

## SEGUNDO EJERCICIO DE LAS PRUEBAS SELECTIVAS PARA EL INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO

MIGUEL ÁNGEL GÁLVEZ GONZÁLEZ  
ÁNGEL MONTES CARRILLO

*Profesores del CEF*

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso por el sistema general de acceso libre y promoción interna en el Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado, convocada por Resolución de 16 de junio de 2008 (BOE de 1 de julio)].

# Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Inmovilizado, contingencias, devoluciones de ventas, pacto de recompra, envases.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Instrumentos financieros: ampliación de capital.
- Caso 3. Contabilidad de sociedades.** Aumento de capital social con aportaciones no dinerarias, dinerarias, plusvalías en capital, compensación de créditos contra la sociedad y capitalización de reservas.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Liquidación y contabilización del Impuesto sobre Sociedades.
- Caso 5. Operaciones financieras.** Préstamo con anualidades constantes.

## CASO PRÁCTICO NÚM. 1

INMOVILIZADO, CONTINGENCIAS, DEVOLUCIONES DE VENTAS, PACTO DE RECOMPRA, ENVASES

### **ENUNCIADO**

Se dispone de la siguiente información relativa a la empresa «JCN, SA» en el ejercicio X8:

1. El 1-1-X4 había adquirido una nave para el almacén de existencias en 130.000 unidades monetarias (en adelante u.m.) de las que 20.000 u.m. corresponden al valor del suelo; su vida útil se estimó en 20 años con un valor residual de 10.000 u.m. La nave ya no se va a utilizar para el fin para el que se adquirió y «JCN, SA», al principio del mes de julio, ha decidido venderla, para lo que se han solicitado los servicios de un tasador que ha fijado su valor en 90.000 u.m.; posteriormente, se ha puesto en contacto con un agente inmobiliario, que cobra una comisión del 1 por 100 del precio pactado, y que ha encontrado un posible comprador que está dispuesto a pagar 90.000 u.m., pero la venta no se realizará hasta el primer semestre de X9.

En X8 se han pagado 300 u.m. a la empresa que realiza la limpieza de la nave.

Antes del cierre del ejercicio ha aparecido un nuevo comprador que está dispuesto a pagar 92.000 u.m. y se acuerda formalizar la venta en el primer trimestre de X9.

2. Un cliente que en el ejercicio anterior adquirió productos por importe de 5.000 u.m. ha demandado a la empresa reclamando una indemnización de 1.000 u.m., «JCN, SA» considera que la probabilidad de que la sentencia le sea desfavorable es del 30 por 100 y si el cliente ganara el pleito la indemnización sería de 500 u.m.
3. A finales de octubre de X7 se vendieron 1.000 unidades de mercaderías a 20 u.m cada una que fueron cobradas el 1 de diciembre de ese mismo año. El coste de las mercaderías vendidas era de 10.000 u.m. Como se trataba de un nuevo cliente que «JCN, SA» quería captar se acordó que tendría de plazo hasta el 30 de abril de X8 para devolver los productos que no hubiera vendido reintegrándole la empresa el precio. Al cierre del ejercicio X7 el cliente no había devuelto nada y «JCN, SA» no realizó ninguna estimación sobre la posible devolución de existencias.

Al acabar el plazo acordado el cliente devolvió el 10 por 100 de lo comprado.

4. La empresa tiene unos equipos informáticos que adquirió en 61.500 u.m. el 1-1-X7 y que venía amortizando en cuotas lineales y constantes en función de la vida útil estimada en 5 años; para la determinación del resultado de X8 se considera que la depreciación del elemento está mejor calculada aplicando el sistema de los números dígitos decrecientes.
5. El 1-07-X8 un inmovilizado que tenía un valor en libros de 40.000 u.m. se vendió en 50.000 u.m. con pacto de recompra en 1-07-X10 por 58.320 u.m.

6. La empresa adquiere, al contado, en 30.000 u.m. envases para un cliente que ha solicitado que excepcionalmente se incluya en estos envases el logotipo de su empresa, lo que le supone a «JCN, SA» un incremento en los costes de desmantelamiento de la máquina de envasado de 1.000 u.m. a valor actual.

No había existencias iniciales de este tipo de envase y al cierre del ejercicio queda en el almacén el 10 por 100 de lo comprado.

### SE PIDE:

Según la información facilitada y considerando que el coste financiero de la empresa es el 8 por 100, realizar las anotaciones contables que procedan para la elaboración de las cuentas anuales de X8.

## SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

### 1. Nave para almacén.

La sociedad ha decidido poner a la venta la nave y dejar de utilizarla para el fin para el que fue adquirida. Su valor contable se recuperará fundamentalmente a través de su venta, por lo que, de acuerdo con la Norma de Registro y Valoración 7.<sup>a</sup> del PGC, «Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta», se deberá reclasificar la nave a esta categoría.

A comienzos del ejercicio X8, el elemento figurará en las siguientes cuentas:

Terrenos y bienes naturales = 20.000

Construcciones = 110.000

Amortización acumulada del inmovilizado material =  $\frac{110.000 - 10.000}{20} \times 4 = 20.000$

Hasta principios del mes de julio la nave se ha utilizado para el almacén de existencias, por lo que, en primer lugar, contabilizamos la amortización correspondiente hasta esa fecha.

2.500	<i>Amortización del inmovilizado material (681)</i> (100.000/20 × 6/12)	a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (281)</i>	2.500
_____		x	_____	

De acuerdo con la mencionada Norma de Registro y Valoración:

«Los activos no corrientes mantenidos para la venta se valorarán en el momento de su clasificación en esta categoría, por el menor de los dos importes siguientes: su valor contable y su valor razonable menos los costes de venta.

Para la determinación del valor contable en el momento de la reclasificación, se determinará el deterioro del valor en ese momento y se registrará, si procede, una corrección valorativa por deterioro de ese activo.»

Valor contable (130.000 – 22.500) ..... 107.500

Valor razonable menos gastos de venta (90.000 × 99%) ..... 89.100

Pérdida por deterioro ..... 18.400

18.400 Pérdidas por deterioro del  
inmovilizado material (691)

a Deterioro de valor del inmovilizado material (291) 18.400

x

107.500 Inmovilizado (580)

22.500 Amortización acumulada  
del inmovilizado material (281)

18.400 Deterioro de valor del inmovilizado material (291)

a Terrenos y bienes naturales (210) 20.000

a Construcciones (211) 110.00

a Deterioro de valor de activos no corrientes mantenidos para la venta (599) 18.400

x

Por los gastos de limpieza de la nave:

300 Reparaciones y conservación  
(622)

a Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 300

x

Cierre del año X8:

Valor razonable menos gastos de venta =  $92.000 \times 99\% = 91.080$

1.980	<i>Deterioro de valor de activos no corrientes mantenidos para la venta (599) (91.080 – 89.100)</i>	
	<i>a Reversión del deterioro del inmovilizado material (791)</i>	1.980
	x	

## 2. Demanda de cliente.

De acuerdo con la Norma de Registro y Valoración 15.<sup>a</sup> del PGC, «Provisiones y contingencias»:

«La empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán.

En la memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre las contingencias que tenga la empresa relacionadas con obligaciones distintas a las mencionadas en el párrafo anterior.»

Al referirse a los criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales, el Marco Conceptual establece que:

«Los pasivos deben reconocerse en el balance cuando *sea probable* que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un pasivo implica el reconocimiento simultáneo de un activo, la disminución de otro pasivo o el reconocimiento de un gasto u otros decrementos en el patrimonio neto.»

Un hecho es probable cuando la probabilidad de que ocurra es mayor que la probabilidad de lo contrario. En el caso propuesto, la probabilidad de haber incurrido en la obligación es significativa (30%) pero inferior al 50 por 100, por lo que *no es probable* que para liquidar la obligación deban entregarse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros y únicamente deberá informarse en la memoria de las cuentas anuales.

## 3. Devolución de la venta efectuada en el año X7.

La regulación de los ingresos por ventas la encontramos en la Norma de Registro y Valoración 14.<sup>a</sup> del PGC, «Ingresos por ventas y prestación de servicios», según la cual:

«Solo se contabilizarán los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica. Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia, cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa, y esta la obligación de recomprarlos por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista.
- b) La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos.
- c) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
- d) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción, y
- e) Los costes incurridos o a incurrir en la transacción pueden ser valorados con fiabilidad.»

En la venta que «JCN, SA» realizó en octubre del año X7, y que cobró en diciembre del mismo año, no se cumplen las condiciones mencionadas ya que, al tener el cliente la posibilidad de devolver los productos que no hubiera vendido, no se han transferido a este los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad. En el fondo económico de la operación, el cliente se asemeja más a un comisionista que a un comprador. Por tanto, y dado que la sociedad no puede realizar al cierre del ejercicio X7 una estimación sobre la posible devolución, en ese año únicamente se reflejó un anticipo de clientes por el cobro de las existencias vendidas.

El 30 de abril de X8, una vez comprobado que el cliente ha devuelto el 10 por 100 de las existencias vendidas, el asiento que realizará «JCN, SA» será:

20.000	<i>Anticipos de clientes (438)</i>		
	a <i>Ventas de mercaderías (700)</i>	18.000	
	a <i>Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)</i>	2.000	
	_____ x _____		

#### 4. Amortización de equipos informáticos.

Los cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, vienen regulados en la Norma de Registro y Valoración 22.<sup>a</sup> del PGC:

«Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que solo 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.

(...)

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.

Sin embargo, se calificarán como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos.»

Por su parte, la Norma de Registro y Valoración 2.<sup>a</sup> «Inmovilizado material» establece que:

«Los cambios que, en su caso, pudieran originarse en el valor residual, la vida útil y *el método de amortización de un activo*, se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables, salvo que se tratara de un error.»

El enunciado no indica por qué se ha decidido cambiar el método de amortización de los equipos informáticos. Solo indica que «se considera que la depreciación del elemento está mejor calculada aplicando el sistema de los números dígitos decrecientes.»

Entendemos que para que un cambio en el método de amortización se trate contablemente como un cambio en las estimaciones contables, debe haberse producido una modificación en la forma de uso del elemento que motive que no afecte a la amortización de ejercicios anteriores. Así, plantaremos la solución bajo el supuesto de que la sociedad cometió un error al elegir el método de amortización y corrige dicho error en el ejercicio X8.

El tratamiento contable que establece la Norma de Registro y Valoración 22.<sup>a</sup> del PGC para los cambios en criterios contables y errores es el siguiente:

«El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación (retroactiva) 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.»

Amortización practicada por sistema lineal (61.500/5) .....	12.300
Amortización por números dígitos (61.500/15 × 5) .....	20.500
Diferencia .....	8.200

8.200	<i>Reservas voluntarias (1130)</i>		
16.400	<i>Amortización del inmovilizado material (681) (61.500/15 × 4)</i>		
		a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (281)</i> 24.600
	_____	x	_____

### 5. Venta de inmovilizado con pacto de recompra.

En el fondo económico, la operación propuesta no es una venta del elemento de inmovilizado sino una operación de financiación con la garantía de dicho elemento. A este respecto, la Norma de Registro y Valoración 14.<sup>a</sup> del PGC dispone que: «se presumirá que no se ha producido la transferencia de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de los bienes, y por consiguiente, no procederá registrar un ingreso por ventas, cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa, y esta la obligación de recomprarlos por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista».

50.000	<i>Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)</i>		
		a	<i>Deudas a largo plazo (171)</i> 50.000
	_____	x	_____

Tipo de interés:  $50.000 \times (1 + i)^2 = 58.320 \rightarrow i = 8\%$ .

Cierre del ejercicio:

2.000	<i>Intereses de deudas (662)</i> (50.000 × 8% × 6/12)		
		a	<i>Deudas a largo plazo (171)</i> 2.000
	_____	x	_____

Estos intereses también podrían haberse calculado utilizando el sistema de capitalización compuesta, en cuyo caso serían:  $50.000 \times [(1 + 0,08)^{6/12} - 1] = 1.961,52$ .

## 6. Envases con el logotipo del cliente.

Por la adquisición de los envases:

30.000	<i>Compras de otros aprovisionamientos (602)</i>	a Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)	30.000
_____		x	_____

La operación de incluir en los envases el logotipo del cliente supone para «JCN, SA» un incremento en los costes de desmantelamiento de la máquina de envasado, lo cual supondrá para la empresa una obligación ya que cumple la definición de pasivo del Marco Conceptual de la Contabilidad y se reflejará contablemente como una provisión.

«Pasivos: obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro. A estos efectos se entienden incluidas las provisiones.»

«El registro de los elementos procederá cuando, cumpliéndose la definición de los mismos incluida en el apartado anterior, se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad.»

La contrapartida de esta provisión no será la máquina de envasado ya que la obligación surge como consecuencia de haber utilizado el inmovilizado para la producción de existencias y, por tanto, la contrapartida será una cuenta de gastos. En este caso, el suceso pasado que determinará el nacimiento de la obligación es incluir el logotipo del cliente en los envases, no el hecho de adquirirlos. El enunciado no indica si los envases que permanecen en el almacén de la empresa ya llevan el logotipo del cliente o no, por lo que, a efectos de solución, plantearemos las dos alternativas. También a efectos de solución, entendemos que el momento actual al que se refiere la obligación es el cierre del ejercicio X8.

a) Los envases en almacén aún no llevan incorporado el logotipo del cliente:

900	<i>Compras de otros aprovisionamientos (602)</i> (1.000 × 90%)	a Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado (143)	900
_____		x	_____

3.000	<i>Envases (327)</i> (30.000 × 10%)		
		a	<i>Variación de existencias de otros aprovisionamientos (612)</i> 3.000
	_____	x	_____
b) Los envases en almacén ya llevan incorporado el logotipo del cliente:			
1.000	<i>Compras de otros aprovisionamientos (602)</i>		
		a	<i>Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado (143)</i> 1.000
	_____	x	_____
3.100	<i>Envases (327)</i> [(30.000 + 1.000) × 10%]		
		a	<i>Variación de existencias de otros aprovisionamientos (612)</i> 3.100
	_____	x	_____

## CASO PRÁCTICO NÚM. 2

INSTRUMENTOS FINANCIEROS: AMPLIACIÓN DE CAPITAL

### ENUNCIADO

La empresa comercial «A, SA» tiene, al inicio del ejercicio X8, las siguientes inversiones en instrumentos de patrimonio de sociedades no cotizadas:

- 72.000 acciones de 10 u.m. de valor nominal que fueron adquiridas al 120 por 100 y que forman parte del capital de «B, SA». Dicho capital asciende a 1.200.000 u.m. y está constituido por una única serie de acciones ordinarias (serie A).
- 3.000 acciones de la serie Y por las que desembolsó 400.000 u.m. y que han sido emitidas por la sociedad «C, SA» cuyo capital actualmente está compuesto por las siguientes series de acciones ordinarias:
  - Serie X: 20.000 acciones de 200 u.m. de valor nominal desembolsadas al 100 por 100 y emitidas en la constitución de la sociedad.

- Serie Y: 80.000 acciones de 100 u.m. de valor nominal desembolsadas al 70 por 100 en la única ampliación de capital realizada por C. El dividendo pasivo pendiente se desembolsará en el ejercicio X8.

Estas acciones se adquirieron en el ejercicio X7 y en la fecha de la compra «C, SA» había acordado repartir un dividendo, con cargo a los resultados de X6, de 40 u.m. a cada acción de la serie Y que fue abonado posteriormente.

A 31-12-X7 el valor razonable de esta inversión coincide con su valor inicial.

Durante el ejercicio X8 se produjeron los siguientes hechos:

1. La sociedad «B, SA» realizó una ampliación de capital, liberada al 10 por 100 con cargo a reservas, en la que se emitieron nuevas acciones ordinarias (serie B) de 15 u.m. de valor nominal que se desembolsaron al 100 por 100 en la suscripción. La sociedad «A, SA» suscribió el 20 por 100 de la emisión y vendió los derechos sobrantes en 50.000 u.m. Se calculó que el valor teórico de la acción antes de la ampliación era de 18 u.m. y el valor teórico del derecho preferente de 3 u.m. Posteriormente, vendió al 140 por 100 todas las acciones de la serie A. Al cierre del ejercicio se estimó con fiabilidad que el valor razonable de las acciones era de 16 u.m., las de la serie A y de 24 u.m., las de la serie B.
2. Se produjo la disolución y posterior liquidación de la sociedad «C», cuyo capital no ha experimentado ninguna modificación en cuanto a su composición y desembolso. El patrimonio líquido resultante del proceso de liquidación ascendió a 15.600.000 u.m. y fue repartido entre los correspondientes accionistas siguiendo los criterios establecidos en la legislación mercantil.

## SE PIDE:

Realizar las anotaciones contables que procedan por las operaciones realizadas en X8.

## ***SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2***

### 1. Operaciones con acciones de «B».

En primer lugar, debemos calcular la proporción de la ampliación, lo que realizaremos a través de los valores teóricos de la acción, antes de la ampliación (18), y el derecho de suscripción (3).

A acciones antiguas × 18 u.m./acción .....	18A
1 acción nueva × 15 u.m. × 90%.....	13,5
(1,5 acciones de 10 u.m. × 90%) <sup>(1)</sup> .....	
<hr/> A + 1,5 .....	<hr/> 18A + 13,5

<sup>(1)</sup> 1 acción de 15 u.m. de valor nominal es equivalente a 1,5 acciones de 10 u.m. de valor nominal.

El valor teórico de una acción de 10 u.m. de valor nominal tras la ampliación de capital es de 15 u.m. (18 – 3) por lo que:

$\frac{18A+13,5}{A+1,5} = 15 \Rightarrow A = 3 \Rightarrow$  La proporción de la ampliación será de 1 acción nueva de 15 u.m., de valor nominal, liberada en un 10 por 100, por cada 3 acciones antiguas de 10 u.m. de valor nominal, y se emitirán  $120.000 \times \frac{1}{3} = 40.000$  acciones nuevas.

También podemos calcular la proporción de la ampliación utilizando la totalidad de las acciones de la sociedad «B».

120.000 acciones antiguas × 18 u.m./acción .....	2.160.000
N acciones nuevas × 15 u.m. × 90% .....	13,5N
<hr/>	
(1,5N acciones de 10 u.m. × 90%) <sup>(1)</sup>	
<hr/>	
120.000 + 1,5N .....	2.160.000 + 13,5N

<sup>(1)</sup> 1 acción de 15 u.m. de valor nominal es equivalente a 1,5 acciones de 10 u.m. de valor nominal.

El valor teórico de una acción de 10 u.m. de valor nominal tras la ampliación de capital es de 15 u.m. (18 – 3) por lo que:

$\frac{2.160.000+13,5N}{120.000+1,5N} = 15 \Rightarrow N = 40.000$  acciones  $\Rightarrow$  De la misma forma, la proporción de la ampliación será de 1 acción nueva, de valor nominal 15 u.m., liberada en un 10%, por cada 3 acciones antiguas de valor nominal 10 u.m.

La sociedad «A» posee 72.000 de las 120.000 acciones en que está dividido el capital de la sociedad «B». Esto supone el 60% (72.000/120.000) del capital, por lo que las sociedades «A» y «B» forman grupo. De acuerdo con la Norma de Registro y Valoración 9.<sup>a</sup> del PGC, «Instrumentos financieros», las acciones deben estar clasificadas en la categoría de inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas. Estas inversiones se valoran coste, menos, en su caso, las correcciones valorativas por deterioro.

Cálculo del coste del derecho de suscripción:

3 acciones antiguas × 12 u.m./acción .....	36
1 acción nueva × 15 u.m. × 90% .....	13,5
<hr/>	
(1,5 acciones de 10 u.m. × 90%) .....	
<hr/>	
4,5 .....	49,5

$$\text{Valor } ex\text{-ante} = \frac{36}{3} = 12$$

$$\text{Valor } ex\text{-post} = \frac{49,5}{4,5} = 11$$

### Coste del derecho de suscripción = 12 – 11 = 1

Tras la ampliación, el coste de una acción de 10 u.m. de valor nominal es de 11 u.m., es decir, el 110 por 100 del valor nominal, por lo que el coste de una acción de 15 u.m. será de  $15 \times 110\% = 16,5$  u.m.

La sociedad «A» suscribe el 20 por 100 de la emisión, es decir,  $40.000 \times 20\% = 8.000$  acciones, para lo que necesita  $8.000 \times 3 = 24.000$  derechos y venderá  $72.000 - 24.000 = 48.000$  derechos.

Por la venta de derechos:

50.000	<i>Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)</i>	a	<i>Participaciones a largo plazo en empresas del grupo (2403)</i> (48.000 × 1)	48.000
		a	<i>Beneficios procedentes de partici- paciones a largo plazo, empresas del grupo (7733)</i>	2.000
_____		x	_____	

Por la suscripción de las nuevas acciones:

108.000	<i>Participaciones a largo plazo en empresas del grupo (2403)</i> (8.000 × 15 × 90%)	a	<i>Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)</i>	108.000
_____		x	_____	

Ahora «A» posee solo el 46,67 por 100 (840.000/1.800.000) del capital de «B» pero es posible que mantenga el control y se puedan seguir considerando las acciones como de empresas del grupo. Si no mantiene el control, se reclasificarían como asociadas, si bien, a efectos contables, la valoración no cambia.

Venta de todas las acciones de la serie A.

1.008.000	<i>Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)</i> (72.000 × 10 × 140%)	a	<i>Participaciones a largo plazo en empresas del grupo (2403)</i> (72.000 × 11)	792.000
		a	<i>Beneficios procedentes de partici- paciones a largo plazo, empresas del grupo (7733)</i>	216.000
_____		x	_____	

Como consecuencia de esta nueva venta de acciones, la sociedad «B» ya no es una empresa vinculada (la sociedad «A» solo mantiene un 6,67 por 100 (120.000/1.800.000) por lo que a tenor de lo dispuesto en el apartado 2.7 de la Norma de Registro y Valoración 9.<sup>a</sup> del PGC, «Instrumentos financieros», deberá reclasificarse a la cartera de activos financieros disponibles para la venta y valorarse de acuerdo con los criterios de la misma.

132.000	<i>Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (250)</i>	
	a <i>Participaciones a largo plazo en empresas del grupo (2403) (8.000 × 15 × 110%)</i>	132.000
	x	

### Cierre del ejercicio.

La participación que la sociedad «A» mantiene en la sociedad «B» está clasificada en la categoría de activos financieros disponibles para la venta. Según el apartado 2.6.2 de la Norma de Registro y Valoración 9.<sup>a</sup> del PGC, «Instrumentos financieros»:

«Los activos financieros disponibles para la venta se valorarán por su valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se registrarán directamente en el patrimonio neto, hasta que el activo financiero cause baja del balance o se deteriore, momento en que el importe así reconocido, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias.»

Valor contable (8.000 × 16,5) .....		132.000
Valor razonable al cierre (8.000 × 24) .....		192.000
Beneficio.....		60.000

60.000	<i>Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (250)</i>	
	a <i>Beneficios en activos financieros disponibles para la venta (900)</i>	60.000
	x	

60.000	<i>Beneficios en activos financieros disponibles para la venta (900)</i>	
	a <i>Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (133)</i>	60.000
	x	

## 2. Operaciones con acciones de «C».

La división del haber social está regulada en el artículo 277 del TRLSA en los siguientes términos:

«1. La división del haber social se practicará con arreglo a las normas que se hubiesen establecido en los estatutos o, en su defecto, a las fijadas por la Junta General de Accionistas.

2. En todo caso se tendrá en cuenta las siguientes:

(...)

2.<sup>a</sup> (...)

Si todas las acciones no se hubiesen liberado en la misma proporción, se restituirá en primer término a los accionistas que hubiesen desembolsado mayores cantidades el exceso sobre la aportación del que hubiese desembolsado menos y el resto se distribuirá entre los accionistas en proporción al importe nominal de sus acciones.

En esta misma proporción sufrirán las eventuales pérdidas en el caso de que el activo no bastase para reembolsarles las aportaciones hechas.»

Líquido distribuible entre los socios.....	15.600.000
Exceso de desembolso serie X (20.000 × 200 × 30%).....	(1.200.000)
Resto .....	<u>14.400.000</u>

Este importe se distribuirá entre todas las acciones en proporción a su nominal.  $\frac{14.400.000}{40.000^{(1)} + 80.000} = 120$  u.m. por cada acción de 100 u.m. de valor nominal y 240 u.m. por cada acción de 200 u.m. de valor nominal.

<sup>(1)</sup> Las 20.000 acciones de la serie X de 200 u.m. de valor nominal son equivalentes a 40.000 acciones de 100 u.m. de valor nominal.

La cuota de liquidación para cada serie de acciones será:

Serie X = 60 + 240 = 300 u.m.

Serie Y = 120 u.m.

Para contabilizar la liquidación en los libros de la sociedad «A» es necesario calcular por qué importe figuran las acciones en los libros de esta sociedad. De acuerdo con los datos proporcionados por el enunciado, relacionados con la adquisición de la inversión y a 31 de diciembre del X7 tenemos que:

Importe desembolsado .....	400.000
Dividendo pasivo pendiente (3.000 × 100 × 30%) .....	90.000
Dividendo activo reconocido (3.000 × 40) .....	(120.000)
Valoración de las acciones .....	370.000

El enunciado, inicialmente, indica que el desembolso del dividendo pasivo pendiente se desembolsaría en el ejercicio X8, si bien, debido a la disolución y posterior liquidación de la sociedad «C», parece que el desembolso no ha llegado a efectuarse.

360.000	<i>Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)</i>	
90.000	<i>Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo (259)</i>	
	<i>a Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (250)</i>	370.000
	<i>a Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda (766)</i>	80.000
_____ x _____		

### CASO PRÁCTICO NÚM. 3

AUMENTO DE CAPITAL SOCIAL CON APORTACIONES NO DINERARIAS, DINERARIAS, PLUSVALÍAS EN CAPITAL, COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS CONTRA LA SOCIEDAD Y CAPITALIZACIÓN DE RESERVAS

#### ENUNCIADO

La Junta General de Accionistas de la sociedad «GADES, SA» ha decidido aumentar el capital social, pero ha solicitado al Consejo de Administración que le presente un informe donde figuren qué modalidades pueden utilizarse, los asientos contables que se generarían y los importes máximos por los que puede ampliar capital, según el caso. En la actualidad nos encontramos, entre otras, con las siguientes partidas en el balance, en unidades monetarias:

Capital social (nominal por acción: 10 u.m.).....	10.000
Reserva legal .....	2.000
Otras reservas .....	100
Socios por desembolsos no exigidos .....	400

Deudas a corto plazo (vencidas y exigibles) .....	100
Deudas a largo plazo (dentro de 72 meses) .....	100
Inmovilizado material .....	100
Amortización acumulada .....	0

El Consejo de Dirección plantea las siguientes alternativas e independientes en su informe:

- Aportaciones no dinerarias, con la emisión de acciones de 10 u.m. nominales, suprimiéndose el derecho preferente de suscripción, mediante la aportación de terrenos valorados en 1.210 u.m.
- Mediante aportaciones dinerarias, con la emisión de 100 acciones de 10 u.m. nominales, emitidas al 150 por 100, desembolsándose en el mínimo legal.
- Convirtiendo plusvalías en capital, ya que la ley le permite este año actualizar balances en las partidas de inmovilizado material, sin sobrepasar el valor de mercado, con un coeficiente de actualización de 1,5.
- Compensación de créditos contra la sociedad, por el importe máximo posible.
- Mediante capitalización de reservas, por el importe máximo posible.

### SE PIDE:

Reflejar qué apuntes contables generaría cada una de las opciones, así como los requisitos que deben cumplirse para poder hacer uso de dicha modalidad.

### **SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3**

**a) Aportaciones no dinerarias, con la emisión de acciones de 10 u.m. nominales, suprimiéndose el derecho preferente de suscripción, mediante la aportación de terrenos valorados en 1.210 u.m.**

La ampliación de capital con aportaciones no dinerarias se regula en el artículo 155 TRLSA que dispone lo siguiente:

1. Cuando para el aumento hayan de realizarse aportaciones no dinerarias, será preciso que al tiempo de la convocatoria de la Junta se ponga a disposición de los accionistas, en la forma

prevista en la letra c) del apartado primero del artículo 144, un informe de los Administradores en el que se describirán con detalle las aportaciones proyectadas, las personas que hayan de efectuarlas, el número y valor nominal de las acciones que hayan de entregarse y las garantías adoptadas según la naturaleza de los bienes en que la aportación consista.

2. Las acciones emitidas en contrapartida de aportaciones no dinerarias como consecuencia de un aumento del capital deberán ser totalmente liberadas en el plazo máximo de cinco años a partir del acuerdo de aumento.

Por lo que se refiere al valor de emisión de las acciones, el artículo 159 TRLSA, que regula los supuestos de exclusión del derecho de suscripción preferente, dispone, en el caso de que su exclusión se acuerde por la Junta, que el valor de emisión de las acciones se corresponderá con su valor razonable. A este respecto, y teniendo en cuenta que la sociedad no cotiza en bolsa, tomaremos como valor de emisión el valor teórico <sup>1</sup> que resulta de la información suministrada en el enunciado.

Capital social .....	10.000
Reserva legal.....	2.000
Otras reservas.....	100
<b>Total .....</b>	<b>12.100</b>

El valor de emisión será =  $\frac{12.100}{1.000} = 12,1$  u.m.

Número de acciones a emitir:  $N = \frac{1.210}{12,1} = 100$  acciones.

1. Emisión de las acciones:

1.210	<i>Acciones o participaciones emitidas (190)</i>	
	a <i>Capital emitido pendiente de inscripción (194)</i>	1.210
_____ x _____		

2. Suscripción y entrega del terreno:

1.210	<i>Terrenos y bienes naturales (210)</i>	
	a <i>Acciones o participaciones emitidas (190)</i>	1.210
_____ x _____		

<sup>1</sup> Si bien el PGC considera los dividendos pasivos no exigidos como un menor importe del patrimonio neto contable, no debemos restarlos puesto que los antiguos accionistas saldrían perjudicados.

## 3. Inscripción de la ampliación:

1.210	Capital emitido pendiente de inscripción (194)		
		a	Capital social (100) 1.000
		a	Prima de emisión o asunción (110) 210
		x	

**b) Mediante aportaciones dinerarias, con la emisión de 100 acciones de 10 u.m. nominales, emitidas al 150 por 100, desembolsándose en el mínimo legal.**

La ampliación de capital con aportaciones dinerarias se regula en el artículo 154 TRLSA que establece:

1. Para todo aumento del capital cuyo contravalor consista en nuevas aportaciones dinerarias al patrimonio, será requisito previo, salvo para las sociedades de seguros, el total desembolso de las acciones anteriormente emitidas.
2. No obstante, podrá realizarse el aumento si existe una cantidad pendiente de desembolso que no exceda del 3 por 100 del capital social.

La sociedad tiene pendiente de desembolso un 4 por 100 de su capital (400/10.000), por consiguiente, procederán las siguientes anotaciones:

## 1. Por la exigencia y cobro de los dividendos pasivos:

400	Socios por desembolsos exigidos (558)		
		a	Socios por desembolsos no exigidos (103) 400
		x	
400	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)		
		a	Socios por desembolsos exigidos (558) 400
		x	

## 2. Por la emisión de las acciones:

1.500	Acciones o participaciones emitidas (190)		
		a	Capital emitido pendiente de inscripción (194) 1.500
		x	

## 3. Por la suscripción y desembolso de las acciones:

750	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)		
750	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción (1034)		
		a Acciones o participaciones emitidas (190)	1.500
	_____	x _____	

## 4. Por la inscripción de la ampliación de capital:

1.500	Capital emitido pendiente de inscripción (194)		
		a Capital social (100)	1.000
		a Prima de emisión o asunción (110)	500
	_____	x _____	
750	Socios por desembolsos no exigidos, capital social (1030)		
		a Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción (1034)	750
	_____	x _____	

**c) Convirtiendo plusvalías en capital, ya que la ley le permite este año actualizar balances en las partidas de inmovilizado material, sin sobrepasar el valor de mercado, con un coeficiente de actualización de 1,5.**

Por la actualización de valor de los elementos de inmovilizado procede la siguiente anotación:

50	Inmovilizado material		
		a Reservas de revalorización (114X)	50
	_____	x _____	

Será la ley que autorice la revalorización contable la que indique el destino de esta reserva.

A este respecto, la última actualización de balances permitida por la ley se reguló en el artículo 5 del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, que disponía que el saldo de la cuenta reserva de revalorización será indisponible hasta que sea comprobado y aceptado por la Administración tributaria. Dicha comprobación deberá realizarse dentro de los tres años siguientes a la fecha de cierre del balance en el que consten las operaciones de actualización, en la forma que reglamentariamente se determine.

Una vez efectuada la comprobación o transcurrido el plazo para realizar la misma, el saldo de la cuenta podrá destinarse a la eliminación de resultados contables negativos, a la ampliación del capital social o, transcurridos diez años contados a partir de la fecha de cierre del balance en el que se reflejaron las operaciones de actualización, a reservas de libre disposición.

A efectos de la solución, consideraremos que la ley permite destinar la reserva de revalorización a la ampliación de capital. Por consiguiente, por la ampliación de capital se realizará el siguiente apunte contable:

50	<i>Reservas de revalorización (114X)</i>		
	a <i>Capital social (100)</i>		50
	x		

#### d) Compensación de créditos contra la sociedad, por el importe máximo posible.

De acuerdo con el artículo 156 TRLSA:

«Solo podrá realizarse un aumento del capital por compensación de créditos cuando concurren los siguientes requisitos:

- a) Que al menos un 25 por 100 de los créditos a compensar sean líquidos, vencidos y exigibles y que el vencimiento de los restantes no sea superior a cinco años.
- b) ...».

Si la sociedad pretende cancelar la totalidad de la deuda que aparece en el balance, no se cumplen los requisitos necesarios impuestos por la Ley de Sociedades Anónimas, ya que el plazo de vencimiento excede de 5 años.

No obstante, cabría ampliar capital compensando exclusivamente la deuda vencida y exigible. Si se opta por esta alternativa:

El valor de emisión será (159 TRLSA antes reproducido) =  $\frac{10.000 + 2.000 + 100}{1.000} = 12,1$  u.m.

Número de acciones a emitir:  $N = \frac{100}{12,1} = 8$  acciones.

A efectos de solución, consideraremos que se emiten 8 acciones a un valor de 12,5 u.m., para de esta forma compensar mediante la entrega de acciones la totalidad de la deuda.

100	<i>Deudas a corto plazo (520)</i>		
	a <i>Capital social (100)</i>		80
	a <i>Prima de emisión o asunción (110)</i>		20
	x		

**e) Mediante capitalización de reservas, por el importe máximo posible.**

Artículo 157. Aumento con cargo a reservas.

1. Cuando el aumento del capital se haga con cargo a reservas, podrán utilizarse para tal fin las reservas disponibles, las primas de emisión y la reserva legal en la parte que exceda del 10 por 100 del capital ya aumentado.
2. Deberá servir de base a la operación un Balance aprobado referido a una fecha comprendida dentro de los seis meses inmediatamente anteriores al acuerdo de aumento del capital, verificado por los Auditores de Cuentas de la sociedad, por un Auditor a petición de los Administradores, si la sociedad no estuviera obligada a verificación contable.

Los saldos de las cuentas relacionadas con la ampliación de capital, antes y después de la misma, serán los siguientes:

Capital social .....	10.000 .....	X		
Reserva legal .....	2.000 .....	0,1 X	X + 0,1 X = 12.100 → X = 11.000	
Otras reservas.....	100 .....			
<hr/>				
Total .....	12.100 .....	12.100		
100	Otras reservas			
900	Reserva legal (112)			
		a	Capital social (100)	1.000
		x		

**CASO PRÁCTICO NÚM. 4**

LIQUIDACIÓN Y CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

**ENUNCIADO**

1. La sociedad «A» adquiere mercaderías en el ejercicio 20X1 por un importe de 50.000 u.m. (IVA, 16%). Gastos de transporte repercutidos en factura, 10.000 u.m. Intereses por aplazamiento de pago, 3.000 u.m., consignados separadamente en factura. El vencimiento de la operación es a 60 días. Al cabo de 20 días, se obtiene una rebaja del 20 por 100 del importe por defectos de calidad en dichas mercaderías.
2. La sociedad «B», sujeta a la regla de prorrata general, ha realizado durante el ejercicio 20X1 las siguientes operaciones en el ejercicio 20X1:



- Adquisiciones de bienes por importe de 3.000 u.m.
- Adquisición de pequeño mobiliario por importe de 1.000 u.m.
- Ventas de bienes sujetas y no exentas de IVA por un importe de 10.000 u.m.
- Ventas de bienes sujetas y exentas de IVA por importe de 2.500 u.m.

La prorrata definitiva del ejercicio 20X0 fue del 70 por 100.

Otra información relevante:

En el ejercicio 20X0-1 (en el que la prorrata fue de un 60%), se adquirió maquinaria por importe de 5.000 u.m.

3. El resultado contable antes de impuestos de la sociedad «Z» en el ejercicio 20X0 fue de 60.000 u.m., disponiéndose de la siguiente información contable y fiscal:

- En el mes de enero se compraron equipos informáticos por importe de 20.000 u.m., que la sociedad decide amortizar en 4 años. Fiscalmente se permite la libertad de amortización, habiendo sido deducido la totalidad del coste de la inversión en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 20X0.
- Existe en contabilidad una sanción administrativa, cargada en la correspondiente cuenta de gastos, por importe de 10.000 u.m.
- En el ejercicio 20X0 se registran correcciones valorativas por pérdidas por deterioro de créditos incobrables de clientes por ventas efectuadas en el mes de agosto de dicho ejercicio por importe de 12.000 u.m. Durante el ejercicio 20X0 no se ha declarado ningún cliente en situación de concurso o similares.
- Las bonificaciones y deducciones fueron de 8.000 u.m.
- Las retenciones y pagos a cuenta fueron de 5.200 u.m.
- El tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades es del 30 por 100.

Con respecto al ejercicio 20X1, la información contable y fiscal de la sociedad «Z» es la siguiente:

- El resultado contable antes de impuestos fue de 80.000 u.m.
- Durante el ejercicio 20X1 se cobraron deudas de clientes sobre las que se habían efectuado correcciones valorativas en el ejercicio anterior por importe de 5.000 u.m. El resto de los clientes sobre los que se habían efectuado dichas correcciones fueron declarados en situación de concurso.
- Las bonificaciones y deducciones fueron de 9.000 u.m.

- Las retenciones y pagos a cuenta fueron de 7.500 u.m.
- El tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades es del 30 por 100.

### SE PIDE:

1. Realizar los asientos del Libro Diario de las sociedades «A» y «B» derivados de la información facilitada en los apartados 1 y 2 anteriores (ambas sociedades son independientes) con relación a la contabilización del IVA.
2. Contabilizar el Impuesto sobre Sociedades de la sociedad «Z» de los ejercicios 20X0 y 20X1, teniendo en cuenta que las diferencias entre criterios contables y fiscales son exclusivamente las que figuran en este enunciado.

## SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

### 1.a) Anotaciones contables de la sociedad «A».

#### 1. Por la adquisición de las mercaderías.

La compra se registrará, de acuerdo con lo dispuesto en la Norma de Registro y Valoración 10.<sup>a</sup> del PGC, por el importe facturado por el vendedor, más los gastos de transporte.

Por lo que se refiere a los intereses de aplazamiento, al tratarse de intereses contractuales no formarán parte del precio de adquisición y no incrementarán el importe por el que se debe registrar la deuda comercial (Normas de Registro y Valoración 9.<sup>a</sup> y 10.<sup>a</sup> del PGC).

Asimismo, los intereses del aplazamiento no formarán parte de la base imponible del IVA (art. 78 LIVA).

60.000	Compras de mercaderías (600)		
9.600	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a Proveedores (400)	69.600
		x	

#### 2. Por el descuento por defecto de calidad.

El citado descuento se deberá documentar en una factura rectificativa (art. 13 del Reglamento de facturación, RD 1496/2003), suponiendo dicho descuento una modificación de la base imponible del IVA (art. 80 LIVA).

Su registro contable será el siguiente:

11.600	Proveedores (400)		
		a Devoluciones de compras y operaciones similares (608)	10.000
		a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)	1.600
		x	

3. Por el pago, considerándose que por el descuento registrado en el anterior punto supondrá una minoración proporcional de los intereses por aplazamiento:

58.000	Proveedores (400)		
2.500	Intereses de deudas (662)		
		a Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)	60.500
		x	

### 1.b) Anotaciones contables de la sociedad «B».

La sociedad «B» se encuentra en régimen de prorrateo general, lo que implica que del IVA soportado solo será deducible en un determinado porcentaje (art. 104.1 LIVA).

Para las operaciones efectuadas durante el año 20X1 se aplicará provisionalmente el porcentaje definitivo del año 20X0 (art. 105.1 LIVA). Con los datos del supuesto, implicará que del IVA soportado será deducible provisionalmente un 60 por 100.

Al cierre del ejercicio, se determinará el porcentaje definitivo de deducción regularizándose el IVA deducido provisionalmente (art. 105.4 LIVA). La determinación del porcentaje definitivo de deducción resultará de la siguiente fórmula (art. 104 LIVA):

$$\frac{\text{Operaciones que generan derecho a la deducción} \times 100}{\text{Operaciones totales}}$$

El porcentaje se redondeará, en todo caso, a la unidad superior.

Por otro lado, desde el punto de vista estrictamente contable, la Norma de Registro y Valoración 12.<sup>a</sup> del PGC dispone que: «El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto», y además por lo que se refiere a la regularización señala que: «No alterarán las

valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, consecuencia de la regularización derivada de la prorata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión».

Teniendo en cuenta lo anterior, las anotaciones que procederán serán las siguientes:

1. *Por las adquisiciones de bienes:*

3.144	<i>Compras de mercaderías (600)</i> (3.000 + 3.000 × 16% × 30%)		
336	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i> (3.000 × 16% × 70%)		
		a Proveedores (400)	3.480
	_____	x _____	

2. *Por la adquisición del mobiliario:*

1.048	<i>Mobiliario (216)</i> (1.000 × 16% × 30%)		
112	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i> (1.000 × 16% × 70%)		
		a Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)	1.160
	_____	x _____	

3. *Por las ventas sujetas y no exentas:*

11.600	<i>Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)</i>		
		a Ventas de mercaderías (700)	10.000
		a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)	1.600
	_____	x _____	

4. *Por las ventas exentas:*

2.500	<i>Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)</i>		
		a Ventas de mercaderías (700)	2.500
	_____	x _____	

5. Por el cálculo al cierre del ejercicio del porcentaje definitivo de prorrata:

$$\text{Prorrata definitiva} = \frac{10.000}{10.000 + 2.500} \times 100 = 80\%$$

6. Por la regularización del IVA soportado deducido durante el ejercicio:

IVA soportado deducido: [(3.000 + 1.000) × 16% × 70%] .....	448
IVA soportado deducible: [(3.000 + 1.000) × 16% × 80%] .....	512
Defecto de deducción .....	64

64 Hacienda Pública, IVA soportado (472)

a Ajustes positivos en la imposición indirecta (639) 64

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

7. Por el ajuste de IVA soportado relacionado con la máquina adquirida en el año 20X0-1.

En relación con los bienes de inversión (concepto definido en el art. 108 LIVA) el artículo 107.1 LIVA dispone que:

«Las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes a aquel en que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones...

Las regularizaciones indicadas en este apartado solo se practicarán cuando, entre el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a cada uno de dichos años y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, exista una diferencia superior a diez puntos».

En el supuesto que nos ocupa tenemos:

Porcentaje definitivo del año 20X1 .....	80%
Porcentaje definitivo del año de la compra.....	60%
Diferencia .....	20%

Por consiguiente, dado que la diferencia es superior a 10 puntos procede regularizar las cuotas deducibles por la adquisición de la máquina.

El procedimiento para practicar la regularización se recoge en el artículo 109 LIVA, resultando de su aplicación lo siguiente:

IVA deducible año 20X1 ( $5.000 \times 16\% \times 80\%$ ) .....	640
IVA deducido año adquisición (20X0-1) ( $5.000 \times 16\% \times 60\%$ ) .....	480
Diferencia .....	160

$$\text{Regularización:} = \frac{160}{5} = 32$$

32 Hacienda Pública, IVA  
soportado (472)

a Ajustes positivos en la imposición  
indirecta (639) 32

x

## 2. Contabilizar el Impuesto sobre Sociedades de la sociedad «Z».

Año 20X0

### Análisis de las diferencias.

a) Equipos informáticos.

Año	Valor contable	Base fiscal	Diferencia temporaria total	Diferencia temporaria ejercicio	Carácter diferencia temporaria
20X0	15.000	0	15.000	- 15.000	Imponible (origen ejercicio)

b) Sanción administrativa.

El artículo 14 LIS dispone que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles las sanciones.

Por consiguiente, por la sanción se produce una diferencia permanente positiva de 10.000.

c) Deterioro de clientes.

El artículo 12.2 LIS dispone que:

«Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.
- b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o un procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro».

No cumpliéndose ninguna de las anteriores circunstancias, los créditos vencen en agosto y a 31 de diciembre no han transcurrido seis meses, no resulta fiscalmente deducible la pérdida por deterioro registrada contablemente surgiendo una diferencia temporaria.

Analizando el valor de los créditos corregidos por deterioro resulta lo siguiente:

Año	Valor contable	Base fiscal	Diferencia temporaria total	Diferencia temporaria ejercicio	Carácter diferencia temporaria
20X0	0	12.000	12.000	+ 12.000	Deducible (origen ejercicio)

### Liquidación del Impuesto sobre Sociedades

Beneficio antes de impuestos.....	60.000
± Diferencias permanentes	
Sanción administrativa.....	10.000
± Diferencias temporarias	
a) Orígenes y aumentos	
Equipos informáticos.....	(15.000)
Clientes deteriorados .....	12.000
<hr/>	
Base imponible .....	67.000
Tipo de gravamen .....	30%
<hr/>	
Cuota íntegra.....	20.100
Deducciones y bonificaciones .....	(8.000)
<hr/>	
Cuota líquida.....	12.100
Retenciones y pagos a cuenta .....	(5.200)
<hr/>	
Cuota diferencial.....	6.900

**Registro contable:***1. Por el impuesto corriente:*

12.100	Impuesto corriente (6300)		
		a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)	5.200
		a Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades (4752)	6.900
		x	

*2. Por el impuesto diferido:*

3.600	Activos por diferencias temporarias deducibles (4740) (12.000 × 30%)		
900	Impuesto diferido (6301)		
		a Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479) (15.000 × 30%)	4.500
		x	

*3. Por la regularización:*

13.000	Resultado del ejercicio (129)		
		a Impuesto corriente (6300)	12.100
		a Impuesto diferido (6301)	900
		x	

Año 20X1

**Análisis de las diferencias.**

a) Equipos informáticos.

Año	Valor contable	Base fiscal	Diferencia temporaria total	Diferencia temporaria ejercicio	Carácter diferencia temporaria
20X0	15.000	0	15.000	- 15.000	Imponible (origen ejercicio)
20X1	10.000	0	10.000	+ 5.000	Imponible que revierte

b) Deterioro de clientes.

Por los créditos de clientes corregidos por deterioro en el año 20X0 tenemos:

1. Créditos por importe de 5.000 € que han sido cobrados: determinarán un ingreso contable por la reversión del deterioro que no será fiscalmente computable.
2. Créditos por importe de 7.000 €, declarados en concurso: permitirán la deducibilidad fiscal de las pérdidas por deterioro registradas contablemente en el año anterior (también serían fiscalmente deducibles por el transcurso del plazo).

En resumen, analizando el valor de los créditos corregidos por deterioro en el año 20X0 resulta lo siguiente:

Año	Valor contable	Base fiscal	Diferencia temporaria total	Diferencia temporaria ejercicio	Carácter diferencia temporaria
20X0	0	12.000	12.000	+ 12.000	Deducible (origen ejercicio)
<b>20X1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>- 12.000</b>	<b>Deducible que revierte</b>

### Liquidación del Impuesto sobre Sociedades

Beneficio antes de impuestos.....	80.000
± Diferencias permanentes	
± Diferencias temporarias	
a) Orígenes y aumentos	
b) Reversiones	
Equipos informáticos .....	5.000
Clientes deteriorados .....	(12.000)
<hr/>	
Base imponible .....	73.000
Tipo de gravamen .....	30%
<hr/>	
Cuota íntegra.....	21.900
Deducciones y bonificaciones .....	(9.000)
<hr/>	
Cuota líquida.....	12.900
Retenciones y pagos a cuenta .....	(7.500)
<hr/>	
Cuota diferencial.....	5.400

**Registro contable:***1. Por el impuesto corriente:*

12.900	Impuesto corriente (6300)		
		a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)	7.500
		a Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades (4752)	5.400
		x	

*2. Por el impuesto diferido:*

1.500	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479) (5.000 × 30%)		
		a Activos por diferencias temporarias deducibles (4740) (12.000 × 30%)	3.600
		a Impuesto diferido (6301)	2.100
		x	

*3. Por la regularización:*

2.100	Impuesto diferido (6301)		
10.800	Resultado del ejercicio (129)		
		a Impuesto corriente (6300)	12.900
		x	

**CASO PRÁCTICO NÚM. 5**

## PRÉSTAMO CON ANUALIDADES CONSTANTES

**ENUNCIADO**

La empresa «ALFA» ha obtenido un préstamo de un banco «BETA» por importe de 500.000 euros. Su plazo de amortización es de 5 años por el método francés de anualidades constantes, siendo el tipo nominal de interés de la operación del 10 por 100.

Ante la sobrevenida situación de crisis económica que sufre el sector en el que la empresa «ALFA» desarrolla su actividad e inmediatamente después de pagar la primera anualidad, la mencionada empresa solicita al banco «BETA» un cambio en las condiciones iniciales.

En concreto propone pagar únicamente intereses durante los dos próximos años y prorrogar la fecha inicial de vencimiento en otros dos años más.

En principio el banco rechaza la propuesta pero, tras una dura negociación, acaba haciéndole a «ALFA» la siguiente proposición: aceptarlo a cambio de un incremento del tipo de interés nominal que pasaría del 10 al 12 por 100.

Finalmente ambas partes aceptan el planteamiento del banco.

Al margen de la anterior operación, «ALFA» (que necesita liquidez) vende, a través de un intermediario financiero, parte de su cartera de valores. En concreto:

- 10.000 acciones del «GRUPO H». Dichas acciones, cuyo valor nominal es de 5 euros, cotizan al 700 por 100.
- 5.000 acciones de la «INMOBILIARIA F». Estas acciones cotizan al 200 por 100 y su valor nominal es de 4 euros.

El intermediario financiero percibe por la operación un 2 por 1.000.

### **De acuerdo con lo anterior, SE PIDE:**

1. La anualidad del préstamo de «BETA» a «ALFA» con las condiciones iniciales.
2. El capital pendiente de amortizar de dicho préstamo después de haberse abonado la primera anualidad.
3. Los intereses que se deberán abonar por dicho préstamo en los años segundo y tercero.
4. La anualidad que habrá que pagar por el préstamo tras los dos años en que solo se abonarán intereses.
5. El importe neto que obtiene «ALFA» por la venta de las acciones del «GRUPO H» y de la «INMOBILIARIA F».

## ***SOLUCIÓN Caso práctico núm. 5***

### **1. Anualidad del préstamo de «BETA» a «ALFA» con las condiciones iniciales.**

$$500.000 = a \times \frac{1 - (1 + 0,10)^{-5}}{0,10} \Rightarrow a = 131.898,74 \text{ euros}$$

**2. Capital pendiente de amortizar de dicho préstamo después de haberse abonado la primera anualidad.**

$$C = 131.898,74 \times \frac{1 - (1 + 0,1)^{-4}}{0,1} = 418.101,26 \text{ euros}$$

**3. Intereses que se deberán abonar por dicho préstamo en los años segundo y tercero.**

$$I = 418.101,26 \times 0,12 = 50.172,15 \text{ euros}$$

**4. Anualidad que habrá que pagar por el préstamo tras los dos años en que solo se abonarán intereses.**

$$418.101,26 = a' \times \frac{1 - (1 + 0,12)^{-4}}{0,12} \Rightarrow a' = 137.653,33 \text{ euros}$$

**5. Importe neto que obtiene «ALFA» por la venta de las acciones del «GRUPO H» y de la «INMOBILIARIA F».**

Acciones «GRUPO H» .....	$10.000 \times 5 \times 700\% = 350.000$ euros
Acciones «INMOBILIARIA F» .....	$5.000 \times 4 \times 200\% = 40.000$ euros
Comisión del intermediario .....	$390.000 \times 2\% = (780)$ euros
<b>Importe neto obtenido .....</b>	<b>389.220 euros</b>