

 **JAVIER ROMANO APARICIO***Profesor del CEF*

---

## Sumario:

---

- Caso 1.** Operaciones contables sobre: dividendos en especie, rendimientos implícitos, subvenciones, patentes, *leasing* y donación. Liquidación y cálculo del gasto del Impuesto sobre Sociedades. Formulación de la cuenta de Pérdidas y Ganancias.
- Caso 2.** Compraventa de solares en inmobiliarias. Fusión por absorción: contabilidad y efecto impositivo. Liquidación y cálculo del gasto del Impuesto sobre Sociedades. Reparto del beneficio y reducción obligatoria del capital social.
- Caso 3.** Elaboración del balance de situación inicial. Proceso básico de contabilidad: operaciones contables, regularización y cuenta de Pérdidas y Ganancias.
- Caso 4.** Operaciones de inmovilizado: precio de adquisición, gastos de instalación, investigación y desarrollo, mejora y permuta.

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso por el sistema general de acceso libre y promoción interna en el Cuerpo de Gestión de la Administración de la Seguridad Social (especialidad en Auditoría y Contabilidad) (Orden TAS/1699/2005, de 20 de mayo, BOE de 9 de junio)].

## CASO PRÁCTICO NÚM. 1

OPERACIONES CONTABLES SOBRE: DIVIDENDOS EN ESPECIE, RENDIMIENTOS IMPLÍCITOS, SUBVENCIONES, PATENTES, LEASING Y DONACIÓN. LIQUIDACIÓN Y CÁLCULO DEL GASTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. FORMULACIÓN DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

### ***ENUNCIADO***

La empresa «TDQ, S.A.», perteneciente al sector químico, siendo el objeto social la elaboración de pinturas, barnices y otros productos similares, presenta los siguientes saldos de activos, pasivos, gastos e ingresos a 31 de diciembre de 2007.

Dicha sociedad contrata a una empresa de auditoría para que detecte los errores, las omisiones, realice las anotaciones contables necesarias y pendientes, al objeto de formular el balance a 31 de diciembre de 2007 y confeccione la cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio 2007.

<b>SALDOS A 31 de diciembre de 2007 (en euros)</b>	
Terrenos .....	80.000
Construcciones .....	380.000
Maquinaria .....	250.000
Mobiliario .....	60.000
Elementos de transporte .....	150.000
Amortización acumulada inmov. material .....	205.000
Propiedad industrial .....	145.000
Amortización acumulada inmov. inmaterial .....	45.000
Existencias de productos terminados .....	7.000
Capital social .....	400.000
Primas de seguros .....	5.000
Impuesto sobre beneficios anticipado .....	875
Pérdidas de créditos comerciales incobrables .....	2.500
Valores de renta fija a largo plazo .....	8.900
Reserva legal .....	16.000
Reservas voluntarias .....	80.000
Acciones de la sociedad dominante .....	10.000
Provisión para insolvencias de tráfico aplicadas .....	2.500
Ingresos extraordinarios .....	6.000
Subvenciones de capital .....	60.000

.../...

.../...

Otras participaciones en capital a corto plazo .....	80.000
Ingresos por ventas de productos .....	800.000
Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....	120.000
Intereses de deudas a largo plazo con entidades de crédito .....	7.200
Compras de materias primas y auxiliares .....	250.000
Ingresos de participaciones en capital .....	2.000
Hacienda Pública por retenciones y pagos a cuenta .....	400
Amortización de inmovilizado material .....	35.000
Amortización de inmovilizado inmaterial-Propiedad industrial .....	20.000
Hacienda Pública acreedor por IVA .....	21.000
Sueldos y salarios .....	100.000
Seguridad Social a cargo de la empresa .....	33.000
Hacienda Pública acreedor por retenciones practicadas .....	3.250
Dividendo activo a cuenta .....	50.000
Dividendo activo a cancelar en especie .....	10.000
Pérdidas procedentes de inmovilizado material .....	20.000
Tesorería-Bancos, c/c .....	¿? (*)

(\*) El saldo de Tesorería-Bancos, c/c se obtiene por diferencia para equilibrar el importe de los componentes de saldo acreedor respecto al importe de los componentes de saldo deudor ya determinados (véase el IV apartado de lo que se pide).

En cuanto a los errores, las omisiones y las anotaciones contables necesarias y pendientes, se derivan de la información que figura a continuación:

1. En noviembre de 2007 se aprueba la distribución de un dividendo a cuenta del resultado a generar en dicho ejercicio; su importe, 50.000 €. El dividendo a cuenta aprobado se resuelve en el mes de diciembre, del siguiente modo:
  - a) Mediante entrega de efectivo, 40.000 €, con fecha 24 de diciembre;
  - b) Uno de los accionistas, al que le corresponde el importe restante del dividendo a cuenta a percibir, acepta recibir un automóvil propiedad de la empresa, siendo el valor bruto 35.000 €, y la amortización acumulada a la fecha de transmisión, 28.000 €. La transmisión se efectuó el 31 de diciembre de 2007 y, desde el punto de vista contable, no se ha registrado la baja de dicho elemento. El valor normal de mercado, según tablas de Hacienda, es de 10.100 €.
2. En relación con «valores de renta fija a largo plazo», se corresponde con un pagaré a dos años, cuya fecha de emisión e inicio del devengo de intereses, 1 de septiembre de 2006; el valor nominal de dicho pagaré, 10.000 €. A efectos de la imputación a resultados de los intereses, considérese la vida financiera estructurada en años. La empresa «TDQ» no hizo ninguna imputación de intereses a pérdidas y ganancias en el ejercicio anterior.

3. Respecto a «subvenciones de capital», se debe a una única subvención concedida y hecha efectiva en el actual ejercicio, por importe de 60.000 €; dicha subvención misma está relacionada con la maquinaria que fue adquirida en el ejercicio 2006 y puesta en funcionamiento en 1 de julio de 2006. Las características de la maquinaria en cuestión: vida útil, 12 años; horas de funcionamiento, 40.000 horas-máquina. En el ejercicio 2006 se realizaron 1.600 horas-máquina.

En lo que respecta al actual ejercicio, se han realizado 3.300 horas-máquina de funcionamiento.

4. Una de las patentes propias, valoradas a su puesta en explotación, con fecha 1 de julio de 2006, en 56.000 €, con un período de generación de ingresos y beneficios futuros de 7 años, siendo el fin de dicha patente; elaborar un tipo de «pintura», en principio, de buena calidad, ha sido objeto de denuncia por una organización de consumidores, en base a las quejas reiteradas de muchos clientes como consecuencia de la irritación de las fosas nasales. El 29 de diciembre de 2007 el Tribunal dictó sentencia, con las siguientes consecuencias:

- Retirada del mercado de todos los botes de pinturas elaboradas con dicha patente; la empresa prevé que el valor a satisfacer a los comerciantes y clientes que conservan botes de pintura es de 10.000 €.
- La empresa prevé que la patente en cuestión se podrá aprovechar, alterando una parte del proceso, que implica un desarrollo adicional del antiguo proyecto, cuyo coste estimado es de 7.000 €. La puesta en marcha del proceso de explotación se hará a principios de febrero de 2008.
- Del valor neto contable de la patente en cuestión, existente, a 31 de diciembre de 2007, sólo se prevé recuperar a lo largo de la vida útil restante la mitad del mismo.
- La empresa prevé en concepto de indemnizaciones a satisfacer por las reclamaciones de los clientes afectados: 20.000 €.
- Desde el punto de vista contable, ha practicado correctamente las amortizaciones hasta la fecha de cierre del ejercicio, 31 de diciembre de 2007, pero no se han contemplado los efectos derivados de la sentencia, a partir del mismo 31 de diciembre de 2007.

5. La empresa utiliza un montacargas instalado en el almacén de productos terminados. El montacargas está sujeto a una operación de arrendamiento financiero con opción de compra. Las condiciones del contrato de arrendamiento financiero son las siguientes:

- Valor del montacargas, satisfecho a la fábrica por la entidad de *leasing* «IBERLEASING, S.A.»: 36.000 €.
- (La instalación a cargo del arrendatario-usuario, 1.500 €, que fueron satisfechos el mismo día de entrada en funcionamiento.)
- Vida financiera de la operación: 2 años, estructurados en años.
- Las cuotas anuales son constantes; el tipo de interés efectivo anual, 7,66968 por 100.
- Valor de la opción de compra a ejercer al término de la vida financiera: 200 €. Vida útil aproximada del montacargas: 10 años.

- Valor residual: 0 €.
- El tipo de gravamen por el IVA es el general.

Fecha inicio del contrato y de utilización del montacargas: 1 de julio de 2007; fechas de vencimiento de las cuotas anuales: 30 de junio de 2008 y 30 de junio de 2009; de la opción de compra: 30 de junio de 2009.

La empresa «TDQ» reconoció como inmovilizado material el importe satisfecho por la instalación a su cargo y se ha registrado correctamente la amortización imputable a resultados del ejercicio 2007.

Al examinar los saldos presentados por la empresa, no figuran el activo por el montacargas que viene utilizando, ni el compromiso financiero, ni otros conceptos relacionados con la financiación y el uso.

Desde el punto de vista fiscal, el porcentaje máximo de amortización, 10 por 100 anual, y la empresa «TDQ» no es de reducida dimensión.

6. La pérdida procedente de inmovilizado material es como consecuencia de una donación de un terreno a un accionista como persona física, estando de acuerdo el resto de los accionistas. El terreno fue adquirido en febrero de 2007. El valor normal de mercado, existente en la fecha de transmisión, 21.500 €.

#### 7. Otra información:

- Obsérvese si la empresa deja de cumplir algún requerimiento mercantil, según lo establecido por el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA).
- Las existencias de productos terminados a 31 de diciembre de 2007: 25.000 €.
- El impuesto sobre beneficios anticipado se debe a la diferencia temporal por la dotación a provisión para insolvencias de clientes, practicada en el ejercicio anterior, y los derechos de cobro afectados se han considerado como definitivamente incobrables en el actual ejercicio; que, desde el punto de vista fiscal, se tienen en cuenta.
- El tipo de gravamen por el impuesto sobre beneficios, el general conforme a la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente.

SE PIDE:

- I. Practique los ajustes que correspondan y agregue las anotaciones contables pendientes.
- II. Presente la cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio 2007.
- III. La composición de los recursos propios y de los inmovilizados a 31 de diciembre de 2007.
- IV. Determine el saldo de Tesorería-Bancos, c/c a 31 de diciembre de 2007 (podrá ser negativo o «en descubierto»).

**SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1**

NOTA: A efectos de solución se realiza en primer lugar el epígrafe IV de este apartado.

**IV. Determinación del saldo de *Tesorería* (57) a 31 de diciembre de 2007 (podrá ser negativo o «en descubierto»).**

Saldo deudores	Importe	Saldo acreedores	Importe
Terrenos y bienes naturales .....	80.000	Amortización acumulada del inmovilizado material .....	205.000
Construcciones .....	380.000	Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial .....	45.000
Maquinaria .....	250.000	Capital social.....	400.000
Mobiliario .....	60.000	Reserva legal .....	16.000
Elementos de transporte .....	150.000	Reservas voluntarias .....	80.000
Propiedad industrial .....	145.000	Provisión para insolvencias de tráfico aplicada .....	2.500
Productos terminados .....	7.000	Ingresos extraordinarios .....	6.000
Primas de seguros .....	5.000	Subvenciones de capital .....	60.000
Impuesto sobre beneficios anticipado	875	Ingresos por ventas de productos ....	800.000
Pérdidas de créditos comerciales incobrables .....	2.500	Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....	120.000
Valores de renta fija a largo plazo ...	8.900	Ingresos de participaciones en capital	2.000
Acciones de la sociedad dominante	10.000	Hacienda Pública, acreedor por IVA	21.000
Otras participaciones en capital a corto plazo .....	80.000	Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas .....	3.250
Intereses de deudas a largo plazo con entidades de crédito .....	7.200	Dividendo activo a cancelar en especie	10.000
Compras de materias primas y auxiliares.....	250.000		
Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta .....	400		
Amortización del inmovilizado material .....	35.000		
Amortización del inmovilizado inmaterial, propiedad industrial .....	20.000		
Sueldos y salarios .....	100.000		
Seguridad Social a cargo de la empresa	33.000		
Dividendo activo a cuenta .....	50.000		
Pérdidas procedentes del inmovilizado material .....	20.000		
Tesorería .....	75.875		
<b>TOTAL .....</b>	<b>1.770.750</b>	<b>TOTAL .....</b>	<b>1.770.750</b>

**I. Practique los ajustes que correspondan y agregue las anotaciones contables pendientes.**

1

En los casos de rentas en especie, su valoración se realizará según las normas contenidas en esta ley. A dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta.

En cuanto al dividendo en especie, a efectos de la retención, el artículo 101 del Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) sobre los *Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del capital mobiliario* señala:

«La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones satisfechas en especie se calculará aplicando el porcentaje previsto en la sección 2.<sup>a</sup> del capítulo II anterior al resultado de incrementar en un 20 por 100 *el valor de adquisición o coste* para el pagador.»

Por otro lado, a efectos de solución también vamos a aplicar el artículo 47 de la Ley del IRPF según el cual, los casos de rentas en especie, su valoración se realizará según las normas contenidas en esta ley. A dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta.

Además, al tratarse de un bien habrá que efectuar la correspondiente repercusión del IVA.

Por el dividendo en especie:

10.000	<i>Dividendo activo a cancelar en especie (525)</i>		
28.000	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>		
7.916	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>		
	<i>a Elementos de transporte (228)</i>		35.000
	<i>a Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)</i>		6.300
		(35.000 × 1,2 × 15%)	
	<i>a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>		1.616
		(10.100 × 16%)	
	<i>a Beneficios procedentes del inmovilizado material (771)</i>		3.000
		(10.000 – 7.000)	

x

Podemos observar que no se han imputado los intereses en el ejercicio anterior (lo señala el enunciado) ni en ejercicio actual, ya que en los saldos acreedores falta la cuenta de *Ingresos de valores de renta fija*. A efectos de solución:

Coste de la inversión (01-09-2006) .....	8.900
Valor reembolso (01-09-2006) .....	10.000
Rendimiento del pagaré .....	1.100
Imputación mensual (1.100/24) .....	45,833
733 <i>Intereses a corto plazo de créditos (547)</i> (45,833 × 16 meses)	
<i>a Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores (779)</i> (45,833 × 4)	183
<i>a Ingresos de valores de renta fija (761)</i> (45,833 × 12)	550
_____ x _____	

Por la reclasificación de los valores:

8.900 <i>Valores de renta fija a corto plazo (541)</i>	
<i>a Valores de renta fija (251)</i>	8.900
_____ 3 _____	

Coste de la maquinaria (01-07-2006) .....	250.000
Amortización de 2006 (250.000 × 1.600/40.000) .....	10.000
Amortización de 2007 (250.000 × 3.300/40.000) .....	20.625
Importe de la subvención .....	60.000

En cualquier caso podemos observar que el valor neto contable es superior al importe de concesión, por lo que, según se establece en la Consulta 10 del BOICAC 40 (sobre la forma de registro contable de una subvención de capital recibida para financiar un bien del inmovilizado, cuya concesión se produce después de la celebración del citado contrato) el importe de la subvención se traspasará a resultados desde el momento de la concesión de la subvención hasta el final de la vida útil del activo. A efectos de solución vamos a suponer que la subvención se obtuvo al inicio del año 2007, por lo que se imputará a resultados en función de  $40.000 - 1.600 = 38.400$  horas.



5.156	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i> (60.000 × 3.300/38.400)	<i>a Subvenciones de capital tras-pasadas a resultados del ejercicio (775)</i>	5.156
_____ 4 _____			

Esta cuenta presenta el siguiente reflejo en el balance de comprobación facilitado:

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Propiedad industrial .....	56.000	Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (56.000/7 × 1,5) .....	12.000
Amortización de inmovilizado inmaterial. Propiedad industrial (56.000/7)	8.000		

Por las cantidades que la empresa prevé satisfacer a los comerciantes y clientes:

10.000	<i>Gastos extraordinarios (678)</i>	<i>a Provisión para responsabilidades (142)</i>	10.000
_____ x _____			

Por otro lado, si la empresa prevé que la patente se puede aprovechar en el futuro solamente en el 50 por 100, procede modificar su valor contable registrando tal pérdida irreversible. El desarrollo adicional del proceso implicará unos gastos estimados de 7.000 € que se contabilizarán cuando se devenguen.

22.000	<i>Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial (670)</i>	<i>a Propiedad industrial (212)</i>	22.000
_____ x _____			

Por las indemnizaciones a los clientes afectados estimadas por la empresa:

20.000	<i>Gastos extraordinarios (678)</i>	<i>a Provisión para responsabilidades (142)</i>	20.000
--------	-------------------------------------	---	--------

En cuanto a las amortizaciones practicadas con anterioridad no procede ajuste alguno, ya que se han realizado correctamente. Por otro lado, al haberse producido una modificación de valor de la propiedad industrial, se modificarán las cuotas de amortización futuras a partir de 31 de diciembre de 2007.

5

Los asientos que se han realizado por parte de la sociedad han sido los siguientes:

- 1 de julio de 2007

1.500	<i>Maquinaria (223)</i>		
240	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
		a <i>Tesorería (57)</i>	1.740
		x	

- 31 de diciembre de 2007

75	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i> (1.500/10 × 6/12)		
		a <i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	75
		x	

Los costes de instalación suponen mayor importe del derecho de uso, es decir, que se deberían haber contabilizado en la cuenta *Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero (217)* y amortizarse como tal en función de su vida útil, por lo que proceden los siguientes ajustes contables:

1.500	<i>Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero (217)</i>		
		a <i>Maquinaria (223)</i>	1.500
		x	
75	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>		
		a <i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	75
		x	

El equilibrio financiero que resuelve la operación de arrendamiento financiero es el siguiente:

$$36.000 = \text{Anualidad} \cdot \frac{1 - 0,0766968^{27}}{0,0766968} + 200/1,0766968^{27}$$

Anualidad = 20.000
--------------------

Los asientos que no se han efectuado son los siguientes:

- 1 de julio de 2007

36.000	<i>Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero (217)</i>		
4.200	<i>Gastos por intereses diferidos (272)</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li style="margin-bottom: 10px;"><i>a Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo (528)</i></li> <li style="margin-bottom: 10px;"><i>a Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo (178)</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li style="margin-bottom: 10px;">20.000</li> <li style="margin-bottom: 10px;">20.200</li> </ul>
		x	

- 31 de diciembre de 2007

1.381	<i>Intereses de leasing (660)</i> (36.000 × 0,0766968 × 6/12)		
		<ul style="list-style-type: none"> <li style="margin-bottom: 10px;"><i>a Gastos por intereses diferidos (272)</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li style="margin-bottom: 10px;">1.381</li> </ul>
		x	
1.800	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i> (36.000/10 × 6/12)	<ul style="list-style-type: none"> <li style="margin-bottom: 10px;"><i>a Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li style="margin-bottom: 10px;">1.800</li> </ul>
		x	

El ajuste a practicar para la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de este ejercicio será el siguiente, teniendo en cuenta que no se ha pagado cuota alguna por la parte financiada será:

Gasto contable por amortización .....	1.800
Gasto fiscal (no se ha pagado nada) .....	0
	0
Ajuste positivo en la base del impuesto .....	1.800

————— 6 —————

El asiento que se realizó por la donación fue:

20.000	<i>Pérdidas procedentes del inmovilizado material (671)</i>	
	<i>a Terrenos y bienes naturales (220)</i>	20.000
	x	

El asiento es correcto, aunque hubiese sido más adecuado utilizar la cuenta *Donaciones del inmovilizado material (676)* en vez de *Pérdidas procedentes del inmovilizado material (671)*.

Desde el punto vista fiscal, de cara a la obtención de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades esta pérdida no es un gasto deducible por lo que procede un ajuste positivo de 20.000, que afectos de la Norma de Valoración 16.<sup>a</sup> del PGC será tratada como una diferencia permanente.

Además hay que realizar otro ajuste, ya que en las donaciones los bienes transmitidos se valoran por su valor normal de mercado (art. 15 del RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

Valor neto contable en el momento de la transmisión ....	20.000
Valor de mercado en el momento de la transmisión .....	21.500
	1.500
Ajuste positivo en la base imponible del impuesto .....	1.500

Este ajuste, al igual que el anterior, se trata como una diferencia permanente para el cálculo del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades.

————— 7 —————

Con respecto al primer punto hay que señalar que la sociedad no ha dotado la cuenta *Reservas para acciones de la sociedad dominante* según prescribe el artículo 79 del TRLSA: «Se establecerá en el pasivo del Balance de la sociedad adquirente una reserva indisponible equivalente al importe de las acciones propias o de la sociedad dominante computado en el activo. Esta reserva deberá mantenerse en tanto las acciones no sean enajenadas o amortizadas».

10.000	<i>Reservas voluntarias (117)</i>		
		a	<i>Reservas para acciones de la sociedad dominante (115)</i> 10.000
		x	

Por la regularización de las existencias de productos terminados:

7.000	<i>Variación de existencias de productos terminados (712)</i>		
		a	<i>Productos terminados (350)</i> 7.000
		x	
25.000	<i>Productos terminados (350)</i>		
		a	<i>Variación de existencias de productos terminados (712)</i> 25.000
		x	

## REGULARIZACIÓN

527.881	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>		
		a	<i>Primas de seguros (625)</i> 5.000
		a	<i>Pérdidas de créditos comerciales incobrables (650)</i> 2.500
		a	<i>Intereses de deudas a largo plazo (662)</i> 7.200
		a	<i>Compras de materias primas y auxiliares (60)</i> 250.000
		a	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i> 34.925
		a	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i> 21.875
		a	<i>Sueldos y salarios (640)</i> 100.000
		a	<i>Seguridad Social a cargo de la empresa (642)</i> 33.000
		a	<i>Pérdidas procedentes del inmovilizado material (670)</i> 20.000
		a	<i>Gastos extraordinarios (678)</i> 30.000
		a	<i>Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial (670)</i> 22.000
		a	<i>Intereses de leasing (660)</i> 1.381
		x	

2.500	<i>Provisión para insolvencias de tráfico aplicada (794)</i>		
6.000	<i>Ingresos extraordinarios (778)</i>		
800.000	<i>Ingresos por ventas de productos (700)</i>		
2.000	<i>Ingresos de participaciones en capital (760)</i>		
3.000	<i>Beneficios procedentes del inmovilizado material (771)</i>		
183	<i>Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores (779)</i>		
550	<i>Ingresos de valores de renta fija (761)</i>		
5.156	<i>Subvenciones de capital trasladadas a resultados del ejercicio (775)</i>		
18.000	<i>Variación de existencias de productos terminados (712)</i>		
	<i>a Pérdidas y ganancias (129)</i>		837.389
	x		

$$\text{BENEFICIO ANTES DE IMPUESTOS} = 837.389 - 527.881 = 309.508$$

### LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

RESULTADO CONTABLE .....	309.508	
+/- Ajustes		
Provisión para responsabilidades	30.000	DP
Provisión para insolvencias aplicada	- 2.500	DTR ANT H
Leasing .....	1.800	DTO ANT D
Donación .....	21.500	DP
BASE IMPONIBLE .....	360.308	
Tipo de gravamen .....	35%	
CUOTA ÍNTEGRA .....	126.108	
Deducciones bonificaciones .....	0	
CUOTA LÍQUIDA .....	126.108	
Retenciones y pagos a cuenta .....	- 400	
CUOTA DIFERENCIAL .....	125.708	

## CÁLCULO DEL GASTO DEVENGADO POR IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

RESULTADO CONTABLE .....	309.508
± DIFERENCIAS PERMANENTES .....	30.000
	21.500
RESULTADO CONTABLE AJUSTADO .....	361.008
Tipo de gravamen .....	35%
IMPUESTO BRUTO .....	126.353
Deducciones y bonificaciones .....	0
IMPUESTO DEVENGADO .....	126.353

126.353	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>		
630	<i>Impuesto sobre beneficios anticipado (474)</i>		
	(1.800 × 35%)		
		<i>a Impuesto sobre beneficios anticipado (474)</i>	875
		(2.500 × 35%)	
		<i>a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	400
		<i>a Hacienda Pública, acreedor por el Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>	125.708
	_____	x _____	
126.353	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>		
		<i>a Impuesto sobre beneficios (630)</i>	126.353
	_____	x _____	

$$\text{BENEFICIO DEL EJERCICIO} = 309.508 - 126.353 = 183.155$$

**II. Presente la cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio 2007**

Debe	Importe	Haber	Importe
A) Gastos		B) Ingresos	
Compras de materias primas y auxiliares .....	250.000	Variación de productos terminados....	800.000
Sueldos y salarios .....	100.000	Ingresos por venta de productos .....	18.000
Seguridad Social a cargo de la empresa	33.000		
AIM .....	34.975		
AII .....	21.875		
Pérdidas de créditos comerciales incobrables .....	2.500		
Provisión para insolvencias de tráfico aplicada .....	- 2.500		
Primas de seguros .....	5.000		
<b>I. BENEFICIO DE EXPLOTACIÓN</b>	<b>373.150</b>		
Intereses de deudas a largo plazo .....	7.200	Ingresos de valores de renta fija .....	550
Intereses de leasing .....	1.381	Ingresos de participaciones en capital	2.000
		<b>II. RESULTADO FINANCIERO NEGATIVO .....</b>	<b>6.031</b>
<b>III. BENEFICIO DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS .....</b>	<b>367.119</b>		
Pérdidas procedentes del inmovilizado material .....	20.000	Ingresos extraordinarios.....	6.000
Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial .....	22.000	Beneficios procedentes del inmovilizado material.....	3.000
Gastos extraordinarios .....	30.000	Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores.....	183
		Subvenciones de capital traspasadas a resultados del ejercicio .....	5.156
		<b>IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS NEGATIVOS .....</b>	<b>57.661</b>
<b>V. BENEFICIO ANTES DE IMPUESTOS .....</b>	<b>309.458</b>		
Impuesto sobre beneficios .....	126.353		
<b>VI. RESULTADO DEL EJERCICIO (BENEFICIO).....</b>	<b>183.105</b>		



**III. Composición de los recursos propios y de los inmovilizados a 31 de diciembre de 2007.**

RECURSOS PROPIOS .....	679.105
Capital social .....	400.000
Reserva legal .....	16.000
Reservas voluntarias .....	70.000
Reservas acciones sociedad dominante .....	10.000
Pérdidas y ganancias .....	183.105
INMOVILIZADO .....	820.200
Terrenos y bienes naturales .....	80.000
Construcciones .....	380.000
Maquinaria .....	248.500
Mobiliario .....	60.000
Elementos de transporte .....	115.000
AAIM .....	- 176.925
Propiedad industrial .....	123.000
Derechos sobre bienes en a.f. ....	37.500
AAII .....	- 46.875

**CASO PRÁCTICO NÚM. 2**

COMPRAVENTA DE SOLARES EN INMOBILIARIAS. FUSIÓN POR ABSORCIÓN: CONTABILIDAD Y EFECTO IMPOSITIVO.  
LIQUIDACIÓN Y CÁLCULO DEL GASTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.  
REPARTO DEL BENEFICIO Y REDUCCIÓN OBLIGATORIA DEL CAPITAL SOCIAL

**ENUNCIADO 2.1****COMPRAVENTA DE SOLARES EN INMOBILIARIAS**

Sea una sociedad inmobiliaria «INMUEBLES Y SOLARES (IYS), S.A.», que se dedica a la actividad de promoción de viviendas, oficinas, arrendamientos de fincas urbanas, así como al ordenamiento de terrenos y solares.

«IYS» adquirió el 25 de noviembre de 2005 una finca cerca del polígono industrial de Tres Cantos (Madrid), consistente en terrenos urbanizables por valor de 110.000 € al contado, con el objetivo de construir edificios para oficinas y destinarlos al arrendamiento.

El 17 de febrero de 2006 vende la finca a otra inmobiliaria, por importe de 125.000 €, al contado.

SE PIDE:

- I. Contabilice las operaciones descritas, junto con el IVA vigente que corresponda.
- II. ¿Cuál es el efecto sobre el resultado de los ejercicios 2005 y 2006?

### SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2.1

#### I. Contabilice la operaciones descritas, junto con el IVA vigente que corresponda.

Al tratarse de terrenos urbanizables, es una operación que no está exenta (sólo lo están los rústicos o no urbanizables) y con un tipo de IVA del 16 por 100. Si fuesen edificios terminados el tipo de IVA sería del 7 por 100 (art. 91.uno.7.º).

- 25 de noviembre de 2005

Por la compra del terreno:

110.000	<i>Compras de terrenos y solares (601)</i>		
17.600	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
		a Tesorería (57)	127.600
		x	

- 31 de diciembre de 2005

110.000	<i>Existencias. Terrenos (31)</i>		
		a Variación de existencias de terrenos (61)	110.000
		x	

- 17 de febrero de 2006

145.000	<i>Tesorería (57)</i>	a Venta de terrenos y solares (701)	125.000
		a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)	20.000
		x	

- 31 de diciembre de 2006

110.000	Variación de existencias de terrenos (61)		
		a Existencias. Terrenos (31)	110.000
		x	

## II. ¿Cuál es el efecto sobre el resultado de los ejercicios 2005 y 2006?

El resultado del año 2005 es cero ya que los terrenos no se han vendido, y en el año 2006, por diferencia entre ingresos y gastos, existe un beneficio de 15.000 €.

### ENUNCIADO 2.2

#### FUSIÓN POR ABSORCIÓN

«ABC» absorbe a «DEF», un hipermercado fuertemente implantado en Cataluña, siendo la fecha de referencia, a efectos contables, la de pleno control de «ABC» sobre la absorbida, 1 de julio de 2006.

Los acuerdos se iniciaron en mayo de 2006 y los consejos de administración de ambas sociedades presentan los balances de fusión definitivos, con fecha de referencia, 30 de junio de 2006, elaborados conforme a los principios, normas y criterios contables vigentes y habituales, es decir, sin actualizaciones del valor de activos y pasivos, ni afloración, en su caso, de alguna diferencia insignificante:

«ABC, S.A.»			
Terrenos .....	100.000	Capital social.....	900.000
Construcciones (neto) .....	900.000	(90.000 acciones × 10 €/acción)	
Existencias .....	200.000	Reservas .....	200.000
Clientes .....	100.000	Deudas a largo plazo .....	400.000
Tesorería.....	200.000		
	<b>1.500.000</b>		<b>1.500.000</b>

«DEF, S.A.»			
Terrenos .....	40.000	Capital social .....	200.000
Construcciones (neto) .....	260.000	(20.000 acciones × 10 €/acción)	
Existencias .....	200.000	Reservas .....	200.000
Tesorería .....	200.000	Deudas a largo plazo .....	300.000
	<b>700.000</b>		<b>700.000</b>

Los expertos independientes, que han de elaborar los correspondientes informes, han asignado a cada una de las sociedades su valor real, teniendo en cuenta las plusvalías latentes sobre activos específicos y el efecto conjunto de los activos intangibles (buena imagen, altas cuotas de mercado, productos nuevos de buena calidad, etc.), no puestos de manifiesto en los respectivos balances.

Los valores reales, atribuidos a cada una de ellas y aceptados por ambos consejos de administración, a 30 de junio de 2006, ascienden a: 1.800.000 €, en «ABC» y, 800.000 €, en «DEF».

La relación de canje, preestablecida y aprobada, de acciones de «DEF, S.A.» por acciones de «ABC, S.A.» es la óptima y la más sencilla.

En lo que respecta a la sociedad «DEF, S.A.», se han detectado unas plusvalías, no reconocidas contablemente:

- a) Respecto a *Terrenos*, el valor razonable actual, 70.000 €.
- b) Las *Construcciones*, 330.000 €.
- c) Existen unas existencias valoradas, según el precio de adquisición, en 50.000 €, y su valor actual, razonable o de reposición, 80.000 €.

Tales actualizaciones de valor se pondrán de manifiesto a efectos de la absorción por «ABC», ya que el método a aplicar es el de compra o fusión por absorción pura.

Desde el punto de vista fiscal, se tiene en cuenta lo establecido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 27 de diciembre de 1995, Capítulo VIII *Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores* (arts. 98 y 99).

Por ello, se han de contemplar los efectos impositivos, bien conforme al borrador del ICAC sobre la contabilización de fusiones y escisiones, o bien conforme con las Normas Internacionales de Contabilidad: NIC n.º 12, sobre el Impuesto sobre las ganancias (beneficios); NIC n.º 38, sobre Activos intangibles, y, por la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) n.º 3, sobre Combinaciones de Negocios; todas ellas adoptadas por la Unión Europea.

SE PIDE:

- I. Contabilice las operaciones derivadas de la absorción de «DEF» por «ABC» a 1 de julio de 2006.
- II. Calcule el Impuesto sobre beneficios devengado, así como la conciliación del resultado contable bruto con base imponible del ejercicio, y la contabilización del Impuesto sobre beneficios, la deuda tributaria, etc., a 31 de diciembre de 2006, con las siguientes suposiciones:
  - El resultado contable antes de impuestos generado por «ABC», un beneficio de 700.000 €.

- En relación con los activos procedentes de «DEF»: la vida útil de construcciones, desde el 1 de julio de 2006, es de 20 años; las existencias procedentes de «DEF» han sido realizadas en el último trimestre del año; en caso de existir alguna diferencia inasignable derivada del proceso de fusión, imputese a Pérdidas y Ganancias según el periodo considerado por término medio de acuerdo con la normativa contable vigente en la actualidad.
- El saldo vivo a 31 de diciembre de 2006 de la partida *Hacienda Pública por retenciones y pagos a cuenta* es de 40.000 €.
- No existen otros activos y pasivos por el Impuesto sobre beneficios salvo, en su caso, los derivados del proceso de fusión.
- Tipo de gravamen, 35 por 100.

## SOLUCIÓN 2.2

### I. Contabilizar las operaciones derivadas de la absorción de «DEF» por «ABC» a 1 de julio de 2006.

El patrimonio real de la sociedad «DEF» (absorbida), cuyo dato final lo proporciona el enunciado del ejercicio es de 800.000 y la formación del mismo es como sigue:

#### SOCIEDAD «DEF» (ABSORBIDA)

(+) CUENTAS NETO	Capital social .....	200.000
	Reservas .....	200.000
PATRIMONIO CONTABLE SOCIEDAD «DEF» .....		400.000
± AJUSTES	Terrenos .....	30.000
	Efecto fiscal terrenos (30.000 × 35%) .....	- 10.500
	Construcciones .....	70.000
	Efecto fiscal construcciones (70.000 × 35%) .....	- 24.500
	Existencias .....	30.000
	Efecto fiscal existencias (30.000 × 35%) .....	- 10.500
	Fondo de comercio .....	315.500
Patrimonio real de fusión «DEF» .....		800.000

El importe del fondo de comercio (diferencia inasignable) se ha obtenido por diferencia ya que el enunciado del ejercicio proporciona el importe del patrimonio real: 800.000.

$$VT_{\text{«DEF»}} = \frac{800.000}{20.000} = 40 \text{ €/acción}$$

El enunciado también proporciona el dato del patrimonio real de la sociedad absorbente («ABC»), cuyo importe es de 1.800.000 €, por lo que el valor teórico de las acciones de esta sociedad es de:

$$VT_{\text{«ABC»}} = \frac{1.800.000}{90.000} = 20 \text{ €/acción}$$

A partir de los datos de los valores teóricos se puede obtener fácilmente la relación de canje de la fusión que será:

$$2 \text{ acciones de «ABC» (absorbente)} = 1 \text{ acción de «DEF» (absorbida)}$$

#### *Disolución de la sociedad absorbida «DEF»*

En esta sociedad es indiferente contabilizar los ajustes producidos en la valoración de los elementos patrimoniales ya que al final del proceso las cuentas han de tener un saldo igual a cero. A efectos de solución no se contabiliza ningún ajuste:

Por la apertura de la contabilidad:

700.000	<i>Cuentas deudoras</i>	a	<i>Cuentas acreedoras</i>	700.000
	_____	x	_____	

Por el traspaso del activo real y del pasivo exigible:

300.000	<i>Deudas a largo plazo</i>			
400.000	<i>Sociedad «ABC», cuenta de fusión</i>	a	<i>Terrenos</i>	40.000
		a	<i>Construcciones</i>	260.000
		a	<i>Existencias</i>	200.000
		a	<i>Tesorería</i>	200.000
	_____	x	_____	

Por la fijación del haber social:

200.000	<i>Capital social</i>			
200.000	<i>Reservas</i>	a	<i>Accionistas «DEF», cuenta de fusión</i>	400.000
	_____	x	_____	

Por el cierre de la contabilidad:

400.000	<i>Accionistas DEF, cuenta de fusión</i>		
		a	<i>Sociedad «ABC», cuenta de fusión</i>
			400.000
	_____	x	_____

*Contabilidad de la sociedad absorbente*

Por la apertura de la contabilidad:

1.500.000	<i>Cuentas deudoras</i>		
		a	<i>Cuentas acreedoras</i>
			1.500.000
	_____	x	_____

Por la ampliación de capital

La sociedad absorbente emitirá el siguiente número de acciones para recibir el patrimonio real de la sociedad absorbida:

$$\frac{800.000}{20} = 40.000 \text{ acciones}$$

800.000	<i>Acciones emitidas (-)</i> (40.000 × 20)		
		a	<i>Capital social (100)</i>
			(40.000 × 10)
		a	<i>Prima de emisión de acciones</i>
			(110)
			(40.000 × 10)
	_____	x	_____

Por la recepción del patrimonio de la sociedad absorbida, cuya valoración se realiza a valor razonable:

70.000	<i>Terrenos</i>
330.000	<i>Construcciones</i>
230.000	<i>Existencias</i>

200.000	Tesorería		
315.500	Fondo de comercio		
		a Deudas a largo plazo	300.000
		a Impuesto sobre beneficios diferido, terrenos (*)	10.500
		a Impuesto sobre beneficios diferido, construcciones (*)	24.500
		a Impuesto sobre beneficios diferido, existencias (*)	10.500
		a Accionistas «DEF», cuenta de fusión	800.000
		_____ x _____	

(\*) La explicación respecto a la aparición de estas cuentas está desarrollada en el apartado II del supuesto.

Por la entrega de las acciones:

800.000	Accionistas «DEF», cuenta de fusión		
		a Acciones emitidas	800.000
		_____ x _____	

**II. Calcule el Impuesto sobre beneficios devengado, así como la conciliación del resultado contable bruto con la base imponible del Impuesto sobre beneficios, la deuda tributaria, etc., a 31 de diciembre de 2006, con las siguientes suposiciones.**

- El resultado contable antes de impuestos generado por «ABC», un beneficio de 700.000 €.
- En relación con los activos procedentes de «DEF»: la vida útil de construcciones, desde el 1 de julio de 2006, es de 20 años; las existencias procedentes de «DEF» han sido realizadas en el último trimestre del año; en caso de existir alguna diferencia insignificante derivada del proceso de fusión, impútese a Pérdidas y Ganancias según el período considerado por término medio de acuerdo con la normativa contable vigente en la actualidad.
- El saldo vivo a 31 de diciembre de 2006 de la partida *Hacienda Pública por retenciones y pagos a cuenta* es de 40.000 €.
- No existen otros activos y pasivos por el Impuesto sobre beneficios salvo, en su caso, los derivados del proceso de fusión.
- Tipo de gravamen, 35 por 100.



### Liquidación del Impuesto sobre Sociedades

Antes de efectuar la liquidación del Impuesto sobre Sociedades es necesario matizar que con respecto al *régimen fiscal* de fusiones y escisiones, la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece:

- 1.º Artículo 15.2 d) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades determina que la entidad transmitente (absorbida), integrará en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y el valor contable.
- 2.º El régimen especial de fusiones permite no gravar la renta anterior, difiriendo la renta y trasladándola a la entidad adquirente que valorará a efectos fiscales los elementos adquiridos por el valor contable que tenían en la transmitente.

Lo cual significa que existen las siguientes diferencias en la valoración entre valores fiscales y contables:

	Valor fiscal	Valor contable	Diferencia
Terrenos.....	40.000	70.000	(30.000)
Construcciones .....	260.000	330.000	(70.000)
Existencias .....	50.000	80.000	(30.000)

Cuando se integran estas rentas o minusvalía de rentas (maquinaria), será de aplicación el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en cuanto a la reversión de la diferencia:

- *Elementos amortizables*: a medida que se amortizan o en su transmisión el resto pendiente.
- *Elementos no amortizables*: cuando se transmitan.

Respecto a la contabilización del efecto fiscal, debemos tener en cuenta dos normas:

- Artículo 28 del BNCFES: los ajustes valorativos no computados en la base imponible que son objeto de diferimiento y que efectivamente vayan a revertir darán origen a la contabilización de un pasivo fiscal, impuesto diferido, o de un activo fiscal, impuesto anticipado.
- La Consulta 1 del BOICAC 47 recoge este criterio, si bien parece restringirlo únicamente cuando se origine un débito fiscal (no obstante, parece más coherente contabilizar tanto el débito como el crédito fiscal siempre que se den las condiciones para su contabilización).

Así, en el caso que nos ocupa tendremos:

- Construcciones (70.000): reversión vía amortización: impuesto sobre beneficios diferido.
- Terrenos (30.000): reversión en la venta: impuesto sobre beneficios diferido.
- Existencias (30.000): reversión vía ventas: impuesto sobre beneficios diferido.

En el caso de no haberse contabilizado estas partidas en el punto 2, el asiento para generarlas tendría la siguiente estructura:

45.500	Prima de emisión de acciones		
		a Impuesto sobre beneficios diferido (construcciones)	24.500
		(70.000 × 35%)	
		a Impuesto sobre beneficios diferido (terreno)	10.500
		(30.000 × 35%)	
		a Impuesto sobre beneficios diferido (existencias)	10.500
		(30.000 × 35%)	
		x	

La contabilización de los débitos fiscales incrementa el nominal del pasivo computado para la relación de canje debiendo recogerse dicho diferencial como una minoración de la prima de emisión.

### Liquidación del Impuesto sobre Sociedades

RESULTADO CONTABLE .....	700.000	
+/- Ajustes		
Construcciones .....	1.750	DTR DIF D
Existencias .....	30.000	DTR DIF D
Fondo de comercio .....	8.500	DTO ANT D
BASE IMPONIBLE .....	740.250	
Tipo de gravamen .....	35%	
CUOTA ÍNTEGRA.....	259.087,5	
Deducciones y bonificaciones .....	0	
CUOTA LÍQUIDA.....	259.087,5	
Retenciones y pagos a cuenta .....	- 40.000	
CUOTA DIFERENCIAL .....	219.087,5	

	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste
CONSTRUCCIONES	330.000/20 × 6/12 = 8.250	260.000/20 × 6/12 = 6.500	1.750
	<b>Beneficio contable</b>	<b>Beneficio fiscal</b>	<b>Ajuste</b>
EXISTENCIAS	Precio venta - 80.000	Precio venta - 50.000	30.000
FONDO DE COMERCIO	170.000/10 = 17.000	170.000/20 = 8.500	8.500

**Cálculo del gasto del Impuesto sobre Sociedades**

RESULTADO CONTABLE .....	700.000
± DIFERENCIAS PERMANENTES .....	0
RESULTADO CONTABLE AJUSTADO .....	700.000
Tipo de gravamen .....	35%
IMPUESTO BRUTO .....	245.000
Deducciones y bonificaciones .....	0
IMPUESTO DEVENGADO .....	245.000

Registro contable:

245.000	<i>Impuesto sobre beneficios</i>		
612,5	<i>Impuesto sobre beneficios diferido (construcciones)</i> (1.750 × 35%)		
10.500	<i>Impuesto sobre beneficios diferido (existencias)</i> (30.000 × 35%)		
2.975	<i>Impuesto sobre beneficios anticipado (fondo de comercio)</i> (8.500 × 35%)		
		<i>a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta</i>	40.000
		<i>a Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas</i>	219.087,5
		x	

**ENUNCIADO 2.3****REPARTO DEL BENEFICIO Y REDUCCIÓN OBLIGATORIA DEL CAPITAL SOCIAL**

Sean las siguientes partidas de activo y pasivo extraídas del balance de la sociedad «DALTON BLAS, S.A.» al 31 de diciembre de 2006:

Accionistas por desembolsos no exigidos .....	120.000
Subvenciones de capital .....	150.000
Remanente .....	20.000

Reserva legal .....	95.000
Capital social .....	500.000
Acciones de la sociedad dominante .....	20.000
Diferencias positivas en moneda extranjera .....	10.000
Acciones propias a largo plazo .....	25.000
Reservas voluntarias .....	95.000
Gastos de establecimiento .....	5.000
Acciones propias a corto plazo .....	15.000
Pérdidas y Ganancias saldo acreedor .....	75.000
Dividendo activo a cuenta .....	15.000
Gastos de I+D .....	35.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores .....	33.000

SE PIDE:

- I. Plantee la propuesta de distribución del beneficio neto del ejercicio 2006, que contemple el máximo dividendo complementario, después de haber practicado las dotaciones obligatorias en mínimos, después de absorber las pérdidas acumuladas, el dividendo a cuenta y otros requerimientos derivados de la legislación mercantil.
- II. Contabilice la o las operaciones derivadas del apartado anterior. Presente la cifra de recursos propios después de haber sido aprobada en Junta General de Accionistas la propuesta de distribución del beneficio de 2006 que usted ha considerado.
- III. En base a la cifra de recursos propios, después del reparto del beneficio generado en el ejercicio 2006, y teniendo en cuenta las partidas del cuadro anterior que se supone que siguen estando vivas, salvo las modificaciones derivadas del reparto del beneficio de 2006, determine el importe máximo del resultado negativo a incurrir, después de que hubiere transcurrido otro ejercicio sin haberse recuperado el patrimonio neto, que daría lugar a la reducción obligatoria del capital social, según lo dispuesto en el artículo 163 del TRLSA (en su caso, considérese como tipo de gravamen del impuesto sobre beneficios, 35%).

### **SOLUCIÓN 2.3**

- I. **Plantee la propuesta de distribución del beneficio neto del ejercicio 2006, que contemple el máximo dividendo complementario, después de haber practicado las dotaciones obligatorias en mínimos, después de absorber las pérdidas acumuladas, el dividendo a cuenta y otros requerimientos derivados de la legislación mercantil.**

En primer lugar vamos a ordenar las cuentas que se facilitan en el enunciado del ejercicio:

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Accionistas por desembolsos no exigidos .....	120.000	Subvenciones de capital.....	150.000
Acciones de la sociedad dominante.....	20.000	Remanente.....	20.000
Acciones propias a largo plazo.....	25.000	Reserva legal.....	95.000
Gastos de establecimiento.....	5.000	Capital social.....	500.000
Acciones propias a corto plazo .....	15.000	Diferencias positivas en moneda extranjera .....	10.000
Gastos I+D .....	35.000	Reservas voluntarias .....	95.000
		Pérdidas y ganancias.....	75.000
		Dividendo activo a cuenta .....	- 15.000
		Resultados negativos de ejercicios anteriores.....	- 33.000

Base de reparto .....	95.000
Pérdidas y ganancias .....	75.000
Remanente .....	20.000

## Propuesta de reparto

Saneamiento resultados negativos .....	33.000
Reserva legal <sup>1</sup> .....	5.000
Reservas voluntarias <sup>2</sup> .....	0
Reserva para acciones propias <sup>3</sup> .....	0
Reservas para acciones de la sociedad dominante <sup>4</sup> .....	0
Dividendo activo a cuenta .....	15.000
Dividendo activo a pagar .....	42.000

<sup>1</sup> Artículo 214 del TRLSA

20% Capital social = 20% 500.000 =	100.000
Reserva legal según balance .....	95.000
Dotación .....	5.000

<sup>2</sup> Artículo 194 del TRLSA

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Gastos de establecimiento .....	5.000	Reservas voluntarias .....	95.000
Gastos I+D .....	35.000		
TOTAL .....	40.000	TOTAL.....	95.000

Al existir reservas disponibles por un importe superior a las cuentas señaladas en este artículo no es necesario generar reservas voluntarias, ya que existe un exceso de las mismas por importe de 55.000.

<sup>3</sup> El importe de la Reserva para acciones propias de 25.000 se puede dotar a partir de las Reservas voluntarias existentes.

<sup>4</sup> El importe de la Reserva para acciones de la sociedad dominante de 20.000 se puede dotar a partir de las Reservas voluntarias existentes.

**II. Contabilice la o las operaciones derivadas del apartado anterior. Presente la cifra de recursos propios después de haber sido aprobada en Junta General de Accionistas la propuesta de distribución del beneficio de 2006 que usted ha considerado.**

El registro contable de la propuesta de distribución de beneficios señalada en el apartado anterior así como de la dotación a la *Reserva para acciones propias (115)* a partir de *Reservas voluntarias (117)* son los siguientes:

75.000	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>		
20.000	<i>Remanente (120)</i>		
		<i>a Resultados negativos de ejercicios anteriores (121)</i>	33.000
		<i>a Reserva legal (112)</i>	5.000
		<i>a Dividendo activo a cuenta (557)</i>	15.000
		<i>a Dividendo activo a pagar (525)</i>	42.000
	_____	x _____	
25.000	<i>Reservas voluntarias (117)</i>		
		<i>a Reserva para acciones propias (115)</i>	25.000
	_____	x _____	
20.000	<i>Reservas voluntarias (117)</i>		
		<i>a Reservas para acciones para la sociedad dominante (114)</i>	20.000
	_____	x _____	
42.000	<i>Dividendo activo a pagar (525)</i>		
		<i>a Tesorería (57)</i>	42.000
	_____	x _____	

El importe de los recursos propios después de las operaciones anteriores, entendiendo por los mismos aquellas partidas que integran el patrimonio neto, considerando un efecto impositivo del 35 por 100 en las cuentas *Subvenciones oficiales de capital (130)* y *Diferencias positivas en moneda extranjera (136)*, es el siguiente:

Capital social .....	500.000
Reserva legal .....	100.000
Reserva voluntaria .....	50.000
Reserva para acciones propias .....	25.000

Reserva para acciones sociedad dominante .....	20.000
Subvenciones de capital .....	97.500
Diferencias positivas de moneda extranjera .....	6.500
– Acciones propias a largo plazo .....	– 25.000
	774.000
TOTAL .....	774.000

**III. En base a la cifra de recursos propios, después del reparto del beneficio generado en el ejercicio 2006, y teniendo en cuenta las partidas del cuadro anterior que se supone que siguen estando vivas, salvo las modificaciones derivadas del reparto del beneficio de 2006, determine el importe máximo del resultado negativo a incurrir, después de que hubiere transcurrido otro ejercicio sin haberse recuperado el patrimonio neto, que daría lugar a la reducción obligatoria del capital social, según lo dispuesto en el artículo 163 del TRLSA (en su caso, considérese como tipo de gravamen del impuesto sobre beneficios, 35%).**

El artículo 163 del TRLSA señala que «La reducción del capital tendrá carácter obligatorio para la sociedad cuando las pérdidas hayan disminuido su haber por debajo de las dos terceras partes de la cifra del capital y hubiere transcurrido un ejercicio social sin haberse recuperado el patrimonio».

Para determinar la cuantía del patrimonio neto se ha aplicado (de forma obligatoria) la Resolución de 20 de diciembre de 1996 del ICAC, por las que se fijan criterios generales para determinar el concepto de patrimonio contable a efectos de los supuestos de **reducción de capital y disolución de sociedades** regulados en la legislación mercantil, según la cual su importe es de 774.000 €. El importe del patrimonio, para empezar a aplicar el artículo 163 será, en este caso, inferior a:

$$500.000 \times 2/3 = 333.333$$

Y la pérdida que se debería producir sería:

$$774.000 - 333.333 = 440.667$$

## CASO PRÁCTICO NÚM. 3

ELABORACIÓN DEL BALANCE DE SITUACIÓN INICIAL.

PROCESO BÁSICO DE CONTABILIDAD: OPERACIONES CONTABLES, REGULARIZACIÓN Y CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

### **ENUNCIADO**

«VIDEOEXPRESS, S.L.» es una empresa creada en los primeros meses de 2005 con un capital inicial de 6.000 €. Se trata de uno de los primeros establecimientos en Madrid de alquiler de películas de vídeo con servicio a domicilio. Para llevar a cabo su actividad dispone de un pequeño local alquilado en Plaza de Castilla, donde almacena las películas y las distribuye con una moto propiedad de la empresa.

El 1 de junio de 2005, el patrimonio de «VIDEOEXPRESS, S.L.» está conformado por las siguientes partidas:

- Una moto. Fue adquirida nueva el 1 de marzo de este año. Su precio según factura fue de 3.500 €, al que se añadieron los impuestos no repercutibles, tasas y transporte necesarios hasta su puesta en funcionamiento por importe de 500 €. La empresa estimó una vida útil de 90.000 kilómetros de uso con un valor residual de 400 €. En contabilidad figura la amortización acumulada correspondiente hasta el 1 de junio, teniendo en cuenta que la moto ha circulado ya 7.500 kilómetros.
- La moto fue financiada en su día mediante un préstamo a 2 años. A 1 de junio queda pendiente de pago un total de 3.200 €, de los cuales 1.700 € tienen un vencimiento inferior a 1 año.
- Ha adquirido el 31 de mayo mobiliario nuevo por un importe de 2.000 € en una auténtica oferta, ya que el valor actual de mercado es de 2.500 €.
- La empresa dispone de un total de 100 películas. Dado que el período de vida real de una película de vídeo suele ser inferior a 1 año, la empresa las registra como existencias. El valor unitario de cada película que dispone es de 40 €.
- Tiene deudas con sus proveedores de películas por un importe total de 800 €. Por otra parte, un cliente le adeuda 100 €.
- Según los extractos bancarios, el saldo de cuenta corriente de la empresa es, a 1 de junio de 2005, de 1.200 €.
- El capital social coincide con el inicialmente aportado.
- Las posibles diferencias corresponden a reservas voluntarias.

Las operaciones realizadas durante el mes de junio han sido las siguientes:

1. Adquiere 10 películas de estreno a 50 € cada una. Dado que va a pagar al contado, su proveedor le realiza un descuento por pronto pago del 10 por 100 sobre el precio indicado desglose (IVA de la operación 16%).



2. Satisface la nómina de los 2 empleados, cuyo detalle es el siguiente: sueldo bruto, 2.000 €; retención IRPF, 10 por 100; Seguridad Social a cargo del trabajador, 6 por 100. Por su parte, la cuota de la empresa a la Seguridad Social es de 600 €. El líquido es abonado a los trabajadores por Banco, quedando pendientes de pago el resto de las cantidades.
3. Durante el mes de junio el total de ingresos por alquiler de películas ha sido el siguiente:
  - 1.000 alquileres de películas a 6 €/película + IVA del 16 por 100, con pago al contado. (NOTA: el alquiler de películas se considera una prestación de servicios).
  - Venta de 5 bonos de alquiler de 10 películas cada uno. El precio unitario de cada bono es de 50 € + 16 por 100 IVA, con pago también al contado. Durante el mes de junio los clientes abonados han consumido un total de 40 alquileres de películas quedándoles, en consecuencia, derechos de alquiler de 10 películas para el próximo mes.
4. Vende 40 películas usadas pasadas ya de moda a «VIDEODOS, S.L.» a un precio unitario de 10 € más IVA, con pago aplazado. A la semana, «VIDEODOS, S.L.» nos devuelve 10 películas por no ser de su agrado.
5. Paga una cuota del préstamo del balance inicial por importe total de 560, correspondiendo 60 € a intereses y el resto a principal.

Asimismo, cobra intereses de su cuenta corriente con el siguiente detalle:

Intereses brutos .....	4
Retención a cta. impuestos .....	(1)
Total cobrado por banco .....	3

6. Cobra los saldos con clientes del balance inicial y paga a proveedores 400 €. Asimismo paga los siguientes gastos: energía eléctrica, 100 € más 16 por 100 IVA, alquiler del local, 1.000 € más 16 por 100 IVA. Por su parte, deja pendiente de pago la factura del teléfono (50 € más 16% IVA).

## DATOS PARA EL CÁLCULO DEL RESULTADO

- El inventario de existencias de películas a 30 de junio de 2005 se valora a un precio global de 3.000 €.
- La empresa contabiliza las correspondientes amortizaciones, sabiendo que el cuentakilómetros de la motocicleta indica 10.500 kilómetros.
- Del mobiliario se sabe que tiene una vida útil de 5 años, con un valor residual de 80 €, decidiendo amortizar linealmente.

- La empresa tiene ciertas dudas sobre el cobro de la deuda pendiente con «VIDEODOS», decidiendo dotar una provisión por la mitad del importe.

SE PIDE:

- I. Elaboración del balance de situación a 1 de junio de 2005.
- II. Procesar contablemente las operaciones descritas, calculando el resultado y elaborando la cuenta de Pérdidas y Ganancias del mes de junio y el balance final a 30 de junio de 2005.

### ***SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3***

#### **I. Elaboración del balance de situación a 1 de junio de 2005**

Las partidas que se integran en el patrimonio a esa fecha son las siguientes:

- Capital social: su importe es de 6.000 € y es un dato facilitado por el supuesto.
- Vehículos de transporte:
 

Precio según factura .....	3.500
Impuestos no recuperables .....	500
Precio de adquisición .....	4.000
Amortización acumulada $[(4.000 - 400) \times 7.500/90.000]$ .....	300
- Financiación de los elementos de transporte
 

Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....	1.500
Deudas a corto plazo con entidades de crédito .....	1.700
- Mobiliario: tiene un precio de adquisición de 2.000 € según señala el enunciado del ejercicio.
- Existencias: 100 películas  $\times$  40 = 4.000.
- Deuda con proveedores: 800 y créditos sobre clientes: 100 según datos del enunciado del ejercicio.
- Tesorería: 1.200.

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Elementos de transporte.....	4.000	Capital social .....	6.000
Mobiliario .....	2.000	AA elementos de transporte .....	300
Existencias .....	4.000	Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....	1.500
Clientes .....	100	Deudas a corto plazo con entidades de crédito .....	1.700
Bancos c/c .....	1.200	Proveedores .....	800
		Reservas voluntarias .....	1.000
<b>Total .....</b>	<b>11.300</b>	<b>Total .....</b>	<b>11.300</b>

## II. Procesar contablemente las operaciones descritas, calculando el resultado y elaborando la cuenta de Pérdidas y Ganancias y el Balance final a 30 de junio de 2005.

Por la apertura de la contabilidad:

11.300	<i>Cuentas deudoras</i>	a	<i>Cuentas acreedoras</i>	11.300
	_____	1	_____	
500	<i>Compras de películas (600)</i> (50 × 10)			
72	<i>Hacienda Pública, IVA sopor-</i> <i>tado (472)</i> (450 × 16%)	a	<i>Descuentos sobre compras</i> <i>por pronto pago (765)</i> (500 × 10%)	50
		a	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>	522
	_____	2	_____	2.000
2.000	<i>Sueldos y salarios (640)</i>			
600	<i>Seguridad Social a cargo de</i> <i>la empresa (642)</i>	a	<i>Organismos de la Seguridad</i> <i>Social, acreedores (476)</i> (600 + 2.000 × 6%)	720

		<i>a Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751) (2.000 × 10%)</i>	200
		<i>a Bancos, c/c a la vista (572) (2.000 – 120 – 200)</i>	1.680
	3	_____	
6.960	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i> (1.000 × 6 × 1,16)		
		<i>a Prestaciones de servicios (705)</i>	6.000
		<i>a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	960
	x	_____	
290	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i> (5 × 50 × 1,16)		
		<i>a Prestaciones de servicios (705)</i>	250
		<i>a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	40
	x	_____	

Al final del mes de junio, por los alquileres no consumidos por los clientes:

50	<i>Prestaciones de servicios (705)</i>		
		<i>a Anticipos de clientes (437)</i>	50
	4	_____	

Por la venta de películas usadas:

464	<i>Clientes (430)</i> (40 × 10 × 1,16)		
		<i>a Venta de películas usadas (701)</i>	400
		<i>a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	64
	x	_____	

Por la devolución de las películas:

100	<i>Devoluciones de ventas y operaciones similares (708)</i>		
16	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>		
		a	<i>Clientes (430)</i> 116
		x	
500	<i>Deudas a corto plazo con entidades de crédito (520)</i>		
60	<i>Intereses de deudas (66)</i>		
		a	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i> 560
		x	
3	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>		
1	<i>Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>		
		a	<i>Otros ingresos financieros (769)</i> 4
		x	
100	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>		
		a	<i>Clientes (430)</i> 100
		x	
400	<i>Proveedores (400)</i>		
		a	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i> 400
		x	
100	<i>Suministros (628)</i>		
16	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
		a	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i> 116
		x	
1.000	<i>Arrendamientos y cánones (621)</i>		
160	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
		a	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i> 1.160
		x	

50	Suministros (628)		
8	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a	Acreeedores por prestaciones de servicios (410)
			58
	_____	x	_____

Por la regularización de las existencias:

3.000	Existencias (3)		
		a	Variación de existencias (61)
			3.000
	_____	x	_____
4.000	Variación de existencias (61)		
		a	Existencias (3)
			4.000
	_____	x	_____

Por la amortización de la motocicleta:

120	Amortización del inmovilizado material (682)		
	(3.600 × 3.000/90.000)		
		a	Amortización acumulada del inmovilizado material (282)
			120
	_____	x	_____

Por la amortización del mobiliario:

32	Amortización del inmovilizado material (682)		
	[(2.000 – 80)/5 × 1/12]		
		a	Amortización acumulada del inmovilizado material (282)
			32
	_____	x	_____

Por la redenominación y dotación de la provisión para clientes dudosos:

174	Clientes de dudoso cobro (435)		
		a	Clientes (430)
			174
	_____	x	_____

174	<i>Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico (694)</i>		
		a	<i>Provisión para insolvencias de tráfico (490)</i> 174
		x	

## REGULARIZACIÓN

5.736	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>		
		a	<i>Compras de mercaderías (600)</i> 500
		a	<i>Sueldos y salarios (640)</i> 2.000
		a	<i>Seguridad Social a cargo de la empresa (642)</i> 600
		a	<i>Devoluciones de ventas y operaciones similares (708)</i> 100
		a	<i>Intereses de deudas (66)</i> 60
		a	<i>Suministros (628)</i> 150
		a	<i>Arrendamientos y cánones (621)</i> 1.000
		a	<i>Variación de existencias (61)</i> 1.000
		a	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i> 152
		a	<i>Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico (694)</i> 174
		x	
50	<i>Descuentos sobre compras por pronto pago (765)</i>		
6.200	<i>Prestaciones de servicios (705)</i>		
400	<i>Ventas películas usadas</i>		
4	<i>Otros ingresos financieros (769)</i>		
		a	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i> 6.654
		x	
6.000	<i>Capital social (100)</i>		
452	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>		

1.500	<i>Deudas a largo plazo (171)</i>		
1.200	<i>Deudas a corto plazo (521)</i>		
400	<i>Proveedores (400)</i>		
1.000	<i>Reservas voluntarias (117)</i>		
720	<i>Organismos de la Seguridad Social, acreedores (476)</i>		
200	<i>Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)</i>		
1.048	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>		
50	<i>Anticipos de clientes (437)</i>		
58	<i>Acreedores por prestaciones de servicios (410)</i>		
174	<i>Provisión para insolvencias de tráfico (490)</i>		
918	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>		
	<i>a Elementos de transporte (228)</i>	4.000	
	<i>a Mobiliario (226)</i>	2.000	
	<i>a Existencias (3)</i>	3.000	
	<i>a Clientes (430)</i>	174	
	<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>	4.115	
	<i>a Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>	256	
	<i>a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	1	
	<i>a Clientes de dudoso cobro (435)</i>	174	
	x		



## BALANCE DE SITUACIÓN A 30 DE JUNIO

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Elementos de transporte (228) .....	4.000	Capital social (100) .....	6.000
Mobiliario (226) .....	2.000	Amortización acumulada del in- movilizado material (282) .....	452
Existencias (3) .....	3.000	Deudas a largo plazo (171) .....	1.500
Clientes (430) .....	174	Deudas a corto plazo (521) .....	1.200
Bancos, c/c a la vista (572).....	4.115	Proveedores (400) .....	400
Hacienda Pública, IVA soportado (472) .....	256	Reservas voluntarias (117) .....	1.000
Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473) .....	1	Organismos de la Seguridad Social, acreedores (476) .....	720
Clientes de dudoso cobro (435) ...	174	Hacienda Pública, acreedor por re- tenciones practicadas (4751) .....	200
		Hacienda Pública, IVA repercutido (477) .....	1.048
		Anticipos de clientes (437) .....	50
		Acreedores por prestaciones de ser- vicios (410) .....	58
		Provisión para insolvencias de trá- fico (490) .....	174
		Pérdidas y ganancias (129) .....	918
<b>Total</b> .....	<b>13.720</b>	<b>Total</b> .....	<b>13.720</b>

## CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

Debe	Importe	Haber	Importe
Compras de mercaderías (600) ....	500	Descuentos sobre compras por pron- to pago (765) .....	50
Sueldos y salarios (640) .....	2.000	Prestaciones de servicios (705) ...	6.200
Seguridad Social a cargo de la em- presa (642) .....	600	Ventas películas usadas .....	400
Devoluciones de ventas y operacio- nes similares (708) .....	100	Otros ingresos financieros (769) .	4
Intereses de deudas (66) .....	60		
Suministros (628) .....	150		
Arrendamientos y cánones (621)..	1.000		
Variación de existencias (61) .....	1.000		
Amortización del inmovilizado ma- terial (682) .....	152		
Dotación a la provisión para insol- vencias de tráfico (694) .....	174		
Saldo acreedor (beneficio) .....	918		

**CASO PRÁCTICO NÚM. 4**OPERACIONES DE INMOVILIZADO: PRECIO DE ADQUISICIÓN,  
GASTOS DE INSTALACIÓN, INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO, MEJORA Y PERMUTA**ENUNCIADO****Año 2004**

1. El 1 de febrero adquiere una máquina en el extranjero para su actividad industrial por importe de 500.000 € más 16 por 100. El pago lo realiza 50 por 100 al contado desde su cuenta corriente y 50 por 100 aceptando una letra a 6 meses que incorpora intereses a razón de un 4 por 100 anual. La empresa solicita una subvención a la Comunidad de Madrid, siéndole adjudicada por importe de 100.000 € a principios de febrero. El importe lo percibe el 1 de mayo.
2. El 15 de febrero llega la máquina a la sede de la empresa. En la aduana, previamente, satisface los siguientes gastos al contado:
  - a) IVA de la máquina, 16 por 100.
  - b) Aranceles, 2.000 €.
  - c) Agente de aduanas, 500 € más IVA 16 por 100.
  - d) El coste del transporte es de 3.000 € más IVA (16%) y el seguro de transporte importa 50 €.
3. El 1 de marzo se produce la instalación y puesta en marcha de la máquina. La realiza un profesional independiente que factura 200 € más 16 por 100 de IVA, practicándole una retención del 18 por 100 a cuenta de IRPF. Se pacta el pago a 30 días. El mismo 1 de marzo realiza un contrato de mantenimiento anual de la máquina, pagando la cuota anual de 1.800 € más IVA. (NOTA: la máquina tiene una vida útil de 5 años, con un valor residual de 10.000 €. La empresa opta por un sistema de amortización decreciente, calculando las cuotas anuales a través del sistema de suma de números dígitos decrecientes).
4. Al margen de lo comentado, la empresa inicia la investigación en dos medicamentos sobre los cuales existen motivos fundados de éxito técnico y rentabilidad comercial. Para ello trabaja por dos vías: por una parte, ha encargado un estudio a una Universidad por el que paga un total de 5.000 €; por otro lado, de los gastos ya contabilizados por la empresa, ha destinado al estudio 4.000 € de materiales y 15.000 € de personal.

**Año 2005**

1. El 1 de marzo concluye la investigación de los fármacos, a la que ha destinado gastos de 2004 ya contabilizados por la empresa por importe de 6.000 € (2.000 € de materiales

- y 4.000 € de personal). El 1 de abril procede a realizar los trámites para su autorización y registro como patente. Uno de los dos medicamentos (al que se había destinado un 25% del gasto) no es aprobado por las autoridades sanitarias. El otro obtiene licencia y registro. Tasas de registro pagadas al contado, 1.500 €. (NOTA: la empresa entiende que la patente tiene una vida útil de 5 años y valor residual nulo).
2. El 1 de julio la empresa adquiere un elemento que incorpora a la máquina que incrementa notoriamente la productividad de la misma, aunque mantiene la misma vida útil. La empresa paga por dicho elemento un total de 80.000 € más 16 por 100 IVA. Además, la adquisición de dicho equipamiento le supone el incremento de un 10 por 100 del contrato de mantenimiento anual contratado a partir del 1 de julio, que no había sufrido incremento hasta la fecha. (NOTA: el 1 de marzo se abonó el importe anual correspondiente y el 1 de julio el incremento, IVA 16%).
  3. El 1 de diciembre permuta la patente por una máquina propiedad de la empresa «LABOTRONS», cuyos datos son los siguientes: precio de mercado de la máquina, 27.000 €; datos de la contabilidad de «LABOTRONS», 28.000 € de precio de adquisición y amortizada en 9.000 €. La máquina adquirida tiene una vida útil cifrada en 10.000 horas de utilización con un valor residual de 500 €. Durante el mes de diciembre se ha empleado un total de 150 horas.

SE PIDE:

- I. Realice las anotaciones contables oportunas correspondientes a los años 2004 y 2005, incluyendo los ajustes de fin de ejercicio, destacando el impacto de las mismas en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

### SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

#### Operaciones del año 2004

	1	
• 1 de febrero		
500.000		<i>Maquinaria en montaje (233)</i>
5.000		<i>Intereses de deudas a corto plazo (663)</i>
		<i>(250.000 × 4% × 6/12)</i>
		<i>a Bancos, c/c a la vista (572)      250.000</i>
		<i>a Efectos a pagar a corto plazo (524)      255.000</i>
	x	

Por la comunicación de la obtención de la subvención:

100.000	<i>Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas (4708)</i>		
		a	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i>
			100.000
	_____	x	_____

• 1 de mayo:

100.000	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>		
		a	<i>Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas (4708)</i>
			100.000
	_____	2	_____

Apartados a), b) y c):

2.500	<i>Maquinaria en montaje (233)</i> (2.000 + 500)		
80.400	<i>Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)</i> (502.500 × 16%)		
		a	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>
			82.900
	_____	x	_____

Apartado d):

3.050	<i>Maquinaria en montaje (233)</i>		
488	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
		a	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>
			3.538
	_____	3	_____

• 1 de marzo:

200	<i>Maquinaria en montaje (233)</i>		
32	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
		a	<i>Acreedores por prestaciones de servicios (410)</i>
			232

La retención se efectúa en el momento en el que se produce el pago.

_____	x	_____
-------	---	-------

• 1 de marzo, por el pago de la cuota del contrato de mantenimiento anual de la maquinaria:

1.800	<i>Reparaciones y conservación (622)</i>		
288	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
		a Bancos, c/c a la vista (572)	2.088
		x	

• 1 de marzo, por la entrada en condiciones de funcionamiento de la maquinaria:

505.750	<i>Maquinaria (223)</i>		
		a Maquinaria en montaje (233)	505.750
		x	

Se podrían haber capitalizado los intereses devengados antes de la puesta en funcionamiento de la maquinaria, ya que está financiada en parte con deudas específicas. No obstante, al ser una cuestión optativa se prescinde de la misma a efectos de solución del ejercicio.

• 1 de abril, por el vencimiento y pago de la instalación de la maquinaria:

232	<i>Acreeedores por prestaciones de servicios (410)</i>		
		a Bancos, c/c a la vista (572)	196
		a Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751) (200 × 18%)	36
		x	

• 1 de agosto, por el vencimiento de la letra a pagar:

255.000	<i>Efectos a pagar a corto plazo (524)</i>		
		a Tesorería (57)	255.000
		x	

5.000	<i>Gastos de investigación y desarrollo del ejercicio (620)</i>		
4.000	<i>Compra de materiales (60)</i>		
15.000	<i>Gastos de personal (64)</i>		
		a Bancos, c/c a la vista (572)	24.000
		x	

- 31 de diciembre, por la activación de los gastos de investigación:

24.000	<i>Gastos de investigación y desarrollo (2100)</i>		
		a Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial (731)	24.000
		x	

- 31 de diciembre, por la periodificación del contrato de mantenimiento:

300	<i>Gastos anticipados (480)</i> (1.800 × 2/12)		
		a Reparaciones y conservación (622)	300
		x	

- 31 de diciembre, por la amortización de la maquinaria:

137.708,33	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i> [(505.750 - 10.000) × 5/15 × 10/12]		
		a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)	137.708,33
		x	
27.777,77	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i> (100.000 × 5/15 × 10/12)		
		a Subvenciones de capital tras-pasadas a resultados del ejercicio (775)	27.777,77
		x	

**Operaciones del año 2005**

- 1 de enero, por la periodificación del contrato de mantenimiento:

300	<i>Reparaciones y conservación (622)</i>		
		a	<i>Gastos anticipados (480)</i>
			300
_____		1	_____

- 1 de marzo:

No procede asiento contable porque son gastos del ejercicio anterior que en su caso si había fundados motivos de éxito técnico se debieron activar al 31 de diciembre de 2004.

- 1 de abril:

Procede dar de baja al 25% de 24.000 = 6.000 porque no se acepta el medicamento y se trata de una inversión que no va a producir ingresos.

6.000	<i>Pérdidas procedentes del in- movilizado inmaterial (670)</i>		
		a	<i>Gastos de investigación y de- sarrollo (2100)</i>
			6.000
_____		x	_____

En la cuenta *Propiedad industrial (212)* sólo se pueden incluir los costes de desarrollo y los gastos de inscripción registral, pero nunca los costes de investigación.

1.500	<i>Propiedad industrial (212)</i>		
		a	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>
			1.500
_____		x	_____

- 31 de diciembre:

Investigación (18.000/5) .....	3.600
Patente (1.500/5 × 9/12) .....	225

3.825	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i>		
		a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i> 3.825

\_\_\_\_\_ 2 \_\_\_\_\_

- 1 de marzo:

1.800	<i>Reparaciones y conservación (622)</i>		
288	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
		a	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i> 2.088
		x	_____

- 1 de julio:

80.000	<i>Maquinaria (223)</i>		
12.800	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
		a	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i> 92.800
		x	_____

Por el incremento:

180	<i>Reparaciones y conservación (622)</i>		
28,8	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
		a	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i> 208,8
		x	_____

- 31 de diciembre, por la periodificación:

330	<i>Gastos anticipados (480)</i> (1.980 × 2/12)		
		a	<i>Reparaciones y conservación (622)</i> 330
		x	_____



- 31 de diciembre por la amortización de la maquinaria:

Inversión inicial .....	137.708,33
[(505.750 – 10.000) (5/15 × 2/12 + 4/15 × 10/12)]	
Mejora (36.036,03 × 6/12) .....	18.018,01
<b>Total .....</b>	<b>155.726,34</b>

Mejora: 80.000.

Vida útil pendiente: 60 meses – 16 meses = 44 meses ⇒ 3,66 años

El cuadro de amortización para la mejora será:

Años	Dígitos	Cuota
1	3	$80.000 \times 3/6,66 = 36.036,03$
2	2	$80.000 \times 2/6,66 = 24.024,02$
3	1	$80.000 \times 1/6,66 = 12.012,01$
0,66	0,66	$80.000 \times 0,66/6,66 = 7.927,92$
	6,66	

155.726,34 Amortización del inmovilizado material (682)

a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)

155.726,34

x

27.777,77 Subvenciones oficiales de capital (130)

(100.000 × 5/15 × 2/12 +  
+ 100.000 × 4/15 × 10/12)

a Subvenciones de capital tras-pasadas a resultados del ejercicio (775)

27.777,77

x

3

- 1 de diciembre:

Por la amortización de la propiedad industrial

200	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i>		
	(1.500/5 × 8/12)		
		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>	200
		x	

Por la permuta:

Valor neto contable entregado (1.500 – 200) .....	1.300
Límite: valor de mercado del recibido .....	27.000

200	<i>Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>		
1.300	<i>Maquinaria (223)</i>	<i>a Propiedad industrial (212)</i>	1.500
		x	

- 31 de diciembre, por la amortización de la maquinaria:

12	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>		
	[(1.300 – 500) × 150/10.000]		
		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	12
		x	