

 INMACULADA DE BENITO CÁMARA*Profesora del CEF*

Sumario:

- Caso 1.** Contabilidad financiera: operaciones diversas, cálculo del resultado y elaboración de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Caso 2.** Contabilización y cálculo de la regla de prorrata. Operaciones de inmovilizado material.
- Caso 3.** Auditoría: ajustes, correcciones, operaciones pendientes, cálculo del impuesto sobre beneficios y presentación de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Caso 4.** Liquidación de sociedad anónima: operaciones de la liquidación y determinación de la cuota liquidativa por acción.

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso por el sistema de acceso libre y promoción interna en el Cuerpo de Gestión de la Administración de la Seguridad Social, especialidad de Auditoría y Contabilidad, convocada por Orden TAS/1061/2006, de 29 de marzo (BOE de 11 de abril)].

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

CONTABILIDAD FINANCIERA: OPERACIONES DIVERSAS, CÁLCULO DEL RESULTADO Y
ELABORACIÓN DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

ENUNCIADO

«COMPONENTES INFORMÁTICOS, S.L.» es una empresa dedicada a la comercialización de componentes informáticos (tarjetas de sintonización de TV digital) procedentes de países asiáticos. Así, después de investigar por la India, China y Malasia, se constituye el 1 de enero de 2004. Tras dos años de actividad la empresa presenta la siguiente situación patrimonial el 1 de enero de 2006.

1. El inmovilizado material está compuesto por (nota: todos los elementos de inmovilizado fueron adquiridos en la fecha de constitución de la empresa):

- a) Un terreno que fue adquirido por importe de 1.600 € y sobre el que se han realizado labores de explanación por importe de 400 €.
- b) Un coche de empresa por valor de 10.500 €. La vida útil del coche se ha estimado en 200.000 km de los que hasta el momento ha recorrido un total de 25.000 km. El valor residual del coche es de 2.500 €.
- c) Un almacén cuyo precio de adquisición hace dos años fue de 7.000 €. El almacén se amortiza de forma lineal a lo largo de los diez años de su vida útil y no tiene valor residual.
- d) Un programa informático por importe de 5.000 € cuya vida útil se ha estimado en 5 años y que se amortiza linealmente, no estimándose valor residual.

2. Existencias: 150 tarjetas de TV a 11 € cada una. Se estima que el valor de mercado de las mismas es de 14 €/unidad.

3. Capital social. El capital social está compuesto por 1.000 participaciones cuyo valor nominal es de 10 €.

4. Clientes adeudan a la empresa 1.500 €. Además de éstos, «COMERCIAL AYUSO» adeuda a «COMPONENTES INFORMÁTICOS, S.L.» un total de 350 € existiendo dudas serias de la solvencia de la empresa, por lo que «COMPONENTES INFORMÁTICOS, S.L.» decidió en 2005 dotar la provisión por su totalidad.

5. El coche de empresa fue adquirido mediante un préstamo bancario a 7 años. A 31 de diciembre de 2005, quedan pendientes de devolución 7.000 €, de los cuales 1.500 € corresponden a principal de cuotas a devolver durante 2006.

6. La empresa dispone de 100 acciones del Banco Popular que adquirió a 5 € cada una, más 50 € de gastos totales por la adquisición.

7. Dispone de saldo en cuenta corriente en el BBVA por importe de 2.500 €.

8. Mantiene saldos pendientes de pago con sus proveedores por importe de 2.375 € y debe el último vencimiento de la adquisición del almacén que vence a menos de 1 año y cuyo importe es de 2.000 €.

9. Dispone de reservas, aunque desconoce el importe.

Las operaciones realizadas durante el ejercicio 2006 han sido las siguientes:

1. Al comenzar el ejercicio 2006 la empresa amplía capital. La ampliación es de un total de 100 nuevas participaciones de 10 € de valor nominal con una prima de emisión de 10 € por título. Los socios suscriben la ampliación entregando como aportación una furgoneta de segunda mano valorada en 1.000 €. El resto se paga en efectivo. Los gastos de ampliación de capital ascienden a 100 €.

2. Nada más recibir la furgoneta (no se había recorrido ningún kilómetro con ella), se vende por un total de 1.200 € que se cobran al contado.

3. A lo largo del ejercicio se compran 600 tarjetas a 10 € cada una. Un total de 200 unidades se pagan al contado y las restantes quedan pendientes de pago. Al precio hay que sumarle el 16% de IVA. De las adquiridas con pago aplazado devuelve 20 tarjetas al encontrarse defectuosas.

4. La empresa vende al contado a un minorista un total de 400 tarjetas a 40 € más IVA del 16%, realizando un descuento por pronto pago de 1 € por tarjeta. Por otra parte las ventas a crédito han sido de 300 unidades a 45 € más 16% de IVA. Todas las ventas a crédito han quedado materializadas en letras de cambio con vencimiento a 60 días. Las letras se descuentan el mismo día de su emisión. El banco cobra una comisión de 15 € así como un interés del 3%.

5. La empresa «COMERCIAL AYUSO» se declara en quiebra, sin posibilidad de hacer frente al pago de ninguna deuda comercial.

6. Cobra dividendos de su inversión en Banco Popular. El importe bruto es de 300 €, aplicando el banco la retención vigente.

7. El 1 de julio de 2006 la empresa contrata y paga el servicio anual (12 meses) de «soluciones ADSL» por un total de 1.000 € más 16% de IVA.

8. La empresa paga la totalidad del préstamo a corto plazo más 100 € en concepto de intereses. De las deudas a largo plazo un total de 2.000 € pasan a tener un vencimiento inferior a 1 año.

9. Los datos de la nómina son los siguientes: sueldos y salarios 1.000 €, retenciones por IRPF 10%, cuotas de Seguridad Social del trabajador 42 €. La Seguridad Social a cargo de la empresa asciende a 250 €. El sueldo líquido se paga al contado, quedando pendiente de pago el resto de las cantidades.

10. A final de año se calcula la liquidación del IVA de todo el período, que se hará efectiva en el mes de enero de 2007.

Datos para el cálculo del resultado:

- Las existencias se valoran según el método FIFO. El valor de mercado unitario es de 25 €.
- El valor residual del almacén es nulo y se amortiza según el método lineal en un período de diez años.
- El valor residual del programa informático es nulo y se amortiza según el método lineal en un período de cinco años.
- El coche ha realizado un recorrido a lo largo de este ejercicio económico de 15.000 km.
- Los gastos de ampliación de capital se amortizan en un período de 5 años.
- El valor de las acciones de Banco Popular: cotización último trimestre 3,5 €, cotización a 31 de diciembre 3 €.

SE PIDE:

- I. Elaboración del balance de situación inicial.
- II. Realizar las anotaciones contables oportunas referidas a 2006.
- III. Cálculo del resultado y elaboración de la cuenta de pérdidas y ganancias y balance final, sin tener en cuenta el Impuesto sobre Sociedades.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1**I. Elaboración del balance de situación inicial.**

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Terrenos	2.000,00	Capital social	10.000,00
Elementos de transporte	10.500,00	Amortización acumulada	2.400,00
Construcciones	7.000,00	Inmovilizado material (1)	
Aplicaciones informáticas	5.000,00	Amortización acumulada	2.000,00
Existencias	1.650,00	Inmovilizado inmaterial (2)	
Clientes	1.500,00	Provisión insolvencias de tráfico	350,00
Clientes de dudoso cobro	350,00	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	5.500,00
Inversiones financieras capital	550,00	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	1.500,00
Banco c/c	2.500,00	Proveedores	2.375,00
		Proveedores de inmovilizado a corto plazo	2.000,00
		Reservas (3)	4.925,00
Total activo	31.050,00	Total pasivo	31.050,00

(1) Amortización del coche: $(10.500 - 2.500) / 200.000 \times 25.000 = 1.000$

Amortización del almacén: $7.000 / 10 \times 2 = 1.400$

(2) Amortización del programa informático: $5.000 / 5 \times 2 = 2.000$

(3) Por diferencia se obtiene el saldo de «Reservas».

II. Realizar las anotaciones contables oportunas referidas a 2006.

Nota: en la solución del supuesto sólo se va a aplicar IVA en los puntos expresamente mencionados en el enunciado.

1. Ampliación de capital.

1.000,00 Elementos de transporte

1.000,00 Bancos c/c

a Capital social 1.000,00

(100 × 10)

a Reservas (prima de emisión) 1.000,00

(100 × 10)

X

100,00	<i>Gastos de ampliación de capital</i>		
		a	<i>Bancos c/c</i> 100,00
		x	

2. Venta de la furgoneta recibida en la ampliación.

1.200,00	<i>Bancos c/c</i>		
		a	<i>Elementos de transporte</i> 1.000,00
		a	<i>Beneficio procedente del inmovilizado material</i> 200,00
		x	

3. Compra de mercaderías. Devolución de compras.

6.000,00	<i>Compras de mercaderías</i> (600 × 10)		
960,00	<i>Hacienda Pública, IVA soportado</i> (0,16 × 6.000)		
		a	<i>Bancos c/c</i> 2.320,00 (2.000 × 1,16)
		a	<i>Proveedores</i> 4.640,00 (4.000 × 1,16)
		x	
232,00	<i>Proveedores</i>		
		a	<i>Devoluciones de compras</i> 200,00 (20 × 10)
		a	<i>Hacienda Pública, IVA soportado</i> (0,16 × 200) 32,00
		x	

4. Ventas de mercaderías. Descuento de efectos.

18.096,00	<i>Bancos c/c</i>		
400,00	<i>Descuentos sobre ventas pronto pago</i> (1 × 400)		

		<i>a Ventas de mercaderías (4)</i>	<i>16.000,00</i>
		(400 × 40)	
		<i>a Hacienda Pública, IVA reper-</i>	
		<i>cutido (0,16 × 15.600)</i>	<i>2.496,00</i>
	<p>(4) Si el cliente minorista cumple las condiciones para encontrarse en el régimen de recargo de equivalencia, el tipo de IVA repercutido habría de incrementarse en un 4%, al estar sujeta la operación a un tipo general del 16%.</p>		
		X	
<i>15.660,00</i>	<i>Clientes, efectos comerciales a cobrar</i>		
		<i>a Ventas de mercaderías</i>	<i>13.500,00</i>
		(300 × 45)	
		<i>a Hacienda Pública, IVA reper-</i>	
		<i>cutido</i>	<i>2.160,00</i>
		(0,16 × 13.500)	
		X	
<i>15.660,00</i>	<i>Efectos comerciales descontados</i>		
		<i>a Clientes, efectos comerciales a cobrar</i>	<i>15.660,00</i>
		X	
<i>78,30</i>	<i>Intereses por descuento de efectos (5) (0,03 × 15.660 × 2/12)</i>		
<i>15,00</i>	<i>Servicios bancarios y similares</i>		
<i>15.566,70</i>	<i>Bancos c/c</i>		
		<i>a Deudas por efectos descontados</i>	<i>15.660,00</i>
		X	
	<p>(5) La Resolución del Inmovilizado Material, de 30 de julio de 1991, establece en su Norma Sexta I. «Gastos financieros son los intereses y comisiones devengados como consecuencia de la utilización de fuentes ajenas de financiación». En consecuencia, la totalidad del coste de la operación se podría contabilizar como gastos financieros, aunque en la solución se ha optado por utilizar cuentas separadas.</p>		
		X	
<p>5. Quiebra de un cliente.</p>			
<i>350,00</i>	<i>Pérdidas de créditos comerciales incobrables</i>		
		<i>a Clientes de dudoso cobro</i>	<i>350,00</i>
		X	

350,00	<i>Provisión para insolvencias de tráfico</i>		
		a	<i>Provisión para insolvencias de tráfico aplicada</i>
			350,00
	_____	x	_____

6. Cobro de dividendos.

45,00	<i>Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta</i> (0,15 × 300)		
255,00	<i>Banco c/c</i>		
		a	<i>Ingresos de participaciones en capital</i>
			300,00
	_____	x	_____

7. Pago del servicio contratado.

500,00	<i>Otros servicios</i> (1.000 × 6/12)		
500,00	<i>Gastos anticipados</i>		
160,00	<i>Hacienda Pública, IVA soportado</i> (0,16 × 1.000)		
		a	<i>Banco c/c</i>
			1.160,00
	_____	x	_____

8. Pago de la deuda a corto y reclasificación.

1.500,00	<i>Deudas a corto plazo con entidades de crédito</i>		
100,00	<i>Intereses de deudas</i>		
		a	<i>Banco c/c</i>
			1.600,00
	_____	x	_____
2.000,00	<i>Deudas a largo plazo con entidades de crédito</i>		
		a	<i>Deudas a corto con entidades de crédito</i>
			2.000,00
	_____	x	_____

9. Pago de la nómina.

1.000,00 *Sueldos y salarios*250,00 *Seguridad Social a cargo de la empresa*

<i>a Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas</i>	100,00
---	--------

<i>a Organismos Seguridad Social acreedores</i>	292,00
---	--------

<i>a Banco c/c</i>	858,00
--------------------	--------

	x	
--	---	--

10. Liquidación de IVA.

4.656,00 *Hacienda Pública, IVA repercutido*

<i>a Hacienda Pública, IVA soportado</i>	1.088,00
--	----------

<i>a Hacienda Pública, acreedor por IVA</i>	3.568,00
---	----------

	x	
--	---	--

11. Valoración de las existencias finales (FIFO).

Existencias / Precio	11	10
Existencias iniciales	150	-
Compras	-	580
Total	150	580
Ventas	(150)	(550)
Existencias finales	-	30

1.650,00 *Variación de existencias de mercaderías*

<i>a Mercaderías</i>	1.650,00
----------------------	----------

	x	
--	---	--

300,00	<i>Mercaderías</i>		
		a	<i>Variación de existencias de mercaderías</i>
			300,00
_____		X	_____

12. Amortización del almacén.

700,00	<i>Amortización del inmovilizado material</i>		
		a	<i>Amortización acumulada inmovilizado material</i>
			(7.000 / 10)
			700,00
_____		X	_____

13. Amortización del programa informático.

1.000,00	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial</i>		
		a	<i>Amortización acumulada inmovilizado inmaterial</i>
			(5.000 / 5)
			1.000,00
_____		X	_____

14. Amortización del vehículo.

600,00	<i>Amortización del inmovilizado material</i>		
	(8.000 / 200.000 × 15.000)		
		a	<i>Amortización acumulada inmovilizado material</i>
			600,00
_____		X	_____

15. Amortización de los gastos de ampliación de capital.

20,00	<i>Amortización de gastos de establecimiento</i>		
		a	<i>Gastos de ampliación de capital</i>
			(100 / 5)
			20,00
_____		X	_____

16. Depreciación acciones Banco Popular.

Precio de adquisición	550	
Precio de mercado (100 × 3).....	300	
Depreciación	250	
250,00	<i>Dotación provisión depreciación de valores negociables</i>	
	<i>a Provisión depreciación valores negociables</i>	250,00
	x	

17. Pago a los proveedores de inmovilizado.

2.000,00	<i>Proveedores de inmovilizado a corto plazo</i>	
	<i>a Banco c/c</i>	2.000,00
	x	

III. Cálculo del resultado y elaboración de la cuenta de pérdidas y ganancias y balance final, sin tener en cuenta el Impuesto sobre Sociedades.

Cálculo del resultado

29.500,00	<i>Ventas de mercaderías</i>	
200,00	<i>Devoluciones de compras y operaciones similares</i>	
200,00	<i>Beneficios procedentes del inmovilizado material</i>	
350,00	<i>Provisión para insolvencias de tráfico aplicada</i>	
300,00	<i>Ingresos de participaciones en capital</i>	
	<i>a Pérdidas y Ganancias</i>	30.550,00
	x	

12.613,30 Pérdidas y Ganancias

a Compras de mercaderías	6.000,00
a Descuentos s/ventas pronto pago	400,00
a Intereses por descuento de efectos	78,30
a Servicios bancarios y similares	15,00
a Pérdidas de créditos comerciales incobrables	350,00
a Otros servicios	500,00
a Intereses de deudas	100,00
a Sueldos y salarios	1.000,00
a Seguridad Social a cargo de la empresa	250,00
a Variación de existencias de mercaderías	1.350,00
a Amortización inmovilizado material	1.300,00
a Amortización inmovilizado inmaterial	1.000,00
a Amortización gastos de establecimiento	20,00
a Dotación provisión depreciación valores negociables	250,00
x	

Cuenta de Pérdidas y Ganancias

Debe		Haber	
Consumo de mercaderías	7.150,00	Venta de mercaderías	29.500,00
(6.000 – 200 + 1.350)			
Gastos de personal (1.000 + 250)	1.250,00		
Amortización inmovilizado	2.320,00		
(1.000 + 1.300 + 20)			
Pérdidas de créditos comerciales	350,00		
Variación provisiones de tráfico	-350,00		
Servicios exteriores (500 + 15)	515,00		
Beneficio de explotación	18.265,00		

.../...

.../...

Intereses de deudas	100,00	Ingresos participaciones capital	300,00
Intereses descuento efectos	78,30		
Descuentos s/ventas pronto pago	400,00		
Variación provis. valores negociables	250,00		
		Resultado financiero negativo	528,30
Beneficio actividades ordinarias ...	17.736,70		
		Beneficios procedentes inmov. mat.	200,00
Resultado extraordinario positivo	200,00		
Resultado del ejercicio	17.936,70		

Balance de situación final

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Gastos de ampliación de capital	80,00	Capital social	11.000,00
Aplicaciones informáticas.....	5.000,00	Prima de emisión de acciones	1.000,00
Amortización acumulada inmoviliza- do inmaterial	-3.000,00	Reservas	4.925,00
Terrenos	2.000,00	Pérdidas y Ganancias	17.936,70
Elementos de transporte	10.500,00	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	3.500,00
Construcciones.....	7.000,00	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	2.000,00
Amortización acumulada inmoviliza- do material	-3.700,00	Deudas efectos descontados	15.660,00
Existencias	300,00	Proveedores	6.783,00
Clientes	1.500,00	Organismos Seguridad Social acree- dores	292,00
Efect. comerciales descontados	15.660,00	Hacienda Pública, acreedor por reten- ciones practicadas	100,00
Inversiones financieras en capital	550,00	Hacienda Pública, acreedor por IVA	3.568,00
Provisión depreciación valores nego- ciables	-250,00		
Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	45,00		
Banco c/c	30.579,70		
Gastos anticipados	500,00		
Total activo	66.764,70	Total pasivo	66.764,70

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

CONTABILIZACIÓN Y CÁLCULO DE LA REGLA DE PRORRATA. OPERACIONES DE INMOVILIZADO MATERIAL

ENUNCIADO

A) Contabilización y cálculo de la regla de prorrata.

La empresa «PÉREZ, S.A.» tiene como actividad principal el alquiler de edificios para oficinas y viviendas particulares. La sociedad está afectada por la prorrata general de IVA al realizar operaciones exentas y no exentas de IVA. La prorrata definitiva del año 2005 fue del 79%.

En el año 2006 ha realizado las siguientes operaciones a nivel agregado:

1. Ha obtenido ingresos por alquileres de oficinas para empresas por importe de 1.200.000 € + IVA 16% (tégase en cuenta la legislación vigente en materia de retenciones). Cobro mediante transferencia bancaria.
2. Ha obtenido y cobrado una subvención para la eliminación de barreras arquitectónicas por importe de 60.000 €.
3. Ha alquilado viviendas a particulares por importe de 420.000 €, cobrando en efectivo.
4. Los gastos de conservación de los inmuebles ascienden a 63.000 € + IVA 16%, pagados al contado.
5. Otros gastos de explotación: 26.000 € + IVA 7%. Paga el seguro del inmueble por importe de 1.000 € de prima más 4% de tasas.
6. Ha realizado las obras de mejora en el inmueble, como la eliminación de las barreras arquitectónicas y la instalación de un sistema de aire acondicionado 100.000 € + IVA 16%. Queda pendiente de pago.

SE PIDE:

- I. Contabilización de las operaciones.
- II. Cálculo de la prorrata definitiva.
- III. Realización de los ajustes pertinentes correspondientes a la regularización de la prorrata.

B) Inmovilizado material.

La empresa «RUP.TIP, S.A.» realiza las siguientes operaciones:

1. El 1 de marzo de 2005 adquiere en el extranjero un furgón blindado con el siguiente detalle:

- Precio de compra: 40.000 €. Paga el 50% al contado por transferencia, aceptando por el resto, una letra a 18 meses que incorpora intereses a razón de un 6% anual.
- Gastos de transporte hasta Madrid: 1.000 € + 16% IVA, pagados al contado.
- Los gastos despachados en la aduana son los siguientes:
 - Aranceles: 2.000 €.
 - IVA de la importación del furgón: 16% del precio de compra.
 - Servicios del agente de aduanas: 500 € + 16% IVA. Todos los gastos son pagados al agente de aduanas transcurridos dos meses.

Aunque la operación se realiza el 1 de marzo, por problemas burocráticos, el vehículo no llega a España hasta el 1 de abril, fecha en la que entra en funcionamiento. En dicha fecha, la empresa contrata el seguro anual a todo riesgo correspondiente, cuyo importe total pagado al contado asciende a 2.100 €.

2. El 31 de diciembre de 2005 refleja los apuntes contables oportunos. El furgón tiene una vida útil estimada de 6 años y un valor residual de 1.500 €. El valor de mercado del furgón a 31 de diciembre es de 41.000 €. La empresa emplea el método de amortización de suma de números dígitos decrecientes.

3. El 1 de junio de 2006, la entidad incorpora al vehículo un equipamiento especial antiatentado que le cuesta 5.000 € + 16% IVA y que incorpora al coche, pagándolo al contado (nota: dicho equipamiento no supone incremento de la vida útil, aunque incrementa sustancialmente la utilidad o productividad del bien).

4. El 1 de diciembre de 2006 decide permutar al vehículo por una máquina propiedad de otra empresa que la tenía valorada en su contabilidad en 33.000 € y cuya tasación indica un precio de mercado de 35.000 €.

SE PIDE:

- I. Cálculo del coste de adquisición del furgón.
- II. Registrar contablemente todas las operaciones indicadas, incluidas las correspondientes amortizaciones.
- III. Reflejar el impacto de las operaciones en la cuenta de pérdidas y ganancias de los años 2005 y 2006.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2**A) Contabilización y cálculo de la regla de prorrata.***I. Contabilización de las operaciones.*

1. Ingresos por alquileres de oficinas.

1.212.000,00	Bancos c/c		
180.000,00	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (0,15 × 1.200.000)		
		a Ingresos por alquiler de oficinas	1.200.000,00
		a Hacienda Pública, IVA repercutido (0,16 × 1.200.000)	192.000,00
	_____	X _____	

2. Obtención y cobro de la subvención.

60.000,00	Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas		
		a Subvenciones al capital	60.000,00
	_____	X _____	
60.000,00	Bancos c/c		
		a Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas	60.000,00
	_____	X _____	

3. Ingresos por alquileres de viviendas.

420.000,00	Bancos c/c		
		a Ingresos por alquiler de viviendas	420.000,00
	_____	X _____	

4. Gastos de conservación de los inmuebles satisfechos.

65.116,80	<i>Reparación y conservación</i> [63.000 + (0,21 × 0,16 × 63.000)]		
7.963,20	<i>Hacienda Pública, IVA soportado</i> (0,79 × 0,16 × 63.000)		
		a Bancos c/c	73.080,00
		x	

5. Otros gastos de explotación pagados al contado. Pago del seguro del inmueble.

26.382,20	<i>Gastos de explotación</i> [26.000 + (0,21 × 0,07 × 26.000)]		
1.437,80	<i>Hacienda Pública, IVA soportado</i> (0,79 × 0,07 × 26.000)		
		a Bancos c/c	27.820,00
		x	
1.040,00	<i>Primas de seguros</i> (1.000 × 1,04)		
		a Bancos c/c	1.040,00
		x	

6. Obras de mejora en el inmueble.

103.360,00	<i>Construcciones</i> [100.000 + (0,21 × 0,16 × 100.000)]		
12.640,00	<i>Hacienda Pública, IVA soportado</i> (0,79 × 0,16 × 100.000)		
		a Proveedores de inmovilizado (100.000 × 1,16)	116.000,00
		x	

II. Cálculo de la prorrata definitiva.

$$\% \text{ de prorrata definitiva} = 1.200.000 / (1.200.000 + 420.000) \times 100 = 74,0740\% = 75\%$$

III. Realización de los ajustes pertinentes correspondientes a la regularización de la prorrata.

IVA deducido $(0,79 \times 0,16 \times 163.000) + (0,79 \times 0,07 \times 26.000)$	22.041,00
IVA deducible $(0,75 \times 0,16 \times 163.000) + (0,75 \times 0,07 \times 26.000)$	20.925,00
Ajuste	1.116,00

1.116,00 Ajustes negativos en la imposición indirecta

a Hacienda Pública, IVA soportado 1.116,00

_____ x _____

B) Inmovilizado material.

I. Cálculo del coste de adquisición del furgón.

Precio de compra	40.000,00
Transporte	1.000,00
Aranceles	2.000,00
Agente de aduanas	500,00
Precio de adquisición	43.500,00

II. Registrar contablemente todas las operaciones indicadas, incluidas las correspondientes amortizaciones.

01-03-2005. Adquisición del furgón.

40.000,00 Elementos de transporte

1.800,00 Gastos por intereses diferidos
($0,06 \times 20.000 \times 18/12$)

a Bancos c/c 20.000,00

a Efectos a pagar a largo plazo 21.800,00
[$20.000 + (0,06 \times 20.000 \times 18/12)$]

_____ x _____

1.000,00	<i>Elementos de transporte</i>		
160,00	<i>Hacienda Pública, IVA soportado</i> <i>(0,16 × 1.000)</i>		
		a Bancos c/c	1.160,00
	_____	x _____	
2.000,00	<i>Elementos de transporte</i>		
6.720,00	<i>Hacienda Pública, IVA soportado</i> <i>[0,16 × (40.000 + 2.000)]</i>		
		a Acreedores por prestación de servicios	8.720,00
	_____	x _____	
500,00	<i>Elementos de transporte</i>		
80,00	<i>Hacienda Pública, IVA soportado</i> <i>(0,16 × 500)</i>		
		a Acreedores por prestación de servicios	580,00
	_____	x _____	
01-04-2005. Pago de la prima de seguros anual.			
2.100,00	<i>Gastos anticipados</i>		
		a Bancos c/c	2.100,00
	_____	x _____	
01-05-2005. Pago al agente de aduanas.			
9.300,00	<i>Acreedores por prestación de servicios</i>		
		a Bancos c/c	9.300,00
	_____	x _____	
01-09-2005. Reclasificación de la deuda.			
21.800,00	<i>Efectos a pagar a largo plazo</i>		
		a Efectos a pagar a corto plazo	21.800,00
	_____	x _____	

31-12-2005. Imputación de intereses devengados, periodificación de gastos y amortizaciones.

600,00	<i>Intereses de deudas a largo plazo</i>	$(0,06 \times 20.000 \times 6/12)$		
400,00	<i>Intereses de deudas a corto plazo</i>	$(0,06 \times 20.000 \times 4/12)$		
			a	<i>Gastos por intereses diferidos</i>
				1.000,00
			x	

En aplicación del principio de importancia relativa, no se van a proceder a incorporar como mayor precio de adquisición del furgón los intereses devengados durante el mes de marzo, es decir, los devengados antes de su puesta en condiciones de funcionamiento.

1.575,00	<i>Primas de seguros</i>	$(2.100 / 12 \times 9)$		
			a	<i>Gastos anticipados</i>
				1.575,00
			x	

Base de amortización del furgón $(43.500 - 1.500)$	42.000
Suma de dígitos $(1 + 6 / 2 \times 6)$	21

9.000,00	<i>Amortización inmovilizado material</i>	$(42.000/21 \times 6 \times 9/12)$		
			a	<i>Amortización acumulada inmovilizado material</i>
				9.000,00
			x	

Precio de adquisición	43.500	
- Amortización acumulada	- 9.000	

Valor neto contable	34.500	
Valor de mercado	41.000	No procede dotar provisión.

01-04-2006. Imputación de la prima de seguros correspondiente.

525,00	<i>Primas de seguros</i>	$(2.100 / 12 \times 3)$		
			a	<i>Gastos anticipados</i>
				525,00
			x	

01-06-2006. Incorporación de un equipamiento especial antiatentado.

4.666,67	<i>Amortización inmovilizado material</i> [(42.000/21 × 6 × 3/12) + + (42.000/21 × 5 × 2/12)]	a	<i>Amortización acumulada in-</i> <i>movilizado material</i>	4.666,67
	_____	x	_____	
5.000,00	<i>Elementos de transporte</i>			
800,00	<i>Hacienda Pública, IVA sopor-</i> <i>tado</i> (0,16 × 5.000)	a	<i>Bancos c/c</i>	5.800,00
	_____	x	_____	
	Precio de adquisición del furgón (43.500 + 5.000) ...		48.500,00	
	Valor residual		– 1.500,00	

			47.000,00	
	Amortización acumulada (9.000 + 4.666,67)		–13.666,67	

	Base de amortización		33.333,33	
	Vida útil pendiente [(12 × 6) – 14]		58 meses	
	Suma de dígitos (1 + 58 / 2 × 58)		1.711	

01-09-2006. Imputación de intereses devengados y pago al suministrador del furgón.

800,00	<i>Intereses de deudas a corto plazo</i> (0,06 × 20.000 × 8/12)	a	<i>Gastos por intereses diferidos</i>	800,00
	_____	x	_____	
21.800,00	<i>Efectos a pagar a corto plazo</i>	a	<i>Bancos c/c</i>	21.800,00
	_____	x	_____	

01-12-2006. Permuta del furgón por una máquina.

6.487,43	<i>Amortización inmovilizado material</i> (33.333,33 / 1.711 × 333)		
		a	<i>Amortización acumulada in-</i>
			<i>movilizado material</i>
			6.487,43
		x	

Precio de adquisición del furgón (43.500 + 5.000) ..	48.500,00
Amortización acumulada (13.666,67 + 6.487,43)	– 20.154,10
Valor neto contable	28.345,90
Valor máquina recibida	35.000,00

20.154,10	<i>Amortización acumulada in-</i>		
	<i>movilizado material</i>		
28.345,90	<i>Maquinaria</i>		
		a	<i>Elementos de transporte</i>
			48.500,00
		x	

III. Reflejar el impacto de las operaciones en la cuenta de pérdidas y ganancias de los años 2005 y 2006.

En el año 2005, las operaciones anteriores minoran el resultado de explotación en:

Primas de seguros	1.575,00
Amortización furgón	9.000,00
Total	10.575,00

En el mismo año, el resultado financiero igualmente es minorado por importe de:

Intereses de deudas a largo plazo	600,00
Intereses de deudas a corto plazo	400,00
Total	1.000,00

Por lo tanto, las operaciones anteriores minoran el resultado del año 2005 en: 11.575.

En relación con el año 2006, el resultado de explotación se minorará en:

Primas de seguros	525,00
Amortización furgón (4.666,67 + 6.487,43)	11.154,10
Total	<u>11.679,10</u>

El resultado financiero se ve minorado en:

Intereses de deudas a corto plazo	800,00
---	--------

Por lo que el resultado total se ve minorado en 12.479,10.

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

AUDITORÍA: AJUSTES, CORRECCIONES, OPERACIONES PENDIENTES, CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS
Y PRESENTACIÓN DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

ENUNCIADO

Sea la empresa «OUTEIRO, S.A.» (MM), cuya actividad es la compra y distribución de pescado fresco y congelado en la zona noroeste, que presenta el Balance al 31 de diciembre de 2007 y Estado de Pérdidas y Ganancias del ejercicio 2007 expresados en euros, que figuran en el anexo adjunto.

A través de la aplicación de diversas pruebas técnicas derivadas del proceso de auditoría se han detectado errores, omisiones y operaciones pendientes, que a continuación se exponen:

1. La empresa adquirió una instalación de aire acondicionado y climatizador en el ejercicio 2005; fecha de entrada en funcionamiento: 1 de octubre de 2005; importe bruto satisfecho 30.000 € (+IVA 16%), vida útil, 12 años: valor residual, nulo; la actividad a desarrollar es continua y regular período a período. En relación con dicha inversión, se solicitó una subvención por el 60% del valor a satisfacer.

El 1 de julio de 2007 se resuelve la concesión de la subvención y cobra el 40% del importe satisfecho.

La empresa no ha contabilizado correctamente la subvención recibida y las imputaciones al resultado; asimismo, se ha omitido el efecto derivado del IVA subvencionado.

2. Las participaciones en capital a largo plazo hacen referencia a acciones emitidas por la empresa «BILMA, S.A.»; proceden de una compra realizada a otra empresa. El número de acciones, 2.000; precio de compra, 14 €/acción: en cuanto al importe satisfecho por acción, el precio de compra, menos el 20% del valor nominal pendiente de desembolso, siendo el valor nominal de cada acción 10 €/acción.

Se contabilizó la inversión financiera por el importe satisfecho.

La composición de los recursos propios de «BILMA» al 31 de diciembre de 2007:

Capital social (80.000 acciones a 10 €/acción)	800.000
Reservas	150.000
Pérdidas y Ganancias	-1.000
	949.000

Todas las acciones emitidas por «BILMA» estaban pendientes de desembolso por el 20% del nominal.

Ante la decisión tomada por el Consejo de Administración de «BILMA» de no acometer las nuevas inversiones previstas, se procede al 31 de diciembre de 2007 condonar el importe pendiente de desembolso o dividendo pasivo en su totalidad, reduciendo la cifra del Capital Social.

La empresa «OUTEIRO» contabilizó la condonación del valor pendiente de desembolso como un ingreso financiero y procedió a aumentar el valor de la inversión financiera.

3. «OUTEIRO» ha donado un local, junto con el terreno incorporado, a otra empresa establecida en Monforte de Lemos que mantiene grandes relaciones comerciales. Los valores contables del local, en lo que se refiere a la construcción: bruto, 30.000 € (adquirido en el ejercicio 2005); amortización acumulada, 2.800 € (amortización 2005, 1.000 €; amortización 2006, 1.000 €; amortización 2007, 800 €; en lo que respecta al terreno, 6.000 € (adquirido en el ejercicio 2005).

Desde el punto de vista fiscal, los valores normales de mercado son los siguientes: local, 29.500 €; terreno, 9.000 €. En el apartado siguiente consta una serie de coeficientes de actualización, por si resultan aplicables en esta operación.

Desde el punto de vista contable no consta la baja por la donación de ambos componentes.

4. En 1 de julio de 2007, se vendió otro local por importe de 25.000 €; fue adquirido el 1 de julio de 2004 por importe de 20.000 €, de los cuales el valor del terreno incorporado es de 8.000 €; vida útil, 40 años desde el 1 de julio de 2004.

El resultado derivado de la venta no es correcto porque se ha omitido la amortización correspondiente al subperíodo de pertenencia en el ejercicio 2007.

Desde el punto de vista fiscal, téngase en cuenta el efecto de la depreciación monetaria; para ello, se acompañan los siguientes coeficientes de actualización para los años indicados:

- Ejercicio 2004: 1,085.
- Ejercicio 2005: 1,060.
- Ejercicio 2006: 1,030.
- Ejercicio 2007: 1,000.

A efectos de calcular el posible coeficiente reductor de la diferencia entre el valor neto actualizado y el valor neto contable, considérese los saldos existentes en el balance al 31 de diciembre de 2007.

5. La empresa «OUTEIRO» contrató con la entidad financiera «LEASEPLANING» el uso de un elemento de transporte en régimen de arrendamiento financiero. Las condiciones y variables del contrato se describen a continuación:

- Valor al contado, incluyéndose tasas e impuestos no repercutibles: 24.000 €. Vida financiera tres años.
- Cuotas constantes anuales: 8.500 €, postpagables.
- Valor de la opción de compra, a ejercer al término del 3.º año: 2.500 €.
- Tipo de interés efectivo anual: 7,75648%.
- El IVA aplicable es el 16%.
- Fecha de inicio del contrato y del uso del bien: 1 de octubre de 2007.

En cuanto a los aspectos técnicos: se prevé utilizar el elemento de transporte a lo largo de 6 años; se estima como actividad a realizar 600.000 km; valor residual, nulo.

El número de kilómetros realizados hasta el 31 de diciembre de 2007, observando el contador de kilómetros, 15.000 km.

Desde el punto de vista contable, en relación con esta operación financiera y el uso del bien, no consta absolutamente nada.

Considérese, en su caso, el porcentaje máximo de amortización anual desde el punto de vista fiscal, 20%.

6. Las pérdidas de créditos comerciales fueron objeto de dotación a provisión en el ejercicio anterior, desde el punto de vista fiscal son computables como gastos en el actual ejercicio.

7. El valor de existencias que figuran en el balance se corresponde con las iniciales, el importe de las existencias de congelados al 31 de diciembre de 2007, 800 €.

8. No se ha contabilizado el gasto por el *impuesto sobre beneficios* devengado al término del ejercicio 2007. El tipo de gravamen, 35%. Téngase en cuenta las diferencias temporales y/o permanentes que se deriven de la información contenida en los apartados anteriores.

SE PIDE:

- I. Practicar los ajustes necesarios derivados de la información presentada.
- II. Cálculo y contabilización del impuesto sobre beneficios.
- III. Presentación de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias (eviten la operación contable formal).

ANEXO

BALANCE DE «OUTEIRO, S.A.» AL 31-12-2007 (en euros)		
	Activo	Pasivo
Terrenos y bienes naturales	20.000	
Construcciones	220.000	
Amortización acumulada construcciones	-40.000	
Instalaciones frigoríficas	60.000	
Amortización acumulada instalaciones frigoríficas	-30.000	
Instalaciones aire y climatizador.....	30.000	
Amortización acumulada instalaciones aire y climatizador	-5.625	
Participaciones en capital a largo plazo	28.000	
Existencias. Congelados	3.000	
Impuesto sobre beneficios anticipado	700	
Clientes	800	
Tesorería (efectivo)	155.000	
Capital social		180.000
Reserva legal		60.000
Reservas voluntarias		40.000
Pérdidas y ganancias (antes de impuestos)		120.000
Proveedores		9.875
Hacienda Pública, acreedor por IVA		30.000
Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas		2.000
TOTAL	441.875	441.875

COMPONENTES DE GASTOS E INGRESOS		
Compras de pescado fresco y congelado	800.000	
Sueldos y salarios y Seguridad Social a cargo de la empresa	150.000	
Suministros exteriores y combustibles	70.000	
Reparaciones y conservación	3.000	
Servicios bancarios	100	
Asesorías, auditorías y gestorías	1.900	
Pérdidas de créditos comerciales incobrables	2.000	
Provisión para insolvencias aplicadas	-2.000	
Amortización de construcciones	8.000	
Amortización de instalaciones frigoríficas	10.000	
Amortización de instalaciones de aires y climatizadores	2.500	
Ingresos por ventas de pescado fresco y congelado		1.141.830
Ingresos por participaciones en capital a largo plazo		4.000
Subvenciones de capital traspasadas a resultados		13.920
Beneficio procedente de inmovilizado material		5.750

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

I. Practicar los ajustes necesarios derivados de la información presentada.

1. Instalación de aire acondicionado y climatizador, así como obtención de una subvención.

En relación con la inversión realizada en la instalación de aire y climatizador, ésta figura correctamente contabilizada en el balance:

Instalaciones aire y climatizador	30.000,00
Amortización acumulada instalaciones aire y climatizador	5.625,00
(30.000 / 12 × 2,25)	

Igualmente está correctamente registrado el gasto por amortización, correspondiente a la cuota del año 2007 en la cuenta de pérdidas y ganancias:

Amortización de instalaciones de aires y climatizadores ...	2.500
(30.000 / 12)	

En relación con la subvención, el importe obtenido ha sido del 40% del importe satisfecho, es decir, $0,40 \times 30.000 \times 1,16 = 13.920$, pero su contabilización no ha sido registrada correctamente por

haberse imputado en su totalidad al resultado del ejercicio 2007, sin haberse tenido en cuenta dos cuestiones: primera, que parte del importe recibido corresponde al IVA y por lo tanto se habrá de minorar el IVA soportado deducible, y segunda que es una subvención al capital y no a la explotación.

Subvenciones de capital traspasadas a resultados 13.920,00

En relación con el importe correspondiente al IVA, el ajuste a efectuar será el siguiente:

1.920,00	<i>Subvenciones de capital tras-</i>		
	<i>pasadas a resultados</i>		
		a Hacienda Pública, IVA sopor-	
		tado (13.920 / 1,16 × 0,16)	1.920,00
		_____ x _____	
1.920,00	<i>Hacienda Pública, IVA sopor-</i>		
	<i>tado</i>		
		a Hacienda Pública, acreedor	
		por IVA	1.920,00
		_____ x _____	

Por lo que se refiere a la subvención, se habrá de comparar el importe de la misma con el valor neto contable del bien subvencionado, en la fecha de su obtención:

Precio de adquisición de las instalaciones	30.000,00
– Amortización acumulada a 01-07-2007	– 4.375,00
[30.000 / 144 × (3 + 12 + 6)]	

Valor neto contable a 01-07-2007	25.625,00
Subvención obtenida a 01-07-2007	12.000,00

De acuerdo con la **Consulta 10 del BOICAC núm. 40, 12-1999:**

«cuando el importe de la subvención sea superior al valor neto contable del activo en el momento de la concesión, la parte de la subvención que financia la depreciación experimentada por el activo antes de la concesión deberá ser imputada a resultados en el ejercicio en que se produzca dicha concesión, formando parte del resultado extraordinario».

En el caso que nos ocupa al ser inferior la subvención obtenida al valor neto contable del bien en la fecha de la obtención, no procederá imputar cantidad alguna al resultado extraordinario, imputándose a resultados a partir de la fecha de su obtención y de acuerdo con la vida útil restante del bien (123 meses), de acuerdo con la establecido por la Norma 20 del PGC.

Por todo lo anterior, los ajustes a efectuar son:

12.000,00	<i>Subvenciones de capital tras-</i> <i>pasadas a resultados</i>	a	<i>Subvenciones al capital</i>	12.000,00
_____		x	_____	
585,37	<i>Subvenciones al capital</i>	a	<i>Subvenciones de capital tras-</i> <i>pasadas a resultados</i> (12.000 / 123 × 6)	585,37
_____		x	_____	

Una vez realizados los ajustes anteriores, los saldos que presentan las cuentas que se han visto afectadas son los siguientes:

Balance	
Instalaciones aire y climatizador	30.000,00
Amortización acumulada instalaciones aire y climatizador (30.000 / 12 × 2,25)	5.625,00
Subvenciones al capital	11.414,63
Hacienda Pública, IVA soportado	-
Hacienda Pública, acreedor por IVA	31.920,00

Cuenta de pérdidas y ganancias	
Amortización de instalaciones de aires y climatizadores (30.000 / 12)	2.500,00
Subvenciones de capital traspasadas a resultados	585,37

2. Participaciones en capital a largo plazo.

De la información facilitada por el enunciado, se deduce el saldo que presenta la cuenta de «Participaciones en capital a largo plazo»:

Precio satisfecho [(2.000 × 14) – (0,20 × 2.000 × 10)]	24.000
Condonación del dividendo pendiente (0,20 × 2.000 × 10)	4.000

Participaciones en capital a largo plazo	28.000

Al adquirirse la participación se debió contabilizar el importe pendiente de desembolso, por un lado como mayor precio de adquisición, y por otro se debió reconocer la deuda; por lo que el ajuste a efectuar será el siguiente:

4.000,00	<i>Participaciones en capital a largo plazo</i>		
		a	
		s/ acciones (0,20 × 2.000 × 10)	4.000,00
		x	

Por la condonación del valor pendiente de desembolso, se debió cancelar la deuda y minorar el valor de la participación y no contabilizar ingreso alguno, ni incrementar la inversión. Los ajustes a realizar son:

4.000,00	<i>Ingresos por participaciones en capital a largo plazo</i>		
		a	
		<i>Participaciones en capital a largo plazo</i>	4.000,00
		x	

4.000,00	<i>Desembolsos pendientes s/ acciones</i>		
		a	
		<i>Participaciones en capital a largo plazo</i>	4.000,00
		x	

% de participación de la sociedad «MM» en la sociedad «BILMA, S.A.»:

$2.000 / 80.000 \times 100 = 2,5\%$; este porcentaje es inferior tanto al 3% (cotización en Bolsa) como al 20% (no cotización en Bolsa) para considerar a ambas sociedades como empresas asociadas. Ahora bien, como el único valor conocido de la sociedad «BILMA, S.A.» es el valor teórico, se va a comparar con éste para ver si procede dotar provisión. Así:

Precio de adquisición	24.000,00
Valor teórico [$2,5\% \times (640.000 + 150.000 - 1.000)$]	19.725,00 (*)
Depreciación	4.275,00

(*) Para el cálculo del valor teórico, se ha considerado que el capital que proporciona el enunciado es antes de la condonación del dividendo pasivo, puesto que la cifra de capital está referida a acciones de nominal 10 €/acción.

4.275,00	<i>Dotación provisión por depreciación valores negociables a largo plazo</i>		
		<i>a</i>	<i>Provisión depreciación valores negociables a largo plazo</i>
			4.275,00
		x	

Una vez ajustada la contabilidad, los saldos que presentan las cuentas ajustadas son:

Balance	
Participaciones en capital a largo plazo	24.000,00
Desembolsos pendientes s/ acciones	-
Provisión depreciación valores negociables l/plazo	4.275,00

Cuenta de pérdidas y ganancias	
Ingresos por participaciones en capital a largo plazo	-
Dotación provisión depreciación valores negociables l/plazo	4.275,00

3. Donación de un local.

En primer lugar procedemos a dar de baja el local que ha sido donado, y a reflejar el resultado contable derivado de la operación:

33.200,00	<i>Pérdidas por donaciones de inmovilizado material</i>		
2.800,00	<i>Amortización acumulada construcciones</i>		
		<i>a</i>	<i>Terrenos y bienes naturales</i>
			6.000,00
		<i>a</i>	<i>Construcciones</i>
			30.000,00
		x	

Una vez efectuado el ajuste anterior, los saldos que presentan las cuentas que han intervenido en la operación, tanto en balance como en cuenta de pérdidas y ganancias, son:

Balance	
Terrenos y bienes naturales (20.000 – 6.000)	14.000,00
Construcciones (220.000 – 30.000)	190.000,00
Amortización acumulada construcciones (40.000 – 2.800)	37.200,00

Cuenta de pérdidas y ganancias	
Pérdidas por donaciones de inmovilizado material	33.200,00

Para el cálculo de la base imponible del Impuesto de Sociedades, se habrán de practicar dos ajustes:

1. El primero consiste en una diferencia permanente positiva, puesto que la pérdida contabilizada contablemente no es admitida fiscalmente por tratarse de una liberalidad:

Gasto contable	33.200,00
Gasto fiscal	—
	<hr/>
Ajuste en base	+ 33.200,00

2. Y el segundo constituye igualmente una diferencia permanente positiva, correspondiente a la plusvalía derivada de la entrega de un bien, cuyo valor contable (y fiscal) no coincide con el valor de mercado.

Valor de mercado (29.500 + 9.000)	38.500,00
Valor neto contable (y fiscal) del elemento donado	33.200,00
	<hr/>
Plusvalía fiscal	5.300,00

Ahora bien, al tratarse de un local se habrá de tener en cuenta la posible depreciación monetaria establecida en el artículo 15.10 del Impuesto de Sociedades-Texto Refundido:

«A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, se deducirá el importe de la depreciación monetaria, producida desde el día 1 de enero de 1983, calculada de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) *Se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los bienes inmuebles transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a aquéllos por los coeficientes que se establezcan en la Ley de Presupuestos Generales del Estado.*
- b) *La diferencia ente las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en el párrafo anterior se minorará en el valor contable del elemento patrimonial transmitido.*
- c) *La cantidad resultante de dicha operación se multiplicará por un coeficiente determinado por:*
- 1.º En el numerador los fondos propios.*
 - 2.º En el denominador: el pasivo total menos los derechos de crédito y la tesorería.*

Las magnitudes determinantes del coeficiente serán las habidas durante el tiempo de tenencia del elemento patrimonial transmitido o en los cinco ejercicios anteriores a la fecha de la transmisión, si este último plazo fuese menor, a elección del sujeto pasivo.

Lo previsto en este párrafo no se aplicará cuando el coeficiente sea superior a 0,4.»

De acuerdo con lo anterior a la renta positiva de 5.300 a integrar en la base imponible habrá que deducir la depreciación monetaria por tratarse de un inmueble, en concreto de un local.

En primer lugar, se habrá de calcular el valor actualizado del local, para a continuación calcular la depreciación monetaria previa por diferencia entre el importe anterior y el valor neto contable sin actualizar:

Valor actualizado del terreno ($6.000 \times 1,060$)	6.360,00
Valor actualizado de la construcción	28.910,00
Precio de adquisición actualizado ($30.000 \times 1,060$)	31.800,00
– Amortización acumulada actualizada	– 2.890,00
Cuota 2005 ($1.000 \times 1,060$)	1.060,00
Cuota 2006 ($1.000 \times 1,030$)	1.030,00
Cuota 2007 ($800 \times 1,000$)	800,00
Valor neto contable actualizado del local	35.270,00
Valor neto contable sin actualizar del local	33.200,00
Depreciación monetaria previa	2.070,00

A continuación procede calcular el coeficiente establecido en el artículo 15.10, para lo que se va a considerar, a tenor de lo establecido en el enunciado. Los saldos existentes en el balance al 31 de diciembre de 2007:

$$(180.000 + 60.000 + 40.000 + 120.000) / (441.875 - 800 - 155.000) = \\ = 400.000 / 286.075 = 1,40 > 0,40, \text{ por lo que no procede aplicar coeficiente reductor.}$$

De todo lo anterior se deduce que el importe a integrar en la base imponible positiva como diferencia permanente es de: $5.300 - 2.070 = 3.230$.

4. Venta de un local.

Los ajustes a realizar son dos: por un lado, habrá que efectuar la amortización correspondiente al ejercicio 2007 y, por otro lado, ajustar el resultado obtenido en la venta:

<p>150,00 Amortización de construcciones (12.000 / 40 × ½)</p> <hr style="width: 100%;"/>	x	<p>a Amortización acumulada de construcciones</p> <hr style="width: 100%;"/>	
<p>150,00 Amortización acumulada de construcciones</p> <hr style="width: 100%;"/>	x	<p>a Beneficios procedentes de inmovilizado material</p> <hr style="width: 100%;"/>	<p>150,00</p>

Beneficio contabilizado: $25.000 - [20.000 - (12.000 / 40 \times 2,5)] = 25.000 - [20.000 - 750] = 25.000 - 19.250 = 5.750$, importe que figura en la cuenta de pérdidas y ganancias en el epígrafe «Beneficios procedentes de inmovilizado material».

Beneficio real: $25.000 - [20.000 - (12.000 / 40 \times 3)] = 25.000 - [20.000 - 900] = 25.000 - 19.100 = 5.900$, importe que figura, una vez ajustado, en la cuenta de pérdidas y ganancias en el epígrafe «Beneficios procedentes de inmovilizado material».

Tras efectuar los ajustes anteriores, los saldos de las cuentas que se han visto modificadas son los siguientes:

Cuenta de pérdidas y ganancias	
Amortización de construcciones (8.000 + 150)	8.150,00
Beneficios procedentes de inmovilizado material (5.750 + 150)	5.900,00

Al tratarse de un local, el beneficio contable (y fiscal) que se ha registrado habrá de ser mino-
rado en la depreciación monetaria, para lo cual se habrá de calcular el valor actualizado del local:

Valor actualizado del terreno ($8.000 \times 1,085$)	8.680,00
Valor actualizado de la construcción	12.080,25
Precio de adquisición actualizado ($12.000 \times 1,085$)	13.020,00
– Amortización acumulada actualizada	– 939,75
Cuota 2004 ($150 \times 1,085$)	162,75
Cuota 2005 ($300 \times 1,060$)	318,00
Cuota 2006 ($300 \times 1,030$)	309,00
Cuota 2007 ($150 \times 1,000$)	150,00
Valor neto contable actualizado del local	20.760,25
Valor neto contable sin actualizar	19.100,00
Depreciación monetaria	1.660,25

Al no tener que aplicar coeficiente reductor al importe anterior, se habrá de practicar en el
cálculo de la base imponible del Impuesto de Sociedades, una diferencia permanente negativa por
importe de 1.660,25.

5. Contrato de arrendamiento financiero.

24.000,00	<i>Derechos s/ bienes en régimen de arrendamiento financiero</i>		
4.000,00	<i>Gastos por intereses diferidos</i>		
		a	
		<i>Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo</i>	8.500,00
		a	
		<i>Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo</i>	19.500,00
		[$(8.500 \times 2) + 2.500$]	
		x	
453,89	<i>Intereses de leasing</i> ($7,75648\% \times 24.000 \times 3/12$)		
		a	
		<i>Gastos por intereses diferidos</i>	453,89
		x	

600,00	<i>Amortización derechos s/ bienes en arrendamiento financiero</i>		
		a	<i>Amortización acumulada inmovilizado inmaterial</i>
			600,00
			(24.000 / 600.000 × 15.000)
		x	

Una vez efectuados los ajustes anteriores, los saldos que presentarán las cuentas que han intervenido en la operación, tanto en balance como en cuenta de pérdidas y ganancias, son:

Balance	
Derechos s/ bienes en régimen de arrendamiento financiero	24.000,00
Gastos por intereses diferidos	3.546,11
Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	8.500,00
Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	19.500,00
Amortización acumulada inmovilizado inmaterial	600,00

Cuenta de pérdidas y ganancias	
Intereses de <i>leasing</i>	453,89
Amortización derechos s/ bienes en arrendamiento financiero	600,00

En relación con el gasto fiscal por amortización:

Gasto fiscal ($2 \times 0,20 \times 24.000 \times 3/12$)	2.400,00	
Gasto contable	600,00	
	<hr/>	
Ajuste en base	1.800,00	Diferencia temporal negativa

6. Pérdidas de créditos comerciales.

El reflejo contable de la operación es correcto, puesto que se ha contabilizado la pérdida del crédito en la cuenta «Pérdidas de créditos comerciales incobrables» y se ha aplicado la provisión dotada en el ejercicio anterior, como se deduce de la cuenta «provisión para insolvencias aplicada»:

Ahora bien, como desde el punto de vista fiscal, la dotación efectuada en el ejercicio anterior no es deducible hasta el presente ejercicio, por lo que el año anterior se produjo una diferencia temporal positiva que generó el «Impuesto sobre beneficios anticipado» por importe de 700 ($0,35 \times 2.000$) que figura en el balance, y cuya reversión se produce en este ejercicio al ser fiscalmente deducible.

En consecuencia, en este ejercicio se habrá de practicar una diferencia temporal negativa en reversión por importe de 2.000.

7. Regularización de existencias.

3.000,00	Variación de existencias		
		a Existencias. Congelados	3.000,00
		x	
800,00	Existencias. Congelados		
		a Variación de existencias	800,00
		x	

Tras realizar los ajustes anteriores, los saldos de las cuentas que se han visto afectadas han quedado de la siguiente manera:

Balance	
Existencias. Congelados	800,00

Cuenta de pérdidas y ganancias	
Variación de existencias (saldo deudor)	2.200,00

II. Cálculo y contabilización del impuesto sobre beneficios.

Una vez efectuados los ajustes anteriores, los componentes de gastos e ingresos, así como el beneficio antes de impuestos se presentan a continuación:

Componentes de gastos e ingresos		
Compras de pescado fresco y congelado	800.000,00	
Variación de existencias	2.200,00	
Sueldos y salarios y Seguridad Social a cargo de la empresa	150.000,00	
Suministros exteriores y combustibles	70.000,00	
Reparaciones y conservación	3.000,00	
Servicios bancarios	100,00	
Asesorías, auditorías y gestorías	1.900,00	
Pérdidas de créditos comerciales incobrables	2.000,00	
Provisión para insolvencias aplicadas	-2.000,00	
Amortización de construcciones	8.150,00	
Amortización de instalaciones frigoríficas	10.000,00	
Amortización de instalaciones de aires y climatizadores	2.500,00	
Amortización derechos s/ bienes en arrendamiento financiero ...	600,00	
Intereses de leasing	453,89	
Dotación provisión depreciación valores negociables l/plazo	4.257,00	
Pérdidas por donaciones de inmovilizado material	33.200,00	
Ingresos por ventas de pescado fresco y congelado		1.141.830,00
Subvenciones de capital traspasadas a resultados		585,37
Beneficio procedente de inmovilizado material		5.900,00
Suma	1.086.378,89	1.148.315,37

Beneficio antes de impuestos: 61.936,48.

Obtenido el beneficio antes de impuestos (BAI), se procede al cálculo de la cuota diferencial (liquidación del impuesto) y del gasto del impuesto (impuesto devengado):

Concepto	Liquidación del impuesto	Impuesto devengado
Beneficio antes de impuestos	61.936,48	61.936,48
+ / – Diferencias permanentes:		
Pérdida por donación	33.200,00	33.200,00
Plusvalía entrega del local donado	3.230,00	3.230,00
Venta del local, depreciación monetaria	– 1.660,25	– 1.660,25
+ / – Diferencias temporales		
Leasing (con origen en el ejercicio)	– 1.800,00	
Provisión insolvencias (con origen ejercicio anterior)	– 2.000,00	
Base imponible / Resultado contable ajustado	92.906,23	96.706,23
× tipo de gravamen	× 35%	× 35%
Cuota íntegra / Impuesto bruto	32.517,18	33.847,18
– Deducciones	–	–
Cuota líquida / Impuesto devengado	32.517,18	33.847,18
– Retenciones	–	
Cuota diferencial	32.517,18	33.847,18

33.847,18 *Impuesto sobre beneficios*

<i>a Impuesto sobre beneficios anticipado</i> (0,35 × 2.000)	700,00
<i>a Impuesto sobre beneficios diferido</i> (0,35 × 1.800)	630,00
<i>a Hacienda Pública, acreedor por impuesto de sociedades</i>	32.517,18
_____ x _____	

33.847,18 *Pérdidas y Ganancias*

<i>a Impuesto sobre beneficios</i>	33.847,18
_____ x _____	

III. Presentación de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias (eviten la operación contable formal).*Cuenta de Pérdidas y Ganancias*

Debe		Haber	
Consumo de pescado fresco y congelado (800.000 + 2.200)	802.200,00	Ingresos por ventas de pescado fresco y congelado	1.141.830,00
Gastos de personal	150.000,00		
Amortización inmovilizado (8.150 + 10.000 + 2.500 + 600)	21.250,00		
Pérdidas de créditos comerciales	2.000,00		
Variación provisiones de tráfico .	- 2.000,00		
Servicios exteriores	75.000,00		
(70.000 + 3.000 + 100 + 1.900)			
Beneficio de explotación	93.380,00		
Intereses de leasing	453,89		
Variación provisión valores negociables	4.275,00		
		Resultado financiero negativo .	4.728,89
Beneficio actividades ordinarias	88.651,11		
Pérdidas por donaciones inmov. material	33.200,00	Beneficio procedente inmovilizado material	5.900,00
		Subv. de capital traspasadas a resultados	585,37
		Resultado extraordinario negativo	26.714,63
Beneficio antes de impuestos ...	61.936,48		
Impuesto sobre beneficios	33.847,18		
Beneficio del ejercicio	28.089,30		

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

LIQUIDACIÓN DE SOCIEDAD ANÓNIMA: OPERACIONES DE LA LIQUIDACIÓN Y
DETERMINACIÓN DE LA CUOTA LIQUIDATIVA POR ACCIÓN

ENUNCIADO

La sociedad «ALFA, S.A.» procede a su disolución, previo acuerdo tomado por la Junta General de Accionistas, celebrado el 20 de junio de 2007.

La disolución se materializa mediante la liquidación, previamente han sido nombrados liquidadores correspondientes según lo previsto en los estatutos de la sociedad.

Se presenta a continuación el balance previo al proceso de liquidación, con fecha 30 de agosto de 2007:

ACTIVOS	
Gastos de ampliación de capital	2.000
Terrenos	25.000
Construcciones	72.000
Amortización acumulada construcciones	- 3.000
Elementos de transporte	10.000
Amortización acumulada elementos de transporte	- 5.000
Gastos de formalización de deudas (1)	500
Acciones propias a largo plazo (2)	2.000
Existencias	6.000
Participaciones en capital a corto plazo negociables (3)	5.000
Clientes y deudores	6.000
Tesorería (efectivo)	8.000
TOTAL	128.500

(1) Se encuentran relacionados con los préstamos bancarios.

(2) Número de acciones, 200.

(3) Se deben a 500 acciones de «TELEFÓNICA, S.A.».

PATRIMONIO NETO Y PASIVO EXIGIBLE	
Capital social (5.000 acciones de 10 € nominal/acción)	50.000
Reserva legal	10.000
Reserva estatutaria	15.000
Reservas para acciones propias	2.000
Reservas voluntarias	25.000
Pérdidas y ganancias (30 de junio de 2007) (4)	2.000
Deudas a largo plazo	15.000
Proveedores y acreedores	6.000
Hacienda Pública, acreedor por IVA (5)	3.000
Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (6)	500
TOTAL	128.500

- (4) El beneficio neto generado en el primer semestre de 2007 se liquidará junto con la asignación del «Patrimonio neto de liquidación» o «haber social» en favor de los accionistas.
- (5) Se debe a las operaciones realizadas en el segundo trimestre de 2007.
- (6) Corresponde a la deuda tributaria por el impuesto sobre beneficios devengado en el primer semestre de 2007.

Información adicional para la liquidación:

- a) Se liquidan a Hacienda las deudas fiscales existentes al 30 de junio de 2007.
- b) Se han vendido las acciones de «Telefónica», siendo la cotización en el momento de la venta 8,0402 €/acción; considérese en concepto de comisiones, corretajes, canon, el 0,5%, a cargo del vendedor.
- c) Se han vendido todos los edificios, junto con los terrenos incorporados, por 110.000 € (+IVA 16%) al contado.
- d) Por los elementos de transporte, se han cobrado 3.000 € (+IVA 16%) por los elementos de transporte.
- e) Se han liquidado las existencias a una empresa de la competencia, percibiendo liquidez por 5.000 €.
- f) Se cobró de los clientes y otros deudores el importe de los derechos de cobro, habiéndoles concedido un descuento por pronto pago del 10%; contemple el efecto del IVA.
- g) Se cancelan las deudas con entidades de crédito según el principal vivo; las entidades de crédito exigen una comisión de penalización por cancelación anticipada de un 2%.
- h) Se liquidan a proveedores y acreedores las facturas a pagar, recibiendo una bonificación de descuento por pronto pago de un 5%; considérese el efecto del IVA.

- i) Se han satisfecho a los liquidadores por los servicios prestados, 2.000 € (+IVA 16%).
- j) Liquidación del IVA y el flujo de tesorería posterior según el signo del saldo.
- k) Liquidación del impuesto sobre el resultado total de liquidación; tipo de gravamen, 35%.
- l) Tras las operaciones relativas al proceso de liquidación de activos y cancelación de pasivos exigibles, se procede a la asignación del «patrimonio neto o haber social» a los accionistas, siendo la fecha de la misma, 30 de septiembre de 2007.
- m) En 11 de octubre de 2007, se liquide mediante el pago de la obligación de la sociedad con los accionistas, según la cuantía asignada del «patrimonio neto o haber social».

SE PIDE:

- I. Contabilización de las operaciones derivadas del proceso de liquidación, partiendo de la situación económica y financiera existente al 30 de junio de 2007.
- II. ¿Cuánto percibe el accionista por cada acción de «ALFA» que tuviera al término de la liquidación?

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

I. Contabilización de las operaciones derivadas del proceso de liquidación, partiendo de la situación económica y financiera existente al 30 de junio de 2007.

- a) Liquidación a Hacienda de las deudas fiscales.

3.000,00	<i>Hacienda Pública, acreedor por IVA</i>		
500,00	<i>Hacienda Pública, acreedor por impuesto sobre sociedades</i>		
	<i>a Tesorería</i>	3.500,00	
		X	

- b) Venta de las acciones de «Telefónica».

4.000,00	<i>Tesorería</i> (500 × 8,0402 × 99,5%)		
1.000,00	<i>Resultados de liquidación</i>		
	<i>a Participaciones en capital a corto plazo negociables</i>	5.000,00	
		X	

c) Venta de los edificios y terrenos incorporados.

127.600,00	Tesorería		
3.000,00	Amortización acumulada construcciones		
		a Terrenos	25.000,00
		a Construcciones	72.000,00
		a Hacienda Pública, IVA repercutido (0,16 × 110.000)	17.600,00
		a Resultados de liquidación	16.000,00
		X	

d) Venta de los elementos de transporte.

3.480,00	Tesorería		
5.000,00	Amortización acumulada elementos de transporte		
2.000,00	Resultados de liquidación		
		a Elementos de transporte	10.000,00
		a Hacienda Pública, IVA repercutido (0,16 × 3.000)	480,00
		X	

e) Venta de las existencias.

5.000,00	Tesorería (1)		
1.689,66	Resultados de liquidación		
		a Existencias	6.000,00
		a Hacienda Pública, IVA repercutido [(0,16 × (5.000 / 1,16)]	689,66

(1) Al decir expresamente el enunciado que la liquidez obtenida es de 5.000 €, se entiende que este importe es el total percibido, y que en consecuencia incluye el IVA, que aunque no es mencionado en el supuesto, sí se ha considerado a efectos de la solución.

X

f) Cobro de clientes y otros deudores.

5.400,00	Tesorería (0,90 × 6.000)		
517,24	Resultados de liquidación (600 / 1,16)		

82,76	<i>Hacienda Pública, IVA, repercutido</i> (0,16 × 517,24)		
		a	<i>Clientes y deudores</i> 6.000,00
		x	

g) Cancelación de las deudas con las entidades de crédito.

15.000,00	<i>Deudas a largo plazo</i>		
300,00	<i>Resultados de liquidación</i> (0,02 × 15.000)	a	<i>Tesorería</i> 15.300,00
		x	
500,00	<i>Resultados de liquidación</i>	a	<i>Gastos de formalización de deudas</i> 500,00
		x	

h) Pago a proveedores y acreedores.

6.000,00	<i>Proveedores y acreedores</i>		
		a	<i>Resultados de liquidación</i> 258,62 (300 / 1,16)
		a	<i>Hacienda Pública, IVA soportado</i> (0,16 × 258,62) 41,38
		a	<i>Tesorería</i> (0,95 × 6.000) 5.700,00
		x	

i) Pago a los liquidadores.

2.000,00	<i>Resultados de liquidación</i>		
320,00	<i>Hacienda Pública, IVA soportado</i>	a	<i>Tesorería</i> 2.320,00
		x	

j) Liquidación y pago del IVA.

18.686,90	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido</i>		
		a	<i>Hacienda Pública, IVA soportado</i> 278,62
		a	<i>Hacienda Pública, acreedor por IVA</i> 18.408,28
		x	

18.408,28 Hacienda Pública, acreedor
por IVA

a Tesorería

18.408,28

x

k) Liquidación del impuesto sobre el resultado total de liquidación.

Resultados de liquidación	
1.000,00	16.000,00
2.000,00	258,62
1.689,66	<hr/>
517,24	16.258,62
300,00	
500,00	
2.000,00	
<hr/>	
8.006,90	
SA = 8.251,72	

2.888,10 Resultados de liquidación
(impuesto de liquidación)
(0,35 × 8.251,72)

a Tesorería

2.888,10

x

Resultados de liquidación	
1.000,00	16.000,00
2.000,00	258,62
1.689,66	<hr/>
517,24	16.258,62
300,00	
500,00	
2.000,00	
<hr/>	
8.006,90	
SA = 8.251,72	
2.888,10	
SA = 5.363,62	

l) Asignación del «patrimonio neto o haber social» a los accionistas.

50.000,00	Capital social		
10.000,00	Reserva legal		
15.000,00	Reserva estatutaria		
2.000,00	Reserva para acciones propias		
25.000,00	Reservas voluntarias		
2.000,00	Pérdidas y Ganancias		
5.363,62	Resultados de liquidación		
		a Gastos de ampliación de capital	2.000,00
		a Acciones propias a largo plazo	2.000,00
		a Accionistas sociedad «ALFA» c/liquidación	105.363,62
		x	

m) Pago a los accionistas del «patrimonio neto o haber social».

Tesorería	
8.000,00	3.500,00
4.000,00	15.300,00
127.600,00	5.700,00
3.480,00	2.320,00
5.000,00	18.408,28
5.400,00	2.888,10
<hr/>	<hr/>
153.480,00	48.116,38
	SD = 105.363,62

105.363,62	Accionistas sociedad «ALFA» c/ liquidación		
		a Tesorería	105.363,62
		x	

II. ¿Cuánto percibe el accionista por cada acción de «ALFA» que tuviera al término de la liquidación?

Patrimonio neto o haber social	105.363,62
Accionistas a los que les corresponden el patrimonio anterior (5.000 – 200)	4.800
Patrimonio de liquidación por acción (105.363,62 / 4.800)	21,95075416