japonesa y dificultades de venta, el valor teórico contable de cada acción de «TELESUSHI» es de 1.700 u.m.

La sociedad dotó la provisión correspondiente.

B) A efectos de la contabilización del IVA, la sociedad «CATERING» le facilita determinadas operaciones y hechos ocurridos en el año 2003:

1. Vende una antigua máquina heladora por 20.000 u.m. a cobrar el 20 por 100 en el momento de la entrega y el 80 por 100 a los 15 meses. Intereses a cobrar a los 15 meses: 2.000 u.m. La situación contable de la máquina vendida es la siguiente: valor activo: 30.000 u.m. Amortización acumulada: 15.000 u.m.
2. Compra a un empresario italiano una nueva máquina heladora de tecnología punta por un importe de 100.000 u.m. La compra se efectúa con la condición de que dicho empresario transporte la misma hasta el polígono industrial donde «CATERING» tiene su obrador.
3. Compra a una empresa belga productos de repostería por un importe de 5.000 u.m. Realiza un anticipo del 10 por 100 el 20 de octubre de 2003. Los productos no los recibe hasta el 1 de diciembre de 2003 y el resto del pago no se efectuará, de acuerdo con las condiciones pactadas, hasta febrero de 2004.

SE PIDE:

1. Apartado A)

Contabilizar el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003, teniendo en cuenta además del enunciado del supuesto, los siguientes datos:

- Tipo impositivo: 35 por 100.
- Pagos fraccionados y retenciones: 200.000.
- Dedución por inversiones: 10.000.
- No existen más diferencias entre contabilidad y fiscalidad que las expuestas en el enunciado del supuesto.

2. Apartado B)

Contabilizar las operaciones descritas en dicho apartado en relación con el IVA del ejercicio 2003.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4**APARTADO A): CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES****1. Análisis de la información.***1. Fondo de comercio.*

Fiscalmente (art. 11.4 de la LIS): Será deducible la amortización del Fondo Comercio con el límite anual máximo de la veintea parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el fondo de comercio se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso (se paga en el supuesto 1.000.000 de u.m.).
- b) Que la entidad adquirente no se encuentre, respecto de la persona o entidad transmitente, en alguno de los casos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio (en el supuesto se trata de la principal competidora).

Por consiguiente, dado que contablemente se amortiza en un período inferior (permitido por la normativa contable), dará lugar a una diferencia temporal positiva (DT +) que revertirá cuando contablemente se haya amortizado totalmente dicho fondo de comercio.

Así para el año 2003 tendremos:

Gasto contable	200.000
Gasto fiscal	50.000
DT +	150.000

Y si analizáramos toda la vida del Fondo de Comercio, suponiendo que se mantengan las hipótesis iniciales, los ajustes que resultarían del Fondo de Comercio serían los siguientes:

Año	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste
2003	200.000	50.000	150.000
2004	200.000	50.000	150.000
2005	200.000	50.000	150.000
2006	200.000	50.000	150.000
2007	200.000	50.000	150.000
2008-2022	-	50.000	(50.000)
Total	1.000.000	1.000.000	0

2. Provisión para insolvencias

2.1. Cliente: ayuntamiento

Fiscalmente el artículo 12.2 de la LIS dispone que *no serán deducibles*, salvo que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía, las dotaciones respecto de los *créditos* adeudados o afianzados por entidades de Derecho público.

Por lo tanto, dado que en el año 2003 se dotó una provisión contable, dará lugar a un ajuste extracontable positivo que tendrá la consideración de diferencia permanente (el origen de la diferencia es una diferente calificación). Así:

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste	Diferencia
2003	50.000	0	50.000	Permanente

2.2. Cliente: hija del principal socio.

CONTABLEMENTE: Durante el año 2002, la sociedad dotó provisión y en el ejercicio 2003, dado que se produce el cobro del crédito, registró un ingreso por el exceso de la provisión dotada.

FISCALMENTE: El artículo 12.3 de la LIS dispone que *no serán deducibles* las dotaciones para la cobertura del riesgo derivado de las posibles *insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor*, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada. Por consiguiente, en estos supuestos, si en algún período se dota una provisión contable, dará lugar a una *Diferencia Permanente positiva* (el gasto contable no es deducible) y, asimismo, si en un período posterior se aplica la provisión dotada, dará lugar a una *Diferencia Permanente negativa* (dado que el ingreso contable tiene su origen en la aplicación de una provisión no admitida fiscalmente).

Así en el supuesto que nos ocupa se producen los siguientes ajustes:

Año	Contable	Fiscal	Ajuste	Diferencia
2002	Gasto (50.000)	–	50.000	Permanente
2003	Ingreso 50.000	–	(50.000)	Permanente

2.3. Empresa vinculada declarada insolvente.

CONTABLEMENTE: Durante el ejercicio 2001, la sociedad dotó una provisión, manteniendo dicha provisión durante los ejercicios siguientes.

FISCALMENTE: El artículo 12.3 de la LIS dispone que *no serán deducibles* las dotaciones para la cobertura del riesgo derivado de las posibles *insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor*, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada. Por consiguiente, si en algún período se dota una provisión contable sin que la insolvencia esté judicialmente declarada, dará lugar a una *Diferencia Permanente positiva* (el gasto contable no es deducible) y, asimismo, si en un período posterior se declara judicialmente la insolvencia, se admitirá la deducción de la provisión contable dotada dando lugar a una *Diferencia Permanente negativa*.

Así en este supuesto tenemos:

Año	Contable	Fiscal	Ajuste	Diferencia
2001	Gasto (100.000)	–	100.000	Permanente
2003	–	Gasto (100.000)	(100.000)	Permanente

3. Venta de la finca «Las Amapolas».

Dado que en los años anteriores fiscalmente se ha deducido en concepto de amortización un importe superior a la amortización registrada contablemente, en el momento de la venta el beneficio fiscal excederá del registrado contablemente (el valor fiscal del elemento es inferior al contable) y revertirá la diferencia temporal originada en años anteriores.

Así en el ejercicio 2003 tendremos:

Beneficio contable: 600.000 – (500.000 – 200.000)	300.000
Beneficio fiscal: 600.000 – (500.000 – 300.000)	400.000
<hr/>	
DT + con origen en ejercicios anteriores	100.000

Analizando todos los años en que se poseyó la finca:

Año	Contable	Fiscal	Ajuste	Diferencia
Anteriores	(200.000)	(300.000)	(100.000)	Temporal
2003	300.000	400.000	100.000	Temporal

4. Acciones de «TELESUSHI»:

La sociedad «TELESUSHI» no cotiza en bolsa. En relación con la provisión de valores negociables que no cotizan en bolsa:

CONTABLEMENTE: De acuerdo con lo dispuesto en la Norma de Valoración 8.^a la dotación de la provisión vendrá dada por la diferencia entre el valor contable (valor de adquisición menos, en su caso, provisiones de años anteriores) y el valor de mercado cuando éste sea inferior a aquél, entendiéndose por valor de mercado el valor teórico contable corregido por las plusvalías existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el momento de la valoración. Por lo tanto, de los datos del enunciado se deduce que durante el año 2003 se dotó una provisión contable de 100.000 u.m. [(1.900 – 1.700) × 500 acciones].

FISCALMENTE: El artículo 12.3 de la LIS establece un *límite fiscal* para la deducción de las dotaciones referidas a estos valores, así dispone que no podrá exceder de la diferencia entre el *Valor Teórico Contable al inicio* y *Valor Teórico Contable al cierre del ejercicio*. Para determinar la anterior diferencia se tomarán los valores al cierre del ejercicio siempre que se recojan en los Balances formulados o aprobados por el órgano competente. Por lo tanto, de los datos del enunciado se deduce que la dotación que será fiscalmente deducible será de cero dado que el valor teórico contable al cierre es superior al valor teórico contable al inicio.

Nota: Se podría plantear si a efectos del límite fiscal en el año de la adquisición se debería tomar el valor teórico contable en el momento de la compra en lugar del valor teórico contable al inicio, no obstante, el literal del artículo no permite esta opción.

En resumen:

Año	Contable	Fiscal	Ajuste	Diferencia
2003	(100.000)	0	100.000	Temporal

En cuanto al carácter de la diferencia, podemos considerarla Diferencia Permanente o Diferencia Temporal según la temporalidad de la permanencia de la acción. A efectos de la solución, optamos por considerarla como temporal.

2. Determinación del gasto contable por el Impuesto sobre Sociedades y de la liquidación fiscal.

Liquidación del IS

BAI	1.000.000
± Diferencias Permanentes	
Provisión Ayuntamiento	50.000
Cobro factura de la hija del socio	(50.000)
Insolvencia empresa vinculada	(100.000)

± Diferencias Temporales	
a) Del ejercicio	
Fondo de comercio	150.000
Provisión acciones	100.000
b) De ejercicios anteriores	
Venta de finca	100.000
<hr/>	
Base imponible	1.250.000
Tipo de gravamen	35%
<hr/>	
Cuota íntegra	437.500
Deducciones	(10.000)
<hr/>	
Cuota líquida	427.500
Retenciones y pagos a cuenta	(200.000)
<hr/>	
A ingresar	227.500
Gasto por el IS	
BAI	1.000.000
± Diferencias Permanentes	
Provisión Ayuntamiento	50.000
Cobro factura de la hija del socio	(50.000)
Insolvencia empresa vinculada	(100.000)
<hr/>	
Rdo. contable ajustado	900.000
Tipo de gravamen	35%
<hr/>	
Impuesto bruto	315.000
Deducciones	(10.000)
<hr/>	
Impuesto devengado	305.000

3. Contabilización del Impuesto sobre Sociedades.

305.000	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>
52.500	<i>Impuesto sobre beneficios anticipado (474) (fondo de comercio)</i>

35.000	<i>Impuesto sobre beneficios anticipado (474) (provisión de acciones)</i>		
35.000	<i>Impuesto sobre beneficios diferido (479)</i>		
		<i>a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	200.000
		<i>a Hacienda Pública, acreedor por el Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>	227.500
		x	

APARTADO B): CONTABILIZACIÓN DE OPERACIONES DESCRITAS EN RELACIÓN CON EL IVA

1. Venta máquina heladora:

- Hecho imponible a efectos del IVA: entrega de bienes.
- Lugar de realización: España.
- Sujeto pasivo: la sociedad «CATERING».
- Base imponible: importe de la contraprestación, 20.000 u.m. No se incluyen en la base imponible los intereses del aplazamiento del pago por cuanto que dichos intereses corresponden a un período posterior al de la entrega de la máquina (art. 78.Dos.1.º párrafo 2.º LIVA).¹

15.000	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>		
4.640	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>		
18.560	<i>Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado (253)</i>		
		<i>a Maquinaria (223)</i>	30.000
		<i>a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	3.200
		<i>a Beneficios procedentes del inmovilizado material (771)</i>	5.000
		x	

¹ La venta de la máquina heladora podría haberse acogido a diferimiento por venta a plazos en el Impuesto de Sociedades.

2. Compra de una máquina heladora a un empresario italiano:

- Hecho imponible a efectos del IVA: adquisición intracomunitaria de bienes (art. 13 LIVA). Lugar de realización: España (art. 71 LIVA).
- Sujeto pasivo: la sociedad «CATERING» (art. 85 LIVA).
- Base imponible: importe de la contraprestación, 100.000 u.m. (art. 82 LIVA que se remite a lo dispuesto en los arts. 78 y ss. del mismo cuerpo normativo).
- Deducción: cabe la deducción de las cuotas satisfechas por la adquisición intracomunitaria de bienes (art. 92.4.º LIVA) siempre que se den los demás requisitos para admitir su deducibilidad.

100.000	<i>Maquinaria (223)</i>	<i>a Proveedores de inmovilizado a largo plazo (173)</i>	100.000
	_____	x _____	
16.000	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>	<i>a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	16.000
	_____	x _____	

3. Compra de productos de repostería a una empresa belga:

- Hecho imponible a efectos del IVA: adquisición intracomunitaria de bienes (art. 13 LIVA).
- Lugar de realización: España (art. 71 LIVA).
- Sujeto pasivo: la sociedad «CATERING» (art. 85 LIVA).
- Base imponible: importe de la contraprestación, 5.000 u.m. (art. 82 LIVA que se remite a lo dispuesto en los arts. 78 y ss. del mismo cuerpo normativo).
- Tipo de gravamen: 7 por 100 (art. 91.Uno.1.1.º LIVA).
- Devengo: cuando se efectúe la entrega de los bienes, 1 de diciembre de 2003, sin que quepa el devengo anticipado como consecuencia de los pagos anticipados efectuados con fecha 20 de octubre (art. 76, párrafos 1.º y 2.º LIVA).
- Deducción: cabe la deducción de las cuotas satisfechas por la adquisición intracomunitaria de bienes (art. 92.4.º LIVA) siempre que se den los demás requisitos para admitir su deducibilidad.
- Los pagos anticipados no devengan IVA en las operaciones intracomunitarias.

500	<i>Anticipos a proveedores (407)</i>	a	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>	500
		x		
5.000	<i>Compras de mercaderías (600)</i>	a	<i>Anticipos a proveedores (407)</i>	500
		a	<i>Proveedores (400)</i>	4.500
		x		
350	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>	a	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	350
		x		

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

ENUNCIADO

Doña RLS es propietaria de un local comercial en Guadalajara. El local se encuentra desocupado y pretende alquilarlo a partir del 1 de enero de 2005.

Los ingresos, gastos y pagos que produciría la operación serían los siguientes:

- Los ingresos que percibiría doña RLS durante los 12 años de vigencia del contrato serían de 30.000 euros al año, abonados trimestralmente con carácter pospagable.
- En relación a los gastos derivados del local por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y reparaciones, el contrato establece que doña RLS deberá hacerse cargo de estos gastos los cuatro primeros años, siendo el resto del período por cuenta del arrendatario. La cuantía de estos gastos ascenderá en 2005 a 1.000 euros con carácter pospagable, aumentando para los tres años sucesivos en el 10 por 100, 15 por 100 y 20 por 100, respectivamente, sobre la cuantía del año 2005.
- Por último, doña RLS debe hacer frente a partir del 1 de enero de 2005 a una deuda vinculada al local consistente en el pago de 15.000 euros anuales con carácter prepagable durante 12 años y diferida 2 años.

SE PIDE:

Calcular el saldo neto a 1 de enero de 2005 de la operación para doña RLS a través de los valores actuales de ingresos, gastos y pagos, para un tanto de valoración del 10 por 100.

$i = 10\%$

N	$(1 + i)^n$	V^n
1	1,100000	0,909091
2	1,210000	0,826446
3	1,331000	0,751315
4	1,464100	0,683013
12	3,138428	0,318631

M	$(1 + i)^{1/m}$
4	1,0241137

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 5

El saldo neto de la operación se obtendrá por diferencia entre el valor actual de los ingresos y de los gastos generados a lo largo de los doce años de vigencia del contrato, tomando como tasa de actualización un interés anual del 10 por 100.

$$\text{Saldo Neto}_0 = \text{Ingresos}_0 - \text{Gastos}_0 - \text{Pagos}_0$$

A continuación se procederá al cálculo por separado de cada uno de los componentes.

Valor actual de los ingresos

Al tratarse de 30.000 euros al año abonados trimestralmente, habrá que entender que se cobran 7.500 euros por trimestre (30.000/4). Por tanto, los ingresos se pueden valorar como una renta constante, temporal de 12 años, pospagable, inmediata y fraccionada (capitales trimestrales y tipo de interés anual). Para calcular el valor actual, y en función de la información complementaria del supuesto, aplicaremos el factor de transformación. Por tanto, el valor actual será:

$$\text{Ingresos}_0 = A^{(4)}_{12|0,1} = \frac{0,10}{0,0241137 \times 4} \times 7.500 \times 4 \times a_{12|0,1} = \frac{0,10}{0,0241137 \times 4} \times 7.500 \times 4 \times \frac{1 - 1,10^{-12}}{0,10}$$

$$\text{Ingresos}_0 = 1,036755 \times 30.000 \times 6,813692 = \mathbf{211.923,88 \text{ euros}}$$

Valor actual de los gastos

Los gastos derivados del local que se consideran corresponden a los cuatro primeros años. A pesar de que constituyen una renta, no vamos a usar ningún tipo de fórmula, y se procederá a descontar uno a uno los cuatro capitales. El valor actual queda así:

$$\text{Gastos}_0 = \frac{1.000}{1,10^1} + \frac{1.100}{1,10^2} + \frac{1.150}{1,10^3} + \frac{1.200}{1,10^4} = \frac{1.000}{1,10} + \frac{1.100}{1,21} + \frac{1.150}{1,331} + \frac{1.200}{1,4641}$$

$$\text{Gastos}_0 = 909,09 + 909,09 + 864,01 + 819,61 = \mathbf{3.501,80 \text{ euros}}$$

Valor actual de los pagos

Los pagos derivados de la deuda constituyen una renta constante, temporal (suponemos que de 12 términos anuales), prepagable, diferida dos años y entera (capitales anuales y tipo de valoración anual). Así pues, el valor actual será:

$$\begin{aligned} \text{Pagos}_0 &= {}^2\ddot{A}_{12|0,1} = \frac{1}{1,10^2} \times 1,10 \times A_{12|0,1} = \frac{1}{1,10^2} \times 1,10 \times 15.000 \times a_{12|0,1} = \\ &= \frac{1}{1,10^2} \times 1,10 \times 15.000 \times \frac{1 - 1,10^{-12}}{0,10} \end{aligned}$$

$$\text{Pagos}_0 = 0,826446 \times 1,10 \times 15.000 \times 6,813692 = \mathbf{92.913,98 \text{ euros}}$$

Finalmente, sustituyendo todos estos valores en la ecuación inicial del saldo neto resulta:

$$\text{Saldo Neto}_0 = \mathbf{211.923,88 - 3.501,80 - 92.913,98 = 115.508,10 \text{ euros}}$$