

CONTABILIDAD	SUPUESTOS PROPUESTOS PARA EL INGRESO EN EL CUERPO TÉCNICO DE HACIENDA	Núm. 58/2005
--------------	---	-----------------

INMACULADA DE BENITO CÁMARA
JAVIER ROMANO APARICIO
JOSÉ TOVAR JIMÉNEZ
Profesores del CEF

Sumario:

- Caso 1.** Contabilidad de sociedades. Reducción de capital. Acciones propias. Adscripción de bienes de dominio público. Contabilidad del inversor.
- Caso 2.** Contabilidad de sociedades. Reparto del beneficio. Ampliación con cargo a reservas. Contabilidad del inversor.
- Caso 3.** *Leasing*. Provisión por actuaciones medioambientales.
- Caso 4.** Impuesto sobre Sociedades: liquidación, cálculo del gasto devengado, conciliación entre la base imponible y el resultado contable.
- Caso 5.** Operaciones financieras: diversos cálculos relativos a un préstamo.

[Pruebas selectivas para acceso al Cuerpo Técnico de Hacienda. Turno libre. 2004].

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

CONTABILIDAD DE SOCIEDADES. REDUCCIÓN DE CAPITAL. ACCIONES PROPIAS. ADSCRIPCIÓN
DE BIENES DE DOMINIO PÚBLICO. CONTABILIDAD DEL INVERSOR

ENUNCIADO

La sociedad anónima «PITA» presenta el 31-12-20X3 el siguiente balance de situación (expresado en euros):

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Gastos de establecimiento	20.000	Capital social	50.000.000
Inmovilizado inmaterial neto	3.200.000	Prima de emisión de acciones	2.000.000
Inmovilizado material neto	13.440.000	Reserva legal	400.000
Inmovilizado financiero	3.300.000	Reserva por ajuste de capital a euros ..	200.000
(Provisión depreciación de valores negociables)	- 400.000	Reservas voluntarias	4.000.000
Gastos de formalización de deudas .	40.000	Resultados negativos de ejercicios anteriores	- 30.000.000
Existencias	4.000.000	Pérdidas y ganancias	- 5.000.000
Deudores a corto plazo	3.400.000	Acreedores a largo plazo	2.000.000
Tesorería	600.000	Acreedores a corto plazo	4.000.000
Total	27.600.000	Total	27.600.000

Información complementaria referente al contenido del balance:

La sociedad tiene en circulación 50.000.000 de acciones ordinarias, del mismo valor nominal.

El 1-5-XI la sociedad negoció con un Banco un préstamo por importe de 6.000.000 de euros con una vida de 3 años, amortizable en la misma fecha, el primer año 1.000.000 de euros, el segundo año 2.000.000 de euros y el tercer año 3.000.000 de euros. El tipo de interés establecido es del 4 por 100 anual, a pagar por semestres vencidos. Los gastos de formalización de deudas que figuran en balance corresponden a la operación de préstamo.

Apartado 1

Operaciones efectuadas por la sociedad «PITA» en el ejercicio 20X4:

1. El 1-3-X4 se reúne la Junta General de Accionistas y toma los siguientes acuerdos, que serán ejecutados con posterioridad:

- Proceder a la reducción de capital para eliminar la totalidad de las pérdidas, utilizando la reserva legal en la cuantía mínima permitida por la Ley.
- Adquirir acciones propias en el mercado de valores, con el fin de mantenerlas en su poder por un período largo de tiempo.
- Reducir capital para dotar reservas.

2. El 20-3-X4 inscribe en el Registro Mercantil la reducción de capital acordada por la Junta General de Accionistas con la finalidad de eliminar pérdidas. Los gastos de la operación abonados por Bancos se elevaron a 20.000 euros.

3. El 1-4-X4 la sociedad adquiere en el mercado de valores 100.000 acciones propias, a la cotización del día que es del 110 por 100. Además abona por Bancos el importe de la compra que se elevó a 1.000 euros.

4. El 1-5-X4 la sociedad acuerda abonar la deuda con el Banco, por el préstamo negociado, mediante la entrega de la cartera de valores a largo plazo. Las acciones se valoran en 3.030.000 (las diferencias que puedan existir en las valoraciones se completarán en dinero. El propio Banco cobra 3.000 euros por gastos de la operación.

5. El 1-6-X4 inscribe en el Registro Mercantil la reducción de capital, que afectó por igual a todas las acciones en circulación. Esta reducción se llevó a efecto en la siguiente cuantía y modalidad: dotar una reserva voluntaria suficiente para compensar la cuantía de las acciones propias adquiridas y dotar la reserva legal hasta el límite máximo permitido por la Ley (se sabe que ninguna persona vinculada a la sociedad se opuso a esta reducción).

6. El 2-6-X4 dota la reserva para acciones propias, de acuerdo con la Ley.

7. El 1-7-X4, con el fin de ayudar a la sociedad a salir de la crisis en la que está inmersa, la Administración Pública le concede la explotación de un servicio público, poniendo a su disposición una nave, con un valor actual de 10.000.000 de euros y el solar que la sustenta, con un valor actual de 8.000.000 de euros. La sociedad únicamente tiene que trasladar parte de su maquinaria, adquirida el 1-7-X1 en 8.000.000 de euros y una vida útil de 8 años. La concesión es por 5 años, a contar desde la fecha, con reversión a la Administración Pública de las máquinas el 1-7-X9. Se calcula que en esta fecha los gastos de puesta a punto de las máquinas se elevarán a 2.000.000 de euros. Los gastos de la concesión abonados ascienden a 200.000 euros. La actividad se considera en funcionamiento a la fecha de concesión.

8. El 31-12-X4 la sociedad procede a regularizar las operaciones referidas a la concesión, teniendo en cuenta que la imputación a la cuenta de resultados sigue el procedimiento lineal.

Apartado 2

Operaciones realizadas por la sociedad «ANTON», relacionadas con la sociedad «PITA»:

1. El 1-1-X3 adquiere en el mercado de valores 100.000 acciones, de la sociedad «PITA». En el momento de la compra, el valor de cotización coincide con el valor teórico que refleja el balance de la sociedad «PITA». La operación se lleva a cabo a través de Bancos, abonando además 1.000 euros por los gastos de la compra.

2. El 31-12-X3 la sociedad mantiene la inversión en acciones de la sociedad «PITA», y conoce que cotizan al mismo valor que el que resulta del balance de esa sociedad.

3. El 20-3-X4 la sociedad tiene conocimiento de la reducción de capital que efectúa la sociedad «PITA», con el fin de eliminar pérdidas.

4. El 15-5-X4 la sociedad vende todas las acciones que posee, emitidas por la sociedad «PITA», al 110 por 100. La operación se hace por Bancos, soportando por gastos 400 euros.

SE PIDE:

Realice las anotaciones contables oportunas, en ambas sociedades, siguiendo el orden establecido en el enunciado.

(Se debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones)

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

Apartado 1

————— 01-03-X4 —————

En este punto no procede realizar ningún asiento contable, ya que se trata de acuerdos de la Junta General de Accionistas que se contabilizarán a medida que sean ejecutados.

20-03-X4

La reducción de capital para el saneamiento de pérdidas está regulada en el artículo 168.1 del TRLSA, el cual señala:

«No se podrá reducir el capital con alguna de las finalidades de los números 1.º (*Cuando la reducción del capital tenga por única finalidad restablecer el equilibrio entre el capital y el patrimonio de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas*) y 2.º (*Cuando la reducción tenga por finalidad la constitución o el incremento de la reserva legal*) del artículo anterior, cuando la sociedad cuente con cualquier clase de reservas voluntarias o cuando la reserva legal, una vez efectuada la reducción, exceda del 10 por 100 del capital.»

Antes de proceder a registrar la operación, conviene hacer una precisión: la cuenta «Reserva por ajuste de capital a euros» (119) desarrollada por el Real Decreto 2814/1998, de 23 de diciembre, en su artículo 9, por el que se aprueban las normas sobre aspectos contables de la introducción del euro, establece que dicha reserva es indisponible, por lo que no se podría repartir.

Si atendemos a lo establecido por el Real Decreto, la reserva no podría ser utilizada. Ahora bien, la operación que nos ocupa constituye una reducción de capital por consecuencia de pérdidas, por lo que consideramos necesario aplicar la mencionada reserva antes de proceder a reducir capital.

De la totalidad de las pérdidas a compensar ($30.000.000 + 5.000.000 = 35.000.000$), 6.200.000 van a ser compensadas con cargo a las reservas voluntarias, la prima de emisión y la reserva por ajuste de capital a euros, por lo que el importe restante asciende a 28.800.000, los cuales serán minorados en su totalidad de la cuenta de capital social, por ascender el capital reducido a 21.200.000 y ser la reserva legal (400.000) inferior al 10 por 100 del capital reducido (2.120.000).

4.000.000	Reservas voluntarias (117)	
2.000.000	Prima de emisión de acciones (110)	
200.000	Reserva por ajuste de capital a euros (119)	
28.800.000	Capital social (100)	
		a Resultados negativos de ejercicios anteriores (121) 30.000.000
		a Pérdidas y ganancias (129) 5.000.000

x

Una vez efectuada la operación anterior, la situación patrimonial de la sociedad será la siguiente:

Capital social (50.000.000 de acciones de 0,424 euros de nominal cada una) ...	21.200.000
Reserva legal	400.000
	<u>21.600.000</u>

Si la compensación de la totalidad de las pérdidas se hubiera realizado sin utilizar la reserva por ajuste de capital a euros, el capital se habría reducido en 29.000.000, y la situación patrimonial tras la reducción sería la siguiente:

4.000.000	Reservas voluntarias (117)		
2.000.000	Prima de emisión de acciones (110)		
29.000.000	Capital social (100)		
		a Resultados negativos de ejercicios anteriores (121)	30.000.000
		a Pérdidas y ganancias (129)	5.000.000
		x	
Capital social (50.000.000 de acciones de 0,42 euros de nominal cada una) ..	21.000.000		
Reserva legal	400.000		
Reserva por ajuste de capital a euros	200.000		
	<u>21.600.000</u>		

Como se puede observar, la situación patrimonial es igual variando la composición de la misma.

Por los gastos de reducción de capital social:

20.000	Servicios exteriores (62)		
		a Tesorería (57)	20.000
		x	
		01-04-X4	

• Por la adquisición de 100.000 acciones propias:

47.640	Acciones propias en situaciones especiales (198)		
	[(100.000 × 0,424 × 110%) + 1.000]		
		a Tesorería (57)	47.640
		x	

Aunque el enunciado señala que se trata de una autocartera a largo plazo, no es posible de momento dotar la *Reserva para acciones propias (115)* ya que no existen reservas disponibles.

————— 01-05-X4 —————

Deudas a corto plazo con entidades de crédito		3.000.000
Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		60.000
(3.000.000 × 4% × 6/12)		
		3.060.000
Total deuda		3.060.000
Valoración de la acciones		3.030.000
		30.000
Diferencia a completar en efectivo		30.000
+ Gastos de la operación		3.000
		33.000
		33.000
3.020.000	<i>Acreedores a corto plazo (52-)</i>	
	[3.000.000 +(0,04 × 3.000.000 × 2/12)]	
40.000	<i>Intereses de deudas a corto plazo (663)</i>	
	(3.000.000 × 0,04 × 4/12)	
400.000	<i>Provisión por depreciación de valores negociables (297)</i>	
	a <i>Inmovilizado financiero (25-)</i>	3.300.000
	a <i>Tesorería (57)</i>	33.000
		(30.000 + 3.000)
	a <i>Beneficios en valores negociables (766)</i>	127.000
	————— x —————	

Por el saneamiento de los gastos de formalización de deudas pendientes:

40.000	<i>Otros gastos financieros (669)</i>	
	a <i>Gastos de formalización de deudas (270)</i>	40.000
	————— 01-06-X4 —————	

Las modalidades de reducción de capital están contempladas en el artículo 163 del TRLSA: «La reducción del capital puede tener por finalidad la devolución de aportaciones, la condonación de dividendos pasivos, la constitución o el incremento de la reserva legal o de reservas voluntarias o el restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas».

El asiento a realizar por la reducción de capital para incrementar las reservas voluntarias, con la finalidad de dotar la reserva indisponible por el mismo importe por el que figuran en el activo las acciones propias, no plantea ninguna dificultad desde el punto de vista contable; así el asiento a efectuar sería el siguiente:

$$\begin{array}{r} \text{Capital social (100)} \\ \hline \end{array} \quad \begin{array}{l} a \\ \hline \end{array} \begin{array}{r} \text{Reservas voluntarias (117)} \\ \hline \end{array} \quad \times \quad \begin{array}{r} \hline \end{array}$$

Pero el artículo 75. 3.º del TRLSA establece: «Que la adquisición permita a la sociedad adquirente dotar la reserva prescrita por la norma 3.ª del artículo 79, sin disminuir el capital ni las reservas legal y estatutariamente indisponibles».

En base a lo anteriormente expuesto, entendemos que no se puede realizar la operación anterior.

Por otra parte, la modalidad de reducción del capital social por constitución o incremento de la reserva legal está regulada en el artículo 168.1. del TRLSA: «No se podrá reducir el capital con alguna de las finalidades de los números 1.º (*Cuando la reducción del capital tenga por única finalidad restablecer el equilibrio entre el capital y el patrimonio de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas*) y 2.º (*Cuando la reducción tenga por finalidad la constitución o el incremento de la reserva legal*) del artículo anterior cuando la sociedad cuente con cualquier clase de reservas voluntarias o cuando la reserva legal, una vez efectuada la reducción, exceda del 10 por 100 del capital».

Si la empresa hubiera dotado la reserva voluntaria anteriormente mencionada, en este momento existiría una reserva voluntaria que habría de ser utilizada para incrementar la reserva legal con anterioridad a la reducción del capital social, cuando el enunciado nos está diciendo que no se utilice con esta finalidad, porque va a ser utilizada con posterioridad para dotar la reserva para acciones propias.

Por todo ello, entendemos que la reducción de capital no puede llevarse a cabo, puesto que en nuestra opinión se debería proceder a efectuar la reducción de capital (de no proceder a su enajenación) correspondiente a las acciones propias, para a continuación, si así se decide, volver a efectuar una reducción de capital que afectaría a todas las acciones representativas de la cifra de capital social y todas ellas en circulación, con la finalidad de incrementar la reserva legal por el máximo permitido por la Ley.

El asiento que reflejaría la operación de poderse llevar a cabo sería:

$$\begin{array}{r} \text{Capital social (100)} \\ \hline \end{array} \quad \begin{array}{l} a \\ \hline \end{array} \begin{array}{r} \text{Reserva legal (112)} \\ \hline \end{array} \quad \times \quad \begin{array}{r} \hline \end{array}$$

————— 02-06-X4 —————

No se puede efectuar la dotación de la reserva, por no disponer de reservas voluntarias.

————— 01-07-X4 —————

Por la obtención de la concesión administrativa:

200.000	Concesiones administrativas (211)	
	a Tesorería (57)	200.000
	x	

La adscripción de bienes de dominio público a empresas sin contraprestación está tratada en la consulta 5 del BOICAC Número 9. Esta consulta señala que:

«En el caso de que a las empresas públicas con forma jurídica de sociedad mercantil les sean adscritos bienes de dominio público, confiriéndoles derecho de uso sobre tales bienes y sin que se exija contraprestación alguna, dichas sociedades deberán hacer lucir en el activo del balance, dentro de las inmovilizaciones inmateriales, el valor atribuible a tales derechos, creándose al efecto una partida precedida de número árabe con denominación adecuada. El importe a registrar como activo se determinará de acuerdo con el valor venal del derecho de uso.

El derecho de uso deberá amortizarse atendiendo a su depreciación durante el plazo de adscripción. Si dicho plazo de adscripción fuera superior a la vida útil del bien sobre el que se ostentan los derechos, éstos deberán amortizarse durante el plazo de vida útil.

En el pasivo del balance se incluirá dentro del epígrafe "Ingresos a distribuir en varios ejercicios" el ingreso derivado de la adscripción, que se imputará a Resultados, como ingreso extraordinario, en proporción a la amortización de los derechos de uso que figuran en el activo.»

En base a lo anterior por la adscripción de los bienes:

18.000.000	Derechos de uso de bienes de dominio público (218*)	
	a Ingresos a distribuir en varios ejercicios (13-)	18.000.000

(*) Cuenta no desarrollada en el PGC.

————— x —————

31-12-X4

Por la amortización de la concesión en función de su vida útil:

20.000	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i> (200.000/5 × 6/12)		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>	
				20.000
		x		

Por la amortización del derecho de uso:

1.000.000	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i> (10.000.000/5) × (6/12)		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>	
				1.000.000
		x		

Por el traspaso a resultados de la cuenta del subgrupo 13:

1.000.000	<i>Ingresos a distribuir en varios ejercicios (13-)</i>		<i>a Ingresos traspasados a resultados del ejercicio (77-)</i>	
				1.000.000
		x		

Por la dotación al fondo de reversión necesario para cubrir los gastos que se estima ocasionará la puesta a punto de las máquinas al final del período concesional, y teniendo en cuenta que los ingresos se van a producir de forma lineal:

200.000	<i>Dotación al fondo de reversión (690)</i> (2.000.000/5 × 6/12)		<i>a Fondo de reversión (144)</i>	
				200.000
		x		

Por la amortización de la maquinaria correspondiente al ejercicio actual:

1.000.000	Amortización del inmovilizado material (682)		
	(8.000.000/8)		
		a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)	1.000.000
_____		x	_____

Apartado 2

_____ 01-01-X3 _____

Patrimonio de «PITA» a 01-01-X3:

Capital social	50.000.000
Prima de emisión de acciones	2.000.000
Reserva legal	400.000
Reserva por ajuste de capital a euros	200.000
Reservas voluntarias	4.000.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	- 30.000.000

Patrimonio neto	26.600.000
Acciones en circulación	50.000.000
Valor teórico: 26.600.000/50.000.000 = 0,532	

% de participación de «ANTON» en la sociedad «PITA»: $100.000/50.000.000 \times 100 = 0,2\%$

Por la adquisición de 100.000 acciones de la sociedad «PITA»:

54.200	Inversión en «PITA» (540)		
	$[(100.000 \times 0,532) + 1.000] =$		
	$= 100.000 \times 0,542$	a Tesorería (57)	54.200
_____		x	_____

31-12-X3

Patrimonio de «PITA» a 31-12-X3:

Capital social	50.000.000
Prima de emisión de acciones	2.000.000
Reserva legal	400.000
Reserva por ajuste de capital a euros	200.000
Reservas voluntarias	4.000.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	- 30.000.000
Pérdidas y ganancias	- 5.000.000
Patrimonio neto	21.600.000
Acciones en circulación	50.000.000
Valor teórico: 21.600.000/50.000.000 =	0,432
Precio de adquisición	0,542
Depreciación	0,11

- Por la dotación de la provisión:

11.000	<i>Dotación provisión depreciación de valores negociables (698)</i> (100.000 × 0,11)	
	<i>a Provisión depreciación de valores negociables (597)</i>	11.000

20-03-X4

No procede efectuar asiento alguno porque la finalidad de la reducción de capital ha sido compensar pérdidas de ejercicios anteriores, por lo que no ha variado el valor patrimonial de la participación de la sociedad «ANTON» en la sociedad «PITA».

Ahora bien, lo que sí ha variado es el nominal de la acción, que tras la operación anterior ha pasado a ser de 0,424 ó 0,42, dependiendo de la opción elegida en la sociedad «PITA». A efectos de la solución, se va a considerar como nominal 0,424.

15-05-X4

Por la venta de las acciones de «PITA»:

46.240	Tesorería (57-)		
	[(100.000 × 0,424 × 110%) – 400]		
11.000	Provisión depreciación de valores negociables (597)		
		a Inversión en «PITA» (540)	54.200
		a Beneficio en valores negociables	3.040
		x	

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

CONTABILIDAD DE SOCIEDADES. REPARTO DEL BENEFICIO. AMPLIACIÓN CON CARGO A RESERVAS. CONTABILIDAD DEL INVERSOR

ENUNCIADO

Apartado 1

La sociedad anónima «ORZA» presenta el 31-12-X3 el siguiente balance de situación (expresado en euros).

Información complementaria referida al contenido del balance:

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Gastos de primer establecimiento ...	1.000.000	Capital social	40.000.000
Inmovilizado inmaterial neto	6.000.000	Reserva legal	6.000.000
Inmovilizado material neto	38.000.000	Reservas voluntarias	3.000.000
Existencias	10.000.000	Pérdidas y ganancias	2.000.000
Deudores	5.000.000	Deudas	29.000.000
Tesorería	20.000.000		
Total	80.000.000	Total	80.000.000

Las acciones tienen un valor nominal de 10 euros y pertenecen todas a la misma serie.

Los gastos de establecimiento se activaron con motivo de la ampliación de la capacidad productiva de la sociedad, llevada a efecto el 1-7-X1.

Operaciones realizadas por la sociedad en el ejercicio 20X4:

1. El 1-2-X4 se reúne la Junta General de Accionistas y toma los siguientes acuerdos:

- Proceder al reparto del beneficio del ejercicio, con destino a dotar la reserva legal y la reserva voluntaria siguiendo la normativa legal.
- Aumentar capital con cargo a reservas, con emisión de acciones nuevas, en la proporción de 1 acción nueva por cada 10 acciones antiguas, del mismo nominal que éstas. Esta operación se ejecutará en fechas posteriores.

2. El 1-8-X4 la sociedad inscribe en el Registro Mercantil la ampliación de capital acordada por la Junta General de Accionistas, utilizando para ello la reserva legal en la cuantía máxima permitida por la norma contable. Los gastos incurridos en la ampliación se abonan a través de Bancos, en la cuantía de 6.000 euros; la sociedad procede a su activación.

3. El 1-10-X4 vende a la sociedad «RÍA» una máquina usada, fijándose el precio de venta en 2.000.000 de euros. El coste histórico fue de 3.000.000 de euros y la amortización acumulada es a 31-12-X3 de 600.000 euros, resultado de una amortización anual del 10 por 100. La sociedad «RÍA» se compromete a abonar 2.060.000 euros el 31-12-X5.

4. El 10-10-X4 la sociedad anuncia que abonará un dividendo a cuenta del resultado del ejercicio de 0,20 euros por cada acción. Se procederá a su abono dentro de 15 días.

5. El 25-10-X4 la sociedad abona a través de Bancos el dividendo acordado.

6. El 31-12-X4 la sociedad amortiza los gastos de establecimiento, siguiendo el procedimiento lineal y en el mayor plazo de tiempo establecido por la normativa legal.

7. El 31-12-X4 la sociedad analiza el riesgo que pueda suponer la devolución en ejercicio siguiente, sin coste alguno para el comprador, de la máquina vendida el 1-10-X4 y consiguiente impago de la misma.

Apartado 2

Operaciones realizadas por la sociedad «RÍA», relacionadas con la sociedad «ORZA», en el ejercicio 20X4:

- La cartera de valores a corto plazo está formada por 200.000 acciones, adquiridas en el mercado de valores y emitidas por la sociedad «ORZA». El precio de adquisición fue de 2.800.000 euros y la sociedad tiene dotada una provisión por 100.000 euros.

1. El 1-8-X4 la sociedad recibe las acciones que le corresponden en la ampliación de capital que lleva a cabo la sociedad «ORZA».

2. El 1-10-X4 la sociedad compra una máquina usada a la sociedad «ORZA», con un precio al contado de 2.000.000 de euros, comprometiéndose a pagar 2.060.000 euros el 31-12-X5.

3. El 10-10-X4 la sociedad tiene conocimiento del dividendo a cuenta aprobado por la sociedad «ORZA».

4. El 20-10-X4 vende 40.000 acciones, que posee como inversión temporal, emitidas por la sociedad «ORZA» al 130 por 100. Los gastos de la operación abonados a través de Bancos se elevaron a 2.000 euros.

5. El 25-10-X4 cobra por Bancos el dividendo a cuenta anunciado por la sociedad «ORZA».

6. El 1-12-X4 la sociedad abona por gastos de la compra y puesta en marcha de la máquina 8.000 euros, abonados por Bancos. La máquina es operativa el 1-12-X4.

7. El 31-12-X4 la sociedad realiza las operaciones relacionadas con la compra efectuada de la máquina. La vida útil de la máquina se estima en 4 años y su amortización lineal.

SE PIDE:

Realice las operaciones contables oportunas, en ambas sociedades, siguiendo el orden establecido en el enunciado.

(Se debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones)

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

Apartado 1

En primer lugar señalar que el capital social de «ORZA» está compuesto por 4.000.000 de acciones de un valor nominal de 10 euros, siendo todas de la misma serie.

Anotaciones contables realizadas por la sociedad «ORZA» en el año 20X4

01-02-X4

De los acuerdos que ha tomado la Junta General procede realizar la contabilización del reparto del beneficio, ya que la ampliación de capital se contabilizará cuando se realice, concretamente en el momento en que se inscriba en el Registro:

2.000.000	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>		
		<i>a Reserva legal (112) ⁽¹⁾</i>	200.000
		<i>a Reservas voluntarias (117)</i>	1.800.000

(1) La dotación a la reserva legal está regulada en el artículo 214 del TRLSA: «En todo caso, una cifra igual al 10 por 100 del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que ésta alcance, al menos, el 20 por 100 del capital social». Por tanto:

20% del capital social: $20\% \times 40.000.000 = 8.000.000$

Reserva legal según balance = 6.000.000

Dotación del ejercicio: $2.000.000 \times 10\% = 200.000$

01-08-X4

La ampliación de capital con cargo a reservas está regulada en el artículo 157 (Aumento con cargo a reservas) del TRLSA:

1. «Cuando el aumento del 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.
2. Deberá servir de base a la operación un Balance aprobado referido a una fecha comprendida dentro de los 6 meses inmediatamente anteriores al acuerdo de aumento del capital, verificado por los Auditores de Cuentas de la sociedad, por un Auditor a petición de los Administradores, si la sociedad no estuviera obligada a verificación contable».

Teniendo en cuenta que la relación de canje de la ampliación de capital es de 1 nueva por 4 antiguas, el número de acciones a emitir será de $4.000.000 \times 1/4 = 400.000$ acciones de un valor nominal de 10 euros. El importe de la reserva legal que se puede utilizar será de 1.800.000 según se justifica en los cálculos siguientes:

Capital social incrementado: $40.000.000 + 4.000.000 = 44.000.000$

Saldo de la reserva legal: $6.000.000 + 200.000 = 6.200.000$

10% del capital social aumentado = 10% 44.000.000 = 4.400.000

Se puede utilizar de reserva legal = 6.200.000 – 4.400.000 = 1.800.000

Ahora bien, como la empresa dispone de reservas disponibles por importe de 4.800.000 (reservas voluntarias), se han de utilizar en primer lugar éstas en su totalidad, por lo que no se puede utilizar reserva legal alguna, incluso no es necesario disponer de la totalidad de la reserva voluntaria:

4.000.000	<i>Reserva voluntaria (117)</i>		
		a	<i>Capital social (100)</i>
			4.000.000
			(400.000 × 10)
		x	

Por los gastos de ampliación de capital y la activación de los mismos:

6.000	<i>Servicios exteriores (62-)</i>		
		a	<i>Tesorería (57)</i>
			6.000
		x	
6.000	<i>Gastos de ampliación de capital (202)</i>	a	<i>Incorporación al activo de gastos de establecimiento (730)</i>
			6.000
		01-10-X4	

En este punto nos encontramos con la venta de un inmovilizado con pago aplazado e intereses. El tratamiento contable de este tipo de créditos está desarrollado en la Norma de Valoración 9.^a del PGC: «Los créditos por venta de inmovilizado se valorarán por el precio de venta, excluidos en todo caso los intereses incorporados al nominal del crédito, los cuales serán imputados y registrados como se indica en el párrafo anterior. Los intereses devengados, vencidos o no, figurarán en cuentas de crédito del grupo 2 ó 5, en función de su vencimiento.»

No obstante, antes de contabilizar la venta es necesario realizar la amortización de la maquinaria correspondiente a los 9 meses de este ejercicio en los que ha estado funcionando:

225.000	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>		
	(3.000.000 × 10% × 9/12)		
		a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>
			225.000
		x	

Por la venta:

2.000.000	<i>Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado (253)</i>	
825.000	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i> (600.000 + 225.000)	
175.000	<i>Pérdidas procedentes del inmovilizado material (671)</i>	
	<i>a Maquinaria (223)</i>	3.000.000
10-10-X4		

En este punto se señala que la sociedad anuncia un dividendo de 0,2 euros por acción existiendo el problema de si este dividendo es para todas las acciones en circulación (las antiguas y las de la ampliación de capital), o bien, si es solamente para las acciones antiguas. Teniendo en cuenta que el enunciado no menciona nada al respecto y la contabilidad a realizar en el apartado n.º 2 de la sociedad «RÍA», a efectos de la solución, reconocemos el dividendo a todas las acciones en circulación.

880.000	<i>Dividendo activo a cuenta (557)</i> (4.400.000 × 0,2)	
	<i>a Dividendo activo a pagar (525)</i>	880.000
25-10-X4		

Por el pago del dividendo:

880.000	<i>Dividendo activo a pagar (525)</i>	
	<i>a Tesorería (57)</i>	880.000
31-12-X4		

Por la amortización de los gastos de establecimiento:

400.500	<i>Amortización de gastos de establecimiento (680)</i>	
	<i>a Gastos de primer establecimiento (201)</i>	400.000
	(1.000.000/2,5)	
	<i>a Gastos de ampliación de capital (202)</i>	500
	(6.000/5 × 5/12)	
X		

31-12-X4

Por la reclasificación del crédito:

2.000.000	<i>Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado (543)</i>	
	<i>a Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado (253)</i>	2.000.000
	x	

Por los intereses devengados desde el 1 de octubre hasta el 31 de diciembre:

12.000	<i>Intereses a corto plazo de créditos (547)</i> (60.000 × 3/18)	
	<i>a Ingresos de créditos a largo plazo (762)</i>	12.000
	x	

En este punto se dice que la sociedad analiza el riesgo del impago de la maquinaria aunque por otro lado no se menciona cuál ha sido el resultado del análisis. En caso de que hubiese dudas razonables del cobro del mismo, habría que provisionar el importe del crédito (2.000.000) más los intereses devengados hasta la fecha (12.000).

Apartado 2

Operaciones realizadas por la sociedad «RÍA»

Esta sociedad con respecto a la inversión en «ORZA» posee las siguientes cuentas:

Participación en empresas asociadas (200.000 × 14)	2.800.000
Provisión por depreciación participación empresas asociadas (200.000 × 0,5)..	100.000

% de participación de la sociedad «RÍA» en la sociedad «ORZA»: $200.000/4.000.000 \times 100 = 5\%$, porcentaje mayor que el 3%, por lo que la relación entre ambas sociedades se califica como de empresas asociadas, ya que la sociedad «ORZA» cotiza en Bolsa, al haber comprado la sociedad «RÍA» las acciones en el mercado de valores.

————— 01-08-X4 —————

Por la ampliación de capital totalmente liberada realizada por la sociedad «ORZA» (1 nueva por 10 antiguas) recibe 20.000 acciones con un coste cero por lo que no procede asiento alguno. Esta operación modifica el coste unitario de las acciones así como la provisión unitaria:

Participación en empresas asociadas ($220.000 \times 12,7272$)	2.800.000
Provisión por depreciación participación empresas asociadas ($220.000 \times 0,4545$) .	100.000

————— 01-10-X4 —————

La adquisición de inmovilizado con pago aplazado está desarrollada en la Norma de Valoración 11.^a del PGC: «Las deudas por compra de inmovilizado se valorarán por su nominal. Los intereses incorporados al nominal, excluidos los que se hayan integrado en el valor del inmovilizado, figurarán separadamente en el activo del balance, imputándose anualmente a resultados en las cantidades que correspondan de acuerdo con un criterio financiero».

2.000.000	<i>Maquinaria en montaje (233)</i>	
60.000	<i>Gastos por intereses diferidos (272)</i>	
	<i>a Proveedores de inmovilizado</i>	
	<i>a largo plazo (173)</i>	2.060.000

————— 10-10-X4 —————

Por el reconocimiento del dividendo devengado por las acciones de «ORZA»:

44.000	<i>Dividendo a cobrar (545)</i> ($220.000 \times 0,2$)	
	<i>a Ingresos de participaciones en capital (760)</i>	44.000

————— 20-10-X4 —————

Por la venta de 40.000 acciones de «ORZA», teniendo en cuenta que están provisionadas y que tienen un dividendo reconocido:

518.000,00	<i>Tesorería (57-)</i> [($40.000 \times 10 \times 130\%$) – 2.000]
18.181,82	<i>Provisión por depreciación de valores negociables en empresas asociadas (294)</i> ($40.000 \times 0,4545$)

<i>a Participación en empresas asociadas (532)</i>	<i>509.090,91</i>
<i>(40.000 × 12,7272)</i>	
<i>a Dividendo a cobrar (545)</i>	<i>8.000,00</i>
<i>(40.000 × 0,2)</i>	
<i>a Beneficios en valores negociables (766)</i>	<i>19.090,91</i>

————— 25-10-X4 —————

Por el cobro del dividendo correspondiente a las 180.000 acciones que tiene en la actualidad:

<i>36.000 Tesorería (57)</i>		<i>a Dividendo a cobrar (545)</i>	<i>36.000</i>
		<i>(180.000 × 0,20)</i>	

————— 01-12-X4 —————

Los gastos de la compra y puesta en marcha de la máquina constituyen mayor valor de la misma (principio del precio de adquisición):

<i>8.000 Maquinaria en montaje (233)</i>		<i>a Tesorería (57)</i>	<i>8.000</i>
--	--	-------------------------	--------------

————— x —————

La máquina está financiada por una deuda específica, por lo que los gastos financieros devengados por esta deuda, antes de la puesta en funcionamiento de la máquina se pueden capitalizar como mayor, cuestión esta que es optativa, aunque se va a considerar a efectos de solución. La cuantía a capitalizar es la siguiente: $60.000 \times 2/15 = 8.000$.

<i>8.000 Intereses de deudas a largo plazo (662)</i>		<i>a Gastos por intereses diferidos (272)</i>	<i>8.000</i>
<i>(60.000 × 2/15)</i>			

————— x —————

<i>8.000 Maquinaria en montaje (233)</i>		<i>a Incorporación al activo de gastos financieros (736)</i>	<i>8.000</i>
--	--	--	--------------

————— x —————

Por la redenominación de la maquinaria puesto que ya está en condiciones de funcionamiento:

2.016.000	<i>Maquinaria (223)</i>		
		<i>a Maquinaria en montaje (233)</i>	2.016.000
	_____	31-12-X4	_____

Por los intereses devengados por la financiación del proveedor desde el 1 de diciembre hasta el 31 de diciembre:

4.000	<i>Intereses de deudas a largo plazo (662)</i> (60.000 × 1/15)		
		<i>a Gastos por intereses diferidos (272)</i>	4.000
	_____	x	_____

Por la reclasificación de la deuda que ya está a corto plazo:

2.060.000	<i>Proveedores de inmovilizado a largo plazo (173)</i>		
		<i>a Proveedores a corto plazo de inmovilizado (523)</i>	2.060.000
	_____	x	_____

Por la amortización de la maquinaria que entró en funcionamiento el 1 de diciembre:

42.000	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i> (2.016.000/4 × 1/12)		
		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	42.000
	_____	x	_____

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

LEASING. PROVISIÓN POR ACTUACIONES MEDIOAMBIENTALES

ENUNCIADO

La sociedad anónima «JOSÉ», empresa transformadora de productos, realiza las siguientes operaciones:

Apartado 1

El 1-12-X2 la sociedad «JOSÉ» negoció con una entidad de crédito la compra de un elemento de transporte, mediante una operación de arrendamiento financiero, por un importe de 12.600 euros, a un tipo de interés anual del 6 por 100. Al final de cada mes la sociedad abona al Banco una cuota de 200 euros; el importe total a pagar será de 14.400 euros por la totalidad de las cuotas mensuales más 200 euros por la opción de compra, a pagar junto con la última mensualidad. Los gastos de formalización del contrato se elevan a 480 euros y se abonan al contado; la sociedad procede a su activación. La vida útil de la furgoneta se estima en 10 años.

Apartado 2

1. El 1-10-X2 la sociedad «JOSÉ» recibe notificación del departamento de medio ambiente de la Unión Europea de que en breve se aprobará una normativa que obligue a las empresas a la retirada y destrucción de ciertas máquinas altamente contaminantes, entre las que se incluyen varias que posee la empresa. No obstante, se concederá una moratoria para su retirada de 4 años. La sociedad no había contemplado inicialmente esta incidencia medioambiental. Las máquinas tienen en este momento una antigüedad de tres años, habiéndosele asignado en la fecha de la compra una vida útil de ocho años; el precio de coste abonado fue de 600.000 euros, no considerándose valor residual alguno ni tampoco coste de destrucción; la amortización aplicada sigue el procedimiento lineal.

2. El 1-11-X2 recibe el estudio definitivo de la empresa de ingeniería contratada para analizar la incidencia anterior. El resultado es el siguiente:

- 1) El coste previsto de desmontaje de las máquinas, traslado a puerto, transporte hasta su lugar de destrucción y destrucción de las mismas es de 180.000 euros.
- 2) El seguro del proceso anterior se estima en 12.000 euros. En caso de que no se efectúe este seguro, la sociedad haría frente a una multa que se estima en 10.000 euros, para el caso de que existiese alguna incidencia en la manipulación de las máquinas.

3. El 1-12-X2 se publica la normativa europea sobre medio ambiente, en los términos descritos en el punto 1, sin embargo la moratoria establecida en cuatro años surtirá efecto a partir del 1-1-X3.

SE PIDE:

Apartado 1

Contabilice las operaciones correspondientes al último mes del contrato de arrendamiento, que es el momento en el que se ejerce la opción de compra, y las demás operaciones necesarias para que el elemento pase a ser definitivamente propiedad de la sociedad «JOSÉ».

Apartado 2

Contabilice las operaciones que tendrá que efectuar la sociedad «JOSÉ» en el ejercicio 20X2, de acuerdo con la información referida en el enunciado del apartado 2. Además, deberá tener en cuenta que la sociedad «JOSÉ» abona por Bancos la factura de la empresa encargada del estudio, que asciende a 6.000 euros.

(Se debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones)

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

Apartado 1

A partir de la información que proporciona en el enunciado podemos obtener los siguientes datos:

Valor al contado del bien	12.600
Total a pagar: 14.400 (arrendamiento) + 200 (opción)	14.600
Duración del contrato: $14.400/200 = 72$ cuotas = 6 años	

Los asientos a realizar el 1 de diciembre de 20X8, fecha en la que se paga la última cuota de contrato de arrendamiento financiero y se ejerce la opción de compra, son los siguientes:

Por el pago de la última cuota:

200	<i>Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo (528)</i>	
	<i>a Tesorería (57)</i>	200
	x	

Por los intereses devengados durante el año 20X8 (11 meses), que se realiza linealmente ya que el enunciado del ejercicio no proporciona ningún otro criterio:

305,55	<i>Intereses de deudas a corto plazo (663)</i> (2.000/6 × 11/12)	
	<i>a Gastos por intereses diferidos (272)</i>	305,55
	x	

Por la amortización de la cuenta *Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero (217)* correspondiente a 11 meses del ejercicio 20X8:

1.155	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i> (12.600/10 × 11/12)	
	<i>a Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>	1.155
	x	

Por el saneamiento de los gastos de formalización pendientes:

73,33	<i>Otros gastos financieros (669)</i> (480/6 × 11/12)	
	<i>a Gastos de formalización de deudas (270)</i>	73,33
	x	

Por el pago de la opción de compra:

200	<i>Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo (528)</i>	
	<i>a Tesorería (57)</i>	200
	x	

Por la reclasificación de la cuenta *Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero (217)* a la cuenta *Elementos de transporte (228)*:

12.600	<i>Elementos de transporte (228)</i>		
	a	<i>Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero (217)</i>	12.600
	_____ x _____		

Por la reclasificación de la cuenta *Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)* a la cuenta *Amortización acumulada del inmovilizado material (282)*:

7.560	<i>Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i> (12.600/10 × 6)		
	a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	7.560
	_____ x _____		

Por último, con fecha 31 de diciembre de 20X8, por la amortización de los elementos de transporte correspondiente al mes de diciembre:

105	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i> (12.600/10 × 1/12)		
	a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	105
	_____ x _____		

Apartado 2

_____ 01-10-X2 _____

La recepción de la notificación del departamento de medio ambiente, de que en breve se aprobará una nueva legislación, no produce sientos contables en ningún elemento, ya que será a partir de la entrada en vigor y con los datos definitivos cuando se realicen los cálculos oportunos.

01-11-X2

Por el pago del estudio:

6.000	Otros servicios (629)		
		a Tesorería (57)	6.000
		x	

La cuestión que se plantea en este apartado está contemplada en Resolución de 25 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, por la que se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales, la cual en su apartado sexto –Provisiones y contingencias de naturaleza medioambiental– señala:

«1. Motivarán el registro de una provisión de naturaleza medioambiental los gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, claramente especificados en cuanto a su naturaleza medioambiental, pero que, en la fecha de cierre de ejercicio, sean probables o ciertos pero indeterminados en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán.

2. En función de la información disponible, el importe de dicha provisión será la mejor estimación posible del gasto necesario para hacer frente a la obligación en la fecha de cierre del balance.»

Del estudio se deduce que los costes que la retirada de la maquinaria producirá son los siguientes:

Coste de desmontaje, traslado a puerto y transporte	180.000 euros
Mejor estimación (seguro o multa)	10.000 euros
	<hr/>
Total	190.000 euros

El importe de la provisión se realizará a partir de que se haya publicado la normativa y hasta que finalice el plazo de retirada de la maquinaria.

01-12-X2

En esta fecha se publica la normativa, por lo que a partir de esta fecha procederá dotar la provisión para riesgos medioambientales calculada en el apartado anterior. También a partir de la información que proporciona el enunciado se obtienen los siguientes datos:

Vida pendiente del activo el 01-10-X2: 5 años o 60 meses

Vida pendiente del activo el 01-12-X2: 58 meses

Fecha final de la moratoria (límite para la retirada del activo): 31-12-X6

Vida pendiente real desde el 01-12-X2: 49 meses

Con los datos anteriores, la amortización hasta el 1 de diciembre, fecha en la que entra la nueva normativa, será:

68.750	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i> (600.000/8 × 11/12)	a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	68.750
_____		x	_____	

El valor neto contable del activo en el momento en que entra en vigor la nueva normativa es:

$$600.000 - [600.000/8 \times (3 + 2/12)] = 362.500$$

Por la amortización del mes de diciembre:

7.397,95	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i> (362.500 × 1/49)	a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	7.397,95
_____		x	_____	

A 3 de diciembre por la dotación a la provisión para riesgos medioambientales:

3.877,55	<i>Reparaciones y conservación (622)</i> (190.000 × 1/49)	a	<i>Provisión para riesgos medioambientales (145)</i>	3.877,55
_____		x	_____	

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: LIQUIDACIÓN, CÁLCULO DEL GASTO DEVENGADO,
CONCILIACIÓN ENTRE LA BASE IMPONIBLE Y EL RESULTADO CONTABLE

ENUNCIADO

La sociedad «IGNARA» tiene su domicilio fiscal en España y se encuentra sometida al régimen general del impuesto sobre beneficios con las consideraciones que se expresan a continuación:

1. A 31 de diciembre de 20X0 presenta, en su balance de situación, los siguientes saldos:

Créditos por bases imponibles negativos: 8.190 u.m.

Impuesto anticipado: 49.000 u.m.

Hacienda Pública, acreedor por impuesto sobre sociedades: 36.200 u.m.

Durante el ejercicio se han realizado las siguientes operaciones con incidencia fiscal:

- El tipo impositivo ha sufrido una variación del ejercicio anterior al actual pasando del 35 al 30 por 100.
- La sociedad se ha acogido a un plan especial de reindustrialización del que se destaca lo siguiente: ha percibido una subvención de capital por valor de 150.000 u.m. que le ha permitido la adquisición de una maquinaria cuyo coste total ha sido de 180.000 u.m. La sociedad puede deducir fiscalmente en este ejercicio un 50 por 100 de la amortización total del elemento (cuya vida útil se estima en 10 años), mientras que la subvención tiene el carácter de ingreso no computable fiscalmente.
- El impuesto anticipado hace referencia a una diferencia entre provisiones por insolvencias contabilizadas en el ejercicio anterior y no deducibles fiscalmente. En este ejercicio, clientes que adeudaban a la entidad 80.000 u.m. se han declarado insolventes, por lo que la sociedad ha procedido a la consideración de pérdidas por dicho concepto con una deducibilidad del 100 por 100. La provisión no deducible dotada cubría un 70 por 100 de estos derechos, sin que existiera otro tipo de cobertura para estos clientes.
- Como consecuencia de las inversiones realizadas en el ejercicio, la sociedad ha generado derechos a deducciones fiscales en cuota por valor de 23.000 u.m. que, caso de no poder ser deducidas en su totalidad en este ejercicio, se pueden diferir en los próximos 3 años.
- El crédito por bases imponibles negativas caduca en este ejercicio y por lo tanto, en caso de no ser aplicado, debe darse por perdido.

- La sociedad ha realizado compras a otra entidad del grupo contable (no existe grupo fiscal) por valor de 240.000 u.m. que se estima que pueden ser objeto de una revisión del precio por operaciones vinculadas por cuanto su valor de mercado es de 300.000 u.m. La sociedad decide realizar los ajustes fiscales necesarios para reconocer ese mayor valor de la compra.
- Las retenciones y pagos a cuenta efectuados a la sociedad durante el ejercicio ascienden a 25.000 u.m.

SE PIDE:

Sabiendo que el importe definitivo a adeudar a la Hacienda Pública en concepto de impuesto sobre beneficios al finalizar el ejercicio 20X1 es de 12.480 u.m. y que la sociedad ha podido deducirse la totalidad de los conceptos mencionados en los puntos anteriores, se pide:

1. Contabilización de las operaciones significadas en los puntos anteriores.
2. Relación de operaciones que dan lugar a impuesto anticipado y diferido con detalle de principal e impacto en el cálculo de estos conceptos.
3. Determinación de las operaciones que dan lugar a diferencias permanentes.
4. Conciliación del resultado con la base imponible del ejercicio.
5. Determinación del resultado contable, sabiendo que la sociedad ha podido aplicarse la totalidad de las deducciones y compensaciones posibles.
6. Asiento de contabilización del impuesto.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

1. Contabilización de las operaciones significativas en los puntos anteriores.

MAQUINARIA Y SUBVENCIÓN

Por la adquisición de la maquinaria y la obtención de la correspondiente subvención, que suponemos que se realizan al inicio del año 20X1:

180.000	<i>Maquinaria (223)</i>	a	<i>Tesorería (57)</i>	180.000
	_____	x	_____	
150.000	<i>Tesorería (57)</i>	a	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i>	150.000
	_____	x	_____	

A 31 de diciembre del año 20X1 se realizará la amortización de la maquinaria y el traspaso a resultados de la subvención, según se establece en la Norma de Valoración 20.^a del PGC:

18.000	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i> (180.000/10)	a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	18.000
	_____	x	_____	
15.000	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i> (150.000/10)	a	<i>Subvenciones de capital traspasadas a resultados del ejercicio (775)</i>	15.000
	_____	x	_____	

CLIENTES

Por la baja de los clientes que se han considerado incobrables:

80.000	<i>Pérdidas de créditos comerciales incobrables (650)</i>	a	<i>Clientes de dudoso cobro (435)</i>	80.000
	_____	x	_____	

Por la aplicación de la provisión que cubría solamente el 70 por 100 de los derechos de cobro:

56.000	<i>Provisión para insolvencias de tráfico (490)</i>	a	<i>Provisión para insolvencias de tráfico aplicada (794)</i>	56.000
	_____	x	_____	

COMPRAS INTERGRUPO

Las compras intergrupo se han contabilizado al precio real al que se ha realizado la transacción y no al precio al que se valorará a efectos de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades:

240.000	<i>Compras de mercaderías (600)</i>		
	<i>a Proveedores, empresas del grupo (402)</i>		240.000
	_____ x _____		

2. Relaciones de operaciones que dan lugar a impuestos anticipados y diferidos con detalle de principal en el cálculo de estos conceptos.

MAQUINARIA

Según el enunciado, la maquinaria se podrá amortizar desde un punto de vista fiscal íntegramente en el ejercicio 20X1, en tanto que desde el punto de vista contable se hará en función de su vida útil. La tabla de diferencias y ajustes a realizar es la siguiente, suponiendo que la amortización deducible es un 50 por 100 en cada ejercicio:

Años	Amortización contable	Amortización deducible	Ajustes en la base del Impuesto sobre Sociedades
20X1	18.000	90.000	- 72.000
20X2	18.000	90.000	- 72.000
20X3	18.000	0	18.000
20X4	18.000	0	18.000
20X5	18.000	0	18.000
20X6	18.000	0	18.000
20X7	18.000	0	18.000
20X8	18.000	0	18.000
20X9	18.000	0	18.000
20X10	18.000	0	18.000
	180.000	180.000	

Como se puede observar, estamos ante unos ajustes del Impuesto sobre Sociedades, que para el cálculo de la base imponible, han de ser considerados como diferencias temporales. Los dos primeros años darán lugar a la aparición de impuestos diferidos.

PROVISIÓN PARA INSOLVENCIAS

El impuesto anticipado que figura en balance (49.000) hace referencia a provisiones dotadas en el ejercicio anterior y que no fueron deducibles fiscalmente, por lo que a nivel de la liquidación del impuesto se hizo:

Gasto contable (49.000/35%)	140.000
Gasto deducible	0
Ajuste en la base	140.000

En el ejercicio actual, la provisión es deducible por haber transcurrido 6 meses desde el vencimiento de los créditos frente a clientes, produciéndose en consecuencia la reversión, por lo que procederá efectuar una diferencia temporal negativa.

3. Determinación de las operaciones que dan lugar a diferencias permanentes.

SUBVENCIONES DE CAPITAL

Aunque en nuestra normativa la imputación a resultados de las subvenciones no produce ajustes en el Impuesto sobre Sociedades, el enunciado señala que el ingreso derivado del traspaso a resultados de la subvención no es computable fiscalmente por lo que se producen diferencias permanentes negativas, durante todos los años en los que se efectúe el traspaso a resultados de la mencionada subvención.

OPERACIONES VINCULADAS

En principio, las operaciones vinculadas no producen ningún ajuste y será la Administración tributaria quien podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

El enunciado del ejercicio señala que la sociedad *decide* realizar los ajustes fiscales necesarios para reconocer ese mayor valor de compra, por lo que se efectuará una diferencia permanente negativa:

Gasto contable	240.000
Gasto deducible	300.000
Ajuste en la base	60.000

4. Conciliación del resultado con la base imponible del ejercicio.

En primer lugar, se realiza la *liquidación del Impuesto sobre Sociedades*, teniendo en cuenta que el enunciado no facilita el beneficio antes de impuestos del año 20X1, pero sí el dato de la cuota diferencial que asciende a 12.480, sabiendo que la sociedad ha podido aplicarse la totalidad de las deducciones y compensaciones posibles:

BENEFICIO ANTES DE IMPUESTOS	BAI
+/- Ajustes	
Amortización de la maquinaria	- 72.000
Subvenciones de capital	- 15.000
Provisión para insolvencias	- 140.000
Operaciones vinculadas	- 60.000
BASE IMPONIBLE PREVIA	BIP
Base imponible negativa ejercicios anteriores	- 23.400
BASE IMPONIBLE	BI
Tipo de gravamen	35%
CUOTA ÍNTEGRA	0,30 BI
Deducciones y bonificaciones	- 23.000
CUOTA LÍQUIDA	CL
Retenciones y pagos a cuenta	- 25.000
CUOTA DIFERENCIAL	12.480

Realizando los cálculos oportunos en la tabla anterior, se obtiene que:

Cuota líquida (CL) = 37.480

Cuota íntegra ($0,30 \times BI$) = 60.480

Base imponible (BI) = 201.600

Base imponible previa (BIP) = 225.000

Beneficio antes de impuestos (BAI) = 512.000

BENEFICIO ANTES DE IMPUESTOS	512.000
+/- Ajustes	
Amortización de la maquinaria	- 72.000
Subvenciones de capital	- 15.000
Provisión para insolvencias	- 140.000
Operaciones vinculadas	- 60.000
BASE IMPONIBLE PREVIA	225.000
Base imponible negativa anterior	- 23.400
BASE IMPONIBLE	201.600
Tipo de gravamen	30%
CUOTA ÍNTEGRA	60.480
Deducciones y bonificaciones	- 23.000
CUOTA LÍQUIDA	37.480
Retenciones y pagos a cuenta	- 25.000
CUOTA DIFERENCIAL	12.480

El cálculo del gasto del Impuesto sobre Sociedades es el siguiente:

BENEFICIO ANTES DE IMPUESTOS	512.000
± DIFERENCIAS PERMANENTES	
Subvenciones de capital	- 15.000
Operaciones vinculadas	- 60.000
RESULTADO CONTABLE AJUSTADO	437.000
Tipo de gravamen	30%
IMPUESTO BRUTO	131.100
Deducciones y bonificaciones	- 23.000
IMPUESTO DEVENGADO	108.100

5. El resultado contable del ejercicio (resultado después de impuestos) será:

$$512.000 - 108.100 - [(8.190 + 49.000) / 0,35 \times 0,05] =$$

$$= 512.000 - 108.100 - 8.170 = 512.000 - 116.270 = 395.730$$

Conciliación del resultado contable con la base imponible

Conceptos	Aumentos	Disminuciones	Total
Resultado del ejercicio			395.730
Impuesto sobre beneficios	116.270		116.270
Diferencias permanentes			
Subvenciones de capital		15.000	- 15.000
Operaciones vinculadas		60.000	- 60.000
Diferencias temporales con origen en el ejercicio			
Amortización de la maquinaria		72.000	- 72.000
Diferencias temporales con origen en ejercicios anteriores			
Provisión para insolvencias		140.000	- 140.000
Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores		23.400	- 23.400
Base imponible del ejercicio			512.000

6. Asientos contables.

Por el ajuste de los créditos fiscales del 35 por 100 al 30 por 100:

8.170	<i>Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)</i>		
	a <i>Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (4745)</i>		1.170
		[23.400 × (35% - 30%)]	
	a <i>Impuesto sobre beneficios anticipado (474)</i>		7.000
		[140.000 × (35% - 30%)]	

 X

Por el gasto devengado en el ejercicio:

108.100	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>		
	<i>a Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (4745)</i>	7.020	
	(23.400 × 30%)		
	<i>a Impuesto sobre beneficios anticipado (474)</i>	42.000	
	(140.000 × 30%)		
	<i>a Impuesto sobre beneficios diferido (479)</i>	21.600	
	(72.000 × 30%)		
	<i>a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	25.000	
	<i>a Hacienda Pública, acreedor por impuesto sobre sociedades (4752)</i>	12.480	
	x		
116.270	<i>Pérdidas y ganancias</i>		
	<i>a Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)</i>	8.170	
	<i>a Impuesto sobre beneficios (630)</i>	108.100	
	x		

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

OPERACIONES FINANCIERAS: DIVERSOS CÁLCULOS RELATIVOS A UN PRÉSTAMO

ENUNCIADO

Un empréstito consta de 100.000 títulos de 1.000 euros cada uno y se ha de amortizar por sorteos anuales, en 6 años, mediante anualidades constantes abonándose cupones anuales de 50 euros durante los tres primeros años y 60 euros.

b) Número de títulos que se amortizan en los sorteos 2.º y 5.º.

Para el cálculo de los títulos amortizados en el segundo año (M_2), lo más sencillo es calcular los títulos amortizados en el año 1 y, a partir de M_1 , mediante la ley de recurrencia existente entre ambos años, obtener M_2 .

$$\begin{aligned} \text{Año 1} \quad a &= ci_1N_1 + cM_1 = 50 \times 100.000 + 1.000 \times M_1 \\ 19.871.644,07 &= 5.000.000 + 1.000 \times M_1 \\ M_1 &= 14.871,64 \end{aligned}$$

A continuación se calcula M_2 :

$$\begin{aligned} M_2 &= M_1 \times (1 + i_1) = 14.871,64 \times 1,05 = 15.615,23 \\ M_2 &= \mathbf{15.615,23} \cong \mathbf{15.615} \end{aligned}$$

Para el cálculo de los títulos amortizados en el quinto año (M_5) resulta más práctico empezar calculando los títulos amortizados en el último año (porque coinciden los títulos vivos y los amortizados) y, a continuación, mediante la ley de recurrencia existente entre ambos años obtener M_5 .

$$\begin{aligned} \text{Año 6} \quad a &= ci_2N_6 + cM_6 = ci_2M_6 + cM_6 = (ci_2 + c) \times M_6 \\ 19.871.644,07 &= (60 + 1.000) \times M_6 \\ M_6 &= \mathbf{18.746,83} \end{aligned}$$

A continuación se calcula M_5 :

$$\begin{aligned} M_5 &= \frac{M_6}{1 + i_2} = \frac{18.746,83}{1,06} = 17.685,69 \\ M_5 &= \mathbf{17.685,69} \cong \mathbf{17.686} \end{aligned}$$

c) Títulos vivos después de efectuados 5 sorteos.

El número de títulos vivos al comienzo del sexto año se obtiene a partir de la anualidad del último año, dado que en ese período los títulos vivos (N_6) y los títulos amortizados (M_6) coinciden. Por tanto:

$$\begin{aligned} \text{Año 6} \quad a &= ci_2N_6 + cM_6 = ci_2N_6 + cN_6 = (ci_2 + c) \times N_6 \\ 19.871.644,07 &= (60 + 1.000) \times N_6 \\ N_6 &= \mathbf{18.746,83} \cong \mathbf{18.747} \end{aligned}$$

d) Cuadro de amortización.

Para construir el cuadro de amortización, deberemos conocer previamente los títulos amortizados en cada año. Conocido M_1 , se pueden obtener M_2 y M_3 , porque entre ellos existe una ley de recurrencia por mantenerse el cupón constante (5%). De la misma manera, existe ley de recurrencia entre M_4 , M_5 y M_6 , esta vez con el cupón del 6 por 100, resultando más rápido empezar por M_6 , que resulta más fácil de calcular.

$$\begin{aligned} M_1 &= 14.871,64 \\ M_2 &= 14.871,64 \times 1,05 = 15.615,23 \\ M_3 &= 15.615,23 \times 1,05 = 16.395,98 \\ \\ M_6 &= 18.746,83 \\ M_5 &= 18.746,83 \times 1,06^{-1} = 17.685,69 \\ M_4 &= 17.685,69 \times 1,06^{-1} = 16.684,61 \end{aligned}$$

Una vez obtenidos los valores teóricos de M_k , se procede a su redondeo, siendo por exceso M_1 , M_3 , M_5 , M_6 , y por defecto M_2 y M_4 .

Los valores redondeados serán:

$$\begin{aligned} M_1 &= 14.872 \\ M_2 &= 15.615 \\ M_3 &= 16.396 \\ M_4 &= 16.684 \\ M_5 &= 17.686 \\ M_6 &= 18.747 \end{aligned}$$

El cuadro de amortización que resulta es el siguiente:

Años	(1)	(2)	(3)	(4) = $c_i \times (1)$	(5) = $c \times (2)$	(6) = (4) + (5)
	Títulos vivos	Títulos amortizados	Total títulos amortizados	Intereses	Amortización	Anualidad
1	100.000	14.872	14.872	5.000.000	14.872.000	19.872.000
2	85.128	15.615	30.487	4.256.400	15.615.000	19.871.400
3	69.513	16.396	46.883	3.475.650	16.396.000	19.871.650
4	53.117	16.684	63.567	3.187.020	16.684.000	19.871.020
5	36.433	17.686	81.253	2.185.980	17.686.000	19.871.980
6	18.747	18.747	100.000	1.124.820	18.747.000	19.871.820

$$\begin{aligned} (4) \text{ Año } k \quad 0 < k < 3 \quad 50 \times (1) \\ \text{Año } k \quad 3 < k < 6 \quad 60 \times (1) \end{aligned}$$