

SEGUNDO EJERCICIO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO

SECOND EXAM OF THE SELECTIVE EXAMINATION FOR THE ADMISSION TO THE SUPERIOR BODY OF THE STATE INSPECTORS TAX

SOTERO AMADOR FERNÁNDEZ

Profesor del CEF

[Segundo ejercicio del proceso selectivo para el ingreso por el sistema general de acceso libre y promoción interna en el Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado por Resolución de 2 de julio de 2009 (BOE del 11)].

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Provisión para responsabilidades, deterioro de créditos comerciales, deterioro de existencias, ajuste errores en la contabilización de un contrato de arrendamiento financiero, ajuste errores en la contabilización de aplicaciones informáticas, importe neto de la cifra de negocios y consumo de existencias.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Adquisición de inmovilizado material con subvención, amortizaciones, deterioro y venta. Adquisición de activos financieros disponibles para la venta.
- Caso 3. Contabilidad de sociedades.** Distribución de resultado y cálculo del dividendo complementario unitario.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Liquidación y contabilización del Impuesto sobre Sociedades y ajustes cierre ejercicio prorata general IVA. **Contabilidad de sociedades:** Combinación de negocios con efecto impositivo.
- Caso 5. Matemática financiera.** Empréstito con anualidades constantes, cálculo de la anualidad, títulos que se amortizan en un sorteo.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

PROVISIÓN PARA RESPONSABILIDADES, DETERIORO DE CRÉDITOS COMERCIALES, DETERIORO DE EXISTENCIAS, AJUSTE ERRORES EN LA CONTABILIZACIÓN DE UN CONTRATO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO, AJUSTE ERRORES EN LA CONTABILIZACIÓN DE APLICACIONES INFORMÁTICAS, IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS Y CONSUMO DE EXISTENCIAS

ENUNCIADO

La sociedad «BOR, SA» se dedica a la comercialización de dos tipos de productos y a la prestación de servicios relacionados con los productos que vende. Presenta sus cuentas anuales, referidas al periodo comprendido entre 1 de enero y 31 de diciembre, según los modelos normales del Plan General de Contabilidad (PGC).

A 31 de diciembre de 20X7 va a elaborar un balance de saldos y para ello dispone de la siguiente lista de cuentas, con sus correspondientes saldos expresados en unidades monetarias (u.m.), y con la información que se facilita a continuación.

Cuentas	Saldo deudor	Saldo acreedor
Capital social		650.000,00
Reservas		1.000.000,00
Mercaderías «X» (1.000 unidades)	600.000,00	
Mercaderías «Y» (2.800 unidades)	280.000,00	
Inversiones inmobiliarias	300.000,00	
Inmovilizado material	6.000.000,00	
Aplicaciones informáticas	15.550,00	
Amortización acumulada inversiones inmobiliarias		20.000,00
Amortización acumulada inmovilizado material		200.000,00
Amortización acumulada aplicaciones informáticas		1.555,00
Provisiones a largo plazo		62.000,00
Ingresos por arrendamientos		30.000,00
Prestación de servicios		3.800.000,00
Ventas de mercaderías		7.200.000,00
Compras de mercaderías «X»	700.000,00	
Compras de mercaderías «Y»	2.200.000,00	
Devoluciones de compras de mercaderías «X»		10.000,00
Descuentos sobre ventas por pronto pago	102.000,00	
Descuentos sobre compras por pronto pago de mercaderías «Y»		90.000,00
Amortización inversiones inmobiliarias	12.000,00	
		.../...

Cuentas	Saldo deudor	Saldo acreedor
.../...		
Amortización inmovilizado material	25.000,00	
<i>Rappels</i> por compras de mercaderías «Y»		100.000,00
<i>Rappels</i> por ventas	98.000,00	
Gastos anticipados	35.000,00	
Arrendamientos	26.600,00	
Otros servicios exteriores	235.000,00	
Gastos de personal	1.000.000,00	
Gastos financieros por actualización de provisiones	3.000,00	
Variación de existencias de mercaderías «X»		200.000,00
Variación de existencias de mercaderías «Y»	130.000,00	
Clientes y deudores	1.950.000,00	
Proveedores y acreedores por servicios		900.000,00
Tesorería	A determinar	

Información complementaria:

1. El capital, totalmente desembolsado, está compuesto por acciones ordinarias de 10 u.m. de valor nominal.

A principios de diciembre se ha reconocido un dividendo, a cuenta de los resultados de 20X7, de 5 u.m. a cada acción que será abonado en enero del próximo año.

2. El inmovilizado se amortiza en función de la vida útil por el método lineal.
3. Tiene alquilado un inmueble de su propiedad desde principios de 20X7, el contrato finaliza dentro de tres años y para entonces «BOR, SA» lo utilizará para oficinas.
4. El coste financiero de la empresa es el 6 por 100 anual.
5. La cartera de *Cientes* la componen, entre otros, los siguientes créditos correspondientes a:

- a) Un servicio prestado a finales de noviembre cuyo coste fue de 4.000 u.m. y por el que «BOR, SA» facturó 10.000 u.m.; el cliente entregó a cuenta 2.000 u.m. acordándose que el resto lo haría efectivo en enero de 20X8 sin recargo financiero.

A primeros de diciembre se supo que el cliente ha demandado a la empresa solicitando una indemnización de 17.000 u.m. por el daño sufrido en algunos de sus activos por la negligencia de los operarios. El departamento jurídico consideró que la probabilidad de que el cliente ganara el juicio era alta lo que supondría para la empresa un desembolso neto de 7.000 u.m. Se estimó que el juicio se celebraría antes de seis meses.

- b) Una venta del producto «Y» que se realizó el 30 de junio de 20X7 por la que se facturaron 200.000 u.m. cobrándose el 25 por 100 en la entrega y el resto en tres cuotas de 53.030 u.m. el 31 de diciembre de 20X7, 30 de junio de 20X8 y 31 de diciembre de 20X8.

El 15 de diciembre se supo que el cliente no pagaría la primera cuota en la fecha acordada y que lo haría junto con la segunda el 30 de junio de 20X8. La empresa no carga intereses de demora.

6. Ante la caída continuada en las ventas de «X» se encargó un estudio de mercado, cuyo coste ascendió a 2.000 u.m., del que se ha concluido que una medida para incrementar las ventas es envasar en un mismo paquete una unidad de «X» junto con otra de «Y».

Antes del cierre del ejercicio se acordó que en el próximo año se comenzará con el nuevo sistema de envasado con todas las existencias que hay en el almacén de mercaderías «X» y las correspondientes «Y». El precio de mercado del paquete es de 500 u.m. y el coste de envasado es de 100 u.m. El precio de venta de una unidad de «Y», que también se venderá en este formato, es de 300 u.m.

7. Están pendientes de contabilización los ajustes necesarios para corregir el error en el registro de los elementos siguientes:

- a) Los gastos por arrendamientos, que se refieren al alquiler de unos vehículos por el que se pagan anualmente 26.600 u.m., de las que 1.500 u.m. corresponden a seguros y 1.100 u.m. a servicios de mantenimiento.

El arrendamiento se inició el 2 de enero de 20X5 acordándose el pago de tres cuotas anuales pospagables. En la firma del contrato se abonaron 1.200 u.m. por gastos de la operación; en ese momento el valor al contado de los vehículos era de 67.000 u.m. y la vida económica de 200.000 km. Estos vehículos se están utilizando una media de 65.000 km/año.

- b) El saldo de aplicaciones informáticas, que corresponde a la compra, realizada el 1 de julio de 20X6, de unas licencias de uso de un determinado *software* cuya vida útil en esa fecha era de cinco años.

La factura abonada a la empresa suministradora recogía los siguientes conceptos:

Licencias	12.000 u.m.
Mantenimiento hasta 1 de julio de 20X7	2.000 u.m.
Instalación del <i>software</i> en diferentes entornos <i>hardware</i>	500 u.m.
Formación a usuarios.....	800 u.m.

Además «BOR, SA» desembolsó 250 u.m. por el alquiler de las aulas donde se impartieron los cursos de formación.

Según la información facilitada,

SE PIDE:

1. Completar el balance de saldos a 31 de diciembre de 20X7 utilizando la hoja que se facilita para ello.
2. Anotaciones contables previas a la determinación del resultado de 20X7.
3. Indicar el importe neto de la cifra de negocios.
4. Determinar el consumo de mercaderías tipo «Y».

NOTA: Si en los cálculos resultan cifras de más de dos decimales se redondeará por exceso a dos decimales.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1**1. COMPLETAR EL BALANCE DE SALDOS A 31 DE DICIEMBRE DE 20X7 Y 2. ANOTACIONES PREVIAS A LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO DE 20X7**

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Mercaderías «X» (1.000 unidades)	600.000	Capital social	650.000
Mercaderías «Y» (2.800 unidades)	280.000	Reservas (P7a) (P7b)	997.407
Inversiones inmobiliarias	300.000	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias	20.000
Inmovilizado material	6.000.000	Amortización acumulada del inmovilizado material	200.000
Aplicaciones informáticas (P7b)	12.500	Amortización acumulada de las aplicaciones informáticas (P7b)	3.750
Compras de mercaderías «X»	700.000	Provisiones a largo plazo	62.000
Compras de mercaderías «Y»	2.200.000	Ingresos por arrendamientos	30.000
Descuentos sobre ventas por pronto pago	102.000	Prestaciones de servicios	3.800.000
Amortización de las inversiones inmobiliarias	12.000	Ventas de mercaderías	7.200.000
Amortización del inmovilizado material (P7a)	46.784	Devoluciones de compras de mercaderías «X»	10.000
Rappels sobre ventas	98.000	Descuentos sobre compras por pronto pago de mercaderías «Y»	90.000
Gastos anticipados	35.000	Rappels por compras de mercaderías «Y»	100.000
			.../...

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
.../...			
Arrendamientos (P7)	0	Variación de existencias de mercaderías «X»	200.000
Otros servicios exteriores (P7a) (P7b)	238.600	Proveedores y acreedores por servicios	900.000
Gastos de personal	1.000.000	Dividendo activo a pagar (P1)	325.000
Gastos financieros por actualización de provisiones	3.000	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades (P5a)	15.000
Variación de existencias de mercaderías «Y»	130.000	Ingresos de créditos (P5b)	4.500
Clientes y deudores (P5b)	1.954.500	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (P5b)	1.545
Dividendo activo a cuenta (P1)	325.000	Deterioro de valor de las mercaderías (P6)	300.000
Gastos excepcionales (P5a)	15.000		
Pérdidas por deterioro de créditos comerciales (P5b)	1.545		
Pérdidas por deterioro de existencias (P6)	300.000		
Intereses de deudas (P7a)	1.358		
Amortización del inmovilizado intangible (P7b)	2.500		
Tesorería	551.415		
Total	14.909.202	Total	14.909.202

Desarrollo de la información complementaria.

Punto 1.

El capital social (650.000) está dividido en acciones ordinarias de 10 u.m. de valor nominal por lo que el número de acciones es:

$$\text{Capital social} / \text{Valor nominal} = 650.000 / 10 = 65.000 \text{ acciones}$$

A principios de diciembre se ha reconocido un dividendo a cuenta de los resultados de 20X7 por 5 u.m./acción por lo que el asiento que se realiza es:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
557	Dividendo activo a cuenta	325.000	
526	Dividendo activo a pagar (65.000 × 5)		325.000

Estas cuentas se incluyen en el balance de comprobación porque es una operación realizada en el ejercicio 20X7.

Punto 2.

La amortización de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado material están registradas en el balance de comprobación porque figuran las cuentas *Amortización de las inversiones inmobiliarias* (682) y *Amortización del inmovilizado material* (681). En cuanto a la cuenta de inmovilizado intangible *Aplicaciones informáticas* (206), la información de su amortización figura en el punto 7b.

Punto 3.

Se trata del edificio que está calificado actualmente como inversiones inmobiliarias ya que se trata de un activo no corriente que es un inmueble y se posee para obtener rentas. Cuando finalice el contrato de arrendamiento, al inicio del año 20X10, si la intención es utilizarlo con fines administrativos procederá su recalificación y traspasarlo junto con sus correspondientes cuentas de amortización acumulada a inmovilizado material.

Punto 4.

La información suministrada en este punto es sobre el tipo de interés que utiliza la empresa en las operaciones que lo requieran en los puntos siguientes.

Punto 5a.

En cuanto a la prestación del servicio y su cobro parcial no procede la inclusión de ninguna cuenta en el balance de comprobación porque las cuentas que derivan de la operación mencionada, *Prestaciones de servicios* (705) y *Clientes deudores*, ya figuran en el balance.

Sin embargo, la demanda del cliente por el daño originado en sus activos como consecuencia de la negligencia de prestador de los servicios, dada la alta probabilidad de que se produzca según el informe de nuestro departamento y la cuantificación de la salida de recursos implica la dotación de una provisión de responsabilidades a corto plazo.

El asiento que se realiza por la operación comentada teniendo en cuenta que el desembolso neto será $8.000 + 7.000 = 15.000$.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	15.000	
5292	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades		15.000

Al tratarse de cuentas que no figura en el balance de sumas y saldo deben incluirse en él. Por otro lado, las provisiones a corto plazo no se actualizan según el PGC.

Punto 5b.

Los flujos pactados como consecuencia de la venta señalada en el enunciado son los siguientes:

Venta	200.000			
	30-06-20X7	31-12-20X7	30-06-20X8	31-12-20X8
Cobros	50.000	53.030	53.030	53.030

La situación que se produce es un retraso en el pago de la cuota de 53.030 con vencimiento 31 de diciembre de 20X7, la cual según el enunciado será abonada junto con la cuota de 30 de junio de 20X8.

Al respecto, el PGC en la norma de registro y valoración (NRV) 9.^a apartado 2.1.3 señala:

«Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un crédito, o de un grupo de créditos con similares características de riesgo valorados colectivamente, se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial y que ocasionen una *reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros*, que pueden venir motivados por la insolvencia del deudor.

La pérdida por deterioro del valor de estos activos financieros será la diferencia entre su valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivo futuros que se estima van a generar, descontados al tipo de *interés efectivo calculado en el momento de su reconocimiento inicial*. Para los activos financieros a tipo de interés variable, se empleará el tipo de interés efectivo que corresponda a la fecha de cierre de las cuentas anuales de acuerdo con las condiciones contractuales. En el cálculo de las pérdidas por deterioro de un grupo de activos financieros se podrán utilizar modelos basados en fórmulas o métodos estadísticos.

Las correcciones valorativas por deterioro, así como su reversión cuando el importe de dicha pérdida disminuyese por causas relacionadas con un evento posterior, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor en libros del crédito que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.»

En el caso del supuesto el tipo de interés efectivo semestral ¹ de la operación es el siguiente:

$$200.000 - 50.000 = 53.030 \alpha_{3\bar{i}}$$

donde i es el tipo semestral y es del 3 por 100 y el deterioro a contabilizar como consecuencia del retraso en el cobro del 31 de diciembre de 20X7 es la diferencia:

¹ Este tipo de intereses también se puede obtener a partir del dato proporcionado en el punto 3 de enunciado del ejercicio.

Conceptos	Importe
Valor en libro del crédito vencido	53.030,00
Valor actual del flujo de caja ($5.030 \times 1,03^{-1}$)	51.485,44
Diferencia	1.544,56

El asiento a realizar, redondeando la operación, será:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos comerciales	1.545	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		1.545

Dado que estas cuentas no figuran en el balance de sumas y saldos se incluyen en él.

Además no se han incluido los intereses devengados a nuestro favor por esta operación, ya que en el balance no aparece ninguna cuenta de ingresos financieros. Su importe:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Cientes	4.500	
762	Ingresos de créditos ($150.000 \times 3\%$)		4.500

Esto supone incrementar el saldo de *Cientes y deudores* en 4.500 u.m. e incluir los *Ingresos de créditos* en el balance de sumas y saldos.

Punto 6

Las cuentas de existencias de mercaderías «X» e «Y» se han ajustado al cierre del ejercicio, ya que en el balance de comprobación aparecen las cuentas *Variación de existencias de mercaderías «X»* y *Variación de existencias de mercaderías «Y»*. El importe de las existencias finales es:

Conceptos	Importe
Mercaderías «X» ($1.000 \text{ unidades} \times 600$)	600.000
Mercaderías «Y» ($2.800 \text{ unidades} \times 100$)	280.000

El sistema de envasado para el próximo ejercicio se compone de paquetes que contienen una unidad de «X» y otra de «Y», por lo que con las unidades que hay actualmente en el almacén puede hacer 1.000 paquetes. A partir de los datos indicados por el ejercicio:

Conceptos	Importe
Coste previsto del paquete	800
1 unidad de mercaderías «X»	600
1 unidad de mercaderías «Y»	100
Envasado	100
Valor de realización del paquete	500
Pérdida por deterioro	300

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	300.000	
390	Deterioro de valor de las mercaderías		300.000

Además existen 1.800 unidades de mercaderías «Y» que no se pueden asociar en paquetes con mercaderías «X» porque ya no quedan de estas últimas. El enunciado indica que se venden en el mismo formato que los paquetes de mercaderías «XY», por lo que a efectos de solución se supone que se venden en paquetes de dos unidades de «Y». En este caso, y a partir de los datos proporcionados por el supuesto:

Conceptos	Importe
Coste previsto del paquete	300
2 unidades de mercaderías «Y»	200
Envasado	100
Valor de realización del paquete	300
Pérdida por deterioro	0

Estas cuentas no figuran en el balance de sumas y saldos por lo que se incluyen en él.

Punto 7a.

Se trata de un error de no trascendencia cuantitativa pero sí cualitativa, ya que no se han utilizado correctamente las cuentas por parte de la empresa. El ajuste que procede es el siguiente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
62	Otros servicios exteriores	2.600	
	Primas de seguros (1.500)		
	Reparaciones y conservación (1.100)		
62	Gastos por arrendamientos		2.600

El ajuste anterior supone modificar los importes facilitados en el balance de sumas y saldos. El gasto por arrendamiento después del ajuste anterior es la cuantía que figura en el balance (26.600) menos el ajuste (2.600), es decir, 24.000 u.m.

El arrendamiento de los vehículos ha sido contabilizado por la empresa como operativo. Sin embargo, la duración del contrato coincide con la vida económica del activo –que a su vez coincide con la vida útil–, ya que si el importe total de kilómetros que soportan los vehículos es de 200.000, en los tres años de duración del contrato se habrá cubierto esta cantidad, ya que el recorrido anual se estima en 65.000 km.

Los errores contables están regulados en la NRV 22.^a del PGC:

«Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información. El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una *partida de reservas* salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable. *En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables.* A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas. (...)»

El importe de inicial del activo según la norma 8.^a del PGC debió ser, teniendo en cuenta que el tipo de interés que utiliza la sociedad para actualizar es del 6 por 100:

Conceptos	Importe
+ El menor de :	64.152,29
Valor razonable del vehículo	67.000
Valor actual de los pagos mínimo: $(24.000 a_{3 0,06})$	64.152,29
+ Gastos iniciales de la operación	1.200,00
Total	65.352,29

A partir de los datos anteriores el cuadro de arrendamiento financiero es el siguiente:

Años	Capital vivo inicio periodo	Intereses	Pago	Amortización	Coste amortizado
1	64.152,29	3.849,14	24.000,00	20.150,86	44.001,43
2	44.001,43	2.640,09	24.000,00	21.359,91	22.641,51
3	22.641,51	1.358,49	24.000,00	22.641,51	0,00

Por tanto el ajuste a realizar, suponiendo que la fecha de vencimiento de las cuotas es el 31 de diciembre de cada año y redondeando a la unidad más próxima será:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	65.353	
681	Amortización del inmovilizado material (1) (65.352,59/3)	21.784	
662	Intereses de deudas (2)	1.358	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (3)		65.353
62	Gastos por arrendamientos (4)		24.000
113	Reservas voluntarias (5)	858	

- (1) Se trata de la amortización del ejercicio, la cual se realizará linealmente ya que se recorre el mismo número de kilómetros cada año.
- (2) Corresponde a la carga financiera devengada en el año según el cuadro obtenido anteriormente.
- (3) Es el importe de la amortización acumulada que habría de haberse contabilizado la operación correctamente y que actualmente sería la totalidad del activo.
- (4) Esta cuenta que representa la cuota de este año debe ser anulada ya que se ha registrado incorrectamente.
- (5) Recoge la diferencia producida por el exceso de gasto contabilizado en los años anteriores.

Al encontrarse el elemento totalmente amortizado procede darlo de baja:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	65.353	
218	Elementos de transporte		65.353

El efecto que se produce en el balance de sumas y saldos por los asientos anteriores es:

- La cuenta *Amortización del inmovilizado material* (681) tendrá un saldo de $25.000 + 21.784 = 46.784$.
- Se incluye la cuenta *Intereses de deudas* (662) con un importe de 853 u.m.
- La cuenta *Gastos por arrendamiento* tendrá saldo cero.
- Se incrementan las *Reservas* en 858.
- Se incrementa la cuenta de *Otros servicios exteriores* (62) en 2.600 u.m.

Punto 7b.

La empresa ha incluido todos los conceptos señalados en el enunciado como precio de adquisición en la cuenta *Aplicaciones informáticas* (206). Sin embargo, los costes de mantenimiento, la

formación de los usuarios y el alquiler de las aulas donde se impartió el curso de formación no forman parte del precio de adquisición de las aplicaciones informáticas por lo que procede corregir su importe inicial y error de las amortizaciones:

- Ajuste del error del año 20X6.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
2806	Amortización acumulada de las aplicaciones informáticas [(3.050/5) × 6/12]	305	
480	Gastos anticipados (2.000 × 6/12)	1.000	
113	Reservas voluntarias	1.745	
206	Aplicaciones informáticas		3.050

Operaciones pendientes de contabilizar en 20X7.

- Por la imputación de la periodificación:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
62	Otros servicios exteriores	1.000	
480	Gastos anticipados		1.000

- Por la amortización:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (12.500/5)	2.500	
2806	Amortización acumulada de las aplicaciones informáticas		2.500

Una vez contabilizadas las operaciones anteriores y su incidencia en el balance de sumas y saldos el importe de *Tesorería* (57) es de 551.910 u.m.

3. INDICAR EL IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS

La cifra de negocios, según el modelo de la cuenta de pérdidas y ganancias de PGC, está formado por:

Número de cuenta	Denominación	Importe
700, 701, 702, 703, 704, -706, -708, -709, 705	A) OPERACIONES CONTINUADAS 1. Importe neto de la cifra de negocios a) Ventas b) Prestaciones de servicios	0

En nuestro caso:

Conceptos	Importe
Ventas de mercaderías (700)	7.200.000
Prestaciones de servicios (705)	3.800.000
Descuentos sobre ventas por pronto pago (706)	-102.000
<i>Rappels</i> sobre ventas	-98.000
Total	10.800.000

4. DETERMINAR EL CONSUMO DE MERCADERÍAS «Y»

Conceptos	Importe
Existencias iniciales (130.000 + 280.000)	410.000
Compras netas (2.200.000 - 90.000 - 100.000)	2.010.000
Total	2.420.000
Consumo	X
Existencias finales	280.000
Total	2.420.000

$$X = 2.420.000 - 280.000 = 2.140.000$$

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

ADQUISICIÓN DE INMOVILIZADO MATERIAL CON SUBVENCIÓN, AMORTIZACIONES, DETERIORO Y VENTA.
ADQUISICIÓN DE ACTIVOS FINANCIEROS DISPONIBLES PARA LA VENTA

ENUNCIADO

Se dispone de la siguiente información relativa a la sociedad «PAN, SA».

- Al principio del ejercicio 20X5 compró un inmovilizado material cuyo valor razonable era de 40.000 u.m. y una vida útil de cuatro años, al final de los cuales «PAN, SA» esperaba recuperar 2.000 u.m. por su venta.

En diciembre de ese mismo año se supo que la comunidad autónoma había concedido las 40.000 u.m. solicitadas para financiar la adquisición del inmovilizado.

El importe recuperable del inmovilizado, incluyendo el valor residual inicialmente estimado, ascendía a 20.000 u.m. a 31 de diciembre de 20X6 y a 14.000 u.m. a 31 de diciembre de 20X7.

El 1 de julio de 20X8 se vende el inmovilizado en 7.000 u.m. al contado.

2. En diciembre de 20X7 «PAN, SA» adquirió los siguientes instrumentos de patrimonio de la sociedad «X, SA»:

- 2.000 acciones de la serie «A» de 5 u.m. de valor nominal, por las que pagó 12.000 u.m. más 200 u.m. por gastos de la operación.
- 1.500 de la serie «B» de 10 u.m. de valor nominal, por las que pagó 19.700 u.m. más 300 u.m. por gastos de la operación.

Esta inversión se calificó como disponible para la venta.

A 31 de diciembre de 20X7 las acciones de «X» cotizaban al 140 por 100.

En el primer trimestre de 20X8 la junta de accionistas de «X, SA» aprobó:

- Una ampliación de capital que consistió en la capitalización de reservas disponibles en el importe necesario para incrementar el valor nominal de las acciones de la serie «A» e igualarlo al de la serie «B».
- Entregar en efectivo, también con cargo a reservas disponibles, a los titulares de acciones de la serie «B» la cantidad equivalente.

Esta operación se ha inscrito en el Registro Mercantil en el mes de mayo de 20X8, cobrando «PAN, SA» el correspondiente importe en efectivo.

A 31 de diciembre 20X8 las acciones de «X» cotizan al 130 por 100.

Según la información facilitada,

SE PIDE:

Realizar en «PAN, SA» las anotaciones contables que procedan en el ejercicio 20X8.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

APARTADO 1

Los saldos de las cuentas una vez efectuadas las operaciones a 31 de diciembre de 20X6 es la siguiente:

Conceptos	Importe
Valor inicial	40.000
Amortización 20X5 y 20X6: $[(40.000 - 2.000)/4] \times 2$	-19.000
Valor contable a 31 de diciembre de 20X6	21.000
Importe recuperable	-20.000
Deterioro	1.000
Subvenciones oficiales de capital	20.000

Este deterioro es irreversible ya que la NRV 18.^a del PGC señala:

«Se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que éstos hayan sido financiados gratuitamente.»

A 31 de diciembre de 20X7.

Conceptos	Importe
Valor contable a 1 de enero de 20X7	20.000
Amortización 20X7: $[(20.000 - 2.000)/2]$	-9.000
Valor contable a 31 de diciembre de 20X7	11.000
Importe recuperable	14.000
Subvenciones oficiales de capital	11.000

Anotaciones contables del año 20X8.

- Por la amortización desde el 1 de enero al 1 de julio:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	4.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material $(9.000 \times 6/12)$		4.500

- Por la venta del inmovilizado el 1 de julio:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	7.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	32.500	
22	Inmovilizado material		40.000
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	500	

- Por la imputación del saldo de la subvención:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	11.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		11.000

- Por la regularización de la cuenta del grupo 8:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	11.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		11.000

APARTADO 2

El valor inicial fue:

Conceptos	Importe
Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (12.200 + 20.000)	32.200

Los saldos al inicio del año 20X8 procedentes de esta inversión en acciones incluida en la categoría de activos financieros disponibles para la venta son los siguientes:

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio [(2.000 × 5 + 1.500 × 10) × 140%]	35.000	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (35.000 – 32.200)	2.800

Operaciones del año 20X8.

- Ampliación de capital con cargo a reservas.

Por esta operación no procede asiento contable en la sociedad «PAN, SA» ya que no tiene que efectuar desembolso alguno y en este momento tendrá a partir de ahora 3.500 acciones de 10 u.m. de valor nominal.

- Cobro en efectivo con cargo a reservas disponibles.

Desde un punto de vista económico esta operación es similar al cobro de dividendos. A este respecto el apartado 2.8 de la NRV 9.^a del PGC señala:

«Asimismo, si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.»

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	15.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (1.500 × 10)		15.000

- Cierre del ejercicio 20X8.

Por el ajuste a valor razonable:

Conceptos	Importe
Valor contable	20.000
Valor razonable (3.500 × 10 × 130%)	45.500
Beneficio a imputar en patrimonio	25.500

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	25.500	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		25.500

Por la regularización de la cuenta del grupo 9:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	25.000	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		25.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

DISTRIBUCIÓN DE RESULTADO Y CÁLCULO DEL DIVIDENDO COMPLEMENTARIO UNITARIO

ENUNCIADO

La sociedad anónima «AMARAL» presenta el siguiente balance de situación a 31 de diciembre de 2008, expresado en unidades monetarias:

ACTIVO		PATRIMONIO NETO Y PASIVO	
A) activo no corriente	113.000	A) Patrimonio neto	141.500
I. Inmovilizado intangible	48.000	A-1) Fondos propios	140.500
1. Desarrollo	22.000	I. Capital	137.500
2. Concesiones	0	1. Capital escriturado	150.000
3. Patentes, licencias, marcas y similares	0	2. (Capital no exigido)	-12.500
4. Fondo de comercio	24.000	II. Prima de emisión	15.000
5. Aplicaciones informáticas	2.000	III. Reservas	7.500
6. Otro inmovilizado intangible	0	1. Legal y estatutarias	7.500
II. Inmovilizado material	20.000	2. Otras reservas	0
III. Inv. inmobiliarias	45.000	IV. (Acciones y particip. en patrimonio propios)	-5.500
IV. Inv. empresas grupo y asociadas a lpl.	0	V. Resultados de ejercicios anteriores	-28.000
V. Inv. financieras a lpl.	0	1. Remanente	0
VI. Activos por impuesto diferido	0	2. (Resultados negativos de ejercicios anteriores)	-28.000
B) ACTIVO CORRIENTE	92.900	VI. Otras aportaciones de socios	0
I. Activos no corrientes manten. para la venta	0	VII. Resultado del ejercicio	15.000
II. Existencias	0	VIII. (Dividendo a cuenta)	-1.000
III. Deudores comerc. y otras cuentas a cobrar	35.900	IX. Otros instrumentos de patrimonio neto	0
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios	18.000	A-2) Ajustes por cambios de valor	1.000
2. Clientes, empresas del grupo y asociadas	0	A-3) Subv., donaciones y legados recibidos	0
3. Deudores varios	3.500	B) PASIVO NO CORRIENTE	2.000
4. Personal	1.000		
5. Activos por impuesto corriente	0	C) PASIVO CORRIENTE	62.400
6. Otros créditos con las AAPP	900		
6. Accionistas (socios) por desembolsos exigidos	12.500		
IV. Inv. empresas grupo y asociadas a cpl.	0		
V. Inv. financieras a cpl.	35.000		
VI. Periodificaciones a cpl.	2.000		
VII. Efectivo y otros activos líquidos equival.	20.000		
Total activo (A+B)	205.900	Total patrimonio neto y pasivo (A+B+C)	205.900

NOTA: Únicamente se ofrece la composición desagregada de aquellos epígrafes del balance con relevancia en la resolución del ejercicio.

Se dispone de la siguiente información complementaria:

- a) El importe total incluido en *Reservas legal y estatutarias* corresponde íntegramente a reserva legal.

- b) El fondo de comercio tiene su origen en una fusión realizada en marzo de 2008. Aunque inicialmente se reconoció un fondo de comercio por importe de 25.000, posteriormente, a 31 de diciembre de 2008, se registró un deterioro por importe de 1.000.
- c) El capital social tiene el siguiente detalle:

Serie	A	B
Número de acciones	1.000	500
Valor nominal (unidades monetarias)	100	100
Desembolsado	100%	50%
No desembolsado exigido	0%	25%
No desembolsado no exigido	0%	25

- d) El importe incluido en *Acciones y participaciones en patrimonio propias* corresponde a una adquisición de 50 acciones propias.
- e) Del saldo del epígrafe *Ajustes por cambios de valor* un importe de 300 corresponde a operaciones de cobertura de flujos de efectivo.

La sociedad desea repartir el volumen máximo de dividendos a sus accionistas una vez cumplidas las exigencias legalmente establecidas.

Según la información facilitada,

SE PIDE:

1. Contabilizar la aplicación del resultado.
2. Justificar cada una de las asignaciones realizadas en la aplicación del resultado del ejercicio.
3. Determinar el dividendo complementario correspondiente a cada acción.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

1. CONTABILIZAR LA DISTRIBUCIÓN DEL RESULTADO Y 2. JUSTIFICAR CADA UNA DE LAS ASIGNACIONES REALIZADAS EN LA APLICACIÓN DEL RESULTADO

El asiento de la distribución del resultado es el siguiente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	15.000	
112	Reserva legal (1)		1.500
1143	Reserva por fondo de comercio (2)		1.200
113	Reservas voluntarias (3)		7.600
557	Dividendo activo a cuenta		1.000
526	Dividendo activo a pagar		3.700

(1) La dotación a la reserva legal está regulada en el artículo 274 de Ley de Sociedades de Capital (LSC):

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

- 20 por 100 del capital social = $20\% \times 150.000 = 30.000$
- Reserva legal anterior = 7.500
- Dotación del ejercicio: $10\% \times 15.000 = 1.500$

(2) La dotación a *Reserva por fondo de comercio* está descrita en el artículo 273.4 de la LSC:

«En cualquier caso, deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un 5 por 100 del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o éste fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición.»

El fondo de comercio se reconoció inicialmente por 25.000 y posteriormente tuvo un deterioro de 1.000 por lo que el importe a dotar de reserva será:

$$5\% \times 24.000 = 1.200$$

(3) El artículo 273.2 de la LSC señala:

«Una vez cubiertas las atenciones previstas por la ley o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social. A estos efectos, los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta.

Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas.»

Con respecto al importe de patrimonio neto, el artículo 36 del Código de Comercio indica:

«A los efectos de la distribución de beneficios, de la reducción obligatoria de capital social y de la disolución obligatoria por pérdidas de acuerdo con lo dispuesto en la regulación legal de las sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, se considerará patrimonio neto el importe que se califique como tal conforme a los criterios para confeccionar las cuentas anuales, incrementado en el importe del capital social suscrito no exigido, así como en el importe del nominal y de las primas de emisión o asunción del capital social suscrito que esté registrado contablemente como pasivo. También a los citados efectos, los ajustes por cambios de valor originados en operaciones de cobertura de flujos de efectivo pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias no se considerarán patrimonio neto.»

En nuestro caso:

Conceptos	Importe
Capital social	150.000
Socios por desembolsos no exigidos, capital social	-12.500
Prima de emisión o asunción	15.000
Reserva legal	7.500
Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	-5.500
Resultados negativos de ejercicios anteriores	-28.000
Resultado del ejercicio	15.000
Dividendo activo a cuenta	-1.000
Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	700
Cobertura de flujos de efectivo	300
Patrimonio neto según el PGC	141.500
+ Socios por desembolsos no exigidos, capital social	12.500
- Cobertura de flujos de efectivo	-300
Patrimonio neto a efecto del reparto de dividendos	153.700

Por tanto, salvo que existan otras disposiciones legales, el importe máximo de dividendos complementarios que se podría repartir es de 3.700, ya que:

$$153.700 > 150.000$$

Teniendo en cuenta que ya se ha repartido un dividendo a cuenta de 1.000 u.m. el dividendo complementario que se podría repartir es de 3.700 u.m. El resto del resultado se destinará a reservas voluntarias ($15.000 - 1.500 - 1.200 - 1.000 - 3.700 = 7.600$).

Por otro lado, al existir en el activo *Investigación* hay que considerar lo establecido en el artículo 273.3 de la LSC:

«Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance.»

En nuestro caso:

I+D	Importe	Reservas disponibles	Importe
Desarrollo	22.000	Prima de emisión o asunción	15.000

Existe un déficit de 7.000 u.m. que se supera con la dotación propuesta de 7.600 por lo que se cumple el artículo 273.3.

3. DETERMINAR EL DIVIDENDO COMPLEMENTARIO CORRESPONDIENTE A CADA ACCIÓN

El capital social desembolsado excluidas las acciones propias es:

Serie	Número de acciones	Nominal	% desembolsado	Total
A	950	100	100%	95.000
B	500	100	50%	25.000
				120.000

El importe de los dividendos complementarios suponen una rentabilidad de:

$$3.700/120.000 = 0,03083333 \rightarrow 3,0833\%$$

Por último, el importe unitario complementario que le corresponde a cada acción es:

Serie	Capital social desembolsado acciones en circulación	Dividendo serie 3,0833%	Número de acciones de la serie	Dividendo unitario
A	95.000	2.929,17	950	3,0833
B	25.000	770,83	500	1,5417
		3.700,00		

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

LIQUIDACIÓN Y CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y AJUSTES CIERRE EJERCICIO PRORRATA GENERAL IVA. COMBINACIÓN DE NEGOCIOS CON EFECTO IMPOSITIVO

ENUNCIADO

A) Durante el ejercicio 20X1 la entidad «A» ha obtenido un resultado contable antes de impuestos de 37.500 u.m. El tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades al que se encuentra sujeta es del 30 por 100. «A» tiene derecho a compensar una base imponible negativa del ejercicio 20X0 de 10.000 u.m. (figurando registrado contablemente el correspondiente crédito) así como a practicar una deducción en la cuota de 3.500 u.m. Las retenciones soportadas y los pagos fraccionados ascienden a 2.000 u.m. No existen más diferencias entre resultados y valoraciones contables y fiscales que las que se deducen de los apartados siguientes.

1. La sociedad «A» ostenta una participación en el capital social de una entidad «C» que tiene la condición de empresa asociada. Durante el ejercicio, como consecuencia de la realización

de despidos del personal, la entidad «C» ha obtenido pérdidas contables que han provocado una minoración de sus fondos propios. A pesar de ello, a finales de año se ha considerado que la participación en «C» no se encuentra deteriorada contablemente. Sin embargo, la reducción de los fondos propios cumple los requisitos para practicar un ajuste fiscal por deterioro de valores, deducible en base imponible de la sociedad «A», por un importe de 7.500 u.m., que minorará el valor fiscal de la participación. «A» no puede controlar el momento de la reversión del ajuste fiscal.

2. La deducción por importe de 3.500 u.m. ha surgido como consecuencia de la reinversión en una maquinaria del precio obtenido en la venta de otro inmovilizado. La reinversión tuvo lugar a finales de junio del año 20X1 siendo en este año en el que surge el derecho a la práctica de la deducción. La maquinaria adquirida se amortiza a razón de un 10 por 100 anual. La entidad ha decidido periodificar a efectos contables el importe de la deducción al considerar que tiene naturaleza económica de subvención.
3. La sociedad «A» llevó a cabo, a finales de año, una fusión con una entidad «B», respecto de la que no tenía participación en el capital, siendo «A» la entidad adquirente. El coste de la combinación de negocios fue de 70.000 u.m. (valor razonable de los instrumentos de patrimonio emitidos por «A»; capital 50.000 u.m., prima de emisión 20.000 u.m.). El balance de la sociedad «B» en la fecha de adquisición es el siguiente:

Inmovilizado material	30.000	Patrimonio neto	30.000
Inmovilizado intangible	12.000	Acreeedores	34.500
Existencias	9.000		
Clientes	12.000		
Tesorería	1.500		
Total	64.500	Total	64.500

En la fecha de adquisición, el valor razonable de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos coincide con el valor por el que estaban registrados en la contabilidad de «B», con las siguientes excepciones:

1. El valor razonable del inmovilizado material es de 40.000 u.m.
2. Dentro de los activos reconocidos se ha incluido, por cumplir con la definición establecida en el Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC, un intangible que no estaba previamente reconocido en las cuentas de la entidad «B» y cuyo valor razonable es de 15.000 u.m.

La operación se ha acogido al régimen fiscal especial de fusiones por lo que, tras la fusión, los elementos patrimoniales adquiridos de «B» se valorarán por el mismo valor que tenían en dicha sociedad antes de realizarse la operación.

Según la información facilitada,

SE PIDE:

Realizar la contabilización del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 20X1.

NOTA: La operación de fusión no afecta a la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 20X1.

B) La sociedad «Y» realiza simultáneamente operaciones con derecho a deducción y operaciones sin derecho a deducción en el IVA, estando sujeta a la regla de prorrata general y obligada a presentar declaraciones trimestrales de IVA.

Durante los tres primeros trimestres del año ha soportado cuotas de IVA por gastos de explotación por importe de 5 u.m. Asimismo, ha soportado una cuota de 15 u.m. como consecuencia de la adquisición de un bien que tiene la consideración de inversión a los efectos del IVA.

El porcentaje de prorrata provisional aplicado durante los tres primeros trimestres ascendió al 80 por 100.

Según la información facilitada,

SE PIDE:

Registrar contablemente el ajuste que la entidad debe realizar en la autoliquidación del IVA correspondiente al cuarto trimestre del año como consecuencia de la diferencia entre la prorrata provisional y la definitiva, que es del 85 por 100.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

APARTADO A**Liquidación del Impuesto sobre Sociedades del año 20X1**

Conceptos	Importe
Beneficio antes de impuestos	37.500
+/- Ajustes	
Ajuste de la participación en capital (1)	-7.500
Base imponible previa	30.000
	.../...

Conceptos	Importe
.../...	
Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	-10.000
Base imponible	20.000
Tipo de gravamen	30%
Cuota íntegra	6.000
Deducciones (2)	-3.500
Cuota líquida	2.500
Retenciones y pagos a cuenta	-2.000
Cuota diferencial	500

(1) Al admitirse el gasto fiscal por importe de 7.500 u.m. se produce una diferencia temporaria imponible, ya que el valor contable es superior a la base fiscal en ese importe.

(2) El enunciado del supuesto indica que estas deducciones han surgido como consecuencia de la reinversión en una maquinaria del precio obtenido en la venta de otro inmovilizado y que la sociedad ha decidido periodificar, por lo que el importe que se considera para determinar el gasto por Impuesto sobre Sociedades será:

$$3.500 - (3.500/10) \times 6/12 = 3.225$$

Los asientos de las operaciones anteriores son los siguientes:

- Por el impuesto corriente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	2.500	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		2.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		500

- Por el ajuste de la participación:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	2.250	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (7.500 × 30%)		2.250

- Por la base imponible negativa aplicada:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	3.000	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (10.000 × 30%)		3.000

- Por el importe del efecto impositivo correspondiente a las deducciones y bonificaciones a imputar en varios ejercicios:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	3.325	
835	Ingresos fiscales por deducciones u otras ventajas fiscales		3.325

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
835	Ingresos fiscales por deducciones u otras ventajas fiscales	3.325	
137	Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios		3.325

Combinación de negocios

Se trata de una operación que al estar acogida al régimen especial de fusiones produce en efecto de que las plusvalía que se producen en la sociedad absorbida como consecuencia de combinación no tributan en este momento, de tal forma que la tributación queda diferida hasta que se produzca la baja de los activos o pasivos afectados.

Los activos y pasivos se incorporan en la sociedad absorbente (adquirente en este caso) desde el punto de vista contable a valor razonable y desde el punto de vista fiscal su base será la que tenían en la sociedad absorbida.

A este respecto, la NRV 13.^a apartado 2.1 *Diferencias temporarias*:

«Las diferencias temporarias son aquellas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

La valoración fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio propio, denominada base fiscal, es el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. Puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y, por tanto, no figure reconocido en el balance.

Las diferencias temporarias se producen:

- a) Normalmente, por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en periodos subsiguientes.
- b) En otros casos, tales como:

- En los ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible, incluidas las variaciones de valor de los activos y pasivos, siempre que dichas variaciones difieran de las atribuidas a efectos fiscales.
- En una combinación de negocios, cuando los elementos patrimoniales se registran por un valor contable que difiere del valor atribuido a efectos fiscales; y
- En el reconocimiento inicial de un elemento, que no proceda de una combinación de negocios, si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales.»

El coste de la combinación de negocios es 70.000 u.m. y el valor razonable de los activos identificables y los pasivos asumidos considerado su efecto impositivo:

Conceptos	Importe
Patrimonio neto	30.000
+/- Ajustes	
Inmovilizado material (40.000 – 30.000)	10.000
Intangible no reconocido (15.000 – 0)	15.000
Pasivos por diferencias temporarias imponibles (25.000 × 30%)	-7.500
Valor razonable de los activos identificables y pasivos asumidos	47.500

A partir de los datos anteriores se puede obtener el fondo de comercio que se ha generado en la operación:

Conceptos	Importe
Coste de la combinación de negocios	70.000
Valor razonable de los activos identificables y pasivos asumidos	47.500
Fondo de comercio	22.500

Los asientos a realizar por ambas sociedades para reflejar la combinación de negocios son los siguientes.

SOCIEDAD «B»

- Por el traspaso del activo real y el pasivo exigible:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
42	Acreedores	34.500	
5531	Socios, cuenta de fusión	70.000	
21	Inmovilizado material		30.000
			.../...

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
20	Inmovilizado intangible		12.000
3	Existencias		9.000
430	Clientes		12.000
57	Tesorería		1.500
1291	Resultados de la fusión ¹		40.000
¹ Cuenta no desarrollada en el PGC			

- Por la fijación de haber social y cierre de la contabilidad:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Patrimonio neto	30.000	
1291	Resultados de la fusión	40.000	
5531	Socios, cuenta de fusión		70.000

SOCIEDAD «A»

- Por la emisión de las acciones:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	70.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		70.000

- Por la recepción de los activos y pasivos asumidos en la combinación de negocios:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
21	Inmovilizado material	40.000	
20	Inmovilizado intangible	27.000	
204	Fondo de comercio	22.500	
3	Existencias	9.000	
430	Clientes	12.000	
57	Tesorería	1.500	
5530	Socios de sociedad disuelta		70.000
41	Acreedores		34.500
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles inmovilizado material (10.000 × 30%)		3.000
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles inmovilizado intangible (15.000 × 30%)		4.500

- Por la entrega de las acciones:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
5531	Socios, cuenta de fusión	70.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		70.000

- Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	70.000	
100	Capital social		50.000
110	Prima de emisión o asunción		20.000

APARTADO B

Los ajustes a practicar en la autoliquidación del IVA correspondiente al cuarto trimestre del año son los siguientes:

- Ajuste de circulante:

Conceptos	Importe
IVA deducido en el ejercicio con la prorrata provisional ($5 \times 80\%$)	4,00
IVA deducible con la prorrata definitiva ($5 \times 85\%$)	4,25
Ajuste	0,25

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado	0,25	
6391	Ajustes positivos en IVA de activo corriente		0,25

- Ajuste de bienes de inversión:

Conceptos	Importe
IVA deducido en el ejercicio con la prorrata provisional ($15 \times 80\%$)	12,00
IVA deducible con la prorrata definitiva ($15 \times 85\%$)	12,75

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado	0,75	
6392	Ajustes positivos en IVA de inversiones		0,75

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

EMPRÉSTITO CON ANUALIDADES CONSTANTES, CÁLCULO DE LA ANUALIDAD, TÍTULOS QUE SE AMORTIZAN EN UN SORTEO

ENUNCIADO

A pesar de la crisis económica que caracteriza en estos momentos a la economía nacional y mundial, la empresa «VILLAHERMOSA LA GRANDE, SA» está pasando por un buen momento económico. Por ello, su consejo de administración acaba de aprobar un proceso de expansión para dos de sus principales actividades empresariales.

Para llevar a cabo dicha expansión necesita financiación externa y está dudando entre emitir uno de estos dos empréstitos:

Opción A

- 60.000 títulos de 1.000 u.m. cada uno.
- La amortización se realizaría en seis años mediante anualidades constantes abonándose cupones anuales de 80 u.m.

Opción B

- 60.000 títulos de 1.000 u.m. cada uno.
- La amortización se realizaría en seis años mediante anualidades constantes abonándose cupones anuales:
 - De 80 u.m. los tres primeros años y
 - De 100 u.m. los tres restantes.

Según la información facilitada,

SE PIDE:

1. Calcular, estableciendo las correspondientes ecuaciones de equivalencia financiera, las anualidades que amortizarían respectivamente ambas opciones (A y B).
2. Determinar el número de títulos que se amortizarían en los sorteos tercero y cuarto de la opción A.
3. Calcular, también en la opción A, el número de títulos vivos una vez se efectuara el cuarto sorteo.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 5

1. CALCULAR, ESTABLECIENDO LAS CORRESPONDIENTES ECUACIONES DE EQUIVALENCIA FINANCIERA, LAS ANUALIDADES QUE AMORTIZARÁN RESPECTIVAMENTE AMBAS OPCIONES (A Y B)

Opción A

N ₁ Número de títulos	60.000
C Valor nominal de un título	1.000
Cupón anual (C × i)	80
Tipo de interés anual (C × i / C)	8%

$$N_1 \times C = a \ddot{a}_{n|i}$$

$$60.000 \times 1.000 = a \ddot{a}_{6|0,08}$$

$$A = 12.978.923,17 \text{ u.m.}$$

Opción B

N ₁ Número de títulos	60.000
C Valor nominal de un título	1.000
Cupón anual (C × i) tres primeros años	80
Cupón anual (C × i) tres años siguientes	100

$$N_1 \times C = a a_{3|0,08} + a a_{3|0,10} 1,08^{-3}$$

$$60.000 \times 1.000 = a a_{3|0,08} + a a_{3|0,10} 1,08^{-3}$$

$$A = 13.183.219,60 \text{ u.m.}$$

2. DETERMINAR EL NÚMERO DE TÍTULOS QUE SE AMORTIZARÁN EN LOS SORTEOS TERCERO (M₃) Y CUARTO (M₄) DE LA OPCIÓN A

$$M_1 = (a - N_1 \times C \times i) / C = (12.978.923,17 - 60.000 \times 80) / 1.000 = 8.178,92317$$

$$M_3 = M_1 \times (1 + i)^2 = 8.178,92317 \times 1,08^2 = 9.539,8959 \approx 9.540 \text{ títulos}$$

$$M_4 = M_3 (1 + i) = 9.539,8959 \times 1,08 = 10.303,08766 \approx 10.303 \text{ títulos}$$

3. CALCULAR, TAMBIÉN EN LA OPCIÓN A, EL NÚMERO DE TÍTULOS VIVOS UNA VEZ SE EFECTUARA EL CUARTO SORTEO

$$N_5 = (a a_{2|0,10}) C = (12.978.923,17 a_{2|0,08}) / 1.000 = 23.144,86 \approx 23.144 \text{ títulos}$$