

CONTABILIDAD	SUPUESTOS PROPUESTOS EN LA OPOSICIÓN PARA INGRESO EN EL CUERPO DE TÉCNICOS DE HACIENDA DEL GOBIERNO DE NAVARRA (I)	Núm. 29/2003
---------------------	---	-------------------------



FERNANDO VALLEJO TORRECILLA

*Gobierno de Navarra
Intervención General*

Sumario:

- CASO 1.** CONTABILIDAD FINANCIERA. Inmovilizado material. Arrendamiento financiero con efecto impositivo. Inversiones financieras. Empréstito de obligaciones. Operaciones diversas. Gastos de personal y cálculo del resultado con una paga extra. IVA. Impuesto sobre Sociedades.
- CASO 2.** CONTABILIDAD DE SOCIEDADES. Reparto del resultado. Determinación del patrimonio a efectos de reducción de capital o disolución de la sociedad. Acciones propias para reducción de capital social. Acciones sin voto. Accionistas morosos. Obligaciones. Ampliación de capital con cargo a reservas. Fusión con interrelación.

- CASO 3.** CONTABILIDAD DE COSTES. Costes históricos. Secciones auxiliares y principales. Determinación del coste de los productos.
- CASO 4.** MATEMÁTICA FINANCIERA. Empréstito con primas y lotes. Usufructo y nuda propiedad. Rentabilidad financiero fiscal.

NOTA: Los Casos 3 y 4 se publicarán en la próxima Revista, mayo núm. 242.

[Supuestos propuestos en la Oposición para ingreso en el Cuerpo de Técnicos de Hacienda del Gobierno de Navarra (Convocatoria de 27-11-2002)].

CASO PRÁCTICO NÚM. 1. CONTABILIDAD FINANCIERA

INMOVILIZADO MATERIAL. ARRENDAMIENTO FINANCIERO CON EFECTO IMPOSITIVO. INVERSIONES FINANCIERAS. EMPRÉSTITO DE OBLIGACIONES. OPERACIONES DIVERSAS. GASTOS DE PERSONAL Y CÁLCULO DEL RESULTADO CON UNA PAGA EXTRA. IVA. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

ENUNCIADOS

1. INMOVILIZADO MATERIAL

1. a) Construcción propia.

Una empresa decide construir, utilizando sus propios medios, una nave industrial, actividad que comienza el 1 de enero y que termina el 31 de mayo del mismo año.

El análisis del proceso de construcción pone de manifiesto que en la misma se han empleado los siguientes importes, que figuran contabilizados en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de la Empresa:

- Honorarios de arquitecto y aparejador: 5.000.
- Mano de obra: 30.000.
- Materiales: 48.000.
- Suministros: 7.000.
- Amortización de la maquinaria utilizada: 900.
- Intereses: por la adquisición aplazada de materiales: 300, devengados durante los meses de enero a junio, ambos inclusive.
- Intereses por la financiación de los restantes gastos de la construcción: la empresa calcula que el importe imputable al período en que se realiza la construcción es de 400, correspondientes a un préstamo bancario que financia la operación.

Por otro lado, la nave se ha construido sobre un solar sin edificar, propiedad de la empresa, valorado en 20.000.

Un organismo público comunica a nuestra empresa que le ha sido concedida una subvención para la construcción de la nave, por 80.000, que se hará efectiva en el ejercicio siguiente, y que obligará a la entidad a mantenerla en su patrimonio durante 10 ejercicios.

1. b) Adquisición con entrega de otro inmovilizado como pago parcial.

A 1 de enero, en el balance de la empresa figura un elemento de transporte, adquirido hace cuatro años por un coste histórico de 16.000, del cual se ha deducido la correspondiente amortización lineal, calculada linealmente sobre una vida útil de cinco años.

La empresa adquiere un nuevo elemento similar, cuyo precio de mercado se estima en 16.000, entregando en pago el antiguo, y firmando una letra a 15 meses por 15.000, cantidad que incluye un total de 1.150 por intereses de aplazamiento.

1. c) Donación.

La empresa recibe en donación una maquinaria, con las siguientes características:

- Valor de mercado: 50.000.
- Valor venal estimado: 35.000.
- Vida útil: 10 años.

En el presente ejercicio procede a imputar al resultado los importes previstos al respecto por la resolución del ICAC sobre el inmovilizado material.

1. d) Cambios en la amortización.

Al final del ejercicio 2001, nuestra sociedad paga un importe de 14 correspondientes al proceso de reparación y mejora de una maquinaria, concluido en esa fecha. Fue adquirida por 120 el primer día de 1998 y se ha amortizado linealmente, sobre una vida útil calculada en 10 años.

Con ello la empresa calcula que el valor de su maquinaria se incrementa en cuatro con la mejora, estimando, además, que la vida útil de la misma podrá prolongarse en dos años.

SE PIDE:

Contabilizar los hechos enumerados en los puntos anteriores y, además, en el punto 1 d), calcular la nueva cuota de amortización aplicable en el ejercicio 2002.

2. ARRENDAMIENTO FINANCIERO CON EFECTO IMPOSITIVO

Los datos de un contrato de arrendamiento financiero de una maquinaria son los siguientes:

- Precio de mercado del bien arrendado: 4.000.000.
- Duración del contrato: tres años.
- Tres cuotas anuales de 1.518.425 que coinciden con el cierre del ejercicio, más una opción de compra de 250.000, que se añade a la última cuota al finalizar el tercer año.
- Tipo de interés: 9,5% sobre el precio de mercado del bien.
- Vida útil del bien arrendado: cuatro años, sin valor residual.
- Amortización fiscal en cinco años.

SE PIDE:

2. a) Realizar los asientos relativos a la contabilización del arrendamiento financiero, suponiendo que se ejercerá la opción de compra.
2. b) Realizar los asientos relativos al reconocimiento del efecto impositivo de esta operación, suponiendo que son deducibles los intereses (según se han calculado en el apartado anterior), así como la amortización, calculada con criterios fiscales. Plantee los asientos con los datos disponibles, aunque desconozca las demás cifras del resultado del ejercicio.

Se recomienda que redondee las cifras a números enteros, sin utilizar decimales.

El tipo aplicable es el 35%.

Suponga que la operación no está sometida a IVA.

3. INVERSIONES FINANCIERAS

Durante el ejercicio tienen lugar los siguientes hechos en nuestra empresa:

3. a) Adquisición de acciones.

Adquirimos en Bolsa un paquete de acciones de otra sociedad, en la que esperamos ejercer una influencia notable. El efectivo de la operación es de 1.000, por el que se satisfacen unos gastos de 150 por comisiones y 50 por servicios de profesionales independientes. Las acciones adquiridas incorporan el cobro de un dividendo, acordado recientemente, pero no pagado todavía, por importe de 20.

3. b) Valoración de inversiones permanentes.

En el activo de la empresa aparece contabilizada una participación en empresas del grupo valorada por un coste histórico de 180. La cotización en Bolsa de estas acciones en el último trimestre es de 160, la cotización el día de cierre, 162, y el valor según los fondos propios de la participada es de 150, si bien en el momento de la adquisición existía en la participada una plusvalía por infravaloración del inmovilizado por 8, que se mantiene en estos momentos. Nuestra empresa procede a dotar la correspondiente provisión, aplicando el criterio previsto en la Norma de Valoración 8.^a del PGC.

3. c) Usufructo de obligaciones.

Nuestra empresa, propietaria de unos valores de renta fija, los cede en usufructo a un tercero a comienzos del ejercicio 2001, percibiendo por tal operación un total de 360.000. La cesión de los rendimientos de los valores se hace por tres años, si bien rescata el usufructo 16 meses después, pagando por ello 225.000.

3. d) Fondos de inversión.

Nuestra empresa adquiere unas participaciones en un FIAMM, por valor de 150.000, que contabiliza como inversión permanente.

Al finalizar el ejercicio, el valor liquidativo de estas participaciones es de 170.000.

En el siguiente ejercicio, la empresa vende la mitad de estas participaciones por 100.000.

Los rendimientos del fondo se consideran ingresos fiscalmente computables cuando se produce su venta.

El tipo impositivo es del 35%. No existen retenciones a cuenta del IS en la venta.

SE PIDE:

Contabilice los hechos indicados en cada uno de los anteriores epígrafes, a lo largo de los ejercicios afectados.

4. EMPRÉSTITO DE OBLIGACIONES

El 1 de abril del año «n», una empresa emite un empréstito por un valor de reembolso de 100.000, al 16%, si bien percibe únicamente 97.500 de los suscriptores, considerándose el resto una diferencia entre el valor de emisión y de reembolso.

Los gastos de emisión del empréstito ascienden a 1.000.

El reembolso del principal se lleva a cabo en cuatro años, por el procedimiento de amortización lineal y constante (**amortización constante y no anualidad constante**), el 31 de marzo de cada año.

El pago de intereses se realiza por anualidades vencidas, el 31 de marzo de cada año, con una retención del 20%.

Los gastos por intereses diferidos y de formalización de deudas se imputan en función de los intereses de cada período.

SE PIDE:

Formular los asientos relativos al empréstito durante los ejercicios «n» y «n + 1».

5. OPERACIONES DIVERSAS

Durante el ejercicio de una empresa han tenido lugar las siguientes operaciones:

5. a) Descuento de efectos.

Se han descontado en el Banco efectos a corto plazo, procedentes de ventas de productos fabricados por la empresa, por valor de 500. El Banco abona a cuenta el nominal menos un 8% de intereses sobre el mismo, y una comisión de 10.

5. b) Devolución de efectos.

A su vencimiento, el Banco nos avisa del cobro de efectos por importe de 200. Los 300 restantes han resultado incobrados, por lo que son cargados en nuestra cuenta, con una comisión de 6 y unos gastos de notario, correspondientes al protesto, de 4. La empresa procede a dotar la correspondiente provisión, imputando además al deudor los gastos inherentes a la devolución de los efectos.

5. c) Gastos de investigación y desarrollo.

La empresa contrata una investigación con terceros, por la que paga un importe de 250. Por otro lado, considera que un importe de 150, que se encuentra contabilizado entre los gastos ordinarios que figuran en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, es imputable al mismo proyecto, por corresponder a trabajos realizados para el mismo por la propia empresa.

Finalmente, al cierre del ejercicio, la empresa decide llevar al activo ambos importes, considerando la viabilidad del proyecto y la próxima finalización del mismo.

5. d) Importes contra una cuenta de crédito.

Mediado el ejercicio, nuestra sociedad gestiona con su Banco la apertura de una cuenta de crédito con un límite de 2.000, que obtiene pignorando un paquete de acciones de una filial, valorado en 2.400. La entidad bancaria, en el momento de la aprobación de la operación, adeuda en la cuenta de crédito unos gastos de formalización y gestión de 90.

Posteriormente, nuestra empresa realiza las siguientes operaciones contra su cuenta de crédito:

- Abona por anticipado el alquiler anual de un inmovilizado, por 120, que cubre el período comprendido entre octubre de este año y septiembre del próximo (ambos inclusive).
- Entrega un cheque por 200 a un proveedor, como anticipo de compras futuras.
- Paga a Hacienda Pública el IVA del trimestre, por 120.
- El Banco adeuda en la cuenta de crédito los intereses del período, que ascienden a 60.

SE PIDE:

Contabilizar las operaciones indicadas en los puntos a) a d) anteriores.

6. GASTOS DE PERSONAL Y CÁLCULO DEL RESULTADO CON UNA PAGA EXTRA

6. a) Gastos de personal.

Los gastos de personal de una empresa durante un período económico están integrados por los siguientes conceptos:

- Sueldos y salarios brutos: 2.400.
- Retención IRPF: 20%.
- Retención a los trabajadores por Seguridad Social: 5%.
- Aportaciones a la Seguridad Social a cargo de la empresa: 100.

- Gastos de actividades sociales destinadas al personal, a cargo de la empresa, que se satisfacen a terceros: 24.
- Gastos de actividades sociales recuperados de los empleados, que se descuentan de la nómina: 16.
- Dotación a un fondo de pensiones interno: 48.
- Retribución financiera al fondo de pensiones: 4.
- Aportación por pensiones a una entidad de previsión independiente: 16.

Todos estos conceptos están pendientes de pago en el momento de contabilizar la nómina.

6. b) Cálculo del resultado con una paga extra sobre el beneficio.

La cuenta de resultados previa de una empresa durante un determinado ejercicio económico presenta los siguientes saldos:

Gastos	8.200	Ingresos	11.000
Pérdidas y Ganancias (previa)	2.800		

Entre los gastos de la sociedad existe (ya contabilizada) una liberalidad por 200, que no constituye gasto fiscalmente deducible y que la empresa trata como diferencia permanente.

Por otro lado, en el indicado saldo previo de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias faltan por contabilizar la paga extra a la que se alude en el párrafo siguiente y el Impuesto sobre Sociedades.

Se acuerda con los trabajadores una paga extra del 10% del beneficio contable del período, que es deducible fiscalmente.

El tipo impositivo es el 35%. No existen otras diferencias, temporales ni permanentes, distintas de la indicada liberalidad.

SE PIDE:

- Contabilizar los gastos de personal del ejercicio.
- Calcular el resultado del período (se recomienda redondear los decimales, utilizando sólo números enteros).

6. c) Realizar los asientos correspondientes al reconocimiento de la paga extra y del Impuesto sobre Sociedades, pendientes ambos de pago en el momento de formular dichos asientos. La retención practicada por IRPF al personal es del 20%.

7. CÁLCULO Y PRESENTACIÓN DEL VALOR AÑADIDO GENERADO POR LA EMPRESA

Los saldos de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de una empresa, dedicada a la comercialización de un único producto, son los siguientes:

Amortización del inmovilizado material	1.250
Compras de mercaderías	58.000
Gastos en investigación y desarrollo	9.000
Impuesto sobre beneficios	4.000
Incremento existencias de mercaderías	650
Ingresos prestación servicios	825
Intereses de obligaciones y bonos	1.575
Reparaciones y conservación	6.500
Subvenciones oficiales a la explotación	5.000
Sueldos y salarios	9.862
Suministros	3.300
Trabajos realizados por otras empresas	3.700
Transportes	978
Variación de las provisiones de insolvencias de tráfico (aumento)	2.000
Ventas de mercaderías	98.320

SE PIDE:

7. a) Calcular el resultado del período y presentar la Cuenta de Pérdidas y Ganancias según el modelo del Plan General de Contabilidad.
7. b) Calcular el valor de la producción y el valor añadido generado por la empresa, de acuerdo con el Modelo de Cuenta de Pérdidas y Ganancias Analítica previsto en el Plan General de Contabilidad.
7. c) Presentar un estado de reparto del valor añadido entre los diferentes estamentos participantes en el mismo, sabiendo que el resultado del período se distribuye en partes iguales a reservas y dividendos.

8. CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Una empresa tiene como actividad el alquiler de inmuebles. Una parte de ellos se destina a viviendas (cuyo alquiler está exento de IVA) y otra parte se destina a locales de negocio (cuyo alquiler está sujeto y no exento de IVA).

La empresa está sujeta a la aplicación de la regla de prorrata general del IVA, siendo la prorrata definitiva del año anterior del 70%.

Durante el último trimestre del año una empresa realiza las siguientes operaciones:

- Adquiere una serie de joyas por valor de 20.000 con el fin de regalárselas a uno de sus directivos. Se ha soportado un IVA del 16%, que no es deducible según la Ley Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Adquiere unos locales de negocio por 1.000.000, que va a destinar a arrendamiento. Se ha soportado un IVA del 16%, que, en principio, es deducible.
- En el ejercicio actual, ha recibido ingresos de 576.000 en concepto de arrendamiento de locales de negocio (más 16% de IVA, no incluido) y 424.000 en concepto de arrendamiento de viviendas. Todos ellos corresponden al último trimestre del año.

SE PIDE:

Contabilizar las operaciones realizadas durante el ejercicio.

Calcular la prorrata definitiva del ejercicio actual y realizar el ajuste contable correspondiente a la regularización de la prorrata general.

Contabilizar la liquidación del IVA correspondiente al último trimestre del año actual.

9. CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

9. a) Cálculo del impuesto devengado.

En el ejercicio «n», el saldo antes de impuestos de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de la empresa «X», sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, es de 500.000.

Para el cálculo del impuesto devengado de la cuota a pagar han de tenerse en cuenta los siguientes extremos:

- La empresa aplica unas bonificaciones en la cuota por 40.000.
- La amortización de un inmovilizado material se ha realizado contablemente con un exceso de 15.000 sobre el resultado de aplicar el coeficiente máximo permitido fiscalmente, ya que la empresa utiliza un sistema regresivo.
- La empresa ha dotado y contabilizado una provisión para insolvencias por 10.000, que se espera podrá ser considerada gasto fiscalmente deducible en ejercicios sucesivos.
- La cuota de amortización contable de un bien en *leasing* es de 5.000, mientras que la cuota fiscalmente deducible es de 25.000. Es el primer año de este arrendamiento financiero.
- Existe contabilizada una liberalidad por 50.000.
- La empresa aplica como compensación de pérdidas una base imponible negativa de ejercicios anteriores por 150.000, que en el momento de su generación dio lugar al reconocimiento del correspondiente crédito contra Hacienda Pública.
- Los pagos a cuenta son de 50.000, y las retenciones, también a cuenta, de 25.000.
- El tipo aplicable es el 35%.

9. b) Cambios en tipo y circunstancias.

Algunos años después, al cierre del ejercicio «n + 5», figuran, en el balance de nuestra empresa, impuestos anticipados por 63.000, relativos a unos gastos por provisiones. Durante dicho ejercicio, la empresa considera que un 60% de dicho importe no será nunca deducible, mientras que el resto lo será el próximo año.

También figuran en dicho balance impuestos diferidos por 73.500, sobre los que no se tiene ninguna duda de su reversión en ejercicios futuros.

Por otro lado, en dicho ejercicio «n + 5» el tipo impositivo ha pasado del 35 al 40%.

9. c) Provisión para impuestos.

En el ejercicio «n + 6» nuestra empresa es objeto de una inspección fiscal, relativa a un ejercicio anterior. A la vista de este hecho, dota una provisión por los siguientes conceptos:

- Cuota adicional: 300.000.
- Sanción: 225.000.
- Intereses de demora: 45.000, de los que 9.000 corresponden al presente ejercicio.

SE PIDE:

9. a) Para el ejercicio «n»:

- a.1) Calcular el gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades y el importe a ingresar como pago de la parte pendiente por este concepto.
- a.2) Formular los asientos de reconocimiento de dicho impuesto y determinar el resultado del período (saldo final de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias).
- a.3) Presentar la información sobre la situación fiscal de la empresa que debe aparecer en la Memoria según los criterios del Plan General de Contabilidad.

9. b) Para el ejercicio «n + 5»: formular los asientos necesarios para reflejar los hechos descritos e indicar la naturaleza y tratamiento de las cuentas resultantes.

9. c) Para el ejercicio «n + 6»: contabilizar la provisión estimada por la empresa.

SOLUCIONES Caso práctico núm. 1

1. INMOVILIZADO MATERIAL

1. a) Construcción propia.

Normativa aplicada:

PGC - NV 2 - apartado 3 y NV 3, apartado b).

Resolución ICAC 30-7-1991 – norma sexta.

Comentarios:

Las normas aplicables *permiten* la capitalización o activación de gastos financieros, no obligando a ello, ya que es un tema controvertido y muy debatido. Las cantidades capitalizables en este caso son de escasa relevancia. Se ha capitalizado la carga financiera bruta (existe también la posibilidad de capitalizar los gastos financieros *netos* de efecto impositivo, ya que las normas nada indican sobre esta alternativa).

Se han activado utilizando como contrapartida una cuenta específica, distinta de la del resto de gastos, ya que en la Memoria (epígrafe 7) hay que dar información al respecto.

No hay referencias sobre el posible *valor de mercado* del inmueble construido, a efectos de fijar el límite de gastos financieros activables.

Respecto de la amortización técnica y la imputación a resultados de la subvención, no hay datos sobre el período de tiempo.

En cuanto a los terrenos, se han reclasificado en una cuenta con codificación específica.

No se han utilizado cuentas de inmovilizado en curso, registrando el activo directamente en cuentas definitivas.

Cálculos justificativos:

Cargas directas: $5.000 + 30.000 + 48.000 + 7.000 + 900 = 90.900$

Carga financiera: Imputable en parte: $300 / 6 \text{ meses} = 50 / \text{mes} \times 5 \text{ meses} = 250$

Imputable en su totalidad: 400

Contabilización:

Por la activación de los diferentes gastos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
221	Construcciones	91.550	
732	Trabajos realizados para el inmovilizado material		90.900
736	Incorporación al activo de gastos financieros		650

Por la incorporación del valor del terreno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2201	Terrenos contruidos	20.000	
220	Terrenos		20.000

Por el devengo de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas ...	80.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		80.000

1. b) Adquisición con entrega de otro inmovilizado como pago parcial.

Normativa aplicada:

PGC - NV 2 - apartados 1 y 2 y NV 11.

Resolución ICAC 30-7-1991 – norma primera, apartado 3.

Comentarios:

Los intereses por el pago aplazado, dada la naturaleza del activo adquirido, no se han considerado capitalizables.

Cálculos justificativos:

Diferencial monetario a pagar, excluidos los intereses: $15.000 - 1.150 = 13.850$.

Valor en libros del activo entregado: $1/5$ de $16.000 = 3.200$.

Valoración del activo entregado en pago parcial: $16.000 - 13.850 = 2.150$.

Pérdida: $3.200 - 2.150 = 1.050$.

De otra forma:

Valor de entrada del activo nuevo = Valor en libros del entregado más el diferencial monetario a pagar (excluidos los intereses), con el límite del valor de mercado del nuevo: $3.200 + 13.850 = 17.050$.

Al ser el límite 16.000, se refleja una pérdida de: $17.050 - 16.000 = 1.050$.

Contabilización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
228	Elementos de transporte	16.000	
2828	Amortización acumulada de elementos de transporte	12.800	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	1.050	
2722	Gastos por intereses diferidos en adquisición de inmovilizado .	1.150	
228	Elementos de transporte		16.000
174	Efectos a pagar a largo plazo		15.000

1. c) Donación.

Normativa aplicada:

PGC - NV 2 - apartado 4 y NV 20.

Resolución ICAC 30-7-1991 – norma primera.

Comentarios:

El enunciado facilita el valor venal y el de mercado. Tomaremos el venal, de acuerdo con las normas contables, aunque es poco probable que haya tanta diferencia entre ambos como en este caso.

Se ha supuesto la amortización del bien y la imputación del ingreso diferido por el año entero.

Cálculos justificativos:

Amortización del bien e imputación del ingreso en 10 años: $35.000 / 10 \text{ años} = 3.500 / \text{año}$.

Contabilización:

Por el alta en cuentas por el valor venal:

Código	Cuenta	Debe	Haber
223	Maquinaria	35.000	
132	Ingresos diferidos por donaciones de inmovilizado material		35.000

Por la amortización del bien e imputación en la misma medida del ingreso diferido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
682	Amortización del inmovilizado material	3.500	
282	Amortización acumulada del inmovilizado material		3.500
Código	Cuenta	Debe	Haber
132	Ingresos diferidos por donaciones de inmovilizado material	3.500	
776	Ingresos diferidos por donaciones aplicados al resultado del ejercicio		3.500

1. d) Cambios en la amortización.

Normativa aplicada:

PGC - NV 2 - apartado 5 y NV 3 - apartado f).

Resolución ICAC 30-7-1991 – normas tercera, cuarta y séptima.

Comentarios:

Se trata de una rectificación en el coste de la maquinaria, debida a una mejora capitalizada y a una extensión de la vida útil, factores ambos que inciden en la cuota de amortización en los años restantes.

Cálculos justificativos:

Nueva cuota de amortización = Valor en libros ajustado al cierre 2001 / Vida útil restante modificada = $[120 - (4 \times 12) + 4] / (10 - 4 + 2)$ años = 9,5 / año.

(En el numerador se han incluido cuatro cuotas de amortización, ya que la mejora se incorpora al final del ejercicio 2001).

Contabilización:

Por la reparación y mejora efectuadas (cierre de 2001):

Código	Cuenta	Debe	Haber
622	Reparaciones y conservación	10	
223	Maquinaria	4	
572	Bancos		14

Por la cuota de amortización modificada (2002):

Código	Cuenta	Debe	Haber
682	Amortización del inmovilizado material	9,5	
282	Amortización acumulada del inmovilizado material		9,5

2. ARRENDAMIENTO FINANCIERO CON EFECTO IMPOSITIVO**2. a) Contabilización.***Normativa aplicada:*

PGC - NV 5 - apartado f).

Resolución ICAC 21-1-1992 – norma 8.

Comentarios:

Aunque el enunciado no indica si debe contabilizarse toda la operación o únicamente la formalización del contrato, se presentan más adelante, en forma de tabla, todos los asientos a lo largo de la vida útil del bien.

La opción de compra se ha incluido entre la deuda a largo plazo.

Cálculos justificativos:

Cuadro de amortización de la operación al 9,5% de interés efectivo anual, pagadero a término vencido:

Cuota	Importe cuota	Intereses	Amortización	Saldo pendiente
1	1.518.425	380.000	1.138.425	2.861.575
2	1.518.425	271.850	1.246.575	1.615.000
3	1.518.425	153.425	1.365.000	250.000
Opción	250.000	-	250.000	-
Total	4.805.275	805.275	4.000.000	-

Contabilización:

Fecha	Código	Operación / Contabilización	Año 1		Año 2		Año 3		Año 4	
			Debe	Haber	Debe	Haber	Debe	Haber	Debe	Haber
1-1		Formalización del contrato:								
	2173	Maquinaria en régimen de <i>leasing</i>	4.000.000							
	2721	Gastos por intereses diferidos en operaciones de <i>leasing</i>	805.275							
	529	Acreedores a corto plazo por operaciones de <i>leasing</i>		1.518.425						
	179	Acreedores a largo plazo por operaciones de <i>leasing</i>		3.286.850						
31-12		Pago de la cuota al cierre de ejercicio:								
	529	Acreedores a corto plazo por operaciones de <i>leasing</i>	1.518.425		1.518.425					
	572	Bancos		1.518.425			1.518.425			
31-12		Reclasificación próximo vencimiento:								
	179	Acreedores a largo plazo por operaciones de <i>leasing</i>	1.518.425		1.518.425					
	529	Acreedores a corto plazo por operaciones de <i>leasing</i>		1.518.425						
31-12		Reclasificación opción de compra:								
	179	Acreedores a largo plazo por operaciones de <i>leasing</i>		250.000						
	529	Acreedores a corto plazo por operaciones de <i>leasing</i>		250.000						
31-12		Devengo carga financiera:								
	660	Gastos financieros en operaciones de <i>leasing</i> ..	380.000		271.850			153.425		
	2721	Gastos por intereses diferidos en operaciones de <i>leasing</i>		380.000						
31-12		Por la amortización según la vida útil:								
	6817	Amortización maquinaria en <i>leasing</i>	1.000.000		1.000.000			1.000.000		
	2817	Amortización acumulada maquinaria en <i>leasing</i> ..		1.000.000						
31-12		Ejercicio de la opción de compra:								
	529	Acreedores a corto plazo por operaciones de <i>leasing</i>						250.000		
	572	Bancos						250.000		
31-12		Reclasificación tras la opción de compra:								
	223	Maquinaria						4.000.000		
	2817	Amortización acumulada maquinaria en <i>leasing</i> ..						3.000.000		
	2173	Maquinaria en régimen de <i>leasing</i>						4.000.000		
	2823	Amortización acumulada maquinaria						3.000.000		
31-12		Por la amortización según la vida útil restante:								
	6823	Amortización maquinaria en <i>leasing</i>						1.000.000		
	2823	Amortización acumulada maquinaria en <i>leasing</i> ..						1.000.000		1.000.000

2. b) Efecto impositivo.*Normativa aplicada:*

LIS 43/1995 artículos 11.3 y 128.

PGC NV 16.

Resolución ICAC 30-4-1992.

Resolución ICAC 15-3-2002.

Comentarios:

Efectuaremos los cálculos para los cinco años de vida útil del bien.

Lo usual es que en este tipo de operaciones sea mayor el gasto fiscal en los primeros ejercicios que el contable, dando lugar a un impuesto diferido. En este caso es al contrario, dando lugar a un impuesto anticipado.

Gastos contables:

Año	Amortización	Intereses	Total
1	1.000.000	380.000	1.380.000
2	1.000.000	271.850	1.271.850
3	1.000.000	153.425	1.153.425
4	1.000.000	-	1.000.000
Total	4.000.000	805.275	4.805.275

Gastos fiscalmente deducibles:

Año	Intereses	Amortización fiscal	Total
1	380.000	800.000	1.180.000
2	271.850	800.000	1.071.850
3	153.425	800.000	953.425
4	-	800.000	800.000
5	-	800.000	800.000
Total	805.275	4.000.000	4.805.275

Al ser el *total* del gasto fiscal igual al gasto contable, aunque con otra distribución temporal, no surgirán diferencias permanentes, sino únicamente temporales:

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia temporal	Impuesto anticipado (35%)
1	1.380.000	1.180.000	200.000	70.000
2	1.271.850	1.071.850	200.000	70.000
3	1.153.425	953.425	200.000	70.000
4	1.000.000	800.000	200.000	70.000
5	-	800.000	(800.000)	(280.000)
Total	4.805.275	4.805.275	0	0

Contabilización:

El asiento de los cuatro primeros años, en lo que se refiere al efecto impositivo que nos ocupa, es el mismo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4741	Impuesto sobre beneficios anticipado a largo plazo	70.000	
630	Impuesto sobre beneficios		70.000

Al final del cuarto año, por la reclasificación del total, que se compensará en el año quinto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Impuesto sobre beneficios anticipado	280.000	
4741	Impuesto sobre beneficios anticipado a largo plazo		280.000

En el año quinto, las diferencias invierten su signo, dando lugar a la reversión del saldo de la cuenta que recoge los impuestos anticipados generados en los cuatro ejercicios anteriores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
630	Impuesto sobre beneficios	280.000	
4740	Impuesto sobre beneficios anticipado		280.000

3. INVERSIONES FINANCIERAS**3. a) Adquisición de acciones.***Normativa aplicada:*

PGC - NV 8 - apartado 1.

Comentarios:

Se ha supuesto que la participación es de carácter permanente y con un porcentaje significativo.

Cálculos justificativos:

Coste de adquisición «seco»: $1.000 + 150 + 50 - 20 = 1.180$.

Contabilización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2410	Participaciones con cotización oficial en empresas asociadas .	1.180	
5451	Dividendo a cobrar de participaciones en empresas asociadas	20	
572	Bancos		1.200

3. b) Valoración de inversiones permanentes.*Normativa aplicada:*

PGC - NV 8 - apartado 2.

Cálculos justificativos:

Valor contable según fondos propios empresa participada	150
Más: Plusvalías mantenidas, no reflejadas en libros	8
Valor de la participación.....	158
Coste de la participación	180
Provisión a dotar	22

Contabilización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
696	Dotación provisión participaciones en empresas asociadas ..	22	
294	Provisión depreciación participaciones en empresas asociadas .		22

3. c) Usufructo de obligaciones.

Normativa aplicada:

Documento de AECA N.º15 - Inversiones financieras.

Comentarios:

Se reflejará la contabilización desde el punto de vista de la empresa (nudo propietario). La imputación a resultados del ingreso total se hará linealmente. También se pueden reclasificar los valores en usufructo en una cuenta con denominación específica que refleje esta circunstancia. En cualquier caso, hay que reflejarlo en la Memoria (epígrafe 8.3).

Cálculos justificativos:

Rendimiento anual imputado: $360.000 / 3 \text{ años} = 120.000 / \text{año}$.

En el año del rescate, se imputará como rendimiento únicamente la parte proporcional del año (4/12).

Se ha supuesto que el usufructo se formaliza a principios de año.

Contabilización:

Por el cobro del usufructo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos	360.000	
134	Ingresos financieros diferidos de valores cedidos en usufructo .		360.000

Por la imputación anual de rendimientos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
134	Ingresos financieros diferidos de valores cedidos en usufructo	120.000	
764	Ingresos financieros imputados de valores cedidos en usufructo ...		120.000

Por el rescate por la empresa, a los 16 meses de constituido el usufructo:

- Imputación de los rendimientos ganados desde el cierre del ejercicio anterior hasta el rescate:

Código	Cuenta	Debe	Haber
134	Ingresos financieros diferidos de valores cedidos en usufructo ...	40.000	
764	Ingresos financieros imputados de valores cedidos en usufructo		40.000

- Baja en cuentas de los ingresos diferidos pendientes de imputar y reflejo del resultado de la operación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
134	Ingresos financieros diferidos de valores cedidos en usufructo .	200.000	
666	Pérdidas procedentes de valores negociables	25.000	
572	Bancos		225.000

3. d) Fondos de inversión.

Normativa aplicada:

Resolución ICAC 27-7-1992.

Comentarios:

El enunciado facilita datos de tipo fiscal para proceder al ajuste correspondiente por el diferimiento de los rendimientos ganados en las participaciones no vendidas. La diferencia temporal negativa que surge se ha considerado a corto plazo.

Cálculos justificativos:

Incremento en el valor liquidativo en el primer ejercicio: $170.000 - 150.000 = 20.000$.

Plusvalía realizada en la venta: $100.000 - 1/2 \text{ s/ } 170.000 = 15.000$.

Contabilización:

Adquisición de la participación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2518	Participaciones en FIAMM a largo plazo	150.000	
572	Bancos		150.000

Por la imputación de rendimientos al cierre del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2518	Participaciones en FIAMM a largo plazo	20.000	
7618	Ingresos de participaciones en FIAMM		20.000

Por el ajuste fiscal relativo al FIAMM a finales de ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
630	Impuesto sobre beneficios	7.000	
4790	Impuesto sobre beneficios diferido		7.000

Por la venta de la mitad de las participaciones en el siguiente ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos	100.000	
2518	Participaciones en FIAMM a largo plazo		85.000
7618	Ingresos de participaciones en FIAMM		15.000

Por el ajuste fiscal relativo a la reversión parcial del impuesto diferido en el ejercicio anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4790	Impuesto sobre beneficios diferido	3.500	
630	Impuesto sobre beneficios		3.500

4. EMPRÉSTITO DE OBLIGACIONES

Normativa aplicada:

PGC-NV 11.

Cálculos justificativos:

Calcularemos en primer lugar los intereses pagados, los cuales decrecen en progresión aritmética (al ser las cuotas de amortización constantes) de razón: $- 25.000 \times 0,16 = - 4.000$.

Año	Intereses	% s/ total
1	16.000	40
2	12.000	30
3	8.000	20
4	4.000	10
Total	40.000	100

Cuadro de distribución temporal de la carga financiera:

Al no coincidir los años de vida del empréstito con los ejercicios contables, es necesario distribuir la carga financiera en proporción al tiempo:

Carga financiera	N	N + 1
Explícita:		
100.000 × 16% × 9/12.....	12.000	
100.000 × 16% × 3/12.....		4.000
75.000 × 16% × 9/12.....		9.000
Implícita:		
2.500 × 0,40 × 9/12	750	
2.500 × 0,40 × 3/12		250
2.500 × 0,30 × 9/12		562,5
1.000 × 0,40 × 9/12	300	
1.000 × 0,40 × 3/12		100
1.000 × 0,30 × 3/12		225
Total	13.050	14.137,5

Contabilización:

Fecha	Código	Operación / Contabilización	Año N		Año N + 1	
			Debe	Haber	Debe	Haber
1-4		Emisión:				
	572	Bancos	97.500			
	271	Gastos por intereses diferidos de obligaciones ...	2.500			
	150	Obligaciones a largo plazo		25.000		
	500	Obligaciones a corto plazo		75.000		
1-4		Gastos de formalización:				
	270	Gastos de formalización de deudas	1.000			
	572	Bancos		1.000		
31-12		Periodificación carga financiera total:				
	661	Intereses de obligaciones y bonos	12.750		9.812,5	
	669	Otros gastos financieros	300		325	
	271	Gastos por intereses diferidos de obligaciones ...		750		812,5
	270	Gastos de formalización de deudas		300		325
	506	Intereses de obligaciones		12.000		9.000

Fecha	Código	Operación / Contabilización	Año N		Año N + 1	
			Debe	Haber	Debe	Haber
31-12		Reclasificación vencimiento a corto:				
	150	Obligaciones a largo plazo			25.000	
	500	Obligaciones a corto plazo				25.000
31-3		Vencimiento de la amortización:				
	500	Obligaciones a corto plazo			25.000	
	509	Valores negociables amortizados				25.000
31-3		Pago de la anualidad:				
	509	Valores negociables amortizados			25.000	
	506	Intereses de obligaciones			12.000	
	661	Intereses de obligaciones y bonos			4.000	
	572	Bancos				37.675
	4751	Hacienda Pública, acreedor por retenciones				3.325

La carga financiera explícita en el segundo año se ha hecho en un único ajuste por el *total* del año, al cierre del ejercicio, según los importes presentados en el cuadro de distribución temporal.

La retención a cuenta del 20% se ha calculado sobre el cupón anual más el rendimiento implícito: $(16.000 + 0,025 \times 25.000) \times 0,20 = 3.325$.

5. OPERACIONES DIVERSAS

5. a) Descuento de efectos.

Comentarios:

Los efectos se consideran aceptados.

La comisión se ha considerado como gasto financiero ¹.

¹ Se podía haber contabilizado también la comisión en la cuenta 664, «Intereses por descuento de efectos», ya que de esta forma sería más sencillo conocer el coste total del descuento de papel para la empresa.

Cálculos justificativos:

Líquido abonado por el Banco: $500 (1 - 0,08) - 10 = 450$.

Contabilización:

Por la reclasificación de los efectos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4311	Cientes, efectos comerciales aceptados descontados	500	
4310	Cientes, efectos comerciales aceptados en cartera		500

Por el líquido abonado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos	450	
664	Intereses por descuento de efectos	40	
6691	Gastos por descuento de efectos	10	
5208	Deudas por efectos descontados		500

5. b) Devolución de efectos.

Contabilización:

Por los efectos abonados y por los impagados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5208	Deudas por efectos descontados	500	
4315	Cientes, efectos comerciales aceptados impagados	300	
6261	Gastos de devolución de efectos	10	
572	Bancos		310
4311	Cientes, efectos comerciales aceptados descontados		500

Por la repercusión al cliente de los gastos y dotación de la provisión (aunque no tiene sentido repercutirle los gastos de devolución para acto seguido dotar una provisión por el total):

Código	Cuenta	Debe	Haber
435	Cientes de dudoso cobro	310	
4315	Cientes, efectos comerciales aceptados impagados		300
769	Otros ingresos financieros		10
Código	Cuenta	Debe	Haber
694	Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico	310	
490	Provisión para insolvencias de tráfico		310

5. c) Gastos de Investigación y desarrollo.

Normativa aplicada:

PGC–NV 5 - apartado a).

Resolución ICAC 21-1-1992 – norma segunda.

Comentarios:

Por los datos del enunciado parece que son susceptibles de ser activados los gastos relacionados con el proyecto.

Contabilización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
620	Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio	250	
572	Bancos		250
Código	Cuenta	Debe	Haber
2100	Gastos de investigación y desarrollo en proyectos no terminados	400	
7311	Trabajos realizados para proyectos de investigación y desarrollo		400

5. d) Importes contra una cuenta de crédito.

Comentarios:

Pueden utilizarse cuentas de orden para controlar el crédito total, el disponible y el dispuesto. No obstante, el criterio del Plan General de Contabilidad es reflejar únicamente el pasivo generado por el crédito dispuesto, dejando el resto de información en la Memoria (epígrafe 14.2, Deudas no comerciales).

Respecto a los efectos pignorados, se pueden reclasificar en una cuenta con denominación adecuada, sin perjuicio de la preceptiva información en la Memoria, epígrafe 16.

Los arrendamientos se han periodificado en función del tiempo.

El crédito se ha considerado a corto plazo.

Contabilización:

Por la apertura de la cuenta debitando en ella los gastos iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6692	Gastos financieros de cuenta de crédito	90	
5201	Deudas a corto plazo por crédito dispuesto		90

Y por el resto de operaciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos	30	
4801	Arrendamientos anticipados	90	
407	Anticipos a proveedores	200	
4750	Hacienda Pública, acreedor por IVA	120	
6692	Gastos financieros de cuenta de crédito	60	
5201	Deudas a corto plazo por crédito dispuesto		500

6. GASTOS DE PERSONAL Y CÁLCULO DEL RESULTADO CON UNA PAGA EXTRA**6. a) Gastos de personal.***Normativa aplicable:*

PGC–NV 19.

Cálculos justificativos:

Detalle de la nómina:

	Sueldo íntegro	2.400	
<i>Menos:</i>	Retenciones:		
	Seguros sociales	120	
	IRPF	480	
	Gastos sociales	16	616
	Líquido a abonar		<u>1.784</u>

Contabilización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	2.400	
642	Seguridad social a cargo de la empresa	100	
649	Otros gastos sociales	24	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores		220
4751	Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas ...		480
755	Otros ingresos por servicios al personal		16
4106	Acreedores por prestaciones de servicios al personal		24
465	Remuneraciones pendientes pago		1.784

Por el fondo de pensiones externo, que suponemos pagado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
643	Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones ...	16	
572	Bancos		16

Por el fondo de pensiones interno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
643	Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones ...	48	
140	Provisión para pensiones y obligaciones similares		48

Y por los rendimientos generados por el fondo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deuda a largo plazo	4	
140	Provisión para pensiones y obligaciones similares		4

6. b) Cálculo del resultado con una paga extra sobre el beneficio.

6.b) Cálculo del resultado.

Hay un componente del resultado que es de cálculo implícito, la paga extra.

Podemos plantear la siguiente ecuación (donde: BC = Beneficio contable):

Beneficio contable = Beneficio antes de impuestos – Paga extra – Impuesto sobre Sociedades

$$BC = 2.800 - 0,10 BC - 0,35 (3.000 - 0,10 BC)$$

Entre paréntesis figura el Impuesto sobre Sociedades, siendo la base imponible de:

Beneficio antes de impuestos	2.800	
Más: Liberalidad no deducible:	200	(diferencia permanente)
Menos: Paga extra deducible.....	0,10 BC	
Base imponible	3.000 – 0,10 BC	

Ecuación que resuelta arroja, una vez redondeados, los siguientes resultados:

$$BC = \text{Beneficio contable} = 1.643$$

$$\text{Paga extra} = 0,10 BC = 164$$

$$\text{Impuestos} = (3.000 - 164) \times 0,35 = 993$$

6. c) Contabilización.

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	164	
4751	Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas ...		33
465	Remuneraciones pendientes de pago		131
Código	Cuenta	Debe	Haber
630	Impuesto sobre beneficios	993	
4752	Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades		993
Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Pérdidas y ganancias	1.157	
630	Impuesto sobre beneficios		993
640	Sueldos y salarios		164

7. CÁLCULO Y PRESENTACIÓN DEL VALOR AÑADIDO GENERADO POR LA EMPRESA

Normativa aplicada:

PGC. Modelos de Cuentas Anuales.

7. a) Cálculo del resultado y Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

XX, SA			
CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS			
EJERCICIO 200X			
A) GASTOS		B) INGRESOS	
2. Aprovisionamientos		1. Importe neto de la cifra de negocios	
a) Consumo de mercaderías	57.350	a) Ventas	98.320
b) Otros gastos externos	3.700	b) Prestaciones de servicios	825
3. Gastos de personal		4. Otros ingresos de explotación	
a) Sueldos y salarios	9.862	b) Subvenciones	5.000
4. Dotaciones para amortizaciones de in-			
movilizado	1.250		.../...

.../...		
5. Variación de las provisiones de tráfico		
a) Variación de provisiones de insol- vencias	2.000	
6. Otros gastos de explotación		
a) Servicios exteriores	19.778	
I. BENEFICIOS DE EXPLOTACIÓN	10.205	
7. Gastos financieros		
c) Por deudas con terceros	1.575	
		II. RESULTADOS FINANCIEROS NEGA- TIVOS
		1.575
III. BENEFICIOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS	8.630	
IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS POSITIVOS.....	8.630	
V. BENEFICIOS ANTES DE IMPUESTOS .	8.630	
15. Impuesto sobre Sociedades	4.000	
VI. BENEFICIO DEL EJERCICIO	4.630	

7. b) Cuenta de Pérdidas y Ganancias analítica.

Conceptos	Importes	%
Ventas netas, prestaciones de servicios y otros ingresos de explotación	99.145	426
Subvenciones a la explotación	5.000	21
Valor de la producción	104.145	447
– Compras netas	(58.000)	246
+ Aumento de existencias de mercaderías	+ 650	
– Gastos externos	(23.478)	61
Valor añadido por la empresa	23.317	100
– Gastos de personal	(9.862)	
Resultado bruto de explotación	13.455	
– Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado	(1.250)	
– Variación de las provisiones de tráfico	(2.000)	
Resultado neto de explotación	10.205	
– Gastos financieros	(1.575)	
Resultado de las actividades ordinarias	8.630	
Resultado antes de impuestos	8.630	
Impuesto sobre Sociedades	4.000	
Beneficio del ejercicio	4.630	

7. c) Distribución del valor añadido por la empresa entre los diferentes factores.

Distribución	Importes	%
Remuneración al trabajo	9.862	42
Sueldos y salarios	9.862	
Remuneración al capital propio	2.315	10
Dividendos	2.315	
Remuneración al capital ajeno	1.575	7
Gastos financieros	1.575	
Participación del Estado	4.000	17
Impuesto sobre Sociedades	4.000	
Mantenimiento y expansión de la empresa	5.565	24
Amortizaciones y provisiones operativas	3.250	
Reservas	2.315	
Valor añadido por la empresa	23.317	100

8. CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Normativa aplicada:

PGC–NV 15.

Normativa sobre el IVA.

Contabilización:

Por las operaciones del período:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6499	Obsequios al personal ²	23.200	
572	Bancos		23.200

² Se pueden plantear dudas respecto de la cuenta en la que se pueden contabilizar las joyas.

Al no haberse entregado todavía, deberían haber sido incluidas (desde un punto de vista teórico) en una cuenta de activo, pero al ser su cuantía pequeña, sin especial transcendencia, se han incluido en una cuenta de gastos.

Código	Cuenta	Debe	Haber
2210	Construcciones	1.048.000	
4720	Hacienda Pública, IVA soportado	112.000	
572	Bancos		1.160.000
Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos	1.092.160	
7051	Ingresos por arrendamiento de viviendas		576.000
7052	Ingresos por arrendamiento de locales de negocio		424.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		92.160

Comentarios:

En el primer caso, al ser el IVA no deducible, se ha añadido como mayor gasto.

En la compra del local de negocio, se ha considerado sólo un 70% deducible, de acuerdo con la regla de prorrata y el porcentaje provisional aplicable (el definitivo del ejercicio anterior). El 30% restante es mayor coste de adquisición.

En cuanto a los ingresos, sólo se ha repercutido IVA en los arrendamientos de locales de negocio, pues el alquiler de viviendas está exento.

Cálculo de la prorrata definitiva y ajustes contables:

$$\% \text{ Prorrata} = \frac{\text{Volumen de operaciones con derecho a deducción} \times 100}{\text{Volumen total de operaciones}}$$

$$\text{Prorrata definitiva} = (576.000 \times 100) / (424.000 + 576.000) = 57,60\% = 58\%$$

(redondeada s/ normativa aplicable)

Al haber habido durante el ejercicio una adquisición de bienes de inversión, y ser la prorrata definitiva 10 puntos porcentuales menor (70% – 58% = 12%) que la provisional, debe regularizarse en 10 años (al tratarse de un inmueble), a partir del siguiente de la adquisición.

El ajuste de la prorrata general para el año será:

$$1.000.000 \times 0,16 = 160.000; \quad 160.000 \times (0,70 - 0,58) = 19.200$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
634	Ajustes negativos en la imposición indirecta	19.200	
472	Hacienda Pública, IVA soportado		19.200

Liquidación del IVA del último trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda Pública, IVA repercutido	92.160	
4700	Hacienda Pública, deudor por IVA	640	
472	Hacienda Pública, IVA soportado		92.800

Aunque el supuesto habla de «pago» la liquidación arroja un resultado a favor de la empresa, a compensar en futuras liquidaciones o solicitar su devolución. En cualquier caso, el pago se efectuaría en el trimestre siguiente.

9. CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

9. a) Cálculo del impuesto devengado.

Normativa aplicada:

PGC NV 16.

a. 1) Cálculo del impuesto devengado y de la cuota a ingresar.

(Aunque el enunciado no lo dice, entendemos que el saldo de Pérdidas y Ganancias antes de considerar el impuesto sobre el beneficio como gasto es acreedor, beneficio).

	Gasto contable	Liquidación fiscal
Beneficio antes de impuestos	500.000	500.000
Diferencias permanentes:		
+ Gastos no deducibles:		
– Liberalidades	50.000	50.000

	Gasto contable	Liquidación fiscal
Resultado ajustado	550.000	550.000
Diferencias temporales:		
– Con origen en el ejercicio:		
– Exceso amortización inmovilizado material		15.000
– Provisión insolvencias no deducible		10.000
– Amortización acelerada leasing		(20.000)
Base imponible previa		555.555
Compensación bases impositivas negativas anteriores		(150.000)
Base imponible	405.000	
Cuota íntegra (35%)		141.750
Impuesto bruto	192.500	
Deducciones y bonificaciones en la cuota	(40.000)	(40.000)
Cuota líquida		101.750
Retenciones y pagos a cuenta		(75.000)
Cuota diferencial (a ingresar)		26.750
Gasto contable devengado	152.500	

a. 2) *Contabilización del impuesto y cálculo del resultado final del período.*

Código	Cuenta	Debe	Haber
630	Impuesto sobre beneficios	152.500	
47401	Impuesto sobre beneficios anticipado (amortizaciones) ...	5.250	
47402	Impuesto sobre beneficios anticipado (provisión insolvencias)	3.500	
47901	Impuesto sobre beneficios diferido (leasing)		7.000
4745	Crédito por pérdidas fiscales a compensar ejercicio XX ...		52.500
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		75.000
4752	Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades		26.750
Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Pérdidas y Ganancias	152.500	
630	Impuesto sobre beneficios		152.500

El beneficio líquido del período será de: $500.000 - 152.500 = 347.500$.

Las diferencias temporales se han considerado a corto plazo.

a. 3) Información sobre la situación fiscal a incluir en la Memoria (epígrafe 15).

Resultado contable del ejercicio			347.500
		<u>Aumentos</u>	<u>Disminuciones</u>
Impuesto sobre Sociedades	152.500		
Diferencias permanentes:			
– Liberalidades	50.000		
Diferencias temporales:			
– Con origen en el ejercicio:			
– Exceso amortización inmovilizado material	15.000		
– Provisión insolvencias no deducible	10.000		
– Amortización acelerada <i>leasing</i>			20.000
Compensación BI negativas ejercicios anteriores			150.000
Base imponible (resultado fiscal)			405.000

Además del cuadro anterior, en la Memoria se exige una información adicional sobre diversos aspectos fiscales que no incluimos por falta de datos.

9. b) Cambios en tipo y circunstancias.

Normativa aplicada:

PGC–NV 16.

Resolución ICAC 30-4-1992.

Resolución ICAC 15-3-2002.

Comentarios, cálculos justificativos y naturaleza de las cuentas:

Al variar el tipo impositivo, es necesario actualizar los saldos recuperables que figuran en el balance. Por otra parte, un 60% del saldo en «*Impuestos anticipados*» no es recuperable, con lo cual procede su regularización. Las contrapartidas de dichos ajustes son todas cuentas diferenciales del subgrupo 63, *Tributos*, las cuales traspasarán su saldo a fin de ejercicio a la cuenta 129 *Pérdidas y Ganancias*.

Impuestos anticipados:

Regularización (baja en cuentas): $60\% \text{ s/ } 63.000 = 37.800$

Actualización del resto del saldo: $63.000 - 37.800 = 25.200$; $(25.200 / 0,35) \times 0,40 = 28.800$

Ajuste: $28.800 - 25.200 = 3.600$

Impuestos diferidos:

Actualización de la totalidad del saldo: $(73.500 / 0,35) \times 0,40 = 84.000$

Ajuste: $84.000 - 73.500 = 10.500$

Código	Cuenta	Debe	Haber
633	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	37.800	
4740	Impuesto sobre beneficios anticipado		37.800
Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Impuesto sobre beneficios anticipado	3.600	
638	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios		3.600
Código	Cuenta	Debe	Haber
633	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	10.500	
4790	Impuesto sobre beneficios diferido		10.500

También se podían haber considerado los impuestos anticipados y diferidos a largo plazo (4741X y 4791X).

9. c) Provisión para impuestos.

Contabilización:

Según Resolución del ICAC, tendremos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
633	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	300.000	
679	Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores	36.000	
669	Otros gastos financieros	9.000	
678	Gastos extraordinarios	225.000	
141	Provisión para impuestos		570.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 2. CONTABILIDAD DE SOCIEDADES

REPARTO DEL RESULTADO. DETERMINACIÓN DEL PATRIMONIO A EFECTOS DE REDUCCIÓN DE CAPITAL O DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD. ACCIONES PROPIAS PARA REDUCCIÓN DE CAPITAL SOCIAL. ACCIONES SIN VOTO. ACCIONISTAS MOROSOS. OBLIGACIONES. AMPLIACIÓN DE CAPITAL CON CARGO A RESERVAS. FUSIÓN CON INTERRELACIÓN

ENUNCIADOS**1. REPARTO DEL RESULTADO**

El Balance a fin de ejercicio de la sociedad anónima «X» presenta las siguientes cifras:

Activo		Pasivo	
Accionistas por desembolsos no exigidos	20.000	Capital social	225.000
Gastos de establecimiento	3.000	Reserva legal	32.000
Gastos de I + D	21.000	Reserva para acciones propias	20.000
Inmovilizaciones materiales	400.000	Reservas voluntarias	17.000
Acciones propias	15.000	Resultados negativos	(5.000)
Existencias	185.000	Pérdidas y Ganancias	35.000
Clientes	80.000	Dividendo a cuenta	(10.000)
Cartera de valores a c. pl.	40.000	Subvenciones de capital	125.000
Acciones propias (corto plazo)	5.000	Diferencias positivas de cambio	4.000
Tesorería	4.000	Ingresos por intereses diferidos	30.000
		Provisión para impuestos	15.000
		Obligaciones convertibles	16.000
		Anticipos recibidos por pedidos	30.000
		Deudas por compras	229.000
		Ajustes por periodificación	10.000
Total	773.000	Total	773.000

SE PIDE:

Formular y contabilizar la propuesta de reparto del resultado, teniendo en cuenta que el consejo de administración de esta sociedad anónima desea sanear los resultados negativos de ejercicios anteriores y, cumpliendo las limitaciones legales, entregar el máximo dividendo posible a los accionistas. Este dividendo está sometido a un 20% de retención por IRPF, aplicable únicamente al dividendo complementario, pues el relativo al dividendo a cuenta ya ha sido liquidado.

2. DETERMINACIÓN DEL PATRIMONIO A EFECTOS DE REDUCCIÓN DE CAPITAL O DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD

A la vista del Balance propuesto en el apartado anterior

SE PIDE:

Determinar el importe del patrimonio contable de esta sociedad, en el caso de que fuera necesario observar los artículos 163 y 260 de la Ley de Sociedades Anónimas, relativos a las causas de reducción de capital y disolución obligatorias de la sociedad, teniendo en cuenta para ello lo dispuesto en la Resolución dictada al respecto por el ICAC.

Suponga que no existe ningún efecto impositivo relativo a las partidas que aparecen en dicho Balance.

3. ACCIONES PROPIAS PARA REDUCCIÓN DE CAPITAL

Una sociedad anónima decide adquirir acciones propias para reducir su capital, el valor nominal comprado es de 500, que se adquieren en Bolsa al 95%.

SE PIDE:

- a) Contabilice la adquisición de las acciones propias y la posterior reducción de capital.
- b) Indique cuáles serían los asientos a realizar en el caso de que las acciones hubieran sido adquiridas a título gratuito.
- c) Para este último caso, indique la naturaleza y posible tratamiento de la contrapartida de las acciones recibidas.

4. ACCIONES SIN VOTO

4. a) Equilibrio con acciones ordinarias.

El capital de una sociedad anónima está formado por 10.000 acciones ordinarias de 10 nominales, totalmente desembolsadas, y 10.000 acciones sin voto de 5 nominales, desembolsadas en un 50%.

En ese momento se reduce capital, como consecuencia de pérdidas, amortizando 4.900 acciones ordinarias.

4. b) Reparto del haber social en la liquidación de una sociedad.

Terminadas las operaciones de liquidación de una sociedad anónima, el Balance resultante presenta los siguientes importes, que se encuentran materializados en el activo en cuentas de tesorería:

Capital social	60.000
Reserva legal	20.000
Reservas voluntarias	5.000
Resultados de liquidación	(42.000)

El capital social está formado por el 80% de acciones ordinarias, mientras que el resto son acciones sin voto.

SE PIDE:

4. a) Equilibrio con acciones ordinarias.

Enjuicie si es acorde a derecho en relación con la regulación de las acciones sin voto contemplada en la Ley de Sociedades Anónimas:

- La situación de la sociedad antes de la reducción de capital.
- La reducción de capital realizada para compensar pérdidas.
- La situación de la sociedad después de la reducción de capital.

Si, a consecuencia de alguna de estas operaciones, se altera el equilibrio legalmente establecido entre acciones ordinarias y acciones sin voto, proponga las medidas que podrían restablecerlo.

4. b) Reparto del haber social en la liquidación de una sociedad.

Calcular la cantidad que, en el reparto de los haberes sociales, corresponde a cada clase de acciones.

5. ACCIONISTAS MOROSOS

La sociedad anónima «Z» se constituye mediante un capital con un importe nominal de 20.000, constituido por acciones de dos nominales cada una, y una prima de emisión del 20%. En el momento de la suscripción los accionistas desembolsan el mínimo legalmente establecido.

Más tarde se solicita el dividendo pasivo por la totalidad del importe pendiente. Al vencimiento de esta última obligación, titulares de 2.000 acciones no realizan el pago correspondiente y la sociedad procede a emitir duplicados de las acciones, que vende posteriormente por 5.200.

SE PIDE:

Contabilizar estos hechos.

6. OBLIGACIONES

Nuestra sociedad tiene en circulación un empréstito cuyo nominal, igual al valor de reembolso, es de 1.000 por obligación.

Las obligaciones se remuneran a un 6% de interés anual, pagadero semestralmente en cupones con vencimiento el primero de marzo y el primero de septiembre.

El primero de diciembre la sociedad adquiere en Bolsa 2.000 títulos del empréstito al 97%, con unos gastos del 3% sobre el efectivo pagado, procediendo a su amortización en la misma fecha.

SE PIDE:

Contabilizar las operaciones de compra y amortización de los títulos.

7. AMPLIACIÓN CON CARGO A RESERVAS

Una sociedad anónima proyecta ampliar su capital con cargo a reservas. En el último Balance aprobado al cierre del ejercicio anterior figuran los siguientes saldos:

- Capital social: 16.800.
- Reserva legal: 2.400.
- Reserva voluntaria: 1.200.
- Prima de emisión: 720.

La sociedad desea ampliar capital con cargo a reservas, utilizando para ello la reserva legal, en el máximo permitido por el artículo 157 de la Ley de Sociedades Anónimas y empleando, además, las restantes reservas.

SE PIDE:

- 7. a)** ¿Con qué condiciones el Balance de cierre del ejercicio anterior es válido para establecer las características y cálculos en que se basa la ampliación?
- 7. b)** Suponiendo que fuera válido, determinar el importe de la ampliación de capital, así como la parte de reserva legal que puede ser utilizada.

8. FUSIÓN CON INTERRELACIÓN DE PARTICIPACIONES

De la sociedad «X» conocemos los siguientes datos:

- Su capital está integrado por 100.000 acciones, con un valor nominal de 1 cada una.
- Posee una inversión en la sociedad «Y», contabilizada a un coste histórico de 10.000, que supone el 20% del capital de esta última.
- El valor patrimonial real asignado a la misma, sin tener en cuenta el ajuste del valor de las participaciones recíprocas, es de 160.000.

De la sociedad «Y» sabemos que:

- Su capital está integrado por 25.000 acciones, con un valor nominal de 2 cada una.
- Posee una inversión en la sociedad «X», cuyo coste histórico es de 25.000, que supone el 20% del capital de «X».
- El valor patrimonial real asignado a la misma, sin tener en cuenta el ajuste del valor de las participaciones recíprocas, es de 75.000.

Ante una posible fusión por absorción de «Y» por «X» el consejo de administración de ambas sociedades quiere conocer algunos extremos relativos a esta operación.

SE PIDE:

8. a) Calcular el valor teórico por acción de las dos sociedades, teniendo en cuenta sus interrelaciones.
8. b) Calcular el número de acciones a emitir por «X» y determinar la relación de canje existente entre ambas sociedades a efectos de la fusión.

SOLUCIONES Caso práctico núm. 2

1. REPARTO DEL RESULTADO

Normativa aplicada:

TRLSA artículos 194, 213, 214, 215 y 216.

Comentarios y cálculos justificativos:

La reserva legal, al no alcanzar el 20% del capital, hay que seguir dotándola con un 10% del beneficio (art. 214).

También conviene comentar que, si se hubiera reducido el capital anteriormente, la reserva legal debería alcanzar un 10% de éste para poder repartir dividendos (art. 168.4). En nuestro caso sí lo alcanza.

Una vez dotada la reserva legal, veremos si la empresa *puede* (con independencia de la situación financiera, aspecto relevante, pero que aquí no se analiza) repartir dividendos, a tenor de lo dispuesto en el artículo 213 apartado 2 del TRLSA.

Al haber reservas³ en cuantía muy superior a los resultados negativos, el patrimonio neto es superior al capital social, por lo cual pueden repartirse dividendos.

³ La ley vela (art. 213.2) para que el patrimonio neto contable no sea inferior a la cifra de capital social a consecuencia del reparto de dividendos. Es decir, que las reservas (*disponibles y no disponibles*) deben ser superiores a los resultados negativos anteriores. Como es lógico, hay que contar también con la dotación a reservas procedente del beneficio que se reparte.

Por otra parte, deben estar cubiertas con reservas *disponibles* una serie de partidas en el activo, según el artículo 194.3:

Gastos de establecimiento	3.000
Gastos de I + D	21.000
Total	24.000

Para cubrir estas partidas, se dispone únicamente de las reservas voluntarias, ya que la legal no es disponible y las reservas para acciones propias no son disponibles ⁴ mientras se mantenga la autocartera en el activo y por el mismo importe (15.000 + 5.000 = 20.000).

Por lo tanto, hay que dotar reservas voluntarias por: $24.000 - 17.000 = 7.000$.

El dividendo complementario y su correspondiente retención se obtienen por diferencia.

Contabilización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Pérdidas y ganancias	35.000	
112	Reserva legal		3.500
121	Resultados negativos ejercicios anteriores		5.000
117	Reservas voluntarias		7.000
557	Dividendo a cuenta		10.000
525	Dividendo a pagar		7.600
4751	Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas ...		1.900

2. DETERMINACIÓN DEL PATRIMONIO A EFECTOS DE REDUCCIÓN DE CAPITAL O DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD

Según lo dispuesto en la Resolución del ICAC de 20 de diciembre de 1996, tendremos:

⁴ Respecto de las *Acciones propias a corto plazo*, cabría la posibilidad de que no estuvieran cubiertas por reservas indisponibles y por lo tanto habría que enajenarlas en el plazo de un año a partir de la fecha de la primera adquisición (art. 76 TRLSA). Es decir, que si la intención de la empresa es mantenerlas por un breve espacio de tiempo en su poder, para luego venderlas, no sería necesario dotar la reserva para acciones propias, quedando una parte de ésta disponible para cubrir otras partidas (las del art. 194.3), pudiendo de esta forma repartir 5.000 más en dividendos.

Partidas	Importe
Capital suscrito	225.000
Reserva legal	32.000
Reserva para acciones propias	20.000
Reservas voluntarias	17.000
– Resultados negativos de ejercicios anteriores	(5.000)
Pérdidas y ganancias	35.000
– Dividendo a cuenta	(10.000)
Subvenciones de capital	125.000
Diferencias positivas de cambio	4.000
– Acciones propias	(15.000)
– Acciones propias (corto plazo)	(5.000)
Total patrimonio según Resolución ICAC	423.000

3. ACCIONES PROPIAS PARA REDUCCIÓN DE CAPITAL

Normativa aplicada:

TRLSA artículos 77 y 167.3.

PGC–NV 10 y NV 8.

Comentarios:

El enunciado no indica si ha habido ya un acuerdo previo de la Junta general para reducir el capital, y la posterior adquisición de las acciones en Bolsa es la materialización de dicho acuerdo. En este caso, nos encontraríamos ante un supuesto de libre adquisición de acciones propias (art. 77), sin necesidad de dotar la reserva indisponible que establece el artículo 79.3, ya que las medidas cautelares establecidas por la Ley de Sociedades Anónimas para preservar la integridad del capital se encuentran en los artículos relativos a la reducción de capital. En cualquier caso, al dotar la reserva indisponible por el nominal amortizado, los acreedores de la sociedad no podrán oponerse a la reducción (art. 167.3).

a) Contabilización:

Por el acuerdo de reducción tomado en Junta general, para evitar el derecho de oposición de los acreedores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
117	Reservas voluntarias	500	
118	Reserva por capital amortizado		500
	(por el nominal de los títulos)		

Por la adquisición de las acciones en Bolsa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
199	Acciones propias para reducción de capital	475	
572	Bancos		475

Por la amortización de las acciones adquiridas, en virtud del acuerdo de reducción de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	500	
117	Reservas voluntarias		25
199	Acciones propias para reducción de capital		475

b) Adquisición a título gratuito:

También en este caso es de aplicación lo dispuesto en el artículo 167.3.

En este caso, por el valor venal de los títulos (valor de mercado), tendremos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
199	Acciones propias para reducción de capital	475	
139	Ingresos diferidos por acciones propias a título gratuito ...		475

Por la amortización de las acciones gratuitas adquiridas, en virtud del acuerdo de reducción de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	500	
117	Reservas voluntarias		25
199	Acciones propias para reducción de capital		475

Y por la reserva indisponible:

Código	Cuenta	Debe	Haber
117	Reservas voluntarias	500	
118	Reserva por capital amortizado		500

Y por último, por la aplicación del ingreso diferido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
139	Ingresos diferidos por acciones propias a título gratuito ...	475	
774	Beneficios por operaciones con acciones propias		475

c) Naturaleza de la cuenta de contrapartida y su tratamiento:

Se trata de una cuenta de ingresos pendientes de aplicación, al no considerarse realizado el ingreso en el momento de la adquisición gratuita. Una vez vendidas (todas o parte de) las acciones, se aplicaría, en la proporción correspondiente, el ingreso diferido a los ingresos del ejercicio. Esta contabilización es consistente con el criterio contable establecido para las donaciones en la normativa contable del ICAC ⁵.

En el caso de que las acciones se amorticen, se aplicará igualmente el ingreso diferido.

El juego de anotaciones contables puede verse en el apartado *b)* anterior.

4. ACCIONES SIN VOTO

Normativa aplicada:

TRLSA artículos 90 a 92.

⁵ También existe la posibilidad de abonar a la cuenta de «Reservas por acciones propias», e incluso a «Reserva por capital amortizado» (en este caso habría que aumentar la dotación hasta llegar al nominal de las acciones amortizadas), por el valor venal de las acciones adquiridas. Téngase en cuenta que la LSA persigue el mantenimiento de la integridad de la cifra de capital social y que esta cifra no se vea reducida en perjuicio de los acreedores. El hecho de diferir el ingreso por las acciones gratuitas recibidas hace que dicho importe quede indisponible para un posible reparto, lo cual también se consigue abonando a cualquiera de las dos cuentas de reservas anteriormente citadas. Es importante también señalar que si el abono se hace a reservas no se refleja en la cuenta de resultados, mientras que en el caso de aplicarlo a ingresos diferidos, sí.

4. a) Equilibrio con acciones ordinarias.

- *Situación de la sociedad antes de la reducción de capital:*

Capital social desembolsado	
Ordinario	$10.000 \times 10 = 100.000$
Sin voto	$10.000 \times 5 \times 50\% = 25.000$
Total	125.000

Puesto que el artículo 90 de la Ley de Sociedades Anónimas presenta algunas dudas interpretativas ⁶ sobre la forma en que se debe calcular el límite cuantitativo de las acciones sin voto, lo calcularemos con las dos opciones posibles.

Proporción que representa el nominal sin voto respecto de:

Nominal desembolsado con voto	Nominal desembolsado total
$50.000 / 100.000 = 50\%$	$50.000 / 125.000 = 40\%$

En ambos casos el nominal sin voto no excede del 50% del capital desembolsado *con voto* o del capital desembolsado *total*, con lo cual se cumple de cualquier forma lo establecido en el artículo 90.

- *Reducción del capital para compensar pérdidas y estructura del capital tras la reducción:*

El artículo 91.2 establece que la reducción del capital no afectará (hasta que las pérdidas superen el nominal de las restantes acciones) a las acciones sin voto. El límite cuantitativo que establece el artículo 90 deberá ser recalculado para adaptarse a la nueva situación:

Capital social desembolsado	
Ordinario	$5.100 \times 10 = 51.000$
Sin voto	$10.000 \times 5 \times 50\% = 25.000$
Total	76.000

⁶ Las dudas interpretativas surgen desde el momento en que la ley no distingue si el límite se aplica a la mitad del capital *con voto* desembolsado o al capital desembolsado *total*. En los textos de Contabilidad es habitual encontrar la segunda opción, es decir, el cómputo se efectúa sobre el capital desembolsado total (*con* y *sin* voto). El espíritu de la ley en su artículo 90, tal y como señalan algunos mercantilistas, pretende evitar que el capital sin voto suscrito pueda ser superior al capital con voto desembolsado.

Proporción que representa el nominal sin voto tras la reducción respecto de:

Nominal desembolsado con voto	Nominal desembolsado total
$50.000 / 51.000 = 98\%$	$50.000 / 76.000 = 66\%$

Las acciones sin voto superan en todo caso el 50%, por lo cual la sociedad dispone del plazo de dos años para modificar su estructura de capital o disolverse (art. 91.2).

Las alternativas son varias en este caso:

- a) Desembolsar lo pendiente de las acciones sin voto de forma que, si el cómputo se calcula sobre el capital desembolsado *total*, al aumentar éste y mantenerse constante el nominal sin voto, *la ratio* sobre el total será menor:

Capital social desembolsado	
Ordinario	$5.100 \times 10 = 51.000$
Sin voto	$10.000 \times 5 = 50.000$
Total	101.000

Nominal desembolsado con voto	Nominal desembolsado total
$50.000 / 51.000 = 98\%$	$50.000 / 101.000 = 49,5\%$

- b) Transformación de acciones sin voto en acciones con voto, en la cuantía necesaria.
 c) Ampliación del capital ordinario en la cuantía mínima necesaria para cumplir el límite legal.

La primera de las opciones, que no supone modificación estatutaria, es la más sencilla de todas y es la que, en el curso normal de la vida de la sociedad, se llevará a cabo.

4. b) Reparto del haber social en la liquidación de una sociedad.

Comentarios y cálculos:

Al tener prioridad las acciones sin voto para recibir lo desembolsado (100% del nominal en este caso) en la cuota de liquidación de la sociedad (art. 91.3), tendremos que:

	Total	Acciones sin voto	Acciones con voto
Haber líquido repartible	43		
Pago a las acciones sin voto de lo desembolsado (20% de 60.000 = 12.000)	(12)	12	
Resto	31		
Pago a las acciones ordinarias de lo desembolsado (80% de 60.000 = 48.000)	(31)		31
Total	-	12	31

El resto se ha atribuido a las acciones ordinarias, que no verán reembolsado todo lo desembolsado, al tener prioridad las preferentes y haber pérdidas en la liquidación superiores a las reservas.

5. ACCIONISTAS MOROSOS

Normativa aplicada:

TRLSA artículos 12, 22, 43, 44 y 45.

Contabilización:

En la constitución de la sociedad:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos	9.000	
190	Accionistas por desembolsos no exigidos	15.000	
100	Capital social		20.000
110	Prima de emisión de acciones		4.000

Por la exigibilidad de los dividendos pendientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
558	Accionistas por desembolsos exigidos	15.000	
190	Accionistas por desembolsos no exigidos		15.000

Por lo desembolsado y por los dividendos no atendidos en plazo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos	12.000	
559	Accionistas en mora (2.000 × 2 × 0,75)	3.000	
558	Accionistas por desembolsos exigidos		15.000

Por la venta de los duplicados emitidos en sustitución de las acciones en mora:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos	5.200	
559	Accionistas en mora		5.200

El producto de la venta se ha abonado en su *totalidad*⁷ a la cuenta en donde se recoge la deuda de los accionistas morosos (559), ya que, según establece la Ley de Sociedades Anónimas, la enajenación se hará por cuenta del moroso.

Según lo anterior, la liquidación con los accionistas morosos sería la siguiente:

Desembolsado por los morosos:

Nominal (2.000 × 2 × 0,25)	1.000
Prima de emisión (2.000 × 2 × 0,2)	800
<i>Más:</i> Producto de la venta de los duplicados:	5.200
<i>Menos:</i> Valor de emisión de los duplicados (2.000 × 2 × 1,2)	(4.800)
Total saldo a su favor	2.200

Y por el pago del saldo a favor del moroso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
559	Accionistas en mora	2.200	
	(por el saldo de la cuenta: 5.200 – 3.000 = 2.200)		
572	Bancos		2.200

⁷ El artículo 45.1 de la LSA establece que la venta se efectuará por cuenta del moroso. Por ello, en su cuenta (559) hemos abonado *todo* el producto de la venta, no únicamente el resultado (beneficio o pérdida) de la misma. Lo que ocurre es que también el *coste* de los duplicados vendidos (su valor de emisión) hay que descontárselo al moroso, con lo cual se llega al mismo resultado: el moroso soporta, en definitiva, el beneficio o la pérdida en la operación de venta.

Con lo cual, la cuenta 559 queda saldada.

Otro enfoque contable, más «tradicional», es el que pone de manifiesto, mediante cuentas de orden, la creación y venta de los duplicados emitidos en sustitución de los títulos originales en poder del moroso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
001	Duplicados de acciones	4.800	
	(por el valor de emisión de los originales: $2.000 \times 2 \times 1,2 = 4.800$)		
002	Acciones anuladas		4.800

Por la venta, abonando a los morosos únicamente el resultado (beneficio en este caso) de la operación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos	5.200	
001	Duplicados de acciones		4.800
559	Accionistas en mora		400

Y por la liquidación con los morosos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
002	Acciones anuladas	4.800	
559	Accionistas en mora		2.600
	(por el saldo de la cuenta: $3.000 - 400 = 2.600$)		
572	Bancos		2.200

Por último, señalar que, entre los dos esquemas de contabilización anteriores, caben posiciones intermedias pero, en cualquier caso y con independencia del esquema seguido, el abono a los morosos debe ser el mismo y las cuentas de orden, caso de emplearlas, deben quedar saldadas al final.

Otro aspecto, que podría ser aplicable ⁸, es el reflejo contable de la suspensión de los derechos de las acciones en mora, mientras persista dicha situación:

⁸ No obstante, entendemos que la cuenta 1003 debe emplearse en los casos en que se *emitan* acciones con derechos restringidos, es decir, para los casos en que determinadas acciones tengan dicha naturaleza *ab initio*.

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	4.000	
1003	Capital con derechos restringidos		4.000

6. OBLIGACIONES

Normativa aplicada:

PGC-NV 10.

Comentarios y cálculos justificativos:

Al adquirirse las obligaciones propias entre fechas de vencimiento de cupones, el mercado acumulará en la cotización de venta la parte del cupón correspondiente desde el último vencimiento:

Intereses acumulados de 1-9 a 1-12:

$$6\% \times 2.000 \times 1.000 \times 3/12 = 30.000$$

Contabilización:

Por la adquisición de los títulos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
502	Obligaciones propias rescatadas	1.915.820	
	(valoradas «secas» + gastos = $2.000 \times 1.000 \times 0,97 \times 1,003 - 30.000$)		
661	Intereses de obligaciones y bonos	30.000	
572	Bancos		1.945.820

Y por la amortización, supuesto que los títulos amortizados sean de los del próximo sorteo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
500	Obligaciones y bonos a corto plazo	2.000.000	
502	Obligaciones propias rescatadas		1.915.820
774	Beneficios en operaciones con obligaciones propias		84.180

7. AMPLIACIÓN CON CARGO A RESERVAS

Normativa aplicada:

TRLSA artículo 157.

7. a) Condiciones del Balance que sirve de base a la ampliación.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 157.2 de la Ley de Sociedades Anónimas, el Balance debe reunir los tres requisitos siguientes:

- a) Estar aprobado.
- b) Referido a una fecha comprendida dentro de los seis meses anteriores al acuerdo del aumento de Capital.
- c) Debe estar auditado.

7. b) Importe de la ampliación y Reserva legal utilizada.

De acuerdo con el artículo 157.1, se podrán utilizar las reservas disponibles, más la prima de emisión, más la parte de la reserva legal que exceda del 10% del Capital ya aumentado.

Podemos plantear la relación siguiente, ya que se trata de una ampliación con cargo a reservas, sin incremento patrimonial por nuevas aportaciones:

$$\text{Fondos propios antes del aumento} = \text{Fondos propios después del aumento}$$

Y como después del aumento sólo debe quedar el Capital y la Reserva legal y ésta en un 10% del Capital, tendremos que:

Capital social	16.800	
Reserva legal	2.400	
Reserva voluntaria	1.200	
Prima de emisión	720	
Fondos propios	<u>21.120</u>	$\Rightarrow \text{Capital} + \text{Reserva legal} = \text{Capital} + 0,1 \text{ Capital}$

Ecuación que resuelta proporciona un valor para el Capital de 19.200, es decir, un aumento de:

$$19.200 - 16.800 = 2.400$$

Y para la Reserva legal: $0,1 \times 19.200 = 1.920$, con lo cual la parte de Reserva legal capitalizada ascenderá a: $2.400 - 1.920 = 480$.

En resumen:

Reserva voluntaria	1.200
Prima de emisión	720
Reserva legal	480
Total aumento	<u>2.400</u>

8. FUSIÓN CON INTERRELACIÓN DE PARTICIPACIONES

Normativa aplicada:

TRLSA artículos 233 a 251.

8. a) Cálculo de los valores teóricos de las acciones de las dos sociedades.

Comentarios y cálculos explicativos:

Al estar ambas sociedades intercapitalizadas, es necesario tener en cuenta *simultáneamente* el valor actual de la cartera que cada una posee de la otra. Plantearemos el siguiente sistema lineal de dos ecuaciones con dos incógnitas, donde, entre paréntesis, figura el *ajuste* en el valor de la cartera, para sustituir el valor contable por el valor actual:

$$\begin{aligned} 100.000 X &= 160.000 + (5.000 Y - 10.000) \Rightarrow 20 X - Y = 30 \\ 25.000 Y &= 75.000 + (20.000 X - 25.000) \Rightarrow 4 X - 5 Y = -10 \end{aligned}$$

donde:

X = valor teórico ajustado de la acción de la sociedad «X»

Y = valor teórico ajustado de la acción de la sociedad «Y»

Resuelto mediante el empleo de determinantes (regla de Cramer), se tiene ⁹:

$$Y = \frac{\begin{bmatrix} 20 & 30 \\ 4 & -10 \end{bmatrix}}{\begin{bmatrix} 20 & -1 \\ 4 & -5 \end{bmatrix}} = \frac{20(-10) - 4(30)}{20(-5) - 4(-1)} = \frac{-320}{-96} = 3,\bar{3}$$

$$X = \frac{\begin{bmatrix} 30 & -1 \\ -10 & -5 \end{bmatrix}}{\begin{bmatrix} 20 & -1 \\ 4 & -5 \end{bmatrix}} = \frac{30(-5) - (-10)(-1)}{20(-5) - 4(-1)} = \frac{-160}{-96} = 1,\bar{6}$$

Y se obtienen los siguientes valores como solución del sistema:

$$X = 1,66666$$

$$Y = 3,33333$$

8. b) Número de acciones a emitir y relación de canje.

Para calcular el número de acciones a emitir por la sociedad absorbente «X», es necesario establecer *antes* la relación de canje entre las acciones de ambas sociedades, ya que no sería correcto el planteamiento siguiente:

Puesto que «X» tiene ya una parte de «Y» (20%), deberá adquirir únicamente el 80% restante, con lo cual:

Patrimonio a adquirir: Acciones a adquirir de «Y» × Valor teórico ajustado de la acción de «Y» = $0,80 \times 25.000 \times 3,33333 = 66.666,6$.

Y ahora, a partir de esta cifra, obtener el número de acciones a emitir por «X», dividiendo para ello por el valor teórico ajustado de la acción de «X»:

$$66.666,6 / 1,66666 = 40.000 \text{ acciones.}$$

⁹ En álgebra se estudian los métodos de *sustitución*, *igualación*, *reducción* (Gauss) y mediante el empleo de *determinantes* (Cramer). El más empleado en un sistema de dimensión 2×2, como en este caso, es el de sustitución.

Pero como «Y» tiene acciones de «X», hay que descontarlas, pues de lo contrario, si «X» las incorporara a su patrimonio tendría que anularlas.

Luego quedaría finalmente: $40.000 - 20.000 = 20.000$ acciones a emitir por «X».

Este planteamiento, que desde un punto de vista matemático puede ser correcto (al margen de la compensación en metálico por los redondeos), sólo sería válido (prescindiendo, además, de lo establecido en la LSA sobre la obligatoriedad de establecer la relación de canje) en el caso de que hubiera un *único* perceptor de *todas* las acciones de «X», no siendo así en la mayoría de los casos y siendo, por tanto, necesario establecer una relación de canje que sea *operativa* para el accionariado de la sociedad absorbida.

$$\begin{aligned}
 2 \text{ acciones de «X» de } 1,66666 &= 3,33333 \\
 1 \text{ acción de «Y» de } 3,33333 &= 3,33333 \\
 \text{Diferencia a liquidar en efectivo} &= 0,0000 \text{ (por cada acción)}
 \end{aligned}$$

Relación de canje:

1 acción de «Y» a cambio de 2 acciones de «X»

Entonces «X» deberá emitir las acciones necesarias para canjear por las no poseídas de «Y» (80%) *menos* las que ya tiene «Y» de «X»:

$$0,80 \times 25.000 \times 2 - 20.000 = 20.000 \text{ acciones }^{10}$$

A efectos de comprobación, tendremos:

Sociedad absorbente «X»		Sociedad absorbida «Y»	
Valor de canje de las 20.000 acciones emitidas por «X» ($20.000 \times 1,66666$)	33.333,3	Valor de canje de las 20.000 acciones que entrega a «Y» de 3,33333 ..	66.666,6
Valor de canje de las 20.000 acciones de «X» que «Y» tiene ya en su cartera ($20.000 \times 1,66666$)	33.333,3	Diferencia en metálico (0,000 por acción $\times 20.000$ acciones)	0,0000
Total entregado por «X» a los accionistas de «Y»	66.666,6	Total entregado por «Y» a la sociedad «X»	66.666,6

¹⁰ El hecho de que hayamos obtenido la misma cifra de acciones a emitir (20.000) con este último razonamiento que con el razonamiento «incorrecto», anteriormente expuesto, es únicamente debido al hecho (casual) de que la relación de canje es exacta, sin residuos.