

CONTABILIDAD	SUPUESTOS PROPUESTOS PARA EL INGRESO EN EL CUERPO DE GESTIÓN, ESCALA ECONÓMICO-FINANCIERA DE LA COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN	Núm. 59/2004
---------------------	---	-------------------------

ANTONIO JIMÉNEZ RODRÍGUEZ

Profesor de Contabilidad en oposiciones al Ministerio de Hacienda

Director del Instituto Superior de Derecho y Empresa de Salamanca

Sumario:

- CASO 1.** Valoración de existencias. Ficha de almacén. Descuentos en venta de mercaderías y transporte de ventas.
- CASO 2.** Cálculo del coste de producción de un inmovilizado. Amortización e imputación a resultado de subvención de capital.
- CASO 3.** Financiación de un inmovilizado. Activación de gastos financieros dentro de su precio de adquisición.
- CASO 4.** Inversiones financieras en capital. Valor teórico de una acción y de su derecho de suscripción. Plusvalías tácitas. Dividendo devengado y no vencido.
- CASO 5.** Anticipos para inmovilizaciones materiales. Adquisición de un inmovilizado material entregando como pago parcial otro inmovilizado más un diferencial monetario. El IVA en este tipo de operaciones.

- CASO 6.** Impuesto de Sociedades. Cálculo del impuesto devengado. Cálculo del impuesto a pagar. Liquidación contable del impuesto. Saldo de las cuentas relativas a la contabilización del Impuesto de Sociedades a 31 de diciembre.
- CASO 7.** Coste de producción del ejercicio. Valoración de existencias.
- CASO 8.** Fusión por absorción. Cálculo del patrimonio neto de fusión. Valores teóricos a efectos de fusión. Elaboración del balance de situación de la sociedad absorbente después de llevarse a cabo la fusión.
- CASO 9.** Distribución de resultados de un ejercicio cuando antes del reparto el patrimonio neto es inferior al capital social.
- CASO 10.** Operación de *lease-back*. Descuento de efectos. Devoluciones de compras y operaciones similares.

[Supuestos propuestos para el ingreso en el Cuerpo de Gestión, Escala Económico-Financiera, de la Administración de la Comunidad de Castilla y León. Segundo ejercicio. Convocadas por Orden de 12 de mayo de 2003. Ejercicio realizado el 01-04-2004].

NOTA IMPORTANTE: EN LAS CUENTAS QUE SE USEN HA DE INDICARSE AL MENOS EL GRUPO DEL PLAN GENERAL CONTABLE AL CUAL PERTENECEN.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

VALORACIÓN DE EXISTENCIAS. FICHA DE ALMACÉN. DESCUENTOS EN
VENTA DE MERCADERÍAS Y TRANSPORTE DE VENTAS

ENUNCIADO

Una empresa presenta el 01-01-XX las existencias iniciales de mercaderías que correspondan de acuerdo con la información siguiente:

- El año XX-1 tuvo una existencia inicial de 10 unidades a 10.000 euros cada unidad.
- Las compras fueron cronológicamente las siguientes:
 1. Compra de 20 unidades a 11.000 euros cada unidad.
 2. Compra de 10 unidades a 12.000 euros cada unidad.
 3. Compra de 15 unidades a 13.000 euros cada unidad.
 4. Compra de 16 unidades a 15.000 euros cada unidad.
- Las ventas fueron 50 unidades, realizadas a final del año XX-1.
- La existencia final del año XX-1 se determinó por el método LIFO.
- Las compras efectuadas el año XX han sido cronológicamente las siguientes:
 1. Compra de 18 unidades a 12.000 euros cada unidad. Más 1.000 euros de gastos de transporte por la totalidad de la compra.
 2. Compra de 19 unidades a 13.000 euros cada unidad.
 3. Compra de 20 unidades a 14.000 euros cada unidad. Más 3.000 euros de gastos de transporte por la totalidad de la compra.
- Las ventas han sido 70 unidades, realizadas a fin de año, por un precio de venta que es el 1,30 del precio de coste. Un 20 por 100 de las ventas llevaron un descuento en factura del 10 por 100 de su importe.
- Tanto las compras y gastos como las ventas llevan a mayores el IVA al tipo del 16 por 100.

SE PIDE el asiento de venta de la cual se cobró la mitad por banco y el resto se lo dejaron a deber a la empresa en factura. Sabiendo que un cliente que pagó por banco descontó del importe a pagar una factura de transporte pagada por nuestra cuenta de 1.160 euros con el IVA incluido.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

Según la norma de valoración 13.^a del PGC los bienes comprendidos en las existencias deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción. **El precio de adquisición comprenderá el consignado en factura más todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen en almacén, tales como transportes, aduanas, seguros, etc.** El importe de los impuestos indirectos que gravan la adquisición de las existencias sólo se incluirá en el precio de adquisición cuando dicho importe no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.

Se procede en primer lugar a reflejar las fichas de almacén, siguiendo el método LIFO, de esta empresa para los años XX-1 y XX:

Ficha de almacén Año XX-1

Unidades	Precio				
	10.000 €	11.000 €	12.000 €	13.000 €	15.000 €
Existencias iniciales	10				
1. ^a Entrada		20			
2. ^a Entrada			10		
3. ^a Entrada				15	
4. ^a Entrada					16
1. ^a Salida		(9)	(10)	(15)	(16)
Existencias finales	10	11	–	–	–

Las existencias finales del ejercicio XX-1 serán las existencias iniciales de la ficha de almacén de esta empresa en el año XX.

Ficha de almacén Año XX

Unidades	Precio				
	10.000 €	11.000 €	12.055,56 €	13.000 €	14.150 €
Existencias iniciales	10	11			
1. ^a Entrada			18		
2. ^a Entrada				19	
3. ^a Entrada					20
1. ^a Salida	(2)	(11)	(18)	(19)	(20)
Existencias finales	8	–	–	–	–

Precio unitario de adquisición 1.^a entrada = $12.000 + 1.000/18 = 12.055,56 \text{ €}$.

Precio unitario de adquisición 3.^a entrada = $14.000 + 3.000/20 = 14.150 \text{ €}$.

Precio de coste de las 70 unidades vendidas el 31-12-XX = $(2 \text{ uds.} \times 10.000) + (11 \text{ uds.} \times 11.000) + (18 \text{ uds.} \times 12.055,56) + (19 \text{ uds.} \times 13.000) + (20 \text{ uds.} \times 14.150) = 888.000 \text{ €}$.

Precio de venta de las 70 unidades vendidas el 31-12-XX = $1,30 \times \text{Precio de coste} = 1,30 \times 888.000 = 1.154.400 \text{ €}$.

A tenor de la norma de valoración 18.^a del PGC sobre ventas y otros ingresos, en la contabilización de la venta de bienes, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

- a) **Las ventas se contabilizarán sin incluir los impuestos que gravan estas operaciones. Los gastos inherentes a las mismas, incluidos los transportes a cargo de la empresa, se contabilizarán en las cuentas correspondientes del grupo 6, sin perjuicio de lo establecido en las reglas d) y e) siguientes.**
- b) **Los descuentos y similares incluidos en factura que no obedezcan a pronto pago se considerarán como menor importe de la venta.**
- c) **Los descuentos y similares que sean concedidos por la empresa por pronto pago, estén o no incluidos en factura, se considerarán gastos financieros, contabilizándose en la cuenta 665.**
- d) Los descuentos y similares que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos se contabilizarán en la cuenta 709.
- e) Los descuentos y similares posteriores a la emisión de la factura originados por defectos de calidad, incumplimiento de los plazos de entrega u otras causas análogas, se contabilizarán en la cuenta 708.

Dado que el enunciado del supuesto no especifica si el descuento en factura del 10 por 100 practicado sobre el 20 por 100 de las ventas es por pronto pago o no, en la solución se procede a resolver el ejercicio considerando ambas posibilidades. Así:

- Si el descuento en factura no es por pronto pago:

Precio de venta = $1.154.400 - \text{Descuento} = 1.154.400 - (1.154.400 \times 20\% \times 10\%) = 1.131.312 \text{ €}$.

Por la venta de 70 unidades:

		31-12-XX
655.000,96	<i>Bancos c/c (572)</i> $(1.131.312 \times 1,16 \times 1/2 - 1.160)$	
1.000	<i>Transportes (624)</i> $(1.160/1,16)$	

160	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
	(16% 1.000)		
656.160,96	Clientes (430)		
	(1.131.312 × 1,16 × 1/2)		
		a	Venta de mercaderías (700) 1.131.312
		a	Hacienda Pública, IVA repercutido (477) 181.009,92
			(16% 1.131.312)
_____		X	_____

- Si el descuento en factura fuese por pronto pago:

Por la venta de 70 unidades:

		31-12-XX	
23.088	Descuento sobre ventas por pronto pago (665)		
	(20% 10% 1.154.400)		
655.000,96	Bancos c/c (572)		
	(1.131.312 × 1,16 × 1/2 – 1.160)		
1.000	Transportes (624)		
	(1.160/1,16)		
160	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
	(16% 1.000)		
656.160,96	Clientes (430)		
	(1.131.312 × 1,16 × 1/2)		
		a	Venta de mercaderías (700) 1.154.400
		a	Hacienda Pública, IVA repercutido (477) 181.009,92
			[16% (1.154.400 – 23.088)]
_____		X	_____

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

CÁLCULO DEL COSTE DE PRODUCCIÓN DE UN INMOVILIZADO. AMORTIZACIÓN E IMPUTACIÓN A RESULTADO DE SUBVENCIÓN DE CAPITAL

ENUNCIADO

De una empresa se sabe que el salario líquido durante el año XX ha sido 158.000 euros, las retenciones a cuenta del IRPF de los trabajadores han sido 28.000 euros y el total coste de seguridad social (cuota obrera y cuota empresarial) ha sido 94.000 euros.

Del total coste de personal un 60 por 100 se ha empleado en la construcción de una nave para la propia empresa.

De compras y otros gastos se ha empleado en la construcción de la nave un importe que equivale al 40 por 100 del coste de personal empleado en la construcción de la nave.

La nave se ha construido sobre un terreno adquirido en el año XX a un particular, no empresario, por un precio de 50.000 euros y a mayores se ha pagado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados el 7 por 100.

La nave estaba en condiciones de funcionamiento el día 1 de julio del año XX, fecha en que se percibió una subvención oficial de 60.000 euros por el total de la inversión, si bien la nave entró en funcionamiento el día 1 de agosto del año XX. Se calcula una vida útil del bien de 25 años.

SE PIDE asientos que procede hacer el día 31 de diciembre del año XX relacionados con lo anteriormente expuesto.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

Como señala la norma de valoración 2.^a del PGC los bienes comprendidos en el inmovilizado material deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción.

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: gastos de explotación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares.

El coste de producción de los bienes fabricados o contruidos por la propia empresa se obtiene añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los demás costes directamente imputables a dichos bienes. Deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trata, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación o construcción.

Formarán parte del precio de adquisición o coste de producción de las construcciones, además de todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, las tasas inherentes a la construcción y los honorarios de facultativos de proyecto y dirección de obra. Deberá figurar por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.

Finalmente, según indica la norma de valoración 20.^a, las subvenciones de capital de cualquier clase se valorarán por el importe concedido, cuando tengan carácter de no reintegrables. A estos efectos, serán no reintegrables aquellas en las que ya se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión o, en su caso, no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento.

Las recibidas con carácter de no reintegrables se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los activos financiados con dichas subvenciones.

En el caso de activos no depreciables, la subvención se imputará al resultado del ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja en inventario de los mismos.

Teniendo en cuenta lo anterior se procede a calcular el coste de producción de la nave:

$$\text{Coste de personal del ejercicio XX} = 158.000 + 28.000 + 94.000 = 280.000 \text{ €}$$

$$\text{Coste de producción de la nave} = 60\% 280.000 + 40\% (60\% 280.000) = 235.200 \text{ €}$$

$$\text{Precio de adquisición del terreno} = 50.000 + 7\% 50.000 = 53.500 \text{ €}$$

De este modo, la inversión total para esta empresa por el terreno y la nave ha sido de: $53.500 + 235.200 = 288.700 \text{ €}$.

La subvención oficial de 60.000 euros recibida para financiar estos inmovilizados se reparte proporcionalmente a su precio de adquisición o coste de producción de la siguiente manera:

- Terreno: $\frac{60.000}{288.700} \times 53.500 = 11.118,80 \text{ €}$
- Nave $\frac{60.000}{288.700} \times 235.200 = 48.881,20 \text{ €}$

Por la amortización de la nave del 1-7 al 31-12-XX:

	_____ 31-12-XX _____	
4.704	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>	
	$\left(\frac{235.200}{25 \text{ años}} \times 1/2 \text{ año} \right)$	<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>
	_____ x _____	4.704

Por imputar a resultados la subvención correspondiente a la nave al mismo ritmo y proporcionalmente a la amortización de dicha nave:

977,62	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i>	$\left(\frac{48.881,20}{25 \text{ años}} \times 1/2 \text{ año} \right)$	<i>a Subvenciones de capital tras-pasadas a resultados del ejercicio (775)</i>	977,62
_____			x	_____

La parte proporcional de la subvención de capital correspondiente al terreno (activo no amortizable) se imputará al resultado del ejercicio en el momento en que se produzca su enajenación o baja en contabilidad.

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

FINANCIACIÓN DE UN INMOVILIZADO. ACTIVACIÓN DE GASTOS FINANCIEROS
DENTRO DE SU PRECIO DE ADQUISICIÓN

ENUNCIADO

Una empresa al acabar el año XX tiene como total activo: un activo circulante de 96.000 euros y construcciones en curso (231) por 90.000 euros. Como total pasivo tiene: un pasivo circulante de 36.000 euros y las fuentes de financiación que se componen de capital social y de deuda a largo plazo con entidad de crédito (170).

El préstamo bancario se pidió el 01-04-XX, a un tipo de interés de 1 3,5 por 100, con un período de carencia de 2 años y pago de intereses anualmente.

Los intereses corridos y no vencidos a 31-12-XX son 2.572,50 euros, aún no contabilizados.

La empresa quiere llevar al inmovilizado en curso el importe de los gastos financieros que procedan.

SE PIDE el asiento a realizar el 31-12-XX con relación al tema planteado.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3**Balance de situación de la empresa a 31-12-XX**

Activo		Pasivo	
Construcciones en curso	90.000	Capital social	-
Activo circulante	96.000	Deudas a l/p con entidades de crédito	-
		Pasivo circulante	36.000
Total activo	186.000	Total pasivo	186.000

Del anterior balance se desprende que el importe del capital social junto con las deudas a largo plazo con entidades de crédito es de 150.000 euros.

Con esos 150.000 euros se financia 90.000 euros de activo fijo (construcciones) y 60.000 euros de activo circulante. El resto del activo circulante se financia con pasivo circulante.

Tal como indica la norma de valoración 2.^a del PGC sobre inmovilizado material, se permite la inclusión de los gastos financieros en el precio de adquisición o coste de producción, siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del activo y hayan sido girados por el proveedor, o correspondan a préstamos y otro tipo de financiación ajena, destinada a financiar la adquisición, fabricación o construcción. En este caso, su inscripción en el activo deberá señalarse en la memoria.

Intereses devengados y no vencidos del préstamo del 1-4 al 31-12-XX = 2.572,50 €.

Deudas a largo plazo con entidades de crédito o principal vivo del préstamo (C_0):

$$C_0 \times 3,5\% \times 9/12 = 2.572,50$$

Despejando: $C_0 = 98.000$ €

Y por lo tanto:

$$\text{Capital social} = 150.000 - 98.000 = 52.000 \text{ €}$$

De este modo, la parte de la construcción que se financia con el préstamo bancario será:

$$\frac{90.000}{150.000} \times 98.000 = 58.800 \text{ €}$$

Así esta empresa puede activar, como máximo, como mayor valor de la construcción los intereses que ha devengado el préstamo bancario en relación a 58.800 euros, es decir:

$$58.800 \times 3,5\% \times 9/12 = 1.543,5 \text{ €}$$

Por el devengo de intereses del préstamo bancario del 1-4 al 31-12-XX:

	_____ 31-12-XX _____	
2.572,5	<i>Intereses de deudas a l/p (662)</i>	
	a <i>Intereses a c/p de deudas con entidades de crédito (526)</i>	2.572,5
	_____ x _____	

Por la activación de los gastos financieros en la cuantía precedente:

	_____ x _____	
1.543,5	<i>Construcciones en curso (231)</i>	
	a <i>Incorporación al activo de gastos financieros (734)</i>	1.543,5

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

INVERSIONES FINANCIERAS EN CAPITAL. VALOR TEÓRICO DE UNA ACCIÓN Y DE SU DERECHO DE SUSCRIPCIÓN. PLUSVALÍAS TÁCITAS. DIVIDENDO DEVENGADO Y NO VENCIDO

ENUNCIADO

La sociedad AA tiene un capital de 300.000 euros (acciones de valor nominal 6€) y Reservas tiene por valor de 180.000 euros.

La sociedad AA ha acordado repartir un dividendo de 1 euro a cada una de las acciones que todavía no se ha hecho efectivo.

La sociedad AA también ha acordado ampliar capital emitiendo una acción nueva por cada 5 antiguas al precio correspondiente al valor nominal de las acciones.

La sociedad BB, poseedora de 1.000 acciones de la sociedad AA, adquiridas por 7 euros cada una más la parte proporcional de la plusvalía tácita existente en la sociedad AA en el momento de la adquisición de 50.000 euros, decide vender sus acciones de la Sociedad AA por el valor teórico actual más la plusvalía tácita que subsiste más el valor teórico de los derechos de suscripción y más el dividendo pendiente de cobro.

La sociedad CC adquiere en el mismo acto, como inversión financiera permanente, las acciones que la Sociedad BB tiene de la Sociedad AA y suscribe también las acciones de la sociedad AA a las que tiene derecho, pagando todo por Banco.

SE PIDE el asiento que hará la sociedad CC de adquisición de las acciones.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

Según la norma de valoración 8.^a del PGC los valores negociables comprendidos en los grupos 2 ó 5, sean de renta fija o variable, se valorarán en general por su precio de adquisición a la suscripción o compra. **Este precio estará constituido por el importe total satisfecho o que deba satisfacerse por la adquisición, incluidos los gastos inherentes a la operación.** A estos efectos, se deberán observar los criterios siguientes:

- a) El importe de los derechos preferentes de suscripción se entenderá incluido en el precio de adquisición.
- b) **El importe de los dividendos devengados o de los intereses explícitos devengados y no vencidos en el momento de la compra no formará parte del precio de adquisición. Dichos dividendos o intereses se registrarán de forma independiente,** atendiendo a su vencimiento.
- c) En el caso de venta de derechos preferentes de suscripción o segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe del coste de los derechos disminuirá el precio de adquisición de los respectivos valores. Dicho coste se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia; al mismo tiempo, se reducirá proporcionalmente el importe de las correcciones valorativas contabilizadas.

De la información contenida en este enunciado se pueden obtener los siguientes datos:

Capital social de la sociedad AA = 300.000 € = 50.000 acciones × 6 € nominal

Plusvalía tácita por acción de la sociedad AA
cuando BB adquiere acciones de AA = $\frac{50.000 \text{ €}}{50.000 \text{ acc.}} = 1 \text{ €/acc.}$

Precio de adquisición de 1.000 acciones de la sociedad AA en poder de BB = $1.000 \text{ acc.} \times (7+1) = 8.000 \text{ €}$

Valor teórico actual de 1 acción de AA = $\frac{\text{PN de AA}}{\text{N.º acc. en circ.}} = \frac{300.000 + 180.000}{50.000 \text{ acc.}} = 9,6 \text{ €}$

Plusvalía tácita que subsiste en el momento de la compra = 1 €/acc.

Valor teórico de 1 dcho. de suscripción derivado de una acción antigua de AA = $\frac{N (\text{Cotiz. acc. antigua} - E)}{A + N} = \frac{1 (9,6 - 6)}{5 + 1} = 0,6 \text{ €}$

Como el supuesto no proporciona la cotización de la acción antigua se considera como tal su valor teórico, en este caso, $9,6 \text{ €}$.

Dividendo pendiente de cobro = 1 €/acc.

El precio de venta al cual BB vende las acciones que posee de la sociedad AA, según señala el enunciado, será:

$P_v = 1.000 \text{ acc.} (\text{VTC actual} + \text{Plusvalía tácita que subsiste} + \text{Valor tco. de } D_s + \text{Dividendo pendiente de cobro}) = 1.000 \text{ acc.} (9,6 + 1 + 0,6 + 1) = 12.200 \text{ €}$

Por la adquisición de las acciones que hará la sociedad CC:

12.400	<i>Inversiones financieras permanentes en capital (250)</i> [Padq = $12.200 - (1.000 \text{ acc.} \times 1 \text{ €/acc.}) + 200 \text{ acc.} \times 6 \text{ €}$]	
1.000	<i>Dividendo a cobrar (545)</i> ($1.000 \text{ acc.} \times 1 \text{ €/acc.}$)	
	a Bancos c/c (572) ($12.200 + 1.200$)	13.400
_____ x _____		

En esta ampliación de capital de la sociedad AA de una acción nueva por cada cinco antiguas, la sociedad CC con los 1.000 derechos de suscripción correspondientes a las 1.000 acciones que compra a la sociedad BB puede adquirir 200 acciones nuevas de la sociedad AA a su valor de emisión (6 €).

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

ANTICIPOS PARA INMOVILIZACIONES MATERIALES. ADQUISICIÓN DE UN INMOVILIZADO MATERIAL ENTREGANDO COMO PAGO PARCIAL OTRO INMOVILIZADO MÁS UN DIFERENCIAL MONETARIO. EL IVA EN ESTE TIPO DE OPERACIONES

ENUNCIADO

La sociedad AA tiene en su activo el siguiente bien del inmovilizado:

- Maquinaria A (2231): 20.000 euros.
- Amortización acumulada inmovilizado material (maquinaria A) (28231): 15.000 euros.

Deseando adquirir una nueva máquina para sustituir a la anteriormente indicada se llega a un acuerdo con el proveedor de la nueva maquinaria B, que tiene un valor en el mercado de 24.000 euros, de que se lleve a cabo una permuta en las siguientes condiciones:

- El proveedor de la maquinaria nueva se quedará con la vieja y además se le pagará en total un importe de 14.000 euros más los diferenciales de IVA que correspondan al tipo del 16 por 100.
- Del importe de 14.000 euros, el día 1-05-XX, se le paga un anticipo de importe 5.000 euros más el IVA correspondiente.
- El día 20-05-XX se lleva a cabo la operación que queda totalmente saldada entre las partes.
- Todos los pagos se llevan a cabo por la cuenta corriente bancaria.

SE PIDE el asiento de la operación realizada el día 20-05-XX.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 5

Según el artículo 75.Dos de la Ley del IVA en el caso de que una empresa o un empresario o profesional entregue dinero a cuenta de futuras compras de existencias o de bienes de inmovilizado, **el IVA se devenga en el momento del anticipo.**

Por el pago del anticipo al proveedor de la maquinaria:

	1-5-XX	
5.000	<i>Anticipos para inmovilizado material (239)</i>	
800	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i> (16% 5.000)	
	<i>a Bancos c/c (572)</i>	5.800
	(12.200 + 1.200)	
	x	

Siguiendo la norma primera sobre formas especiales de adquisición del inmovilizado material contenidas en la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991, en las operaciones de permuta del inmovilizado material se aplicarán los siguientes criterios de valoración:

- a) **El inmovilizado recibido se valorará de acuerdo al valor neto contable del bien cedido a cambio, con el límite del valor de mercado del inmovilizado recibido si éste fuera menor.**
- b) No obstante lo anterior, para el caso en que existan provisiones que afecten al inmovilizado cedido, la diferencia entre el precio de adquisición y su amortización acumulada será el límite por el que se podrá valorar el inmovilizado recibido a cambio, en el caso de que el valor de mercado de este último fuera mayor que el valor neto contable del bien cedido a cambio.
- c) Los gastos que ocasione el inmovilizado recibido hasta su puesta en funcionamiento incrementarán el valor del mismo siempre que no supere el valor de mercado del referido bien.
- d) El inmovilizado cedido se dará de baja por su valor neto contable.

Además en las adquisiciones de inmovilizado material entregando como pago parcial otro inmovilizado material, la empresa que recibe el inmovilizado a cambio de otro más un diferencial monetario valorará en general el bien recibido por el valor neto contable del bien que transmite más el importe monetario pagado, con el límite máximo del valor de mercado del bien recibido.

Por la contabilización de la permuta:

	20-5-XX	
15.000	<i>Amortización acumulada maquinaria A (28231)</i>	
19.000	<i>Maquinaria B (2232)</i> VNC entregado + Dif. monetario [(20.000 – 15.000) + 14.000]	

3.040	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i> [16% (Pv – Anticipo)] [16% (24.000 – 5.000)]	<table> <tr> <td style="padding-left: 20px;"><i>a Maquinaria A (2231)</i></td> <td style="text-align: right; vertical-align: bottom;">20.000</td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 20px;"><i>a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i></td> <td style="text-align: right; vertical-align: bottom;">1.600</td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 40px;">(16% 10.000)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 20px;"><i>a Anticipos para inmovilizado material (239)</i></td> <td style="text-align: right; vertical-align: bottom;">5.000</td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 20px;"><i>a Bancos c/c (572)</i></td> <td style="text-align: right; vertical-align: bottom;">10.440</td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 40px;">[(14.000 – 5.000) + (3.040 – 1.600)]</td> <td></td> </tr> </table>	<i>a Maquinaria A (2231)</i>	20.000	<i>a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	1.600	(16% 10.000)		<i>a Anticipos para inmovilizado material (239)</i>	5.000	<i>a Bancos c/c (572)</i>	10.440	[(14.000 – 5.000) + (3.040 – 1.600)]	
<i>a Maquinaria A (2231)</i>	20.000													
<i>a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	1.600													
(16% 10.000)														
<i>a Anticipos para inmovilizado material (239)</i>	5.000													
<i>a Bancos c/c (572)</i>	10.440													
[(14.000 – 5.000) + (3.040 – 1.600)]														
_____	x	_____												

En este caso el bien recibido, la maquinaria B, se valora por el valor neto contable del bien entregado más el importe del anticipo, es decir, por 19.000 euros ya que no supera el límite máximo del valor de mercado del citado bien recibido (24.000 €).

Por la entrega de la maquinaria A al proveedor la sociedad AA ha de repercutir IVA en el 16% del precio de venta de dicha maquinaria. En este sentido, si la sociedad AA no entrega al proveedor la maquinaria A, el precio de adquisición de la máquina B para la sociedad AA es de 24.000 euros. Sin embargo, si se entrega también la maquinaria A, el diferencial monetario que ha de pagar la sociedad AA por la maquinaria B se reduce a 14.000 euros. De lo anterior se deduce que el precio de venta de la maquinaria A es en esta operación: $24.000 - 14.000 = 10.000$ euros.

CASO PRÁCTICO NÚM. 6

IMPUESTO DE SOCIEDADES. CÁLCULO DEL IMPUESTO DEVENGADO. CÁLCULO DEL IMPUESTO A PAGAR. LIQUIDACIÓN CONTABLE DEL IMPUESTO. SALDO DE LAS CUENTAS RELATIVAS A LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES A 31 DE DICIEMBRE

ENUNCIADO

Una sociedad presenta un resultado contable antes de impuestos en el año XX (éste es el segundo año de ejercicio de la actividad) de 80.000 euros.

A la hora de calcular el gasto por el impuesto y el impuesto a pagar es preciso tener en cuenta los siguientes datos:

1. Un gasto contable de 4.000 euros del año pasado, es gasto fiscal este año.
2. Un ingreso contable de 5.000 euros de este año, es ingreso fiscal el año próximo.
3. Un gasto contable de 6.000 euros de este año, no es considerado gasto deducible.
4. Un ingreso contable de 7.000 euros del año pasado, es ingreso fiscal este año.
5. Un gasto contable de 8.000 euros de este año, es gasto fiscal el año próximo.
6. Un ingreso contable de 9.000 euros de este año, no es computable a efectos fiscales.
7. Se compensa base imponible negativa de 3.000 euros del ejercicio anterior.
8. El tipo del impuesto sobre sociedades es el 30 por 100.
9. Existe un derecho a deducción por incentivos fiscales de 14.000 euros, pero que tiene como límite el 35 por 100 de la cuota íntegra.
10. Retenciones, ingresos a cuenta y pagos a cuenta tiene por importe 2.100 euros.

SE PIDE, una vez calculado el gasto por el impuesto y el impuesto a pagar, el saldo que queda en las siguientes cuentas antes de regularizar, sabiendo que el año pasado la empresa contabilizó los créditos y débitos impositivos correspondientes aplicando el tipo del 30 por 100:

473. Hacienda Pública retenciones y pagos a cuenta.
4740. Impuesto sobre beneficios anticipado.
4745. Crédito por pérdidas a compensar.
4752. Hacienda Pública acreedor por impuesto sobre sociedades.
479. Impuesto sobre beneficios diferido.
630. Impuesto sobre beneficios.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 6

Análisis de las diferencias entre el ámbito contable y fiscal en el año XX

1)	<u>Gto. contable</u> 0	<u>Gto. fiscal</u> 4.000	<u>Dif. temporal</u> (4.000)	<u>ISBA</u> 1.200	H Revierte de ejercicios anteriores
2)	<u>Ing. fiscal</u> 0	<u>Ing. contable</u> 5.000	<u>Dif. temporal</u> (5.000)	<u>ISBD</u> 1.500	H Con origen en el ejercicio
3)	<u>Gto. contable</u> 6.000	<u>Gto. fiscal</u> 0	<u>Dif. permanente</u> 6.000		

4)	$\frac{\text{Ing. fiscal}}{7.000}$	$\frac{\text{Ing. contable}}{0}$	$\frac{\text{Dif. temporal}}{7.000}$	$\frac{\text{ISBD}}{2.100}$	D Revierte de ejercicios anteriores
5)	$\frac{\text{Gto. contable}}{8.000}$	$\frac{\text{Gto. fiscal}}{0}$	$\frac{\text{Dif. temporal}}{8.000}$	$\frac{\text{ISBA}}{2.400}$	D Con origen en el ejercicio
6)	$\frac{\text{Ing. fiscal}}{0}$	$\frac{\text{Ing. contable}}{9.000}$	$\frac{\text{Dif. permanente}}{(9.000)}$		

Cálculo del impuesto devengado		Cálculo del impuesto a pagar	
Resultado económico antes de impuestos .	80.000	Resultado contable ajustado	77.000
± Diferencias permanentes		± Diferencias temporales	
• Punto 3)	6.000	Con origen en el ejercicio	
• Punto 6)	(9.000)	• Punto 2)	(5.000)
= Resultado contable ajustado	77.000	• Punto 5)	8.000
× tipo impositivo 30%		Que revierten de ejercicio anterior	
= Impuesto bruto	23.100	• Punto 1)	(4.000)
– Deducciones y bonificaciones	(8.400)	• Punto 4)	7.000
= Impuesto devengado	14.700	= Base imponible previa	83.000
		– Compensación BINEA	(3.000)
		= Base imponible	80.000
		× tipo impositivo 30%	
		= Cuota íntegra	24.000
		– Deducciones y bonificaciones	(8.400)
		= Cuota líquida	15.600
		– Retenciones soportadas, IC y PC	(2.100)
		= Cuota diferencial a pagar	13.500

Según se desprende del enunciado tanto el derecho a la deducción por incentivos fiscales como la deducción aplicada en el ejercicio están limitadas en el 35 por 100 de la cuota íntegra. De este modo:

Derecho a deducción por incentivos fiscales = 14.000 €.

Límite 35% cuota íntegra = 35% 24.000 = 8.400 €.

Aunque no lo requiere expresamente el enunciado del supuesto, esta empresa el último día del ejercicio contabilizaría la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de la siguiente manera:

31-12-XX

14.700	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>	
2.100	<i>Impuesto sobre beneficios diferido (479)</i>	
	(30% 7.000)	
2.400	<i>Impuesto sobre beneficios anticipado (4740)</i>	
	(30% 8.000)	
	<i>a Hacienda Pública, acreedor por IS (4752)</i>	13.500
	<i>a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	2.100
	<i>a Crédito por pérdidas a compensar (239)</i>	900
	(30% 3.000)	
	<i>a Impuesto sobre beneficios anticipado (4740)</i>	1.200
	(30% 4.000)	
	<i>a Impuesto sobre beneficios diferido (479)</i>	1.500
	(30% 5.000)	

x

Este supuesto se ha solucionado considerando que el enunciado pide el saldo de las siguientes cuentas después de la liquidación contable del impuesto y antes de cerrar las cuentas de gestión que hubieran surgido en dicha liquidación llevando su saldo a pérdidas y ganancias y también antes del cierre de contabilidad.

Cuenta		Saldo
473.	Hacienda Pública retenciones y pagos a cuenta	0 €
4740.	Impuesto sobre beneficios anticipado	2.400 € Deudor
4745.	Crédito por pérdidas a compensar	0 €
4752.	Hacienda Pública acreedor por impuesto sobre sociedades	13.500 € Acreedor
479.	Impuesto sobre beneficios diferido	1.500 € Acreedor
630.	Impuesto sobre beneficios	14.700 € Deudor

CASO PRÁCTICO NÚM. 7

COSTE DE PRODUCCIÓN DEL EJERCICIO. VALORACIÓN DE EXISTENCIAS

ENUNCIADO

Una empresa tenía las siguientes existencias iniciales al comenzar el año XX:

- Materias primas (c/ 310): 1.000 euros.
- Productos en curso (c/ 330): 20 unidades.
- Productos terminados (c/ 350): 25 unidades.

Del año pasado, que fue el primero de ejercicio de la actividad, se sabe:

1. Que el total coste de producción fue 60.000 euros.
2. Que los productos terminados vendidos fueron 259 unidades.
3. Que los productos en curso tenían un grado de avance al acabar el año del 80 por 100.

Durante el año XX se ha realizado compras de materias primas por 13.200 euros y se han empleando en fabricación 13.000 euros.

El total coste de personal es 60.000 euros y está afecto a fabricación el 70 por 100. El total coste de amortización de la maquinaria de fabricación es 10.000 euros.

De coste indirectos imputables a la fabricación se calcula un 10 por 100 de los costes directos.

Al acabar el año productos en curso hay 25 unidades, con un grado de avance del 60 por 100, los productos en curso al comenzar el año se han terminado y se han iniciado y terminado en el año productos por 306 unidades.

Se han vendido productos terminados por 255 unidades.

SE PIDEN los asientos de regularización de las existencias.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 7

Siguiendo la norma de valoración 13.^a del PGC los bienes comprendidos en las existencias deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción.

El precio de adquisición comprenderá el consignado en factura más todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen en almacén, tales como transportes, aduanas, seguros, etc. El importe de los impuestos indirectos que gravan la adquisición de las existencias sólo se incluirá en el precio de adquisición cuando dicho importe no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.

El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles los costes directamente imputables. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación.

El coste de producción del ejercicio engloba dos factores de costes:

1. Costes de aprovisionamiento.
 - a. Directos: consumo de materias primas del ejercicio,
 - b. Indirectos: otros costes de almacén de materias primas distintos del consumo.
2. Costes de transformación industrial.
 - a. Directos: mano de obra directa empleada en la producción del ejercicio.
 - b. Indirectos: mano de obra indirecta, gastos de energía utilizada en la producción, etc.

Además, según la citada norma de valoración de existencias, en ningún caso formarán parte del coste de producción ni los costes comerciales o de distribución de los productos, ni los costes de administración o generales de la empresa, ni los costes financieros derivados de deudas contraídas por la empresa con terceros para poder producir, ni los costes de oportunidad ni subactividad.

• **Coste de producción del año XX-1.**

Al ser el año XX-1 el primero de ejercicio de la actividad, no existen existencias iniciales en el año XX-1.

En la siguiente tabla se pone de manifiesto en qué se ha empleado o gastado el coste de producción del ejercicio así como también se indica la producción equivalente, es decir, se traduce a número de unidades de productos terminados toda la producción del ejercicio para poder así calcular el coste de producción por unidad de producto terminado.

Coste de producción del ejercicio XX-1	60.000 €
Empezar y terminar (259 uds. + 25 uds.) de productos terminados	284 uds.
Empezar 20 uds. de existencias finales de productos en curso	20 uds. × 80% = 16 uds.
= Producción equivalente	300 uds.
Coste unitario de producción	$\frac{60.000 \text{ €}}{300 \text{ uds.}} = 200 \text{ €}$

Valoración de las existencias finales del ejercicio XX-1:

- Materias primas: 1.000 €.
- Productos en curso: 20 uds. × 80% × 200 € = 3.200 €.
- Productos terminados: 25 uds. × 200 € = 5.000 €.

• Coste de producción del año XX.

Coste de producción XX	= Costes de aprov.	+ Costes de transformación industrial	= 71.500 €
	Directos 13.000 €	Directos 52.000 €	
	Indirectos 1.300 €	[(70% 60.000) + 10.000]	
	(10% 13.000)	Indirectos 5.200 €	
		(10% 52.000)	

Coste de producción del ejercicio XX	71.500 €
Terminar 20 uds. de productos en curso	20 uds. × 20% = 4 uds.
Empezar y terminar 306 uds. de productos terminados	306 uds.
Empezar 25 uds. de existencias finales de productos en curso	25 uds × 60% = 15 uds.
= Producción equivalente	325 uds.
Coste unitario de producción	$\frac{71.500 \text{ €}}{325 \text{ uds.}} = 220 \text{ €}$

Valoración de las existencias finales del ejercicio XX:

- Materias primas: 1.200 €.
- Ef de MP = Existencias iniciales + Compras netas – Consumo.
- Ef de MP = 1.000 + 13.200 – 13.000 = 1.200 €.
- Productos en curso: 25 uds. × 60% × 220 € = 3.300 €.

– Productos terminados: 96 uds. \times 220 € = 21.120 €.

Ef de PT en unidades físicas = Existencias iniciales + Uds. terminadas en el ejercicio –
– Uds. vendidas netas – Uds. perdidas en almacén.

Ef de PT en unidades físicas = 25 + (20 + 306) – 255 – 0 = 96 uds.

Al no proporcionar el supuesto el criterio de valoración de existencias que se ha de aplicar se considera que las 96 unidades son parte de los productos terminados en el ejercicio XX y se valoran, por tanto, al coste de producción unitario del ejercicio XX.

Por la regularización de existencias:

		31-12-XX		
1.000	<i>Variaciones de existencias de materias primas (611)</i>	a	<i>Materias primas (310)</i> (Existencias iniciales)	1.000
		x		
1.200	<i>Materias primas (310)</i> (Existencias finales)	a	<i>Variaciones de existencias de materias primas (611)</i>	1.200
		x		
3.200	<i>Variaciones de existencias de productos en curso (710)</i>	a	<i>Productos en curso (330)</i> (Existencias iniciales)	3.200
		x		
3.300	<i>Productos en curso (330)</i> (Existencias finales)	a	<i>Variaciones de existencias de productos en curso (710)</i>	3.300
		x		
5.000	<i>Variaciones de existencias de productos terminados (712)</i>	a	<i>Productos terminados (350)</i> (Existencias iniciales)	5.000
		x		
21.120	<i>Productos terminados (350)</i> (Existencias finales)	a	<i>Variaciones de existencias de productos terminados (712)</i>	21.120
		x		

CASO PRÁCTICO NÚM. 8

FUSIÓN POR ABSORCIÓN. CÁLCULO DEL PATRIMONIO NETO DE FUSIÓN. VALORES TEÓRICOS A EFECTOS DE FUSIÓN. ELABORACIÓN DEL BALANCE DE SITUACIÓN DE LA SOCIEDAD ABSORBENTE DESPUÉS DE LLEVARSE A CABO LA FUSIÓN

ENUNCIADO

La sociedad XX presenta el siguiente balance:

Activo		Pasivo	
2 acciones de la sociedad YY	40	Capital (10 acciones)	1.000
Otros activos XX	6.960	Reservas	4.000
		Otros pasivos XX	2.000
Total activo	7.000	Total pasivo	7.000

La sociedad YY presenta el siguiente balance:

Activo		Pasivo	
Otros activos YY	2.000	Capital (50 acciones)	500
		Reservas	400
		Otros pasivos YY	1.100
Total activo	2.000	Total pasivo	2.000

Ambas sociedades acuerdan fusionarse, siendo la Sociedad XX la absorbente y la Sociedad YY la absorbida.

Los acuerdos de fusión son los siguientes:

- En XX reconocer un mayor valor del inmovilizado de 2.940.
- En YY reconocer un fondo de comercio de 1.600.

SE PIDE el balance en la Sociedad XX después de llevarse a cabo la fusión.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 8**• Patrimonio neto a efectos de fusión de YY (sociedad absorbida)**

Patrimonio neto según balance	900
Capital social	500
Reservas	400
± Ajustes de los acuerdos de fusión	
• Reconocimiento de un fondo de comercio	+ 1.600
± Ajustes de la cartera de valores	—
= Patrimonio neto rectificado a efectos de fusión	2.500 €

Denominando V' al valor teórico a efectos de fusión de una acción de YY de 10 euros nominales:

$$V' = \frac{\text{Patrimonio neto de fusión}}{\text{N.º de acc. en circulación}} = \frac{2.500 \text{ €}}{50 \text{ acc.}} = 50 \text{ €}$$

• Patrimonio neto a efectos de fusión de XX (sociedad absorbente)

Patrimonio neto según balance	5.000
Capital social	1.000
Reservas	4.000
± Ajustes de los acuerdos de fusión	
• Plusvalía del inmovilizado	+ 2.940
± Ajustes de la cartera de valores	
– Valor contable de la participación en YY	– 40
+ Valor teórico de fusión de la participación en YY	+ 100
(2 acc. × V' = 2 acc. × 50)	
= Patrimonio neto rectificado a efectos de fusión	8.000 €

Denominando V al valor teórico a efectos de fusión de una acción de XX de 100 € nominales:

$$V = \frac{\text{Patrimonio neto de fusión}}{\text{N.º de acc. en circulación}} = \frac{8.000 \text{ €}}{10 \text{ acc.}} = 800 \text{ €}$$

Dado que V y V' deben ir referidas a acciones del mismo nominal, en este caso, se va a optar por reconducir dichos valores teóricos a un nominal de 10 euros. Así, para acciones de 10 euros nominal:

$$V = 80 \text{ €}$$

$$V' = 50 \text{ €}$$

A continuación se procede a calcular el número de acciones de 10 euros nominal a emitir por la sociedad absorbente XX (n):

$$n = \frac{(N' - I') V'}{V} - I - A_p = \frac{(50 - 2) 50}{80} - 0 - 0 = 30 \text{ acciones de 10 € nominal}$$

Siendo:

N': número de acciones en circulación de la sociedad absorbida.

I': número de acciones de la absorbida en poder de la absorbente.

V': valor teórico a efectos de fusión de una acción de la sociedad absorbida.

I: número de acciones de la absorbente en poder de la absorbida.

V: valor teórico a efectos de fusión de una acción de la sociedad absorbente.

A_p: número de acciones propias de la absorbente que ésta va a entregar como parte del pago a los socios de la sociedad absorbida.

Estas 30 acciones de 10 euros nominal van a ser emitidas por la sociedad XX a un valor de emisión V = 80 €.

Balance de situación de XX después de llevarse a cabo la fusión

Activo		Pasivo	
Otros activos XX (6.960 + 2.940)	9.900	Capital (10 acc. × 100 € N) + (30 acc. × 10 € N) .	1.300
Fondo de comercio	1.600	Prima de emisión de acciones	2.100
Otros activos YY	2.000	[30 acc. × (Valor emisión – nominal)]	
		[30 acc. (80 – 10)]	
		Reservas	4.000
		Otros pasivos XX	2.000
		Otros pasivos YY	1.100
		Pérdidas y ganancias	3.000
		Plusvalía inmovilizado: 2.940	
		Ajuste cartera valores: 60	
Total activo	13.500	Total pasivo	13.500

CASO PRÁCTICO NÚM. 9

DISTRIBUCIÓN DE RESULTADOS DE UN EJERCICIO CUANDO ANTES DEL
REPARTO EL PATRIMONIO NETO ES INFERIOR AL CAPITAL SOCIAL

ENUNCIADO

Una sociedad ha tenido un resultado contable de 60.000 euros y pretende repartir a sus accionistas el máximo dividendo posible, para lo cual se dispone, además, de la siguiente información con respecto a las cuentas que se indican:

Capital social (100): 120.000 euros, Reserva legal (112): 21.000 euros, Resultados negativos de ejercicios anteriores (121): 30.000, Gastos de constitución (200): 600.

SE PIDE el asiento de acuerdo de reparto del resultado contable.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 9

En virtud del artículo 213 de la Ley de Sociedades Anónimas la junta general resolverá sobre la aplicación del ejercicio de acuerdo con el balance aprobado.

Una vez cubiertas las atenciones previstas por la Ley o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto contable no es, o a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social.

Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas.

Igualmente se tendrá en cuenta lo previsto en el artículo 194, según el cual hasta que no hayan sido amortizados por completo los gastos de establecimiento, los gastos de investigación y desarrollo y el fondo de comercio, se prohíbe toda distribución de beneficio, a menos que el importe de las reservas disponibles, sea como mínimo, igual al importe de los gastos no amortizados.

Por último, según el artículo 214 de la Ley de Sociedades Anónimas, en todo caso, una cifra igual al 10 por 100 del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que ésta alcance, al menos, el 20 por 100 del capital social.

Asimismo, la reserva legal, mientras no supere el límite indicado sólo podrá destinarse a la compensación de pérdidas en el caso de que no existan otras reservas disponibles suficientes para este fin.

Por el reparto del resultado contable:

60.000	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>		
		<i>a Reserva legal (112)</i>	3.000
		<i>a Resultados negativos de ejercicios anteriores (121)</i>	30.000
		(6.000 + 24.000)	
		<i>a Reservas voluntarias (117)</i>	600
		<i>a Dividendo activo a pagar (525)</i>	26.400
		(Resto)	
		x	

Para cumplir con la obligación legal de dotar la reserva legal se compara en primer lugar:

$$20\% \text{ Capital social} = 20\% 120.000 = 24.000 \text{ €}$$

$$\text{Reserva legal} = 21.000 \text{ €}$$

Por lo tanto, al tratar de repartir el máximo dividendo posible no es necesario dotar la reserva legal en el 10 por 100 del beneficio de este ejercicio, esto es en 6.000 euros, sino tan sólo en la cantidad necesaria (3.000 €) para alcanzar el límite del 20 por 100 del capital social.

Seguidamente se procede a comparar el patrimonio neto de esta sociedad, una vez cumplidas las obligaciones legales, con el capital social:

Patrimonio neto =	Capital social	120.000 €
(sin la cuenta 129)	Reserva legal	24.000 €
	Resultados negativos ejercicios anteriores	(30.000 €)
		114.000 €

El patrimonio neto de esta empresa resulta así ser inferior en 6.000 euros al capital social de la misma. Como consecuencia, se han de sanear resultados negativos de ejercicios anteriores en dicho importe.

A continuación, y partiendo de la hipótesis de que la cuenta «resultados negativos de ejercicios anteriores» se considera como una reserva de libre disposición negativa, se desarrolla el estudio del cumplimiento de los requisitos del artículo 194.

Gastos pendientes de amortizar del artículo 194:

- Gastos de constitución 600 €

Reservas de libre disposición que cubran dichos gastos pendientes de amortizar:

- Resultados negativos de ejercicios anteriores (24.000 €)

De lo anterior se deduce que, en este reparto del resultado, esta empresa debe dotar reservas de libre disposición por un importe total de: $600 + 24.000 = 24.600$ euros, los cuales se reparten de la siguiente manera:

Saneamiento de resultados negativos de ejercicios anteriores	24.000 €
Reservas voluntarias	600 €

El resto del beneficio de esta sociedad en este ejercicio, 26.400 euros, podrá ser aplicado como un reparto de dividendos entre sus socios.

CASO PRÁCTICO NÚM. 10

OPERACIÓN DE *LEASE-BACK*. DESCUENTO DE EFECTOS. DEVOLUCIONES
DE COMPRAS Y OPERACIONES SIMILARES

ENUNCIADO

Una empresa atraviesa una situación trascendente de desajuste de tesorería que podría llegar a una suspensión de pagos. Para evitar esto realiza las siguientes operaciones:

1. Vende unas construcciones (221) cuyo valor de adquisición fue de 300.000 euros y que tienen una amortización acumulada del inmovilizado material (282) de 90.000 euros, las vende por 240.000 euros más el 16 por 100 de IVA e inmediatamente concierta con el comprador un contrato de arrendamiento a 10 años, con cuotas anuales de 28.600 euros, con una opción de compra de 2.000 euros a pagar con la décima cuota. Los gastos de formalización de esta operación han sido 1.000 euros ingresados de menos en el banco.
2. Ha llevado al banco efectos comerciales que tenía en cartera por 30.000 euros, el banco los descuenta abonando en cuenta 29.100 euros.
3. Ha procedido a devolver mercaderías compradas por 24.000 euros más el IVA al 16 por 100 y que estaban pendientes de pago y documentadas las deudas en facturas.

SE PIDE reflejar estas operaciones mediante los asientos que correspondan.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 10

1.º Por el reflejo contable de las operaciones:

90.000	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>		
210.000	<i>Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero (217)</i> (Valor neto contable del bien)		
		a	<i>Construcciones (221)</i> 300.000
		x	

277.400	<i>Bancos c/c (572)</i> (Pv + IVA reperc. – Gtos. form.) (240.000 + 38.400 – 1000)		
1.000	<i>Gastos de formalización de deudas (270)</i>		
48.000	<i>Gastos por intereses diferidos (272)</i> (Deuda – Financiación recibida) [(28.600 + 259.400) – 240.000]		
		<i>a</i>	
		<i>Acreeedores a c/p por activos financieros (528)</i>	28.600
		(1 cuota)	
		<i>a</i>	
		<i>Acreeedores a l/p por activos financieros (178)</i>	259.400
		(9 cuotas + Opción de compra) [(9 × 28.600) + 2.000]	
		<i>a</i>	
		<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	38.400
		(16% Precio de venta) (16% 240.000)	
		_____ x _____	

Se ha procedido a la activación de los gastos de formalización de la operación puesto que se devengan en más de un ejercicio y se han considerado relevantes.

2.º Por el reflejo contable de las operaciones:

30.000	<i>Efectos comerciales descontados (4311)</i>		
		<i>a</i>	
		<i>Efectos comerciales en cartera (4310)</i>	30.000
		_____ x _____	
29.100	<i>Bancos c/c (572)</i>		
900	<i>Intereses por descuento de efectos (664)</i>		
		<i>a</i>	
		<i>Deudas por efectos descontados (5208)</i>	30.000
		_____ x _____	

3.º Por el reflejo contable de las operaciones:

27.840	<i>Proveedores (400)</i>		
		<i>a</i>	
		<i>Devoluciones de compras y operaciones similares (608)</i>	24.000
		<i>a</i>	
		<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>	3.840
		(16% 24.000)	
		_____ x _____	