

CONTABILIDAD	TÉCNICOS DE AUDITORÍA Y CONTABILIDAD (SEGUNDO EJERCICIO)	Núm. 8/2004
---------------------	---	------------------------



**INMACULADA DE BENITO CÁMARA
ÁNGEL GONZÁLEZ GARCÍA**

Profesores del CEF

Sumario:

- CASO 1.** Reparto de beneficios. Ampliaciones y reducciones de capital.
- CASO 2.** Operaciones con moneda extranjera. Operaciones de concesión administrativa. Operaciones con efectos comerciales.
- CASO 3.** Operaciones con inmovilizado. Operación de arrendamiento financiero. Operaciones de investigación y desarrollo.
- CASO 4.** Contabilización y cálculo del impuesto.

[Supuesto propuesto para ingreso al Cuerpo de Técnicos de Auditoría y Contabilidad (Segundo ejercicio). Convocatoria 22 de mayo de 2003 –fecha examen 24 de octubre de 2003–].

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

REPARTO DE BENEFICIOS. AMPLIACIONES Y REDUCCIONES DE CAPITAL

ENUNCIADO

La Sociedad Anónima MARIAJE presenta con fecha 31-12-20X6 el siguiente balance de situación (expresado en euros):

Activo		Pasivo	
Gastos de establecimiento	300.000	Capital social	10.000.000
Inmovilizado inmaterial	5.000.000	Prima de emisión de acciones	3.000.000
Inmovilizado material	20.000.000	Reserva legal	1.600.000
Inmovilizado financiero	6.000.000	Reserva para acciones propias	300.000
Acciones propias	300.000	Reserva de revalorización	3.000.000
Gastos a distribuir en varios ejercicios	700.000	Reserva voluntaria	4.000.000
Activo circulante	4.700.000	Pérdidas y ganancias	5.000.000
		Acreeedores a largo plazo	6.500.000
		Acreeedores a corto plazo	3.600.000
Total Activo	37.000.000	Total Pasivo	37.000.000

Información complementaria referida a los datos contenidos en el balance:

- La cifra de capital social está constituida por dos clases de acciones: clase A, acciones ordinarias de nominal 2 euros y clase B, acciones sin voto de nominal 4 euros, emitidas en una ampliación de capital por el límite máximo permitido por la Ley para esta clase de acciones. Las acciones están totalmente suscritas y desembolsadas.

- En los Estatutos de la Sociedad se recoge una cláusula por la que se reconoce un dividendo mínimo de 0,80 euros por acción sin voto, siempre que existan beneficios repartibles suficientes.
- Las acciones propias, pertenecientes a la clase A, se adquirieron en este ejercicio en el mercado secundario oficial a 3 euros cada una. Estas acciones no se adquirieron con una finalidad específica.
- La Sociedad emitió el 1-10-20X4 deuda a largo plazo consistente en 1.000.000 de obligaciones de nominal 10 euros, con prima de reembolso de 1 euro. Cada año en la misma fecha se amortizan por sorteo un 20 por 100 de los títulos emitidos. Devengan un interés del 3 por 100 anual a pagar anualmente. La partida que figura en balance Gastos a distribuir en varios ejercicios recoge los intereses diferidos y los gastos de formalización de deudas, relacionados en toda su cuantía con el empréstito. La Sociedad imputa a resultados las cargas financieras de la deuda, siguiendo el procedimiento lineal de imputación a la cuenta de resultados.

Apartado 1

Operaciones realizadas por la Sociedad en el ejercicio 20X7:

El 3-2-20X7 se reúne la Junta General de Accionistas y toma los siguientes acuerdos a ejecutar en fechas posteriores:

- Dotar la reserva legal en la cuantía establecida por Ley; repartir un dividendo entre las acciones de 3.940.000 euros y la cantidad sobrante destinarla a reservas voluntarias.
- Ampliar capital con cargo a la reserva voluntaria, emitiendo 2.000.000 de acciones ordinarias, de nominal 2 euros.
- Reducir capital para amortizar acciones propias.

1. El 3-2-20X7 la Sociedad procede al reparto del beneficio acordado en la Junta General de Accionistas.
2. El 18-2-20X7 la Sociedad abona a los accionistas a través de Bancos el dividendo acordado.
3. El 18-6-20X7 la Sociedad inscribe en el Registro Mercantil la ampliación de capital, totalmente liberada, con cargo a reservas voluntarias. Los gastos de la ampliación abonados por Bancos ascendieron a 40.000 euros.
4. El 1-10-20X7 la Sociedad inscribe en el Registro Mercantil la ampliación de capital por acuerdo de la Sociedad con los titulares de las obligaciones. Se trata de cancelar la totalidad de la deuda derivada del empréstito (principal más intereses devengados a

esta fecha) mediante ampliación de capital, emitiendo acciones nuevas, de valor nominal 2 euros a un precio de emisión de 5 euros, y cumpliendo todos los requisitos establecidos por la Ley. Los gastos de la operación se abonan a través de Bancos y ascienden a 50.000 euros.

5. El 10-10-20X7 la Sociedad vende en el mercado de valores 20.000 acciones propias, a un precio de 4,5 euros acción. La Sociedad ingresa en Bancos el valor de la venta, una vez deducidos los gastos de procedimiento que ascendieron a 1.000 euros.
6. El 20-11-20X7 la Sociedad inscribe en el Registro Mercantil la reducción de capital acordada por la Junta consistente en amortizar la totalidad de las acciones propias que posee la Sociedad. Con el fin de evitar la oposición de los acreedores, la reducción se efectúa con cargo a reservas de libre disposición. Los gastos de la operación abonados por Bancos se elevaron a 2.000 euros.

Apartado 2

Operaciones realizadas por la Sociedad Anónima MIGUEL, relacionadas con la sociedad MARIAJE:

1. A fecha de 3-2-20X7 la Sociedad tiene conocimiento del dividendo a repartir por la Sociedad MARIAJE, de la que posee las siguientes acciones adquiridas con anterioridad a los siguientes precios: de la clase A, 20.000 acciones a 3 euros cada una y de la clase B, 5.000 acciones a 6 euros cada una.
2. El 18-2-20X7 la Sociedad cobra el dividendo que le corresponde a través de Bancos.
3. El 18-6-20X7 la Sociedad suscribe las acciones correspondientes a la ampliación liberada.
4. El 18-8-20X7 la Sociedad vende la totalidad de las acciones sin voto, clase B, a un precio de 6,2 euros acción que cobra por Bancos. Los gastos incurridos en la venta se elevaron a 200 euros, abonados por Bancos.
5. El 1-10-20X7 la Sociedad acude a la ampliación de capital entregando las obligaciones que posee y recibiendo las acciones correspondientes, al valor que había previsto la Sociedad MIGUEL y que coincide con las acciones asignadas por la Sociedad MARIAJE. La Sociedad había suscrito 10.000 obligaciones, cada año estimaba que mediante sorteo se amortizarían una quinta parte de los títulos, los títulos no amortizados según la previsión eran vendidos al día siguiente del sorteo, de tal forma que en esta fecha tenía en su poder 6.000 obligaciones. El procedimiento seguido por la Sociedad para imputar a resultados el interés implícito fue en todo momento el lineal.
6. El 20-11-20X7 la Sociedad tiene conocimiento de la reducción de capital llevada a cabo por la Sociedad MARIAJE.

SE PIDE:

1. Anotaciones contables de la Sociedad MARIAJE siguiendo el orden expuesto en los puntos anteriores.
2. Anotaciones contables de la Sociedad MIGUEL siguiendo el orden expuesto en los puntos anteriores, en las operaciones relacionadas con la Sociedad MARIAJE.

(Debe hacerse abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones).

SOLUCIÓN Caso Práctico núm. 1

ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA

Artículo 90 del TRLSA. Emisión

«Las Sociedades Anónimas podrán emitir acciones sin derecho de voto por un importe nominal no superior a la mitad del capital social desembolsado.»

$$\text{Clase B} = 0,50 \times (5.000.000 + \text{Clase B})$$

$$\text{Clase B} = 5.000.000$$

Clase A: $5.000.000 = 2.500.000$ acciones de 2 euros de nominal cada una

Clase B: $5.000.000 = 1.250.000$ acciones de 4 euros de nominal cada una

Acciones propias (Clase A): 100.000 acciones a 3 euros cada una = 300.000

Reserva para acciones propias: 300.000

Acreeedores a largo plazo: $(1.000.000/5 \times 2) \times 11 = 400.000 \times 11 = 4.400.000$

Acreeedores a corto plazo: $(1.000.000/5) \times 11 = 200.000 \times 11 = 2.200.000$

Acreeedores a corto plazo: $0,03 \times 600.000 \times 10 \times 3/12 = 45.000$

Gastos a distribuir en varios ejercicios: 700.000

A imputar a lo largo de los próximos dos años y nueve meses, o lo que es lo mismo treinta y tres meses.

Apartado 1. Operaciones realizadas por la Sociedad MARIAJE:

Anotaciones contables de la Sociedad MARIAJE siguiendo el orden expuesto en el enunciado:

1. 3-2-20X7. Reparto del beneficio acordado en la Junta General de Accionistas.

5.000.000,00 *Pérdidas y Ganancias*

<i>a Reserva legal (1)</i>	400.000,00
<i>a Dividendo activo a pagar (2)</i>	3.940.000,00
<i>a Reservas voluntarias</i>	660.000,00

_____ x _____

(1) Artículo 214 TRLSA:

Límite de la Reserva legal: $0,20 \times 10.000.000$	2.000.000	
En Balance	1.600.000	
	<u> </u>	
Faltan para alcanzar el límite	400.000	$< 0,10 \times 5.000.000$

(2) Dividendo mínimo del capital sin voto: $0,80 \times 1.250.000$

Resto del dividendo: $3.940.000 - 1.000.000$ 2.940.000

Capital retribuable: Clase A: $(2.500.000 - 100.000) \times 2$	4.800.000
Clase B: $1.250.000 \times 4$	5.000.000
	<u> </u>
Total	9.800.000

9.800.000	_____	2.940.000
4.800.000	_____	A = 1.440.000
5.000.000	_____	B = 1.500.000

Clase A: $1.400.000 = 2.400.000 \times 0,60$

Clase B: $1.000.000 + 1.500.000 = 2.500.000 = 1.250.000 \times 2 (0,60 \times 2 + 0,80)$

2. 18-2-20X7. Pago del dividendo acordado.

3.940.000,00 *Dividendo activo a pagar*

<i>a Activo circulante</i>	3.940.000,00
----------------------------	--------------

_____ x _____

3. 18-6-20X7. Ampliación de capital con cargo a reservas voluntarias.

4.000.000,00 *Reserva voluntaria*

	a <i>Capital social</i>	4.000.000,00
	(2.000.000 × 2)	

	x	
--	---	--

40.000,00 *Gastos de ampliación de capital*

	a <i>Activo circulante</i>	40.000,00
--	----------------------------	-----------

	x	
--	---	--

Capital antes de la ampliación: 10.000.000

Capital de la ampliación: 4.000.000 = 40% de 10.000.000

Capital de la ampliación correspondiente a la Clase A:

 $0,40 \times 5.000.000 = 2.000.000 = 1.000.000$ de acciones de 2 euros de nominal cada una

Proporción de la ampliación:

$$\begin{aligned} &2.500.000 \text{ Clase A} \times 1.000.000 \text{ Clase C} \\ &2,50 \text{ A} \times 1 \text{ C} \end{aligned}$$

Capital de la ampliación correspondiente a la Clase B:

 $0,40 \times 5.000.000 = 2.000.000 = 1.000.000$ de acciones de 2 euros de nominal cada una

Proporción de la ampliación:

$$\begin{aligned} &1.250.000 \text{ Clase B} \times 1.000.000 \text{ Clase C} \\ &1,25 \text{ B} \times 1 \text{ C} \end{aligned}$$

La Sociedad MARIAJE posee 100.000 acciones Clase A, por lo que en la ampliación le han correspondido 40.000 acciones Clase C ($0,40 \times 100.000 = 100.000/2,5$).

Al ser una ampliación totalmente liberada no procede asiento contable, pero el coste medio de cada acción poseída ha disminuido, pasando a ser de $300.000/140.000 = 2,142857$.

4. 1-10-20X7. Ampliación de capital por conversión de obligaciones en acciones.

Reconocimiento de los intereses explícitos devengados a la fecha de la conversión, así como imputación a resultados de los gastos a distribuir en varios ejercicios devengados a la misma fecha.

135.000,00	Intereses de obligaciones y bonos ($0,03 \times 600.000 \times 10 \times 9/12$)		
	a	Acreedores a corto plazo	135.000,00
	x		
190.909,09	Intereses de obligaciones y bonos		
	a	Gastos a distribuir en varios ejercicios ($700.000/33 \times 9$)	190.909,09
	x		

Deuda derivada del empréstito a cancelar:

Principal:	600.000×11		6.600.000
Intereses:	$0,03 \times 600.000 \times 10$		180.000
			6.780.000

Valor de emisión de las acciones a entregar (Clase D): 5 euros

Acciones a entregar a los obligacionistas:

$$N_A \times 5 = 6.780.000, \text{ de donde } N_A = 1.356.000 \text{ acciones}$$

Proporción del canje:

$$\begin{aligned} &1.356.000 \text{ acciones} \times 600.000 \text{ obligaciones} \\ &113 \text{ acciones} \times 50 \text{ obligaciones} \end{aligned}$$

Emisión de las acciones y canje de las obligaciones:

6.780.000,00	Acciones emitidas ($1.356.000 \times 5$)		
	a	Capital social ($1.356.000 \times 2$)	2.712.000,00
	a	Prima de emisión de acciones	4.068.000,00
	x		

4.400.000,00	Acreeedores a largo plazo		
2.380.000,00	Acreeedores a corto plazo		
		a Acciones emitidas	6.780.000,00
_____		x _____	

Imputación a resultados extraordinarios de los gastos a distribuir en varios ejercicios correspondientes a la deuda amortizada anticipadamente:

509.091,91	Pérdidas por operaciones con obligaciones propias		
		a Gastos a distribuir en varios ejercicios (700.000/33 × 24)	509.091,91
_____		x _____	
50.000,00	Gastos de ampliación de capital		
		a Activo circulante	50.000,00
_____		x _____	

5. 10-10-20X7. Venta de acciones propias.

89.000,00	Activo circulante [(20.000 × 4,5) – 1.000,00]		
		a Acciones propias (20.000 × 2,142857)	42.857,14
		a Beneficios por operaciones con acciones propias	46.142,86
_____		x _____	
42.857,14	Reserva para acciones propias		
		a Reserva voluntaria	42.857,14
_____		x _____	

6. Reducción de capital por amortización de acciones propias, con cargo a reservas de libre disposición.

240.000,00	<i>Capital social</i> (120.000 × 2)		
257.142,86	<i>Reserva para acciones propias</i>	a	<i>Acciones propias</i> 257.142,86 (120.000 × 2,142857)
		a	<i>Reserva por capital amortizado</i> 240.000,00 (120.000 × 2)
		x	
2.000,00	<i>Gastos de reducción de capital</i>	a	<i>Activo circulante</i> 2.000,00
		x	

NOTA: En la solución propuesta, los gastos de ampliación y reducción de capital se han contabilizado como tales, pero sin optarse por considerarlos como gasto del ejercicio o como gastos de establecimiento al no decirse nada en el enunciado y considerar que no era éste el objetivo del supuesto.

Apartado 2. Operaciones realizadas por la Sociedad MIGUEL:

Anotaciones contables de la Sociedad MIGUEL siguiendo el orden expuesto en el enunciado, en las operaciones relacionadas con la Sociedad MARIAJE.

1. 1-1-20X7. Acciones poseídas de la Sociedad MARIAJE.

Clase	N.º Acciones	Nominal	Coste unitario	Coste total
A	20.000	2	3	$20.000 \times 3 = 60.000$
B	5.000	4	6	$5.000 \times 6 = 30.000$

1. 3-2-20X7. Reconocimiento del dividendo acordado por la Sociedad MARIAJE.

22.000,00	<i>Dividendo a cobrar</i>		
		a	<i>Ingresos de participaciones de capital</i> 22.000,00
		x	

Dividendo Clase A: $20.000 \times 0,6$	12.000
Dividendo Clase B: 5.000×2	10.000
Total	<u>22.000</u>

2. 18-2-20X7. Cobro del dividendo.

22.000,00 Activo circulante	a Dividendo a cobrar	22.000,00
_____	x _____	

3. 18-6-20X7. Suscripción de las acciones correspondientes a la ampliación liberada.

Capital poseído de la Clase A: 20.000×2	40.000
Capital poseído de la Clase B: 5.000×4	20.000
Total	<u>60.000</u>

Ampliación: $0,40 \times 60.000 = 24.000 = 12.000$ acciones de 2 euros de nominal cada una

Acciones suscritas correspondientes a la Clase A:

$$0,40 \times 40.000 = 16.000 = 8.000 \text{ acciones de 2 euros de nominal cada una}$$

o también $20.000/2,5 = 8.000$

Acciones suscritas correspondientes a la Clase B:

$$0,40 \times 20.000 = 8.000 = 4.000 \text{ acciones de 2 euros de nominal cada una}$$

o también $5.000/1,25 = 4.000$

Al tratarse de una ampliación totalmente liberada con cargo a reservas no procede efectuar asiento alguno, aunque sí ha variado tanto el número de acciones poseídas como el coste medio de cada una. Así el número de acciones poseídas, su nominal y la inversión total realizada en su adquisición se presenta en el siguiente cuadro:

Clase	N.º Acciones	Nominal	Inversión
A	20.000	2	60.000
B	5.000	4	30.000
C	12.000	2	0
Suma			90.000

Por lo que respecta al coste medio de las acciones, hay que tener en cuenta que el coste de los derechos de asignación ejercitados disminuye el valor de las acciones antiguas, pasando a ser valor de las nuevas y que al no ser acciones del mismo nominal no constituyen un único grupo homogéneo, por lo que se habrá de calcular el número de acciones equivalentes para poder así determinar el coste medio unitario:

Clase	N.º Acciones	Nominal	Inversión
A	20.000	2	60.000
B	5.000	4	30.000
C	12.000	2	0
Acciones equivalentes	42.000	2	90.000
Acciones equivalentes	21.000	4	90.000

Coste medio unitario de una acción de 2 euros de nominal: $90.000/42.000 = 2,142857$

Coste medio unitario de una acción de 4 euros de nominal: $90.000/21.000 = 4,285714$

Acciones poseídas por la Sociedad MIGUEL tras la ampliación:

Clase	N.º Acciones	Nominal	Coste unitario	Coste total
A	20.000	2	2,142857	42.857,14
B	5.000	4	4,285714	21.428,57
C	12.000	2	2,142857	25.714,29
Suma				90.000,00

4. 18-8-20X7. Venta de la totalidad de las acciones sin voto (Clase B).

30.800,00 *Activo circulante*
[(5.000 × 6,2) – 200,00]

a *Acciones Sociedad MARIAJE* 21.428,57
(5.000 × 4,285714)

a *Beneficios en valores negociables* 9.371,43

x

5. 1-10-20X7. Canje de las obligaciones de MARIAJE por acciones de la misma Sociedad.

Las cuentas existentes en la Sociedad MIGUEL a 1-1-20X7 relativas a su inversión en títulos obligaciones de MARIAJE son las siguientes:

Valores de renta fija a largo plazo: $4.000 \times 10 = 40.000$

Valores de renta fija a corto plazo: $2.000 \times 10 = 20.000$

Intereses explícitos de valores de renta fija: $0,03 \times 6.000 \times 10 \times 3/12 = 450$

Intereses implícitos de valores de renta fija: 3.525

$$\frac{2.000 \times (11 - 10)}{3} \times \frac{27}{12} = 1.500$$

$$\frac{2.000 \times (11 - 10)}{4} \times \frac{27}{12} = 1.125$$

$$\frac{2.000 \times (11 - 10)}{5} \times \frac{27}{12} = 900$$

Reconocimiento de los intereses explícitos e implícitos devengados a la fecha del canje:

1.350,00 Intereses explícitos de valores de renta fija

a Ingresos de valores de renta fija *1.350,00*
(0,03 × 6.000 × 10 × 9/12)

_____ x _____

1.175,00 Intereses implícitos de valores de renta fija

a Ingresos de valores de renta fija (1) *1.175,00*

_____ x _____

$$(1) \frac{2.000 \times (11 - 10)}{3} \times \frac{9}{12} = 500$$

$$\frac{2.000 \times (11 - 10)}{4} \times \frac{9}{12} = 375$$

$$\frac{2.000 \times (11 - 10)}{5} \times \frac{9}{12} = 300$$

Asiento correspondiente al canje:

66.500,00	Acciones Sociedad MARIAJE		
		a Valores de renta fija a corto plazo	20.000,00
		a Valores de renta fija a largo plazo	40.000,00
		a Intereses explícitos de valores de renta fija	1.800,00
		a Intereses implícitos de valores de renta fija	4.700,00
		_____ x _____	

Proporción del canje: 600.000 obligaciones \times 1.356.000 acciones

600.000	_____	1.356.000
6.000	_____	A = 13.560

Al tratarse de una operación de canje o permuta, las acciones recibidas se valoran por el menor de: el valor neto contable de la inversión entregada (66.500) y el valor de mercado de la inversión recibida ($13.560 \times 5 = 67.800$).

6. 20-11-20X7. Esta operación no le afecta a la Sociedad MIGUEL por tratarse de una operación de reducción de capital por amortización de acciones propias que ya estaban en poder de la Sociedad MARIAJE.

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

OPERACIONES CON MONEDA EXTRANJERA. OPERACIONES DE CONCESIÓN ADMINISTRATIVA. OPERACIONES CON EFECTOS COMERCIALES

ENUNCIADO

La Sociedad Anónima VARIADA realiza, entre otras, las siguientes operaciones en el ejercicio 20X6:

Apartado 1

Operaciones con moneda extranjera:

1. El 3-2-20X6 adquiere 900.000 coronas suecas abonando 100.000 euros. La operación se realiza para la compra futura de un camión sueco.
2. El 20-2-20X6 adquiere el camión abonando 880.000 coronas suecas. La relación de cambio en el momento del pago es de 1 euro = 9,2 coronas suecas.
3. El 1-3-20X6 el camión se pone en condiciones de funcionamiento, para lo que fue preciso abonar 5.000 euros. La vida útil asignada al camión es de ocho años.
4. El 5-4-20X6 se venden por euros las coronas suecas no utilizadas, siendo la relación de cambio en ese momento de 1 euro = 9,1 coronas suecas.
5. El 1-9-20X6 adquiere piezas de recambio para el camión por importe de 4.000 euros. De esta cantidad se estima que tendrán una duración inferior al año piezas por valor de 1.000 euros, que abona al contado; el resto de las piezas se estima que serán utilizadas dentro de dos años, quedando el pago aplazado hasta el ejercicio siguiente.
6. Hasta el 31-12-20X6 se han consumido piezas catalogadas a corto plazo por valor de 200 euros. Las piezas inventariadas a largo plazo se encuentran en los almacenes de la empresa.
7. El 31-12-20X6 la Sociedad utiliza el criterio de amortizar linealmente los elementos de inmovilizado que tiene en propiedad.

Apartado 2

Operaciones de concesión administrativa:

1. El 18-3-20X6 otorgan a la Sociedad una concesión administrativa que consiste en la explotación de una línea de autobuses para el transporte regular de pasajeros. La Sociedad abona por la concesión 30.000 euros. La duración de la concesión es de 10 años.
2. El 20-3-20X6 la Sociedad adquiere 4 autobuses abonando 200.000 euros. La vida de los autobuses se estima en 16 años.
3. El 1-4-20X6 la Sociedad finaliza una intensa campaña de lanzamiento en todos los medios de difusión que existen, para dar a conocer la nueva actividad, abonando por este concepto 10.000 euros y además adquirió elementos decorativos, entregados en ese período a los potenciales usuarios, que consisten en un calendario que recoge los años 20X6 y 20X7, abonando por este concepto 4.000 euros.

4. El 31-12-20X6 estima que a la finalización de la concesión tendrá que hacer frente a un pago por gastos de procedimiento de 3.000 euros. La Sociedad sigue el procedimiento de amortización lineal para los elementos de inmovilizado, sabiendo que el período de concesión empieza a contar desde el día 1-4-20X6, momento en el que la Sociedad comienza su actividad.
5. La Sociedad estima que los efectos de la campaña incidirán en la cuenta de resultados hasta el 31-12-20X7.

Apartado 3

Operaciones con efectos comerciales:

1. El 20-5-20X6 vende a crédito mercaderías por importe de 20.000 euros, a cobrar el 20-6-20X6.
2. El 20-6-20X6 la Sociedad no tiene conocimiento de que el cliente anterior hiciese efectiva su deuda.
3. El 1-8-20X6 el cliente solicita un aplazamiento en el pago y firma dos letras que gira la Sociedad: la primera tiene vencimiento el 30-10-20X6 y la cuantía es de 10.040 euros; la segunda letra vence el 1-1-20X7 y la cuantía es de 10.060 euros.
4. El 5-8-20X6 la Sociedad descuenta las dos letras en el Banco. Por la primera letra el Banco ingresa en la cuenta de la Sociedad 10.000 euros, cobrando 30 euros de intereses y 10 euros de comisiones. Por la segunda letra el Banco ingresa 10.010 euros, cobrando 40 euros de intereses y 10 euros de comisiones.
5. El 30-10-20X6, fecha de vencimiento de la primera letra, el cliente no atiende el pago, por lo que el Banco devuelve la letra, cobrando el nominal y 5 euros por gastos de devolución.
6. El 5-11-20X6 el cliente abona la letra y 10 euros en concepto de gastos y perjuicios causados a la Sociedad.
7. El 31-12-20X6 la Sociedad conoce las dificultades del cliente para pagar la siguiente letra, por lo que decide dotar provisión.

SE PIDE:

- Realice las anotaciones oportunas siguiendo el orden expuesto en los tres apartados, referidas a las fechas comprendidas en el ejercicio económico 20X6.

(Debe hacerse abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones).

SOLUCIÓN Caso Práctico núm. 2

La Sociedad Anónima VARIADA realiza, entre otras, las siguientes operaciones en el ejercicio 20X6:

Apartado 1. Operaciones con moneda extranjera:**1.** 3-2-20X6. Por la adquisición de la moneda extranjera.

100.000,00	Bancos, moneda extranjera		
		a Bancos, euros	100.000,00
		(900.000/9)	
_____		x _____	

2. 20-2-20X6. Adquisición del camión.

95.652,17	Elementos de transporte		
	(880.000/9,2)		
2.124,83	Diferencias negativas de cambio		
		a Bancos, euros	97.777,77
		(880.000/9)	
_____		x _____	

La Norma de valoración N.º 14 del PGC en referencia al inmovilizado material establece:

«Como norma general, su conversión en moneda nacional se hará aplicando al precio de adquisición o coste de producción el tipo de cambio vigente en la fecha en que los bienes se hubieran incorporado al patrimonio.»

En consecuencia al ser el tipo de cambio en esa fecha de 1 euro = 9,2 coronas suecas, éste es el que se ha utilizado para contabilizar el inmovilizado adquirido.

Se puede argumentar que pagamos el camión con coronas adquiridas al cambio de 1 euro = 9 coronas suecas, pero sería una argumentación falsa ya que, en el momento de la adquisición, el poder de compra de 1 euro era de 9,2 coronas suecas, y en consecuencia su precio de adquisición.

En este mismo sentido, se puede argumentar que, si la adquisición se hubiera realizado a crédito, no tendríamos ninguna duda en reflejar el camión por 95.652,17 euros, por lo que éste será en todo caso su precio de adquisición, con independencia de si la operación se realiza al contado o a crédito, de acuerdo con el «*principio de uniformidad*».

En cuanto a la tesorería en coronas suecas, se han contabilizado siguiendo un método administrativo, ajustando al cierre del ejercicio por el que sea su valor a esa fecha.

3. 1-3-20X6. Por el montaje y la instalación.

5.000,00	<i>Elementos de transporte</i>		
		a	<i>Bancos, euros</i>
			5.000,00
		x	

De acuerdo con la *Norma de valoración 2.ª del inmovilizado material*:

«*El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor, todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento.*»

Precio de adquisición: $95.625,17 + 5.000,00 = 100.562,17$

Esta fecha es la que se va a considerar como momento de puesta en condiciones de funcionamiento del bien, y por lo tanto de inicio de su amortización.

4. 5-4-20X6. Por la venta de las coronas suecas poseídas.

2.197,80	<i>Bancos, euros</i>		
	(20.000/9,1)		
24,43	<i>Diferencias negativas de cambio</i>		
		a	<i>Bancos, moneda extranjera</i>
			(20.000/9)
		x	2.222,23

Las coronas suecas poseídas se dan de baja al tipo de cambio al que estaban contabilizadas, cargándose la diferencia entre dicho valor y el cargado en cuenta al tipo de cambio de 1 euro = 9,1 coronas suecas, a resultados, según establece la *Norma de valoración 14.ª 4*.

5. 1-9-20X6. Adquisición de piezas de recambio.

La Resolución de inmovilizado material de 30 de julio de 1991 del ICAC establece en su Norma Quinta:

«Piezas de recambio son las destinadas a ser montadas en instalaciones, equipos o máquinas en sustitución de otras semejantes, y para su valoración se estará a las normas generales del inmovilizado material, y su contabilización se realizará de acuerdo a las siguientes reglas:

- a) Aquellas piezas cuyo ciclo de almacenamiento sea inferior al año se contabilizarán de acuerdo a lo previsto en el Plan General de Contabilidad en el grupo 3, como "Existencias".*
- b) Si el período de almacenamiento de las mismas supera el año, se estará a lo siguiente:*
 - En el caso de que la pieza corresponda de manera exclusiva a activos contabilizados en las cuentas 222 "Instalaciones técnicas" y 225 "Otras instalaciones" del Plan General de Contabilidad, se registrarán conjuntamente con la instalación a la que está afectada y se someterán al mismo proceso de amortización.*
 - Cuando las piezas de recambio correspondan a otro tipo de activos, se contabilizarán en la cuenta 229 "Otro inmovilizado material", procediéndose a amortizar en la medida que se pueda identificar, de acuerdo al mismo proceso al que está sometida la pieza a sustituir.»*

De acuerdo a lo anterior, las piezas de duración inferior al año se van a contabilizar de acuerdo con lo establecido por el PGC para el grupo 3, es decir, las compras se van a registrar en el subgrupo 60 Compras y las existencias finales se regularizarán a través de la Variación de existencias correspondiente, imputándose en consecuencia como el gasto del ejercicio aquellas piezas que hayan sido consumidas en el período.

	1.000,00 Compras de otros aprovisionamientos	
	a Bancos, euros	1.000,00
	x	

Por lo que se refiere a las piezas de recambio de ciclo de almacenamiento superior al año, de acuerdo con lo establecido en la Resolución transcrita anteriormente, se van a contabilizar en la cuenta 229 Otro inmovilizado material.

En cuanto a su posible amortización se considera que no procede ya que no parece que se pueda identificar la pieza a sustituir, por lo que se va a aplicar en relación con estas piezas la *Norma 3.ª del PGC*, la cual:

«Recomienda, por razones de facilidad operativa, el procedimiento de regularización anual, mediante su recuento físico; las adquisiciones se adeudarán a la cuenta del inmovilizado, regularizando al final del ejercicio, en función del inventario practicado, con baja razonable por demérito.»

3.000,00	Otro inmovilizado material		
		a	Proveedores de inmovilizado a corto plazo
			3.000,00
		X	

6. 31-12-20X6. Regularización de las existencias finales de piezas de recambio de duración inferior al año.

800,00	Repuestos (1.000 – 200)		
		a	Variación de existencias de otros aprovisionamientos
			800,00
		X	

7. 31-12-20X6. Amortización de los elementos de transporte.

10.484,60	Amortización del inmovilizado material (100.652,17/8 × 10/12)		
		a	Amortización acumulada inmovilizado material
			10.484,60
		X	

Apartado 2. Operaciones de concesión administrativa:

1. 18-3-20X6. Adquisición de la concesión administrativa.

30.000,00	Concesiones administrativas		
		a	Tesorería
			30.000,00
		X	

2. 20-3-20X6. Adquisición de los autobuses.

200.000,00	<i>Elementos de transporte</i>		
		a Tesorería	200.000,00
_____		x _____	

Se considera que los autobuses adquiridos son activos afectos a la concesión y revertibles al ente otorgante al final del período concesional.

3. 1-4-20X6. Realización de la campaña de lanzamiento.

Según la *Norma de valoración 6.ª del PGC*:

«Tendrán la consideración de gastos de primer establecimiento los siguientes: Honorarios, gastos de viaje y otros para estudios previos de naturaleza técnica y económica; publicidad de lanzamiento; captación, adiestramiento y distribución de personal, etc., ocasionados con motivo del establecimiento.»

14.000,00	<i>Gastos de primer establecimiento</i>		
		a Tesorería	14.000,00
_____		x _____	

4. 31-12-20X6. Amortización de la concesión administrativa.

Según la *Resolución de inmovilizado inmaterial de 21 de enero de 1992 del ICAC, Tercera*:

«3. El coste de las concesiones administrativas se imputará a resultados, a través de su amortización, durante un plazo que no podrá superar el período concesional, utilizando para ello un método sistemático de amortización.»

2.250,00	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial</i>		
	(30.000/10 × 9/12)		
		a Amortización acumulada inmovilizado inmaterial	2.250,00
_____		x _____	

Amortización de los autobuses en función de su vida útil:

9.375,00	<i>Amortización del inmovilizado material</i> (200.000/16 × 9/12)		
		a	<i>Amortización acumulada inmovilizado material</i>
			9.375,00
_____		x	_____

Dotación al fondo de reversión:

Según los números 4 y 5 de la anterior Resolución:

«4. En el caso de que a la concesión administrativa se afecten activos del inmovilizado material que deban revertir a la entidad de Derecho público otorgante de la concesión al finalizar el plazo concesional, se procederá a la constitución de un "Fondo de reversión", cuyas dotaciones se realizarán de acuerdo con un plan sistemático a lo largo del período concesional, debiendo reconstituir el valor neto contable estimado del activo a revertir en el momento de la reversión más los gastos necesarios para llevarla a cabo.

5. El plan sistemático a que debe responder la dotación del "Fondo de reversión" se establecerá en función de la duración del período concesional, independientemente de la vida útil del activo a revertir, y la dotación anual se calculará en función de los ingresos que se espere obtener en el futuro.»

Precio de adquisición de los autobuses	200.000
– Amortización acumulada al final del período concesional (200.000/16 × 10) ...	(125.000)

Valor neto contable al final de período concesional	75.000
+ Gastos se estima originará la reversión	3.000

Fondo de reversión a constituir	78.000
Período concesional	10 años

5.850,00	<i>Dotación al fondo de reversión</i> (78.000/10 × 9/12)		
		a	<i>Fondo de reversión</i>
			5.850,00
_____		x	_____

Se ha seguido un método lineal en la dotación del fondo de reversión, considerando que los ingresos a obtener a lo largo de los próximos 10 años van a ser constantes.

5. 31-12-20X6. Amortización de los gastos de establecimiento:

Los gastos de primer establecimiento se van a amortizar en el período en que se estima que van a generar ingresos, es decir, del 1-4-20X6 al 31-12-20X7.

6.000,00	<i>Amortización de gastos de establecimiento</i>		
	[14.000/(1 + 9/12) × 9]		
		a Gastos de primer establecimiento	6.000,00
_____		x _____	

Apartado 3. Operaciones con efectos comerciales:

1. 20-5-20X6. Venta a crédito de mercaderías.

20.000,00	<i>Clientes</i>		
		a Ventas de mercaderías	20.000,00
_____		x _____	

2. 20-6-20X6. Vencimiento del crédito correspondiente a la venta anterior.

Al no tenerse conocimiento del cobro, no se realiza asiento alguno.

3. 1-8-20X6. Aceptación de letras por parte del cliente anterior.

Según la *Norma de valoración 12.ª del PGC*:

«Los clientes por operaciones de tráfico figurarán en el balance por su valor nominal (es decir, incluidos los intereses).»

Como los intereses incorporados al nominal se van a devengar en su totalidad en el ejercicio se imputan como ingresos financieros en su totalidad.

20.100,00	<i>Efectos comerciales en cartera</i>		
		<i>a Clientes</i>	20.000,00
		<i>a Ingresos de créditos a corto plazo</i>	100,00
	_____	x _____	

4. 5-8-20X6. Descuento de las dos letras.

Descuento de la letra de nominal 10.040 y vencimiento el 30-10-20X6.

10.000,00	<i>Tesorería</i>		
40,00	<i>Intereses por descuento de efectos</i>		
		<i>a Deudas por efectos descontados</i>	10.040,00
	_____	x _____	
10.040,00	<i>Efectos comerciales descontados</i>		
		<i>a Efectos comerciales en cartera</i>	10.040,00
	_____	x _____	

Descuento de la letra de nominal 10.060 y vencimiento el 1-1-20X7.

10.010,00	<i>Tesorería</i>		
50,00	<i>Intereses por descuento de efectos</i>		
		<i>a Deudas por efectos descontados</i>	10.060,00
	_____	x _____	
10.060,00	<i>Efectos comerciales descontados</i>		
		<i>a Efectos comerciales en cartera</i>	10.060,00
	_____	x _____	

En ambas operaciones se han contabilizado como gastos financieros (intereses por descuento de efectos) tanto los intereses como las comisiones, de acuerdo con lo establecido en la *Resolución de inmovilizado material de 30 de julio de 1991 del ICAC, Sexta*.

«1. Gastos financieros son los intereses y comisiones.»

5. 30-10-20X6. Al vencimiento de la primera letra, ésta resulta impagada.

10.040,00	Deudas por efectos descontados		
5,00	Otros gastos financieros		
		a Tesorería	10.045,00
		x	
10.040,00	Efectos comerciales impagados		
		a Efectos comerciales descontados	10.040,00
		x	

6. 5-11-20X6. Cobro de la primera letra.

10.050,00	Tesorería		
		a Efectos comerciales impagados	10.040,00
		a Otros ingresos financieros	5,00
		a Ingresos extraordinarios	5,00
		x	

Se han contabilizado como Otros ingresos financieros los 5 euros cobrados al cliente correspondientes a los gastos de devolución, por haber sido éstos contabilizados previamente como gastos financieros, habiéndose contabilizado el resto como Ingresos extraordinarios, puesto que se cobran para compensar los daños y perjuicios causados a la Sociedad.

7. 31-12-20X6. Se provisiona al cliente por el importe correspondiente a la segunda letra.

10.060,00	Clientes de dudoso cobro		
		a Efectos comerciales impagados	10.060,00
		x	
10.060,00	Dotación provisión insolvencias		
		a Provisión insolvencias de tráfico	10.060,00
		x	

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

OPERACIONES CON INMOVILIZADO. OPERACIÓN DE ARRENDAMIENTO
FINANCIERO. OPERACIONES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO

ENUNCIADO

La Sociedad Anónima PARCIAL, que se dedica a la comercialización de electrodomésticos, realiza las siguientes operaciones:

Apartado 1

Operaciones con inmovilizado:

1. El 22-6-20X4 abona a la empresa que se dedicaba al transporte de las mercaderías vendidas 2.000 euros, como indemnización por rescisión unilateral de contrato.
2. El 24-6-20X4 adquiere una furgoneta para el reparto de mercaderías por 20.000 euros, pagando la mitad al contado y el resto se hará efectivo el 1-2-20X5.
3. El 26-6-20X4 se acopla a la furgoneta un mecanismo elevador, consistente en una plataforma y motor incorporado, abonando al contado 4.000 euros.
4. El 1-11-20X4 se quema el motor elevador, debido a una negligencia de la persona encargada de su manipulación, viéndose obligada la empresa a adquirir uno nuevo por lo que abona 2.100 euros, de los que 100 euros se facturan por el montaje.
5. El 15-12-20X4 negocia con el suministrador de la furgoneta la cancelación de la deuda en esta fecha. Estando ambas partes de acuerdo se abona a través de Bancos la deuda, previa deducción de 100 euros en concepto de descuento por pronto pago.
6. El 31-12-20X4 procede a amortizar el inmovilizado material de forma lineal, para el que se estima una vida útil de 10 años a partir del momento que entró en funcionamiento, 1-7-20X4.

Apartado 2

Operación de arrendamiento financiero:

1. El 1-12-20X1 contrató con una entidad de crédito una operación de arrendamiento financiero por la que se financiaba un vehículo para transportar electrodomésticos dentro de la nave que tiene destinada para su almacenaje. El elemento en cuestión tiene un valor de contado de 100.000 euros, una vida útil de cinco años, y la operación de arrendamiento finaliza el 1-12-20X4.

2. El 1-12-20X4 la Sociedad abona por Bancos la última cuota y la opción de compra, cantidades que ascienden a 5.900 euros, estando incluidos en esta partida los intereses que se elevan a 20 euros.
3. El 31-12-20X4 la Sociedad amortiza el inmovilizado utilizando el procedimiento lineal, como lo venía haciendo hasta ahora.

Apartado 3

Operaciones de investigación y desarrollo:

Año 20X2

En el año 20X2 la Sociedad firma un contrato con una Universidad Politécnica para que investigue y desarrolle un procedimiento que mejore el manejo de los electrodomésticos dentro de la nave de almacenaje y que la empresa piensa utilizar al menos durante ocho años, para el caso de que resulte positivo; por tal concepto la Universidad factura 8.000 euros que cobra por Bancos. La Sociedad activa al cierre del ejercicio estos gastos por considerar que reúnen las condiciones exigidas por la Ley.

Año 20X3

En el año 20X3 la Universidad factura y cobra por igual concepto 12.000 euros, que la Sociedad activa también al cierre del ejercicio y se da por concluida la fase de investigación.

Año 20X4

1. El 20-3-20X4 finaliza con éxito la fase de desarrollo y la Universidad cobra por Bancos a la Sociedad 2.000 euros. La Sociedad decide activar los gastos de desarrollo.
2. El 24-3-20X4 la Sociedad adquiere la maquinaria necesaria para la aplicación del nuevo sistema, abonando por Bancos 6.000 euros.
3. El 31-3-20X4 la Sociedad abona 200 euros a la Universidad por un curso de formación específica impartido durante una semana a dos de sus trabajadores para que aprendan el manejo del nuevo sistema, siendo ellos los encargados del funcionamiento del invento durante su vida útil.
4. El 1-4-20X4 la Sociedad inscribe en el Registro de la propiedad industrial el invento, que coincide con el momento en que comienza a funcionar, abonando por gastos de procedimiento 80 euros. La Sociedad estima que utilizará el procedimiento durante 6 años a partir del momento del Registro, coincidiendo con la vida útil de la máquina.

5. El 31-12-20X4 procede a la amortización del inmovilizado siguiendo el procedimiento lineal.

SE PIDE:

1. Realice las anotaciones contables oportunas siguiendo el orden expuesto en los dos primeros apartados, referidas al ejercicio económico 20X4.
2. Contabilice las operaciones señaladas en el apartado tres, referidas a los tres años, incluyendo el cierre de ejercicio.

(Debe hacerse abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones).

SOLUCIÓN Caso Práctico núm. 3

La Sociedad Anónima PARCIAL, que se dedica a la comercialización de electrodomésticos, realiza las siguientes operaciones:

Apartado 1. Operaciones con inmovilizado:

1. 22-6-20X4. Pago de indemnización por rescisión unilateral del contrato.

2.000,00	<i>Gastos extraordinarios</i>		
	<i>a Tesorería</i>		2.000,00
	x		

2. 24-6-20X4. Adquisición de una furgoneta.

20.000,00	<i>Elementos de transporte</i>		
	<i>a Tesorería</i>		10.000,00
	<i>a Proveedores de inmovilizado a corto plazo</i>		10.000,00
	x		

3. 26-6-20X4. Abono de un mecanismo elevador incorporado a la furgoneta.

Según la *Resolución sobre el inmovilizado material de 30 de julio de 1991 del ICAC, Tercera:*

«Se entiende por "mejora" el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva.»

Parece razonable suponer que un mecanismo elevador, consistente en una plataforma y en un motor, aumente la eficiencia de la furgoneta.

4.000,00	<i>Elementos de transporte</i>			
		a	<i>Tesorería</i>	4.000,00
		x		

4. 1-11-20X4. Sustitución del motor elevador.

Esta operación es igualmente tratada en la Resolución anterior al establecerse que si la reparación afecta a una pieza de la que se puede identificar el elemento sustituido, se dará de baja el mismo y las correcciones valorativas contabilizadas que le correspondan. Cuando no se pueda identificar el elemento sustituido, directamente se llevará como gasto del ejercicio.

Este último va a ser el tratamiento dado al coste del nuevo motor, al no conocerse el valor neto contable correspondiente al motor sustituido.

2.100,00	<i>Reparación y conservación</i>			
		a	<i>Tesorería</i>	2.100,00
		x		

5. 15-12-20X4. Pago anticipado al proveedor de inmovilizado.

El PGC no menciona el descuento por pronto pago en operaciones de inmovilizado, pero en aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos parece lo más razonable considerar el descuento como menor precio de adquisición, lo que implica distribuir el menor coste que el descuento representa a lo largo de la vida del bien.

10.000,00	<i>Proveedores de inmovilizado a corto plazo</i>			
		a	<i>Tesorería</i>	9.900,00
		a	<i>Elementos de transporte</i>	100,00
		x		

Precio de adquisición: $20.000 + 4.000 - 100 = 23.900$

Si bien el descuento por pronto pago se ha obtenido el 15 de diciembre, a efectos de la amortización se va a considerar como si se hubiera obtenido en el momento de la adquisición.

6. 31-12-20X4. Amortización del inmovilizado material.

1.195,00	<i>Amortización del inmovilizado material</i>		
	(23.900/10 × 6/12)		
		a	
		<i>Amortización acumulada inmovilizado material</i>	1.195,00
		x	

Apartado 2. Operación de arrendamiento financiero:

1. 1-12-20X1. Firma de un contrato de arrendamiento financiero.

El derecho a utilizar el bien se vendrá amortizando en función de su vida útil de cinco años, los intereses se habrán ido imputando a resultados según se hayan devengando y las cuotas se habrán ido satisfaciendo a sus respectivos vencimientos.

2. 1-12-20X4. Pago de la última cuota y de la opción de compra.

5.900,00	<i>Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo</i>		
		a	
		<i>Tesorería</i>	5.900,00
		x	

Imputación de los intereses devengados:

20,00	<i>Intereses de leasing</i>		
		a	
		<i>Gastos por intereses diferidos</i>	20,00
		x	

Amortización del derecho a utilizar el bien hasta el 1-12-20X4:

18.333,33	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial</i> (100.000/5 × 11/12)		
		a	<i>Amortización acumulada inmovilizado inmaterial</i>
			18.333,33
	_____	x	_____

Se da de alta el bien y su amortización acumulada:

100.000,00	<i>Maquinaria</i>		
		a	<i>Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero</i>
			100.000,00
	_____	x	_____
60.000,00	<i>Amortización acumulada inmovilizado inmaterial</i> (100.000/5 × 3)		
		a	<i>Amortización acumulada inmovilizado material</i>
			60.000,00
	_____	x	_____

3. 31-12-20X4. Amortización del inmovilizado material.

1.666,67	<i>Amortización del inmovilizado material</i> (100.000/5 × 1/12)		
		a	<i>Amortización acumulada inmovilizado material</i>
			1.666,67
	_____	x	_____

Apartado 3. Operaciones de investigación y desarrollo:

Año 20X2

Por los gastos facturados por la Universidad Politécnica:

8.000,00	<i>Gastos de investigación y desarrollo del ejercicio</i>		
		a Tesorería	8.000,00
_____		X _____	

Por la activación de los gastos por reunir las condiciones exigidas:

8.000,00	<i>Gastos de investigación en proyectos no terminados</i>		
		a Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial	8.000,00
_____		X _____	

Por la amortización de los gastos de investigación activados:

Según establece la *Resolución de inmovilizado inmaterial de 21 de enero de 1992, Segunda:*

«10. La imputación a resultados de los gastos activados se realizará conforme a los siguientes criterios:

- *Gastos de investigación. Se amortizarán de acuerdo con un plan sistemático que comenzará a partir del ejercicio en que se activen y en un período máximo de cinco años.*
- *Gastos de desarrollo. Se imputarán a través de un proceso de amortización sistemático que comenzará a partir de la fecha de terminación del proyecto y se extenderá durante el período en el cual genere ingresos, sin superar el plazo de cinco años.»*

1.600,00	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial</i> (8.000/5)		
		a Amortización acumulada inmovilizado inmaterial	1.600,00
_____		X _____	

Año 20X3

Por los gastos facturados a lo largo del ejercicio:

12.000,00	<i>Gastos de investigación y desarrollo del ejercicio</i>		
		a Tesorería	12.000,00
_____		x _____	

Por la activación al cierre del ejercicio:

12.000,00	<i>Gastos de investigación en proyectos no terminados</i>		
		a Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial	12.000,00
_____		x _____	

Por la finalización del proyecto de investigación:

20.000,00	<i>Gastos de investigación en proyectos terminados</i>		
		a Gastos de investigación en proyectos no terminados	20.000,00
_____		x _____	

Por la amortización de los gastos de investigación activados:

4.000,00	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial</i> [(8.000/5) + (12.000/5)]		
		a Amortización acumulada inmovilizado inmaterial	4.000,00
_____		x _____	

Año 20X4

1. 20-3-20X4. Pago y activación de los gastos de desarrollo.

2.000,00	Gastos de investigación y desarrollo del ejercicio		
		a Tesorería	2.000,00
_____		x _____	
2.000,00	Gastos de desarrollo en proyectos terminados		
		a Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial	2.000,00
_____		x _____	

2. 24-3-20X4. Adquisición de la maquinaria.

6.000,00	Maquinaria		
		a Tesorería	6.000,00
_____		x _____	

3. 31-3-20X4. Formación del personal.

Según la *Resolución de inmovilizado inmaterial de 21 de enero de 1992, Séptima:*

«2. En ningún caso se incluirán los siguientes conceptos:

b) *Los costes derivados de la formación del personal para la aplicación del sistema informático.»*

Al ser ésta la única normativa que se refiere a este tipo de costes, se ha optado por su aplicación considerando los costes satisfechos por la formación del personal como gasto del ejercicio y no como mayor valor del proyecto.

100,00	Gastos de formación del personal		
		a Tesorería	100,00
_____		x _____	

4. 1-4-20X4. Inscripción en el Registro del invento.

Según la mencionada *Resolución, Cuarta*:

«2. Para el caso de obtenerse como consecuencia de un proyecto de desarrollo de la propia empresa, su activación se realizará por el importe de los gastos de desarrollo imputables a tales proyectos que estén pendientes de amortización más el coste de registro y formalización de la propiedad industrial.»

2.080,00	<i>Propiedad industrial</i>		
		a Gastos de desarrollo en proyectos terminados	2.000,00
		a Tesorería	80,00
_____		x _____	

5. 31-12-20X4. Amortización del inmovilizado.

4.000,00	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial</i> [(8.000/5) + (12.000/5)]		
		a Amortización acumulada inmovilizado inmaterial	4.000,00
_____		x _____	
260,00	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial</i> (2.080/6 × 9/12)		
		a Amortización acumulada inmovilizado inmaterial	260,00
_____		x _____	
750,00	<i>Amortización del inmovilizado material</i> (6.000/6 × 9/12)		
		a Amortización acumulada inmovilizado material	750,00
_____		x _____	

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

CONTABILIZACIÓN Y CÁLCULO DEL IMPUESTO

ENUNCIADO

La cuenta de resultados de la Sociedad Anónima JAMMA, que se encuentra dentro del régimen general del Impuesto sobre Sociedades español sometida al tipo del 35 por 100, muestra un beneficio antes de impuestos de 25.870.000 euros a 31 de diciembre de 20X5. A efectos de cálculo del impuesto devengado contablemente, se dispone de la siguiente información:

La Sociedad adquirió al inicio de 20X3 un inmovilizado cuyo precio de compra era de 500.000 euros y que, en virtud de un sistema de amortización fiscal debidamente aprobado, va a ser deducible fiscalmente en un período de 5 años, mientras que el plazo de amortización contable es de 8 años.

En el ejercicio 20X4 fue dotada una provisión por insolvencias de tráfico por valor de 30.000 euros, de los cuales sólo fueron fiscalmente deducibles 15.000 euros. La Sociedad contabilizó el correspondiente impuesto anticipado. En este ejercicio 20X5 se ha contabilizado la definitiva insolvencia del deudor, partida que es fiscalmente deducible en su totalidad.

Como consecuencia de un procedimiento fiscal abierto correspondiente al ejercicio 20X3, la Sociedad ha aceptado el acta de inspección en la que se establece una deuda tributaria por importe de 35.000 euros que se dividen de la siguiente forma: 10.000 euros por el impuesto devengado no pagado en su momento, 20.000 euros de sanción y 5.000 euros por intereses de demora correspondientes al período 20X4-20X5. La Sociedad ha registrado toda la sanción como gasto extraordinario del ejercicio 20X5.

En el año 20X4 se generaron unos derechos a deducciones y bonificaciones fiscales por valor de 7.000 euros que en su momento no pudieron ser considerados y que la Sociedad no reconoció como activo. En este año 20X5, además de los indicados anteriormente, se han generado derechos a deducciones y bonificaciones por valor de 10.000 euros que la entidad ha aplicado íntegramente.

SE PIDE:

- Ajustes contables que procedan en virtud de la información facilitada anteriormente.
- Cálculo del impuesto devengado contablemente. Cuadro de conciliación entre resultado contable y base imponible fiscal.
- Contabilización del impuesto en el ejercicio 20X5.

SOLUCIÓN Caso Práctico núm. 4

Cuadro de amortización contable, fiscal y ajustes en base y en cuota a realizar a lo largo de los años 20X3, 20X4 y 20X5, correspondiente al inmovilizado adquirido en el año 20X3:

Años	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste en base	Ajuste en cuota
20X3	62.500	100.000	- 37.500	- 13.125
20X4	62.500	100.000	- 37.500	- 13.125
20X5	62.500	100.000	- 37.500	- 13.125

Si bien, al ser en los ejercicios 20X3 al 20X7 el gasto fiscal superior al gasto contable, el Artículo 19.3 no nos permitiría deducir la totalidad del gasto fiscal por no estar contabilizado:

«No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de Pérdidas y Ganancias o en una cuenta de Reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.»

Al decirse en el enunciado que *«en virtud de un sistema de amortización fiscal debidamente aprobado, va a ser deducible fiscalmente en un período de 5 años»*, consideramos que la deducción fiscal es de 100.000 aunque el gasto contable sea de 62.500.

En el año 20X5 se produce una diferencia temporal negativa de 37.500 en base, que generará un impuesto diferido de 13.125.

En cuanto a la provisión para insolvencias en el año 20X4 se produjo una diferencia temporal positiva de 15.000 en base, que generó un impuesto anticipado (que fue contabilizado), cuya reversión se produce en el año 20X5, habiéndose de practicar una diferencia temporal negativa.

En cuanto a la cuota no ingresada, el enunciado no señala a qué impuesto se refiere; si suponemos que se refiere al Impuesto sobre Sociedades teniendo en cuenta el Artículo 14.1 b):

«No serán deducibles:

b) Los gastos derivados de la contabilización del impuesto de sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.»

En principio, las cantidades resultantes de liquidaciones tributarias propuestas mediante actas de inspección no son deducibles, en la medida que versen sobre tributos que no tengan la consideración de deducibles. Si el acta se contabiliza como gasto, y se refiere a un tributo que tenga la consideración de deducible, el importe del mismo sería deducible en el ejercicio en que se contabiliza dicha acta, ya que es el momento en el que se conoce el gasto.

El enunciado no manifiesta el impuesto sobre el que gira el acta de inspección. Consideramos que es el Impuesto sobre Sociedades, por lo que según lo señalado anteriormente no tendría la consideración de deducible.

En cuanto a la sanción, el Artículo 14.1 c) señala:

«No serán deducibles:

c) *Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.»*

Al considerar este artículo, se nos origina una diferencia permanente por el importe de la sanción.

En cuanto a los intereses de demora, consideramos que éstos no tienen, en ningún caso, carácter sancionador, sino indemnizatorio, por lo que serán deducibles (TS 5-9-91, RJ 7130). Se trata de resarcir a la Hacienda del perjuicio económico derivado del pago tardío.

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades

Beneficio antes de impuestos		25.870.000
+/- Diferencias permanentes		30.000
Cuota no pagada	10.000	
Sanción	20.000	
+/- Diferencias temporales		(52.500)
Amortización	(37.500)	
Provisión	(15.000)	
Base imponible		25.847.500
× tipo de gravamen		× 35%
Cuota íntegra		9.046.625

– Deducciones	(17.000)
Ejercicio anterior	7.000
Ejercicio actual	10.000
Cuota líquida	9.029.625
– Retenciones y pagos a cuenta	–
Cuota diferencial	9.029.625

Afloración del crédito por deducciones pendientes de aplicar del ejercicio anterior:

7.000,00 *Crédito por deducciones pendientes de aplicar fiscalmente*

a Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios 7.000,00

_____ x _____

Cálculo del impuesto devengado

Beneficio antes de impuestos	25.870.000
+/- Diferencias permanentes	30.000
Cuota no pagada	10.000
Sanción	20.000
Resultado contable ajustado	25.900.000
× tipo de gravamen	× 35%
Impuesto bruto	9.065.000
– Deducciones	(17.000)
Ejercicio anterior	7.000
Ejercicio actual	10.000
Impuesto devengado	9.048.000

Contabilización del impuesto:

9.048.000,00	<i>Impuesto sobre sociedades</i>		
		<i>a Hacienda Pública, acreedor por impuesto sobre sociedades</i>	9.029.625,00
		<i>a Impuesto sobre beneficios diferido</i> (0,35 × 37.500)	13.125,00
		<i>a Impuesto sobre beneficios anticipado</i> (0,35 × 15.000)	5.250,00
		<i>a Crédito por deducciones pendientes de aplicar fiscalmente</i>	7.000,00
		_____ X _____	
9.055.000,00	<i>Pérdidas y Ganancias</i>		
		<i>a Impuesto sobre sociedades</i>	9.055.000,00
		_____ X _____	