

CONTABILIDAD	SUPUESTOS PROPUESTOS PARA INGRESO EN EL CUERPO DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO	Núm. 50/2003
---------------------	---	-------------------------



INMACULADA DE BENITO CÁMARA

Profesora del CEF

Sumario:

- CASO 1.** Justificación de los descuadres de las cuentas de una sucursal y cálculo del saldo de la cuenta «Central c/c».
- CASO 2.** Adquisición de pagarés de empresa y su recompra. Adquisición de participaciones de un FIAMM.
- CASO 3.** Compra de acciones y reducciones de capital.
- CASO 4.** Cálculo del gasto (ingreso) por Impuesto sobre Sociedades. Contabilización de los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido.

[Supuesto propuesto en la Oposición para el ingreso en el Cuerpo de Inspectores de Hacienda del Estado (Resolución de 7-5-2002, BOE de 14-6-2002)].

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

JUSTIFICACIÓN DE LOS DESCUADRES DE LAS CUENTAS DE UNA SUCURSAL Y
CÁLCULO DEL SALDO DE LA CUENTA «CENTRAL C/C»

ENUNCIADO

La sociedad PORTOMARIN, S.A., dedicada a la comercialización de truchas en conserva, mantiene una sucursal en Santander. Esta sucursal ha enviado a la central el movimiento de su contabilidad del período 1 de enero a 31 de diciembre de 2002, en unidades monetarias (u.m.) que se detalla más adelante.

En relación a la sucursal de Santander, PORTOMARIN, S.A., le facilita la siguiente información:

- 1.^a Las adquisiciones y bajas de inmovilizado tienen a la Tesorería como contrapartida.
- 2.^a El inmovilizado se amortizó en un 10 por 100 anual. A efectos contables las altas y bajas del ejercicio se computan a mitad del año.
- 3.^a De acuerdo con el resultado del arqueo de caja y conciliaciones bancarias, a 31-12-2002, el saldo correcto de Tesorería es de 30.563 u.m.
- 4.^a Como puede comprobarse por la información facilitada en el balance de sumas a 31-12-2002, existe un descuadre entre las sumas de debe y las sumas de haber.

5.ª Los balances de saldos a 1-01-2002 y sumas a 31-12-2002, son los siguientes, en u.m.

	Saldos 1-01-2002		Sumas 31-12-2002	
	Debe	Haber	Debe	Haber
Instalaciones	3.018	–	3.182	150
Amortización acumulada instalaciones .	–	1.995	130	2.305
Clientes	66.587	–	414.158	352.462
Mercaderías	124.912	–	310.694	124.912
Tesorería	34.201	–	386.261	355.680
Proveedores	–	6.377	106.734	116.641
Central, c/c	–	220.346	250.000	493.491
Ventas			–	347.571
Devoluciones de ventas			422	–
Entradas de mercaderías			292.010	–
Variación de existencias			124.912	185.782
Gastos de personal			15.000	–
Otros gastos			75.509	–
Totales	228.718	228.718	1.979.012	1.978.994

A la vista de la información anterior,

SE PIDE:

1. Halle y justifique el descuadre de las cuentas de la sucursal a 31-12-2002.
2. Calcule el saldo de la cuenta «Central, c/c», una vez transferido el resultado de la sucursal.
3. Reproducir los asientos de Diario que han tenido lugar en los libros de la sucursal durante el ejercicio 2002.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

1. Halle y justifique el descuadre de las cuentas de la sucursal a 31-12-2002.

Para hallar el descuadre del balance de sumas de la sucursal, vamos a reconstruir el movimiento de las cuentas de la misma a lo largo del ejercicio 2002, es decir, los movimientos de cargo y abono que las mencionadas cuentas han experimentado a lo largo del año.

Por las entradas de mercaderías

A la vista de la denominación de la cuenta «Entradas de mercaderías», utilizada por la sucursal, y dado que la cuenta «Proveedores» aparece en su contabilidad y teniendo en cuenta además que ha registrado anotaciones a lo largo del ejercicio 2002, se puede deducir que la sucursal se aprovisiona tanto de mercaderías enviadas por la central como de mercaderías adquiridas directamente a proveedores.

Las compras realizadas a proveedores se obtienen por diferencia entre la suma del haber de la cuenta de «Proveedores» y su saldo inicial. La diferencia entre dicho importe y la suma del debe de la cuenta «Entradas de mercaderías» constituyen mercaderías recibidas de la central. A su vez, las mercaderías recibidas de la central habrán constituido una anotación en el haber de la cuenta «Central c/c». Así:

Proveedores

	6.377	Reapertura
	110.264	Compras a proveedores (1)
	<u>116.641</u>	

Entradas de mercaderías

(1) Compras	110.264	
(2) Recibidas de central	181.746	
	<u>292.010</u>	

Central c/c

	220.346	Reapertura
	181.746	Mercaderías recibidas (2)

Por las ventas del ejercicio

Las ventas del ejercicio se obtienen del haber de la cuenta «Ventas», comprobándose que su cargo fue el debe de la cuenta «Clientes», de tal forma que el debe de esta última cuenta coincide con la suma que aparece en el balance de saldos:

Clientes

Reapertura	66.587	
(3) Ventas	347.571	
	<u>414.158</u>	

Ventas

	347.571 Ventas (3)
--	--------------------

Por las devoluciones de ventas

A la vista de la cuenta «Devoluciones de ventas» que figura en el balance de sumas, se deduce que se han producido devoluciones, cuyo abono habrá sido la cuenta «Clientes».

Devoluciones de ventas

(4) Devoluciones	422
------------------	-----

Cientes

Reapertura	66.587		
(3) Ventas	347.571	422	Devoluciones de ventas (4)
	414.158		

Por el cobro a clientes

Del haber de la cuenta de «Clientes» se obtiene el importe cobrado a lo largo del ejercicio.

Cientes

Reapertura	66.587		
(3) Ventas	347.571	422	Devoluciones de ventas (4)
		352.040	Cobros (5)
	414.158	352.462	

Tesorería

Reapertura	34.201
(5) Cobros de clientes	352.040

Por las adquisiciones y bajas de inmovilizado

Las adquisiciones y bajas de inmovilizado se deducen del movimiento de las cuentas «Instalaciones» y «Amortización acumulada de instalaciones».

A la vista de la cuenta «Instalaciones» se observa que se ha vendido inmovilizado cuyo precio de coste era de 150 (abono a la cuenta de «Instalaciones») y cuya amortización acumulada a la fecha de la baja era de 130 (cargo en la cuenta «Amortización acumulada de instalaciones»), habiéndose debido amortizar previamente medio año, puesto que según el enunciado, las bajas se computan a efectos contables a mitad de año.

De acuerdo con lo anterior, el valor neto contable del inmovilizado dado de baja era de 20 (150 – 130). Esta baja se pudo deber a una venta o una baja de inventario. En este segundo caso se habría producido una pérdida de 20 que no figura en el balance, luego no fue ésta la causa.

Al deberse, por tanto, a una venta ésta pudo generar un resultado que vemos que en balance no figura, lo que nos lleva a que el precio de venta coincidió con el valor neto contable, y al no existir crédito alguno en balance la operación fue al contado, como se puede comprobar que así fue, de la suma del debe de la cuenta de «Tesorería».

Igualmente del movimiento de la cuenta se desprende que el inmovilizado adquirido tuvo un precio de coste de 164 (3.182 – 3.018), considerándose como fecha de adquisición la mitad del ejercicio.

De lo anterior se deduce que el inmovilizado en poder de la empresa a lo largo de todo el ejercicio 2002 ha ascendido a: 3.018 – 150 = 2.868.

De la misma manera, del haber de la cuenta «Amortización acumulada de instalaciones» se deduce que las amortizaciones practicadas a lo largo del ejercicio 2002 han ascendido a 310 (2.305 – 1.995), importe que habrá sido contabilizado como gasto, dentro de la cuenta «Otros gastos» del balance de sumas, puesto que el balance está completo.

Como comprobaremos a continuación, el importe por el que se han practicado amortizaciones en el ejercicio no es correcto, aunque este error no se tendrá en cuenta para determinar el descuadre, puesto que el balance se ha obtenido habiendo practicado amortizaciones por 310.

Instalaciones			
Reapertura	3.018		
(6) Adquisición de inmov.	164	150	Baja de inmovilizado (7)
	3.182	150	

Amortización acumulada instalaciones			
		1.995	Reapertura
(7) Baja de inmovilizado	130	310	Amortización ejercicio (8)
	130	2.305	

Tesorería			
Reapertura	34.201		
(5) Cobro de clientes	352.040	164	Adquisición inmov. (6)
(7) Baja inmovilizado	20		
	386.261		

Otros gastos	
(8) Amortización ejercicio	310

Ya se ha comentado que las amortizaciones practicadas en el ejercicio no fueron las correctas, puesto que su importe correcto sería el siguiente:

• Por la baja del inmovilizado:	$0,10 \times 150 \times 1/2 =$	7,50
• Por el inmovilizado adquirido:	$0,10 \times 164 \times 1/2 =$	8,20
• Por el resto del inmovilizado:	$0,10 \times 2.868 =$	286,80
Amortización del ejercicio:		302,50

La sucursal, por el contrario, ha practicado amortizaciones por importe de 310, 7,50 u.m. por encima del importe correcto, lo que puede obedecer a que el inmovilizado vendido se ha amortizado todo el año.

Cuando en la tercera pregunta del «se pide» se reconstruyan los asientos de la sucursal durante el ejercicio 2002, se practicarán las amortizaciones correctamente.

Por el envío de tesorería a la central

Central c/c			
(9) Envíos de tesorería	250.000	220.346	Reapertura
		181.746	Mercaderías recibidas (2)

Tesorería			
Reapertura	34.201		
(5) Cobro de clientes	352.040	164	Adquisición inmov. (6)
(7) Baja inmovilizado	20	250.000	Envíos de tesorería (9)
	386.261		

Por el resto de los gastos del ejercicio

En relación con el resto de los gastos del ejercicio, éstos han ascendido a 15.000 por gastos de personal y a 75.199 (75.509 – 310) por cualesquiera otros conceptos de gasto.

En un principio lo más intuitivo, puesto que en el haber del balance no aparecen cuentas de deudas por gastos, es suponer que se han pagado por «tesorería». Pero si esto hubiera sido así, el haber de la cuenta de «Tesorería» tendría que ser al menos de: $164 + 250.000 + 90.199 = 340.363$, faltando aún por incorporar al mencionado haber los pagos a «proveedores», lo que implicaría superar con mucho la suma del haber de la mencionada cuenta. Mientras que por otro lado, la suma del haber de la cuenta «Central c/c» no se alcanzaría si no se considera que el pago de los gastos se realizó a través de la central.

Gastos de personal

(10) Gastos de personal	15.000
-------------------------	--------

Otros gastos

(10) Otros gastos	75.199
-------------------	--------

Central c/c

(9) Envíos de tesorería	250.000	220.346	Reapertura
		181.746	Mercaderías recibidas (2)
		15.000	Gastos de personal (10)
		75.199	Otros gastos (10)

*Por la regularización de mercaderías***Mercaderías**

Reapertura	124.912		
(11) Existencias finales	185.782	124.912	Existencias iniciales (11)
	310.694	124.912	

Variación de existencias

(11) Existencias iniciales	124.912	185.782	Existencias finales (11)
----------------------------	---------	---------	--------------------------

Por el pago a proveedores

La única operación que queda por registrar es el pago a proveedores, cuyo importe se obtiene del debe de la cuenta de «Proveedores».

Ahora bien, si la totalidad del pago se realizara por parte de la sucursal, la anotación en el haber de la cuenta de «Tesorería» por 106.734, implicaría superar el haber de esta cuenta, por lo que cabe deducir que la central ha asumido parte del pago, en concreto 1.200, que se deducen del haber de la cuenta «Central c/c».

En consecuencia los pagos realizados por la sucursal habrán ascendido a $105.534 = 106.734 - 1.200$, pero se comprueba que la cuenta «Tesorería» sólo ha registrado en su haber pagos por importe de 105.516, faltando por registrar una salida de 18 u.m., diferencia entre $105.534 - 105.516$, que corresponden al descuadre como corrobora el resultado obtenido del arqueo de caja y conciliaciones bancarias a 31-12-2002, puesto que el saldo correcto de «Tesorería» es de 30.563, 18 u.m. menos que el que presenta en el balance de sumas.

Proveedores

		6.377	Reapertura
(12) Pago a proveedores	106.734	110.264	Compras a proveedores (1)
	106.734	116.641	

Central c/c

		220.346	Reapertura
(9) Envíos de tesorería	250.000	181.746	Mercaderías recibidas (2)
		15.000	Gastos de personal (10)
		75.199	Otros gastos (10)
		1.200	Pagos a proveedores (12)
	250.000	493.491	

Tesorería

Reapertura	34.201		
(5) Cobro de clientes	352.040	164	Adquisición inmov. (6)
(7) Baja inmovilizado	20	250.000	Envíos de tesorería (9)
		105.516	Pagos a proveedores (12)
	386.261	355.680	

El descuadre, por lo tanto, se encuentra en el haber de la cuenta «Tesorería» al que le falta registrar una anotación en su haber de 18 u.m.

En la solución del supuesto se va a invertir el orden de las respuestas correspondientes a las preguntas dos y tres del «se pide»; así se va a empezar reproduciendo los asientos de Diario correspondientes a las operaciones realizadas por la sucursal a lo largo del ejercicio 2002, correctamente contabilizadas, para a continuación calcular el saldo de la cuenta «Central c/c», una vez transferido el resultado de la sucursal.

2. Reproducir los asientos de Diario que han tenido lugar en los libros de la sucursal durante el ejercicio 2002.

Asiento de reapertura

3.018,00	Instalaciones		
66.587,00	Clientes		
124.912,00	Mercaderías		
34.201,00	Tesorería		
		a Proveedores	6.377,00
		a Amortización acumulada instalaciones	1.995,00
		a Central c/c	220.346,00
_____		x _____	

Por las entradas de mercaderías

292.010,00	Entradas de mercaderías		
		a Proveedores	110.264,00
		a Central c/c	181.746,00
_____		x _____	

Por las ventas del ejercicio

347.571,00	Clientes		
		a Ventas	347.571,00
_____		x _____	

Por las devoluciones de ventas

422,00	<i>Devoluciones de ventas</i>		
		a	<i>Clientes</i>
			422,00
_____		x	_____

Por el cobro a clientes

352.040,00	<i>Tesorería</i>		
		a	<i>Clientes</i>
			352.040,00
_____		x	_____

Operaciones de inmovilizado

130,00	<i>Amortización acumulada instalaciones</i>		
20,00	<i>Tesorería</i>		
		a	<i>Instalaciones</i>
			150,00
_____		x	_____
164,00	<i>Instalaciones</i>		
		a	<i>Tesorería</i>
			164,00
_____		x	_____
302,50	<i>Otros gastos</i>		
		a	<i>Amortización acumulada instalaciones</i>
			302,50
_____		x	_____

Otra opción consistiría en efectuar el asiento de amortización efectuado por la empresa y un ajuste correspondiente al exceso de amortización, de la siguiente manera:

310,00	<i>Otros gastos</i>		
		a	<i>Amortización acumulada instalaciones</i>
			310,00
_____		x	_____

7,50	<i>Amortización acumulada instalaciones</i>		
		a	<i>Otros gastos</i> 7,50
_____		x	_____
<i>Por el envío de tesorería a la central</i>			
250.000,00	<i>Central c/c</i>		
		a	<i>Tesorería</i> 250.000,00
_____		x	_____
<i>Por los otros gastos del ejercicio</i>			
15.000,00	<i>Gastos de personal</i>		
75.199,00	<i>Otros gastos</i>		
		a	<i>Central c/c</i> 90.199,00
_____		x	_____
<i>Por la regularización de existencias</i>			
124.912,00	<i>Variación de existencias</i>		
		a	<i>Mercaderías</i> 124.912,00
_____		x	_____
185.782,00	<i>Mercaderías</i>		
		a	<i>Variación de existencias</i> 185.782,00
_____		x	_____
<i>Por el pago a proveedores</i>			
106.734,00	<i>Proveedores</i>		
		a	<i>Tesorería</i> 105.534,00
		a	<i>Central c/c</i> 1.200,00
_____		x	_____

A efectos de comprobación, se presenta la cuenta de «Tesorería»:

Tesorería			
Reapertura	34.201,00		
Cobro de clientes	352.040,00	164,00	Adquisición inmov.
Baja inmovilizado	20,00	250.000,00	Envíos de tesorería
		105.534,00	Pagos a proveedores
	<hr/> 386.261,00	<hr/> 355.698,00	
		Sd = 30.563,00	

Regularización

382.933,50 *Pérdidas y ganancias*

<i>a Entradas de mercaderías</i>	292.010,00
<i>a Devoluciones de ventas</i>	422,00
<i>a Gastos de personal</i>	15.000,00
<i>a Otros gastos</i>	75.501,50

_____ x _____

347.571,00 *Ventas*

60.870,00 *Variación de existencias*

<i>a Pérdidas y ganancias</i>	408.441,00
-------------------------------	------------

_____ x _____

Traspaso del resultado de la sucursal a la central

25.507,50 *Pérdidas y ganancias*

<i>a Central c/c</i>	25.507,50
----------------------	-----------

_____ x _____

3. Calcular el saldo de la cuenta «Central», una vez transferido el resultado de la sucursal.

Central c/c		
		220.346,00 Reapertura
Envíos de tesorería	250.000,00	181.746,00 Mercaderías recibidas
		90.199,00 Otros gastos
		1.200,00 Pagos a proveedores
		25.507,50 Resultado de sucursal
	250.000,00	518.998,50
	SA = 268.998,50	

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

ADQUISICIÓN DE PAGARÉS DE EMPRESA Y SU RECOMPRA.

ADQUISICIÓN DE PARTICIPACIONES DE UN FIAMM

ENUNCIADO

Este supuesto consta de dos apartados sin relación alguna entre sí:

A) La sociedad BELESAR, S.A., realiza las siguientes operaciones relativas a la cartera de valores:

1.º Con fecha 1 de enero de 2001, adquiere 1.000 pagarés de empresa de ORBIGO, S.A., por importe de 58.000 u.m. con el compromiso de que ORBIGO los recupere en 1 de enero de 2003 por 63.945 u.m.

2.º Adquiere el 1-03-2001, 1.000 participaciones en un FIAMM a un precio unitario de 5 u.m.

El valor liquidativo de estas participaciones en 31-12-2001 y 31-12-2002 es de 6 u.m. y 4,8 u.m., respectivamente.

El 30-06-2002 tiene lugar una distribución de resultados del FIAMM de 0,10 u.m. por participación y el 20-03-2003 se venden las participaciones a un precio unitario de 6,2 u.m.

SE PIDE que contabilice en BELESAR, S.A.:

1. La operación de adquisición de pagarés de empresa y la recompra de dichos pagarés.
2. Todas las operaciones descritas con relación al FIAMM.

B) La sociedad PARAMO, S.A., a 31-12-2001, tiene constituido un plan de pensiones que controla en el seno de la misma cuyo importe, contabilizado en sus cuentas de pasivo, es de 10.000 u.m.

La materialización de dicho plan de pensiones está realizada en acciones de la sociedad VEIGA, S.A.

Para cumplir la normativa, PARAMO, S.A., el 1-01-2002, contrató un plan de pensiones externo, al que aporta la totalidad necesaria en el ejercicio 2002. La aportación tiene un componente en efectivo de 2.000 u.m., ya que se cifra en ese importe el déficit actual del fondo, que se debe a cambios en las nuevas condiciones del plan de pensiones contratado.

SE PIDE:

Contabilizar en PARAMO, S.A. la externalización del plan de pensiones.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

A) OPERACIONES REALIZADAS POR LA SOCIEDAD BELESAR, S.A., RELATIVAS A SU CARTERA DE VALORES

1. Operación de adquisición de pagarés de empresa y la recompra de dichos pagarés.

BOICAC núm. 6, 07-1991. Consulta 7

Sobre la forma de contabilizar una cesión temporal de activos financieros o adquisición de activos con pacto de retrocesión no opcional.

Respuesta:

«La adquisición temporal de activos, o adquisición de activos con pacto de retrocesión no opcional, es una operación que se entiende que nace el día de su desembolso y vence el día en que se resuelve el citado pacto, por la recompra por el cedente de los mismos valores cedidos u otros de la misma clase.

Teniendo en cuenta que las cuentas anuales deben mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, el fondo económico de la operación descrita debe prevalecer a efectos de registro contable sobre la forma jurídica que dicha operación revista; por lo tanto, debe considerarse que el comprador de los títulos concede un préstamo al vendedor de los mismos, produciéndose por los intereses devengados de los títulos o créditos iniciales la retribución del préstamo concedido, además de la conseguida por la diferencia del precio de recompra de los activos y el precio de adquisición. En consecuencia, tal operación debería registrarse por parte del comprador como la concesión de un crédito; debiendo además proporcionar información en la memoria sobre la operación.»

En la operación realizada entre las sociedades BELESAR y ORBIGO, se produce una cesión temporal de unos activos financieros, en concreto unos pagarés, adquiridos por la sociedad BELESAR a la sociedad ORBIGO el 1-01-2001, y que vencerá el 1-01-2003 fecha en que esta última recomprará los títulos cedidos a la sociedad BELESAR.

De acuerdo con la consulta, la operación se debe registrar en la sociedad BELESAR como un crédito, atendiendo a la naturaleza económica de la operación y no a su naturaleza jurídica, constituyendo la diferencia entre el precio de recompra de los activos (63.945) y el precio de adquisición (58.000) la retribución del préstamo concedido.

Valor de recompra garantizado de los pagarés: 63.945 = Valor de reembolso del crédito

Valor de adquisición de los pagarés: 58.000 = Valor de crédito concedido

Rentabilidad de BELESAR: 5.945 = Retribución del crédito concedido

Rentabilidad anual: $58.000 \times (1 + i)^2 = 63.945$, de donde se obtiene, $i = 0,05$

1-01-2001. Por la adquisición de los pagarés, o concesión del crédito

58.000,00 *Créditos a largo plazo por adquisición de pagarés*
(1.000 × 5,80)

a Tesorería 58.000,00

x

31-12-2001. Por la rentabilidad o retribución devengada

Únicamente se procederá a contabilizar la rentabilidad/retribución devengada de acuerdo con un criterio financiero.

2.900,00	Intereses a largo plazo de créditos por adquisición de pagarés		
	a Ingresos de créditos a largo plazo por adquisición de pagarés	2.900,00	
	(0,05 × 58.000)		
_____	x	_____	

Al tratarse de una inversión con compromiso de recompra garantizada a un precio determinado, la rentabilidad para la sociedad BELESAR está igualmente garantizada, no dependiendo del valor liquidativo del pagaré en cada momento por lo que no procederá comprar con el valor liquidativo para ver si procede o no dotar una provisión.

1-01-2003. Por la recompra de los pagarés

63.945,00	Tesorería		
	a Créditos a corto plazo por adquisición de pagarés	58.000,00	
	a Intereses a corto plazo de créditos por adquisición de pagarés	5.945,00	
_____	x	_____	

2. Todas las operaciones descritas con relación al FIAMM.

Resolución de 27 de julio de 1992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre Criterios de Contabilización de las participaciones en los Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario (FIAMM).

«**Segunda.** Contabilización de los ingresos producidos por las participaciones en los Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario.

1. Las participaciones en los Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario se valorarán por su precio de adquisición, tal y como se define en la norma octava de valoración contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad.

2. El rendimiento producido por las participaciones en los Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario, determinado por la diferencia existente entre el valor liquidativo en la fecha de enajenación o cierre del ejercicio y el valor contable de la misma, se contabilizará como ingreso financiero, incrementando el valor contable de la participación. En el caso de que dicho rendimiento fuera negativo, se registrará la pérdida disminuyendo el valor de la participación.

3. Los importes procedentes de la distribución de resultados del Fondo de Inversión en Activos del Mercado Monetario se contabilizarán disminuyendo el valor contable de la participación en dicho Fondo.»

1-03-2001. Por la compra de las participaciones en el FIAMM

5.000,00	<i>Valores de renta fija. Participación en FIAMM</i>			
		<i>a Tesorería</i>		5.000,00
		(1.000 × 5)		
		x		

31-12-2001. Por la actualización del FIAMM a su valor liquidativo

De acuerdo con la resolución anterior, al ser superior el valor liquidativo de la participación (1.000 × 6 = 6.000) al valor contable de la misma (5.000), procederá contabilizar una ganancia, la cual se contabiliza como un ingreso de valores de renta fija en participaciones FIAMM, ajustando la participación en el FIAMM a su valor liquidativo.

1.000,00	<i>Valores de renta fija. Participación en FIAMM</i>			
		<i>a Ingresos de valores de renta fija. Participación en FIAMM</i>		1.000,00
		[(6 - 5) × 1.000]		
		x		

30-06-2002. Por la distribución de resultados del FIAMM

La misma resolución establece que los resultados del Fondo se contabilizarán disminuyendo el valor contable de la participación en el Fondo.

100,00 Tesorería

a Valores de renta fija. Participación en FIAMM 100,00
(0,10 × 1.000)

_____ x _____

31-12-2002. Se vuelve a ajustar la participación en el Fondo a su valor liquidativo

Valor contable de la participación: $5.000 + 1.000 - 100 = 5.900$

Valor liquidativo a 31-12-2002: $1.000 \times 4,8 = 4.800$

Procede contabilizar una pérdida por la diferencia entre $5.900 - 4.800 = 1.100$

1.100,00 Pérdidas en valores negociables

a Valores de renta fija. Participación en FIAMM 1.100,00

_____ x _____

20-03-2003. Venta de las participaciones

6.200,00 Tesorería
(1.000 × 6,2)

a Valores de renta fija. Participación en FIAMM 4.800,00
a Ingresos de valores de renta fija en participaciones en FIAMM 1.400,00

_____ x _____

B) CONTABILIZACIÓN EN LA SOCIEDAD PARAMO, S. A., DE LA EXTERNALIZACIÓN DEL PLAN DE PENSIONES

De acuerdo con la información suministrada por el enunciado, la sociedad PARAMO tiene constituido un plan de pensiones interno por importe de 10.000 u.m., contabilizado en la cuenta «Provisión para pensiones y obligaciones similares», materializado en acciones que figurarán registradas en el activo en la cuenta «Acciones de la sociedad VEIGA», por el que fuera su precio de adquisición.

2002. Por la aportación al fondo de pensiones externo

10.000,00	Provisión para pensiones y obligaciones similares		
2.000,00	Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones		
		a Tesorería	12.000,00
_____		x	_____

Para llevar a cabo la aportación anterior es posible que la sociedad PARAMO haya procedido a la enajenación de las acciones de la sociedad VEIGA, operación que de haberse llevado a cabo no se puede contabilizar por no disponer de la información necesaria para ello.

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

COMPRA DE ACCIONES Y REDUCCIONES DE CAPITAL

ENUNCIADO

La sociedad MONFORTE, S.A., que no cotiza en Bolsa, presenta el siguiente Balance de Situación a 31-12-2002, en u.m.

Activo		Pasivo	
Accionistas por desembolsos no exigidos.....	250.000	Capital social	1.300.000
Gastos por intereses diferidos de valores negociables	80.000	Reserva legal	100.000
Otros activos reales	1.205.900	Resultados negativos de ejercicios anteriores	(580.000)
		Pérdidas y ganancias	(114.350)
		Subvenciones oficiales de capital	15.000
		Obligaciones y bonos	360.000
		Obligaciones y bonos a corto plazo .	120.000
		Intereses del empréstito	12.000
		Otros pasivos exigibles	323.250
Total	1.535.900	Total	1.535.900

Información complementaria:

1. El capital social está compuesto por 130.000 acciones que tienen el siguiente detalle:
 - 55.000 acciones, de valor nominal 10 u.m., totalmente desembolsadas.
 - 25.000 acciones, sin voto de valor nominal 10 u.m., que también están totalmente desembolsadas.
 - 50.000 acciones, de valor nominal 10 u.m., que están parcialmente desembolsadas.
2. Las subvenciones oficiales de capital fueron concedidas el 1-07-2001 y están materializadas en un activo fijo.
3. La situación de las cuentas de capital y reservas es la misma que a 31-12-2001.
4. Información sobre el empréstito:
 - Fecha de emisión: 30-06-2002.
 - Número de títulos: 40.000.
 - Valor nominal de cada título: 10 u.m.
 - Valor de reembolso: 12 u.m.

Cupón 6 por 100 anual pagadero por años vencidos:

- Duración: 4 años.
- Las obligaciones se amortizan el 30 de junio de cada año por partes iguales.

El 2-01-2003 y a la vista de la situación que atraviesa la sociedad, se reúne la Junta General extraordinaria de accionistas y acuerda:

- a) Comprar acciones propias con la finalidad de reducir capital; para ello la sociedad ofrecerá a los accionistas la compra de sus acciones a un precio máximo de 4 u.m. y mínimo de 3,90 u.m., si las acciones están totalmente desembolsadas y son ordinarias y a 6 u.m. precio máximo y 5,90 de precio mínimo si son acciones sin voto.
- b) Reducir capital por condonación de dividendos pasivos pendientes [esta operación se hará con posterioridad a la descrita en el apartado a) anterior].

- c) Reducir el capital para restablecer el equilibrio con el patrimonio, según establece el artículo 163 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA) ¹, si fuese necesario después de realizar las operaciones anteriores. Dicha reducción se haría por la máxima cantidad posible y reduciendo el valor nominal de las acciones.

El 15 de febrero, según el acuerdo de la Junta correspondiente al apartado a), la sociedad MONFORTE, S.A., había adquirido 6.000 acciones ordinarias de valor nominal 10 u.m. totalmente desembolsadas en 4 u.m. cada una y 4.000 acciones también ordinarias, pero parcialmente desembolsadas; el precio pagado por estas últimas es el que mantenga proporcionalidad en cuanto a la parte desembolsada con el resto de las acciones compradas.

La sociedad MONFORTE, S.A., procede a reducir capital tanto por las acciones propias como por la condonación de dividendos pasivos el 1 de marzo del ejercicio 2003.

El 30-05-2003 y ante el vencimiento de los intereses y amortización del empréstito, MONFORTE, a la vista de la difícil situación futura de la sociedad llega a un acuerdo con el sindicato de obligacionistas por el cual adquiere la mitad de las obligaciones en circulación por 8 u.m. cada una.

SE PIDE:

1. Realizar las operaciones de compra de acciones y reducciones de capital a que se refieren los apartados a) y b).
2. Indicar explícitamente la situación patrimonial y composición de capital después de las operaciones requeridas en el apartado 1.º.
3. Realizar y contabilizar si procede la reducción de capital por pérdidas.
4. Calcular cómo incidirá la reducción por pérdidas, en caso de ser necesaria, en el valor nominal y en el valor teórico de las acciones.
5. Contabilice la adquisición de las obligaciones y amortización de la parte correspondiente del empréstito por parte de MONFORTE, S.A.

¹ Artículo 163 del TRLSA:

«1. La reducción del capital puede tener por finalidad la devolución de aportaciones, la condonación de dividendos pasivos, la constitución o el incremento de la reserva legal o de reservas voluntarias o el restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas.

La reducción del capital tendrá carácter obligatorio para la sociedad cuando las pérdidas hayan disminuido su haber por debajo de las dos terceras partes de la cifra del capital y hubiere transcurrido un ejercicio social sin haberse recuperado el patrimonio.

2. La reducción podrá realizarse mediante la disminución del valor nominal de las acciones, su amortización o su agrupación para canjearlas.»

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

Análisis de la información complementaria.

1. La composición del capital social es la siguiente:

Serie A:	$55.000 \times 10 =$	550.000	Acciones ordinarias totalmente desembolsadas
Serie B:	$25.000 \times 10 =$	250.000	Acciones sin voto totalmente desembolsadas
Serie C:	$50.000 \times 10 =$	500.000	Acciones ordinarias parcialmente desembolsadas
	<hr/>	<hr/>	
	$130.000 \times 10 =$	1.300.000	

Accionistas por desembolsos no exigidos: $250.000 = 0,50 \times 50.000 \times 10$ Serie C

Artículo 90 TRLSA Emisión

«Las sociedades anónimas podrán emitir acciones sin derecho de voto por un importe nominal no superior a la mitad del capital social desembolsado.»

Capital social desembolsado: $550.000 + 250.000 + (0,50 \times 500.000) = 1.050.000$

Mitad del capital social desembolsado: $1/2 \times 1.050.000 = 525.000 > 250.000$

2. Las subvenciones oficiales de capital, concedidas el 1-07-2001, están materializadas en un activo fijo, que dependiendo de si es o no depreciable, se irán imputando a resultados en la misma proporción en que se deprecia el bien subvencionado.

Al no decirse en el enunciado dato alguno sobre la vida útil, se va a considerar en la solución que está vinculada a un activo no depreciable, por lo que su saldo a 31-12-2001 era igualmente de 15.000 u.m.

3. De acuerdo con el artículo 163 del TRLSA (transcrito en el enunciado), *«la reducción de capital para restablecer el equilibrio entre el capital y el patrimonio de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas, tendrá carácter obligatorio cuando las pérdidas hayan disminuido su haber por debajo de las dos terceras partes de la cifra de capital y hubiese transcurrido un ejercicio social sin haberse recuperado el patrimonio.»*

Resolución de 20 de diciembre de 1996, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se fijan criterios generales para determinar el concepto de patrimonio contable a efectos de los supuestos de reducción de capital y disolución de sociedades reguladas en la legislación mercantil.

«Los términos "patrimonio", "haber" y "patrimonio contable" a efectos de la regulación de los supuestos de reducción de capital y de disolución, recogidos en los artículos 163 y 260 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, se realizará de acuerdo con lo siguiente:

a) Con signo positivo se recogerán los siguientes conceptos definidos conforme a los modelos de balance del Plan General de Contabilidad:

Los "fondos propios" recogidos en la agrupación A) del pasivo del balance.

Las "subvenciones de capital" y las "diferencias positivas en moneda extranjera" recogidas en la agrupación B) "Ingresos a distribuir en varios ejercicios", del pasivo del balance, minoradas en el importe correspondiente del gasto por Impuesto sobre Sociedades pendiente de devengo.

Los "ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios", incluidos en la agrupación B) "Ingresos a distribuir en varios ejercicios", del pasivo del balance, definidos conforme a lo dispuesto en las normas segunda y tercera de la Resolución de 9 de octubre de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre algunos aspectos de la norma de valoración número 16 del Plan General de Contabilidad.

b) Con signo negativo se incluirán las "acciones o participaciones propias", que luzcan en el pasivo del balance dentro de las agrupaciones B) "Inmovilizado" y D) "Activo circulante"».

A 31-12-2001, dado que el capital y las reservas eran los mismos que a 31-12-2002, el patrimonio de la sociedad MONFORTE era:

Capital social	1.300.000
Reserva legal	100.000
– Resultados negativos	(580.000)
+ Subvenciones oficiales de capital (0,65 × 15.000)	9.750
Patrimonio neto	829.750 < 1.300.000

4. Comprobación de las cuentas en balance relativas al empréstito:

Número de títulos emitidos: 40.000

Duración: 4 años

Títulos a amortizar cada año: $40.000/4 = 10.000$

Obligaciones y bonos: $360.000 = 30.000 \times 12$

Obligaciones y bonos a corto plazo: $120.000 = 10.000 \times 12$

Intereses del empréstito: $12.000 = 0,06 \times 40.000 \times 10 \times 1/2$

Gastos por intereses diferidos de valores negociables: $(12 - 10) \times 40.000 = 80.000$

En relación con estos gastos, lo más correcto, en aplicación del principio de correlación gastos e ingresos y del principio de devengo, sería haber imputado a resultados en el ejercicio 2002, y de acuerdo con un criterio financiero, una parte de los mismos; puesto que no se ha efectuado, en la solución del supuesto se va a seguir con el criterio del enunciado, amortizando los gastos en la medida en que se amorticen los títulos.

1. Contabilización de las operaciones de compra de acciones y reducciones de capital a que se refieren los apartados a) y b).

15-02-2003. Por la compra de las acciones

Artículo 77 del TRLSA. Supuestos de libre adquisición

«La sociedad podrá adquirir sus propias acciones, sin que sea de aplicación lo dispuesto en los artículos anteriores (que el valor nominal de las acciones adquiridas no exceda del diez por ciento del capital social, dotar una reserva indisponible y que las acciones se hallen íntegramente desembolsadas), en los casos siguientes:

a) Cuando las acciones propias se adquirieran en ejecución de un acuerdo de reducción del capital adoptado por la junta general de la sociedad.»

Así la Junta General de la sociedad MONFORTE, el día 2-01-2003 acordó la compra de sus acciones, fijando el precio máximo y mínimo según que se tratara de acciones sin voto u ordinarias. En este último caso, se fijó el precio máximo y mínimo para las acciones ordinarias totalmente desembolsadas, quedando fijado igualmente el de las ordinarias parcialmente desembolsadas, pues será el mismo, pero proporcional a su desembolso.

Precio de la acción ordinaria totalmente desembolsada: 4 u.m.

Precio de la acción ordinaria parcialmente desembolsada: 2 u.m. (0,50 × 4)

24.000,00	<i>Acciones propias para reducción de capital (totalmente desembolsadas)</i> (6.000 × 4)	a Tesorería	24.000,00
<hr/>		x	<hr/>
8.000,00	<i>Acciones propias para reducción de capital (parcialmente desembolsadas)</i> (4.000 × 2)	a Tesorería	8.000,00
<hr/>		x	<hr/>

Reducción de capital por las acciones ordinarias totalmente desembolsadas

60.000,00	<i>Capital social</i> (6.000 × 10)	a <i>Acciones propias para reducción de capital (totalmente desembolsadas)</i>	24.000,00
		a <i>Reservas disponibles</i>	36.000,00
<hr/>		x	<hr/>

Reducción de capital por las acciones ordinarias parcialmente desembolsadas

40.000,00	<i>Capital social</i> (4.000 × 10)	a <i>Accionistas por desembolsos no exigidos</i> (0,50 × 4.000 × 10)	20.000,00
		a <i>Acciones propias para reducción de capital (parcialmente desembolsadas)</i>	8.000,00
		a <i>Reservas disponibles</i>	12.000,00
<hr/>		x	<hr/>

Reducción de capital por condonación de dividendos pasivos pendientes

230.000,00	Capital social		
		a Accionistas por desembolsos no exigidos	230.000,00
		[0,50 × (50.000 – 4.000) × 10]	
		x	

2. Situación patrimonial y composición de capital después de las operaciones del apartado 1.º.*Situación patrimonial de la sociedad MONFORTE*

Capital social	970.000	
Reserva legal	100.000	
Reservas disponibles	48.000	
– Resultados negativos ejercicios anteriores	(580.000)	
– Pérdidas y ganancias	(114.350)	
+ Subvenciones oficiales de capital	9.750	
Patrimonio neto	433.400	< 970.000

La composición del capital social es la siguiente:

Serie A:	49.000 × 10 =	490.000	Acciones ordinarias totalmente desembolsadas
Serie B:	25.000 × 10 =	250.000	Acciones sin voto totalmente desembolsadas
Serie C:	46.000 × 5 =	230.000	Acciones ordinarias totalmente desembolsadas
		970.000	

3. Realizar y contabilizar si procede la reducción de capital por pérdidas.

Como ha quedado puesto de manifiesto en la pregunta anterior, el patrimonio, tras llevar a cabo las operaciones de reducción de capital por compra de acciones propias y por condonación de dividendos pasivos pendientes, es inferior a la cifra de capital social y además ha transcurrido un ejercicio sin haberse recuperado el patrimonio, por lo que sí es obligatoria la reducción de capital establecida en el artículo 163 del TRLSA.

En cuanto a la realización de esta operación cabrían dos opciones:

Artículo 214 TRLSA. Reserva legal

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

Artículo 168 TRLSA. Reducción para compensar pérdidas y para dotar la reserva legal.

1. No se podrá reducir el capital por consecuencia de pérdidas cuando la sociedad cuente con cualquier clase de reservas voluntarias o cuando la reserva legal, una vez efectuada la reducción, exceda del diez por ciento del capital.

En la opción del artículo 214, se utilizaría la totalidad de la reserva legal disminuyendo un menor importe de capital que en la opción del artículo 168, en la que por utilizar únicamente la reserva legal que excede del 10 por 100 del capital social, se reduce más capital.

En la solución del supuesto se ha optado por la vía del artículo 168.

Al decir el enunciado que la reducción se hará por la máxima cantidad posible, se opta por compensar la totalidad de las pérdidas existentes.

Situación patrimonial de la sociedad MONFORTE

Capital social	970.000
Reserva legal	100.000
Reservas disponibles	48.000
– Resultados negativos ejercicios anteriores	(580.000)
– Pérdidas y ganancias	(114.350)
+ Subvenciones oficiales de capital	9.750
	<hr/>
Patrimonio neto	433.400

Por lo tanto, la reducción de capital por pérdidas no ha afectado a las acciones sin voto (Serie B).

Capital social	394.000
– Capital sin voto (Serie B): 25.000 × 10	(250.000)
	144.000
Resto del capital (Series A y C)	144.000
Serie A: 490.000	
Serie C: 230.000	
	720.000
	144.000 (20%)
	490.000
	Serie A = 98.000 (20%)
	230.000
	Serie C = 46.000 (20%)

Al efectuarse la reducción de capital reduciendo el nominal de las acciones y manteniéndose en consecuencia el número de acciones, aquél ha quedado representado de la siguiente manera:

Serie A: $98.000 = 49.000 \times 2 (0,20 \times 10)$
 Serie C: $46.000 = 46.000 \times 1 (0,20 \times 5)$

La composición del capital social es la siguiente:

Serie A:	$49.000 \times 2 =$	98.000	Acciones ordinarias totalmente desembolsadas
Serie B:	$25.000 \times 10 =$	250.000	Acciones sin voto totalmente desembolsadas
Serie C:	$46.000 \times 1 =$	46.000	Acciones ordinarias totalmente desembolsadas
		394.000	

Situación patrimonial de la sociedad MONFORTE

Capital social	394.000
Reserva legal	39.400
	433.400
Patrimonio neto	433.400

Valor teórico de una acción de nominal 10: $433.400 / 39.400 = 11$

Valor teórico de una acción de nominal 2: $0,20 \times 11 = 2,20$

Valor teórico de una acción de nominal 1: $0,10 \times 11 = 1,10$

Valor teórico Serie A: $49.000 \times 2,20 = 107.800$

Valor teórico Serie B: $25.000 \times 11 = 275.000$

Valor teórico Serie C: $46.000 \times 1,10 = 50.600$

	433.400
Patrimonio neto	

5. Contabilizar la adquisición de las obligaciones y amortización de la parte correspondiente del préstamo por parte de MONFORTE, S.A.

En relación con este punto, comentar que el enunciado no es muy claro en cuanto a la fecha de la operación (30-05-2003 ó 30-06-2003), ni en lo que se refiere a qué obligaciones se han de considerar amortizadas, existiendo al respecto varias opciones, como considerar que se anticipa la amortización de los dos primeros sorteos, o bien la amortización de los dos últimos, o bien se amortizan proporcionalmente todos ellos, etc.

En la solución se va a considerar que la adquisición se realiza el 30-05-2003 y que se amortizan los títulos correspondientes a los dos últimos sorteos, dado que la causa de la amortización anticipada se debe a la difícil situación futura de la sociedad, lo que implicará el tener que hacer frente a una menor carga financiera.

30-05-2003. Por la adquisición de las obligaciones

<i>6.000,00</i>	<i>Intereses de empréstitos</i>	
	<i>(0,06 × 20.000 × 10 × 6/12)</i>	
<i>5.000,00</i>	<i>Intereses de obligaciones y bonos</i>	
	<i>(0,06 × 20.000 × 10 × 5/12)</i>	
<i>149.000,00</i>	<i>Obligaciones propias</i>	
	<i>a Tesorería</i>	<i>160.000,00</i>
	<i>(20.000 × 8)</i>	
X		

Por la imputación de las primas

Como ya se comentó al analizar el empréstito, lo más adecuado habría sido imputar parte de las primas al ejercicio siguiente, siguiendo el principio de devengo, lo que implicaría imputar hoy a resultados las primas correspondientes a cinco meses, y el importe correspondiente al mes de junio darle de baja contra la deuda en el asiento de cancelación de la deuda puesto que no se va a devengar.

Pero de acuerdo con la opción elegida en el enunciado, se va a proceder a imputar la totalidad de las primas de los títulos amortizados a resultados.

40.000,00	<i>Intereses de obligaciones y bonos</i> (20.000 × 2)		
		<i>a Gastos por intereses diferidos</i>	
		<i>de valores negociables</i>	40.000,00
	x		

Por la amortización de los títulos

240.000,00	<i>Obligaciones y bonos</i> (20.000 × 12)		
		<i>a Obligaciones propias</i>	149.000,00
		<i>a Beneficios por operaciones</i> <i>con obligaciones propias</i>	91.000,00
	x		

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

CÁLCULO DEL GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. CONTABILIZACIÓN DE
LOS IMPUESTOS SOBRE SOCIEDADES Y SOBRE EL VALOR AÑADIDO

ENUNCIADO

La sociedad ADEGA, S.A., que durante el ejercicio 2002 ha tenido un resultado contable, antes de impuestos de 10.000 u.m., le facilita la siguiente información:

1.º Provisión por depreciación de valores de renta fija:

ADEGA tiene la siguiente cartera de valores de renta fija a corto plazo, comprados todos ellos en el año 2001.

- Obligaciones que cotizan en la Bolsa de Londres (obligaciones Londres).
- Obligaciones que cotizan en la Bolsa de Madrid (obligaciones Madrid).
- Obligaciones que cotizan en la Bolsa de Panamá (obligaciones Panamá).

A continuación se indica cuáles han sido los precios de adquisición de dichos valores así como la cotización a 31-12-2001 y a 31-12-2002, en u.m.

	Precio de adquisición	Valor de cotización 31-12-2001	Valor de cotización 31-12-2002
Obligaciones Londres	2.000	2.100	–
Obligaciones Madrid	3.000	2.800	2.900
Obligaciones Panamá	2.200	1.900	–

En el ejercicio 2002 se han vendido las obligaciones Londres y las obligaciones Panamá por los siguientes importes, en u.m.

	Precio de venta
Obligaciones Londres	2.150
Obligaciones Panamá	2.100

- La sociedad en el ejercicio 2001 dotó correctamente provisiones por los valores de renta fija.
- El 31-12-2002 la sociedad minorra contablemente la provisión de obligaciones Madrid por importe de 100 u.m.

2.º Operaciones relacionadas con determinada adquisición de acciones realizada en el ejercicio 2002.

La sociedad ADEGA compró el 1-07-2002, como inversión financiera temporal, 400 acciones de la sociedad CASTRO, sociedad que no cotiza en Bolsa. El valor teórico contable de las acciones de CASTRO a 1-01-2002 era 8 u.m.

El precio de adquisición de las acciones de CASTRO fue de 10 u.m. cada una; precio coincidente con el valor teórico contable a la fecha de la compra, al tener en cuenta los beneficios generados por la sociedad desde principio de año hasta el 30 de junio de 2002.

En el segundo semestre del año 2002, CASTRO ha tenido serias dificultades de ventas y los beneficios del año se han visto afectados por lo que el valor teórico contable de las acciones de esta sociedad a 31-12-2002 (fecha de cierre del ejercicio social) es de 9 u.m.

La sociedad ADEGA ha dotado una provisión por las acciones de CASTRO de 1 u.m. por acción.

3.º Venta de inmovilizado material.

El 1-01-2002 ADEGA ha vendido inmovilizado material por importe de 3.000 u.m., percibiendo este importe en dos pagos: el 75 por 100 en el año 2002 y el 25 por 100 restante en el año 2003.

Este inmovilizado fue adquirido por la entidad el 1 de enero del año 1999, por un importe de 2.000 u.m., amortizándose fiscalmente en su totalidad en ese mismo ejercicio, por haberse acogido la sociedad al incentivo de libertad de amortización, si bien contablemente se amortiza al 10 por 100 anual.

Las prorratas definitivas, en el IVA de ADEGA, en los años que se indican son las siguientes:

1998	1999	2002
80%	90%	100%

La venta del inmovilizado hecha en el año 2002 es una entrega sujeta y no exenta.

Notas relacionadas con el Caso n.º 4:

- Tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades: 35%.
- Tipo de gravamen del IVA: 16%.
- En la venta del inmovilizado material la imputación fiscal de la renta de la venta de inmovilizado se ha seguido el criterio de caja, considerando como renta el importe total que genera la operación en la base imponible del ejercicio.
- Importe de retenciones y pagos fraccionados: 1.200 u.m.
- Importe de deducciones y bonificaciones: 100 u.m.

SE PIDE:

1. Cálculo del gasto (ingreso), por Impuesto sobre Sociedades.
2. Contabilización del Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio 2002.
3. Contabilización del IVA, por los hechos que se derivan de la venta de inmovilizado material.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4*Análisis de la información facilitada:*

- 1.º Provisión por depreciación de valores de renta fija.

AÑO 2001

A efectos contables, en el año 2001 la sociedad ADEGA contabilizó, puesto que el enunciado dice que se dotaron correctamente las siguientes provisiones:

Obligaciones	Precio de adquisición	Valor de cotización 31-12-2001	Depreciación
Obligaciones Londres	2.000,00	2.100,00	–
Obligaciones Madrid	3.000,00	2.800,00	200,00
Obligaciones Panamá	3.200,00	1.900,00	300,00
Provisión dotada			500,00

Sin embargo, a efectos fiscales se ha de distinguir entre las obligaciones que cotizan en la Bolsa tanto de Londres como de Madrid, de las obligaciones que cotizan en la Bolsa de Panamá, por ser éste un paraíso fiscal.

En relación con las obligaciones Londres y las obligaciones Madrid, fiscalmente «*la provisión se calculará globalmente (es decir, se considera el total de las plusvalías menos el total de las minusvalías) para el conjunto de los valores de renta fija*», según establece el artículo 12.2 de la LIS.

De acuerdo con lo anterior, en el año 2001 a efectos fiscales se produjo el siguiente gasto deducible:

Obligaciones	Precio de adquisición	Valor de cotización 31-12-2001	Plusvalía/ Minusvalía
Obligaciones Londres	2.000,00	2.100,00	+ 100,00
Obligaciones Madrid	3.000,00	2.800,00	– 200,00
Gasto fiscal			– 100,00

En consecuencia, en relación con las obligaciones Londres y las obligaciones Madrid, en el año 2001 se produjo una diferencia temporal positiva por importe de 100, como queda reflejado en el siguiente cuadro:

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste en base	Ajuste en cuota
2001	200,00 *	100,00	+ 100,00	+ 35,00

* Correspondiente a las obligaciones Madrid.

La mencionada diferencia temporal positiva generó un impuesto anticipado cuya reversión es inferior a 10 años, puesto que son inversiones a corto plazo, que debió ser por tanto contabilizado.

En relación con las obligaciones Panamá, al ser éste un paraíso fiscal, según el artículo 12.3 y 4 de la LIS: «No serán deducibles las dotaciones correspondientes a la participación en entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.»

En consecuencia, en el año 2001 se produjo una diferencia permanente positiva en relación con las obligaciones Panamá:

Gasto contable	300,00
Gasto fiscal	—
Diferencia permanente	+ 300,00

Año 2002

Para una mejor comprensión de la operación, se procede a reproducir los asientos de venta de las obligaciones Londres y de las obligaciones Panamá, realizadas en el año 2002, así como el exceso de provisión correspondiente a las obligaciones Madrid:

Por la venta de las obligaciones Panamá

2.100,00	Tesorería		
300,00	Provisión depreciación valores negociables		
		a Obligaciones Panamá	2.200,00
		a Beneficios en valores negociables	200,00
		x	

El resultado contable es un beneficio de 200,00; sin embargo, el resultado a efectos fiscales en una pérdida de 100, diferencia entre el precio de venta (2.100,00) y el precio de adquisición (2.200,00), puesto que a efectos fiscales en el año 2001 no se admitió la provisión.

Por lo tanto, el ajuste a efectuar será negativo por 300,00 u.m., 200,00 para anular el beneficio contable que no es fiscal, y 100,00 para computar la pérdida fiscal que no ha sido registrada contablemente.

En definitiva, *se produce en el año 2002 una diferencia permanente negativa de 300,00.*

Por la venta de las obligaciones Londres

2.150,00	<i>Tesorería</i>		
		<i>a Obligaciones Londres</i>	2.000,00
		<i>a Beneficios en valores negociables</i>	150,00
		x	

Por la venta de las obligaciones Londres, a efectos contables se ha registrado un beneficio de 150,00, pero a efectos fiscales el resultado es únicamente un beneficio de 50,00, diferencia entre el precio de venta (2.150,00) y el precio a efectos fiscales considerado en el año 2001, que fue de 2.100,00, puesto que se tributó por la plusvalía.

Por lo tanto, se habrá de practicar una diferencia temporal negativa de 100,00 (150,00 – 50,00), que constituye la reversión del impuesto anticipado del año 2001.

31-12-2002. Por la depreciación de las obligaciones Madrid

Precio de adquisición	3.000,00
Precio de mercado	2.900,00
Depreciación	100,00
Provisión dotada	200,00
Exceso de provisión	100,00

100,00	<i>Provisión depreciación valores negociables</i>		
		<i>a Exceso de provisión depreciación valores negociables</i>	100,00
		x	

En relación con las obligaciones Madrid, en el año 2001 se produjo una minusvalía contable y fiscal de 200,00, y en el año actual se ha producido una plusvalía fiscal por importe de 100,00 (2.800,00 – 2.900,00) que ha sido igualmente contabilizada, por lo que no existe diferencia alguna a practicar en el impuesto.

Como resumen de todo lo anterior, en el año 2002 se han de practicar las siguientes diferencias:

Diferencia permanente negativa por 300,00

Diferencia temporal negativa por 100,00, reversión de una diferencia temporal positiva del año anterior.

2.º Operaciones relacionadas con adquisición de acciones.

A efectos contables, la sociedad ADEGA ha dotado de acuerdo con el enunciado una provisión por la diferencia entre el precio de adquisición de las acciones de la sociedad CASTRO y su valor teórico a 31-12-2002, al ser este valor inferior a aquél, de acuerdo con lo establecido en la Norma 8.ª del Plan General de Contabilidad, en relación con las correcciones valorativas correspondientes a sociedades que no cotizan en Bolsa.

Precio de adquisición (400,00 × 10)	4.000,00
Valor teórico (400,00 × 9)	3.600,00
	400,00
Depreciación (400,00 × 1)	400,00

A efectos fiscales, el artículo 12.3 de la LIS establece que «*La deducción en concepto de dotación por depreciación de los valores representativos de la participación en fondos propios de entidades que no coticen en un mercado secundario organizado no podrá exceder de la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y al cierre del ejercicio*».

Si aplicamos de forma literal el artículo anterior, a efectos fiscales se compararía el valor teórico a 1-01-2002 que era de 8 u.m. y el valor teórico a 31-12-2002, que es de 9 u.m., no procediendo por lo tanto efectuar deducción alguna en concepto de depreciación, al ser mayor el valor teórico al cierre que al inicio.

En consecuencia nos encontraríamos ante una diferencia temporal positiva por 400,00 u.m.

Ahora bien, en este caso al conocerse exactamente cuál era el valor teórico a la fecha de la adquisición, parece razonable comparar el valor teórico a esa fecha (precio de adquisición) con el valor teórico al cierre, en cuyo caso sí existiría una depreciación fiscal de 400,00 u.m.

En consecuencia, al coincidir la depreciación fiscal y contable no procede realizar ajuste alguno.

La opción elegida en la solución del supuesto va a ser la segunda, es decir, no considerar diferencia alguna en el impuesto.

3.º Venta de inmovilizado material.

Precio de adquisición del inmovilizado el 1-01-1999	2.064,00
(2.000,00 + 0,20 × 0,16 × 2.000,00)*	
Vida útil estimada	10 años
Cuota anual	206,40
Amortización acumulada inmovilizado material (206,40 × 3)	619,20
IVA deducido en el año 1999 por la adquisición (0,90 × 0,16 × 2.000,00)* ...	288,00

- Según la Norma 15.ª del PGC, «el IVA soportado no deducible consecuencia de la aplicación de la prorratea provisional, formará parte del precio de adquisición de los bienes de inversión.»
- Según la misma Norma, «no alterarán las valoraciones iniciales los ajustes en el importe del IVA soportado no deducible, consecuencia de la regularización derivada de la prorratea definitiva.»

Cuadro de análisis de la diferencia temporal derivada de la amortización del inmovilizado:

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste en base	Ajuste en cuota
1999	206,40	2.064,00	(1.857,60)	(650,16)
2000	206,40	–	+ 206,40	+ 72,24
2001	206,40	–	+ 206,40	+ 72,24

En el año 1999 se produjo una diferencia temporal negativa de 1.857,60 u.m. que generó un impuesto diferido por importe de 650,16, habiéndose producido la reversión 206,40 u.m. en los años 2000 y 2001, quedando aún por revertir a 31-12-2001, 1.444,80 u.m. en base y 505,68 u.m. en cuota.

El 1-01-2002, al efectuarse la venta del inmovilizado, el beneficio contable que se genera es el siguiente:

Precio de adquisición	2.064,00
– Amortización acumulada	(619,20)
Valor neto contable	1.444,80
Precio de venta	3.000,00
Beneficio	1.555,20

Por el contrario, el beneficio fiscal será la diferencia entre el valor fiscal que es cero, por estar el bien totalmente amortizado fiscalmente, y el precio de venta. Luego el beneficio fiscal es de 3.000,00 u.m.

El análisis anterior se presenta en el siguiente cuadro:

Año	Beneficio contable	Beneficio fiscal	Ajuste en base	Ajuste en cuota
2002	1.555,20	3.000,00	1.444,80	505,68

En definitiva, se produce la reversión de la diferencia temporal negativa generada en el ejercicio 1999, imputándose en el asiento de contabilización del impuesto la totalidad del impuesto diferido pendiente.

En las operaciones a plazo o con precio aplazado, la empresa puede optar, como así ha hecho la sociedad ADEGA de acuerdo con el artículo 19.4 de la LIS, «por imputar las rentas fiscales obtenidas, a medida que se efectúen los cobros correspondientes, por lo que se aplicará el principio de caja y no el de devengo.»

Renta fiscal generada por la venta del inmovilizado	3.000,00
Importe cobrado en el año 2002: $(0,75 \times 3.000,00)$	2.250,00
Importe aplazado hasta el año 2003: $(0,25 \times 3.000,00)$	750,00

Por tanto, se producirá una diferencia temporal negativa por importe de 750,00 u.m., que generará un impuesto diferido de 262,50 u.m. $(0,35 \times 750,00)$.

1. Cálculo del gasto (ingreso), por Impuesto sobre Sociedades.*Liquidación del Impuesto sobre Sociedades del año 2002*

Beneficio antes de impuestos	10.000,00
– Diferencia permanente obligaciones Panamá	(300,00)
– Diferencia temporal obligaciones Londres	(100,00)
+ Diferencia temporal venta inmovilizado	1.444,80
– Diferencia temporal cobro aplazado	(250,00)
	<hr/>
Base imponible	10.794,80
× tipo de gravamen	× 0,35
	<hr/>
Cuota íntegra	3.778,18
– Deducciones y bonificaciones	(100,00)
	<hr/>
Cuota líquida	3.678,18
– Retenciones y pagos fraccionados	(1.200,00)
	<hr/>
Cuota diferencial	2.478,18

Cálculo del gasto por Impuesto sobre Sociedades

Beneficio antes de impuestos	10.000,00
– Diferencia permanente obligaciones Panamá	(300,00)
	<hr/>
Resultado contable ajustado	9.700,00
× tipo de gravamen	× 0,35
	<hr/>
Impuesto bruto	3.395,00
– Deducciones	(100,00)
	<hr/>
Impuesto devengado	3.295,00

2. Contabilización del Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio 2002.

3.295,00	<i>Impuesto sobre Sociedades</i>		
505,68	<i>Impuesto sobre beneficios diferido</i> (0,35 × 1.444,80)		
		<i>a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta</i>	1.200,00
		<i>a Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades</i>	2.478,18
		<i>a Impuesto sobre beneficios anticipado</i> (0,35 × 100,00)	35,00
		<i>a Impuesto sobre beneficios diferido</i> (0,35 × 250,00)	87,50
_____		X	_____

3. Contabilización del IVA, por los hechos que se derivan de la venta del inmovilizado.1-01-2002. *Venta del inmovilizado*

619,20	<i>Amortización acumulada inmovilizado material</i>		
2.610,00	<i>Tesorería</i> (0,75 × 3.480,00)		
870,00	<i>Créditos por enajenación del inmovilizado</i> (0,25 × 3.480,00)		
		<i>a Inmovilizado material</i>	2.064,00
		<i>a Hacienda Pública, IVA repercutido</i> (0,16 × 3.000,00)	480,00
		<i>a Beneficios procedentes del inmovilizado material</i>	1.555,20
_____		X	_____

31-12-2002. Ajuste de IVA por venta de un inmovilizado durante el período de regularización

El período de regularización de los bienes de inversión es de cuatro años (tratándose de terrenos o construcciones nueve años), a partir del año en que se adquirió. En nuestro caso, los años 2000, 2001, 2002 y 2003.

Al encontrarnos en el tercer año de los cuatro, quedarían dos para finalizar el período de regularización (2002 y 2003).

Importe del ajuste a efectuar:

$$\frac{(0,90 \times 0,16 \times 2.000) - (1 \times 0,16 \times 2.000)}{5} \times 2 = 12,80 < 480,00$$

12,80 Hacienda Pública, IVA soportado

a Ajustes positivos en IVA de inversiones

12,80

_____ x _____