

CONTABILIDAD	SUPUESTO PROPUESTO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO DE GESTIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL (ESPECIALIDAD DE AUDITORÍA Y CONTABILIDAD)	Núm. 73/2004
---------------------	--	-------------------------



JAVIER ROMANO APARICIO

Profesor del CEF

Sumario:

- CASO 1.** Operaciones diversas del ejercicio: Ampliación de capital. *Leasing*. Préstamos. Créditos. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades. Regularización.
- CASO 2.** Accionistas morosos. Permuta y venta de inmovilizado. Fusión de sociedades. Cálculos de la fusión y contabilización en base al borrador de fusiones del ICAC.
- CASO 3.** Efecto impositivo. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades. Gastos del Impuesto sobre Sociedades. Variación del tipo impositivo.
- CASO 4.** Valores negociables. Operaciones de valores de renta fija, acciones, FIM y FIAMM.

[Supuesto propuesto para el ingreso en el Cuerpo de Gestión de la Administración de la Seguridad Social (especialidad de Auditoría y Contabilidad). Segundo ejercicio. Convocatoria de 5 de mayo de 2004. Ejercicio realizado el 18 de septiembre de 2004].

ENUNCIADO**1. CASO VARIADO**

La empresa «PEPE JEANS IBÉRICA, SA», comercializadora de ropa vaquera, constituida en 1 de enero de 2001, habiendo emitido acciones de valor nominal 5 euros/acción, presenta el siguiente balance de situación inicial del ejercicio 2004 (en euros):

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Gastos de constitución (1)	2.000	Capital social	160.000
Terrenos	50.000	Reserva legal	20.000
Construcciones	160.000	Reservas voluntarias	20.000
Elementos de transporte	90.000	Pérdidas y ganancias (2)	-31.000
AAIM	-10.000	Subvenciones de capital (3)	¿?
Créditos a largo plazo (4)	16.000	Deudas a largo plazo con entidades de crédito (6)	180.000
Participaciones en capital a largo plazo (5)	56.000	Deudas a corto plazo con entidades de crédito (6)	90.000
Existencias de mercaderías (7)	40.000	Proveedores m.e. (8)	11.000
Clientes	10.000	Hacienda Pública acreedor por IVA .	1.480
Deudores diversos	14.000	Hacienda Pública por retenciones practicadas	1.500
Participaciones en capital a corto plazo (9)	17.000		
Bancos c/c	¿?		
Total	¿?	Total	¿?

Notas:

- (1) Los gastos de constitución satisfechos como consecuencia de la constitución fueron de 5.000 euros; la empresa adoptó como criterio de imputación a resultados el lineal y a lo largo del período máximo permitido por la normativa contable vigente en la actualidad.
- (2) La empresa obtuvo una pérdida neta en el ejercicio anterior, año 2003.

- (3) La subvención de capital está asociada a construcciones, adquiridas y puestas en funcionamiento el 1 de enero de 2001; el importe inicial de la subvención fue de 8.000 euros. Desde el punto de vista fiscal, la imputación es lineal a lo largo de 10 años.
- (4) Se debe a un préstamo concedido a otra empresa el 1 de enero de 2003; tipo de interés, 6,5% anual, pagadero al término de cada año, esto es, 31 de diciembre. La recuperación de este crédito se hará por mitades: la primera, al término del año 2004, y la otra, al término del año 2005.
- (5) Se deben a 2.800 acciones de FCC, SA, adquiridas a 20 euros/acción.
- (6) Se refieren a un único préstamo contraído en 1 de enero de 2003, por importe de 360.000 euros, a reembolsar en los próximos 4 años, contados desde el 1 de enero de 2003; tipo de interés fijado, 6% anual, pagadero al término de cada año natural, esto es, 31 de diciembre; el reembolso de la deuda inicial, por partes iguales al término de cada año.
- (7) Se refieren a 800 unidades X a 50 euros/unidad.
- (8) Se corresponde con una obligación corriente de pago expresado en \$ USA; su importe, 10.000\$ USA.
- (9) Se trata de 3.400 acciones del banco BSCH.

A lo largo del ejercicio 2004, se han realizado las siguientes operaciones:

Todos los pagos y cobros se efectúan a través de «Bancos c/c»:

1. Se liquidan todas las deudas con Hacienda, existentes al 1 de enero de 2004.

2. En 12 de mayo, se celebra la Junta General de Accionistas y se aprueba la propuesta de saneamiento del resultado negativo del ejercicio anterior, planteada por el Consejo de Administración; en primer lugar, se aplicarán las reservas voluntarias, y, si son insuficientes, se aplicará la reserva legal. Dicha propuesta se contabiliza en el mismo día.

3. En 1 de abril, la sociedad realiza una ampliación de capital en la proporción de 1 a 8; el valor efectivo de emisión, 7 euros por acción; el plazo de suscripción finaliza en 10 de mayo, momento en que se efectúa el desembolso por el mínimo legal.

Los gastos formales, jurídicos, de naturaleza fiscal, asociados a esta ampliación, fueron satisfechos el 1 de junio, por importe de 600 euros; en este día se procede a la inscripción en el registro mercantil de la escritura pública relativa a la ampliación.

En cuanto al tratamiento contable de dichos gastos, la empresa adopta el período máximo de amortización permitido, contado desde el 1 de junio, y criterio lineal por unidad de tiempo.

4. Se liquida la factura a pagar con el proveedor extranjero, expresada en \$ USA, que figura en el balance inicial; el tipo de cambio en este momento es de 1,20 euros/\$ USA.

5. Compra nueva ropa vaquera, suministrada por la empresa LEVIN establecida en Seattle (USA); el volumen, 6.500 unidades X a 60 \$ USA/unidad y el tipo de cambio vigente, en el momento del pago del IVA y de la toma de propiedad de los vestidos, 0,97 euros/\$ USA. El proveedor concede un aplazamiento de 130 días, contados desde la llegada de la mercancía al puerto de Cádiz.

El IVA del 16% correspondiente a esta operación se satisface de inmediato, directamente a Hacienda, a través de la oficina de aduanas del puerto.

6. Se venden 7.000 unidades X a 110 euros/unidad X (+ IVA 16%), al contado.

7. En 1 de julio de 2004, la empresa recibe un potente ordenador en régimen de arrendamiento financiero con opción de compra (*leasing*). A continuación, se exponen las características y condiciones del contrato:

- a) Valor al contado, 4.000 euros.
- b) Vida financiera, 4 semestres, contados a partir del 1 de julio de 2004.
- c) Tipo de interés efectivo, 5,057121% semestral postpagable.
- d) Las cuotas semestrales son constantes.
- e) En cuanto al valor de la opción de compra a ejercer al término de la vida financiera, 300 euros.

El IVA sobre las cuotas y valor de la opción de compra, 16%.

8. En relación con el crédito a largo plazo, lo que proceda al 31 de diciembre de 2004.

9. En relación con la deuda con entidades de crédito, lo que proceda al 31 de diciembre de 2004.

10. En relación con la operación de arrendamiento financiero con opción de compra, lo que proceda al 31 de diciembre de 2004.

11. Liquidación del IVA.

Otra información necesaria para calcular el resultado del ejercicio 2004:

12. a) La amortización de construcciones se practica en función de una vida útil de 50 años; valor residual, nulo.

En relación con las construcciones, téngase en cuenta la subvención de capital al objeto de su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias o resultados del período.

- b) Respecto a los elementos de transporte, se ha establecido en el momento de la compra una actividad técnica prevista en 1.000.000 de kilómetros; valor residual, nulo. El kilometraje realizado en el ejercicio 2004, 200.000 kilómetros.
- c) En relación con el uso del ordenador, desde el 1 de julio de 2004, que se encuentra transitoriamente en régimen de arrendamiento financiero, mientras dure la vida financiera, se somete a la amortización según el método de *dígitos decrecientes*, considerando una vida económica de 5 años; valor residual, nulo.

Desde el punto de vista fiscal y en cuanto al importe a tener en cuenta como recuperación del valor de la inversión o coste del bien, téngase presente que se encuentra limitado conforme a un multiplicador por el porcentaje máximo de amortización (fiscal), que en este caso es del 25% anual.

- d) En relación con los gastos de constitución y ampliación de capital, según lo establecido previamente.

13. El tipo de cambio del \$ USA al cierre del ejercicio, 0,94 euros/\$ USA.

14. A efectos de la determinación del valor de las existencias finales de ropa vaquera, considérese que la empresa emplea el convenio de valoración de salidas LIFO.

15. Impuesto sobre beneficios, 35%; la deuda correspondiente se aplaza. Aplíquese el método del efecto impositivo; ténganse en cuenta las posibles diferencias temporales y permanentes.

SE PIDE:

- A. Contabilizar las operaciones del ejercicio 2004.
- B. Composición de los recursos propios que figurarán en el balance al 31 de diciembre de 2004.

2. DIVERSAS OPERACIONES

2.1. En relación con la ampliación de capital del caso variado anterior.

En 4 de enero de 2005, el Consejo de Administración de «PEPE JEANS IBÉRICA, SA» anuncia a los accionistas que han suscrito las acciones, emitidas a través de la susodicha ampliación de capital, que deben desembolsar la totalidad de lo pendiente antes de 4 de febrero de 2005.

En 4 de febrero de 2005, se efectúa el cobro de los importes reclamados, excepto la porción correspondiente a varios accionistas que suscribieron 1.000 acciones y que se declaran morosos, procediendo a la anulación de las acciones afectadas, emitiendo los correspondientes duplicados, al objeto de colocarlos para que sean suscritos por otros inversores, por cuenta y riesgo de los accionistas morosos.

En 28 de febrero de 2005, la sociedad logra colocar los duplicados, cobrando el 90% del valor de emisión de la acción nueva duplicada; la sociedad paga por gastos de gestión de los duplicados 100 euros (+ IVA 16%).

En 7 de marzo de 2005, la sociedad liquida a los accionistas morosos lo que proceda.

SE PIDE:

Contabilización de los hechos.

2.2. Terrenos y Construcciones.

Dos empresas del sector farmacéutico, «APPOTT, SA» y «GLASOSTWART, SA», a efectos de fusionarse con otras pertenecientes al mismo sector, intercambian algunos activos:

En 1 de enero de 2001, «APPOTT» transmite a «GLASOSTWART» un terreno urbanizable: el valor contable es de 2.200.000 euros; el valor de mercado, 2.700.000 euros.

A cambio, «APPOTT» recibe:

- a) Una nave de almacén perteneciente a «GLASOSTWART»: valor neto contable conjunto, 2.100.000 euros, incluido el valor del terreno sobre el que se asienta (desglose: terreno, 200.000 euros; valor original construcción, 2.500.000, y, en cuanto a la amortización acumulada, 600.000 euros). Valor de mercado de dicho almacén, 2.300.000 euros.
- b) Y, además, 400.000 euros en efectivo.

En cuanto al IVA es del 16% y su liquidación es inmediata.

SE PIDE:

Contabilización de la operación en ambas empresas.

2.3. Fusión de Sociedades Anónimas.

Sean dos empresas «X» e «Y», con participaciones recíprocas entre ellas, que se concentran. La sociedad «X» absorbe a la «Y».

Los balances de fusión de «X» e «Y», considerando que los importes de los activos y pasivos exigibles específicos a sus valores reales en ambas sociedades, es decir, con revalorizaciones incluidas, y teniendo en cuenta, además, el efecto impositivo relacionado con los activos revalorizados, existentes a la fecha 1 de julio de 2005 (expresados en miles de u.m.) son:

«X, SA»

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Inmovilizado técnico	130.000	Capital social	100.000
AA inmovilizado técnico	-30.000	Reservas	43.500
Participaciones en capital (acciones de «Y»)	10.000	Reserva de revalorización de activos ..	6.500
Existencias	15.000	Deudas a largo plazo	30.000
Clientes y deudores	49.000	Impuesto sobre beneficios diferido ..	3.500
Tesorería	12.000	Proveedores	2.500
Total	186.000	Total	186.000

«Y, SA»

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Gastos de establecimiento	1.000	Capital social	50.000
Inmovilizado técnico	80.000	Reservas	19.750
AA inmovilizado técnico	-50.000	Reserva de revalorización de activos	3.250
Participaciones en capital (acciones de «X»)	26.000	Obligaciones a largo plazo	26.000
Existencias	30.000	Impuesto sobre beneficios diferido ..	1.750
Clientes y deudores	34.000	Proveedores	27.250
Tesorería	7.000		
Total	128.000	Total	128.000

- El número de acciones de «X», 100.000; valor nominal, 1 u.m. En poder de «Y», 20.000 acciones (20%).
- El número de acciones de «Y», 25.000; valor nominal, 2 u.m. En poder de «X», 5.000 acciones (20%).
- Los valores asignados a ambas empresas en su conjunto, sin tener en cuenta las participaciones recíprocas: «X», 160.000, e «Y», 75.000 u.m.
- Se establece como relación de canje 19 acciones de «X» por cada 10 acciones de «Y».
- Se deducen los gastos de establecimiento de los recursos propios para determinar el valor teórico-contable de la acción.
- Las diferencias positivas entre los valores reales y teórico-contables de los patrimonios, incluyendo las revalorizaciones de activos, se corresponden con los respectivos «fondos de comercio», neto del efecto impositivo (35%), «impuesto sobre beneficios diferido».

SE PIDE:

Plantee la ecuación de canje y contabilice las operaciones en la absorbida, «Y», y en la absorbente, «X», conforme lo establecido por el ICAC, de acuerdo con el Borrador de Normas de Contabilidad aplicables a Fusiones y Escisiones de Sociedades (octubre de 1993) y según el procedimiento de fusión de adquisición o método de compra, siendo la fecha de referencia la del registro de la escritura pública de la fusión, 15 de julio de 2005.

3. EL EFECTO IMPOSITIVO

3.1. La empresa «PINCHANET, SA», que presta un servicio de «cibercafé», desde las 9 horas a.m. hasta las 1 horas a.m., del día siguiente, ha obtenido en 2006 una *Pérdida Antes de Impuestos* por importe de 30.000 euros (en el ejercicio 2005, obtuvo un beneficio de 2.000 euros).

La empresa, que se puso en marcha en 1 de enero de 2005, sigue, a efectos fiscales, un plan de amortizaciones aceleradas sobre los equipos informáticos, cuyo valor inicial en el momento de la entrada en funcionamiento, 1 de enero de 2005, es de 60.000 euros; valor residual, nulo; vida útil, 4 años.

Método de amortización: criterio fiscal, dígitos decrecientes en dos años; criterio contable, dígitos decrecientes en cuatro años; en ambos casos, se considera como unidad del dígito un año.

Los importes de las amortizaciones fiscales y contables:

Año	Amortización anual fiscal	Amortización anual contable
2005	40.000	24.000
2006	20.000	18.000
2007		12.000
2008		6.000
Amortización acumulada final	60.000	60.000

SE PIDE (considérese como tipo de gravamen 35%):

- A. Respecto al ejercicio 2005, ¿ha surgido algún activo o pasivo por el efecto impositivo?
- B. Calcule el impuesto sobre beneficios desde el punto de vista contable, devengado en el ejercicio 2006, considerando que la pérdida obtenida es debida a un conjunto de hechos y circunstancias que, muy probablemente, no volverán a ocurrir, y, por consiguiente, existe la certeza de que en los ejercicios futuros se obtendrán beneficios.
- C. Conciliación del resultado contable antes de impuestos con la base imponible fiscal.
- D. Contabilícese el impuesto sobre beneficios devengado en 2006.
- E. Cuantía del Resultado Neto del ejercicio 2006.

3.2.a) La empresa «PINCHANET, SA» ha generado, en el ejercicio 2007, un beneficio antes de impuestos por importe de 25.000 euros.

No existen divergencias entre la contabilidad y la fiscalidad, salvo en lo relativo a los criterios de amortización puestos de manifiesto en el CASO 3.1 anterior.

SE PIDE (considérese como tipo de gravamen 35%):

- A. ¿Cuáles son los activos o pasivos por el efecto impositivo, existentes en el ejercicio 2007, como consecuencia de las operaciones de ejercicios anteriores?

- B. Calcule el impuesto sobre beneficios desde el punto de vista contable, devengado en el ejercicio 2007.
- C. Conciliación del resultado contable antes de impuestos con la base imponible fiscal.
- D. Contabilícese el impuesto sobre beneficios devengado en 2007.
- E. Cuantía del Resultado Neto del ejercicio 2007.

3.2.b) La empresa «PINCHANET, SA» ha generado, en el ejercicio 2007, un beneficio antes de impuestos por importe de 25.060 euros.

No existen divergencias entre la contabilidad y la fiscalidad, salvo en lo relativo a los criterios de amortización puestos de manifiesto en el CASO 3.1 anterior.

SE PIDE (considérese como NUEVO tipo de gravamen, vigente en el actual ejercicio y en ejercicios futuros por tiempo indefinido, 30%):

- A. ¿Cuáles son los activos o pasivos por el efecto impositivo, existentes en el ejercicio 2007, como consecuencia de las operaciones de ejercicios anteriores? Practique los ajustes oportunos como consecuencia de la modificación del tipo de gravamen.
- B. Calcule el impuesto sobre beneficios desde el punto de vista contable, devengado en el ejercicio 2007.
- C. Conciliación del resultado contable antes de impuestos con la base imponible fiscal.
- D. Contabilícese el impuesto sobre beneficios devengado en 2007.
- E. Cuantía del Resultado Neto del ejercicio 2007.

4. INVERSIONES FINANCIERAS

La empresa «RADIPISA» se encuentra, en 2003, con un excedente de tesorería que decide colocar en las siguientes Inversiones:

- a) El 1 de mayo de 2003 adquiere en bolsa un paquete de obligaciones del Estado cuyo detalle es el siguiente:

Valor nominal de la obligación: 100 euros.

Fecha de emisión: 1 de marzo de 2003.

Vencimiento: a los 3 años.

Intereses del 3% anual, pagados trimestralmente, con las retenciones vigentes.

«RADIPISA» adquiere un total de 20 obligaciones que cotizaban en bolsa el día de la adquisición al 110%. Los gastos de la operación son de 3 euros de comisión del intermediario más 2 euros de corretaje bursátil. La operación se realiza al contado.

- b) El 10 de junio adquiere en bolsa acciones de la empresa «TRISTA, SA». Los datos son los siguientes:

Nominal de los títulos: 2 euros.

Cotización en bolsa: 3,50 euros.

La empresa había anunciado unos días antes el pago de un dividendo de 40 céntimos por acción que se pagará el 25 de junio, con las retenciones vigentes.

Número de acciones adquiridas: 80.

Los gastos de la operación ascienden a 10 euros en total. La operación se realiza al contado.

- c) El 20 de junio coloca 20.000 euros en participaciones del Fondo de Inversión «Euro TOP Gestión Bolsa». El precio de cada participación en el momento de la compra es de 1.255 euros. La entidad financiera le carga en su cuenta bancaria el importe de la compra más un 1% en concepto de comisión.
- d) Cobra los dividendos y los cupones de intereses correspondientes según las operaciones anteriores.
- e) El 1 de octubre coloca 10.000 euros en participaciones del Fondo «FondTesoro FIAMM». El valor de cada participación era de 80,50 euros en el día de la compra. La operación no devenga comisiones y se realiza mediante cargo en cuenta corriente.
- f) El 10 de octubre «TRISTA, SA» decide ampliar capital social a razón de 1 acción nueva por cada 10 antiguas. Las acciones serán emitidas al 150% y el desembolso se realizará por el mínimo legal. «RADIPISA» decide adquirir la mitad de las que le corresponden, vendiendo los derechos restantes a un precio unitario de 0,30 euros.
- g) El 22 de noviembre precisa urgentemente 6.000 euros, por lo que le pide a su gestor que desinvierta en «Euro TOP Gestión Bolsa», cuyo valor liquidativo por participación ese día es de 1.300 euros. El intermediario vende las participaciones precisas para entregarle los 6.000 euros menos las retenciones que, en su caso, procedan, de acuerdo con la legislación vigente en la actualidad.
- h) El 15 de diciembre vende la mitad de las obligaciones adquiridas en el punto a). Las obligaciones cotizan al 105% en ese momento. Los gastos de la operación ascienden a 2,30 euros.

Al cierre del ejercicio se tienen los siguientes datos:

- Acciones de «TRISTA, SA». Cotización al 31 de diciembre, 120%; cotización media del último trimestre, 130%.
- Valor de la participación de «Euro TOP Gestión Bolsa»: 1.310 euros.
- Valor de la participación de «FondTesoro FIAMM»: 90 euros.
- Cotización de las obligaciones: 102%.

SE PIDE:

- A. Contabilización de todas las operaciones indicadas.
- B. Cálculo de incidencia de las operaciones en el resultado financiero de «RADIPISA».
- C. Suponiendo que al final del siguiente ejercicio las acciones cotizaran al 150%, siendo la cotización media del último trimestre del 155%, ¿qué ajuste procedería realizar y qué impacto tendría en la cuenta de resultados?

SOLUCIÓN Caso núm. 1

En primer lugar es necesario obtener las cantidades que faltan en el balance de situación al 1 de enero de 2004, que son concretamente la de Bancos en el activo y la de Subvenciones de capital en el pasivo. A partir de la información complementaria se puede obtener el saldo de la cuenta de Subvención de capital ya que está asociada a las construcciones y, teniendo en cuenta que se habrá traspasado a resultados proporcionalmente a la amortización del activo financiado (norma de valoración 20.^a, PGC), su importe será:

$$8.000 - 8.000/50 \times 3 = 7.520$$

A partir del cálculo anterior se conoce la suma total del pasivo (460.500) por lo que se puede obtener por diferencias la cuenta de Bancos, cuyo importe asciende a 15.500.

A. CONTABILIZAR LAS OPERACIONES DEL EJERCICIO 2004

_____ 1 _____

Por la liquidación de las deudas con la Hacienda Pública:

1.480	<i>Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)</i>	
1.500	<i>Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)</i>	
	<i>a Bancos c/c a la vista (572)</i>	2.980
	_____ 2 _____	

Por el saneamiento de los resultados negativos teniendo en cuenta que en primer lugar se utilizan las reservas voluntarias y posteriormente la reserva legal:

20.000	<i>Reservas voluntarias (117)</i>	
11.000	<i>Reserva legal (112)</i>	
	<i>a Pérdidas y ganancias (129)</i>	31.000
	_____ 3 _____	

Ampliación de capital. La consulta 7 del BOICAC 37 (Marzo de 1999) establece que una ampliación debe considerarse a efectos contables como tal cuando de acuerdo con la legislación mercantil haya cumplido los requisitos necesarios para ello, circunstancia que con carácter general se produce cuando se realiza su inscripción en el Registro Mercantil, por lo que hasta que se produzca este hecho, la empresa deberá registrar contablemente los importes que pudiera haber recibido a cuenta de la futura ampliación como una deuda.

Número de acciones antiguas: 160.000 / 5 32.000 acciones

Relación de canje de la nueva ampliación de capital: 1 nueva por 8 antiguas

Número de acciones a emitir 4.000 acciones

10 de mayo, por los desembolsos recibidos de los accionistas:

13.000	<i>Bancos c/c a la vista (572)</i> [4.000 × (5 × 0,25 + 2)]	
	<i>a Deudas a corto plazo (521)</i>	13.000
	_____ X _____	

1 de junio, por la inscripción en el registro mercantil de la ampliación de capital:

13.000	<i>Deudas a corto plazo (521)</i>		
15.000	<i>Accionistas por desembolsos no exigidos (190)</i>		
	(4.000 × 5 × 0,75)		
		a	<i>Capital social (100)</i> 20.000
			(4.000 × 5)
		a	<i>Prima de emisión de acciones (110)</i> 8.000
			(4.000 × 2)
	_____	x	_____

Por los gastos de ampliación de capital:

600	<i>Gastos de ampliación de capital (202)</i>		
		a	<i>Bancos c/c a la vista (572)</i> 600
	_____	4	_____

Por el pago al proveedor extranjero, teniendo en cuenta que las diferencias de cambio se llevan a resultados:

11.000	<i>Proveedores, moneda extranjera (4004)</i>		
	(10.000 \$ × 1,1)		
1.000	<i>Diferencias negativas de cambio (668)</i>		
	(10.000\$ × 0,1)		
		a	<i>Bancos c/c a la vista (572)</i> 12.000
			(10.000\$ × 1,2)
	_____	5	_____

Por la compra de ropa vaquera teniendo en cuenta que el IVA de la importación se liquida en la aduana:

378.300	<i>Compras de mercaderías (6000)</i>		
		a	<i>Proveedores, moneda extranjera (4004)</i> 378.300
			(6.500 × 60\$ × 0,97)
	_____	x	_____

60.528	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i> (378.300 × 16%)		
		a Bancos c/c a la vista (572)	60.528
	_____	6	_____

Por la venta de mercaderías:

893.200	<i>Bancos c/c a la vista (572)</i>		
		a Ventas de mercaderías (700)	770.000
		(7.000 × 110)	
		a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)	123.200
	_____	7	_____

Para calcular el importe del pago semestral se plantea el siguiente equilibrio financiero:

$$4.000 = \text{Pago semestral } a_{4|0,05057121} + 300 (1 + 0,05057121)^4$$

$$\text{Pago semestral} = 1.060$$

A efectos de solución vamos a suponer –ya que el enunciado del ejercicio no lo plantea de una forma clara– que el primer pago semestral se realiza el 31 de diciembre.

1 de julio, a la firma del contrato de arrendamiento financiero:

4.000	<i>Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero (217)</i>		
540	<i>Gastos por intereses diferidos (272)</i>		
		a Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo (528)	2.120
		(1.060 × 2)	
		a Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo (178)	2.420
		(1.060 × 2 + 300)	
	_____	8	_____

Por el cobro de la cuota de amortización más los intereses del crédito concedido, el cual no estaba clasificado a corto plazo:

9.040	<i>Bancos c/c a la vista (572)</i>		
		a	<i>Créditos a largo plazo (252)</i> 8.000
		a	<i>Ingresos de créditos a largo plazo (762)</i> 1.040
			(16.000 × 0,065)
	_____	x	_____

Por la reclasificación de la próxima cuota a corto plazo:

8.000	<i>Créditos a corto plazo (542)</i>		
		a	<i>Créditos a largo plazo (252)</i> 8.000
	_____	9	_____

Por el pago de intereses y de la cuota de amortización del préstamo:

10.800	<i>Intereses de deudas a largo plazo (662)</i>		
	(180.000 × 6%)		
5.400	<i>Intereses de deudas a corto plazo (663)</i>		
	(90.000 × 6%)		
9.000	<i>Deudas a corto plazo con entidades de crédito (520)</i>		
		a	<i>Bancos c/c a la vista (572)</i> 106.200
	_____	x	_____

Por la reclasificación a corto plazo de la próxima cuota:

90.000	<i>Deudas a largo plazo con entidades de crédito (170)</i>		
		a	<i>Deudas a corto plazo con entidades de crédito (520)</i> 90.000
	_____	10	_____

Por el pago de la cuota de *leasing* y la reclasificación a corto plazo de una cuota:

1.060	<i>Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo (528)</i>		
109,60	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
		a Bancos c/c a la vista (572)	1.229,60
		x	
1.060	<i>Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo (178)</i>		
		a Bancos c/c a la vista (572)	1.060
		x	

Por los intereses devengados por el contrato de arrendamiento financiero desde el 1 de julio al 31 de diciembre:

202,28	<i>Intereses de leasing (660)</i> (4.000 × 0,05057121)		
		a Gastos por intereses diferidos (272)	202,28
		11	

Por la liquidación de IVA y el ingreso de la cuota resultante:

123.200	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>		
		a Hacienda Pública, IVA soportado (472)	60.697,6
		a Bancos c/c a la vista (572)	62.502,4
		12a	

Amortización de las construcciones y el traspaso a resultados de la subvención que financia parte de las mismas:

3.200	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i> (160.500 / 50)		
		a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)	3.200
		x	

160	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i>		
		a	<i>Subvenciones de capital tras-pasadas a resultados del ejercicio (775)</i>
			160
		12b	

Amortización de los elementos de transporte:

18.000	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i> (90.000 × 200.000/1.000.000)		
		a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>
			18.000
		12c	

Por la amortización del bien objeto del contrato de arrendamiento financiero:

666,67	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i> (4.000 × 5/15 × 6/12)		
		a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>
			666,67
		12d	

Por la amortización de los gastos de constitución y gastos de ampliación de capital:

1.070	<i>Amortización de gastos de establecimiento (680)</i>		
		a	<i>Gastos de constitución (200)</i>
			1.000
		a	<i>Gastos de ampliación de capital (202)</i>
			70
		13	

Ajuste de la deuda con el proveedor extranjero:

Valor contable de la deuda	378.300
Valor al 31 de diciembre: (6.500 × 60\$ × 0,94)	366.600
Ajuste	11.700

11.700	Proveedores, moneda extranjera (4004)		
		a	Diferencias positivas en moneda extranjera (136) 11.700
		14	

Cálculo del valor de las existencias finales:

Existencias iniciales: (800 × 50)	40.000
Compras: (6.500 × 58,2)	378.300
Coste de ventas: (6.500 × 58,2 + 500 × 50)	403.000
Existencias finales	15.000

40.000	Variación de existencias de mercaderías (610)		
		a	Mercaderías (300) 40.000
		x	
15.000	Mercaderías (300)		
		a	Variación de existencias de mercaderías (610) 15.000
		x	

REGULARIZACIÓN (CÁLCULO DEL RESULTADO)

443.638,95	Pérdidas y ganancias (129)		
		a	Amortización de gastos de establecimiento (680) 1.070
		a	Compras de mercaderías (6000) 378.300
		a	Intereses de deudas a corto plazo (663) 5.400
		a	Intereses de deudas a largo plazo (662) 10.800
		a	Intereses de leasing (660) 202,28
		a	Amortización del inmovilizado inmaterial (681) 666,67
		a	Amortización del inmovilizado material (682) 21.200
		a	Diferencias negativas de cambio (668) 1.000
		a	Variación de existencias de mercaderías (610) 25.000
		x	

770.000	Ventas de mercaderías (700)	
1.040	Ingresos de créditos a largo plazo (762)	
160	Subvenciones de capital traspassadas a resultados del ejercicio (775)	
		a Pérdidas y ganancias (129) 771.200
		x

BENEFICIO ANTES DE IMPUESTOS = 771.200 – 443.638,95 = 317.561,05

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Beneficio antes de impuestos	317.561,05
+/- Ajustes	
Subvenciones de capital (1)	640
Leasing (2)	-191,05
Base imponible previa	328.010
Base imponible negativa anterior (3)	-31.000
Base imponible	297.010
Tipo de gravamen	35%
Cuota íntegra	103.953,5
Deducciones	0
Cuota líquida	103.953,5
Retenciones	0
Cuota diferencial	103.953,5

- (1) El enunciado del ejercicio señala que la imputación fiscal de esta subvención se realiza en un plazo de 10 años, cuestión que se tendrá en cuenta en solución del ejercicio, si bien es necesario señalar, que en la actual legislación no se producen diferencias entre los criterios fiscal y contable con respecto al traspaso a resultados de las subvenciones. La tabla de ajustes es la siguiente:

Años	Ingreso contable	Ingreso fiscal	Ajuste en la base
20X1	160	800	+640
20X2	160	800	+640
.....	160	800	+640
20X10	160	800	+640
20X11	160	0	-160
.....	160	0	-160
20X50	160	0	-160
	8.000	8.000	

Como puede observarse en la tabla estamos ante un diferencia temporal que empieza en el año 20X1 y acaba en el año 20X50, sin embargo los impuestos anticipados que se han generado en los años anteriores no se han contabilizado según se desprende de la información facilitada en el balance, lo cual en principio se debió a que tenían un período de reversión superior a 10 años y posteriormente a que la empresa está en pérdidas. En el ajuste de este año, a efectos de solución, tampoco se va a contabilizar el impuesto anticipado, sin perjuicio de que posteriormente se recuperen los impuestos anticipados que tienen un plazo de reversión inferior a 10 años, ya que la empresa está en beneficios.

(2) El cuadro de amortización del arrendamiento financiero es el siguiente:

Cuota	Capital pendiente	Intereses	Amortización	Pago
1	4.000,00	202,28	857,72	1.060,00
2	3.142,28	158,91	901,09	1.060,00
3	2.241,19	113,34	946,66	1.060,00
4 y opción	1.294,53	65,47	1.294,53	1.360,00
		540,00	4.000,00	4.540,00

En cuanto al aspecto fiscal hay que tener en cuenta que todos los importes destinados a la recuperación del bien –amortización- son deducibles con el límite del doble del coeficiente máximo de amortización según tablas. En nuestro caso este límite es el siguiente:

$$4.000 \times 25\% \times 2 \times 6/12 = 1.000$$

El cuadro de ajustes en la base del Impuesto sobre Sociedades para el contrato es el siguiente:

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste Base	Impuesto diferido
2004	666,67	857,72	191,05	66,87
2005	1.200,00	1.847,75	647,75	226,71
2006	933,33	1.294,53	361,20	126,42
2007	666,67	0,00	-666,67	-233,33
2008	400,00	0,00	-400,00	-140,00
2009	133,33	0,00	-133,33	-46,67
	4.000,00	4.000,00	0,00	

(3) El enunciado del ejercicio no lo menciona expresamente pero vamos a suponer que las pérdidas de ejercicios anteriores han generado bases imponibles negativas por importe de 31.000 euros, cuyo crédito fiscal no fue contabilizado por aplicación del principio de prudencia.

GASTO DEVENGADO POR EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Beneficio antes de impuestos	317.561,05
+/- Diferencias permanentes	
Subvenciones oficiales de capital	640
Resultado contable ajustado	328.201,03
Tipo de gravamen	35%
Impuesto bruto	114.870,37
Deducciones	0
Impuesto devengado	114.870,37

Por la recuperación del crédito derivado de la base imponible:

10.850	<i>Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (4745)</i>		
	(31.000 × 35%)		
		a Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)	10.850
	_____	x _____	

Por la contabilización del gasto devengado en el ejercicio y los ajustes derivados de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades:

114.870,37	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>		
		a Impuesto sobre beneficios diferido leasing (474)	66,87
		(191,05 × 35%)	
		a <i>Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (4745)</i>	10.850
		a <i>Hacienda Pública, acreedor por el Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>	103.953,50
	_____	x _____	

Por la recuperación de los impuestos anticipados derivados de la diferencias de imputación de la subvención oficial de capital entre los criterios fiscales y contables, ya que faltan menos de 10 para la reversión de algunos ajustes y que la sociedad está en beneficios.

224	<i>Impuesto sobre beneficios anticipado (474)</i>		
		<i>a Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)</i>	224
		x	

B. COMPOSICIÓN DE LOS FONDOS PROPIOS QUE FIGURARÁN EN EL BALANCE EL 31 DE DICIEMBRE DE 2004

Capital social (160.000 + 20.000)	180.000
Prima de emisión de acciones	8.000
Reserva legal	9.000
Resultado de 2004	213.764,68

SOLUCIÓN Caso núm. 2

APARTADO 2.1

Contabilización de las operaciones

4 de enero de 2005. Se solicita el desembolso pendiente de la ampliación de capital del apartado anterior, cuyo importe ascendía al 75% del valor nominal de 4.000 acciones:

15.000	<i>Accionistas por desembolsos exigidos (558)</i> $(4.000 \times 5 \times 0,75)$		
		<i>a Accionistas por desembolsos no exigidos (190)</i>	15.000
		x	

5 de febrero de 2005. Finalizado el plazo, el dividendo es atendido por todos los accionistas excepto por los titulares de 1.000 acciones, que se convierten en accionistas morosos:

11.250	<i>Bancos c/c a la vista (572)</i> (3.000 × 5 × 0,75)		
3.750	<i>Accionistas morosos (5581)</i> (1.000 × 5 × 0,75)		
		a	<i>Accionistas por desembolsos exigidos (558)</i> 15.000
	_____	x	_____

Por la anulación de las acciones de los accionistas morosos y la emisión de duplicados:

7.000	<i>Duplicado de acciones (-)</i> (1.000 × 7)		
		a	<i>Acciones anuladas (-)</i> 7.000
	_____	x	_____

Por la venta de duplicados al 90% del valor de emisión de los mismos, que produce una pérdida anotándose en la cuenta *Accionistas morosos (5581)*, ya que la venta es por cuenta y riesgo de los morosos:

6.300	<i>Bancos c/c a la vista (572)</i> (1.000 × 7 × 0,9)		
700	<i>Accionistas morosos (5581)</i> (1.000 × 7 × 0,1)		
		a	<i>Duplicado de acciones (-)</i> 7.000
	_____	x	_____

Por los gastos de venta de los duplicados, no imputándose el IVA a los morosos ya que es deducible para la empresa:

100	<i>Accionistas morosos (5581)</i>		
16	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
		a	<i>Bancos c/c a la vista (572)</i> 116
	_____	x	_____

Por la liquidación de los morosos:

7.000	<i>Acciones anuladas (-)</i> (1.000 × 7)		
		a <i>Accionistas morosos (5581)</i>	4.550
		a <i>Bancos c/c a la vista (572)</i>	2.450
		X	

APARTADO 2.2

Contabilización de las operaciones en las dos empresas

«SOCIEDAD APPOTT, SA»

Esta sociedad entrega un terreno cuyo valor contable es de 2.200.000 y recibe a cambio un almacén más 400.000 en efectivo. Para esta sociedad se trata de operación que proporcionalmente es una permuta y una venta:

Valor mercado del almacén recibido	2.300.000	85,1851851%
Dinero recibido	400.000	14,8148148%
Total	2.700.000	100%

El bien recibido que se contabiliza como una permuta se valora por el valor neto contable del bien entregado ($2.200.000 \times 85,1851851\% = 1.874.074$) con el límite del valor de mercado del bien recibido (2.300.000). En cuanto al IVA «APPOT, SA», repercutirá el 16% del valor de mercado del bien entregado ($2.200.000 \times 16\% = 352.000$) y, soportará el 16% del valor de mercado del bien recibido en la parte proporcional del mismo ($2.700.000 \times 85,1851851\% \times 16\% = 368.000$):

1.874.074	<i>Terrenos y construcciones (22)</i>		
368.000	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i> (2.300.000 × 16%)		
		a <i>Terrenos y bienes naturales (220)</i>	1.874.074
		a <i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>	368.000
		X	

El resto de la operación se trata como una venta de inmovilizado cuyo registro contable es el siguiente:

464.000	<i>Bancos c/c a la vista (572)</i>		
			<i>a Terrenos y bienes naturales (220)</i>
			325.925,93
			(2.200.000 × 14,8148148%)
			<i>a Beneficios procedentes del inmovilizado material (771)</i>
			74.074,07
			<i>a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>
			64.000
			(400.000 × 16%)
_____ X _____			

APARTADO 2.3

Fusión de Sociedades Anónimas

Cálculo del patrimonio de la Sociedad «X»

(+)	Cuentas neto	Capital social	100.000
		Reservas	43.500
		Reservas revalorización	6.500
PATRIMONIO CONTABLE			150.000
±	AJUSTES	Acciones Sociedad «Y»	-10.000 + 5.000 Y
		Fondo de comercio (2)	10.000
PATRIMONIO REAL			150.000 + 5.000 Y

Cálculo del patrimonio de la Sociedad «Y»

(+)	Cuentas neto	Capital social	50.000
		Reservas	19.750
		Reservas revalorización	3.250
		Gastos de establecimiento (1)	-1.000
PATRIMONIO CONTABLE			72.000
±	AJUSTES	Acciones Sociedad «X»	-26.000 + 20.000 X
		Fondo de comercio (3)	3.000
PATRIMONIO REAL			49.000 + 20.000 X

- (1) El enunciado del ejercicio señala que los gastos de establecimiento minoran los fondos propios.
- (2) El fondo de comercio de la sociedad absorbente no plantea ningún ajuste fiscal aunque se haya tenido en cuenta en la valoración de la Sociedad «X» (absorbente) en tanto no se contabilice.
- (3) En cuanto al fondo de comercio de la sociedad absorbida, desde el punto de vista fiscal se produce un incremento patrimonial, si bien, lo lógico es que se acoja, según lo dispuesto en la Ley de Impuesto sobre Sociedades, al régimen especial de fusiones y que no se produzca la tributación en este momento.

Sistema de ecuaciones

$$100.000 X = 150.000 + 5.000 Y$$

$$25.000 Y = 49.000 + 20.000 X$$

$$X = 1,6645$$

$$Y = 3,191667$$

La relación de canje es facilitada directamente por el enunciado: 19 acciones de la Sociedad «X» por 10 acciones de «Y».

Valor de 19 acciones de «X»: (19 × 1,6645)	31,6255
Valor de 10 acciones de «Y»: (10 × 3,291667)	32,9166
Diferencia a compensar en metálico por cada canje	1,2911

Valor de los patrimonios reales de las sociedades

Patrimonio «X» = 100.000 × 1,6645	166.450
Patrimonio «Y» = 25.000 × 3,2916	82.291

Número de acciones a emitir por la Sociedad «X»

Por cada 10 de la Sociedad «Y»	Se entregan 19 de la Sociedad «X»
Por 20.000 de la Sociedad «Y» (1)	Se entregan X

$$X = 38.000$$

- (1) Se ha restado la participación de la Sociedad «X» en la Sociedad «Y», que es de 5.000 acciones:

Número de acciones a entregar	38.000
Número de acciones propias (inversión de «Y» en «X»)	20.000
Número de acciones a emitir	18.000

El número de canjes que se realizan es de $20.000 / 10 = 2.000$, lo que supone una compensación total en metálico de $2.000 \text{ canjes} \times 1,2911 = 2.582,2$. Este importe no supera el límite establecido en el TRLSA del 10% del capital social atribuido, que es:

$$38.000 \text{ acciones} \times 1\text{€} \times 10\% = 3.800$$

Contabilidad de la disolución de la Sociedad «Y»

Por la apertura de la contabilidad:

178.000	<i>Cuentas deudoras</i>		
		a	<i>Cuentas acreedoras</i> 178.000
	_____	x	_____

En cuanto a la contabilización de los ajustes en la sociedad que se va a disolver, es indiferente el realizarlos o no, ya que en definitiva estamos ante un proceso en el que todas las cuentas se van a saldar. A efectos de la solución del ejercicio vamos a optar por su contabilización.

Por los ajustes de la acciones de la Sociedad «X» y el fondo de comercio:

Valor contable	26.000
Valor real: $(20.000 \times 1,6645)$	33.270
Plusvalía	7.290

7.290	<i>Participación en «X»</i>		
		a	<i>Resultados de fusión</i> 7.290
	_____	x	_____

3.000	<i>Fondo de comercio</i>		
		a	<i>Resultados de fusión</i> 3.000
	_____	x	_____

Por el traspaso del activo real y del pasivo exigible:

50.000	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material</i>
26.000	<i>Obligaciones a corto plazo</i>
1.750	<i>Impuesto sobre beneficios diferido</i>

27.250	<i>Proveedores</i>		
82.290	<i>Sociedad «X» cuenta de fusión</i>		
		a	<i>Inmovilizado técnico</i> 80.000
		a	<i>Participación en «X»</i> 33.290
		a	<i>Existencias</i> 30.000
		a	<i>Clientes</i> 34.000
		a	<i>Tesorería</i> 7.000
		a	<i>Fondo de comercio</i> 3.000
			_____ x _____

Por la fijación del haber social:

50.000	<i>Capital social</i>		
19.750	<i>Reservas</i>		
3.250	<i>Reservas revalorización</i>		
10.290	<i>Resultados de fusión</i>		
		a	<i>Gastos de establecimiento</i> 1.000
		a	<i>Accionistas de «Y», cuenta de disolución</i> 82.290
			_____ x _____

Por el cierre de la contabilidad:

82.290	<i>Accionistas de «Y», cuenta de disolución</i>		
		a	<i>Sociedad «X» cuenta de fusión</i> 82.290
			_____ x _____

Contabilidad de la Sociedad «X»

Señalar en primer lugar que en la sociedad absorbente no se pueden contabilizar los ajustes efectuados a su patrimonio, cuando éstos supongan una alteración de la valoración de los elementos patrimoniales con respecto a su valor contable.

Por la recepción del patrimonio de la sociedad absorbida, teniendo en cuenta que los activos y pasivos han de pasar por su valores ajustados:

30.000	<i>Inmovilizado técnico</i>
33.290	<i>Acciones propias en situaciones especiales</i>
	(20.000 × 1,6645)

30.000	Existencias		
34.000	Clientes		
7.000	Tesorería		
3.000	Fondo de comercio		
		a Obligaciones a corto plazo	26.000
		a Impuesto sobre beneficios diferido	1.750
		a Proveedores	27.250
		a Accionistas «Y», cuenta de fusión	82.290
		_____ x _____	

Por la ampliación de capital y entrega de las acciones a los accionistas de la sociedad absorbida (Sociedad «Y»):

82.290	Accionistas «Y», cuenta de fusión		
		a Capital social	18.000
		(18.000 × 1)	
		a Acciones propias en situaciones especiales	33.290
		a Participación en «Y»	10.000
		a Tesorería	2.581
		a Prima de emisión de acciones	18.419
		_____ x _____	

SOLUCIÓN Caso núm. 3

APARTADO 3.1

Apartado A

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades del año 2005

La liquidación del Impuesto sobre Sociedades del año 2005, en base a los datos proporcionados por el ejercicio, debió ser la siguiente:

RESULTADO CONTABLE	2.000
+/- Ajustes	
Amortizaciones	-16.000
BASE IMPONIBLE	-14.000

Esta liquidación generó las siguientes cuentas:

Impuesto diferido amortizaciones (479): $16.000 \times 35\% = 5.600$

Crédito por pérdidas a compensar: $14.000 \times 35\% = 4.900$

Apartado B

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades del año 2006

RESULTADO CONTABLE	-30.000
+/- Ajustes	
Amortizaciones	-2.000
BASE IMPONIBLE	-32.000

Cálculo del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades del año 2006

RESULTADO CONTABLE	-30.000
± Diferencias permanentes	0
RESULTADO CONTABLE AJUSTADO	-30.000
Tipo de gravamen	35%
IMPUESTO BRUTO	-10.500
Deducciones y bonificaciones	0
IMPUESTO DEVENGADO	-10.500

Si la empresa estima que la pérdida es debida a un conjunto de hechos y circunstancias que probablemente no volverán a ocurrir, es posible la contabilización del crédito fiscal derivado de la base imponible del ejercicio actual.

Apartado C*Conciliación del resultado contable antes de impuestos y de la base imponible*

Resultado contable	-19.500
Menos impuestos sobre beneficios	-10.500
Diferencias temporales con origen en el ejercicio	-2.000
Base imponible	-32.000

Apartado D*Contabilización del impuesto devengado en el ejercicio 2006*

11.200	<i>Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (4745)</i> (32.000 × 35%)		
		<i>a Impuesto sobre beneficios diferido amortizaciones (479)</i>	700
		(2.000 × 35%)	
		<i>a Impuesto sobre beneficios (630)</i>	10.500
		x	

Apartado E*Cuantía del resultado neto del ejercicio 2006*

Resultado antes de impuestos	-30.000
Más impuesto sobre beneficios	10.500
Resultado después de impuestos	-19.500

APARTADO 3.2.a)**Apartado A**

Activos y pasivos por efecto impositivo existentes en el ejercicio 2007, como consecuencia de las operaciones de ejercicios anteriores

Los activos están formados por la cuenta *Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (4745)* cuyo saldo es: $(14.000 + 32.000) \times 35\% = 16.100$.

En cuanto a los pasivos fiscales, están formados por el *Impuesto sobre beneficios diferido* (479) derivados de la diferencia entre amortizaciones fiscales y contables cuyo saldo asciende a: $(16.000 + 2.000) \times 35\% = 6.300$.

Apartado B

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades del año 2007

RESULTADO CONTABLE	25.000
+/- Ajustes	
Amortizaciones	12.000
BASE IMPONIBLE	37.000
Base imponible negativa anterior (1)	-37.000
Tipo de gravamen	-
CUOTA ÍNTEGRA	0
Deducciones y bonificaciones	0
CUOTA LÍQUIDA	0
Retenciones y pagos a cuenta	0
CUOTA DIFERENCIAL	0

(1) Las bases imponibles de ejercicios anteriores ascendían a 46.000 euros.

Cálculo del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades en el año 2007

RESULTADO CONTABLE	25.000
± Diferencias permanentes	0
RESULTADO CONTABLE AJUSTADO	25.000
Tipo de gravamen	35%
IMPUESTO BRUTO	8.750
Deducciones y bonificaciones	0
IMPUESTO DEVENGADO	8.750

Apartado C*Conciliación del resultado contable antes de impuestos y de la base imponible*

Resultado contable	16.250
Más impuestos sobre beneficios	8.750
Diferencias temporales con origen en ejercicios anteriores	12.000
Compensación de bases imponibles de ejercicios anteriores	-32.000
Base imponible	0

Apartado D*Contabilización del impuesto devengado en el año 2007*

8.750	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>	
4.200	<i>Impuesto sobre beneficios diferido amortización (479)</i>	
	(12.000 × 35%)	
	a <i>Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (4745)</i>	12.950
_____	x _____	

Apartado E*Cuantía del resultado neto del ejercicio 2007*

Resultado antes de impuestos	25.000
Más impuesto sobre beneficios	8.750
Resultado después de impuestos	-16.250

APARTADO 3.2.b)**Apartado A**

Los créditos y débitos fiscales [véase apartado 3.2.a)] son:

<i>Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (4745)</i>	16.100
<i>Impuesto sobre beneficios diferido (479)</i>	6.300

Cuando se produce un cambio en el tipo impositivo hay que ajustar los créditos y débitos fiscales al nuevo tipo, que en este caso es del 30%:

900	<i>Impuesto sobre beneficios diferido amortizaciones (479)</i> (18.000 × 5%)	
1.400	<i>Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)</i>	
	<i>a</i>	
	<i>Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (4745)</i>	2.300
	(46.000 × 5%)	
	_____ x _____	

Apartado B

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades del año 2007

RESULTADO CONTABLE	25.000
+/- Ajustes	
Amortizaciones	12.000
BASE IMPONIBLE	37.000
Base imponible negativa anterior (1)	-37.000
Tipo de gravamen	30%
CUOTA ÍNTEGRA	0
Deducciones y bonificaciones	0
CUOTA LÍQUIDA	0
Retenciones y pagos a cuenta	0
CUOTA DIFERENCIAL	0

Cálculo del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades en el año 2007

RESULTADO CONTABLE	25.000
± Diferencias permanentes	0
RESULTADO CONTABLE AJUSTADO	25.000
Tipo de gravamen	30%
IMPUESTO BRUTO	7.500
Deducciones y bonificaciones	0
IMPUESTO DEVENGADO	7.500

Apartado C*Conciliación del resultado contable antes de impuestos y de la base imponible*

Resultado contable	16.100
Más impuestos sobre beneficios	7.500
Más ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	1.400
Diferencias temporales con origen en ejercicios anteriores	12.000
Compensación de bases imponibles de ejercicios anteriores	-37.000
Base imponible	0

Apartado D*Contabilización del impuesto devengado en el año 2007*

7.500	Impuesto sobre beneficios (630)	
3.600	Impuesto sobre beneficios diferido amortización (479)	
	(12.000 × 30%)	
	a Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (4745)	11.100
	(37.000 × 30%)	

X

Apartado E*Cuantía del resultado neto del ejercicio 2006*

Resultado antes de impuestos	25.000
Menos impuesto sobre beneficios (7.500 + 1.400)	-8.900
Resultado después de impuestos	16.100

SOLUCIÓN Caso núm. 4**APARTADO A**

a) Por la adquisición de las obligaciones del Estado, el día 1 de mayo de 2003, teniendo en cuenta que a la fecha de la adquisición existen intereses devengados y no vencidos que no forman parte del precio de adquisición:

2.195	Valores de renta fija (251)		
	($20 \times 100 \times 110\% + 5 - 10$)		
10	Intereses a corto plazo de valores de renta fija (546)		
	($20 \times 100 \times 3\% \times 2/12$)		
		a Tesorería (57)	2.205
		($20 \times 100 \times 110\% + 5$)	
	_____	x _____	

b) Por la adquisición de acciones de la empresa «TRISTA, SA», considerando que existe un dividendo devengado y no vencido que no forma parte del precio de adquisición:

258	Inversiones financieras permanentes en capital (250)		
	($80 \times 3,5 + 10 - 32$)		
32	Dividendo a cobrar (545)		
	($80 \times 0,4$)		
		a Tesorería (57)	290
		($80 \times 3,5 + 10$)	
	_____	x _____	

c) La contabilización de la adquisición de participaciones en Fondos de Inversión Mobiliaria (FIM) está desarrollada en la Consulta 2 del BOICAC 49. Según esta consulta la adquisición deberá ser contabilizada al precio de adquisición y al menos al final del ejercicio, deberá ser objeto de corrección valorativa dotándose la correspondiente provisión, en el caso de que el valor liquidativo de la inversión fuese inferior al indicado precio de adquisición. Aplicando idéntico razonamiento, en el caso de que estuviese dotada la provisión, si el valor de mercado fuese superior al valor neto contable, deberá contabilizarse el exceso de provisión que corresponda, con el límite lógicamente del importe de la provisión:

20.000	<i>Participaciones en fondos de inversión (250-)</i>		
		a Tesorería (57)	20.000

El número de participaciones adquiridas es:

$$\frac{20.000}{1.255 \times 1,01} = \frac{20.000}{1.267,55} = 15,77847028$$

_____ x _____

d) Por el cobro del dividendo teniendo en cuenta la retención vigente en la actualidad (15% del importe bruto):

27,2	<i>Tesorería (57)</i>		
4,8	<i>Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>		
		a Dividendo a cobrar (545)	32

_____ x _____

El 1 de junio se produce el cobro del cupón trimestral de los valores adquiridos en el punto 1, en la resolución de este apartado hemos de tener en cuenta que parte de este cupón estaba devengado en el momento de la compra y que no es un ingreso financiero:

12,75	<i>Tesorería (57)</i>		
2,25	<i>Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>		
		a Intereses a corto plazo de valores de renta fija (546)	10
		a Ingresos de valores de renta fija (761)	5

_____ x _____

Por el cobro, el 1 septiembre, del cupón trimestral de las obligaciones:

12,75	Tesorería (57)		
2,25	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)		
		a Ingresos de valores de renta fija (761)	15
_____		x	_____

El 1 de diciembre se produce el vencimiento de otro cupón trimestral, por lo que se hará un asiento similar al efectuado el 1 de septiembre. Con fecha 31 de diciembre, se contabilizarán los intereses devengados en el mes de diciembre:

5	Intereses a corto plazo de valores de renta fija (546)		
		a Ingresos de valores de renta fija (761)	5
_____		x	_____

e) Adquisición de FIAMM el 1 de octubre. Las participaciones en los Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario, as pueden asimilarse a activos financieros muy líquidos. Es por ello que el apartado 2 de la norma segunda de la Resolución de 27 de julio de 1992 establece que «el rendimiento producido por las participaciones en los Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario, determinado por la diferencia existente entre el valor liquidativo en la fecha de enajenación o cierre de ejercicio y el valor contable de la misma, se contabilizará como ingreso financiero, incrementando el valor contable de la participación. En el caso de que dicho rendimiento fuera negativo, se registrará la pérdida disminuyendo el valor de la participación»:

10.000	Participaciones en FIAMM a largo plazo (2518)		
		a Tesorería (57)	10.000
_____		x	_____

El número de participaciones adquiridas se obtiene dividiendo el importe invertido entre el coste de valor liquidativo de la participación en el momento de la compra:

$$\frac{10.000}{80,50} = 124,2236025$$

f) Ampliación de capital de «TRISTA, SA»:

Coste unitario de las acciones: $258 / 80 = 3,225$ euros

$$\text{Coste derecho de suscripción} = \frac{N (\text{Coste} - \text{Emisión})}{N + A} = \frac{1 (3,225 - 3)}{1 + 10} = 0,0204545 \text{ euros}$$

Por el desglose de los derechos de suscripción:

1,64	<i>Derechos de suscripción (540X)</i> (80 × 0,0204545)		
		a	<i>Inversiones financieras permanentes en capital (250)</i>
			1,64
_____		x	_____

Por la venta de la mitad de los derechos:

12	<i>Tesorería (57)</i> (40 × 0,3)		
		a	<i>Derechos de suscripción (540X)</i>
			12
			(40 × 0,0204545)
_____		x	_____

Por la otra mitad de derechos que son ejercidos para suscribir 4 acciones con el desembolso mínimo legal:

12,82	<i>Inversiones financieras permanentes en capital (250)</i>		
		a	<i>Derechos de suscripción (540X)</i>
			0,82
			(40 × 0,024545)
		a	<i>Tesorería (57)</i>
			6
			[4 × (2 × 0,25 + 1)]
		a	<i>Desembolsos pendientes sobre acciones (259)</i>
			6
			(4 × 2 × 0,75)
_____		x	_____

g) Venta de las participaciones FIM:

Necesidades financieras	6.000 euros
Valor liquidativo de la participación el día 22 de noviembre .	1.300 euros
Valor de compra	1.267,55 euros
Beneficio bruto por cada participación: (1.300 – 1.267,55)	32,45 euros
• Retención: (32,45 × 15%)	4,87 euros
• Importe líquido: (1.300 – 4,87)	1.295,13 euros
Número de participaciones a vender: (6.000 / 1.295,13 euros) ..	4,632739 participaciones

6.000	<i>Tesorería (57)</i> (4,632739 × 1.295,13)		
22,56	<i>Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i> (4,632739 × 4,87)		
		<i>a Participaciones en fondos de inversión (250–)</i> (4,632739 × 1.267,55)	5.872,23
		<i>a Beneficios en valores negociables (766)</i>	150,33
		x	

h) Por la venta de la mitad de las obligaciones:

1.047,7	<i>Tesorería (57)</i> (10 × 100 × 105% – 2,30)		
51,05	<i>Pérdidas en valores negociables (666)</i>		
		<i>a Valores de renta fija (251)</i> (10 × 109,75)	1.097,5
		<i>a Ingresos de valores de renta fija (761)</i> (10 × 100 × 3% × 0,5/12)	1,25
		x	

Ajustes al cierre del ejercicio

ACCIONES «TRISTA, SA»

Coste de adquisición	269,18
Valor de mercado: (84 × 2 × 120%)	201,60
Depreciación	67,58

67,58	<i>Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo (696)</i>		
		<i>a Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo (297)</i>	67,58
		x	

FONDO DE INVERSIÓN «EUROTOP GESTIÓN-BOLSA» (FIM)

Valor contable	14.127,77
Valor de mercado: (11,145731 participaciones × 1.310)	14.600
Plusvalía	473,23

Dado que existe plusvalía no procede dotar provisión.

FONDO «FONDTESORO FIAMM»

Valor contable	10.000
Valor actual: (124,2236025 participaciones × 90)	11.180,12
Plusvalía	1.180,12

1.180,12	Participaciones en FIAMM a largo plazo (2518)		
		a	Ingresos de valores de renta fija (761)
			1.180,12
		x	

OBLIGACIONES DEL ESTADO. VALORES DE RENTA FIJA

En primer lugar se periodifican los intereses devengado hasta la fecha de cierre:

2,5	Intereses a corto plazo de valores de renta fija (546) (10 × 100 × 3% × 1/12)		
		a	Ingresos de valores de renta fija (761)
			2,5
		x	

Coste más intereses: (1.097,5 + 2,5)	1.100
Valor de mercado: (10 × 100 × 102%)	1.020
Depreciación	80

80	Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo (696)		
		a	Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo (297)
			80
		x	