

CONTABILIDAD	SUPUESTO DE ESCISIONES REFERENCIA AL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS	N.º 164
--------------	--	---------

TRABAJO EFECTUADO POR:

CRISTINA CAMALEÑO SIMON
MARTA GARCIA MARIN
M.ª JOSE PORRAS GARCIA

*Profesoras de Contabilidad en la Facultad de
Económicas de la Universidad de Valladolid*

Sumario:

- I. Reconstrucción del Balance y cuenta de Pérdidas y ganancias de ALGRA, S.A.
- II. Balance de situación de TRAMA, S.A.
- III. Operaciones realizadas en enero por ALGRA.
- IV. Escisión parcial de TRAMA, S.A.



CONTABILIDAD	SUPUESTO DE ESCISIONES REFERENCIA AL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS	N.º 164
		Enunciado

PARTE I

La Sociedad Anónima «ALGRA» presenta a 31 de diciembre de 1992 entre otras las siguientes cuentas del Balance de situación y la cuenta de *Pérdidas y ganancias*: Accionistas por desembolsos no exigidos: 4.000.000; Obligaciones pendientes de suscribir: 400.000; Edificios: 45.000.000; Mobiliario: 10.000.000; Maquinaria: 40.000.000; Elementos de transporte: 10.000.000; Clientes: 13.000.000; Proveedores: 6.591.000; Mercaderías: 3.000.000; Otros ingresos de explotación: 23.000.000; Ingresos financieros: 3.268.000; Tesorería ... (a determinar por diferencia).

Además se conoce la siguiente información:

(1) El Capital (acciones de 1.000 ptas. nominal) se encuentra sin desembolsar en un 10 por 100 respecto a la ampliación de capital efectuada por los administradores de la sociedad por el límite máximo, previa autorización de la Junta General.

(2) La Reserva legal se encuentra cubierta en el mínimo legal. También está dotada una Reserva voluntaria por el 10 por 100 del Capital.

(3) En un intento de evitar un daño grave y según lo dispuesto en el artículo 75 del TRLSA, adquirió en el presente ejercicio 8.000 Acciones propias al 120 por 100.

(4) «ALGRA, S.A.» emitió un empréstito de 4.000 obligaciones el día 1 de junio de 1992 amortizable en 4 años a partir de 1994.

El valor de emisión fue del 95 por 100 y el de reembolso es del 110 por 100.

El valor nominal de las obligaciones es de 1.000 pesetas.

La rentabilidad de los títulos es del 8 por 100 anual pagadera por semestres vencidos.

Todavía no se ha saneado ningún gasto derivado del mismo.

(5) El Inmovilizado material adquirido en 1990 comprende las siguientes partidas: Mobiliario, Elementos de transporte, Maquinaria y Construcciones, siendo sus tipos de amortización del 10 por 100 para la Maquinaria y los Elementos de transporte, un 20 por 100 para el Mobiliario y un 5 por 100 para las Construcciones.

Las Construcciones se realizaron sobre un solar cuyo valor era de la mitad del coste que han supuesto las mismas.

Durante el presente ejercicio se han adquirido unos terrenos por valor de 50.000.000.

(6) Para la realización de las Construcciones y en la misma fecha, el Ministerio de Hacienda concedió una subvención por el 50 por 100 de su valor a fondo perdido.

(7) En su cartera de valores posee una participación del 25 por 100 de la Sociedad «ENGASA» adquirida en bolsa al 115 por 100, pagando por gastos de la operación 750.000 pesetas. El Capital de «ENGASA» ascendía en esa fecha a 60.000.000.

(8) Se sabe que «ALGRA, S.A.», pagó por Derechos de traspaso al comienzo de su actividad (enero 1990) 10.000.000 de pesetas. Estos Derechos de traspaso se amortizan linealmente durante 10 años.

(9) El Sr. Pérez, cliente de «ALGRA, S.A.», contrajo una deuda de 600.000 pesetas durante 1991 con vencimiento el 1 de abril de 1992; llegada dicha fecha el Sr. Pérez no realizó el pago por lo que «ALGRA, S.A.» reflejó contablemente esta circunstancia dotando la oportuna provisión.

A la fecha de cierre del ejercicio sigue pendiente de cobro. «ALGRA, S.A.» tiene pensado reclamar judicialmente el pago de la misma pero todavía no lo ha hecho.

(10) El 1 de enero de 1990 adquirió mediante *leasing* financiero una Maquinaria, siendo la duración del contrato de 60 meses y con carácter irrevocable.

Las condiciones del contrato fueron las siguientes:

1. Número de cuotas a pagar: 5 con fecha 31 de diciembre de cada ejercicio, comenzando en el año 1990, por un importe de 2.950.000.
2. Opción de compra junto con la última cuota por un valor de 2.500.000 (valor residual del contrato).
3. Vida útil de la Maquinaria: 10 años.
4. Tipo vigente del Impuesto sobre el Valor Añadido: 12 por 100 para los años 1990, 1991 y el 15 por 100 para 1992, 1993 y 1994.
5. Valor al contado de 15.000.000 de pesetas.
6. Tabla de amortización y gastos:

Pago	Cuota Bruta	IVA	Cuota Neta	Amortización Principal	Carga Financiera
31-12-1990	3.304.000	354.000	2.950.000	2.000.000	950.000
31-12-1991	3.304.000	354.000	2.950.000	2.400.000	550.000
31-12-1992	3.392.500	442.500	2.950.000	2.600.000	350.000
31-12-1993	3.392.500	442.500	2.950.000	2.700.000	250.000
31-12-1994	3.392.500	442.500	2.950.000	2.800.000	150.000
TOTAL	16.785.500	2.035.500	14.750.000	12.500.000	2.250.000

(11) Un cliente regaló a la empresa un décimo de lotería que fue premiado por un valor de 6.000.000.

(12) El 1 de enero de 1992 el saldo de existencias en almacén era de 4.000.000, durante el ejercicio se han adquirido Mercaderías por 30.000.000.

Las ventas del período se han realizado con un margen del 60 por 100 del coste de las Mercaderías vendidas.

(13) Los Sueldos anuales han sido de 15.000.000, la Seguridad Social a cargo de la empresa es del 30 por 100 y del 6 por 100 para los trabajadores.

Las retenciones practicadas en concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas han sido del 10 por 100 de los Sueldos.

Está pendiente de ingresar el mes de diciembre en concepto de Seguridad Social y el último trimestre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(14) La compañía ha concluido el ejercicio económico con un resultado contable antes de impuestos de 20.000.000.

PARTE II

La Sociedad Anónima «TRAMA» presenta a 31 de diciembre de 1992 entre otras las siguientes cuentas de su Balance de situación, fecha de cierre del tercer ejercicio económico de dicha sociedad: Capital: 60.000.000; Reserva legal: 5.550.000; Terrenos: 6.000.000; Proveedores: 20.000.000; Existencias: 10.000.000; Tesorería ... (a determinar por diferencia).

Información complementaria:

(1) En enero de 1990 se adquirió el total del Inmovilizado: Maquinaria por 45.000.000, Mobiliario por 5.000.000 y Elementos de transporte por 20.000.000.

Los tipos de amortización aplicados durante estos años, de acuerdo con las tablas de amortización oficiales han sido del 10 por 100 para la Maquinaria, el 20 por 100 para el Mobiliario y un 10 por 100 para los Elementos de transporte.

Del Inmovilizado también se sabe que el 1 de enero de este ejercicio, adquirió una Maquinaria nueva cuyo valor de mercado era de 35.000.000. A cambio entrega la Maquinaria antigua adquirida en 1990.

Todavía está pendiente de pago el 50 por 100 del valor inicial de los Elementos de transporte.

(2) Posee 1.200 obligaciones de «ALGRA, S.A.» adquiridas en la emisión que aún no han sido amortizadas.

(3) La cartera de valores está formada por 5.000 acciones de «ALGRA S.A.» adquiridas en la ampliación de capital. Para poder suscribirlas compró los derechos necesarios pagando 125 pesetas por cada uno.

(4) El saldo final de la cuenta de Clientes representa un 75 por 100 del saldo de los Proveedores.

De dicho saldo se conoce que la Sociedad «TENSA» cliente habitual de esta empresa fue declarada en quiebra en el mes de septiembre, por lo que se decidió provisionar la futura pérdida por la deuda pendiente de pago que en esa fecha ascendía a 1.000.000 de pesetas.

(5) Además «TRAMA, S.A.» posee derechos de cobro facturados sobre «EPSA» por valor de 15.000.000 de los que 3.000.000 con vencimiento el 1 de junio de 1993, se han llevado al descuento bancario con fecha 1 de diciembre de 1992, siendo el coste de esta operación el 20 por 100 anual.

(6) En el año 1991 «TRAMA, S.A.» tuvo unas pérdidas de 5.000.000 de pesetas.

En 1992 el beneficio antes de impuestos ha sido de 8.000.000.

Por la naturaleza de las pérdidas del ejercicio anterior, se ha acogido al RIS y ha compensado en este ejercicio la totalidad de las mismas.

PARTE III

Operaciones realizadas durante el primer trimestre de 1993:

- a) La Sociedad «ALGRA» exige el último dividendo pasivo que es atendido por todos los accionistas excepto por la Sociedad «TRAMA» por encontrarse en dificultades económicas, «ALGRA» procede a la emisión de duplicados que logra enajenar al 125 por 100.

- b) Aprobadas las cuentas anuales se acordó en Junta General la siguiente distribución de beneficios:

La Sociedad «ALGRA» una vez cubiertas las necesidades legales reparte un dividendo del 5 por 100 a sus accionistas, incorporando la diferencia a Remanente.

La Sociedad «TRAMA» destina todos sus beneficios a cubrir la Reserva legal.

PARTE IV

En enero, la Sociedad «TRAMA» desea ceder mediante escisión parte de sus activos, los cuales forman una unidad económica, a la Sociedad «ALGRA» que entregará a cambio las acciones procedentes de su autocartera en contraprestación del patrimonio recibido.

Los activos traspasados son los siguientes: Elementos de transporte: 10.000.000; Existencias: 2.200.000; Mobiliario: 2.000.000; Terrenos: 4.000.000.

Además traspasan los Proveedores de inmovilizado correspondientes a los Elementos de transporte que se encuentran pendientes de pago por un valor de 5.000.000.

Ambas sociedades acuerdan que el valor del Fondo de comercio que debe pagar «ALGRA» por el patrimonio escindido de «TRAMA» asciende a 600.000 pesetas.

SE PIDE:

1. Balance de situación y cuenta de Pérdidas y ganancias de «ALGRA, S.A.» a 31 de diciembre de 1992.
2. Balance de situación de «TRAMA, S.A.» a 31 de diciembre de 1992.
3. Operaciones realizadas en enero de 1993, incluida la escisión.

* A efectos de la resolución del ejercicio se considera que ya se ha practicado la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, y está ingresado el importe resultante.

CONTABILIDAD	SUPUESTO DE ESCISIONES REFERENCIA AL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS	N.º 164
		Solución

PARTE I

(1) El Capital (1.000 ptas. VN) se encuentra sin desembolsar en un 10 por 100 respecto a la ampliación de capital. Como en el Balance tenemos la cuenta *Accionistas por desembolsos no exigidos* por 4.000.000, esto tiene que corresponder con el 10 por 100 del capital ampliado:

$$4.000.000 = 10\% \text{ Capital ampliado}$$

$$\text{Capital ampliado} = 40.000.000$$

El artículo 153 del TRLSA dice que en ningún caso estos aumentos podrán ser superiores a la mitad del Capital de la sociedad en el momento de la autorización, de ahí que:

$$\text{Capital} = 80.000.000 + 40.000.000 = 120.000.000$$

En el Balance aparecerá:

Capital 120.000.000

(2) La Reserva legal está dotada en el mínimo legal, es decir, en el 20 por 100 del Capital (según el TRLSA) y la Reserva voluntaria en un 10 por 100 del Capital:

En el Balance aparecerán:

Reserva legal	24.000.000
Reserva voluntaria	12.000.000

(3) «ALGRA, S.A.» adquiere 8.000 acciones propias de 1.000 pesetas de valor nominal al 120 por 100. Esta adquisición es válida ya que cumple los requisitos legales.

Según los artículos 75 y 79 del TRLSA la sociedad podrá adquirir Acciones propias si se cumplen los siguientes requisitos:

1. Que el valor nominal total de esas acciones no supere el 10 por 100 del Capital.
2. Que se encuentren totalmente desembolsadas.
3. Que se pueda dotar una reserva indisponible por el importe de adquisición de las acciones, con cargo a una reserva disponible.

El asiento contable:

_____	x	_____	
9.600.000		<i>Acciones propias</i>	
		(8.000 x 1.000 x 120%)	
		a	<i>Tesorería</i> 9.600.000
_____	x	_____	

Dotación de la Reserva:

9.600.000		<i>Reserva voluntaria</i>	
		a	<i>Reservas para acciones propias</i> 9.600.000
_____	x	_____	

En el Balance aparecerán:

Acciones propias	9.600.000
Reservas para acciones propias	9.600.000

(4) La S.A. «ALGRA» emite un empréstito el 1 de junio de 1992 de 4.000 obligaciones con las siguientes características:

- Valor emisión el 95 por 100.
- Valor de reembolso el 110 por 100.
- Valor nominal de los títulos 1.000 pesetas.
- Rentabilidad del 8 por 100 anual pagadero por semestres vencidos.

El asiento contable del 1 de junio de 1992 será:

	x		
4.000.000		<i>Obligaciones emitidas</i> (4.000 x 1.000 x 100%)	
400.000		<i>Gastos por intereses diferidos</i>	
	a	<i>Obligaciones y bonos</i> (4.000 x 1.000 x 110%)	4.400.000
	x		
3.420.000		<i>Tesorería</i> (3.600 x 1.000 x 95%)	
440.000		<i>Obligaciones pendientes de suscripción</i> (400 obligaciones x 1.000 x 110%)	
180.000		<i>Gastos por intereses diferidos</i>	
	a	<i>Gastos por intereses diferidos</i>	40.000
	a	<i>Obligaciones emitidas</i>	4.000.000
	x		

A 1 de diciembre de 1992, fecha en la que finaliza el primer semestre, tendrá que pagar los intereses correspondientes:

Intereses:

$$(4.000 - 400)^* \times 1.000 \times 8\% \times 6/12 = 144.000 \text{ ptas.}$$

* Paga intereses sólo por las obligaciones en circulación.

A 31 de diciembre de 1992 tendrá que periodificar los intereses devengados y no pagados desde el 1 de diciembre de 1992 (1 mes):

Intereses:

$$3.600 \times 1.000 \times 8\% \times 1/12 = 24.000 \text{ ptas.}$$

El asiento contable será:

_____	x	_____	
24.000 <i>Intereses de obligaciones y bonos</i>		a <i>Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas</i>	24.000
_____	x	_____	

En el Balance aparecerán:

Obligaciones y bonos	4.400.000
Gastos por intereses diferidos	540.000
Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas	24.000
Obligaciones pendientes de suscripción	440.000

En la cuenta de *Pérdidas y ganancias*:

Intereses de obligaciones y bonos 168.000

(5) El Inmovilizado material adquirido en 1990 comprende:

(*) Sabemos que los edificios son 45.000.000 de los cuales parte son Terrenos y parte Construcciones:

$$\text{Construcciones} + 1/2 \text{ Construcciones (Terreno)} = 45.000.000$$

Deducimos que el valor de las Construcciones es de 30.000.000 y el de los Terrenos 15.000.000. Sólo se amortiza la parte que corresponde a la Construcción.

Además se han adquirido Terrenos por 50.000.000, entonces la cuenta de *Terrenos* figurará por 65.000.000.

Elemento	Valor	% amortización	Dotación anual	Amortización acumulada
Mobiliario	10.000.000	20%	2.000.000	6.000.000
E. Transporte	10.000.000	10%	1.000.000	3.000.000
Maquinaria	40.000.000	10%	4.000.000	12.000.000
Edificios (*)	45.000.000	5%	1.500.000	4.500.000

En el Balance aparecerán:

Construcciones 30.000.000

Terrenos 65.000.000

Amortización acumulada del inmovilizado material 25.500.000

En la cuenta de *Pérdidas y ganancias* tendremos:

Amortización del inmovilizado material 8.500.000

(6) Para la adquisición de las Construcciones por 30.000.000 concedieron una subvención del 50 por 100 a fondo perdido.

El valor inicial de dicha subvención, en 1990 era de 15.000.000.

Aplicando la Norma de valoración número 20 del PGC, cada ejercicio se deberá traspasar como resultados la parte correspondiente a la amortización, es decir, un 5 por 100 anual.

Anualmente, al final de cada ejercicio se hará:

_____	x	_____	
750.000		<i>Subvenciones de capital</i>	
(5% x 15.000.000)		a <i>Subvenciones de capital</i>	
		<i>traspasadas al resultado</i>	
		<i>del ejercicio</i>	750.000
_____	x	_____	

Desde el punto de vista contable, la imputación a resultados se hace cada ejercicio, en la misma proporción que la depreciación experimentada por el activo financiado por dicha subvención.

Fiscalmente, la imputación a resultados se hará de la misma forma, pero en ningún caso podrá ser superior a un período de 10 años.

Como en este caso las Construcciones se amortizan en 20 años (5%), plazo superior a 10 años, en principio podría surgir una diferencia temporal positiva, pero al ser superior a 10 años, según la interpretación que hace el ICAC a la Norma de valoración número 16 del PGC, se debería tratar como una diferencia permanente.

Ingreso fiscal (10% 15.000.000)	1.500.000
Ingreso contable (5% 15.000.000)	750.000
	<hr/>
Diferencia permanente positiva	750.000

En el Balance aparecerán:

Subvenciones de capital (15.000.000 – 3 x 750.000)	12.750.000
--	------------

En la cuenta de *Pérdidas y ganancias*:

Subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio	750.000
--	---------

(7) La S.A. «ALGRA» posee el 25 por 100 del capital de «ENGASA» adquirido al 115 por 100.

Como el Capital de «ENGASA» es de 60.000.000 el valor de dichas acciones será:

25% x 60.000.000 x 115%	17.250.000
+ gastos operación	750.000
	<hr/>
TOTAL	18.000.000

En el Balance aparecerá:

Inversiones financieras permanentes	18.000.000
---	------------

(8) En 1990 adquirió Derechos de traspaso por 10.000.000 de pesetas, los cuales se amortizan linealmente en 10 años (art. 194 TRLSA y Norma núm. 5 del PGC). Anualmente la amortización será del 10 por 100, por lo tanto tendremos:

En el Balance aparecerán:

Derechos de traspaso	10.000.000
Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial	3.000.000
(10% 10.000.000 x 3 años)	

En la cuenta de *Pérdidas y ganancias*:

Amortización del inmovilizado inmaterial (10% 10.000.000)	1.000.000
---	-----------

Desde el punto de vista fiscal (art. 66 del RIS), no se consideran deducibles las dotaciones para la amortización de los Derechos de traspaso, ya que sólo se considera una disminución patrimonial la depreciación con carácter irreversible, efectiva y probada.

Este gasto contable obliga a realizar un *Ajuste permanente positivo*, por la misma cantidad.

(9) El señor Pérez contrajo una deuda de 600.000 pesetas con vencimiento el 1 de abril de 1992.

Llegada dicha fecha al no pagar la deuda, la Sociedad «ALGRA» realizó la siguiente operación:

_____	x	_____	
600.000		<i>Cientes de dudoso cobro</i>	
	a	<i>Cientes</i>	600.000
_____	x	_____	
600.000		<i>Dotación a la provisión para insolvencias</i>	
	a	<i>Provisión para insolvencias de tráfico</i>	600.000
_____	x	_____	

Desde el punto de vista contable (Norma de valoración núm. 12 del PGC), será gasto la provisión realizada en caso de presentarse una posible insolvencia.

Desde el punto de vista fiscal, existen unas restricciones, en cuanto a la deducibilidad de las dotaciones (art. 82.4 del RIS).

En este caso, como la fecha de vencimiento (1 de abril), es inferior a 12 meses se considera gasto fiscal sólo el 25 por 100.

Aparecerá un *Ajuste temporal positivo*.

Gasto fiscal (25% x 600.000)	150.000
Gasto contable	600.000
	<hr/>
Ajuste temporal positivo	450.000

Por tanto en el Balance tendremos:

Clientes de dudoso cobro	600.000
Provisión para insolvencias de tráfico	600.000
Impuesto anticipado (35% x 450.000)	157.500

En la cuenta de *Pérdidas y ganancias*:

Dotación a la provisión para insolvencias	600.000
---	---------

(10) El 1 de enero de 1990 adquiere una Maquinaria mediante *leasing* financiero:

Duración del contrato: 60 meses

5 cuotas a pagar de 2.950.000

Opción de compra: 2.500.000

Vida útil: 10 años.

IVA: 12% para los años 1990, 1991.

15% para los años 1992, 1993 y 1994.

Valor al contado 15.000.000 de pesetas.

Desde el punto de vista contable, los activos alquilados mediante este tipo de contratos deberán figurar como inmovilizados inmateriales por su valor de contado, y deberá ser amortizado en función de su vida útil.

Contablemente será un gasto anual, la dotación a la amortización y los intereses contabilizados como gastos.

Desde el punto de vista fiscal, será gasto deducible anualmente el importe total de las cuotas pagadas en ese ejercicio, que incluyen la amortización del principal y de los intereses.

Existe por tanto una discrepancia entre el criterio contable y el fiscal, surgiendo hasta la finalización del contrato diferencias temporales, por la diferencia entre el gasto fiscal y el contable.

Años	Gasto Contable	Gasto Fiscal	Diferencia
1990	1.500.000 + 950.000	2.950.000	- 500.000
1991	1.500.000 + 550.000	2.950.000	- 900.000
1992	1.500.000 + 350.000	2.950.000	- 1.100.000

Para el año 1992:

Gasto fiscal	2.950.000
Cuotas pagadas =	2.950.000
 Gasto contable	1.850.000
Amortización (1.500.000) + Intereses (350.000)	_____
 Ajuste temporal negativo	1.100.000

En el Balance tendremos:

Derechos sobre bienes en régimen arrendamiento financiero	15.000.000
Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial	4.500.000
[3 x (15.000.000/10) = 4.500.000]	
Gastos por intereses diferidos <i>leasing</i>	400.000
[2.250.000 (*) - (950.000 + 550.000 + 350.000) = 400.000]	
(*) [(5 x 2.950.000 + 2.500.000) - 15.000.000]	
Proveedores de inmovilizado por <i>leasing</i> a largo plazo	5.450.000
(2.950.000 + 2.500.000 = 5.450.000)	
Proveedores de inmovilizado por <i>leasing</i> a corto plazo	2.950.000
Impuesto diferido	875.000
Año 1990 (35% 500.000)	175.000
Año 1991 (35% 900.000)	315.000
Año 1992 (35% 1.100.000)	385.000

En la cuenta de *Pérdidas y ganancias* tendremos:

Amortización del inmovilizado inmaterial	1.500.000
Intereses de deudas a largo plazo	350.000

(11) Regalo de un décimo de lotería premiado con 6.000.000 de pesetas.

Contablemente será un ingreso extraordinario.

Desde el punto de vista fiscal, este incremento de patrimonio tiene carácter de ingreso, que aunque está exento del IRPF, tributa en el Impuesto sobre Sociedades como un incremento patrimonial.

Surgirá una *Diferencia permanente negativa*.

En la cuenta de *Pérdidas y ganancias*:

Ingresos extraordinarios	6.000.000
--------------------------------	-----------

(12) El 1 de enero de 1992 las existencias iniciales eran de 4.000.000, las Compras ascendieron a 30.000.000 de pesetas, las existencias finales son de 3.000.000 (Balance de situación a 31 de diciembre de 1992), luego el coste de ventas será:

$$\text{Coste de ventas} = E_i + \text{Compras} - E_f = 31.000.000$$

Como las ventas se realizan con un margen de beneficios del 60 por 100 sobre el coste de las mismas, las Ventas del ejercicio habrán sido:

$$\text{Ventas} = 31.000.000 \text{ (CV)} \times 160\% = 49.600.000$$

En la cuenta de *Pérdidas y ganancias*:

Compras	30.000.000
Variación de existencias ($E_i - E_f$)	1.000.000
Ventas	49.600.000

(13) Los Sueldos anuales han sido de 15.000.000 y la Seguridad Social a cargo empresa es del 30 por 100, luego el gasto total por este concepto es de 4.500.000.

Como está pendiente de ingresar lo correspondiente al mes de diciembre aparecerá la cuenta *Organismos de la Seguridad Social, acreedores* por 1/12 de las cargas sociales tanto a cargo del trabajador (6%) como a cargo de la empresa (30%):

$$36\% \times 15.000.000 \times 1/12 = 450.000$$

También aparecerá la cuenta *Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas* por las retenciones al personal del último trimestre.

Como se aplica un 10 por 100 tendremos:

$$10\% \times 15.000.000 \times 3/12 = 375.000$$

En el Balance aparecerán:

Organismos de la Seguridad Social, acreedores	450.000
Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas	375.000

En la cuenta de *Pérdidas y ganancias*:

Sueldos y salarios	15.000.000
Seguridad Social a cargo de la empresa	4.500.000

(14) Liquidación del Impuesto sobre Beneficios.

Gasto contable:

BASE CONTABLE	20.000.000
Diferencia permanente positiva (8)	1.000.000
Diferencia permanente positiva (6)	750.000
BENEFICIO CONTABLE AJUSTADO	21.750.000

$$\text{Impuesto sobre Beneficios} = 35\% \times 21.750.000 = 7.612.500$$

Deuda con Hacienda:

BENEFICIO CONTABLE AJUSTADO	21.750.000
Ajuste temporal positivo (9)	450.000
Ajuste temporal negativo (10)	(1.100.000)
BASE IMPONIBLE	21.100.000

Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades =
 = 35% x 21.100.000 = 7.385.000

El asiento contable será:

	x		
7.612.500		<i>Impuesto sobre Beneficios</i>	
157.500		<i>Impuesto sobre Beneficios anticipado</i>	
		(35% x 450.000)	
	a	<i>Impuesto sobre Beneficios diferido</i>	385.000
		(35% x 1.100.000)	
	a	<i>Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades</i>	7.385.000
	x		
7.612.500		<i>Pérdidas y ganancias</i>	
	a	<i>Impuesto sobre Beneficios</i>	7.612.500
	x		

En el Balance aparecerán:

Pérdidas y ganancias (20.000.000 – 7.612.500 = 12.387.500)	12.387.500
Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Beneficios	7.385.000
Impuesto sobre Beneficios anticipado	157.500
– Provisión para insolvencias	157.500
[35% (600.000 - 150.000)]	
Impuesto sobre Beneficios diferido	875.000
– Año 1990:	
<i>Leasing</i> (35% 500.000)	175.000
– Año 1991:	
<i>Leasing</i> (35% 900.000)	315.000
– Año 1992:	
<i>Leasing</i> (35% 1.100.000)	385.000
En la cuenta de <i>Pérdidas y ganancias</i> :	
Impuesto sobre Beneficios	7.612.500

BALANCE DE SITUACION A 31-12-1992 S.A. «ALGRA»

Activo		Pasivo	
Accionistas por desembolsos no exigidos	4.000.000	Proveedores	6.591.000
Obligaciones pendientes de suscripción	440.000	Capital (1)	120.000.000
Clientes	13.000.000	Reserva legal (2)	24.000.000
Acciones propias (3)	9.600.000	Reserva voluntaria (2)	12.000.000
Gastos por intereses diferidos (4) ..	540.000	Reserva para acciones propias (3) ..	9.600.000
Mobiliario (5)	10.000.000	Obligaciones y bonos (4)	4.400.000
Elementos de transporte (5)	10.000.000	Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas (4)	24.000
Maquinaria (5)	40.000.000	Amortización acumulada del inmovilizado material (5)	25.500.000
Construcciones (5)	30.000.000	Subvenciones de capital (6)	12.750.000
Terrenos (5)	65.000.000	Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (8)	7.500.000
Inversiones financieras permanentes «ENGASA» (7)	18.000.000	Provisión para insolvencias (9) ...	600.000
Derechos de traspaso (8)	10.000.000	Proveedores de inmovilizado <i>leasing</i> a largo plazo (10)	5.450.000
Clientes de dudoso cobro (9) ..	600.000	Proveedores de inmovilizado <i>leasing</i> a corto plazo (10)	2.950.000
Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero (10) ..	15.000.000	Hacienda Pública, acreedor por retenciones a cuenta (13)	375.000
Gastos por intereses diferidos <i>leasing</i> (10)	400.000	Organismos de la Seguridad Social, acreedores (13)	450.000
Mercaderías (12)	3.000.000	Pérdidas y ganancias (14)	12.387.500
Impuesto sobre Beneficios anticipado (14)	157.500	Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Beneficios (14) ..	7.385.000
Tesorería (*)	23.100.000	Impuesto sobre Beneficios diferido (14)	875.000
TOTAL	252.837.500	TOTAL	252.837.500

(*) Por diferencia entre el Pasivo y el Activo.

PERDIDAS Y GANANCIAS S.A. «ALGRA»

Debe		Haber	
Intereses de obligaciones (4) ...	168.000	Otros ingresos de explotación	23.000.000
Amortización del inmovilizado material (5)	8.500.000	Ingresos financieros	3.268.000
Amortización del inmovilizado inmaterial (8)	1.000.000	Subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio (6) ...	750.000
Dotación a la provisión para insolvencias (9)	600.000	Ingresos extraordinarios (11) ..	6.000.000
Amortización del inmovilizado inmaterial (<i>leasing</i>) (10)	1.500.000	Ventas (12)	49.600.000
Intereses de deudas a largo plazo <i>leasing</i> (10)	350.000		
Compras (12)	30.000.000		
Variación de existencias (12) ..	1.000.000		
Sueldos y salarios (13)	15.000.000		
Seguridad Social a cargo de la empresa (13)	4.500.000		
Impuesto sobre Sociedades (14) ..	7.612.500		
RESULTADO DEL EJERCICIO	12.387.500		
SALDO DEUDOR	82.268.000	SALDO ACREEDOR	82.268.000

PARTE II

(1) La operación de la adquisición de la Maquinaria, se trata de una operación de permuta de bienes.

Desde el punto de vista contable, el valor atribuible a lo recibido será el valor neto contable de lo cedido, siempre que dicho valor no supere el valor de mercado.

En este caso tenemos:

Precio de adquisición	45.000.000
Amortización (10% x 45.000.000 x 2 años)	(9.000.000)
Valor neto contable de lo cedido	36.000.000
Valor de mercado de lo recibido	35.000.000

Como el valor de mercado es inferior, sólo se podrá contabilizar la Maquinaria por dicho importe, la diferencia que es de 1.000.000 se recogerá como una pérdida.

Como desde el punto de vista fiscal (art. 144 del RIS), la variación patrimonial en una permuta es la diferencia entre el valor neto de lo cedido y el valor de mercado de lo recibido, la pérdida que se ha producido, coincide en el ámbito contable y en el fiscal, y por tanto no habrá que realizar ningún ajuste en la base contable.

El asiento contable sería:

_____	x	_____	
35.000.000		<i>Maquinaria (valor de mercado)</i>	
9.000.000		<i>Amortización acumulada del inmovilizado material</i>	
		(10% x 45.000.000 x 2)	
1.000.000		<i>Pérdidas procedentes del inmovilizado material</i>	
	a	<i>Maquinaria</i>	45.000.000
_____	x	_____	

En el Balance de situación aparecerán:

Maquinaria	35.000.000
Mobiliario	5.000.000

Elementos de transporte	20.000.000
Amortización acumulada del inmovilizado material	12.500.000
– Maquinaria	3.500.000
(35.000.000 x 10% x 1 año)	
– Mobiliario	3.000.000
(5.000.000 x 20% x 3 años)	
– Elementos de transporte	6.000.000
(20.000.000 x 10% x 3 años)	
– Proveedores de inmovilizado	10.000.000
(50% x 20.000.000 = 10.000.000)	

(2) En el Balance tendremos la cuenta *Valores de renta fija* por el precio de adquisición, que es el precio de suscripción desde la emisión de las obligaciones (1 de junio de 1992):

$$1.200 \text{ obligaciones} \times 1.000 \text{ valor nominal} \times 95\% = 1.140.000 \text{ pesetas}$$

Como el último pago de intereses se realizó el 1 de diciembre de 1992 (pago por semestres vencidos), a 31 de diciembre de 1992 habrá que periodificar y contabilizar los intereses devengados pero no cobrados correspondientes al mes de diciembre.

$$\text{Intereses} = 1.200 \times 1.000 \times 8\% \times 1/12 = 8.000$$

El asiento contable será:

_____	x	_____	
8.000		<i>Intereses a corto plazo de valores de renta fija</i>	
	a	<i>Ingresos de valores de renta fija</i>	8.000
_____	x	_____	

En el Balance aparecerán:

Valores de renta fija	1.140.000
Intereses a corto plazo de valores de renta fija	8.000
Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	12.000
(25% x 1.200 x 1.000 x 8% x 6/12)	

(3) Según la Norma de valoración número 8 del PGC, los valores negociables se valoran por el precio de adquisición. Este precio incluye además del importe de los mismos, los gastos inherentes a la operación. El importe de los derechos preferentes de suscripción se entenderá incluido en el precio de adquisición.

Se prescinde de los intereses implícitos, ya que se desconoce la fecha de reembolso de cada obligación.

Como estas acciones han sido adquiridas en la ampliación y ésta se ha hecho en el 50 por 100 (límite máximo), la proporción ha sido de una acción nueva por cada dos antiguas, habrá necesitado un total de 10.000 derechos para adquirir las 5.000 acciones.

Valor acciones:

$$5.000.000 + 1.250.000 = 6.250.000$$

- 5.000 acciones x 1.000 ptas. x 100% = 5.000.000
- 10.000 derechos por 125 ptas. = 1.250.000

Habrà que recoger la parte no desembolsada:

- 5.000 x 10% x 1.000 = 500.000

En el Balance aparecerán:

Inversiones financieras temporales	6.250.000
Desembolsos pendientes sobre acciones	500.000

(4) El 75 por 100 de los Proveedores (20.000.000) = 15.000.000 saldo de Clientes.

De esos 15.000.000 un cliente («TENSA») que adeudaba 1.000.000 de pesetas, ha sido declarado en quiebra y se ha dotado la correspondiente Provisión para insolvencias.

En el Balance aparecerán:

Cientes	14.000.000
Cientes de dudoso cobro	1.000.000
Provisión para insolvencias de tráfico	1.000.000

El gasto por la dotación coincide en el ámbito contable y en el fiscal, ya que el cliente está en situación de quiebra, y por tal motivo se entiende que el gasto está suficientemente justificado (art. 82.2 del RIS).

(5) Se ha realizado un descuento bancario de efectos. Los asientos contables han sido:

_____	x	_____	
3.000.000		<i>Efectos comerciales descontados</i>	
	a	<i>Efectos comerciales a cobrar</i>	3.000.000
_____	x	_____	
2.700.000		<i>Tesorería</i>	
300.000		<i>Intereses por descuento de efectos</i> (3.000.000 x 20% x 6/12)	
	a	<i>Deudas por efectos descontados</i>	3.000.000
_____	x	_____	

Habrà que periodificar los intereses pagados pero que no corresponden al ejercicio de 1992, que son los relativos a cinco meses:

250.000		<i>Intereses pagados por anticipado</i> (3.000.000 x 20% x 5/12)	
	a	<i>Intereses por descuento de efectos</i>	250.000
_____	x	_____	

En el Balance aparecerán:

Efectos comerciales a cobrar	12.000.000
Efectos comerciales descontados	3.000.000
Deudas por efectos descontados	3.000.000
Intereses pagados por anticipado	250.000

(6) La obtención de pérdidas en 1991, faculta a la sociedad a compensarlas con los beneficios que obtenga en los cinco ejercicios inmediatos y sucesivos a dicha fecha (art. 156 del RIS).

Como en 1992 la Base imponible ha sido de 8.000.000 (coincide con la contable ya que no hay ninguna diferencia entre los criterios contables y fiscales), podrá deducir íntegramente el valor de las pérdidas ya que éstas son de un importe inferior a la Base imponible (art. 157 del RIS).

A finales del ejercicio 1991 los asientos contables relativos al impuesto habrán sido:

_____	x	_____	
5.000.000		<i>Resultado negativo 1991</i>	
	a	<i>Pérdidas y ganancias</i>	5.000.000
_____	x	_____	
1.750.000		<i>Crédito por pérdidas a compensar</i> (35% 5.000.000)	
	a	<i>Impuesto sobre Beneficios</i>	1.750.000
_____	x	_____	
1.750.000		<i>Impuesto sobre Beneficios</i>	
	a	<i>Resultado negativo 1991</i>	1.750.000
_____	x	_____	

El saldo de la cuenta *Resultado negativo de 1991* era de 3.250.000 y de *Crédito por pérdidas a compensar* de 1.750.000.

Esta cuenta es de naturaleza similar a la cuenta *Impuestos anticipados*, y se abona en los ejercicios en los que se efectúe la compensación.

El Resultado negativo total de 1991 (5.000.000) actúa como una diferencia temporal negativa.

Teniendo en cuenta que en este ejercicio se van a compensar todas las pérdidas, y que no hay ningún otro ajuste, la *liquidación del impuesto* para 1992 será:

Gasto contable:

BASE CONTABLE 8.000.000

Impuesto sobre Beneficios = 35% 8.000.000 = 2.800.000

Deuda con Hacienda:

BASE CONTABLE 8.000.000

Diferencia negativa (Pérdidas 1991) (5.000.000)

BASE IMPONIBLE 3.000.000

Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Beneficios = 35% 3.000.000 = 1.050.000

El asiento contable será:

	x		
2.800.000		<i>Impuesto sobre Beneficios</i>	
	a	<i>Hacienda Pública, acreedor por impuesto</i>	1.050.000
	a	<i>Crédito por pérdidas a compensar</i>	1.750.000
2.800.000		<i>Pérdidas y ganancias</i>	
	a	<i>Impuesto sobre Beneficios</i>	2.800.000
	x		

	_____	x	_____	
3.250.000	<i>Pérdidas y ganancias</i>			
		a	<i>Resultados negativos de 1991</i>	3.250.000
	_____	x	_____	
12.000	<i>Hacienda Pública, acreedor por impuesto</i>			
		a	<i>Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta</i>	12.000
	_____	x	_____	

En el Balance tendremos:

Pérdidas y ganancias	1.950.000
Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Beneficios	1.038.000
(1.050.000 – 12.000)	

BALANCE DE SITUACION A 31-12-1992 S.A. «Y»

Activo		Pasivo	
Terrenos	6.000.000	Capital	60.000.000
Existencias	10.000.000	Reserva legal	5.550.000
Maquinaria (1)	35.000.000	Proveedores	20.000.000
Mobiliario (1)	5.000.000	Proveedores de inmovilizado (1) ..	10.000.000
Elementos de transporte (1)	20.000.000	Amortización acumulada del inmovilizado material (1)	12.500.000
Valores de renta fija (2)	1.140.000	Desembolsos pendientes sobre acciones (3)	500.000
Intereses a corto plazo de valores de renta fija (2)	8.000	Provisión para insolvencias de tráfico (4)	1.000.000
Inversiones financieras permanentes en «ALGRA» (3)	6.250.000	Deudas por efectos descontados (5)	3.000.000
Clientes (4)	14.000.000	Hacienda Pública, acreedor por impuesto (6)	1.038.000
Clientes de dudoso cobro (4) ..	1.000.000	Pérdidas y ganancias (6)	1.950.000
Efectos comerciales a cobrar (5) ..	12.000.000		
Efectos comerciales descontados (5)	3.000.000		
Intereses pagados por anticipo (5)	250.000		
Tesorería (*)	1.890.000		
TOTAL	115.538.000	TOTAL	115.538.000

(*) Por diferencia entre el Pasivo y el Activo.

Una vez completados los Balances de situación de ambas sociedades y la cuenta de *Pérdidas y ganancias* de «ALGRA» a 31 de diciembre de 1992, redactamos las cuentas según el modelo normal establecido por el Plan General de Contabilidad, aunque existe la posibilidad de utilizar los modelos abreviados.

BALANCE DE SITUACION DE «ALGRA, S.A.» A 31-12-1992

Activo	
A) ACCIONISTAS POR DESEMBOLSOS NO EXIGIDOS	4.000.000
Accionistas por desembolsos no exigidos	4.000.000
B) INMOVILIZADO	174.600.000
II. INMOVILIZADO INMATERIAL	17.500.000
Derechos de traspaso	10.000.000
Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero	15.000.000
Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial	(7.500.000)
III. INMOVILIZADO MATERIAL	129.500.000
Terrenos	65.000.000
Construcciones	30.000.000
Maquinaria	40.000.000
Elementos de transporte	10.000.000
Mobiliario	10.000.000
Amortización acumulada del inmovilizado material	(25.500.000)

IV. INMOVILIZADO FINANCIERO	18.000.000	
Inversiones financieras permanentes		
«ENGASA»	18.000.000	
V. ACCIONES PROPIAS	9.600.000	
Acciones propias	9.600.000	
C) GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS		940.000
Gastos por intereses diferidos en valores negociables	540.000	
Gastos por intereses diferidos <i>leasing</i>	400.000	
D) ACTIVO CIRCULANTE		39.697.500
II. EXISTENCIAS	3.000.000	
Mercaderías	3.000.000	
III. DEUDORES	13.157.500	
Clientes	13.000.000	
Clientes de dudoso cobro	600.000	
Provisión para insolvencias	(600.000)	
Impuesto sobre Beneficios anticipado	157.500	
IV. INVERSIONES FINANCIERAS TEMPORALES	440.000	
Obligaciones pendientes de suscripción ...	440.000	
VI. TESORERIA	23.100.000	
TOTAL ACTIVO		219.237.500

Pasivo	
A) FONDOS PROPIOS	177.987.500
I. CAPITAL	120.000.000
IV. OTRAS RESERVAS	45.600.000
Reserva legal	24.000.000
Reserva para acciones propias	9.600.000
Reserva voluntaria	12.000.000
VI. PERDIDAS Y GANANCIAS (Beneficio)	12.387.500
B) INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS	12.750.000
Subvenciones de capital	12.750.000
D) ACREEDORES A LARGO PLAZO	9.850.000
I. EMISION DE OBLIGACIONES	4.400.000
Obligaciones y bonos	4.400.000
II. PROVEEDORES DE INMOVILIZADO	5.450.000
Proveedores de inmovilizado <i>leasing</i> ...	5.450.000
E) ACREEDORES A CORTO PLAZO	18.650.000
I. EMISION DE OBLIGACIONES	24.000
Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas	24.000

IV. ACREEDORES COMERCIALES	6.591.000
Proveedores	6.591.000
V. OTRAS DEUDAS NO COMERCIALES	12.035.000
Hacienda Pública, acreedor por reten- ciones a cuenta	375.000
Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Beneficios	7.385.000
Impuesto sobre Beneficios diferido	875.000
Organismos de la Seguridad Social, acreedores	450.000
Proveedores de inmovilizado <i>leasing</i> ...	2.950.000
TOTAL PASIVO	219.237.500

BALANCE DE SITUACION DE «TRAMA, S.A.» A 31-12-1992

Activo	
B) INMOVILIZADO	60.890.000
III. INMOVILIZADO MATERIAL	53.500.000
Terrenos	6.000.000
Maquinaria	35.000.000
Elementos de transporte	20.000.000
Mobiliario	5.000.000
Amortización acumulada del inmovili- zado material	(12.500.000)

IV. INMOVILIZADO FINANCIERO	7.390.000	
Inversiones financieras permanentes		
«ALGRA»	6.250.000	
Valores de renta fija	1.140.000	
D) ACTIVO CIRCULANTE		41.148.000
II. EXISTENCIAS	10.000.000	
Mercaderías	10.000.000	
III. DEUDORES	29.000.000	
Clientes	14.000.000	
Clientes de dudoso cobro	1.000.000	
Provisión para insolvencias	(1.000.000)	
Efectos comerciales a cobrar	12.000.000	
Efectos comerciales descontados	3.000.000	
IV. Inversiones financieras temporales	8.000	
Intereses a corto plazo de valores de		
renta fija	8.000	
VI. TESORERIA	1.890.000	
VII. AJUSTES POR PERIODIFICACION	250.000	
Intereses pagados por anticipado	250.000	
TOTAL ACTIVO		102.038.000

Pasivo	
A) FONDOS PROPIOS	67.500.000
I. CAPITAL	60.000.000
IV. OTRAS RESERVAS	5.550.000
Reserva legal	5.550.000
VI. PERDIDAS Y GANANCIAS (Beneficio)	1.950.000
D) ACREEDORES A LARGO PLAZO	10.500.000
II. PROVEEDORES DE INMOVILIZADO	10.000.000
Proveedores de inmovilizado	10.000.000
V. DESEMBOLSOS PENDIENTES SOBRE ACCIONES	500.000
Desembolsos pendientes sobre acciones ..	500.000
E) ACREEDORES A CORTO PLAZO	24.038.000
II. DEUDAS CON ENTIDADES DE CREDITO	3.000.000
Deudas por efectos descontados	3.000.000
IV. ACREEDORES COMERCIALES	20.000.000
Proveedores	20.000.000
V. OTRAS DEUDAS NO COMERCIALES	1.038.000
Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Beneficios	1.038.000
TOTAL PASIVO	102.038.000

CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS DE «ALGRA, S.A.» A 31-12-1992

A) GASTOS	67.868.000
2. APROVISIONAMIENTO	31.000.000
Consumo de mercaderías	31.000.000
3. GASTOS DE PERSONAL	19.500.000
Sueldos y salarios	15.000.000
Seguridad Social a cargo de la empresa ...	4.500.000
4. DOTACION AMORTIZACION INMOVILIZADO	11.000.000
A. Inmovilizado material	8.500.000
A. Inmovilizado inmaterial	2.500.000
5. VARIACION PROVISIONES TRAFICO	600.000
Provisión para insolvencias de tráfico ..	600.000
D) BENEFICIOS DE EXPLOTACION	10.500.000
7. GASTOS FINANCIEROS	518.000
Intereses de obligaciones	168.000
Intereses de deudas a largo plazo	350.000
II) RESULTADOS FINANCIEROS POSITIVOS	2.750.000
III) BENEFICIOS ACTIVIDADES ORDINARIAS	13.250.000
IV) RESULTADOS EXTRAORDINARIOS POSITIVOS	6.750.000
V) BENEFICIOS ANTES DE IMPUESTOS	20.000.000
Impuesto sobre Beneficios	7.612.500
VI) RESULTADOS DEL EJERCICIO (Beneficios)	12.387.500

B) INGRESOS	82.618.000
1. IMPORTE NETO CIFRA DE NEGOCIOS	49.600.000
Ventas	49.600.000
4. OTROS INGRESOS DE EXPLOTACION	23.000.000
7. OTROS INTERESES E INGRESOS	3.268.000
11. SUBVENCIONES DE CAPITAL	750.000
12. INGRESOS EXTRAORDINARIOS	6.000.000

PARTE III

* Operaciones realizadas durante enero de 1993. Sólo se van a tener en cuenta las detalladas en el enunciado.

(a) La Sociedad «ALGRA» exige el último dividendo pasivo que es atendido por todos los accionistas excepto por «TRAMA, S.A.» que se encuentra en dificultades económicas.

«ALGRA» procede a la emisión de duplicados que logra vender al 125 por 100.

Contablemente, la Sociedad «ALGRA» hace:

_____	x	_____
4.000.000		
Accionistas por desembolsos exigidos		
(10% x 40.000 x 1.000)		
	a	Accionistas por desembolsos no exigidos
		4.000.000
_____	x	_____

_____	x	_____	
3.500.000		<i>Tesorería</i>	
500.000		<i>Accionista moroso</i> (5.000 x 1.000 x 10%)	
		a	<i>Accionistas por desembol- sos exigidos</i> 4.000.000
_____	x	_____	
5.000.000		<i>Duplicados de acciones</i>	
		a	<i>Acciones anuladas</i> 5.000.000
_____	x	_____	
El beneficio que surge en la venta irá a cuenta del accionista moroso.			
Contablemente:			
6.250.000		<i>Tesorería</i> (125% x 5.000 x 1.000)	
		a	<i>Duplicados de acciones</i> 5.000.000
		a	<i>Accionista moroso</i> 1.250.000
_____	x	_____	
Liquidación de cuentas con el accionista moroso:			
5.000.000		<i>Acciones anuladas</i>	
750.000		<i>Accionista moroso</i>	
		a	<i>Tesorería</i> 5.750.000
_____	x	_____	

La Sociedad Anónima «TRAMA» haría la siguiente anotación contable referente a esta operación:

	x	
5.750.000		<i>Tesorería</i>
500.000		<i>Desembolsos pendientes sobre acciones</i>
	a	<i>Inversiones financieras permanentes «ALGRA, S.A.»</i>
		6.250.000
	x	

(b) La S.A. «ALGRA» una vez cubierta las necesidades legales reparte un dividendo del 5 por 100, incorporando la diferencia a Remanente.

Según el artículo 214 del TRLSA hasta que la Reserva legal no esté cubierta en el 20 por 100 de la cifra de Capital, anualmente deberá destinar al menos un 10 por 100 de los Beneficios a dotar la misma.

La Sociedad «ALGRA» tiene dotada esta Reserva en 24.000.000, como el 20 por 100 del Capital es 24.000.00, ya estaría cubierta en el mínimo, por lo tanto no tiene obligación legal de incrementarla, y destinará todo a Remanente.

Contablemente:

12.387.500		<i>Pérdidas y ganancias</i>
	a	<i>Tesorería</i>
		5.800.000
		(5% 116.000.000*)
	a	<i>Remanente</i>
		6.587.500

* Aunque ya se ha exigido el desembolso, como los beneficios que se reparten son los del ejercicio 92 y sólo estaba desembolsado el capital en 116.000.000 lógicamente se atribuye el dividendo a la parte desembolsada durante 1992.

	x	
--	---	--

La S.A. «TRAMA» destina todos sus beneficios a dotar la Reserva legal:

Contablemente:

	x		
1.950.000 Pérdidas y ganancias		a Reserva legal	1.950.000
	x		

BALANCE DE SITUACION DE «ALGRA, S.A.» PREVIO A LA ESCISION

Activo	
B) INMOVILIZADO	174.600.000
II. INMOVILIZADO INMATERIAL	17.500.000
Derechos de traspaso	10.000.000
Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero	15.000.000
Amortización acumulada del inmovili- zado inmaterial	(7.500.000)
III. INMOVILIZADO MATERIAL	129.500.000
Terrenos	65.000.000
Construcciones	30.000.000
Maquinaria	40.000.00
Elementos de transporte	10.000.000
Mobiliario	10.000.000
Amortización acumulada del inmovili- zado material	(25.500.000)

IV. INMOVILIZADO FINANCIERO	18.000.000	
Inversiones financieras permanentes «ENGASA»	18.000.000	
V. ACCIONES PROPIAS	9.600.000	
Acciones propias	9.600.000	
C) GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS		940.000
Gastos por intereses diferidos de valores negociables	540.000	
Gastos por intereses diferidos <i>leasing</i>	400.000	
D) ACTIVO CIRCULANTE		37.897.500
II. EXISTENCIAS	3.000.000	
Mercaderías	3.000.000	
III. DEUDORES	13.157.500	
Clientes	13.000.000	
Clientes de dudoso cobro	600.000	
Provisión para insolvencias	(600.000)	
Impuesto sobre Beneficios anticipado ..	157.500	
IV. INVERSIONES FINANCIERAS TEMPORALES	440.000	
Obligaciones pendientes de suscripción ...	440.000	
VI. TESORERIA	21.300.000	
TOTAL ACTIVO		213.437.500

Pasivo	
A) FONDOS PROPIOS	172.187.500
I. CAPITAL	120.000.000
IV. OTRAS RESERVAS	45.600.000
Reserva legal	24.000.000
Reserva para acciones propias	9.600.000
Reserva voluntaria	12.000.000
V. RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES	6.587.500
Remanente	6.587.500
B) INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS	12.750.000
Subvenciones de capital	12.750.000
D) ACREEDORES A LARGO PLAZO	9.850.000
I. EMISION DE OBLIGACIONES	4.400.000
Obligaciones y bonos	4.400.000
II. PROVEEDORES DE INMOVILIZADO	5.450.000
Proveedores de inmovilizado <i>leasing</i> ...	5.450.000
E) ACREEDORES A CORTO PLAZO	18.650.000
I. EMISION DE OBLIGACIONES	24.000
Intereses de empréstitos y otras emision análogas	24.000

IV. ACREEDORES COMERCIALES	6.591.000
Proveedores	6.591.000
V. OTRAS DEUDAS NO COMERCIALES	12.035.000
Hacienda Pública, acreedor por retencio- nes a cuenta	375.000
Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Beneficios	7.385.000
Impuesto sobre Beneficios diferido	875.000
Organismos Seguridad Social, acreedores ..	450.000
Proveedores de inmovilizado <i>leasing</i> ...	2.950.000
TOTAL PASIVO	213.437.500

BALANCE DE SITUACION DE «TRAMA, S.A.» PREVIO A LA ESCISION

Activo	
B) INMOVILIZADO	54.640.000
III. INMOVILIZADO MATERIAL	53.500.000
Terrenos	6.000.000
Maquinaria	35.000.000
Elementos de transporte	20.000.000
Mobiliario	5.000.000
Amortización acumulada del inmoviliza- do material	(12.500.000)

IV. INMOVILIZADO FINANCIERO	1.140.000	
Valores de renta fija	1.140.000	
D) ACTIVO CIRCULANTE		46.898.000
II. EXISTENCIAS	10.000.000	
Mercaderías	10.000.000	
III. DEUDORES	29.000.000	
Clientes	14.000.000	
Clientes de dudoso cobro	1.000.000	
Provisión para insolvencias	(1.000.000)	
Efectos comerciales a cobrar	12.000.000	
Efectos comerciales descontados	3.000.000	
IV. INVERSIONES FINANCIERAS TEMPORALES	8.000	
Intereses a corto plazo de valores de renta fija	8.000	
VI. TESORERIA	7.640.000	
VII. AJUSTES POR PERIODIFICACION	250.000	
Intereses pagados por anticipado	250.000	
TOTAL ACTIVO		101.538.000

Pasivo	
A) FONDOS PROPIOS	67.500.000
I. CAPITAL	60.000.000
IV. OTRAS RESERVAS	7.500.000
Reserva legal	7.500.000
D) ACREEDORES A LARGO PLAZO	10.000.000
II. PROVEEDORES DE INMOVILIZADO	10.000.000
Proveedores de inmovilizado	10.000.000
E) ACREEDORES A CORTO PLAZO	24.038.000
II. DEUDAS CON ENTIDADES DE CREDITO	3.000.000
Deudas por efectos descontados	3.000.000
IV. ACREEDORES COMERCIALES	20.000.000
Proveedores	20.000.000
V. OTRAS DEUDAS NO COMERCIALES	1.038.000
Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Beneficios	1.038.000
TOTAL PASIVO	101.538.000

PARTE IV

En enero la Sociedad «TRAMA» desea ceder mediante escisión parte de sus activos, los cuales forman una unidad económica, a la Sociedad «ALGRA» que entregará a cambio acciones procedentes de su autocartera en contraprestación al patrimonio recibido.

Es un caso típico de escisión, ya que se caracteriza porque la Sociedad beneficiaria («ALGRA, S.A.») va a entregar a los socios de la Sociedad escindida («TRAMA, S.A.»), a cambio del patrimonio que recibe, acciones representativas de su Capital, en una proporción previamente establecida.

Contablemente el proceso de la escisión es el siguiente:

CONTABILIDAD DE LA SOCIEDAD ESCINDIDA «TRAMA»

* Cálculo del patrimonio neto y del valor teórico de sus acciones:

$$PN_{Trama} = 60.000.000 + 7.500.000 = 67.500.000$$

$$VT_{Trama} = 67.500.000 / 60.000 \text{ acciones} = 1.125$$

1. «ALGRA» reconoce a «TRAMA» un Fondo de comercio valorado en 600.000.

Contablemente la Sociedad escindida reflejará este mayor valor que se le asigna al patrimonio traspasado como un resultado de escisión positivo.

Sólo aparecerá como Fondo de comercio en la Sociedad beneficiaria, ya que es ésta la que lo adquiere a título oneroso, en «TRAMA» se recoge como una cuenta de Activo:

_____	x	_____	
600.000		<i>Deudores (Fondo de comercio)</i>	
	a	<i>Resultados de escisión</i>	600.000
_____	x	_____	

2. Traspaso a «ALGRA» los elementos que integran la unidad económica que se escinde:

	x	
5.000.000		<i>Proveedores de inmovilizado</i>
4.200.000		<i>Amortización acumulada del inmovilizado material</i>
		– 10% 10.000.000 x 3 (Elementos de transporte)
		– 20% 2.000.000 x 3 (Mobiliario)
9.600.000		<i>Sociedad beneficiaria «ALGRA»</i>
	a	<i>Existencias</i> 2.200.000
	a	<i>Mobiliario</i> 2.000.000
	a	<i>Elementos de transporte</i> 10.000.000
	a	<i>Terrenos</i> 4.000.000
	a	<i>Deudores (Fondo de comercio)</i> 600.000
	x	

3. Reducción del Capital y del resto de las cuentas de Neto por la parte proporcional al valor del patrimonio escindido, y reconocimiento del derecho a los accionistas por dicha cantidad.

Patrimonio neto traspasado: Activo neto real traspasado (14.000.000) – Pasivo exigible traspasado (5.000.000) = 9.000.000

Hay que mantener la proporción de las cuentas de Neto antes y después de la escisión, luego habrá que reducir la cifra de Capital teniendo en cuenta el valor teórico antes de la escisión, de tal forma que éste no se modifique.

Valor teórico antes escisión: 1.125

$$9.000.000 / 1.125 = 8.000 \text{ acciones para reducir capital}$$

Luego se reducirá:

Capital: $8.000 \times 1.000 = 8.000.000$

Reserva legal: $8.000 \times 125 = 1.000.000$

Contablemente:

	x		
8.000.000		<i>Capital</i>	
1.000.000		<i>Reserva legal</i>	
600.000		<i>Resultados de escisión</i>	
	a	<i>Accionistas c/ de escisión</i>	9.600.000
	x		

4. «TRAMA» recibe las acciones de «ALGRA»:

9.600.000		<i>Acciones de «ALGRA»</i>	
	a	<i>Sociedad beneficiaria «ALGRA»</i>	9.600.000
	x		

5. Pago con estas acciones recibidas a los accionistas de «TRAMA».

Contablemente:

9.600.000		<i>Accionistas c/ de escisión</i>	
	a	<i>Acciones de «ALGRA»</i>	9.600.000
	x		

CONTABILIDAD DE LA SOCIEDAD BENEFICIARIA «ALGRA»

1. Recepción de los elementos que componen la unidad económica cedida por la Sociedad «TRAMA».

Contablemente:

_____	x	_____	
2.200.000		<i>Existencias</i>	
10.000.000		<i>Elementos de transporte</i>	
4.000.000		<i>Terrenos</i>	
2.000.000		<i>Mobiliario</i>	
600.000		<i>Fondo de comercio</i>	
	a	<i>Provisiones de inmovilizado</i>	5.000.000
	a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material</i>	4.200.000
	a	<i>Sociedad escindida «TRAMA»</i>	9.600.000
_____	x	_____	

2. Como la Sociedad «ALGRA» tiene Acciones propias, no será necesario que ésta realice una ampliación de Capital para pagar a la Sociedad escindida, ya que utilizará su propia autocartera.

Su autocartera estaba formada por 8.000 acciones de 1.000 valor nominal, adquiridas al 120% = 9.600.000, coincidiendo con el total de la deuda.

Contablemente:

9.600.000		<i>Sociedad escindida «TRAMA»</i>	
	a	<i>Acciones propias</i>	9.600.000
_____	x	_____	
9.600.000		<i>Reservas para acciones propias</i>	
	a	<i>Reserva voluntaria</i>	9.600.000
_____	x	_____	

BALANCE DE SITUACION DE «ALGRA, S.A.» DESPUES DE LA ESCISION

Activo	
B) INMOVILIZADO	177.400.000
II. INMOVILIZADO INMATERIAL	18.100.000
Fondo de comercio	600.000
Derechos de traspaso	10.000.000
Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero	15.000.000
Amortización acumulada del inmovili- zado inmaterial	(7.500.000)
III. INMOVILIZADO MATERIAL	141.300.000
Terrenos	69.000.000
Construcciones	30.000.000
Maquinaria	40.000.000
Elementos de transporte	20.000.000
Mobiliario	12.000.000
Amortización acumulada del inmovili- zado material	(29.700.000)
IV. INMOVILIZADO FINANCIERO	18.000.000
Inversiones financieras permanentes «ENGASA»	18.000.000
C) GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS	940.000
Gastos por intereses diferidos de valores negociables	540.000
Gastos por intereses diferidos <i>leasing</i>	400.000

D) ACTIVO CIRCULANTE	40.097.500
II. EXISTENCIAS	5.200.000
Mercaderías	5.200.000
III. DEUDORES	13.157.500
Clientes	13.000.000
Clientes de dudoso cobro	600.000
Provisión para insolvencias	(600.000)
Impuesto sobre Beneficios anticipado ..	157.500
IV. INVERSIIONES FINANCIERAS TEMPORALES	440.000
Obligaciones pendientes de suscripción ...	440.000
VI. TESORERIA	21.300.000
TOTAL ACTIVO	218.437.500

Pasivo	
A) FONDOS PROPIOS	172.187.500
I. CAPITAL	120.000.000
IV. OTRAS RESERVAS	45.600.000
Reserva legal	24.000.000
Reserva voluntaria	21.600.000
V. RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES	6.587.500
Remanente	6.587.500

B) INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS	12.750.000
Subvenciones de capital	12.750.000
D) ACREEDORES A LARGO PLAZO	14.850.000
I. EMISION DE OBLIGACIONES	4.400.000
Obligaciones y bonos	4.400.000
II. PROVEEDORES DE INMOVILIZADO	10.450.000
Proveedores de inmovilizado <i>leasing</i> ...	5.450.000
Proveedores de inmovilizado	5.000.000
E) ACREEDORES A CORTO PLAZO	18.650.000
I. EMISION DE OBLIGACIONES	24.000
Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas	24.000
IV. ACREEDORES COMERCIALES	6.591.000
Proveedores	6.591.000
V. OTRAS DEUDAS NO COMERCIALES	12.035.000
Hacienda Pública, acreedor por reten- ciones a cuenta	375.000
Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Beneficios	7.385.000
Impuesto sobre Beneficios diferido.....	875.000
Organismos Seguridad Social, acreedores ..	450.000
Proveedores de inmovilizado <i>leasing</i> ...	2.950.000
TOTAL PASIVO	218.437.500

BALANCE DE SITUACION DE «TRAMA, S.A.» DESPUES DE LA ESCISION

Activo	
B) INMOVILIZADO	42.840.000
III. INMOVILIZADO MATERIAL	41.700.000
Terrenos	2.000.000
Maquinaria	35.000.000
Elementos de transporte	10.000.000
Mobiliario	3.000.000
Amortización acumulada del inmovili- zado material	(8.300.000)
IV. INMOVILIZADO FINANCIERO	1.140.000
Valores de renta fija	1.140.000
D) ACTIVO CIRCULANTE	44.698.000
II. EXISTENCIAS	7.800.000
Mercaderías	7.800.000
III. DEUDORES	29.000.000
Clientes	14.000.000
Clientes de dudoso cobro	1.000.000
Provisión para insolvencias	(1.000.000)
Efectos comerciales a cobrar	12.000.000
Efectos comerciales descontados	3.000.000

IV. INVERSIONES FINANCIERAS TEMPORALES	8.000	
Intereses a corto plazo de valores de renta fija	8.000	
VI. TESORERIA	7.640.000	
VII. AJUSTES POR PERIODIFICACION	250.000	
Intereses pagados por anticipado	250.000	
TOTAL ACTIVO		87.538.000

Pasivo		
A) FONDOS PROPIOS		58.500.000
I. CAPITAL	52.000.000	
IV. OTRAS RESERVAS	6.500.000	
Reserva legal	6.500.000	
D) ACREEDORES A LARGO PLAZO		5.000.000
II. PROVEEDORES DE INMOVILIZADO	5.000.000	
Proveedores de inmovilizado	5.000.000	
E) ACREEDORES A CORTO PLAZO		24.038.000
II. DEUDAS CON ENTIDADES DE CREDITO	3.000.000	
Deudas por efectos descontados	3.000.000	

IV. ACREEDORES COMERCIALES	20.000.000
Proveedores	20.000.000
V. OTRAS DEUDAS NO COMERCIALES	1.038.000
Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Beneficios	1.038.000
TOTAL PASIVO	87.538.000