

MIGUEL ÁNGEL GÁLVEZ LINARES
ÁNGEL MONTES CARRILLO

Profesores del CEF

Sumario:

- Caso 1.** Contabilidad financiera. Asientos de ajuste y regularización en sociedades y sucursales de: acreedores, servicios, amortizaciones, primas de seguros, cánones, servicios de gestión.
- Caso 2.** Contabilidad financiera. Registros contables sobre: arrendamientos, reforma de un local, adquisición de inmovilizado, cesión de un terreno, construcción de un inmovilizado.
- Caso 3.** Contabilidad de sociedades. Fusión por absorción: cálculos extracontables, disolución de la sociedad absorbida, contabilidad de la sociedad absorbente utilizando el método de adquisición o compra.
- Caso 4.** Contabilidad financiera: asientos contables en una sociedad con prorrata especial y cálculo devengado por el Impuesto sobre Sociedades.
- Caso 5.** Matemática financiera: cálculo del valor de la hipoteca y del valor de un local, determinación del valor nominal de las obligaciones de un empréstito.

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado (Resolución de 23 de mayo de 2005, BOE de 8 de junio de 2005)].

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

CONTABILIDAD FINANCIERA. ASIENTOS DE AJUSTE Y REGULARIZACIÓN EN SOCIEDADES Y SUCURSALES DE:
ACREEDORES, SERVICIOS, AMORTIZACIONES, PRIMAS DE SEGUROS, CÁNONES, SERVICIOS DE GESTIÓN

ENUNCIADO

El 1 de enero del año 2000, la Sociedad «MADRID» adquirió la totalidad de las acciones de la Sociedad «LEÓN». En base a los balances que se transcriben a continuación correspondientes a los ejercicios 1999, 2003 y 2004, en unidades monetarias (u.m.) obtenidos de los libros de la Sociedad «LEÓN» y de la información complementaria en u.m. que se facilita, **ESTABLECER los asientos de ajuste y regularización de ambas sociedades en 31 de diciembre de 2004, para que los saldos de las cuentas corrientes de ambas sociedades en la otra sean coincidentes.**

Cuentas	1999	2003	2004
Instalaciones	10.899,53	22.481,93	22.481,93
Amortización acumulada	(3.169,82)	(8.439,13)	(10.687,32)
Fondo de comercio	46.000,00	46.000,00	46.000,00
Deudores	2.568,42	2.056,20	1.860,51
Seguros no vencidos	385,18	463,80	463,80
Tesorería	834,65	-	-
Totales	57.517,96	62.562,80	60.118,92

Cuentas	1999	2003	2004
Capital	50.000,00	50.000,00	50.000,00
Resultados	(7.935,58)	(7.935,58)	(7.935,58)
Acreedores	13.303,54	2.035,17	-
Sociedad «MADRID», cuenta corriente	2.150,00	18.463,21	18.054,50
Totales	57.517,96	62.562,80	

Los libros de la Sociedad «LEÓN» no han sido objeto de revisión y, al llevarse a cabo ésta, puede observarse lo siguiente:

- El saldo que presenta la cuenta de «Acreedores» en 31 de diciembre de 1999 no incluía una partida por importe de 1.483,21 u.m. habiendo sido cargado dicho importe a Gastos cuando fue satisfecha en el 2000.
- Los cobros y pagos realizados a través de tesorería, desde 1 de enero de 2000, han sido efectuados por la Sociedad «MADRID», registrándose en la cuenta corriente de «LEÓN» cuyo saldo figura en el balance. Las cuentas corrientes de «LEÓN» se saldan, al final de cada año, por la Sociedad «MADRID».
- El estado de resultados de «LEÓN» a 31 de diciembre de 2004 es como sigue, según sus libros:

Ingresos:

Cánones cobrados 26.242,67

Gastos:

Alquileres satisfechos 12.000,00
 Amortizaciones 2.248,19
 Seguros 1.138,19
 Otros gastos 8.318,91 23.705,29

Beneficio 2.537,38

El detalle de la cuenta corriente de «LEÓN» en los libros de «MADRID» es como sigue, en u.m.:

Conceptos	Cargos	Abonos
Saldo en 1 de enero de 2000	2.150,00	
Pagos en efectivo 2000-2003	78.421,70	
Cobros en efectivo 2000-2003		84.648,04
Cargos en «LEÓN» en 2003, por el importe de los servicios prestados durante 4 años, a 2.000 cada año	8.000,00	
Beneficio de 4 años (hasta 31 de diciembre de 2003) según libros de «LEÓN»	22.539,55	
	111.111,25	84.648,04

.../...

.../...

Saldo en 1 de enero de 2004	26.463,21	
Pago de alquileres	12.000,00	
Seguros (póliza anual que vence el 31 de mayo de 2005)	1.138,19	
Pago a los acreedores de «LEÓN» en 31 de diciembre de 2003	2.035,17	
Gastos diversos (639,12 aplicables a 2003)	8.318,91	
Cánones percibidos (incluido saldo de 2.056,20 pendiente en 31 de diciembre de 2003)		24.382,16
Cánones pendientes en 31 de diciembre de 2004		2.360,51
Transferencia en 1 de enero de 2003 de 2.056,20 a cobrar de la Sociedad «MADRID»		2.056,20
	49.995,48	28.798,87
		21.156,61
	49.995,48	49.995,48

En los libros de la Sociedad «LEÓN» la cuenta corriente de «MADRID» contiene los siguientes conceptos en u.m.:

Conceptos	Cargos	Abonos
Saldo en 1 de enero de 2000		2.150,00
Pagos efectuados por «MADRID»		78.421,70
Cobros efectuados por «MADRID»	84.648,04	
Beneficio según libros (4 años hasta 31 de diciembre de 2003)		22.539,55
	84.648,04	103.111,25
Saldo en 1 de enero de 2004		18.463,21
Pagos efectuados por «MADRID» durante 2004		23.492,27
Cobros efectuados por «MADRID» durante 2004	24.382,16	
Beneficio neto del ejercicio 2004		2.537,38
Transferencia de deudores en 1 de enero de 2004 a «MADRID»	2.056,20	
	26.438,36	44.492,86
Saldo en 31 de diciembre de 2004	18.054,50	
	44.492,86	44.492,86

- Durante el año 2004, la Sociedad «LEÓN» adquirió diversas instalaciones por importe de 6.000 u.m. cuya partida fue cargada a la cuenta de instalaciones de la Sociedad «MADRID».
- Los tipos de amortización aplicados en 2004 son: 10% sobre el saldo de Instalaciones a principios del año y del 5% sobre las nuevas adquisiciones.
- La póliza de seguros en vigor que figura en el balance a primeros de año por 463,80 u.m. cubre el riesgo de los primeros cinco meses. Sólo existe esta póliza de seguros.
- A 31 de diciembre de 2004, figura en los libros de «LEÓN» un saldo de «cánones» a cobrar inferior en 500 u.m. al importe real por este concepto; no obstante, en los libros de la Sociedad «MADRID», figura contabilizado por el importe correcto.
- Durante 2004 no se ha contabilizado en ninguna de las dos sociedades el cargo anual de 2.000 u.m. que corresponde a «MADRID» por los servicios de gestión.
- Los alquileres debidos por «LEÓN» deben ser contabilizados en los libros de esta sociedad, en lugar de hacerlo en los de «MADRID».

SOLUCIÓN caso práctico n.º 1

		01-01-2000	01-01-2004	01-01-2005
Sucursal «LEÓN»	Sdad. «MADRID» c/c	2.150	18.463,21	18.054,50
Central «MADRID»	Sdad. «LEÓN» c/c	2.150	26.463,21	21.156,61
Diferencias		–	8.000,00	3.102,11

Para la resolución del supuesto analizaremos los posibles motivos de las diferencias, registrando lo que se hizo, indicando lo que se debió hacer y los ajustes que se proponen. En cuanto a éstos:

- Por lo que se refiere a los ajustes en cuentas de resultados, dado que el resultado del ejercicio de la Sucursal «LEÓN» se ha traspasado, no afectarán a dicha sucursal.
- Por lo que se refiere a los ajustes a practicar en «MADRID» por las operaciones que afecten al resultado del año 2004 de «LEÓN» se realizarán en un apunte único, una vez calculado el resultado del año 2004 de la Sociedad «LEÓN».

1. En relación con los acreedores que corresponden a operaciones efectuadas en el año 1999.

La Sucursal «LEÓN» hizo durante el año 2000 las siguientes anotaciones:

1.483,21	Gastos (6)		
		a	Acreedores por prestaciones de servicios (410)
			1.483,21
		x	
1.483,21	Acreedores por prestaciones de servicios (410)		
		a	Sociedad «MADRID», c/c
			1.483,21
		x	
1.483,21	Sociedad «MADRID», c/c		
		a	Gastos (6) (por el traspaso de los resultados)
			1.483,21
		x	

La Sociedad «MADRID» hizo durante el año 2000 las siguientes anotaciones:

- Por el pago:

1.483,21	C/c «LEÓN»		
		a	Bancos, c/c a la vista (572)
			1.483,21
		x	

- Por el resultado procedente de «LEÓN» referido a tales gastos:

1.483,21	Resultado «LEÓN»		
		a	C/c «LEÓN»
			1.483,21
		x	

En la Sucursal «LEÓN» el primer asiento debería haberse efectuado durante el año 1999 (año en el que se produjo el devengo de los gastos), en lugar de en el año 2000. Por consiguiente, el único asiento que hubiera debido registrarse era el correspondiente al pago, y el resultado del

ejercicio se tendría que haber incrementado en 1.483,21 €, asimismo, en la Sociedad «MADRID» el único asiento que debiera haberse registrado es el correspondiente al pago a los acreedores.

Por lo tanto, el asiento de **ajuste** que se propone en la Sociedad «MADRID» es el siguiente:

1.483,21	C/c «LEÓN»		
_____		a Resultados	1.483,21
		x _____	

Asimismo, el ajuste que se propone en la Sociedad «LEÓN» es el siguiente:

1.483,21	Resultados		
_____		a Sociedad «MADRID», c/c	1.483,21
		x _____	

2. Servicios prestados por la Sociedad «MADRID».

La diferencia de 8.000 € existente a fecha 1 de enero de 2004 entre las cuentas corrientes se debe a los cargos registrados en la Sociedad «MADRID» por los servicios prestados por ésta y que no han sido registrados en la Sociedad «LEÓN».

Así, han hecho:

- Sociedad «MADRID»:

8.000	C/c «LEÓN»		
_____		a Ingresos por servicios presta-	
		dos (75)	8.000
		x _____	

- Sociedad «LEÓN»: no ha hecho nada. En dicha sociedad debieron registrarse dichos gastos y minorarse el resultado traspasado a la Sociedad «MADRID».

Por consiguiente, el **ajuste** que se propone en los libros de la Sociedad «MADRID» es el siguiente:

8.000	Resultados		
_____		a C/c «LEÓN»	8.000
		x _____	

3. Por la adquisición de instalaciones efectuada durante el año 2004 por la Sociedad «LEÓN».

Se ha hecho:

- Sociedad «MADRID»:

6.000	<i>Instalaciones</i>		
		a Bancos, c/c a la vista (572)	6.000
		x _____	
300	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>		
		a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)	300
		x _____	

- Sociedad «LEÓN»: no se ha hecho ningún apunte contable.

Se debió hacer:

- Sociedad «MADRID»:

6.000	<i>C/c «LEÓN»</i>		
		a Bancos, c/c a la vista (572)	6.000
		x _____	

Por el traspaso del resultado que corresponde a la amortización:

300	<i>Resultado</i>		
		a C/c «LEÓN»	300
		x _____	

- Sociedad «LEÓN»:

6.000	<i>Instalaciones</i>		
		a Sociedad «MADRID», c/c	6.000
		x _____	

300	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>		
		a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>
	_____		300
		x	_____
300	<i>Sociedad «MADRID», c/c</i>		
		a	<i>Resultado (por la amortización)</i>
	_____		300
		x	_____

Ajustes:

- Sociedad «MADRID»:

6.000	<i>C/c «LEÓN»</i>		
		a	<i>Instalaciones</i>
	_____		6.000
		x	_____

Si hubiera registrado la amortización en sus libros:

300	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>		
		a	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>
	_____		300
		x	_____

- Sociedad «LEÓN»:

6.000	<i>Instalaciones</i>		
		a	<i>Sociedad «MADRID», c/c</i>
	_____		6.000
		x	_____
300	<i>Sociedad «MADRID», c/c</i>		
		a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>
	_____		300
		x	_____

4. Póliza de seguros.**Se ha hecho:**

- Sociedad «MADRID»:

1.138,19	C/c «LEÓN»	a	Bancos, c/c a la vista (572)	1.138,19
_____		x	_____	

Por el traspaso del resultado que corresponde a las primas de seguros:

1.138,19	Resultado	a	C/c «LEÓN»	1.138,19
_____		x	_____	

- Sociedad «LEÓN»:

1.138,19	Seguros (625)	a	Sociedad «MADRID», c/c	1.138,19
_____		x	_____	

Por el traspaso del resultado que corresponde a las primas de seguros:

1.138,19	Sociedad «MADRID», c/c	a	Resultado	1.138,19
_____		x	_____	

Se debió hacer:

- Sociedad «MADRID»: el mismo apunte que ha hecho, existiendo un ajuste por el resultado del año 2004 por lo que se refiere a las primas de seguro.
- Sociedad «LEÓN»:

Por los seguros pagados el año anterior y que son gasto del presente ejercicio:

463,80	Seguros (625)	a	Seguros no vencidos (48)	463,80
_____		x	_____	

Por las primas de seguro satisfechas durante el ejercicio:

1.138,19 Seguros (625)	a	Sociedad «MADRID», c/c	1.138,19
_____	x	_____	

Por la periodificación de las primas de seguro que habiendo sido satisfechas durante el presente ejercicio suponen un gasto del ejercicio siguiente:

474,25 Seguros no vencidos (48)	a	Seguros (625)	474,25
_____	x	_____	

Por el traspaso del resultado que corresponde a las primas de seguros:

1.127,74 Resultado	a	Sociedad «MADRID», c/c	1.127,74
_____	x	_____	

Ajuste:

- Sociedad «LEÓN»:

10,45 Seguros no vencidos (48)	a	Sociedad «MADRID», c/c	10,45
_____	x	_____	

5. Cánones.

Se ha hecho:

- Sociedad «MADRID»: se ha abonado a la cuenta «C/c "LEÓN"» por los siguientes conceptos:

Cánones percibidos	24.382,16	(incluyen cánones pendientes del año 2003 por 2.056,20).
Cánones pendientes 2004	2.360,51	
Cánones pendientes 2003	2.056,20	

24.382,16	Bancos, c/c a la vista (572)		
2.360,51	Cánones pendientes		
		a C/c «LEÓN» (cánones percibidos)	24.382,16
		a C/c «LEÓN» (cánones pendientes)	2.360,51
		x	
2.056,20	Deudores		
		a C/c «LEÓN»	2.056,20
		x	

- Sociedad «LEÓN»:

Ha registrado como ingreso 26.242,67 que resultan de la suma de:

24.382,16	→	cánones percibidos en el 2004
1.860,51	→	cánones pendientes a 31 de diciembre de 2004

24.382,16	Sociedad «MADRID», c/c		
1.860,51	Deudores		
		a Ingresos por cánones (75)	26.242,67
		x	

Por los deudores pendientes del año 2003:

2.056,20	Sociedad «MADRID», c/c		
		a Deudores	2.056,20
		x	

Ajustes:

- Sociedad «MADRID»:

Se debe cargar a la cuenta «C/c "LEÓN"» por:

- 2.360,51 por los cánones pendientes a 31 de diciembre de 2004 y que no han sido satisfechos.

- 2.056,20 por la transferencia a cobrar a la Sociedad «MADRID» y que se encuentran incluidos entre los cánones percibidos.

2.360,51	C/c «LEÓN»	a	Cánones pendientes	2.360,51
_____		x	_____	
2.056,20	C/c «LEÓN»	a	Deudores	2.056,20
_____		x	_____	

- Sociedad «LEÓN»:

Se deben incrementar los cánones a cobrar en 500 € (los cánones pendientes de cobro a 31 de diciembre de 2004, que son ingresos del año 2004, son 2.360,51 y no los 1.860,51 que aparecen en los libros):

500	Deudores	a	Sociedad «MADRID», c/c (ingresos por cánones)	500
_____		x	_____	

Después de estas anotaciones de ajuste los ingresos por cánones ascienden a 24.686,47 que resultan de:

Cánones percibidos	24.382,16
Cánones pendientes (31 de diciembre de 2004)	2.360,51
Cánones pendientes (31 de diciembre de 2003)	(2.056,20)

Ingresos por cánones	24.686,47

6. Servicios de gestión.

De acuerdo con la información suministrada en el supuesto no han sido registrados en ninguna de las dos sociedades, por consiguiente, **el ajuste** que procede es el siguiente:

- Sociedad «MADRID»:

2.000	C/c «LEÓN»		
		a Resultados	2.000
		x	

7. Análisis del resto de la información.

Pagos efectuados:

Libros de «LEÓN»	23.492,27
Libros de «MADRID»	12.000,00
	8.318,91
	2.035,17
	1.138,19
	<hr/>
	23.492,27

Coinciden.

Alquileres:

Carecemos de datos para periodificarlo, lo que se ha hecho estimamos que es correcto:

- Sociedad «MADRID»:

12.000	C/c «LEÓN»		
		a Bancos, c/c a la vista (572)	12.000
		x	

- Sociedad «LEÓN»:

12.000	Alquileres (62)		
		a Sociedad «MADRID», c/c	12.000
		x	

Seguros: ya ha sido analizado.

Pago a los acreedores de «LEÓN»: es correcto.

Gastos diversos:

«LEÓN» no lo registró como gasto el año anterior, sería un gasto de ejercicios anteriores. El ajuste que procedería en la Sociedad «MADRID» por la minoración del resultado que hubiera debido imputarse el año anterior:

<i>639,12 Resultados</i>	<i>a C/c «LEÓN»</i>	<i>639,12</i>
	x	

8. Determinación del resultado de la Sociedad «LEÓN» del año 2004.

Ingresos por cánones	24.686,47
Alquileres pagados	(12.000,00)
Amortizaciones (2.248,19 + 300)	(2.548,19)
Seguros	(1.127,74)
Otros gastos (8.318,91 – 639,12)	(7.679,79)
Pérdida	669,25

Por el resultado de la Sociedad «LEÓN» registrado en libros **se hizo:**

- Sociedad «MADRID»: no se hizo nada.
- Sociedad «LEÓN»:

<i>2.537,38 Beneficio 2004</i>	<i>a Sociedad «MADRID», c/c</i>	<i>2.537,38</i>
	x	

Ajustes:

- Sociedad «MADRID»:

$$669,25 \text{ Resultado Sociedad «LEÓN»} \quad a \text{ C/c «LEÓN»} \quad 669,25$$

$$x$$

Comprobaciones

- Libros Sociedad «MADRID»:

C/c «LEÓN»	
49.955,48	28.798,87
(31-12-04)	(31-12-04)
1.483,21	
(Resultados años anteriores)	
6.000	8.000
(Instalaciones)	(Servicios años anteriores)
2.360,51	
(Cánones no percibidos)	
2.056,20	
(Deudores)	
2.000	
(Servicios gestión año)	
	639,12
	(Resultados año 1999)
	669,25
	(Resultado año)
63.855,40	38.107,24
25.748,16	Saldo

- Libros Sociedad «LEÓN»:

C/c «MADRID»

26.438,36 (31-12-04)	44.492,86 (31-12-04)
	1.483,21 (Beneficios años anteriores)
	6.000 (Instalaciones)
300 (Amortización acumulada)	10,45 (Seguros no vencidos)
	500 (Deudores)
26.738,36	52.486,52
Saldo	25.748,16

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

CONTABILIDAD FINANCIERA. REGISTROS CONTABLES SOBRE: ARRENDAMIENTOS, REFORMA DE UN LOCAL, ADQUISICIÓN DE INMOVILIZADO, CESIÓN DE UN TERRENO, CONSTRUCCIÓN DE UN INMOVILIZADO

ENUNCIADO

Notas previas:

- a) Este supuesto consta de tres apartados (I, II y III), el apartado III no tiene ninguna relación con los apartados I y II.
- b) Todas las operaciones se realizan al contado.

APARTADO I)

La Sociedad «A» planea la apertura de locales para la proyección de películas, para lo que encarga a la Sociedad «H» un estudio sobre la viabilidad del proyecto, satisfaciendo 1.000 unidades monetarias (u.m.).

El informe es positivo por lo que «A» decide emprender el negocio, para lo que el 1 de abril de 2005 formaliza un contrato con la Sociedad «X», por el que le arrienda a ésta un local por 15 años y un importe anual de renta de 18.000 u.m. El primer pago de este alquiler tiene lugar el 1 de abril de 2005.

Por otra parte, contrata los servicios de un estudio de arquitectura por el trabajo a llevar a cabo, satisfaciendo 5.000 u.m. en concepto de honorarios.

Las obras de reforma de los locales las realiza la empresa constructora «Y» quien cobra 21.000 u.m. por el total de las mismas.

La Sociedad «A» adquiere 3 pantallas de cine por 2.500 u.m. cada una, estimándolas una vida útil de 20 años. Asimismo, adquiere 3 equipos de sonido por un total de 9.000 u.m. con una vida útil estimada de 5 años y 3 máquinas de proyección por 8.000 u.m. cada una, con una vida útil estimada de 10 años.

Aplica una amortización lineal sin estimación de valor residual alguno y satisface 500 u.m. por trámites administrativos y otro tanto por la publicidad de lanzamiento del local, iniciando la actividad el 1 de julio de 2005.

APARTADO II)

Con los datos del apartado I) y transcurridos 8 años de la actividad, la sociedad arrendadora del local, Sociedad «X», decide ejecutar una cláusula del contrato, por la cual esta sociedad recuperará el uso de la propiedad de dicho local al finalizar el 10.º ejercicio de actividad.

APARTADO III)

La Sociedad «AA», con fecha 1 de julio de 2005 llega a un acuerdo con la sociedad «CC», mediante el cual la primera se compromete a ceder el uso de un terreno de su propiedad por un período de 5 años.

La Sociedad «CC» se compromete a un pago inicial de 6.000 u.m. y a la construcción de un local donde desarrollará su actividad. El coste de construcción del local asciende a 1.500 u.m. y el

de las instalaciones a 4.500 u.m. Dicha construcción e instalaciones se llevan a cabo en una semana. A efectos económicos, se consideran hechos el día de la firma del contrato (1 de julio de 2005).

De acuerdo con el contrato firmado por ambas partes, la propiedad del local revertirá en el propietario del terreno a la finalización del contrato.

Se estima que la vida útil de las instalaciones es de 10 años y la de la construcción de 33, sin valor residual en ningún caso y depreciación lineal.

SE PIDE:

- Apartado I)** Hacer los asientos oportunos en la Sociedad «A», para recoger las operaciones indicadas, así como los de amortización el 31 de diciembre de 2005.
- Apartado II)** Asientos que habrá de hacer la Sociedad «A» (arrendataria) para reflejar la situación que se describe en este apartado.
- Apartado III)** Asientos a realizar el 31 de diciembre de 2005, fecha de cierre del ejercicio, en la Sociedad «CC», que se derivan de las operaciones indicadas.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

APARTADO I)

- Por el estudio sobre la viabilidad del proyecto:

1.000	<i>Servicios de profesionales independientes (623)</i>	a Bancos, c/c a la vista (572)	1.000
_____		x _____	

- Por el arrendamiento del local el 1 de abril de 2005:

13.500	<i>Arrendamientos y cánones (621)</i> (18.000 × 9/12)	a Bancos, c/c a la vista (572)	18.000
4.500	<i>Gastos anticipados (480)</i>	a Bancos, c/c a la vista (572)	18.000
_____		x _____	

- Por los servicios de arquitectura:

5.000	<i>Servicios de profesionales independientes (623)</i>		
		a Bancos, c/c a la vista (572)	5.000
		x	

- Por las obras de reforma:

21.000	<i>Reparaciones y conservación (622)</i>		
		a Bancos, c/c a la vista (572)	21.000
		x	

1 de julio de 2005:

- Por la adquisición de los distintos elementos:

7.500	<i>Pantallas de cine (223X)</i>		
9.000	<i>Equipos de sonido (223X)</i>		
24.000	<i>Máquina de proyección (223X)</i>		
		a Bancos, c/c a la vista (572)	40.500
		x	

- Por los gastos de publicidad de lanzamiento del local:

500	<i>Publicidad, propaganda y relaciones públicas (627)</i>		
		a Bancos, c/c a la vista (572)	500
		x	

- Por los trámites administrativos:

500	<i>Servicios exteriores</i>		
		a Bancos, c/c a la vista (572)	500
		x	

• Por la activación de las obras de reforma y los servicios de arquitectura como inmovilizado inmaterial:

De acuerdo con el criterio expuesto en la **Consulta n.º 3 del BOICAC 44, de diciembre de 2000**, las inversiones en locales arrendados que quedan definitivamente incorporadas al mismo se reflejarán como un inmovilizado inmaterial, amortizándose en el período del contrato o su vida útil si fuera menor.

26.000	<i>Inversiones en inmuebles alquilados (21X)</i>	a <i>Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial (731)</i>	26.000
_____		x _____	

NOTA: Si las pantallas y el equipo de sonido se consideraran como instalaciones fijas del local, sin que cupiera su utilización fuera del mismo, se considerarían inmovilizado inmaterial registrándose en la anterior cuenta, y se amortizarían como máximo en el período de vida del contrato.

• Por la activación del estudio sobre viabilidad, publicidad sobre lanzamiento del local, trámites administrativos y 3 meses de alquiler como gastos de primer establecimiento:

6.500	<i>Gastos de primer establecimiento (201)</i>	a <i>Incorporación al activo de gastos de establecimiento (730)</i>	6.500
		(1.000 + 4.500 + 500 + 500)	
_____		x _____	

31 de diciembre de 2005:

• Por la amortización de los elementos del inmovilizado material:

2.287,50	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>	a <i>Amortización acumulada, pantallas de cine (282X)</i>	187,50
		(7.500/20 × 6/12)	
		a <i>Amortización acumulada, equipos de sonido (282X)</i>	900
		(9.000/5 × 6/12)	

<i>a</i>	<i>Amortización acumulada, máquinas de proyección (282X)</i>	<i>1.200</i>
	(24.000/10 × 6/12)	

 x

- Por la amortización de las obras de reforma activadas como inmovilizado inmaterial:

866,67 Amortización del inmovilizado inmaterial (681)
(26.000/15 × 6/12)

<i>a</i>	<i>Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>	
----------	---	--

<i>a</i>	<i>Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>	<i>866,67</i>
----------	---	---------------

 x

- Por la amortización de los gastos de establecimiento:

600 Amortización de gastos de establecimiento (680)
(6.000/5 × 6/12)

<i>a</i>	<i>Gastos de primer establecimiento (201)</i>	
----------	---	--

<i>600</i>

 x

APARTADO II)

Transcurridos 8 años la Sociedad «A» tiene conocimiento del ejercicio por parte de la arrendadora del local de la cláusula que le permite recuperar el uso del local al finalizar el 10.º ejercicio. Respecto a los efectos de esta decisión debemos distinguir:

- Elementos de **inmovilizado material**. Entendemos que, en cuanto que se amortizan en función de su vida útil, no les afectará la modificación mencionada.
- Elementos de **inmovilizado inmaterial**. Respecto a esto debemos tener en cuenta el último párrafo de la **Consulta n.º 3 del BOICAC 44, de diciembre de 2000**, que establece:

«... en el caso de que en algún momento de la vida del contrato existiesen dudas sobre la ejecución a término del mismo, circunstancia que debe quedar claramente especificada en la memoria, se deberá dotar la correspondiente provisión para riesgos y gastos, por el

importe estimado del valor neto contable de las inversiones no recuperables, de tal forma que a su finalización, la empresa haya imputado a su cuenta de resultados la totalidad de los gastos necesarios para el desarrollo de su actividad.»

De acuerdo con lo anterior, debemos proceder a la dotación de una provisión para riesgos y gastos que permita la imputación completa en la cuenta de «Pérdidas y ganancias» de la inversión efectuada. La dotación de esta provisión se puede efectuar íntegramente en el presente ejercicio o proporcionalmente en los años restantes de duración del contrato.

Precio de adquisición	26.000,00
Amortización acumulada transcurridos 10 años $(26.000/15 \times 10)$..	17.333,33
	<hr/>
Pérdida al finalizar el contrato	8.666,67
 8.666,67 <i>Dotación provisión para riesgos y gastos</i>	
	<hr/>
	a <i>Provisión para riesgos y gastos</i> 8.666,67
	x <hr/>

No obstante lo anterior, en cuanto que se ha producido una alteración de la vida útil (si bien esta alteración deriva de la ejecución de una cláusula del contrato), podemos considerar que lo procedente es recalcular las cuotas de amortización de los dos ejercicios que restan.

Precio de adquisición	26.000,00
Amortización acumulada transcurridos 8 años $(26.000/15 \times 8)$	13.866,67
	<hr/>
Valor pendiente de amortizar	12.133,33
Años de vida útil que restan	2,00
	<hr/>
Dotación anual a partir del año 9	6.066,67

APARTADO III)

- Por el pago del derecho de uso del terreno:

6.000 <i>Derecho de uso</i>	
	<hr/>
	a <i>Bancos, c/c a la vista (572)</i> 6.000
	x <hr/>

- Por la amortización del derecho de uso del terreno:

600	<i>Amortización del inmoviliza- do inmaterial (681)</i> (6.000/5 × 6/12)	<i>a Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>	600
_____		x	_____

- Por la amortización de la construcción, que de acuerdo con la **Consulta n.º 7 del BOICAC 38, de junio de 1999**, se realizará atendiendo a su vida útil:

22,73	<i>Amortización del inmoviliza- do material (682)</i> (1.500/33 × 6/12)	<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	22,73
_____		x	_____

Por otro lado, la **Consulta n.º 7 del BOICAC 38, de junio de 1999**, dispone que se deberá dotar, durante el período de vida del derecho de superficie, una provisión para riesgos y gastos, de carácter similar al fondo de reversión, que reconstruya el valor neto contable del activo, construcción, en el momento del traspaso. Esta provisión se deberá dotar sistemáticamente durante el período de vida del derecho de superficie en función de los ingresos que se esperen obtener en el futuro, procedentes de este activo.

Así, considerando que los ingresos van a permanecer constantes durante la vida del derecho de superficie, obtendremos el siguiente cálculo:

Precio de adquisición	1.500,00
Amortización acumulada transcurridos 5 años (1.500/33 × 5).....	227,25
<hr/>	
Valor contable al finalizar el contrato	1.272,75
Fondo de reversión necesario	1.272,75
Dotación anual (1.272,75/5)	254,55
 127,28	 <i>Dotación al fondo de rever- sión (690)</i> (254,55 × 6/12)
<hr/>	
<i>a Fondo de reversión (144)</i>	127,28
<hr/>	
x	_____

De la misma forma que la construcción, las instalaciones se amortizarán en función de la vida útil de las mismas y se dotará durante el período de vida del derecho de superficie una provisión para riesgos y gastos, de carácter similar al fondo de reversión, que reconstruya el valor neto contable del activo, instalaciones, en el momento del traspaso. Esta provisión se deberá dotar sistemáticamente durante el período de vida del derecho de superficie en función de los ingresos que se esperen obtener en el futuro, procedentes de este activo. Así, a 31 de diciembre de 2005 procederá realizar las siguientes anotaciones:

- Por la amortización:

225	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i> (4.500/10 × 6/12)	<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	225
		x	

- Por la dotación del fondo de reversión:

Cálculo del fondo de reversión necesario y de la dotación anual suponiendo constantes los ingresos:

Precio de adquisición.....	4.500
Amortización acumulada transcurridos 5 años (4.500/10 × 5).....	2.250
	2.250
Valor contable al finalizar el contrato	2.250
Fondo de reversión necesario	2.250
Dotación anual (2.250/5)	450

225	<i>Dotación al fondo de reversión (690)</i> (450 × 6/12)	<i>a Provisión para pensiones y obligaciones similares (140)</i>	225
		x	

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

CONTABILIDAD DE SOCIEDADES. FUSIÓN POR ABSORCIÓN: CÁLCULOS EXTRACONTABLES, DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD ABSORBIDA, CONTABILIDAD DE LA SOCIEDAD ABSORBENTE UTILIZANDO EL MÉTODO DE ADQUISICIÓN O COMPRA

ENUNCIADO

La Sociedad «ALFA» adquirió el 20% del capital de la Sociedad «BETA» por un importe de 23.000 u.m., a principios del ejercicio 2004, cuando los fondos propios totales de esta última eran de 105.000 u.m.

Durante el ejercicio 2004, «BETA» tuvo unas pérdidas totales de 15.000 u.m. A principios del ejercicio 2005, una Junta extraordinaria de accionistas decide compensar esas pérdidas a través de aportaciones de los socios. La Sociedad «ALFA» realizó la aportación correspondiente al porcentaje de capital que posee.

Dentro del ejercicio 2005, la Sociedad «ALFA» decide absorber a la Sociedad «BETA», ya que la actividad de «BETA» resulta complementaria de la realizada por la sociedad absorbente.

El balance de situación de la Sociedad «BETA» válido a efectos de la fusión (30 de junio de 2005) resulta ser el siguiente:

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Inmovilizado material.....	80.000	Capital social	50.000
Amort. acum. inmov. material	- 20.000	Reservas	45.000
Inmovilizado inmaterial	20.000	Pérdidas y ganancias del ejercicio ..	10.000
Amort. acum. inmov. inmaterial	- 3.000	Pérdidas y ganancias de ejercicios anteriores	- 15.000
Provisión por depreciación del inmovilizado inmaterial	- 2.000	Aportaciones de socios para compensar pérdidas	15.000
IFP en capital	35.000	Deudas a largo plazo	30.000
Otro activo	40.000	Deudas a corto plazo	15.000
Total	150.000	Total	150.000

La cifra de capital social está constituida por 500 acciones de valor nominal 100 u.m.

Las inversiones financieras que figuran en el balance corresponden a 35 acciones de Sociedad «GAMA» que fueron adquiridas por su valor nominal (1.000).

Las deudas a largo plazo corresponden a un crédito concedido por la Sociedad «ALFA» para la adquisición de una construcción que figura en el inmovilizado material. En el informe del experto independiente se plantean los siguientes ajustes:

- Dentro del inmovilizado material, se estima que la construcción tiene un valor real superior en 12.000 u.m.
- La entidad posee un cuadro que se adquirió por 1.000 u.m. Tras el fallecimiento del autor, el valor de mercado del mismo es de 18.000 u.m.
- Existe una máquina con un precio de adquisición de 8.000 u.m, amortizada en 4.500 u.m. que se considera totalmente obsoleta sin ningún valor de realización.
- Se considera impropcedente la provisión existente en el balance.
- Como consecuencia de una inundación en el almacén, se han perdido existencias por valor de 2.500 u.m.
- Se mantienen las mismas expectativas de obtención de beneficios futuros para esta sociedad que existían en el momento en que la Sociedad «ALFA» adquirió las participaciones que posee en la Sociedad «BETA».
- Se considera que el valor real de las acciones de «GAMA» es de 2.000 u.m.

La inscripción de la fusión se realiza el 30 de octubre.

SE PIDE:

1. Contabilizar la disolución de la Sociedad «BETA».
2. Determinar el importe total del patrimonio a absorber por la Sociedad «ALFA».
3. Teniendo en cuenta que el saldo total del activo de la Sociedad «ALFA» es de 250.000 u.m., contabilizar en esta sociedad la recepción del patrimonio de la Sociedad «BETA», considerando que se trata de una fusión de adquisición y que la cifra de capital social que se pretende ampliar es de 100.000 u.m.

4. Indicar el efecto que tendría el hecho de que el proyecto de fusión indicara que las operaciones realizadas por la Sociedad «BETA» a partir del 30 de junio se entienden realizadas por la Sociedad «ALFA». Entre esa fecha y la inscripción de la fusión en el Registro Mercantil, la Sociedad «BETA» ha realizado ventas de existencias por valor de 7.500 u.m.

No debe tenerse en cuenta ningún efecto impositivo.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

Valor de adquisición de la participación	23.000
Porcentaje sobre los fondos propios (105.000 × 20%)	21.000
Plusvalías tácitas (fondo de comercio)	2.000

Al cierre del año 2004 la Sociedad «ALFA» procederá a ajustar el valor de su inversión en «BETA» teniendo en cuenta los resultados del año 2004 y, posteriormente, al cerrar la contabilidad para elaborar el balance previo a la fusión, la sociedad habrá ajustado de nuevo el valor de la cartera.

A los efectos de proceder al ajuste de la inversión que «ALFA» tiene en «BETA» debemos tener en cuenta lo siguiente:

- a) De acuerdo con la **Consulta 4 del BOICAC número 17, de julio de 1994**, si una plusvalía tácita existente en el momento de la adquisición de la participación se identifica con el fondo de comercio de la sociedad participada, deberá considerarse que dicha plusvalía se deprecia anualmente en el importe en que, como mínimo, se debe amortizar el fondo de comercio. En la actualidad, el artículo 194 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas establece en 20 años el período máximo de amortización del fondo de comercio, período elegido en la solución del supuesto dado que el enunciado no indica otro distinto.
- b) Durante el año 2005 los socios de la Sociedad «BETA» han realizado una aportación de 15.000 u.m. para compensar las pérdidas de 2004. La Sociedad «ALFA» habrá realizado una aportación de 3.000 u.m. que se corresponde con el 20% de su participación y que de acuerdo con la **Consulta número 3 del BOICAC 36, de diciembre de 1998**, habrá contabilizado como mayor precio de adquisición de la participación. Así la participación figurará en los libros de «ALFA» por 26.000 u.m. y corregida por una provisión de 3.150 u.m.

Valor de adquisición	26.000
Valor de mercado	22.850
Valor teórico (20% × 105.000)	21.000
Plusvalía subsistente (2.000 × 18,5/20)	1.850
Depreciación	3.150

Cálculo del patrimonio de «BETA» y del valor de una acción a efectos de fusión:

Capital social	50.000
Reservas	45.000
Resultado del período	10.000
Resultados de ejercicios anteriores	(15.000)
Aportaciones de socios	15.000
Patrimonio neto contable	105.000
± Ajustes	
Construcciones	12.000
Cuadro	17.000
Maquinaria	(3.500)
Provisión innecesaria	2.000
Existencias	2.500
Fondo de comercio	10.000
Acciones de «GAMA»	35.000
Patrimonio de fusión	175.000

$$B = \frac{175.000}{500} = 350 \text{ u.m.}$$

Cálculo del patrimonio de «BETA» a absorber por «ALFA»:

$$(500 - 100) \times 350 = 140.000$$

Contabilidad de la disolución de la Sociedad «BETA»:

30.000	<i>Deudas a largo plazo (171)</i>		
15.000	<i>Deudas a corto plazo (521)</i>		
20.000	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>		
3.000	<i>Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>		
2.000	<i>Provisión por depreciación del inmovilizado material (292)</i>		
105.000	<i>Socios cuenta de fusión</i>		
		<i>a Inmovilizado material (22)</i>	80.000
		<i>a Inmovilizado inmaterial (21)</i>	20.000
		<i>a Inversiones financieras permanentes en capital (250)</i>	35.000
		<i>a Otro activo</i>	40.000
		x	
50.000	<i>Capital social (100)</i>		
45.000	<i>Reservas (11)</i>		
10.000	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>		
15.000	<i>Aportación de socios para compensar pérdidas (122)</i>		
		<i>a Resultados negativos de ejercicios anteriores (121)</i>	15.000
		<i>a Socios cuenta de fusión</i>	105.000
		x	

Contabilidad de la fusión en los libros de «ALFA»:

Recepción de elementos patrimoniales procedentes de la Sociedad «BETA» a su valor real:

85.500	<i>Inmovilizado material (22)</i>
17.000	<i>Inmovilizado inmaterial (21)</i>
70.000	<i>Inversiones financieras permanentes en capital (250)</i>

10.000	Fondo de comercio (213)		
37.500	Otro activo		
		a Deudas a largo plazo (171)	30.000
		a Deudas a corto plazo con entidades de crédito (520)	15.000
		a Socios de «BETA» cuenta de fusión	175.000
		x	

Emisión de las acciones:

140.000	Acciones emitidas		
		a Capital social (100)	100.000
		a Prima de emisión de acciones (110)	40.000
		x	

Entrega de las acciones a los socios de «BETA»:

175.000	Socios de «BETA» cuenta de fusión		
3.150	Provisión por depreciación de acciones de «BETA»		
		a Acciones emitidas	140.000
		a Inversión en Sociedad «BETA»	26.000
		a Prima de emisión de acciones (110)	12.150
		x	

El ajuste practicado en la cuenta «Prima de emisión de acciones» se debe a la diferencia entre el 20% del valor a efectos de fusión de la Sociedad «BETA» ($175.000 \times 20\% = 35.000$) y el valor contable de la participación de «ALFA» en «BETA» ($26.000 - 3.150 = 22.850$).

Eliminación de créditos y débitos recíprocos:

30.000	Deudas a largo plazo (171)		
		a Créditos a largo plazo (252)	30.000
		x	

Efecto que tendría el hecho de que el proyecto de fusión indicara que las operaciones realizadas por la Sociedad «BETA» a partir del 30 de junio se entienden realizadas por la Sociedad «ALFA»:

Este hecho únicamente implicaría que las operaciones realizadas por la sociedad absorbida en el período de tiempo entre el 30 de junio y el 30 de octubre se entenderán realizadas por la sociedad absorbente, por lo que deberán incorporarse a los libros de la sociedad absorbente.

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

CONTABILIDAD FINANCIERA: ASIENTOS CONTABLES EN UNA SOCIEDAD CON PRORRATA ESPECIAL
Y CÁLCULO DEVENGADO POR EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

ENUNCIADO

La Sociedad «ACTÚA, S.A.» presenta la siguiente información al objeto de proceder a la contabilización del IVA y del IS correspondientes al año 2004.

APARTADO A)

A efectos de la contabilización del IVA, la Sociedad «ACTÚA, S.A.» opta por aplicar en el año 2004 la regla de la prorrata especial.

En los tres primeros trimestres del año 2004, «ACTÚA, S.A.» ha contabilizado adquisiciones de bienes utilizados sólo en parte para realizar operaciones que originan el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado. El importe de tales adquisiciones ascendió a 7.000 u.m.

En el cuarto trimestre del año 2004, «ACTÚA, S.A.» ha efectuado las siguientes operaciones:

- Ventas de bienes sujetas y no exentas del IVA por 5.000 u.m.
- Ventas de bienes exentas del IVA por 3.000 u.m.
- Adquisiciones de bienes utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a la deducción por 1.700 u.m.

- Adquisiciones de bienes utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a la deducción por 1.000 u.m.
- Adquisiciones de bienes utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que originan el derecho a la deducción por 2.500 u.m.

Información adicional:

- El tipo del IVA aplicable es el 16%.
- La prorrata definitiva del ejercicio 2003 fue del 60%.
- La prorrata definitiva del ejercicio 2004 es del 65%.
- Todas las ventas y las adquisiciones se realizan a crédito y corresponden a bienes de activo circulante.
- Los importes han sido expresados IVA excluido.

APARTADO B)

A efectos de la contabilización del IS, «ACTÚA, S.A.» ha obtenido un resultado contable antes de impuestos a 31 de diciembre de 2004 de 30.000 u.m.

La información de relevancia para contabilizar dicho impuesto en el año 2004 es la siguiente:

- Se ha contabilizado un beneficio por 6.000 u.m. que fiscalmente está exento de tributación.
- Se han amortizado contablemente equipos informáticos adquiridos en el año 2004 por 3.000 u.m. Fiscalmente, la amortización deducible se cuantifica en 4.500 u.m.
- En la dotación a la provisión para insolvencias se han contabilizado 700 u.m. que son fiscalmente deducibles en el año 2005 ya que en el año 2004 no se han cumplido los requisitos exigidos para su deducibilidad.
- Se han contabilizado como gasto del ejercicio las donaciones realizadas durante el mismo. Dichas donaciones, que ascienden a 2.000 u.m., no son fiscalmente deducibles.
- «ACTÚA, S.A.» tiene una base imponible pendiente de compensación por 6.000 u.m. que decide compensar en el ejercicio 2004.

- «ACTÚA, S.A.» tiene derecho a una deducción por inversiones por importe de 1.800 u.m. Los elementos del inmovilizado a los que corresponden estas inversiones entraron en funcionamiento el 1 de julio de 2004 y su vida útil es de 5 años.
- Los pagos fraccionados y las retenciones a cuenta del IS han ascendido a 2.900 u.m.
- El tipo impositivo aplicable es el 35%.

SE PIDE:

1. Efectuar los asientos del Libro Diario de «ACTÚA, S.A.» derivados de la información facilitada en el apartado A) con relación a la contabilización del IVA correspondiente al año 2004.
2. Contabilizar el IS del año 2004, teniendo en cuenta, además de la información suministrada en el apartado B), las siguientes precisiones:
 - Los asientos correspondientes al apartado A) son independientes por lo que no deben tomarse en consideración.
 - «ACTÚA, S.A.» no tiene contabilizado ningún crédito por pérdidas a compensar.
 - «ACTÚA, S.A.» periodifica el efecto fiscal del incentivo por inversiones en función de la vida útil del inmovilizado.
 - No existen más diferencias entre criterios contables y fiscales que las que figuran explicitadas en el enunciado.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

APARTADO A)

Registro de las operaciones del cuarto trimestre:

De acuerdo con el artículo 106 de la Ley de IVA la regla de prorrata especial, para el cálculo del importe de IVA soportado deducible, se basa en las tres reglas siguientes:

1. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente.
2. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción.
3. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje de prorrata general.

De acuerdo con el mencionado artículo la contabilidad de las operaciones derivadas de la información del apartado A) será:

Ventas sujetas y no exentas:

5.800	<i>Cientes (430)</i>		
		<i>a Ventas de mercaderías (700)</i>	5.000
		<i>a Hacienda Pública, IVA reper-</i> <i>cutido (477)</i>	800
		x	

Ventas exentas:

3.000	<i>Cientes (430)</i>		
		<i>a Ventas de mercaderías (700)</i>	3.000
		x	

Compras de bienes utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originan derecho a deducción:

1.700	<i>Compras de mercaderías</i> <i>(600)</i>		
272	<i>Hacienda Pública, IVA so-</i> <i>portado (472)</i> <i>(1.700 × 16%)</i>	<i>a Proveedores (400)</i>	1.972
		x	

Compras de bienes utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originan derecho a deducción:

1.160	<i>Compras de mercaderías (600)</i> (1.000 × 1,16)		
		a Proveedores (400)	1.160
	_____	x _____	

Compras de bienes utilizados en la realización de ambos tipos de operaciones:

2.660	<i>Compras de mercaderías (600)</i> (2.500 + 2.500 × 16% × 40%)		
240	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i> (2.500 × 16% × 60%)		
		a Proveedores (400)	2.900
	_____	x _____	

Ajuste de la deducción por IVA soportado de este último tipo de compras:

De acuerdo con el apartado cuatro del artículo 105 de la Ley del IVA en la última declaración-liquidación del impuesto correspondiente a cada año natural, el sujeto pasivo calculará la prorrata de deducción definitiva en función de las operaciones realizadas en dicho año natural y practicará la consiguiente regularización de las deducciones provisionales.

IVA deducido [(7.000 + 2.500) × 16% × 60%]	912
IVA deducible [(7.000 + 2.500) × 16% × 65%]	988
Ajuste	76

76	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
		a Ajustes positivos en la imposición indirecta (639)	76
	_____	x _____	

Liquidación del IVA:

800	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>		
		<i>a Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>	588
		(272 + 240 + 76)	
		<i>a Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)</i>	212
		x	

APARTADO B)

1. Beneficio exento de tributación.

Beneficio contable	Beneficio fiscal	Ajuste	Tipo de diferencia
6.000	–	(6.000)	Permanente

2. Amortización de equipos informáticos.

Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste	Tipo de diferencia
3.000	4.500	(1.500)	Temporal (origen)

3. Provisión para insolvencias.

Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste	Tipo de diferencia
700	–	700	Temporal (origen)

4. Donación.

Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste	Tipo de diferencia
2.000	–	2.000	Permanente

Liquidación del IS:

Beneficio antes de impuestos	30.000
± Diferencias permanentes	
Beneficio no computable	(6.000)
Donación	2.000
± Diferencias temporales	
Amortizaciones	(1.500)
Provisión de insolvencias	700
<hr/>	
Resultado fiscal del ejercicio	25.200
Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	(6.000)
<hr/>	
Base imponible	19.200
Tipo de gravamen	35%
<hr/>	
Cuota íntegra	6.720
Deducciones	(1.800)
<hr/>	
Cuota líquida	4.920
Retenciones y pagos a cuenta	(2.900)
<hr/>	
A ingresar	2.020

Cálculo del gasto por IS:

Beneficio antes de impuestos.....	30.000
± Diferencias permanentes	
Beneficio no computable	(6.000)
Donación	2.000
Resultado contable ajustado	26.000
Tipo de gravamen	35%
<hr/>	
Impuesto bruto	9.100
Deducciones (1.800/5 × 6/12)	(180)
<hr/>	
Impuesto devengado	8.920

Reflejo del crédito por bases imponibles negativas:

Según la resolución del ICAC sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta (IS) del Plan General de Contabilidad cuando una sociedad no hubiera contabilizado un crédito por pérdidas a compensar en el año en que surja, dicho crédito será objeto de registro contable en el ejercicio en que se produzca la compensación de la base imponible negativa:

2.100	<i>Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (4745)</i> (6.000 × 35%)	a	<i>Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)</i>	2.100
		x		
8.920	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>			
245	<i>Impuesto sobre beneficios anticipado (474)</i> (700 × 35%)	a	<i>Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	2.900
		a	<i>Hacienda Pública, acreedor por el Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>	2.020
		a	<i>Impuesto sobre beneficios diferido (479)</i> (1.500 × 35%)	525
		a	<i>Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (4745)</i>	2.100
		a	<i>Ingresos fiscales por deducciones a distribuir en varios ejercicios (138)</i> (1.800 – 180)	1.620
		x		

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

MATEMÁTICA FINANCIERA: CÁLCULO DEL VALOR DE LA HIPOTECA Y DEL VALOR DE UN LOCAL,
DETERMINACIÓN DEL VALOR NOMINAL DE LAS OBLIGACIONES DE UN EMPRÉSTITO

ENUNCIADO

La Sociedad «ANFEDO» quiere expandir su negocio por lo que necesita adquirir un local para sus oficinas. Para ello, puede optar por una de estas dos alternativas independientes entre sí:

1. Por un local debe pagar al contado 10.000 u.m. subrogándose, además, en la hipoteca constituida sobre el local. Dicha hipoteca fue contratada por su anterior propietario hace 5 años, a un tipo de interés anual del 9% a 10 años con pagos mensuales constantes satisfechos a partir del tercer año de constituida la hipoteca de 687,61 u.m. Durante dicho período de carencia no se pagaron intereses.

Calcular:

- a) El valor de la hipoteca cuando se constituyó por el anterior propietario.
- b) El valor del local.

2. Por otro local le piden pagar su valor al contado, para lo que tendría que emitir un empréstito de 3.250 obligaciones que devengaría un cupón anual del 10% de interés. Se amortizaría en 5 años mediante anualidades constantes de 11.916,37 u.m. perdiendo los títulos que se amorticen el derecho a cobrar el último cupón. Los gastos de administración para la sociedad ascenderían al 1 por 1.000 de las cantidades pagadas anualmente.

Calcular:

- a) El valor nominal de los títulos.
- b) El valor al contado del local.
- c) El número de títulos amortizados en el tercer año.

¿Qué opción es la más ventajosa?

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 5**1.º local:**

a) El valor de la hipoteca cuando se constituyó por el anterior propietario (V_h).

$$\begin{aligned} V_h &= 687,61 \times a_{\overline{96}|i_{12}} \times (1 + 0,09)^{-2} = \\ &= 687,61 \times a_{\overline{96}|0,007207323316} \times (1 + 0,09)^{-2} = \\ &= 687,61 \times 69,114940246242 \times (1 + 0,09)^{-2} \\ V_h &= 40.000 \text{ u.m.} \end{aligned}$$

$$(1 + i_{12}) = (1 + 0,09)^{1/12} = 1,007207323316$$

b) El valor del local (V_L).

$$\begin{aligned} V_L &= 10.000 + 687,61 \times a_{\overline{60}|i_{12}} 10.000 + 687,61 \times 48,571237663117 \\ V_L &= 43.398,07 \text{ u.m.} \end{aligned}$$

2.º local:

a) El valor nominal de los títulos (C).

La estructura de la anualidad del empréstito será: $a = [CiN_k + (C - Ci) M_k] \times (1 + g)$

Normalizando esta anualidad tendremos:

$$\frac{\frac{a}{(1 + g)} \times C}{C - Ci} = C \frac{Ci}{C - Ci} N_k + CM_k$$

$$a' = \frac{\frac{a}{(1+g)} \times C}{C - Ci} = \frac{\frac{a}{(1+g)}}{1-i} = \frac{11,916,37}{(1+0,001) \times (1-0,1)} = 13.227,18392$$

$$i' = \frac{Ci}{C - Ci} = \frac{i}{1-i} = \frac{0,1}{1-0,1} = 0,1111111111$$

Para el empréstito normalizado se cumple que:

$$CN_1 = a' \times a_{\overline{n}|i'} = CN_1 = 13.227,18 \times a_{\overline{5}|0,1111111111} =$$

$$= 13.227,18 \times 3,685589997343 = 48.750$$

$$C = \frac{48.750}{3.250} = 15 \text{ u.m.}$$

b) El valor al contado del local (V_L).

El valor al contado del local será el valor de emisión del empréstito, es decir, 48.750 u.m.

c) El número de títulos amortizados en el tercer año (M_3).

$$M_1 = \frac{a' - Ci' N_1}{C} = \frac{13.227,18 - 15 \times 0,11111111 \times 3.250}{15} = 520,70$$

$$M_2 = M_1 \times (1 + i') = 520,70 \times 1,111111111 = 578,56$$

$$M_3 = M_2 \times (1 + i') = 578,56 \times 1,111111111 = 642,84 = 643$$

La opción elegida será la primera ya que el valor al contado es inferior.