

CONTABILIDAD	PRUEBAS SELECTIVAS PARA INGRESO EN EL CUERPO DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO	Núm. 8/2003
---------------------	---	------------------------



JAVIER ROMANO APARICIO

Profesor del CEF

Sumario:

- CASO 1.** Asientos para establecer los estados financieros.
- CASO 2.** Reversión de activos. Valoración de existencias. Arrendamiento financiero.
- CASO 3.** Empréstito convertible. Aumento de capital. Reparto de beneficios. Conversión de obligaciones en acciones.
- CASO 4.** Contabilización Impuesto sobre Sociedades. Saldo cuenta de Hacienda Pública por operaciones de IVA.
- CASO 5.** Precio de venta de un inmueble. Pagarés emitidos y efectivo obtenido. Saldo de tesorería después de determinadas operaciones.

[Pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo de Inspectores de Hacienda del Estado del año 2002 (convocatoria año 2001)].



CASO PRÁCTICO NÚM. 1

ASIENTOS PARA ESTABLECER LOS ESTADOS FINANCIEROS

ENUNCIADO

El empresario individual, Sr. PADUA, tiene un establecimiento de venta al público que un incendio destruyó el 1 de junio de 2001. Sólo ha podido salvarse el registro del Mayor que contenía la siguiente información referida al 1 de mayo de 2001 (en unidades monetarias –u.m.–).

Cuentas	Saldos deudores	Saldos acreedores
Inmovilizado material	50.000	
AAIM		41.000
Clientes	100.500	
Caja	200	
Bancos	25.000	
Créditos bancarios		50.000
Capital		485.100
Mercaderías	500.400	
Ventas		250.000
Gastos diversos	150.000	
	826.100	826.100

Información adicional

1. Dentro de la cuenta de *Mercaderías* se recogen las existencias a principio del ejercicio, que coincide con el año natural, junto con las compras del mismo.

De la documentación habida con proveedores se deduce que no se han registrado compras por importe de 85.000 u.m. y de la revisión de los talones bancarios, hasta el 30 de mayo, se deduce que hay compras al contado a proveedores no registradas por importe de 60.000 u.m. de un total de 100.000 u.m. de pagos, siendo el resto retiradas de fondos hechas por el propietario, Sr. PADUA.

Las mercaderías que se hallaban en camino al 31 de mayo fueron recuperadas por los proveedores y, por tanto, no fueron facturadas por éstos.

2. Los cobros por bancos no registrados del 1 de enero hasta el 1 de junio han ascendido a 80.000 u.m., que provienen de clientes. Por circularización a dichos clientes, éstos han reconocido una deuda total con la empresa de 300.000 u.m., de las que se estima que un importe de 5.000 u.m. resultarán incobrables.

3. Las devoluciones a proveedores, no registradas a 1 de mayo de 2001, importan 7.000 u.m.

4. Las existencias de mercaderías están aseguradas por un importe de 200.000 u.m. Se ha llegado al acuerdo con la compañía aseguradora de que satisfará ese importe si la pérdida en mercaderías motivada por el incendio es superior a esa cifra, para lo que se da por cierto que el margen bruto sobre ventas con que ha operado la empresa en los cinco meses del año en curso es la media aritmética de los márgenes con que se ha trabajado en 1999 y 2000.

Se conoce que las existencias de mercaderías en 1 de enero de 1999, 2000 y 2001 eran, respectivamente, de 300.000 u.m., 350.000 u.m. y 280.000 u.m. y las compras de 1999 y 2000 fueron, respectivamente, 500.000 u.m. y 322.000 u.m. Las ventas de 1999 y 2000 fueron, respectivamente, de 750.000 u.m. y de 700.000 u.m.

5. Los activos que pudieron venderse tras el incendio fueron los siguientes:

- Inmovilizados materiales vendidos por 1.000 u.m., con autorización de la compañía de seguros, los cuales estaban asegurados por 2.500 u.m., que la aseguradora pagará en su totalidad.
- Mercancía dañada que se vendió por 90.000 u.m.

Con estas salidas, estos activos quedan con valor nulo.

6. El dinero en caja a 1 de junio de 2001 ascendía a 50 u.m.

7. Durante el período de 1 de enero a 1 de junio de 2001 se adquirieron a crédito inmovilizados materiales por 1.500 u.m. (no registrados). El tipo de amortización es el 10% anual, aplicándose el 50% de dicho tipo a las altas del ejercicio.

Con la anterior información,

SE PIDE:

Asientos encaminados a establecer los estados financieros de la empresa PADUA al momento del incendio, distinguiendo entre resultados de explotación y pérdidas motivadas por el incendio.

SOLUCIÓN Caso Práctico núm. 1**PUNTO 1**

Según se desprende de la información se registra el movimiento de mercaderías de acuerdo con el sistema especulativo, pero por lo que respecta a las entradas de mercaderías todas las operaciones se registran en la cuenta única de mercaderías sin utilizar las cuentas que al efecto establece el Plan General de Contabilidad.

- Por las compras a crédito no registradas procede el siguiente asiento:

85.000	Mercaderías (300)		
		a Proveedores (400)	85.000
_____		x _____	

- Por la retirada de fondos realizada por el propietario y las compras al contado:

40.000	Titular de la explotación (550)		
60.000	Mercaderías (300)		
		a Bancos, c/c a la vista (572)	100.000
_____		x _____	

También puede entenderse que el volumen total de compras pendiente de contabilizar es de 85.000 u.m., de las que serían 60.000 u.m. al contado y el resto a crédito.

Por las mercaderías que se hallaban en camino y que fueron recuperadas y no facturadas por los proveedores no procede anotación contable alguna.

PUNTO 2

- Por los cobros no registrados:

80.000	Bancos, c/c a la vista (572)		
		a Clientes (430)	80.000
_____		x _____	

Con este apunte el saldo de clientes queda así:

Saldo inicial	100.500
– Cobros no registrados	(80.000)
	20.500

De la información obtenida de los clientes se sabe que el saldo de clientes real es de 300.000. Por la diferencia entre el saldo anterior y 300.000 existen ventas no registradas.

279.500	<i>Cientes (430)</i>		
		a	<i>Ventas de mercaderías (700)</i> 279.500
_____		x	_____

- Por el saldo que se estima incobrable:

5.000	<i>Cientes de dudoso cobro (435)</i>		
		a	<i>Cientes (430)</i> 5.000
_____		x	_____
5.000	<i>Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico (694)</i>		
		a	<i>Provisión para insolvencias de tráfico (490)</i> 5.000
_____		x	_____

PUNTO 3

Por las devoluciones a proveedores, siguiendo el sistema del empresario, utilizaremos la cuenta *Mercaderías (300)*.

7.000	<i>Proveedores (400)</i>		
		a	<i>Mercaderías (300)</i> 7.000
_____		x	_____

PUNTO 4

Para obtener el saldo de las existencias de mercaderías debemos conocer el coste de las mercaderías vendidas:

$$\text{Coste de ventas año 99} = E_0 + \text{Compras} - E_F = 300.000 + 500.000 - 350.000 = 450.000$$

$$\text{Precio venta año 99} = 750.000$$

$$\text{Margen año 99} = (750.000 - 450.000) / 750.000 \times 100 = 40\%$$

$$\text{Coste de ventas año 2000} = E_0 + \text{Compras} - E_F = 350.000 + 322.000 - 280.000 = 392.000$$

$$\text{Precio venta año 2000} = 700.000$$

$$\text{Margen año 2000} = (700.000 - 392.000) / 700.000 \times 100 = 44\%$$

$$\text{Media márgenes año 99 y 2000} = (40 + 44) / 2 = 42\%$$

$$\text{Ventas año 2001} = 250.000 + 279.500 = 529.500$$

(Mayor) (Punto 2)

$$\text{Coste de ventas} = 529.500 \times 58\% = 307.110$$

Mercaderías =	Existencias iniciales	280.000
	+ Compras (500.400 - 280.000)	220.400
	+ Compras sin registrar	145.000
	- Devolución de compras	(7.000)
	- Coste de ventas	(307.110)
	<u>Saldo mercaderías</u>	<u>331.290</u>

307.110 Variación de existencias de mercaderías (610)

(Por el coste de ventas)

a Mercaderías (300) 307.110

_____ x _____

Pérdida de mercaderías → Saldo	331.290
- Dinero obtenido por la venta	(90.000)
	<u>241.290</u>

Al ser mayor a 200.000, la entidad aseguradora tendrá que satisfacer la cantidad de 200.000 u.m.

Por el inmovilizado de acuerdo con el punto 7:

1.500	<i>Inmovilizado</i>		
		a Proveedores de inmovilizado a largo plazo (173)	1.500
_____		x _____	

Amortizaciones hasta el momento del incendio:

Inmovilizado adquirido antes 2001 =	$50.000 \times 10\% \times 5/12 =$	2.083,33
Inmovilizado adquirido durante 2001 =	$1.500 \times 10\% \times 50\% \times 5/6 =$	62,5 *

* Entendemos que se aplica el 50% del 10% dado que el inmovilizado sólo se posee medio año. No obstante, podríamos entender que, dado que se puede deducir que la adquisición no se produce en su totalidad el 1-1-2001, por términos medios procede una amortización anual para este año del 5% de donde resultaría la siguiente amortización:

$$1.500 \times 10\% \times 50\% \times 5/12 = 31,25\%$$

2.145,83	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>		
		a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)	2.145,83
_____		x _____	

Hasta aquí se habría registrado la totalidad de operaciones previas al incendio.

Reflejo pérdidas motivadas por el incendio:

1. Venta inmovilizado:

Saldos: Inmovilizado material	51.500	
Amortización acumulada del inmovilizado material (282)	43.145,83	
43.145,83	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	
1.000	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>	
7.354,17	<i>Gastos extraordinarios (678)</i>	
	a Inmovilizado material	51.500
_____	x _____	

2.500	<i>Créditos a corto plazo por siniestros (542x)</i>		
		a	<i>Ingresos extraordinarios (778)</i> 2.500
_____		x	_____

De conformidad con lo establecido en la Consulta 3 del BOICAC núm. 45, de marzo de 2001, que se remite a lo dispuesto en la Norma de Valoración 23.^a de la quinta parte, de las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía, de 27 de junio de 2000, y del borrador de las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad al Sector Vitivinícola, publicado en el Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas número 40, de 20 de diciembre de 1999, haciéndolo extensivo a cualquier tipo de empresa, cuando la sociedad tenga información suficiente de que se va a producir un quebranto en uno de sus activos, con independencia de que esté o no asegurado, deberá procederse a reflejar la pérdida acaecida abonando la cuenta de activo.

En relación con la indemnización de la compañía de seguros, el importe acordado o estimado se registrará como un ingreso, teniendo en cuenta la naturaleza del gasto acaecido. En este caso, dado que el resultado del inmovilizado tiene la naturaleza de extraordinario, se utilizará una cuenta de ingreso del subgrupo 77.

2. Salidas de mercaderías:

90.000	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>		
241.290	<i>Gastos extraordinarios (678)</i>		
		a	<i>Mercaderías (300)</i> 331.290
_____		x	_____
200.000	<i>Créditos a corto plazo por siniestros (542x)</i>		
		a	<i>Ingresos extraordinarios (778)</i> 200.000
_____		x	_____

Por la diferencia de caja, se puede interpretar que se ha quemado la cantidad que falta:

150	<i>Gastos extraordinarios (678)</i>		
		a	<i>Caja, euros (570)</i> 150
_____		x	_____

Después del reflejo de estas operaciones tenemos los siguientes saldos:

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Cientes (430)	295.000	Provisión para insolvencias de tráfico (490)	5.000
Cientes de dudoso cobro (435)	5.000	Créditos bancarios	50.000
Caja euros (570)	50	Capital (102)	485.100
Bancos, c/c a la vista (572)	96.000	Proveedores (400)	78.000
Titular de la explotación (550)	40.000	Proveedores de inmovilizado a largo plazo (173)	1.500
Créditos a corto plazo por siniestros (542x)	202.500	Ventas de mercaderías (700)	529.500
Gastos diversos	150.000	Ingresos extraordinarios (778)	202.500
Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico (694)	5.000		
Variación de existencias de mercaderías (610)	307.110		
Amortización del inmovilizado material (682)	2.145,83		
Gastos extraordinarios (678)	248.794,17		
Total	1.351.600	Total	1.351.600

ESTADOS FINANCIEROS:**Pérdidas y Ganancias**

Resultados explotación =	Ventas	529.500
	Dotación provisión	(5.000)
	Gastos diversos	(150.000)
	Variación existencias	(307.110)
	Amortización inmovilizado	(2.145,83)
		<u>65.244,17</u>

Pérdidas motivadas incendio = $248.794,17 - 202.500 = 46.294,17$

Resultado ejercicio = $65.244,17 - 46.294,17 = 18.950$

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Titular explotación (540)	40.000	Capital (102)	485.100
Créditos a corto plazo por siniestros (542x)	202.500	Pérdidas y ganancias (129)	18.950
Cientes (430)	295.000	Proveedores de inmovilizado a largo plazo (173)	1.500
Cientes de dudoso cobro (435)	5.000	Créditos bancarios	50.000
Provisión para insolvencias de tráfico (490)	(5.000)	Proveedores (400)	78.000
Caja euros (570)	50		
Bancos, c/c a la vista (572)	96.000		
Total	633.550	Total	633.550

NOTAS:

- Como no está al cierre del ejercicio no se ha procedido a abonar la cuenta *Titular de explotación (540)* con cargo a *Capital (102)*.
- Para su elaboración se ha introducido las pérdidas y ganancias producidas hasta el momento.

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

REVERSIÓN DE ACTIVOS. VALORACIÓN DE EXISTENCIAS. ARRENDAMIENTO FINANCIERO

ENUNCIADO

La empresa FLORENCIA lleva a cabo, durante 2002, las siguientes operaciones:

1. Explota unas tiendas libres de impuestos desde 1 de enero de 1993, con estos datos:

Coste de la concesión	10.000 u.m.
Coste origen activos a revertir	100.000 u.m.

La vida útil de los activos a revertir es de 12 años y se deprecian en función de los números dígitos.

Se ha supuesto que los costes de acondicionamiento de los activos a revertir importarían 3.000 u.m. y que los ingresos serían regulares en los años que dura la concesión (que vence el último día de 2002).

Los costes de acondicionamiento han ascendido a 2.500 u.m. y se han debido satisfacer 200 u.m., por indemnizaciones no previstas.

2. Por otra parte, realiza ventas de productos de importación que han tenido el siguiente movimiento:

- Existencias iniciales: 10.000 unidades físicas a 3 u.m. cada una.
- Compras durante 2002: 150.000 unidades físicas a una media de 4,20 u.m. cada una.

Los proveedores han concedido a la empresa un *rappel* equivalente al 5% del coste de las compras totales del año.

El inventario a fin de 2002 arroja unas existencias de 5.000 unidades físicas, utilizando el método LIFO (última entrada, primera salida) para dar salida a las existencias.

3. Se subroga a la empresa X, en un contrato de arrendamiento financiero sobre unas instalaciones, el 1 de enero de 2002. En el momento de la subrogación, los datos del contrato son:

• Importe pendiente de pago al arrendador	60.000 u.m.
• Intereses contenidos en esa deuda	10.000 u.m.

La subrogación se contrata en 1.000 u.m., que se satisfacen al contado.

El 1 de enero de 2002, las instalaciones objeto de la subrogación tienen un valor de mercado de 48.500 u.m.

SE PIDE:

- a) Respecto al apartado 1, asientos que provoca la reversión de activos.
- b) Respecto al apartado 2, valorar las existencias, al final del período.
- c) Respecto al apartado 3, asiento o asientos que recojan la subrogación del contrato de arrendamiento financiero, en FLORENCIA.

SOLUCIÓN Caso Práctico núm. 2

APARTADO 1

De acuerdo con la norma 3.^a apartados 3 y 4 de la Resolución del ICAC sobre el inmovilizado inmaterial de 21 de enero de 1992 el fondo de reversión será igual a: valor neto contable de los activos al revertir + gastos reversión.

Valor neto contable de los activos a revertir:

P _{ADQ}	100.000
– Amortización acumulada	(96.153,85)
	3.846,15

Amortización acumulada:

- Suma de dígitos = $(1 + 12)/2 \times 12 = 78$
- Dígitos que restan en el momento de la reversión = $2 + 1 = 3$
(suponemos que aplica el método de dígitos decreciente)
- Amortización acumulada = $(100.000/78) \times (78 - 3) = 96.153,85$

Gastos de reversión = 3.000

Fondo de reversión a dotar = 6.846,15

Dotación en función de los ingresos → Dotación anual = $(6.846,15/10) = 684,615$

Fondo de reversión dotado 1-1-2002 = $684,615 \times 9 = 6.161,535$ que se desglosa en:

→ Fondo de reversión para la recuperación del coste del activo = 3.461,535

→ Fondo de reversión por gastos de reversión = 2.700

Con carácter previo se procedería a dotar el fondo de reversión:

	684,615	Dotación al fondo de reversión (690)		
			a Fondo de reversión (144)	684,615
		————— Por la cancelación de la concesión —————		
10.000		Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)		
			a Concesiones administrativas (211)	10.000
		————— Por la reversión del activo —————		
96.153,85		Amortización acumulada del inmovilizado material (282)		
3.846,15		Fondo de reversión (144)		
			a Activos revertibles (22)	100.000
		————— Por los gastos de reversión —————		
3.000		Fondo de reversión (144)		
			a Bancos, c/c a la vista (572)	2.500
			a Exceso de provisión para riesgos y gastos (790)	500
		————— Por la indemnización no prevista —————		
200		Gastos extraordinarios (678)		
			a Bancos, c/c a la vista (572)	200
		—————	x	—————

NOTAS:

1. Dado que en el momento de efectuar el asiento de dotación conoceríamos el importe de los gastos de acondicionamiento se podría ajustar la dotación del año a los datos conocidos en base a la Consulta 9 del BOICAC núm. 40.
2. Por el importe de la indemnización no prevista, en tanto que no se engloba dentro del concepto gasto de reversión, la consideramos como un resultado extraordinario.

APARTADO 2

Movimientos/Precios	3 u.m.	(4,20 × 0,95) = 3,99 u.m.
Existencias iniciales	10.000 u.f.	
Compras		150.000 u.f.
Salidas	(5.000 u.f.)	(150.000 u.f.)
Existencias finales	5.000 u.f.	

Valoración existencias finales = 5.000 u.f. × 3 u.m./u.f. = 15.000 u.m.

NOTA: *Rappels* en cuanto que se identifican las mercancías a las que afectan, suponen un menor coste de adquisición de las mismas (apartado 8 de la norma 11.ª de la Resolución del ICAC, de 9 de mayo de 2000).

APARTADO 3

En cuanto al registro contable de la subrogación en el contrato de arrendamiento financiero por la sociedad FLORENCIA, de acuerdo con lo dispuesto en la Consulta 8 del BOICAC núm. 38, la cuenta *Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero (217)* se registrará por el valor al contado del bien, entendiéndose por éste la deuda pendiente de pago, incrementada por la cantidad abonada al arrendatario y reducida en el importe de los intereses incluidos en la deuda pendiente de pago que se contabilizarán en la cuenta *Gastos por intereses diferidos (272)*.

Con el supuesto → $V_{\text{CONTADO BIEN}}$:

Deuda asumida	60.000
– Intereses pendientes de devengo	(10.000)
Pago realizado	1.000
Total	51.000

No obstante, la propia consulta dispone que si el valor al contado del bien, determinado como anteriormente se ha expuesto, fuera superior al valor de mercado del bien, la cuenta *Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero (217)* se registrará por el valor de mercado del bien, registrándose la diferencia entre el valor de contado y el valor de mercado en la cuenta *Gastos por intereses diferidos (272)*.

Con el supuesto: Valor contado	51.000
Valor mercado	48.500
Incremento de intereses	2.500

Por lo tanto, la cuenta *Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero (217)* se registrará por el importe de 48.500 y en la cuenta *Gastos por intereses diferidos (272)* se integrarán 10.000 (intereses contenidos en la deuda) y 2.500 (diferencia entre el valor contado y el valor mercado):

48.500	<i>Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero (217)</i>		
12.500	<i>Gastos por intereses diferidos (272)</i>		
		<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>	1.000
		<i>a Acreedores por arrendamiento financiero</i>	60.000
		x	

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

EMPRÉSTITO CONVERTIBLE. AUMENTO DE CAPITAL. REPARTO DE BENEFICIOS.
CONVERSIÓN DE OBLIGACIONES EN ACCIONES

ENUNCIADO

La sociedad anónima VENECIA presenta el siguiente balance de situación a 31-12-2001, en u.m.:

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Accionistas por desembolsos no exigidos	125.000	Capital social	2.000.000
Gastos de investigación y desarrollo .	100.000	Reserva legal	400.000
Acciones propias en situaciones especiales	165.000	Reservas voluntarias	317.000
Otros activos reales	4.564.000	Reserva para acciones propias	137.500
Gastos por intereses diferidos de valores negociables	56.000	Reserva por capital amortizado	813.000
		Resultados negativos de ejercicios anteriores	(118.500)
		Pérdidas y ganancias	350.000
		Dividendo activo a cuenta	(50.000)
		Obligaciones y bonos convertibles .	472.000
		Intereses de empréstitos	8.000
		Otros pasivos exigibles	681.000
Total	5.010.000	Total	5.010.000

Información complementaria

- a) El capital social está formado por 100.000 acciones de valor nominal (VN) 5 u.m. de la serie A, 100.000 VN 10 u.m. sin voto de la serie B y 50.000 acciones de VN 10 u.m. de la serie C, parcialmente desembolsadas, todas ellas emitidas a la par.
- b) El empréstito convertible consta de 40.000 obligaciones de VN 10 u.m. emitidas el 1 de septiembre del ejercicio 2001, cumpliendo con todos los requisitos estipulados en la Ley de Sociedades Anónimas (LSA). El interés es del 6 por 100 anual pagadero por semestres vencidos. Las condiciones de conversión son las siguientes:
- La conversión se realizará el 1 de julio del año 2002 y el 1 de marzo del año 2003, para los obligacionistas que lo soliciten durante el semestre anterior.
 - La relación de canje es de 4 acciones por 6 obligaciones, valorándose las obligaciones al valor de reembolso más los intereses explícitos incorporados hasta el 1 de julio y 1 de marzo respectivamente.
- c) La sociedad VENECIA cotiza en Bolsa.
- d) Las acciones sin voto incorporan el 4 por 100 de dividendo mínimo complementario.
- e) La sociedad VENECIA tiene 24.000 acciones propias ordinarias adquiridas en el mes de julio del año 2001.

Algunas operaciones realizadas durante el ejercicio 2002:

- 1.º En el mes de mayo se reúne la Junta General de Accionistas que toma los siguientes acuerdos:
- a) Aprobar las Cuentas anuales.
- b) Incrementar la cifra de capital social con cargo a reservas, utilizando además la parte de Reserva legal que permite el artículo 151 de la LSA ¹, para ello se emitirán acciones de VN 10 u.m. Esta operación se realizará antes que el reparto de beneficios que se expone en el siguiente apartado y tomando como base el balance de 31-12-2001.
- c) Repartir el beneficio del ejercicio 2001 de la siguiente forma:
- 5% de rentabilidad para el accionista.

¹ Artículo 151.1 de la LSA: «Cuando el aumento del capital se haga con cargo a reservas, podrán utilizarse para tal fin las reservas disponibles, las primas de emisión y la reserva legal en la parte que exceda del diez por ciento del capital ya aumentado».

- A Reserva legal si fuese necesario según lo establecido en la LSA.
- A Reserva por acciones propias la cantidad necesaria para que ésta se sitúe en el límite establecido por el artículo 79.3.ª de la LSA ².
- A sanear las pérdidas, salvo que exista algún otro condicionamiento legal en cuanto a la aplicación de resultados.
- A Reserva voluntaria, si procede, el resto.

2.º Durante el mes de junio, la sociedad VENECIA vende acciones propias con el siguiente detalle:

- El 5 de junio vende las acciones propias que sobrepasen el límite legal establecido por el artículo 75.2.º de la LSA ³ al 160%.
- El 10 del mismo mes vende 350 acciones de VN 10 u.m. al 150%.

3.º Durante el mes de julio se convierten 9.000 obligaciones solicitadas por los obligacionistas, emitiendo las acciones necesarias de VN 10 u.m.

SE PIDE:

- a) Contabilizar las operaciones.
- b) Contabilizar los intereses del empréstito durante el ejercicio 2002.

NOTAS:

- En la fecha de emisión del empréstito convertible, los Fondos propios eran los mismos que los que figuran en el balance a 31-12-2001, exceptuando los beneficios del ejercicio 2001.
- Deberá aplicarse la normativa del ICAC sobre patrimonio neto, en caso de necesitar determinarlo.

² Artículo 79, 3.ª de la LSA: «Se establecerá en el pasivo del balance de la Sociedad adquirente una reserva indisponible equivalente al importe de las acciones propias o de la sociedad dominante computado en el activo. Esta reserva deberá mantenerse en tanto las acciones no sean enajenadas o amortizadas».

³ La Sociedad sólo podrá adquirir sus propias acciones o las emitidas por su sociedad dominante dentro de los límites y con los requisitos que se enuncian seguidamente:

«...

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

SOLUCIÓN Caso Práctico núm. 3

Antes de comenzar con la resolución del supuesto hay que indicar que el artículo 90 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (en adelante TRLSA) dispone que: «Las sociedades anónimas podrán emitir acciones sin derecho de voto por un importe nominal no superior a la mitad del capital social desembolsado».

Si, de acuerdo con lo anterior, comparamos el capital social desembolsado ($2.000.000 - 125.000 = 1.875.000$) con el valor nominal de las acciones sin voto ($100.000 \times 10 = 1.000.000$), comprobamos que éste es superior a la mitad del capital desembolsado (1.000.000 frente a 937.500). De la redacción del enunciado parece que las acciones sin voto estaban con carácter previo a la emisión de las acciones de la serie C, con lo cual parece que de acuerdo con el artículo 90 del TRLSA no era posible la emisión de tal número de acciones sin voto. La única explicación para que esta situación fuera correcta al amparo del TRLSA era que se hubiera producido una reducción de capital por pérdidas, que de acuerdo con el artículo 91.2 del TRLSA no afectará a las acciones sin voto, salvo que superara el valor nominal de las restantes acciones, y no hubieran transcurrido los dos años que el propio artículo 91.2 determina para restablecer la proporción del artículo 90 (si hubieran transcurrido se deberá proceder a la disolución de la sociedad).

La explicación anterior es posible dado que el valor nominal de las acciones de la serie A es de 5 u.m. siendo el de las acciones sin voto de 10 u.m. En el supuesto de que originariamente el valor nominal de las acciones de la serie A hubiera sido también de 10 u.m., sin variar el número de acciones, se cumpliría el requisito del artículo 90 dado que el valor nominal de las acciones sin voto 1.000.000 sería igual a la mitad del capital desembolsado ($200.000 \times 10/2 = 1.000.000$), y suponiendo que se hubiera producido una reducción de capital para compensar pérdidas, por la que se reduce el valor nominal de las acciones de la serie A, cabe entender que la emisión de las acciones de la serie C tiene como objeto el restablecimiento del porcentaje determinado en el artículo 90.

a) CONTABILIZAR LAS OPERACIONES

- **Aumento de capital con cargo a reservas:**

Artículo 157 del TRLSA. *Aumento con cargo a reservas.*

1. Cuando el aumento del capital se haga con cargo a reservas, podrán utilizarse para tal fin las reservas disponibles, las primas de emisión y la reserva legal en la parte que exceda del 10% del capital ya aumentado.

	Antes	Después
<i>Capital social (100)</i>	2.000.000	x
<i>Reserva legal (112)</i>	400.000	0,1x
<i>Reservas voluntarias (117)</i>	317.000	0
Total	2.717.000	2.717.000

$$2.717.000 = 1,1 x \Rightarrow x = 2.470.000$$

$$\text{Aumento de capital social} = 2.470.000 - 2.000.000 = 470.000$$

$$\text{Número de acciones emitidas} = 470.000/10 = 47.000 \text{ acciones}$$

<i>470.000 Acciones emitidas</i>		<i>a Capital social (100)</i>	<i>470.000</i>
	x		
<i>317.000 Reservas voluntarias (117)</i>			
<i>153.000 Reserva legal (112)</i>		<i>a Acciones emitidas</i>	<i>470.000</i>
	x		

Después de esta ampliación de capital se restablece la proporción prevista en el artículo 90 del TRLSA, siendo la mitad del capital desembolsado $1.172.500 [(2.470.000 - 125.000)/2]$, mayor al valor nominal de las acciones sin voto, 1.000.000.

Como consecuencia del aumento de capital deberá modificarse la relación de canje de las obligaciones convertibles, en base a lo dispuesto en el artículo 294.2 del TRLSA: «*si se produce un aumento del capital con cargo a reservas o se reduce el capital por pérdidas, deberá modificarse la relación de cambio de las obligaciones por acciones, en proporción a la cuantía del aumento o de la reducción de forma que afecte de igual manera a los accionistas y a los obligacionistas*».

Cálculo del valor teórico de las acciones antes y después de la ampliación:

Capital social	2.000.000
Reserva legal	400.000
Reservas voluntarias	317.000
Reserva para acciones propias	137.500
Reserva por capital amortizado	813.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	(118.500)
Acciones propias en situaciones especiales	(165.000)
Total	3.384.000

La sociedad dispone antes de la ampliación de 24.000 acciones propias de 5 u.m. de nominal, que son equivalentes a 12.000 de 10 u.m. En la ampliación le habrán correspondido 2.820 nuevas acciones de 10 u.m. de nominal ($47.000 \times 12.000 / 200.000$).

Teniendo en cuenta que el patrimonio neto es el mismo antes y después de la ampliación y que sólo se modifica el número de acciones, el valor teórico será:

Antes: V.T. =	$\frac{3.384.000}{200.000 - 12.000}$	= 18 u.m.
Después: V.T. =	$\frac{3.384.000}{247.000 - 14.820}$	= 14,57489879 u.m.

De esta forma antes de la ampliación a un obligacionista que tuviera 6 obligaciones le correspondía 4 acciones de 18 u.m. de valor teórico, que representan 72 u.m. de valor teórico, y ahora le corresponderán 4,94 acciones ($72/14,57489879$).

Otra forma de calcularlo es la siguiente:

– Capital previo a la ampliación	2.000.000
– Acciones que corresponderían a los obligacionistas al convertir (proporción: 6 obligaciones 4 acciones)	4
– Valor nominal de las anteriores acciones	40
– Capital posterior a la conversión	2.000.040
– Proporción del capital social que le corresponde al obligacionista ..	40/2.000.040
Esta última proporción es la que se debe mantener en los supuestos previstos en el artículo 292.2 del TRLSA.	
– Capital posterior a la ampliación	2.470.000
– Capital que le correspondería al obligacionista	x
– Capital posterior a la conversión	2.470.000 + x

$$\frac{40}{2.000.040} = \frac{x}{2.470.000 + x} : x = 49,4 = 4,94 \text{ acciones cada 6 obligaciones}$$

- **Distribución del beneficio.**

1. Distribuciones exigidas por preceptos legales del TRLSA:

A) Artículo 214. Reserva legal.

1. En todo caso, una cifra igual al 10 por 100 del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que ésta alcance, al menos, el 20 por 100 del capital social.

Por lo tanto, de este precepto se deduce que se destinará a la reserva legal 35.000 u.m. ($350.000 \times 10\%$).

B) Artículo 79. Reserva de acciones propias y de la sociedad dominante.

- 3.^a Se establecerá en el pasivo del balance de la sociedad adquirente una reserva indisponible equivalente al importe de las acciones propias o de la sociedad dominante computado en el activo. Esta reserva deberá mantenerse en tanto las acciones no sean enajenadas o amortizadas.

Importe de las acciones propias en balance	165.000
Importe de las reservas para acciones propias	137.500
Dotación obligatoria de la reserva	27.500

2. Limitaciones legales a la distribución de beneficios:

A) Artículo 213. Aplicación del resultado.

2. 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.

Después de las anteriores dotaciones:

– Reserva legal ($400.000 - 153.000 + 35.000$)	282.000
– Reservas voluntarias	0

– Reserva por capital amortizado	813.000
– Total reservas	1.095.000

siendo este importe superior a los resultados negativos de ejercicios anteriores, por lo que no opera la limitación del artículo 213.2 del TRLSA, dado que el importe del patrimonio neto es superior al del Capital Social.

B) Artículo 282. Importe de la emisión.

1. La sociedad podrá emitir series numeradas de obligaciones u otros valores que reconozcan o creen una deuda, siempre que el importe total de las emisiones no sea superior al capital social desembolsado, más las reservas que figuren en el último Balance aprobado y las cuentas de regularización y actualización de balances, cuando hayan sido aceptadas por el Ministerio de Economía y Hacienda.

Importe total de las emisiones (40.000 ob. × 10 u.m./ ob.)	400.000
--	---------

Este importe se encuentra cubierto íntegramente con el importe del capital social desembolsado, no exigiéndose una dotación obligatoria de reservas disponibles por este precepto.

C) Artículo 194. Gastos de establecimiento y otros.

4. Hasta que las partidas anteriormente indicadas (gastos de establecimiento, gastos de investigación y desarrollo y fondo de comercio) no hayan sido amortizadas por completo 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.

Gastos de I + D	100.000
Reservas disponibles	0
<i>Dotación obligatoria a reservas voluntarias</i>	<i>100.000</i>

3. Distribución de dividendos. Hay que tener en cuenta los siguientes preceptos del TRLSA:

A) Artículo 91. Derechos preferentes.

1. Los titulares de acciones sin voto tendrán derecho a percibir el dividendo anual mínimo fijo o variable, que establezcan los estatutos sociales. Una vez acordado el dividendo mínimo, los titulares de las acciones sin voto tendrán derecho al mismo dividendo que corresponda a las acciones ordinarias.

Existiendo beneficios distribuibles, la sociedad está obligada a acordar el reparto del dividendo mínimo a que se refiere el párrafo anterior.

En caso de sociedades no cotizadas de no existir beneficios distribuibles o de no haberlos en cantidad suficiente, la parte de dividendo mínimo no pagada deberá ser satisfecha dentro de los cinco ejercicios siguientes. Mientras no se satisfaga el dividendo mínimo, las acciones sin voto tendrán derecho en igualdad de condiciones que las acciones ordinarias y conservando, en todo caso, sus ventajas económicas.

4. Respecto del derecho de suscripción preferente de los titulares de acciones sin voto, así como de la recuperación del derecho de voto en caso de no satisfacción del dividendo mínimo y en el carácter no acumulativo del mismo, en el caso de sociedades cotizadas se estará a lo que dispongan sus estatutos.

A falta de información no tienen carácter acumulativo los dividendos mínimos no repartidos de años anteriores (la sociedad VENECIA cotiza en bolsa), desconociendo además la posible existencia de estos dividendos mínimos no repartidos.

B) Artículo 215. Distribución de dividendos.

1. La distribución de dividendos a los accionistas ordinarios se realizará en proporción al capital que hayan desembolsado.

Las acciones de la serie A y B están totalmente desembolsadas, y las de la serie C se encuentran desembolsadas en un 75% $[(500.000 - 125.000)/500.000]$.

C) Artículo 79. Régimen de las acciones propias.

Cuando una sociedad hubiere adquirido acciones propias o de su sociedad dominante se aplicarán las siguientes normas:

- 1.^a Quedará en suspenso el ejercicio del derecho de voto y de los demás derechos políticos incorporados a las acciones propias y a las de la sociedad dominante.

Los derechos económicos inherentes a las acciones propias, excepción hecha del derecho a la asignación gratuita de nuevas acciones, serán atribuidos proporcionalmente al resto de las acciones.

Para la aplicación de este precepto entenderemos que la rentabilidad del 5% es la efectivamente percibida por cada uno de los accionistas terceros, es decir una vez atribuido a cada accionista la parte que le correspondería de los dividendos de las acciones propias.

De la aplicación de los preceptos anteriores obtenemos el siguiente cálculo del dividendo:

Serie A: $(100.000 - 24.000) \times 5 \times 0,05$	19.000
Serie B: $100.000 \times 10 \times (0,05 + 0,04)$	90.000
Serie C: $50.000 \times 10 \times 0,75 \times 0,05$	18.750
<hr/>	
Dividendo total	127.750
Entregado a cuenta	(50.000)
<hr/>	
Dividendo complementario	77.750

NOTA: Las acciones propias pertenecen a la serie A, dado que el artículo 75 del TRLSA exige, so pena de nulidad de la adquisición, que las acciones propias adquiridas se encuentren íntegramente desembolsadas, y el enunciado nos dice que las acciones propias son ordinarias.

De todo lo anterior, resulta el siguiente asiento de distribución de beneficios:

350.000	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>		
		<i>a Reserva legal (112)</i>	35.000
		<i>a Reserva para acciones propias (115)</i>	27.500
		<i>a Reservas voluntarias (117)</i>	100.000
		<i>a Dividendo activo a cuenta (557)</i>	50.000
		<i>a Dividendo activo a pagar (525)</i>	77.750
		<i>a Resultados negativos de ejercicios anteriores (121)</i>	59.750
		<hr/>	
	x	<hr/>	
77.750	<i>Dividendo activo a pagar (525)</i>		
		<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>	77.750
		<hr/>	
	x	<hr/>	

• **Venta de acciones propias:**

Límite legal: el **artículo 75 del TRLSA** establece en su apartado segundo como límite «Que el valor nominal de las acciones adquiridas, sumándose al de las que ya posean la sociedad adquirente y sus filiales y, en su caso, la sociedad dominante y sus filiales, *no exceda del 10 por 100 del capital social*», no obstante, este límite es matizado para las sociedades que cotizan en bolsa por la **disposición adicional primera** en su apartado 2 que dispone que: «El límite de adquisición de acciones propias o de acciones de la sociedad dominante establecido en el número 2.º del artículo 75 de esta Ley queda fijado, en relación a las *acciones cotizadas en un mercado secundario oficial, en el 5 por 100 de la cifra del capital social*».

– Exceso sobre el límite legal:

Límite legal: $5\% \times 2.470.000$	123.500
En poder de VENECIA: $24.000 \times 5 + 2.820 \times 10$	148.200
<hr/>	<hr/>
Exceso	24.700

La sociedad tiene exceso de acciones propias que representan un capital social de 24.700 u.m.

39.520	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>		
	($24.700 \times 160\%$)		
		<i>a Acciones propias en situaciones especiales (198)</i>	27.500
		($165.000 \times 24.700/148.200$)	
		<i>a Beneficios por operaciones con acciones y obligaciones propias (774)</i>	12.020
		<hr/>	<hr/>
	x		
27.500	<i>Reserva para acciones propias (115)</i>		
		<i>a Reservas voluntarias (117)</i>	27.500
		<hr/>	<hr/>
	x		

NOTA: Para la valoración de las acciones propias, dado que todas incorporan los mismos derechos, con independencia de su valor nominal, adoptamos, de acuerdo con la Norma de Valoración 8.^a del PGC, el sistema del precio medio ponderado.

– Venta de 350 acciones de 10 u.m.:

5.250	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>		
	($3.500 \times 150\%$)		
		<i>a Acciones propias en situaciones especiales (198)</i>	3.897
		($165.000 \times 3.500/148.200$)	
		<i>a Beneficios por operaciones con acciones y obligaciones propias (774)</i>	1.353
		<hr/>	<hr/>
	x		

3.897	<i>Reserva para acciones propias (115)</i>		
		a	<i>Reservas voluntarias (117)</i>
			3.897
	_____	x	_____

b) CONVERSIÓN DE LOS TÍTULOS DEL EMPRÉSTITO Y CONTABILIDAD DE LOS INTERESES DEL EMPRÉSTITO EN 2002

Nota previa: el valor de reembolso de las obligaciones es de 11,8 u.m. (472.000 / 40.000), existiendo, por tanto, una prima de reembolso de 1,8 u.m. por obligación.

El 1-3-2002 se produce el vencimiento del cupón.

4.000	<i>Intereses de obligaciones y bonos (661)</i> (40.000 × 10 × 0,06 × 2/12)		
		a	<i>Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas (506)</i>
			4.000
	_____	x	_____
12.000	<i>Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas (506)</i>		
		a	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>
			12.000
	_____	x	_____

El 1-7-2002 optan por la conversión 9.000 títulos.

1.800	<i>Intereses de obligaciones y bonos (661)</i> (9.000 × 10 × 0,06 × 4/12)		
		a	<i>Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas (506)</i>
			1.800
	_____	x	_____

La nueva relación de canje la obtenemos a partir del valor teórico de las acciones tras la operación de ampliación de capital.

$$9.000 \times 11,8 + 1.800 = 108.000$$

$$N \times 14,57489879 = 108.000 \Rightarrow N = 7.410 \text{ acciones}$$

También se puede obtener por el otro sistema expuesto obteniendo el mismo resultado:

$$N = 9.000 \times 4,94/6 = 7.410 \text{ acciones}$$

108.000	<i>Acciones emitidas</i>		
		a	<i>Capital social (100)</i> 74.100
		a	<i>Prima de emisión de acciones (110)</i> 33.900

		x	_____
106.200	<i>Obligaciones y bonos convertibles (151)</i> (472.000/40.000 × 9.000)		
1.800	<i>Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas (506)</i>		
		a	<i>Acciones emitidas</i> 108.000

		x	_____

1-9-2002. Vencimiento y pago del cupón semestral para los títulos que no han convertido.

9.300	<i>Intereses de obligaciones y bonos (661)</i> (31.000 × 10 × 0,06 × 6/12)		
		a	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i> 9.300

		x	_____

31-12-2002. Periodificación del cupón.

6.200	<i>Intereses de obligaciones y bonos (661)</i>		
		a	<i>Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas (506)</i> 6.200

		x	_____
48.000	<i>Intereses de obligaciones y bonos (661)</i>		
		a	<i>Gastos por intereses diferidos de valores negociables (271)</i> 48.000

		x	_____

NOTA: Optamos periodificar la prima de reembolso de modo lineal. Otra forma es entender que se imputa linealmente la prima de reembolso de cada título por separado, de donde la imputación que procedería efectuar este año sería la siguiente:

Por los títulos convertidos = $1,8 / 18 \times 14 \times 9.000$ títulos	12.600
Por los títulos no convertidos = $1,8 / 18 \times 12 \times 31.000$ títulos	37.200
Imputación total	49.800

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

CONTABILIZACIÓN IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. SALDO CUENTA DE HACIENDA PÚBLICA POR OPERACIONES DE IVA

ENUNCIADO

La sociedad anónima SIENA obtiene en el ejercicio 2002 un resultado contable antes de impuestos de 1.000.000 de u.m.

Dicha sociedad facilita la siguiente información:

1. Entre sus cuentas de gasto se encuentra una dotación por depreciación de valores mobiliarios de 42.000 u.m. que proviene de las siguientes operaciones:

- 30.000 u.m. por la depreciación de acciones propias.
- 12.000 u.m. por depreciación de la participación en la sociedad «B».

En relación con esta última provisión se dispone de los siguientes datos:

La participación que se adquirió en el ejercicio 2001 es de 300 acciones y el precio de adquisición fue de 60.000 u.m. Dicha participación representa el 30% en el capital social de la sociedad «B» que no cotiza en Bolsa. El valor nominal de las acciones de «B» es de 100 u.m. El precio de adquisición de la participación incluye plusvalías tácitas por mayor valor de un terreno de 6.000 u.m. Al cierre del ejercicio 2001, el valor teórico de las acciones de «B» en poder de SIENA es de 45.000 u.m. En el ejercicio 2002, la sociedad «B» reduce el valor nominal de las acciones en un 20% con devolución de aportaciones a los socios. Al final de este ejercicio 2002 el valor teórico de las acciones de «B» en poder de SIENA es de 36.000 u.m. Las plusvalías tácitas subsisten al final de dicho año 2002.

La sociedad SIENA no dotó ninguna provisión de cartera en el ejercicio 2001.

2. En el año 2002 se cobra el último plazo del 40% de la venta de un elemento de inmovilizado realizada en un ejercicio anterior por importe de 10.000 u.m., que generó un beneficio contable y fiscal de 6.000 u.m. En el ejercicio de la venta se percibió el 20% de su importe, quedando aplazado el resto. La empresa imputó fiscalmente el beneficio a medida que se efectuaban los cobros correspondientes. No se acogió, en su momento, al diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios.

3. La sociedad SIENA tiene a 1 de enero del ejercicio 2002 pendiente de cobro de un cliente el 70% de una venta de existencias realizada en 2001 por importe de 50.000 u.m. + IVA (16%). Enterada por la prensa de las dificultades por las que atravesaba este cliente, la sociedad dotó al final del ejercicio 2001 una provisión para insolvencias por dicha deuda pendiente, que había vencido el 5 de octubre del año 2001. El 30 de abril de 2002 se dicta providencia judicial de admisión a trámite de la suspensión de pagos. La sociedad SIENA envía a este cliente factura rectificativa de la base imponible en los términos del artículo 80 de la LIVA. En el cuarto trimestre de 2002 se concede a la suspensión una quita del 50%, cobrándose el resto de la deuda en efectivo.

SE PIDE:

- a) Contabilizar el Impuesto sobre Sociedades, del ejercicio 2002.
- b) Determinar el saldo de la cuenta con la Hacienda Pública por las operaciones del IVA realizadas en el segundo trimestre de 2002. Se sabe que los saldos por el IVA repercutido y soportado en dicho segundo trimestre son los siguientes:
 - Cuenta Hacienda Pública IVA repercutido: 400.000.
 - Cuenta Hacienda Pública IVA soportado: 340.000.

Se deberán contabilizar las operaciones descritas en el apartado 3 del supuesto así como la declaración-liquidación del IVA del mencionado segundo trimestre de 2002.

Información adicional

- Deducción por inversiones: 10.000 u.m.
- Pagos fraccionados y retenciones: 400.000 u.m.
- Tipo impositivo: 35%.
- No existen más diferencias entre contabilidad y fiscalidad que las que se desprenden del enunciado del supuesto.
- La sociedad obtiene beneficios normalmente y contabiliza el efecto impositivo de acuerdo con lo previsto en el Plan General de Contabilidad y normas complementarias.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4**1. Provisiones de valores mobiliarios.**

a) Acciones propias: 30.000

Fiscalmente la provisión por depreciación de acciones propias no es gasto deducible (art. 12.3 último párrafo de la LIS) por lo que se origina una diferencia permanente positiva de 30.000.

b) Participación en B: 12.000

b.1 Año 2001

Valor de adquisición de la participación	60.000
Plusvalías tácitas del terreno	(6.000)
<hr/>	
Valor teórico	54.000

Al cierre del año 2001 la sociedad SIENA debió comparar el valor de adquisición con el valor de mercado de la siguiente manera:

Valor de adquisición	60.000
Valor de mercado (45.000 + 6.000)	51.000
<hr/>	
Depreciación	9.000

La sociedad SIENA debió dotar en el ejercicio 2001 una provisión de 9.000 u.m. Fiscalmente esta provisión habría sido deducible de acuerdo con el siguiente cálculo:

Valor teórico inicial	54.000
Valor teórico final	45.000
<hr/>	
Provisión deducible	9.000

b.2 Año 2002

Teniendo en cuenta que en este ejercicio se ha producido una reducción de capital por parte de la sociedad «B» y considerando que SIENA no ha aplicado la Consulta 2 del BOICAC núm. 40 relativa a las reducciones de capital desde el punto de vista del inversor, tenemos que:

Valor de adquisición (60.000 – 6.000)	54.000
Valor de mercado (36.000 + 6.000)	42.000
<hr/>	
Depreciación	12.000

Fiscalmente, en principio, sólo es deducible la diferencia entre el valor teórico al principio y al final del ejercicio corregido en el importe de la reducción de capital (art. 12.3 primer párrafo de la LIS).

Valor teórico inicial	45.000
– Valor teórico final	(36.000)
– Reducción de capital	(6.000)
<hr/>	
Provisión deducible	3.000

No obstante, el artículo 19.3 de la LIS permite la deducción de los gastos contabilizados en un ejercicio posterior al de devengo, siempre que de ello no se derive una minoración de la tributación o un diferimiento de la misma, por lo que en aplicación de este precepto y dado que el enunciado establece que la sociedad obtiene beneficios normalmente, entendemos que la provisión que debió contabilizarse en el año 2001 y que se contabilizó en el 2002 es deducible en éste al no ocasionar un perjuicio a la Hacienda Pública y, por consiguiente, no se produce ninguna diferencia.

2. Venta de inmovilizado.

El artículo 19.1 de la LIS establece como criterio general de imputación de ingresos y gastos el del devengo, no obstante, el apartado 4 del mismo artículo 19 permite en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado imputar las rentas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondiente cobros, con independencia de cuál hubiere sido su contabilización.

Por aplicación de lo anterior, en el año de la venta del inmovilizado surgió una diferencia temporal negativa que originó un impuesto diferido; en los años siguientes habrá ido revirtiendo a medida que se cobraban las partes del crédito aplazado y termina la reversión en este ejercicio con el cobro del 40% del precio.

Fiscalmente deberá integrar en la base imponible el 40% del beneficio ($6.000 \times 0,4 = 2.400$) dando lugar a una diferencia temporal positiva.

Análisis fiscal de la operación:

Año	Beneficio contable	Beneficio fiscal	Ajuste extracontable
Venta	6.000	1.200 (6.000 × 20%)	- 4.800
Resto años	0	2.400 (6.000 × 40%)	+ 2.400
2002	0	2.400 (6.000 × 40%)	+2.400
Total	6.000	6.000	0

3. Provisión para insolvencias.

Por la venta:

58.000	Cientes (430)		
		a Ventas de mercaderías (700)	50.000
		a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)	8.000
	_____	x _____	

Cobro del 30%:

17.400	Bancos, c/c a la vista (572)		
		a Cientes (430)	17.400
	_____	x _____	

Al cierre de 2001 cuando conoce las dificultades del cliente:

40.600	Cientes de dudoso cobro (435)		
		a Cientes (430)	40.600
	_____	x _____	
40.600	Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico (694)		
		a Provisión para insolvencias de tráfico (490)	40.600
	_____	x _____	

Esta provisión no fue deducible en 2001, dado que no había transcurrido el plazo de un año desde el vencimiento (art. 11.2 LIS), dando lugar a un impuesto anticipado. A partir del 1 de enero de 2002 (Ley 24/2001) el plazo fijado en el artículo 11.2 se redujo a seis meses.

Abril de 2002:

El artículo 80 de la Ley 37/1992 del IVA establece en su punto 3 que: *«La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o auto judicial de declaración de quiebra de aquél. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse, en el supuesto de una suspensión de pagos, después del decimoquinto día anterior al de celebración de la Junta de Acreedores, ni tratándose de una quiebra, después del duodécimo día anterior a la celebración de la Junta de examen o reconocimiento de créditos, ni tampoco después de la aprobación del Convenio si se realizara con anterioridad a dicha Junta.»*

«Sólo cuando por cualquier causa se sobresea el expediente de la suspensión de pagos o quede sin efecto la declaración de quiebra, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá rectificarla nuevamente al alza mediante la emisión en el plazo que se fije reglamentariamente, de una nueva factura en la que se repercuta la cuota anteriormente modificada.»

En abril de 2002, por la emisión de la factura de rectificación:

5.600	Hacienda Pública, IVA repercutido por rectificación (477)		
		a	Cientes de dudoso cobro (435) 5.600
	_____	x	_____
5.600	Provisión para insolvencias de tráfico (490)		
		a	Provisión para insolvencias de tráfico aplicada (794) 5.600
	_____	x	_____

Liquidación de IVA del 2.º trimestre:

400.000	Hacienda Pública, IVA repercutido (477)		
		a	Hacienda Pública, IVA repercutido por rectificación (477) 5.600

	<i>a Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>	340.000
	<i>a Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)</i>	54.400
	x	

En el 4.º trimestre por la quita del 50% y cobro del resto:

Respecto al IVA, no procede rectificar nuevamente al alza la base imponible ya que no se ha producido el sobreseimiento del expediente de suspensión de pagos.

17.500	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>	
17.500	<i>Pérdidas de créditos comerciales incobrables (650)</i>	
	<i>a Clientes de dudoso cobro (435)</i>	35.000
	x	
35.000	<i>Provisión para insolvencias de tráfico (490)</i>	
	<i>a Provisión para insolvencias de tráfico aplicada (794)</i>	35.000
	x	

En cuanto al impuesto de sociedades se producirá la reversión del impuesto anticipado surgido en el año 2001 ya que, al no constituir la provisión gasto deducible, su aplicación en el año 2002 no constituye ingreso computable.

4. Liquidación y gasto por Impuesto sobre Sociedades.

Liquidación.

Beneficio antes de impuestos	1.000.000
± Diferencias permanentes	
Provisión de acciones propias	30.000

± Diferencias temporales

a) Del ejercicio

b) De ejercicios anteriores

Venta de inmovilizado	2.400
Provisión de insolvencias	(40.600)
<hr/>	
Base imponible	991.800
Tipo de gravamen	35%
<hr/>	
Cuota íntegra	347.130
Deducciones	(10.000)
<hr/>	
Cuota líquida	337.130
Retenciones y pagos a cuenta	(400.000)
<hr/>	
A devolver	62.870

Gasto por Impuesto sobre Sociedades.

Beneficio antes de impuestos	1.000.000
± Diferencias permanentes	
Provisión de acciones propias	30.000
<hr/>	
Resultado contable ajustado	1.030.000
Tipo de gravamen	35%
<hr/>	
Impuesto bruto	360.500
Deducciones	(10.000)
<hr/>	
Impuesto devengado	350.500

350.500 *Impuesto sobre beneficios (630)*62.870 *Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos (4709)*840 *Impuesto sobre beneficios diferido (479)*
(0,35 × 2.400)

a <i>Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	400.000
a <i>Impuesto sobre beneficios anticipado (474)</i>	14.210
(0,35 × 40.600)	

X

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

PRECIO DE VENTA DE UN INMUEBLE. PAGARÉS EMITIDOS Y EFECTIVO OBTENIDO.
SALDO DE TESORERÍA DESPUÉS DE DETERMINADAS OPERACIONES

ENUNCIADO

La empresa MILÁN decide aprovechar la oportunidad que le brinda el mercado, consistente en la concesión de un préstamo de 600.000 u.m., retribuido en un punto porcentual por encima del interés que se considera como representativo del mercado (7%), y que genera unos gastos de emisión del 1%.

El saldo de tesorería de esta entidad es reducido (sólo 20.000 u.m.), por lo que procede a obtener liquidez mediante dos operaciones que son la venta de un inmueble y la emisión de pagarés. Según directrices de la dirección de la entidad, sólo se puede recurrir a la tesorería para hacer frente a los gastos de emisión del préstamo concedido y al nominal del mismo aún no cubierto por las dos operaciones acometidas. Igualmente existe la orden de no incrementar el endeudamiento de la empresa para elevar su saldo de tesorería.

Respecto a la venta del inmueble propiedad de MILÁN, se estipula como precio el resultante de su valoración financiera en el mercado, considerando que gastos e ingresos permanecen constantes en el tiempo. Dicho inmueble estaba alquilado, obteniéndose a principios de cada mes unos ingresos de 3.200 u.m. Al final de cada semestre se abonaban gastos por 2.100 u.m., y es necesaria una reforma cada dos años por 6.000 u.m. En el contrato de compraventa se establece que los gastos son por cuenta del comprador.

Respecto a la segunda operación, son emitidos pagarés a seis meses, cuyo nominal unitario es 10.000 u.m., siendo descontados al 7% anual en base al sistema de descuento simple comercial. Los gastos de emisión, a cargo de la empresa, ascienden al 0,5% del nominal emitido.

Para la amortización del préstamo se seguirá el siguiente plan: a los seis meses se recibirá del prestatario la cantidad necesaria para amortizar los pagarés emitidos y, a partir del segundo año y durante un plazo de diez ejercicios más, se amortizará la cantidad pendiente según el sistema de anualidades constantes.

SE PIDE:

a) Precio de venta del inmueble.

- b) Número de pagarés emitidos y efectivo obtenido.
- c) Saldo de tesorería una vez efectuadas las tres operaciones.
- d) Cuota de amortización, interés y anualidad en el último año de amortización del préstamo.

$(1 + i)^t$	$i = 0,06$	$i = 0,07$	$i = 0,08$
$t = 1/12$	1,0048676	1,0056541	1,0064340
$t = 1/4$	1,0146738	1,0170585	1,0194265
$t = 1/2$	1,0295630	1,0344080	1,0392305
$t = 2$	1,1236000	1,1449000	1,1664000
$t = 9$	1,6894790	1,8384592	1,9990046
$t = 10$	1,7908477	1,9671514	2,1589250

SOLUCIÓN Caso Práctico núm. 5

a) Precio de venta del inmueble.

El precio de venta del inmueble será la diferencia entre los ingresos y gastos actualizados generados por el inmueble.

$$\text{Precio de venta (Pv)} = \text{Ingresos actualizados (I}_0\text{)} - \text{Gastos actualizados (G}_0\text{)} - \text{Reformas actualizadas (R}_0\text{)}$$

1. Ingresos actualizados. Según indica el enunciado los ingresos son constantes en el tiempo e indefinidos.

$$I_0 = 3.200 \ddot{a}_{\infty|i_{12}} = 3.200 \times \frac{1}{0,0056541} \times 1,0056541 = 569.160,98 \text{ u.m.}$$

$$i_{12} = (1 + 0,07)^{1/12} - 1 = 0,0056541$$

2. Gastos y reformas actualizados.

- Gastos:

$$G_0 = 2.100 a_{\infty|i_2} = 2.100 \times \frac{1}{0,0344080} = 61.032,32 \text{ u.m.}$$

$$i_2 = (1 + 0,07)^{1/2} - 1 = 0,0344080$$

- Reformas:

$$R_0 = 6.000 a_{\infty|i^2} = 6.000 \times \frac{1}{0,1449} = 41.407,87 \text{ u.m.}$$

$$i^2 = (1 + 0,07)^2 - 1 = 0,1449$$

$$3. P_v = 569.160,98 - 61.032,32 - 41.407,87 = \mathbf{466.720,79 \text{ u.m.}}$$

b) Número de pagarés emitidos y efectivo obtenido.

Según la dirección de la entidad sólo puede recurrir a la tesorería para hacer frente a los gastos de concesión del préstamo más el nominal no cubierto por la venta del inmueble y la emisión de pagarés. Tampoco se puede incrementar el endeudamiento para aumentar la tesorería.

- Necesidades a cubrir con la emisión (N_F).

$$N_F = 600.000 - 466.720,79 = 133.279,21$$

- Valor de emisión de los pagarés (E).

$$E = 10.000 \times (1 + 0,07 \times 6/12) - 10.000 \times 0,005 = 9.600$$

- Número de pagarés (N).

$$N = \frac{133.279,21}{9.600} = 13,88$$

Dado que no se cubren las necesidades totales, la empresa MILÁN emitirá 13 pagarés.

Importe obtenido por la emisión: $13 \times 9.600 = 124.800$ u.m.

NOTA: La sociedad también podría emitir un pagaré más sin aumentar la tesorería, pero en ese caso el importe obtenido por la venta del edificio y la emisión de pagarés sería superior al nominal del préstamo.

c) Saldo de tesorería una vez efectuadas las tres operaciones (T).

- Liquidez utilizada para cubrir los gastos del préstamo y el nominal no cubierto (L).

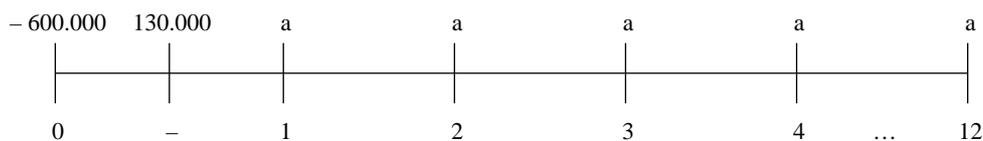
$$L = 600.000 \times 1,01 - 466.720,79 - 124.800 = 14.479,21$$

- Saldo de tesorería.

$$T = 20.000 - 14.479,21 = \mathbf{5.520,79 \text{ u.m.}}$$

d) Cuota de amortización, intereses y anualidad en el último año de amortización del préstamo.

Según el enunciado, podemos representar el esquema de flujos del préstamo de la siguiente forma:



En 0:

$$600.000 = \frac{130.000}{(1 + 0,08)^{1/2}} + a \mathbf{a}_{11|0,08} \times (1 + 0,08)^{-1}$$

$$a = \frac{600.000 - 130.000 (1 + 0,08)^{-1/2}}{\mathbf{a}_{11|0,08} (1 + 0,08)^{-1}} = 71.845,16 \text{ u.m.}$$

- Anualidad del último año.

$$a = 71.845,16 \text{ u.m.}$$

- Cuota de amortización (A_{12}).

$$a = A_{12} + I_{12} = A_{12} (1 + 0,08) \Rightarrow A_{12} = 66.523,30 \text{ u.m.}$$

- Cuota de intereses (I_{12}).

$$I_{12} = a - A_{12} = 5.231,86 \text{ u.m.}$$