



INMACULADA DE BENITO CÁMARA
JOSÉ TOVAR JIMÉNEZ

Profesores del CEF

Sumario:

- SUPUESTO 1.** Contabilidad de sociedades: reparto de beneficios, ampliación de capital, accionistas morosos. Contabilidad financiera: contabilidad de un inversor.
- SUPUESTO 2.** Contabilidad financiera: provisión para grandes reparaciones, permuta.
- SUPUESTO 3.** Contabilidad de sociedades: fusión de sociedades, cálculo del patrimonio real, cálculo del número de acciones a emitir por la sociedad absorbente y anotaciones contables de la fusión.
- SUPUESTO 4.** Impuesto sobre Sociedades: liquidación del impuesto y cálculo de gasto devengado. Asientos contables.
- SUPUESTO 5.** Operaciones financieras. Préstamo de anualidades constantes: cálculo del tipo de interés y de algunos datos del cuadro de amortización.

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo de Técnicos de Hacienda, convocadas por Resolución de 25 de mayo de 2005 (BOE de 8 de junio de 2005)].

SUPUESTO NÚM. 1

CONTABILIDAD DE SOCIEDADES: REPARTO DE BENEFICIOS, AMPLIACIÓN DE CAPITAL, ACCIONISTAS MOROSOS.

CONTABILIDAD FINANCIERA: CONTABILIDAD DE UN INVERSOR

ENUNCIADO

La sociedad anónima «EL RESBALÓN», que se dedica al comercio, presenta el 31 de diciembre de 20X4 el siguiente balance de situación, expresado en euros:

ACTIVO		PASIVO	
Accionistas desembolsos no exigidos	1.200.000	Capital social.....	20.000.000
Gastos de ampliación de capital	30.000	Prima de emisión de acciones	1.600.000
Inmovilizado inmaterial neto	8.000.000	Reserva legal.....	3.000.000
Inmovilizado material neto	19.000.000	Reserva de revalorización.....	1.000.000
Inmovilizado financiero neto	2.000.000	Reservas voluntarias	2.000.000
Existencias	2.800.000	Pérdidas y ganancias.....	3.000.000
Deudores	2.000.000	Acreedores a largo plazo.....	2.000.000
Inversiones financieras temporales	1.000.000	Acreedores a corto plazo.....	6.400.000
Tesorería	2.970.000		
Total Activo	39.000.000	Total Pasivo.....	39.000.000

Información complementaria referida al contenido del balance:

- El capital social está formado por aportaciones dinerarias efectuadas por los accionistas. Hasta el momento sólo ha realizado una ampliación de capital, en la proporción de 1 acción nueva por cada 4 antiguas. Todas las acciones tienen el mismo valor nominal: 10 euros. Las acciones de esta sociedad no cotizan en Bolsa.
- La sociedad tiene en marcha un procedimiento de investigación y desarrollo. Al cierre del ejercicio el valor activado se eleva a 3.000.000 de euros, encontrándose amortizado en el 20 por 100. Posee además un fondo de comercio con un valor neto de 1.000.000 de euros.

- Con fecha 1 de septiembre de 20X2 prestó a la sociedad «LA CAÍDA» 3.000.000 de euros a un plazo de 4 años, a cobrar en la misma fecha 750.000 euros cada año. El préstamo devenga unos intereses del 3 por 100 anual, a cobrar por semestres vencidos.
- La sociedad posee como inversión permanente 2.000 acciones de la sociedad «LA CAÍDA», de valor nominal 5 euros, que le costaron 16.000 euros.

APARTADO 1

Operaciones efectuadas por la sociedad «EL RESBALÓN» en el ejercicio 20X5:

1. El 8 de febrero de 20X5 la sociedad adquirió a un accionista 30.000 acciones propias, abonando por bancos 420.000 euros, de los que 400 euros son gastos de la compra. El objetivo de la compra es proveer de liquidez al accionista y vendérselas más adelante al mismo.
2. El 1 de marzo de 20X5 la sociedad cobra por bancos el interés correspondiente por el préstamo concedido el 1 de septiembre de 20X2.
3. El 10 de marzo de 20X5 la sociedad exige un dividendo pasivo a los accionistas, por la totalidad del desembolso pendiente, para lo que concede el plazo de un mes para hacer efectivo su importe.
4. El 1 de abril de 20X5 se reúne la Junta General de Accionistas y aprueba, entre otros acuerdos, repartir el máximo dividendo permitido por la ley con cargo al beneficio, una vez cumplidos todos los requisitos legales. Además acuerda ampliar capital más adelante, mediante emisión de acciones nuevas en la proporción de 1 acción nueva, de nominal 10 euros, por cada 2 antiguas que se encuentren en circulación; los accionistas tendrán derecho preferente de suscripción. Esta ampliación se efectuará con cargo a la reserva de revalorización y la reserva legal en la cuantía máxima permitida por la ley, el resto se desembolsará en el momento de la suscripción en metálico por los accionistas. La ampliación se hará efectiva con las acciones que se suscriban.
5. El 10 de abril de 20X5 todos los accionistas han cumplido con su obligación, a excepción de uno poseedor de 5.000 acciones. Este accionista comunica a la sociedad las dificultades para hacer frente al desembolso, y solicita el aplazamiento en el pago por un período de dos meses, que la sociedad aprueba.
6. El 15 de abril de 20X5 procede al pago del dividendo acordado en la Junta General de Accionistas, operación realizada a través de bancos.
7. El 20 de mayo de 20X5 la sociedad inscribe en el Registro Mercantil la ampliación acordada en los términos aprobados en la Junta General de Accionistas. Todos los accionistas ejercieron el derecho preferente de suscripción, de acuerdo a la legalidad. Los gastos de ampliación se elevaron a 20.000 euros, abonados por bancos. La empresa procede a su imputación al ejercicio.

8. El 10 de junio de 20X5 el accionista moroso y la sociedad proceden a la cancelación de sus derechos y obligaciones recíprocas. El accionista moroso abona además los intereses pendientes por el aplazamiento, fijados a un tipo de interés del 6 por 100 anual.
9. El 1 de septiembre de 20X5 la sociedad cobra por bancos los intereses y el principal de la deuda, previsto en esta fecha.

APARTADO 2

Operaciones realizadas por la sociedad «LA CAÍDA» en el ejercicio 20X5, relacionadas con la sociedad «EL RESBALÓN»:

1. El 1 de marzo de 20X5 la sociedad abona por bancos el interés correspondiente por el préstamo contratado el 1 de septiembre de 20X2.
2. El 10 de marzo de 20X5 la sociedad tiene conocimiento del dividendo pasivo exigido por la sociedad «EL RESBALÓN». La sociedad «LA CAÍDA» posee 4.000 acciones de la sociedad «EL RESBALÓN», adquiridas a 8 euros cada una y pertenecientes a la ampliación de capital.
3. El 1 de abril de 20X5 la sociedad tiene conocimiento de los acuerdos adoptados por la Junta General de Accionistas de la sociedad «EL RESBALÓN».
4. El 8 de abril de 20X5 abona por bancos el dividendo pasivo pendiente de desembolso.
5. El 15 de abril de 20X5 la sociedad cobra por bancos el dividendo correspondiente a las acciones que posee.
6. El 20 de mayo de 20X5 la sociedad suscribe las acciones que le corresponden a la emisión de acciones de la sociedad «EL RESBALÓN», abonando el importe por bancos.
7. El 1 de septiembre de 20X5 la sociedad paga por bancos los intereses y el principal préstamo previsto para este año, concedido por la sociedad «EL RESBALÓN».

SE PIDE:

Teniendo en cuenta la información contenida en los dos apartados anteriores, realice las anotaciones contables que procedan siguiendo el orden establecido en los puntos anteriores en las dos sociedades, para el ejercicio 20X5.

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

SOLUCIÓN Supuesto núm. 1

Análisis de la información complementaria referida al contenido del balance:

1. Capital social: $20.000.000 = 2.000.000 \times 10$

Capital de constitución ($20.000.000/5 \times 4$): $16.000.000 = 1.600.000 \times 10$

Capital de la ampliación ($16.000.000/4$): $4.000.000 = 400.000 \times 10$

Los desembolsos pendientes que figuran en el balance se refieren al capital de la ampliación, puesto que para poder realizar ésta es necesario que esté totalmente desembolsada la cifra de capital anterior.

Accionistas por desembolsos no exigidos: $1.200.000 = 30\% \times 400.000 \times 10$

2. Gastos de investigación y desarrollo: 3.000.000

Amortización acumulada inmovilizado inmaterial: $600.000 = 20\% \times 3.000.000$

Valor neto contable: 2.400.000

Valor neto contable Fondo de comercio: 1.000.000

Ambas partidas se encuentran contabilizadas dentro de la rúbrica «Inmovilizado Inmaterial neto» que figura en el activo del balance.

3. Créditos a largo plazo: 750.000 (Vencimiento 1 de septiembre de 20X6)

Se encuentra contabilizado dentro de la rúbrica «Inmovilizado financiero neto» que figura en el activo del balance.

Créditos a corto plazo: 750.000 (Vencimiento 1 de septiembre de 20X5)

Intereses a corto plazo de créditos: $15.000 = 3\% \times 1.500.000 \times 4/12$

Ambas partidas se encuentran contabilizadas dentro de la rúbrica «Deudores» que figura en el activo del balance.

4. Acciones de «LA CAÍDA»: $16.000 = 2.000 \times 8 = 2.000 \times 5 \times 160\%$

Se encuentran contabilizadas dentro de la rúbrica «Inmovilizado financiero neto» que figura en el activo del balance.

Nota: en la solución del supuesto se va a trabajar con denominaciones de cuentas y no con las rúbricas que aparecen en el Balance de Situación.

APARTADO 1

Operaciones realizadas por la sociedad «EL RESBALÓN» en el ejercicio 20X5:

1. 8 de febrero de 20X5. Compra de acciones propias.

420.000,00	<i>Acciones propias</i>		
	(30.000 × 14)		
		a <i>Tesorería</i>	420.000,00
_____		x _____	

Los gastos de la compra constituyen mayor precio de adquisición, según se establece en la Norma 8.^a del PGC.

420.000,00	<i>Reservas voluntarias</i>		
		a <i>Reserva para acciones propias</i>	420.000,00
_____		x _____	

Las acciones adquiridas sólo pueden corresponder al capital de constitución, por ser el único que está totalmente desembolsado.

El límite de autocartera fijado por la Ley es, para sociedades que no cotizan en Bolsa, del 10 por 100 del capital.

$$10\% \times 20.000.000 = 2.000.000 = 200.000 \times 10$$

Las acciones adquiridas no superan el límite indicado, por lo que la sociedad las podrá mantener el tiempo que considere necesario.

Se ha procedido a dotar la reserva indisponible que establece la Ley, puesto que no se conoce cuánto tiempo se va a mantener la autocartera.

2. 1 de marzo de 20X5. Cobro de los intereses del préstamo.

22.500,00	<i>Tesorería</i>		
	(0,03 × 1.500.000 × 6/12)		
		a <i>Intereses a corto plazo de</i>	
		<i>créditos</i>	15.000,00

<i>a Ingresos de créditos a corto plazo</i>	3.750,00
$(0,03 \times 750.000 \times 2/12)$	
<i>a Ingresos de créditos a largo plazo</i>	3.750,00
$(0,03 \times 750.000 \times 2/12)$	
_____ x _____	

3. 10 de marzo de 20X5. Se exige un dividendo pasivo por los desembolsos pendientes.

<i>1.200.000,00 Accionistas por desembolsos exigidos</i>	
<i>a Accionistas por desembolsos no exigidos</i>	
$(30\% \times 400.000 \times 10)$	1.200.000,00
_____ x _____	

4. 1 de abril de 20X5. Reparto del beneficio.

<i>3.000.000,00 Pérdidas y ganancias</i>	
<i>a Reserva legal</i>	300.000,00
$(0,10 \times 3.000.000)$	
<i>a Reservas voluntarias</i>	250.000,00
<i>a Dividendo activo a pagar</i>	2.450.000,00
_____ x _____	

Comprobación del artículo 194 del TRLSA:

Cuentas limitativas del reparto de dividendos:

Gastos de investigación y desarrollo $(0,80 \times 3.000.000)$	2.400.000
Fondo de comercio	1.000.000
Gastos de ampliación de capital	30.000
Suma	3.430.000

Reservas disponibles:

Prima de emisión de acciones	1.600.000
Reservas voluntarias	1.580.000
Suma	3.180.000

Para poder repartir dividendos es necesario dotar «Reservas voluntarias» por importe de 250.000 (3.430.000 – 3.180.000).

- Capital retribuable: 18.500.000

Capital de constitución [(1.600.000 – 30.000) × 10]	15.700.000
Capital de la ampliación [0,70 × 400.000 × 10]	2.800.000

- Rentabilidad efectiva a percibir por el accionista:

$$2.450.000/18.500.000 \times 100 = 13,243243\%$$

5. 10 de abril de 20X5. Vencimiento del dividendo pasivo exigido.

1.185.000,00	Tesorería		
	(30% × 395.000 × 10)		
15.000,00	Accionistas morosos		
	(30% × 5.000 × 10)		
		a Accionistas por desembolsos exigidos	1.200.000,00
_____		x _____	

6. 15 de abril de 20X5. Pago del dividendo.

2.445.364,86	Dividendo activo a pagar		
	(2.450.000 – 4.635,14)		
		a Tesorería	2.445.364,86
_____		x _____	

De acuerdo con lo establecido en el artículo 44 del TRLSA, los dividendos activos correspondientes al moroso no se le pagarán en tanto no cumpla con la sociedad:

$$0,70 \times 5.000 \times 10 \times 13,243243\% = 4.635,14$$

7. 20 de mayo de 20X5. Ampliación de capital.

- Proporción de la ampliación:

$$1 \text{ acción nueva} \times 2 \text{ acciones antiguas en circulación}$$

- Acciones antiguas en circulación:

$$2.000.000 - 30.000 = 1.970.000$$

- Acciones antiguas en circulación que pueden acudir a la ampliación:

$$1.970.000 - 5.000 = 1.965.000$$

Según el artículo 44 del TRLSA, los accionistas que se hallaren en mora no tendrán derecho a la suscripción preferente de nuevas acciones.

- Acciones suscritas en la ampliación:

$$1.965.000/2 = 982.500$$

- Capital a ampliar:

$$982.500 \times 10 = 9.825.000$$

- Capital ampliado:

$$20.000.000 + 9.825.000 = 29.825.000$$

$$10\% \text{ capital ampliado} = 2.982.500$$

- Reserva legal a utilizar:

$$3.300.000 - 2.982.500 = 317.500$$

- Reserva de revalorización a utilizar: 1.000.000

- Importe a desembolsar por el accionista:

$$9.825.000 - 317.500 - 1.000.000 = 8.507.500$$

- Importe a desembolsar por cada acción suscrita:

$$8.507.500/982.500 = 8,659033078$$

1.000.000,00 *Reserva de revalorización*

317.500,00 *Reserva legal*

8.507.500,00 *Tesorería*

a *Capital social* 9.825.000,00

x

20.000,00 *Otros servicios*

a *Tesorería* 20.000,00

x

8. 10 de junio de 20X5. Liquidación con el moroso.

15.150,00 *Tesorería*

a *Accionistas morosos* 15.000,00

(0,30 × 5.000 × 10)

a *Otros ingresos financieros* 150,00

(0,06 × 15.000 × 2/12)

x

4.635,14 *Dividendo activo a pagar*

a *Tesorería* 4.635,14

x

El accionista moroso no puede reclamar la suscripción preferente de acciones por haber finalizado el plazo para su ejercicio.

9. 1 de septiembre de 20X5. Cobro de los intereses y del principal de la deuda. Reclasificación a corto plazo.

772.500,00	<i>Tesorería</i>		
		<i>a Ingresos de créditos a corto plazo</i>	11.250,00
		($0,03 \times 750.000 \times 6/12$)	
		<i>a Ingresos de créditos a largo plazo</i>	11.250,00
		($0,03 \times 750.000 \times 6/12$)	
		<i>a Créditos a corto plazo</i>	750.000,00
	_____	x _____	
750.000,00	<i>Créditos a corto plazo</i>	<i>a Créditos a largo plazo</i>	750.000,00
	_____	x _____	

10. 31 de diciembre de 20X5. Contabilización de los intereses devengados y no vencidos del crédito.

7.500,00	<i>Intereses a corto plazo de créditos</i>		
		<i>a Ingresos de créditos a corto plazo</i>	7.500,00
		($0,03 \times 750.000 \times 4/12$)	
	_____	x _____	

11. Amortización del procedimiento de investigación y desarrollo.

600.000,00	<i>Amortización inmovilizado inmaterial</i>		
		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial</i>	600.000,00
		($0,20 \times 3.000.000$)	
	_____	x _____	

El procedimiento de investigación y desarrollo se ha amortizado en un 20 por 100, suponiendo que se amortiza en el plazo máximo legal permitido de cinco años; en relación con el fondo de comercio no se amortiza por desconocerse el período durante el cual se ha estimado que generará ingresos.

APARTADO 2

Operaciones realizadas por la sociedad «LA CAÍDA» en el ejercicio 20X5, relacionadas con la sociedad «EL RESBALÓN»:

1. 1 de marzo de 20X5. Pago de los intereses del préstamo concedido por la sociedad «EL RESBALÓN».

15.000,00	<i>Intereses a corto plazo de deudas</i>		
3.750,00	<i>Intereses de deudas a corto plazo</i> (0,03 × 750.000 × 2/12)		
3.750,00	<i>Intereses de deudas a largo plazo</i> (0,03 × 750.000 × 2/12)		
		a <i>Tesorería</i>	22.500,00
		(0,03 × 1.500.000 × 6/12)	
		x	

2. 10 de marzo de 20X5. Desembolso exigido por la sociedad «EL RESBALÓN».

Acciones de «EL RESBALÓN»: $4.000 \times 8 = 32.000$

Desembolsos pendientes sobre acciones: $30\% \times 4.000 \times 10 = 12.000$

12.000,00	<i>Desembolsos pendientes sobre acciones</i>		
		a <i>Desembolsos exigidos sobre acciones</i>	12.000,00
		x	

3. 1 de abril de 20X5. Reconocimiento del dividendo acordado.

3.708,11	<i>Dividendo activo a cobrar</i>		
		a <i>Ingresos de participaciones en capital</i>	3.708,11
		(13,243243% × 4.000 × 10 × × 0,70)	
		x	

4. 8 de abril de 20X5. Pago del desembolso pasivo exigido.

12.000,00	<i>Desembolsos exigidos sobre acciones</i>		
		a	Tesorería
			12.000,00
_____		x	_____

5. 15 de abril de 20X5. Cobro de los dividendos activos.

3.708,11	<i>Tesorería</i>		
		a	<i>Dividendo activo a cobrar</i>
			3.708,11
_____		x	_____

6. Suscripción de las acciones que le corresponden en la ampliación.

- Acciones poseídas: 4.000
- Proporción de la ampliación: $1 N \times 2 A$
- Acciones suscritas: 2.000

17.318,06	<i>Acciones «EL RESBALÓN»</i> (2.000 × 8,659033078)		
		a	Tesorería
			17.318,06
_____		x	_____

7. 1 de septiembre de 20X5. Pago de los intereses del préstamo, devolución del principal y reclasificación del plazo.

750.000,00	<i>Deudas a corto plazo</i>		
11.250,00	<i>Intereses de deudas a corto plazo</i> (0,03 × 750.000 × 6/12)		
11.250,00	<i>Intereses de deudas a largo plazo</i> (0,03 × 750.000 × 6/12)		
		a	Tesorería
			772.500,00
_____		x	_____

$$\begin{array}{rcl}
 750.000,00 & \text{Deudas a largo plazo} & \\
 & & a \text{ Deudas a corto plazo} \quad 750.000,00 \\
 \hline & & x \hline
 \end{array}$$

8. 31 de diciembre de 20X5. Reconocimiento de los intereses devengados.

$$\begin{array}{rcl}
 7.500,00 & \text{Intereses de deudas a corto plazo} & \\
 (0,03 \times 750.000 \times 4/12) & & \\
 & & a \text{ Intereses a corto plazo de deudas} \quad 7.500,00 \\
 \hline & & x \hline
 \end{array}$$

SUPUESTO NÚM. 2

CONTABILIDAD FINANCIERA: PROVISIÓN PARA GRANDES REPARACIONES, PERMUTA

ENUNCIADO

La sociedad anónima «LA INDECISA», que se dedica al comercio, realiza las siguientes operaciones:

La sociedad adquirió el día 1 de mayo de 20X2 una nave industrial para el almacenaje de mercaderías, siendo el precio de adquisición de 1.200.000 euros, la vida útil estimada de 20 años, y el valor residual es cero. Los costes de destrucción serán absorbidos por el ayuntamiento de la localidad a cambio de que ceda a éste la totalidad de los materiales de escombros, previsto para la construcción de un carril-bici. La sociedad sigue el procedimiento de amortización lineal. La póliza de seguros anual asciende a 9.000 euros y se abona en la misma fecha todos los años (el día 1 de mayo). En el momento de la compra la sociedad estimó unos costes de 36.000 euros en el año 20X8 para hacer frente a una reparación extraordinaria; en consecuencia, la sociedad procedió a dotar la correspondiente provisión, de forma lineal, en cada ejercicio, con el fin de generar un fondo de ahorro, que se encuentra invertido en acciones de otra sociedad que cotiza en Bolsa.

El 1 de mayo de 20X8 la sociedad somete la nave a la reparación extraordinaria prevista, abonando por dicho concepto ese día 36.000 euros. Para hacer frente al pago enajena la totalidad de las acciones, donde se encontraban invertidos los fondos dotados por la sociedad a lo largo del tiempo, obteniendo en la venta 37.000 euros que cobra por Bancos. Esta reparación supone que se alargue la vida útil del bien 2 años más de los inicialmente previstos (contados a partir del día 1 de mayo de 20X8). Durante el tiempo que duró la reparación, la sociedad no vio interrumpida su actividad en la nave.

Debido a que la mejora en el inmueble alarga su vida útil, provocada por la reparación, la póliza de seguros se incrementa en 300 euros/año, abonándose el 1 de mayo de 20X8, tal como se viene haciendo cada año.

El 1 de septiembre de 20X8 llega a un acuerdo con otra sociedad para permutar la nave por otra en distinto ayuntamiento, por resultar más operativa y más amplia. La nave nueva se valora en 1.000.000 de euros, se establece su vida útil en 20 años, el valor residual se estima que será cero y está previsto que empiece a funcionar en el próximo ejercicio. La compañía de seguros mantiene los mismos plazos anuales de la prima y la misma cuantía.

SE PIDE:

Realice las operaciones contables correspondientes a la sociedad «LA INDECISA», de acuerdo con la información referida anterior, para todo el ejercicio 20X8, que coincide con el año natural.

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

SOLUCIÓN Supuesto núm. 2

Las cuentas y los saldos que figurarán a 1 de enero de 20X8 en la sociedad «LA INDECISA», en relación con la nave industrial adquirida el 1 de mayo de 20X2, se presentan a continuación:

Cuenta	Saldo deudor	Saldo acreedor
Construcciones	1.200.000	–
Amortización acumulada de construcciones	–	340.000 [1.200.000/20 × (5 + 8/12)]
Provisión para grandes reparaciones	–	34.000 [36.000/6 × (5 + 8/12)]
Gastos anticipados	3.000 (9.000 × 4/12)	–
Inversión financiera permanente en capital	34.000	–

Se ha considerado, a la vista de los datos del enunciado, que la reparación extraordinaria tendrá lugar a los seis años de la adquisición (1 de mayo de 20X2 a 1 de mayo de 20X8).

• **1 de mayo de 20X8. Se realiza la reparación extraordinaria.**

En primer lugar, se va a proceder a efectuar las dotaciones correspondientes a los meses de enero, febrero, marzo y abril, así como a registrar la adquisición de las acciones en las que viene invirtiendo, para generar el fondo de ahorro necesario para poder llevar a cabo la reparación, tal y como se ha venido haciendo en los ejercicios anteriores.

Por la dotación a la provisión para grandes reparaciones:

2.000,00	<i>Reparación y conservación</i>		
		<i>a</i>	
		<i>Provisión para grandes reparaciones</i>	
		<i>(36.000/6 × 4/12)</i>	2.000,00
		x	

Por la adquisición de los valores negociables:

2.000,00	<i>Inversión financiera permanente en capital</i>		
		<i>a</i>	
		<i>Tesorería</i>	2.000,00
		x	

Por la venta de los valores negociables para disponer de medios líquidos para pagar la reparación:

37.000,00	<i>Tesorería</i>		
		<i>a</i>	
		<i>Inversión financiera permanente en capital</i>	36.000,00
		<i>a</i>	
		<i>Beneficio en valores negociables</i>	1.000,00
		x	

Por el pago de la reparación:

36.000,00	<i>Provisión para grandes reparaciones</i>		
		<i>a</i>	
		<i>Tesorería</i>	36.000,00
		x	

Por la imputación de las primas correspondientes al primer semestre del ejercicio:

3.000,00	<i>Primas de seguros</i>		
		<i>a</i>	
		<i>Gastos anticipados</i>	3.000,00
		x	

Por la amortización de inmovilizado hasta la fecha de la reparación, a partir de la cual se modifica su vida útil:

20.000,00	<i>Amortización inmovilizado material</i>		
		a	<i>Amortización acumulada de construcciones</i>
			20.000,00
			(1.200.000/20 × 4/12)
Construcciones			1.200.000
– Amortización acumulada de construcciones			360.000
			<hr/>
Valor neto contable			840.000
Vida útil pendiente (20 + 2 – 6).....			16 años
			<hr/>
		x	<hr/>

Por el pago, el día 1 de mayo de prima anual de seguros y su correspondiente periodificación:

6.200,00	<i>Primas de seguros</i>		
	(9.300/12 × 8)		
3.100,00	<i>Gastos anticipados</i>		
	(9.300/12 × 4)		
		a	<i>Tesorería</i>
			9.300,00
			<hr/>
		x	<hr/>

• **1 de septiembre 20X8. Permuta de la nave industrial.**

En primer lugar se realiza la amortización correspondiente al ejercicio deducida la de los cuatro primeros meses que se efectuó al tiempo que la reparación:

17.500,00	<i>Amortización inmovilizado material</i>		
		a	<i>Amortización acumulada de construcciones</i>
			17.500,00
			(840.000/16 × 4/12)
Construcciones			1.200.000
– Amortización acumulada de construcciones			377.500
			<hr/>
Valor neto contable			822.500
Valor de la nave recibida en la permuta			1.000.000
			<hr/>
		x	<hr/>

En la contabilización de la permuta se ha aplicado la Resolución del Inmovilizado Material del ICAC, según la cual el bien recibido se contabiliza por el menor de los valores anteriores.

377.500,00 Amortización acumulada de
construcciones

822.500,00 Construcciones en curso

a Construcciones 1.200.000,00

x

SUPUESTO NÚM. 3

CONTABILIDAD DE SOCIEDADES: FUSIÓN DE SOCIEDADES, CÁLCULO DEL PATRIMONIO REAL,
CÁLCULO DEL NÚMERO DE ACCIONES A EMITIR POR LA SOCIEDAD ABSORBENTE Y ANOTACIONES CONTABLES DE LA FUSIÓN

ENUNCIADO

La sociedad anónima «LA ABSORBENTE» acuerda con la sociedad anónima «LA ABSORBIDA» la fusión de ambas sociedades por absorción de ésta por parte de aquélla.

La operación tiene lugar en el ejercicio 20X3.

El balance de situación que presenta la sociedad «LA ABSORBIDA» a 13 de febrero de 20X3 es el siguiente, expresado en euros:

ACTIVO		PASIVO	
Gastos formalización deudas	16.000	Capital social	600.000
Terrenos y bienes naturales	300.000	Reserva legal	120.000
Construcciones	600.000	Reservas voluntarias	40.000
Mobiliario	80.000	Deudas a largo plazo Entidades de crédito	120.000
(Amortiz. acum. inmov. material).....	(180.000)	Acreedores comerciales	60.000
Mercaderías.....	40.000	Deudas con Administraciones públicas	40.000
Deudores a corto plazo	60.000	Provisión otras operaciones tráfico	40.000
Acciones de la S.A. «LA ABSORBENTE»	20.000		
Bancos	84.000		
Total Activo	1.020.000	Total Pasivo	1.020.000

INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA:

- El capital social según balance está formado por acciones de nominal 10 euros.
- La sociedad refleja en balance la propiedad de 2.000 acciones de la Sociedad «LA ABSORBENTE».

La sociedad anónima «LA ABSORBENTE» tiene un capital social de 180.000 acciones, de nominal 10 euros. Posee como inversión financiera 3.000 acciones de la sociedad «LA ABSORBIDA», adquiridas por un importe total de 45.000 euros.

Reunidos los administradores de ambas sociedades toman los siguientes acuerdos a efectos de fusión, una vez efectuados el reparto del beneficio y pago del dividendo correspondiente:

1. En relación con los valores de la sociedad «LA ABSORBIDA»:
 - Se estima que del saldo de deudores 4.000 euros son incobrables.
 - Las mercaderías se valoran en 120.000 euros.
 - El dinero en bancos se eleva a 84.000 euros.
 - Las construcciones se encuentran amortizadas en el 20 por 100 de su coste histórico. Se aprueba un valor para las mismas, de acuerdo con el mercado, de 580.000 euros.
 - El mobiliario se valora en 30.000 euros.
 - Las deudas se reconocen por el valor que figura en el balance.
 - La provisión para otras operaciones de tráfico se estima en 20.000 euros.
 - La partida de gastos de formalización de deudas carece de valor.
 - Los terrenos y bienes naturales se valoran en la misma cuantía, 300.000 euros.
 - La inversión de acciones de la sociedad «LA ABSORBENTE» se valora por la cuantía que resulta de la fusión.
 - Se reconoce un fondo de comercio de 210.000 euros.
2. A efectos de fusión, las acciones de la sociedad «LA ABSORBENTE» se valoran en 30 euros cada una. Esta sociedad deberá emitir las acciones que corresponda, teniendo en cuenta que posee acciones de la sociedad «LA ABSORBIDA», valoradas por la cuantía que resulta de la fusión. Las acciones nuevas se emitirán con el mismo valor nominal que las antiguas.

SE PIDE:

1. Calcule el valor real de la deuda de la sociedad absorbente con la sociedad absorbida.
2. Calcule el número de acciones a emitir por la sociedad absorbente. Las acciones se emiten con un valor nominal de 10 euros cada una.
3. Realice las anotaciones contables de todo el proceso de fusión de la sociedad «LA ABSORBENTE».

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales de las operaciones.)

SOLUCIÓN Supuesto núm. 3

1. Cálculo del valor real de la deuda de la sociedad absorbente con la sociedad absorbida.

Cuentas	Importes
Capital social	600.000
Reserva legal	120.000
Reservas voluntarias.....	40.000
Patrimonio contable	760.000
+/- Ajustes	
Deudores	(4.000)
Mercaderías (120.000 – 40.000)	80.000
Construcciones [580.000 – (0,80 × 600.000)]	100.000
Mobiliario [30.000 – (80.000 – 60.000)]	10.000
Provisión otras operaciones tráfico	20.000
(40.000 – 20.000)	
Gastos de formalización de deudas	(16.000)
Fondo de comercio.....	210.000
Acciones de «LA ABSORBENTE»	(20.000) + (2.000 × 30)
Patrimonio real	1.200.000
Número de acciones	60.000
Valor a efectos de fusión	20

2. Cálculo del número de acciones a emitir por la sociedad absorbente.

$$(N + 2.000) \times 30 = (60.000 - 3.000) \times 20$$

$$(N + 2.000) \times 30 = 1.140.000$$

$$N + 2.000 = 38.000$$

$$N = 36.000$$

3. Realizar las anotaciones contables de todo el proceso de fusión de la sociedad «LA ABSORBENTE».

Por la apertura de la contabilidad se hará un asiento del siguiente tipo aunque se desconoce el importe, ya que el enunciado no facilita el balance de la sociedad «LA ABSORBENTE»:

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

Por el ajuste de las acciones que la sociedad «LA ABSORBENTE» posee de la sociedad «LA ABSORBIDA»:

Valor contable de las acciones de «LA ABSORBIDA».....	45.000
Valor a efectos de fusión de las acciones de «LA ABSORBIDA» (3.000 × 20)	60.000
Plusvalía	15.000

<i>15.000,00 Acciones de «LA ABSORBIDA»</i>		<i>a Resultados de fusión o Prima de emisión de acciones</i>	
	x		<i>15.000,00</i>

Por la emisión de las acciones:

<i>1.080.000</i>	<i>Acciones emitidas</i> (36.000 × 30)		<i>a Capital social</i>	
			(36.000 × 10)	<i>360.000</i>
			<i>a Prima de emisión de acciones</i>	<i>720.000</i>
			(36.000 × 20)	
		x		

Por la recepción del patrimonio de la sociedad «LA ABSORBIDA»:

300.000	Terrenos y bienes naturales	
700.000	Construcciones	
90.000	Mobiliario	
120.000	Mercaderías	
56.000	Deudores a corto plazo	
60.000	Acciones propias (2.000 × 30)	
84.000	Bancos	
210.000	Fondo de comercio	
	a Amortización acumulada	
	inmovilizado material	180.000
	Deudas l/p entidades crédito	120.000
	Acreedores comerciales	60.000
	Deudas con Administraciones públicas	40.000
	Provisión otras operaciones tráfico	20.000
	Accionistas sociedad «LA ABSORBIDA» (60.000 × 20)	1.200.000
_____ x _____		

Por la entrega de las acciones a los accionistas de la sociedad «LA ABSORBIDA» y por la cancelación de la cuenta representativa de la inversión de la sociedad «LA ABSORBENTE» en la sociedad «LA ABSORBIDA»:

1.200.000	Accionistas sociedad «LA ABSORBIDA»	
	a Acciones sociedad «LA AB- SORBIDA»	60.000
	a Acciones propias (2.000 × 30)	60.000
	a Acciones emitidas (36.000 × 30)	1.080.000
_____ x _____		

SUPUESTO NÚM. 4

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO Y
CÁLCULO DE GASTO DEVENGADO. ASIENTOS CONTABLES

ENUNCIADO

La sociedad «SOL» presenta la siguiente información referida al ejercicio 20X4:

- Resultado contable antes de impuesto: 73.000 euros.
- Las únicas diferencias entre el resultado contable antes de impuestos y la base imponible son las que se pudieran derivar de la siguiente información:
 - CARTA DE VALORES PERMANENTE: en enero de 20X4 la sociedad adquirió el 80 por 100 del capital de la sociedad «LUNA» por importe de 32.000 euros. La evolución de los fondos propios de «LUNA» ha sido:

	31-12-20X3	31-12-20X4
Capital	8.000	8.000
Reservas.....	5.000	7.000
Pérdidas y ganancias	2.000	- 1.000

A efectos del cálculo de la provisión, «SOL» considera que en la fecha de la compra de las acciones, el valor contable de los elementos patrimoniales de «LUNA» coincidía con su valor de mercado, y que en el caso de que exista fondo de comercio financiero, éste se deprecia linealmente en 10 años. Según la normativa fiscal, la provisión de depreciación deducible de este tipo de acciones no puede exceder de la diferencia entre el valor teórico al inicio y al final del ejercicio.

- ARRENDAMIENTO FINANCIERO: el 1 de enero de 20X3 la sociedad contrató una operación de *leasing* con las siguientes cuotas:

Fecha	Cuota de recuperación	Intereses
1-1-20X3.....	25.000	6.000
1-1-20X4.....	25.000	4.500
1-1-20X5	25.000	3.000
1-1-20X6 (opción)	25.000	—

El contrato de *leasing* cumple los requisitos del régimen fiscal especial del arrendamiento financiero (art. 128 LIS). En el inmovilizado objeto del contrato se amortiza contablemente un 10 por 100, dicho elemento tiene un coeficiente de amortización fiscal máximo del 15 por 100.

- BASES IMPONIBLES PENDIENTES DE COMPENSAR: la sociedad tiene bases imponibles pendientes de compensar por importe de 100.000 euros.
- Deducciones: la sociedad no ha producido deducciones en el ejercicio.
- Retenciones y pagos fraccionados: 1.000 euros.
- Política contable del Impuesto sobre Sociedades:
 - En ejercicios anteriores no ha reconocido el efecto impositivo de las bases negativas.
 - En el ejercicio 20X4:
 - Reconoce todos los activos y pasivos fiscales producidos en el ejercicio, incluidos los derivados de la cartera de acciones permanente, ya que está tramitando su venta.
 - Además, dado que considera que ha mejorado su situación y que es prácticamente seguro que va a compensar todo el importe de las bases negativas, la sociedad registra en el activo el importe total acumulado de las bases negativas.

SE PIDE:

1. Calcular la cuota a pagar o a devolver, considerando un tipo impositivo del 35 por 100.
2. Asientos contables del Impuesto sobre Sociedades, distinguiendo entre el impuesto sobre beneficios y Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.

SOLUCIÓN Supuesto núm. 4**Cartera de valores permanente.***Enero 20X4*

Precio de adquisición de la cartera de valores permanente: ..	32.000
Valor de la participación deducida de los fondos propios	12.000
[$0,80 \times (8.000 + 5.000 + 2.000)$]	
Fondo de comercio financiero	20.000
Depreciación anual	2.000

31 de diciembre de 20X4

En contabilidad se habrá aplicado la Norma 8.^a del PGC, en lo que se refiere a participaciones en empresas del grupo (porcentaje de participación: 80%), según la cual el precio de adquisición se compara con la evolución de los fondos propios, corregido en las plusvalías tácitas existentes cuando se adquirió la participación y que subsistan en el momento de la valoración posterior.

Precio de adquisición de la cartera de valores permanente ...	32.000
Valor de la participación deducida de los fondos propios	11.200
[$0,80 \times (8.000 + 7.000 - 1.000)$]	
+ Fondo de comercio financiero que subsiste	18.000
(20.000 - 2.000)	
Suma	29.200
Provisión a dotar [$2.000 + (0,80 \times 1.000)$]	2.800

Por su parte, la normativa fiscal no permite deducirse como provisión un importe superior a la diferencia entre el valor teórico al inicio y al final del ejercicio.

Valor teórico al inicio del ejercicio	12.000
[$0,80 \times (8.000 + 5.000 + 2.000)$]	
Valor teórico al final del ejercicio	11.200
[$0,80 \times (8.000 + 7.000 - 1.000)$]	
Diferencia	800

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste en base	Ajuste en cuota
20X4	2.800	800	+ 2.000	+ 700

En consecuencia, se produce una diferencia temporal positiva que genera un impuesto anticipado, que según se establece en el enunciado se ha decidido contabilizar, puesto que la empresa está tramitando la venta de la participación.

Arrendamiento financiero.

Valor al contado del bien objeto del contrato de arrendamiento financiero: 100.000 (igual a la suma de las cuotas de recuperación a satisfacer).

El gasto contable por amortización anual es de 10.000 ($0,10 \times 100.000$).

Fiscalmente, al aplicarse el artículo 128 de la LIS, se puede deducir en concepto de recuperación del coste del bien el duplo del coeficiente de amortización fiscal máximo.

Año 20X3

Gasto fiscalmente deducible ($2 \times 0,15 \times 100.000$)	30.000
Importe pagado por cuota de recuperación	25.000
Importe deducible fiscalmente	25.000

Año 20X4

Gasto fiscalmente deducible ($2 \times 0,15 \times 100.000$)	30.000
Importe pagado por cuota de recuperación	25.000
Importe deducible fiscalmente	25.000

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste en base	Ajuste en cuota
20X3	10.000	25.000	(15.000)	(5.250)
20X4	10.000	25.000	(15.000)	(5.250)

En ambos ejercicios se ha generado una diferencia temporal negativa que genera un impuesto diferido que se contabiliza en todo caso.

A continuación se va a proceder a efectuar la liquidación del impuesto, para determinar cuál es el importe de la base imponible de ejercicios anteriores que puede ser efectivamente compensada, aunque la empresa ha decidido aflorar la totalidad del crédito correspondiente a las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

Liquidación del impuesto.

Beneficio antes de impuestos	73.000
+ / – Diferencias permanentes	–
+ / – Diferencias temporales	
Cartera de valores permanente	2.000
Arrendamiento financiero	(15.000)
Base imponible previa	60.000
– Compensación bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	(60.000)
Base imponible	–
× Tipo de gravamen	35%
Cuota íntegra	–
– Deducciones	–
Cuota líquida	–
– Retenciones y pagos a cuenta	(1.000)
Cuota diferencial a devolver	(1.000)

Afloración del crédito por bases imponibles negativas efectivamente compensadas.

21.000,00 *Créditos por pérdidas a compensar*
(0,35 × 60.000)

a *Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios* 21.000,00

_____ x _____

Cálculo del gasto por el Impuesto sobre Sociedades.

Beneficio antes de impuestos	73.000
+ / – Diferencias permanentes	–
Resultado contable ajustado	73.000
× Tipo de gravamen	35%
Impuesto bruto	25.500
– Deducciones	–
Impuesto devengado	25.550

Contabilización del Impuesto sobre Sociedades del año 20X4.

25.550,00 *Impuesto sobre beneficios*

700,00 *Impuesto sobre beneficios
anticipado*
(0,35 × 2.000)

1.000,00 *Hacienda Pública, deudas por
devolución de impuestos*

*a Hacienda Pública, retencio-
nes y pagos a cuenta* 1.000,00

*a Impuesto sobre beneficios
diferido* 5.250,00
(0,35 × 15.000)

*a Créditos por pérdidas a com-
pensar* 21.000,00
(0,35 × 60.000)

_____ x _____

Afloración del crédito por bases imponibles negativas pendientes de compensar para ejercicios siguientes.

14.000,00	Créditos por pérdidas a compensar (0,35 × 40.000)		
		a Ajustes positivos en la im-	
		posición sobre beneficios	14.000,00
		x	

Regularización de las cuentas relativas al Impuesto sobre Sociedades, distinguiendo el gasto del ejercicio de los ajustes positivos de ejercicios anteriores.

35.000,00	Ajustes positivos en la im-		
	posición sobre beneficios		
		a Impuesto sobre beneficios	25.550,00
		a Pérdidas y ganancias	9.450,00
		x	

Beneficio del ejercicio:

$$73.000 + 9.450 = 79.450$$

SUPUESTO NÚM. 5

OPERACIONES FINANCIERAS. PRÉSTAMO DE ANUALIDADES CONSTANTES:
CÁLCULO DEL TIPO DE INTERÉS Y DE ALGUNOS DATOS DEL CUADRO DE AMORTIZACIÓN

ENUNCIADO

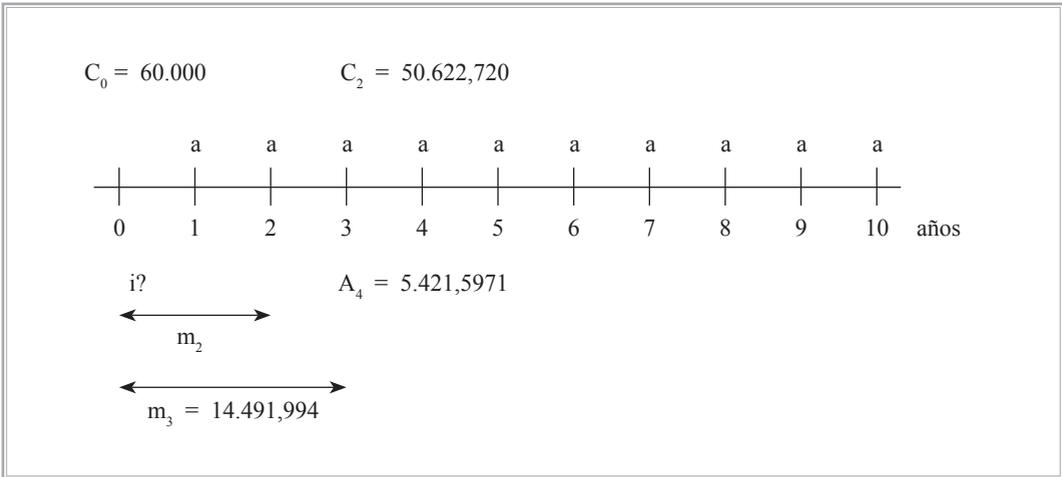
Se ha concedido un préstamo por importe de 60.000 euros. La duración es de 10 años. El capital vivo después de haber pagado la segunda anualidad es 50.622,720 euros. En las tres primeras anualidades se ha pagado por la amortización 14.491,994 euros y el capital que se ha amortizado en la cuarta anualidad es 5.421,5971 euros.

SE PIDE:

- Determinar el tipo de interés de dicho préstamo.
- Calcular los intereses satisfechos en la cuarta anualidad.
- Suponiendo que el tipo de interés de mercado a principios del cuarto año es el 5 por 100, calcular el usufructo una vez pagada la tercera anualidad.

SOLUCIÓN Supuesto núm. 5

Se trata de un préstamo francés, con anualidad y tipo de interés constante. La información de que se dispone permite obtener el siguiente gráfico:

**a) Tipo de interés del préstamo.**

Teniendo en cuenta que en un préstamo francés las cuotas de amortización varían en progresión geométrica de razón $1 + i$, podemos establecer una relación entre A_4 (conocida) y A_3 (que se puede obtener a partir de la información del problema). Así:

$$A_4 = A_3 \times (1 + i)$$

de donde:

$$i = \frac{A_4}{A_3} - 1$$

Además, podemos hacer las siguientes consideraciones:

- El total amortizado al final del año 2 será la diferencia entre el importe del préstamo (C_0) y el capital pendiente a principios del año 3 (C_2).

$$m_2 = C_0 - C_2 = 60.000 - 50.622,720 = 9.377,28$$

- La cuota de amortización del año 3 será la diferencia entre el total amortizado en el año 3 (m_3) y el total amortizado en el año 2 (m_2).

$$A_3 = m_3 - m_2 = 14.491,994 - 9.377,28 = 5.114,714$$

Así pues, podemos despejar el tipo de interés de la operación:

$$i = \frac{A_4}{A_3} - 1 = \frac{5.421,5971}{5.114,714} - 1 = 0,06$$

$$i = 6\%$$

b) Intereses satisfechos en la cuarta anualidad (I_4).

Los intereses del cuarto año los genera el capital pendiente en el momento 3 (C_3), al tipo vigente durante el período (6%).

A su vez, el capital vivo en 3 (C_3) resulta de disminuir el capital vivo del período anterior (C_2) en la cuota de amortización del año 3 (A_3).

Por tanto:

$$C_3 = C_2 - A_3 = 50.622,720 - 5.114,714 = 45.508,006$$

$$I_4 = C_3 \times i = 45.508,006 \times 0,06 = 2.730,480$$

$$I_4 = 2.730,48 \text{ euros}$$

c) Usufructo a principios del año cuarto (U_4).

El usufructo del préstamo se puede obtener como diferencia entre el valor y la nuda propiedad del préstamo en ese momento:

$$U_4 = V_4 - N_4$$

Por su parte, el valor del préstamo se obtendrá actualizando al tipo de interés del mercado (5%) las anualidades pendientes.

$$a = I_4 + A_4 = 2.730,48 + 5.421,5971 = 8.152,077$$

Por tanto:

$$V_4 = 8.152,077 \times a_{\overline{7}|0,05} = 47.170,964$$

La nuda propiedad (N_4) se calcula actualizando las cuotas de amortización pendientes al tipo de interés del mercado, que al ser un préstamo francés constituye el valor actual de una renta en progresión geométrica:

$$N_4 = A_{(A_4; 1,06) \overline{7} - 0,05} = 5.421,5971 \times \frac{1 - 1,06^7 \times 1,05^{-7}}{1 + 0,005 - 1,06} = 37.193,21$$

Finalmente:

$$U_4 = V_4 - N_4 = 47.170,964 - 37.193,21 = 9.977,747$$

$U_4 = 9.977,75$ euros
--