

CONTABILIDAD	SEGUNDO EJERCICIO DE LA OPOSICIÓN AL CUERPO SUPERIOR DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO	Núm. 52/2004
---------------------	---	-------------------------

	<p>SOTERO AMADOR FERNÁNDEZ <i>Profesor del Centro de Estudios Financieros</i></p> <p>VALENTÍN GALLEGO CASTAÑERA <i>Profesor del Centro de Estudios Gestión (Salamanca)</i></p>
--	--

Sumario:

- CASO 1.** Reconstrucción de la contabilidad de un negocio en participación.
- CASO 2.** Préstamo a pagar con acciones. Periodificación de gastos de personal.
- CASO 3.** Escisión de sociedades. Acciones propias.
- CASO 4.** Contabilización de impuestos. Cálculo del impuesto sobre beneficios.
- CASO 5.** Operaciones financieras: préstamo con constitución de fondo.

[Segundo ejercicio del turno libre de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Resolución de 4 de junio de 2003 (BOE de 24 de junio de 2003)].

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

RECONSTRUCCIÓN DE LA CONTABILIDAD DE UN NEGOCIO EN PARTICIPACIÓN

ENUNCIADO

Los señores Álvarez y Ballesta iniciaron, en el ejercicio 2003, un negocio en participación que tiene como objeto principal especular en el mercado de valores con acciones de la sociedad «SORIA».

El señor Álvarez aportó 30.000 unidades monetaria (u.m.) y el señor Ballesta 10.000 (u.m.), percibiendo los resultados en esta proporción, sin que ninguno de ellos tenga asignado un sueldo.

El señor Álvarez actúa como gestor, siendo el encargado de llevar la Contabilidad de la participación. El contable del señor Álvarez, que ha desaparecido llevándose todos los registros, estableció recientemente un balance de sumas que se inscribe seguidamente, en u.m. ¹

Cuentas	Sumas deudoras	Sumas acreedoras
Tesorería	235.171,70	233.777,12
Notarios (deudores)	162.268,00	130.678,30
Notarios (acreedores)	145.144,80	232.288,76
Acciones sociedad «SORIA»	224.517,94	-
Otros valores mobiliarios	64.632,32	63.354,00
Señor Álvarez, c/c	2.171,56	30.000,00
Señor Ballesta, c/c	2.000,00	10.000,00
Venta de acciones «SORIA»	-	162.268,00
Ingresos financieros	-	1.139,40
Gastos diversos	7.770,82	171,56
Totales	843.677,14	843.677,14

¹ Como puede comprobarse en el balance de sumas que estableció el contable del señor Álvarez, existe un error en las Sumas acreedoras, ya que la suma correcta de las cantidades que aparecen en dicho balance es 863.677,14 u.m. y no 843.677,14 u.m. que es la cantidad que aparece en el mencionado balance.

Otra información complementaria:

1. Se han adquirido hasta 28.000 acciones de «SORIA» a precios diferentes, con un coste promedio de unas 8 u.m. aproximadamente, vendiéndose 21.000 a un precio ligeramente inferior al coste.

Las acciones de «SORIA» están en poder del señor Álvarez, como gestor, teniendo una cotización en mercado de 9 u.m. cada una.

2. El señor Álvarez tiene en su poder el talón de un comprador de acciones por importe de 1.394,58 u.m., que no se ha podido hacer efectivo, por insolvencia del comprador.
3. Los otros valores que figuran en el balance son títulos de renta fija, adquiridos junto con los intereses devengados por 632,32 u.m., habiéndose vendido, posteriormente, en su totalidad. Los nominales vendidos son 62.000 u.m. al tipo de cambio del 102% más intereses de 114 u.m.
4. Cada partícipe ha retirado 2.000 u.m. en efectivo.
5. Una partida, imputable al señor Álvarez, por 171,56 u.m. ha sido abonada a gastos, con cargo a su cuenta corriente.
6. Los gastos del negocio en común se estiman correctos y han sido devengados por los Notarios.

A la vista de la anterior información,

SE PIDE:

1. Reconstruir la contabilidad del ejercicio.
2. Reconstrucción de la cuenta de Tesorería, indicando la cantidad que ha podido distraer el contable de la participación.
3. Cálculo del resultado del ejercicio.
4. Balance de situación correcto.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1**1. RECONSTRUCCIÓN DE LA CONTABILIDAD DEL EJERCICIO**

Por las aportaciones de los partícipes:

40.000	Tesorería		
		a Señor Álvarez c/c	30.000
		a Señor Ballesta c/c	10.000
		_____ x _____	

Por la adquisición de 28.000 acciones de «SORIA»:

224.517,94	Acciones Sociedad «SORIA» (28.000 × 8,018497)		
		a Notarios (acreedores)	224.517,94
		_____ x _____	

Por la venta de 21.000 acciones de «SORIA»:

162.268	Notarios deudores (21.000 × 7,727)		
		a Venta de acciones «SORIA»	162.268
		_____ x _____	

Por la compra de los valores de renta fija:

64.632,32	Otros valores mobiliarios		
		a Tesorería	64.632,32
		_____ x _____	

Por la venta de los valores de renta fija:

63.354	Tesorería [(62.000 × 1,02) + 114]		
		a Otros valores mobiliarios	63.354
		_____ x _____	

Por el efectivo retirado por los partícipes:

2.000	Señor Álvarez c/c		
2.000	Señor Ballesta c/c		
		a Tesorería	4.000
	_____	x _____	

Por los gastos a cargo del señor Álvarez:

171,56	Señor Álvarez c/c		
		a Gastos diversos	171,56
	_____	x _____	

Por el cómputo de gastos:

7.770,82	Gastos diversos		
		a Notarios (acreedores)	7.770,82
	_____	x _____	

Por el cobro de intereses:

1.139,40	Tesorería		
		a Ingresos financieros	1.139,40
	_____	x _____	

Por los pagos realizados por la compra de acciones:

145.144,80	Notarios (acreedores)		
		a Tesorería	145.144,80
	_____	x _____	

Por los cobros realizados por la venta de acciones:

130.678,30	Tesorería		
		a Notarios (deudores)	130.678,30
	_____	x _____	

2. RECONSTRUCCIÓN DE LA CUENTA DE TESORERÍA INDICANDO LA CANTIDAD QUE HA PODIDO DISTRAER EL CONTABLE

Debe		Haber	
Aportación de los partícipes	40.000	Adquisición de títulos de renta fija .	64.632,32
Venta de los títulos de renta fija	63.354	Pago acciones de «SORIA»	145.144,80
Cobro de las acciones de «SORIA»	130.678,30	Efectivo retirado por los partícipes ..	4.000
Por los ingresos financieros	1.139,40		
Suma	235.171,70	Suma	213.777,12

En el haber de la cuenta falta un movimiento de 20.000 u.m., que explica también la diferencia del balance presentado por el contable. Las sumas acreedoras son 863.677,14 y no 843.677,14 como figura en dicho balance.

Por ello consideramos que se debe realizar el asiento siguiente:

20.000	<i>Contable de la participación</i>		
		a Tesorería	20.000
_____		x _____	

Además por el talón recibido sin fondos que figura en Tesorería proponemos su reclasificación, así como la dotación de la correspondiente provisión para insolvencias:

1.394,58	<i>Talón sin fondos</i>		
		a Tesorería	1.394,58
_____		x _____	
1.394,58	<i>Dotación provisión insolvencias</i>		
		a Provisión para insolvencias	1.394,58
_____		x _____	

3. CÁLCULO DEL RESULTADO DEL EJERCICIO

Pérdida en venta acciones		(6.120,45)
Venta de acciones	162.268,00	
Coste acciones «SORIA» vendidas (21.000 × 8,01849)	(168.388,45)	
Pérdida otros valores		(1.278,32)
Ventas	63.354,00	
Coste valores renta fija vendidos	(64.632,32)	
Ingresos financieros		1.139,40
Gastos diversos		(7.599,26)
Dotación provisión insolvencias		(1.394,58)
Resultado del ejercicio (Pérdidas)		(15.253,22)

El resultado de las operaciones en común es negativo por valor de 15.253,22 u.m. que se atribuirán al partícipe gestor señor Álvarez en un 75% y al partícipe señor Ballesta en un 25%.

Pérdidas atribuidas al señor Álvarez: $75\% \times 15.253,22 = 11.439,91$ u.m.

Pérdidas atribuidas al señor Ballesta: $25\% \times 15.253,22 = 3.813,31$ u.m.

4. BALANCE DE SITUACIÓN CORRECTO

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Contable de la participación	20.000,00	Notarios (acreedores)	87.143,96
Talón sin fondos	1.394,58	Señor Álvarez c/c	27.828,44
menos Provisión insolvencias	(1.394,58)	Señor Ballesta c/c	8.000,00
Notarios (deudores)	31.589,70	Pérdidas y Ganancias	(15.253,22)
Acciones Sociedad «SORIA»	56.129,48		
Total	107.719,18	Total	107.719,18

CASO PRÁCTICO NÚM. 2.

PRÉSTAMO A PAGAR CON ACCIONES. PERIODIFICACIÓN DE GASTOS DE PERSONAL

ENUNCIADO

La empresa «CUENCA», en fase de expansión, le facilita la siguiente información:

1.º Obtiene, el 1-4-2003, del Banco X, financiación para la misma firmando un documento por 59.230 u.m, a pagar dentro de un año, cuyo importe actual es 53.845,45 u.m.

El préstamo se amortizará, en cuanto al nominal del mismo, mediante entrega de acciones del Banco J, de acuerdo con su cotización actual que es de 179,48 u.m. por acción.

2.º La citada empresa «CUENCA» se dedica a la fabricación y venta de ropa infantil y cuenta con 10 empleados, cuya remuneración mensual en el año 2003 es como sigue:

Número	Sueldo mensual (u.m.)	Vacaciones
3	100.000 (de los 3 empleados)	1 mes (agosto)
7	120.000 (de los 7 empleados)	1 mes (agosto)

El sueldo anual incluye las doce pagas mensuales más tres extras: julio (se devenga el 1 de julio), Navidad (se devenga el 31 de diciembre) y de beneficios (se devenga el 1 de enero). El importe de cada una de las pagas extra asciende a una mensualidad.

SE PIDE:

A. En relación a la información del punto 1.º:

Realizar los asientos que conlleva la información facilitada referidos a las siguientes fechas:

- 1-4-2003
- 31-12-2003
- 1-4-2004

Se sabe que la cotización de las acciones del Banco J son: el 31-12-2003 de 180 u.m. y el 1-4-2004 de 185 u.m.

B. En relación a la información del punto 2.º:

Realizar el asiento de periodificación de la nómina el 31-12-2003 por los conceptos de pagas extras y vacaciones, sin tener en cuenta costes sociales.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2**A. EN RELACIÓN CON LA INFORMACIÓN DEL PUNTO 1**

Por la financiación obtenida el 1-4-2003 con un nominal de 59.230 u.m. a pagar dentro de un año mediante entrega de acciones del Banco J:

53.845,45	Bancos c/c a la vista		
5.384,55	Gastos por intereses diferidos		
		a Deudas a corto plazo con entidades de crédito	59.230
_____		x _____	

Las acciones que deberá entregar «CUENCA» al vencimiento de la deuda serán $59.230/179,48 = 330$ títulos.

Por la imputación de los intereses devengados al 31-12-2003:

4.038,41	Intereses de deudas a corto plazo (5.384,55 × 9/12)		
		a Gastos por intereses diferidos	4.038,41
_____		x _____	

Al haber aumentado el valor de las acciones se ajustará el valor de la deuda en la cantidad siguiente:

$$330 \text{ acciones} \times (180 - 179,48) = 171,60$$

171,60	<i>Gastos financieros</i>		
		a	<i>Deudas a corto plazo con entidades de crédito</i>
			171,60
_____		x	_____

Por la imputación de los intereses devengados al 31-03-2004:

1.346,14	<i>Intereses de deudas a corto plazo</i> (5.384,55 × 3/12)		
		a	<i>Gastos por intereses diferidos</i>
			1.346,14
_____		x	_____

Por la compra de acciones el 1-4-2004:

61.050	<i>Inversiones financieras temporales en capital</i> (330 × 185)		
		a	<i>Bancos c/c a la vista</i>
			61.050
_____		x	_____

Por la cancelación del préstamo:

59.401,60	<i>Deudas a corto plazo con entidades de crédito</i> (59.230 + 171,60)		
1.648,40	<i>Gastos financieros</i>		
		a	<i>Inversiones financieras temporales en capital</i>
			61.050
_____		x	_____

B. EN RELACIÓN CON LA INFORMACIÓN DEL PUNTO 2

Suponemos que la empresa no periodifica los gastos de personal cada mes, sino que realiza la periodificación de los gastos devengados y no satisfechos a final de año de cara a la formulación de las cuentas anuales.

El 31-12-2003 los gastos devengados y no satisfechos son los siguientes:

Concepto	Importe	Comentario
Paga extra de julio	$220.000 \times 6/12 = 110.000$	Está devengada desde el 1 de julio hasta el 31-12, seis meses
Paga extra Navidad.....	0	Se ha pagado el 31-12, por lo que no está devengado nada
Paga de Beneficios	$220.000 \times 12/12 = 220.000$	Se paga el 1 de enero. Totalmente devengada al cierre
Vacaciones	$220.000 \times 4/12 = 73.333,33$	Se han devengado desde el 1-9 a 31-12, cuatro meses
Suma	403.333,33	

El cálculo se ha realizado por meses completos, y no contando los días exactos transcurridos, en base al principio de importancia relativa.

El asiento contable será:

<i>403.333,33 Sueldos y salarios</i>		<i>a Remuneraciones pendientes de pago</i>	<i>403.333,33</i>
		<i>(o Provisión pagas extraordinarias y vacaciones)</i>	
_____	x	_____	

En caso de que la empresa periodifique todos los meses las pagas extras devengadas y las vacaciones, sólo habría que periodificar el 31 de diciembre lo que corresponde a un mes.

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

ESCISIÓN DE SOCIEDADES. ACCIONES PROPIAS

ENUNCIADO

La sociedad «ALICANTE, S.A.», constituida en 1994 y cuyo objeto social es la fabricación y distribución de turrón, ha decidido, con la intención de buscar una mejor distribución de su producto, aceptar la oferta de compra que una gran multinacional del sector, la sociedad «VALENCIA, S.A.», le ha hecho por la única Sucursal que posee.

Los administradores de «ALICANTE, S.A.» presentan con fecha 31 de enero de 2003 el proyecto de escisión con el informe del experto independiente designado por el Registrador Mercantil sobre el valor real del patrimonio a escindir, de acuerdo con lo dispuesto por la Ley de Sociedades Anónimas.

El Balance de Situación ² de «ALICANTE, S.A.» a 31 de diciembre de 2003 es el siguiente en unidades monetarias (u.m.).

Activo		Pasivo	
Terrenos	51.000	Capital social	80.000
Central	36.000	(8.000 acciones VN 10 u.m.)	
Sucursal	15.000	Reservas	37.000
Construcciones	80.000	Legal	15.000
Central	60.000	Para acciones propias	7.000
Sucursal	20.000	Voluntaria	15.000
Equipos para procesos de información ...	18.000	Pérdidas y ganancias	25.000
Central	12.000	Central	20.000
Sucursal	6.000	Sucursal	5.000
Maquinaria	20.000	Subvenciones de capital	15.000
Central	15.000	Deudas a L/P	70.000
Sucursal	5.000	Central	50.000
Amortización acumulada del inmoviliza-		Sucursal	20.000
do material	(50.000)	Proveedores	45.000
Central	35.000	Central	30.000
Sucursal	15.000	Sucursal	15.000

² Las cuentas en las que no aparece diferenciada su distribución entre central y sucursal se imputan íntegramente a la primera, salvo las subvenciones de capital que se detallan en el apartado «Otra información adicional».

Activo	Pasivo
Provisión por depreciación del inmovilizado material (4.500)	Deudas con organismos públicos 32.500
Central 1.250	Central 18.500
Sucursal 3.250	Sucursal 14.000
Acciones propias 7.000	Deudas a c/p 6.000
(500 acciones)	Central 5.000
Mercaderías 20.000	Sucursal 1.000
Sucursal 20.000	
Otras cuentas de activo 169.000	
Central 106.750	
Sucursal 62.250	
Total 310.500	Total 310.500

Información complementaria al Balance

- Sistema de organización administrativo-contable:

La sociedad lleva un sistema de contabilidad descentralizado por lo que cada centro tiene plena autonomía para realizar todas las transacciones económicas y financieras de su actividad. Así pues, durante el ejercicio económico se anotan independientemente las operaciones que realiza cada centro, utilizando las cuentas de enlace de Central, cuenta corriente y Sucursal, cuenta corriente para las transacciones internas; al cierre del ejercicio, al confeccionar el balance general de la sociedad, dichas cuentas de enlace quedan saldadas.

- Segregación de patrimonio:

La oferta que ha recibido la sociedad «ALICANTE, S.A.» supone segregar todo el patrimonio afecto a la sucursal, por el que la empresa multinacional («VALENCIA, S.A.») que ha lanzado la oferta entregará acciones valoradas en 90.000 u.m. Dichas acciones serán emitidas por «VALENCIA, S.A.», al exclusivo efecto de la escisión (4.500 acciones de valor nominal 10. u.m.).

El informe del experto independiente propone una serie de ajustes, a fin de que se ponga de manifiesto el valor real del patrimonio escindido; dicho informe ha sido aprobado por la Junta de Accionistas convocada a tal efecto.

- Informe del experto independiente:

Los ajustes propuestos por el experto independiente referentes a los datos de la sucursal, para llevar a cabo la escisión, son los siguientes:

1. Se estima que los terrenos tienen un valor neto de realización de 30.000 u.m..
2. El edificio, cuyos bajos están destinados a la actividad comercial, debe revalorizarse en 7.000 u.m.
3. Los equipos para procesos de información se adquirieron en 1995, por lo que están totalmente obsoletos considerándose que su valor de realización en el mercado es de 250 u.m. La amortización practicada de este activo, hasta la fecha, es de 4.500 u.m.
4. La maquinaria de la sucursal está insuficientemente amortizada, dado el ritmo de depreciación al que han estado sometidos, por lo que se considera necesario incrementar su amortización en 2.000 u.m. Para la amortización practicada a la maquinaria, tanto en la central como en la sucursal se ha utilizado el mismo porcentaje de amortización.
5. La provisión por depreciación del inmovilizado material que figura en el balance se considera que a efectos de la escisión es improcedente.
6. El valor neto de realización de las existencias de mercaderías es de 23.000 u.m.
7. En la cuenta de proveedores figuran facturas pendientes de pago por 500 u.m. que han prescrito.
8. Se sabe que el patrimonio neto contable a efectos de escisión de la multinacional beneficiaria de la escisión («VALENCIA, S.A.»), es de 200.000 u.m.

Otra información adicional

- La subvención de capital financió la adquisición de la maquinaria, que figura en balance, tanto de la central como de la sucursal.
- Las acciones propias continuarán en el balance de la central si fuese posible, según la regulación legal del artículo 75.2.º³ de TRLSA. En caso contrario «ALICANTE, S.A.», reduciría capital por el exceso.

3 Artículo 75 del TRLSA: «Adquisición derivada de acciones propias. La sociedad sólo podrá adquirir sus propias acciones o las emitidas por la sociedad dominante dentro de los límites y con los requisitos que se enuncian seguidamente:

...

2.º Que el valor nominal de las acciones adquiridas, sumándose al de las que ya posean la sociedad adquirente y sus filiales, y en su caso, la sociedad dominante y sus filiales no exceda del 10 por 100 del capital social».

- «VALENCIA, S.A.» se subroga en la totalidad de las deudas pendientes que tiene la sucursal de «ALICANTE, S.A.»
- La sociedad «ALICANTE, S.A.» es una sociedad independiente que no está controlada por ninguna sociedad ni tiene filial alguna.

SE PIDE:

Contabilizar escisión en la sociedad «ALICANTE, S.A.» y en la sociedad «VALENCIA, S.A.», considerando que se trata de una escisión de adquisición y la sociedad adquirente («VALENCIA, S.A.»), contabiliza el patrimonio adquirido por valores reales de escisión.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

A) CÁLCULO DEL PATRIMONIO DE LA SOCIEDAD ESCINDIDA «ALICANTE»

Conceptos	Importe
Terrenos	51.000
Construcciones	80.000
Equipos proceso información	18.000
Maquinaria	20.000
AAIM	-50.000
Provisión depreciación inmovilizado	-4.500
Mercaderías	20.000
Otras cuentas de activo	169.000
Activo real	303.500
Deudas a largo plazo	70.000
Proveedores	45.000
Deudas con organismos públicos	32.500
Deudas corto plazo	6.000
Pasivo exigible	153.500
Patrimonio neto total de «ALICANTE»	150.000

El patrimonio escindido que corresponde a la sucursal sería el siguiente:

Conceptos	Importe
Terrenos	15.000
Construcciones	20.000
Equipos proceso información	6.000
Maquinaria	5.000
AAIM	-15.000
Provisión depreciación inmovilizado	-3.250
Mercaderías	20.000
Otros activos	62.250
Activo real	110.000
Deudas a largo plazo	20.000
Proveedores	15.000
Deudas con organismos públicos	14.000
Deudas corto plazo	1.000
Pasivo exigible	50.000
Patrimonio neto sucursal	60.000

El patrimonio contable de la sucursal a escindir representa el 40% del total de «ALICANTE»

$$60.000/150.000 = 40\%$$

Patrimonio contable escindido	60.000
± Ajustes	
Plusvalía terrenos	+ 15.000
Plusvalía construcciones	+ 7.000
Minusvalía equipos proceso información	- 1.250
Minusvalía maquinaria	- 2.000
Eliminación por improcedente provisión depreciación inmovilizado	+ 3.250
Plusvalía mercaderías	+ 3.000
Proveedores prescritos	+ 500
Patrimonio contable ajustado (sin considerar Fondo de Comercio)	85.500
Valoración del patrimonio recibido por la sociedad beneficiaria (dato)	90.000
Valoración del Fondo de Comercio atribuido al patrimonio recibido por la sociedad beneficiaria (90.000 – 85.500)	4.500

Dado que el patrimonio escindido es inferior al 50% del patrimonio de la sociedad beneficiaria «VALENCIA», de acuerdo con el borrador del ICAC sobre fusiones y escisiones estaríamos ante una escisión de adquisición, por lo que parece lo más razonable valorar los activos y pasivos por su precio de adquisición, y por tanto no traspasar las cuentas compensadoras de los bienes escindidos a la sociedad beneficiaria, aunque su traspaso no afecta al fondo de la cuestión.

Por este motivo vamos a calcular las amortizaciones acumuladas en la sucursal que corresponden a cada elemento patrimonial:

Dado que la maquinaria ha sido adquirida con una subvención en capital (se supone que del 100% de la inversión) su valor contable coincide con el importe de la subvención no imputada todavía a resultados, esto es 15.000 u.m., por lo que su amortización acumulada será de 5.000 u.m. (20.000 – 15.000). Esta amortización se distribuye entre la central y la sucursal en proporción al valor de la maquinaria de ambas.

Por tanto, la amortización acumulada que corresponde a la maquinaria de la sucursal antes de los ajustes a realizar será: $5.000 \times (5.000/20.000) = 1.250$.

Amortización acumulada sucursal (dato) 15.000

Desglose:

Amortización acumulada maquinaria 1.250

Amortización acumulada de equipo proceso de información (dato) . 4.500

Amortización acumulada construcción (resto) 9.250

La amortización de la maquinaria debe incrementarse en 2.000 u.m. como consecuencia de un ajuste propuesto por el experto independiente al estar insuficientemente amortizada

La subvención oficial que figura en el Balance es de 15.000 u.m que corresponden a la central y a la sucursal en la misma proporción que la maquinaria, es decir, 3.750 son de la sucursal y 11.250 de la central. Pero teniendo en cuenta que la amortización de la maquinaria se incrementa en 2.000, también se debería imputar a resultados la misma cantidad de subvención, por lo que la subvención pendiente de imputar a resultados por parte de la sociedad beneficiaria «VALENCIA» debe ascender a 1.750 (5.000 – 1.250 – 2.000).

B) CONTABILIDAD DE LA SOCIEDAD ESCINDIDA «ALICANTE»

Reapertura de la contabilidad:

365.000	<i>Cuentas deudoras</i>		
		a	<i>Cuentas acreedoras</i> 365.000
	_____	x	_____

Por la anulación de amortizaciones:

15.000	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material</i>		
		a	<i>Construcciones</i> 9.250
		a	<i>Equipos para proceso de información</i> 4.500
		a	<i>Maquinaria</i> 1.250
	_____	x	_____

Traspaso del patrimonio escindido:

20.000	<i>Deudas a largo plazo</i>		
15.000	<i>Proveedores</i>		
14.000	<i>Deudas con organismos públicos</i>		
1.000	<i>Deudas a corto plazo</i>		
3.250	<i>Proveedores de inmovilizado a corto plazo</i>		
60.000	<i>Sociedad beneficiaria cuenta escisión</i>		
		a	<i>Terrenos</i> 15.000
		a	<i>Construcciones</i> 10.750
		a	<i>Equipos para proceso de información</i> 1.500
		a	<i>Maquinaria</i> 3.750
		a	<i>Mercaderías</i> 20.000
		a	<i>Otros activos</i> 62.250
	_____	x	_____

Por la minoración de los fondos propios:

32.000	<i>Capital social</i> (40% × 100.000)		
3.750	<i>Subvenciones oficiales de capital</i>		
5.000	<i>Pérdidas y ganancias</i>		
6.000	<i>Reserva legal</i>		
13.250	<i>Reservas voluntarias</i>		
		a <i>Socios cuenta de escisión</i>	60.000

La cifra en que se disminuyen las reservas voluntarias se calcula por diferencias, sin que se reduzca la reserva por acciones propias.
(60.000 – 32.000 – 3.750 – 5.000 – 6.000) = 13.250 u.m.

_____ x _____

Por la recepción de las acciones de la sociedad beneficiaria y entrega de éstas a los socios de la escindida:

60.000	<i>Acciones sociedad «VALENCIA»</i>		
		a <i>Sociedad beneficiaria cuenta escisión</i>	60.000

_____ x _____

60.000	<i>Socios cuenta de escisión</i>		
		a <i>Acciones sociedad «VALENCIA»</i>	60.000

_____ x _____

C) CONTABILIDAD DE LA SOCIEDAD BENEFICIARIA «VALENCIA»

Recepción patrimonio valores reales:

30.000	<i>Terrenos</i>
17.750	<i>Construcciones</i>
250	<i>Equipos para proceso de información</i>
1.750	<i>Maquinaria</i>
23.000	<i>Mercaderías</i>

62.250	Otros activos		
4.500	Fondo de comercio		
		a Deudas a corto plazo	20.000
		a Proveedores	14.500
		a Deudas con organismos públicos	14.000
		a Deudas a corto plazo (521)	1.000
		a Socios sociedad escindida	90.000
		_____ x _____	

Ampliación de capital:

90.000	Acciones emitidas		
		a Capital social (45.000 × 10)	45.000
		a Prima de emisión de acciones	45.000
		_____ x _____	

Entrega de las acciones a los socios de la sociedad escindida:

90.000	Socios sociedad escindida		
		a Acciones emitidas	90.000
		_____ x _____	

Traspaso de la subvención correspondiente a la maquinaria:

1.750	Prima de emisión de acciones		
		a Subvenciones oficiales de capital	1.750
		_____ x _____	

D) ACCIONES PROPIAS DE LA SOCIEDAD ESCINDIDA «ALICANTE»

El capital social después de la escisión asciende a 48.000 u.m. (80.000 – 32.000), que corresponde a 4.800 acciones de 10 u.m. nominales.

El límite establecido en la Ley de Sociedades Anónimas es de un 10%, que equivale a 480 acciones.

Dado que la autocartera está formada por 500 títulos hay que reducir el capital que corresponde al exceso de 20 acciones propias.

Por la reducción de capital:

200	<i>Capital social</i>		
	(200 × 10)		
80	<i>Reservas voluntarias</i>		
		a <i>Acciones propias</i>	280
		[20 × (7.000/500)]	
	_____	x _____	

Por la reclasificación de la reservas indisponibles como reservas voluntarias:

280	<i>Reservas para acciones propias</i>		
		a <i>Reservas voluntarias (117)</i>	280
	_____	x _____	

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

CONTABILIZACIÓN DE IMPUESTOS. CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

ENUNCIADO

La sociedad «ÁVILA, S.A.» le facilita la siguiente información con relevancia tributaria relativa a los Impuestos sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA):

A) INSPECCIÓN TRIBUTARIA EN EL AÑO 2003

La entidad ha sido objeto en el año 2003 de una inspección tributaria que ha dado lugar a las siguientes liquidaciones por IVA del ejercicio 2002 y por el Impuesto sobre Sociedades de ese mismo ejercicio 2002:

- La liquidación por el IVA del año 2002 tiene el siguiente desglose:
 - 20.000 u.m. correspondientes a unas ventas en que no se repercutió IVA improcedentemente. No obstante, la Inspección no consideró tal conducta como infracción tributaria por lo que al amparo de la LIVA aún cabe la repercusión del Impuesto a los destinatarios.
 - 10.000 u.m. correspondientes a IVA soportado deducido indebidamente.
 - 2.000 u.m. de intereses de demora (1.000 u.m. imputables a 2002 y 1.000 u.m. imputables a 2003).
 - TOTAL: A ingresar: 32.000 u.m. Dicha cantidad fue ingresada en el ejercicio 2003.
- Se ha iniciado un procedimiento sancionador por el IVA soportado deducido indebidamente, procedimiento aún no resuelto, en el que se propone una sanción de 5.000 u.m.
- La liquidación por el Impuesto sobre Sociedades del año 2002 tiene el siguiente desglose:
 - Se reduce en 100.000 u.m. la base imponible negativa del ejercicio 2002.
 - La sociedad contabilizó en dicho año 2002 el crédito fiscal correspondiente a la base imponible negativa calculada por la sociedad que ascendió a 1.000.000 de u.m.
 - Se eliminan deducciones en cuota generadas y no aplicadas en 2002 por importe de 300.000 u.m. (total deducciones generadas y no aplicadas en la declaración del ejercicio 2002: 500.000 u.m.). Las deducciones generadas y no aplicadas no tuvieron reflejo contable alguno, en dicho año 2002.
 - TOTAL a ingresar: 0 u.m.

B) OTRA INFORMACIÓN EN RELACIÓN AL EJERCICIO 2003:

- «ÁVILA, S.A.» ha recibido el 1-7-2003 una aportación no dineraria de una maquinaria al amparo del régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. El activo ha sido contabilizado por 1.000.000 de u.m. de acuerdo con las normas contables de aplicación. La valoración fiscal del bien (valor neto contable en el aportante) asciende a 600.000 u.m. El coeficiente de amortización aplicable contable y fiscalmente es del 10%.
- El 11-8-2003 la entidad ha pagado 300.000 u.m. de indemnización a un trabajador que había sido despedido en el año 2002. «ÁVILA, S.A.» había dotado por este concepto en dicho ejercicio 2002 una provisión por responsabilidades, no deducible fiscalmente en el mencionado ejercicio, por importe de 500.000 u.m. La sociedad ha desdotado la provisión en 2003.
- El resultado contable antes de impuestos del ejercicio 2003 de «ÁVILA, S.A.» es de 5.000.000 de u.m.

SE PIDE:

- A)** Efectuar la contabilización derivada de la actuación de la inspección tributaria en el ejercicio 2003.
1. Contabilización de la liquidación por IVA.
 2. Contabilización de la propuesta de sanción por IVA.
 3. Contabilización, si procede, de la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades.
- B)** Contabilización del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003, de «ÁVILA, S.A.», teniendo en cuenta la información suministrada en el Supuesto, sabiendo que:
- El tipo impositivo aplicable a la entidad es el 35%.
 - La entidad compensa la base imponible negativa del ejercicio 2002 y aplica en el 2003 las deducciones generadas en el año 2002, admitidas fiscalmente.
 - Existen retenciones por importe de 10.000 u.m. y pagos fraccionados por importe de 1.000.000 de u.m.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

A) CONTABILIZACIÓN DERIVADA DE LA ACTUACIÓN DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA EN 2003

1. Contabilización de la liquidación por IVA.

20.000	<i>Clientes, facturas pendientes emitir</i>	
11.000	<i>Gastos extraordinarios</i>	
1.000	<i>Gastos financieros</i>	
	<i>a Hacienda Pública, acreedor por IVA</i>	32.000

El IVA que no se repercutió se facturará a los clientes, por lo que se carga en una cuenta transitoria de clientes hasta que se emita la factura correspondiente. En cuanto al IVA deducido indebidamente, así como las sanciones e intereses de ejercicios anteriores son gastos de carácter extraordinario, tal y como establece la Consulta 6 del BOICAC 48, mientras que los intereses del ejercicio actual son gastos financieros según esa misma consulta.

_____ X _____

2. Asiento relativo a la propuesta de sanción por IVA.

5.000	<i>Gastos extraordinarios</i>		
		<i>a Provisión para responsabilidades</i>	5.000
		x	

3. Contabilización, si procede, de la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades.

Por la reducción del crédito fiscal correspondiente a la reducción de la Base imponible del ejercicio 2002.

35.000	<i>Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios</i>		
		<i>a Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores</i>	35.000
		x	

Las deducciones generadas y no aplicadas no fueron objeto de contabilización por lo que no procede su reducción. Si fueron objeto de informe en la memoria por ser significativa su cuantía, deberán ser corregidas.

En el momento en que se tenga la certeza de la aplicación del crédito por deducciones, cosa que ocurre en este ejercicio 2003, se reconocerá dicho crédito mediante el asiento siguiente:

200.000	<i>Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación</i>		
		<i>a Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios</i>	200.000
		x	

B) CÁLCULO Y CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DEL EJERCICIO 2003 DE «ÁVILA S.A.»

a) Cálculo del gasto por Impuesto sobre Sociedades.

Resultado contable antes de impuestos	5.000.000
± Diferencias permanentes	
Propuesta de sanción	500.000
Resultado contable ajustado	5.500.000
Impuesto bruto (0,35 × 5.500.000)	1.751.750
Deducciones y bonificaciones	0
Gasto por Impuesto sobre Sociedades	1.751.750

Las deducciones generadas en 2002 y aplicadas en la liquidación de este ejercicio 2003 no minoran el gasto ya que se han ajustado en el asiento anterior abonándose a la cuenta de «Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios», aunque el resultado es similar dado que esta cuenta es un **gasto negativo** que figurará en el mismo epígrafe de la cuenta de Pérdidas y Ganancias que el de «Impuesto sobre beneficios» que registra el impuesto devengado en el ejercicio.

b) Cálculo del impuesto a ingresar o a devolver.

Resultado contable de impuestos	5.000.000
± Diferencias permanentes	
Propuesta de sanción	500.000
± Diferencias temporales	
Reversión por amortización	20.000 (1)
Reversión de indemnización	-500.000 (2)
Base imponible previa	4.525.000
Menos compensación base imponible negativa	-900.000
Base imponible	3.625.000
Cuota íntegra (3.625.000 × 35%)	1.268.750
Deducciones y bonificaciones	-200.000
Cuota líquida	1.068.750
Retenciones y pagos a cuenta	-1.010.000
Cuota diferencial a ingresar	58.750

- (1) La amortización contable de la maquinaria es de 1.000.000, por lo que la amortización del ejercicio 2003 ascenderá a 50.000 u.m. ($1.000.000 \times 10\% \times 6/12$). La amortización fiscal se calcula sobre el valor fiscal por lo que será de 30.000 u.m. ($600.000 \times 10\% \times 6/12$). El exceso de amortización contable sobre la fiscal constituye una diferencia temporal positiva que revertirá cuando se produzca la enajenación de la maquinaria.
- (2) Al no haber sido deducible la provisión para responsabilidades dotada en 2002, se produce la reversión de dicha diferencia temporal en el ejercicio actual, ya que la provisión que se imputa como ingreso contable no forma parte de la base imponible.

c) Asiento contable relativo al impuesto sobre beneficios de 2003.

1.751.750	<i>Impuesto sobre beneficios</i>		
7.000	<i>Impuesto sobre beneficios diferido</i>		
	(20.000 × 35%)		
		<i>a Impuesto sobre beneficios anticipado</i>	175.000
		(500.000 × 35%)	
		<i>a Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación</i>	200.000
		<i>a Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores</i>	315.000
		<i>a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta</i>	1.010.000
		<i>a Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades</i>	58.750
		x	

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

OPERACIONES FINANCIERAS: PRÉSTAMO CON CONSTITUCIÓN DE FONDO

ENUNCIADO

La empresa «TOLEDO» decide financiar un proyecto de inversión para lo cual solicita un préstamo, el día uno de enero, por importe de 20.000 u.m.

I. Debido a problemas informáticos el prestamista sólo le puede proporcionar los siguientes datos:

- a) Sistema de amortización francés.
- b) La amortización se efectúa en veinte años.
- c) El capital amortizado al finalizar el penúltimo período, una vez pagada la anualidad, es 18.694,840 u.m.
- d) La cuota de amortización del penúltimo período es 1.267,1450 u.m.

SE PIDE:

Calcular el capital pendiente de amortizar después de pagar la quinta anualidad.

II. La empresa constituye, en el momento de concesión del préstamo anterior, un fondo con el que pagar los intereses que devenga dicho préstamo. Este fondo producirá una rentabilidad bruta, pagadera anualmente, del 4 por 100 anual durante el primer año y del 5 por 100 anual a partir del primer año. El tipo de retención sobre los intereses, en concepto de impuesto sobre la renta personal, es del 20 por 100.

SE PIDE:

Calcular el valor de dicho fondo.

n	$a_n; 0,03$	$a_n; 0,04$	$a_n; 0,05$
1	0,9708737	0,9615384	0,9523809
2	1,9134696	1,8860946	1,8594104
3	2,8286113	2,7750910	2,7232480
4	3,7170984	3,6298952	3,5459505
5	4,5797071	4,4518223	4,3294766
6	5,4171914	5,2421368	5,0756920
7	6,2302829	6,0020546	5,7863733
8	7,0196921	6,7327448	6,4632127
9	7,7861089	7,4353316	7,1078216
10	8,5302028	8,1108957	7,7217349
11	9,2526241	8,7604767	8,3064142
12	9,9540039	9,3850737	8,8632516
13	10,634955	9,9856478	9,3935729
14	11,296073	10,563122	9,8986409
15	11,937935	11,118387	10,379658
16	12,561102	11,652295	10,837769
17	13,166118	12,165668	11,274066
18	13,753513	12,659296	11,689586
19	14,323799	13,133939	12,085320
20	14,877474	13,590326	12,462210
n	$(1 + 0,03)^n$	$(1 + 0,04)^n$	$(1 + 0,05)^n$
1	1,03	1,04	1,05
2	1,0609	1,0816	1,1025
3	1,092727	1,124864	1,157625
4	1,1255088	1,1698585	1,2155062
5	1,1592740	1,2166529	1,2762815
6	1,1940522	1,2653190	1,3400956
7	1,2298738	1,3159317	1,4071004
8	1,2667700	1,3685690	1,4774554
9	1,3047731	1,4233118	1,5513282
10	1,3439163	1,4802442	1,6288946
11	1,3842338	1,5394540	1,7103393
12	1,4257608	1,6010322	1,7958563
13	1,4685337	1,6650735	1,8856491
14	1,5125897	1,7316764	1,9799315
15	1,5579674	1,8009435	2,0789281
16	1,6047064	1,8729812	2,1828745
17	1,6528476	1,9479004	2,2920183
18	1,7024330	2,0258165	2,4066192
19	1,7535060	2,1068491	2,5269501
20	1,8061112	2,1911231	2,6532977

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 5**I. CALCULAR EL CAPITAL PENDIENTE DE AMORTIZAR DESPUÉS DE PAGAR LA QUINTA ANUALIDAD**

Características del préstamo:

- Principal $C_0 = 20.000$
- Sistema de amortización = Francés
- Duración: $n = 20$ años
- Total amortización al finalizar el año 19: $M_{19} = 18.694,80$
- Cuota de amortización del penúltimo período: $A_{19} = 1.267,1450$
- **Cálculo del tipo de interés.**

Por la ley de recurrencia de las cuotas de amortización en el préstamo francés tendremos:

$$A_{20} = A_{19} (1 + i)$$

$$A_{20} = C_0 - M_{19} = 20.000 - 18.694,80 = 1.305,20$$

$$1.305,20 = 1.267,1450 (1 + i)$$

$$i = \frac{1.305,20}{1.267,1450} - 1 = 0,03 \text{ (3\%)}$$

- **Cálculo de la anualidad.**

$$C_0 = a \times a_{20|0,03}$$

$$20.000 = a \times a_{20|0,03}$$

$$\text{siendo } a_{20|0,03} = 14,877474$$

$$a = \frac{20.000}{14,877474} = 1.344,31423$$

$$\text{También: } a = A_{20} + I_{20} = 1.305,2 + 1.305,20 \times 0,03 = 1.344,35$$

- **Capital pendiente de amortizar después de pagar la quinta anualidad.**

$$C_5 = a \times a_{15|0,03} \quad \text{siendo } a_{15|0,03} = 11,937935$$

$$C_5 = 1.344,31423 \times a_{15|0,03} = 16.048,3359$$

II. CALCULAR EL VALOR DEL FONDO

El fondo será un capital equivalente financieramente a los intereses del préstamo valorados:

- El primer año a un tipo:

$$4\% (1 - 0,20) = 3,20\%$$

- A partir del primer año a un tipo:

$$5\% (1 - 0,20) = 4\%$$

- Cuota de interés genérica del préstamo:

$$I_s = a - A_s \quad \text{siendo } A_s = A_1 \times (1,03)^{s-1}$$



$$F_0 = (1,032)^{-1} a \times \ddot{a}_{20|0,04} - \ddot{A}_{(A_1; 1,03) 20|0,04} \quad A_1 = 744,31423$$

$$F_0 = (1,032)^{-1} \times 1.344,31423 \times (1,04) \times 13,590326 - (1,04) \times 744,31423 \times \frac{1 - (1,03)^{20} \times (1,04)}{1,04 - 1,03}$$

$$\text{Fondo} = 5.231,235 \text{ u.m.}$$