

Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda (turno libre)

Anna Ayats Vilanova

María Pilar García Giménez

Profesoras del CEF.- (España)

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema de turno libre, al Cuerpo Técnico de Hacienda, convocadas por la Resolución de 3 de junio de 2021 [BOE 9 de junio]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad de sociedades.** La aplicación del resultado del ejercicio, dividendos pasivos y socios morosos, operación simultánea de reducción de capital por pérdidas y ampliación liberada y una emisión de acciones privilegiadas.
- Caso 2. Contabilidad financiera y matemática financiera.** Contabilizar la compra de unos terrenos que se edifican, posteriormente hay trabajos de mejor aprovechamiento del espacio y reparaciones, luego realiza una operación de permuta del edificio a cambio de otro edificio y bonos que se clasifican en la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto. Hay cálculos financieros para determinar el valor razonable de los bonos, registrar el devengo de los intereses por la TIR y efectuar el ajuste a valor razonable.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Operaciones de compraventa de distintas materias primas en moneda extranjera y calcular las existencias finales por el método FIFO.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Incluye varios apartados: compraventa de acciones cotizadas, contabilización de dividendos, contingencias fiscales en el impuesto sobre sociedades, gastos de personal con retribuciones en especie y la compra de una máquina subvencionada con deterioros de valor.
- Caso 5. Contabilidad financiera.** Determinar la deuda tributaria y contabilizar el impuesto sobre sociedades de una empresa que aplica el régimen fiscal especial de reducida dimensión con ajustes fiscales de aceleración de amortizaciones, *leasing* financiero, provisiones, operaciones a plazos, gastos de ampliación de capital y bases imponibles negativas. Además de tener que confeccionar el modelo de conciliación entre el resultado contable y fiscal.

Caso práctico núm. 1

Contabilidad de sociedades

La sociedad anónima Dersa presenta a 1 de enero de 2X20 el siguiente balance de situación, expresado en euros:

Activo		Patrimonio neto	
124.000	Gastos de I+D	Capital social	600.000
75.000	Fondo de comercio	Reserva legal	117.400
40.000	Propiedad industrial	Prima de emisión	60.000
1.165.000	Terrenos y construcciones	Socios por desembolsos no exigidos	(15.000)
145.000	Maquinaria	Resultados negativos ejercicios anteriores	(253.400)
86.000	Elementos de transporte	Resultados ejercicio 2X19	273.100
27.000	Equipos para procesos de información	Deudas a largo plazo	1.023.400
220.000	Existencias	Proveedores	63.000
145.000	Deudores	Deudas a corto plazo	210.000
102.300	Tesorería	Hacienda Pública, acreedora	47.000
8.700	Ajustes por periodificación	Ajustes por periodificación	12.500
2.138.000	Total	Total	2.138.000

Información complementaria:

El capital social está formado por 300.000 acciones de igual valor nominal. Los desembolsos no exigidos afectan a 30.000 acciones de la última ampliación de capital.

Operaciones del periodo

Parte 1

1. Reunida la junta general de accionistas, adopta, entre otros, los siguientes acuerdos:
 - a) Reparto del resultado del ejercicio. Se adopta la decisión de repartir el máximo dividendo posible una vez cubiertas todas las atenciones legales. La sociedad procede al abono con fecha 1 de marzo de 2X20. Retención aplicada a los perceptores: 19%.
 - b) Proceder a la reclamación del desembolso pendiente. En este sentido socios titulares de 25.000 acciones proceden al abono del mismo con fecha 1 de abril. La sociedad decide declarar en mora a aquellos que no hacen frente al desembolso iniciando las correspondientes acciones judiciales de reclamación.
 - c) Acometer, con fecha 1 de mayo, una doble operación de reducción y ampliación de capital de la siguiente forma:
 - Reducir el capital mediante amortización de pérdidas procediendo a la reducción del valor nominal de las acciones correspondientes.
 - Ampliación de capital liberada utilizando para ello las reservas de libre disposición y la reserva legal en el límite máximo permitido por la ley. La ampliación se aplicará a las acciones en vigor mediante aumento del valor nominal.
 - Realizar una emisión de acciones privilegiadas mediante el lanzamiento de 50.000 acciones de valor nominal 2 euros cada una al 180 %. El privilegio consiste en un dividendo garantizado por 5 años de 0,40 euros por acción además del dividendo ordinario que se apruebe y con independencia de los resultados de la sociedad. La emisión es íntegramente suscrita y desembolsada con fecha 1 de junio de 2X20. Los gastos de emisión abonados ascienden a 8.300 euros.
 - A efectos de cálculo cuando sea necesario, la sociedad considera un tipo de descuento de un 4 %.

Parte 2

2. La sociedad anónima Alfa adquiere, con fecha 2 de enero de 2X20, 20.000 acciones de Dersa totalmente desembolsadas a un precio unitario de 4 euros la acción. La inversión tiene carácter de largo plazo.
3. El día 1 de marzo recibe el dividendo correspondiente.
4. Con fecha 1 de mayo recibe notificación de Dersa comunicando el nuevo valor nominal de las acciones.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables que procedan, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores correspondiente al ejercicio 2X20, de las sociedades Dersa y Alfa.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del Plan General de Contabilidad (PGC). No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.
- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

Solución

Parte 1. Contabilidad de la sociedad Dersa

1. Acuerdos de la junta general de accionistas

a) Reparto del resultado del ejercicio 2X19

En primer lugar al tener resultados negativos de ejercicios anteriores vamos a determinar el beneficio distribuible de acuerdo con el artículo 3.5 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (RICAC) de 5 de marzo de 2019.

Resultado del ejercicio	273.100
+ 664, «Gastos por dividendos de acciones consideradas pasivo financiero»	0
+ Reservas disponibles	60.000
110, «Prima de emisión»	60.000
118, «Aportaciones de socios»	0
113, «Reservas voluntarias».....	0
+ Remanente	0
– Resultados negativos de ejercicios anteriores	(253.400)
+ Reserva legal	117.400
– Dotación reserva legal con cargo al resultado del ejercicio	(27.310)
– Valor en libros I+D (art. 273.3 TRLSC + art. 28.2 RICAC)	(124.000)
Beneficio distribuible	<u>45.790</u>

La reserva legal efectiva es cero, debido a que el saldo de los resultados negativos de ejercicios anteriores es de 253.400 euros, de los cuales 60.000 euros están compensados por la prima de emisión, la diferencia que resta compensar es de 193.400 euros, que están soportados en primer lugar con la reserva legal que figura en el balance de cierre cuyo importe es de 117.400 euros, todavía restan pérdidas por compensar de 76.000 euros que deberán cubrirse con el resultado del ejercicio actual.

Al tener una reserva legal efectiva nula, el artículo 274 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC) obliga a destinar como mínimo el 10% del resultado del ejercicio actual a dotar reserva legal.

Además, el artículo 273.3 del TRLSC y el artículo 28.2 de la RICAC de 5 de marzo de 2019 prohíben el pago de dividendos si los gastos de I+D que figuran como activo intangible no están compensados con reservas disponibles.

El beneficio distribuible de 45.790 euros indica el importe máximo que puede repartir en dividendos.

Test de balance (art. 273.2 TRLSC + art. 28.2 RICAC de 5 de marzo de 2019)

El reparto de dividendos solo es posible si el valor del patrimonio neto no es inferior al capital social mercantil, antes y después del reparto. A continuación, se determina el valor del patrimonio neto a efectos del reparto de dividendos según el artículo 3.1 de la RICAC de 5 de marzo de 2019.

Patrimonio neto según formato cuentas anuales	782.100
+ Capital suscrito y no exigido	15.000
+ Capital y prima de emisión considerado pasivo financiero	0
+/- 1340, «Operaciones de cobertura de flujos de efectivo»	0
– Beneficios imputables al patrimonio neto (saldos positivos del subgrupo 13)	0
Patrimonio neto a efectos del reparto de dividendos	797.100

Capital social mercantil = 600.000 euros

El patrimonio neto del reparto del resultado del ejercicio es de 797.100 euros y el capital social mercantil es de 600.000 euros, siendo la diferencia de 197.100 euros, pero el máximo distribuible es de 45.790 euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	273.100	
112	Reserva legal		27.310
113	Reservas voluntarias		200.000
526	Dividendo activo a pagar		45.790

1-3-2X20. Por el pago de los dividendos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	45.790	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas (45.790 × 19%)		8.700,10
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		37.089,90

b) Solicitud del dividendo pasivo

En la información complementaria del enunciado nos indica que las acciones que tienen desembolsos no exigidos son 30.000 títulos que proceden de la última ampliación.

El saldo de la cuenta 1030, «Socios por desembolsos no exigidos, capital social», es de 15.000 euros, lo que indica que el dividendo pasivo por título es de 0,50 euros.

Por el comunicado a los socios del dividendo pasivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
558	Socios por desembolsos exigidos (activo corriente)	15.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social (- Fondos propios)		15.000

1-4-2X20. Por el vencimiento del dividendo pasivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (25.000 × 0,50)	12.500	
5581	Socios morosos (5.000 × 0,50)	2.500	
558	Socios por desembolsos exigidos		15.000

c) Reducción y ampliación de capital a 1 de mayo de 2X20

La normativa mercantil establece en el artículo 322 del TRLSC que para reducir el capital social por compensación de pérdidas primero hay que utilizar las reservas disponibles y la reserva legal no puede exceder del 10 % del nuevo capital social.

Artículo 322. Presupuesto de la reducción del capital social.

1. En las sociedades de responsabilidad limitada no se podrá reducir el capital por pérdidas en tanto la sociedad cuente con cualquier clase de reservas.
2. En las sociedades anónimas no se podrá reducir el capital por pérdidas en tanto la sociedad cuente con cualquier clase de reservas voluntarias o cuando la reserva legal, una vez efectuada la reducción, exceda del diez por ciento del capital.

Ahora bien, como en la misma escritura reduce y amplía capital con cargo a las reservas disponibles y la reserva legal por el límite máximo permitido, la finalidad es que después de la operación simultánea la reserva legal sea igual al 10 % del nuevo capital social.

100, «Capital social»	600.000
110, «Prima de emisión»	60.000
112, «Reserva legal» (117.400 + 27.310 reparto del resultado 2X19)	144.710

113, «Reservas voluntarias» (reparto del resultado 2X19).....	200.000
121, «Resultados negativos de ejercicios anteriores»	<u>(253.400)</u>
Patrimonio neto	751.310

$$X + 0,10 X = 751.310$$

$$X = 753.310/1,1 = 683.009,09 \text{ euros}$$

Si llevamos a cabo la operación siguiendo el orden del enunciado, primero reducimos el nominal de las acciones por las pérdidas y luego ampliamos con las reservas disponibles y la legal por el importe máximo permitido.

Por la compensación de las pérdidas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	253.400	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		253.400

El capital social después de la compensación de pérdidas tiene el siguiente valor:

$$600.000 \text{ (antes de la reducción)} - 253.400 \text{ (reducción por pérdidas)} = 346.600$$

Al realizar la ampliación liberada con cargo a reservas disponibles y la legal en la parte que exceda al 10 % del nuevo capital social:

$$144.710 - X \text{ (parte destina aumento capital social)} = 0,10 \times (346.600 + 200.000 + 60.000 + X)$$

$$144.710 - X = 60.660 + 0,10 X$$

$$84.050 = 1,1 X$$

$$X = 76.409,09$$

Por el incremento del capital de las reservas disponibles y el importe de la reserva legal:

Código	Cuenta	Debe	Haber
110	Prima de emisión	60.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
113	Reservas voluntarias	200.000	
112	Reserva legal	76.409,09	
100	Capital social		336.409,09

- Capital social después de la ampliación liberada 683.009,09
(346.600 + 260.000 + 76.409,09)
- Nuevo capital social 683.009,09
- Valor nominal título (683.009,09/300.000) 2,276697

d) Emisión de acciones privilegiadas

- Número de acciones 50.000 títulos
- Valor nominal 2 euros
- Precio de emisión (2 × 1,80) 3,60 euros
- Prima de emisión 1,60 euros
- Dividendo garantizado anual (50.000 × 0,40) 20.000 euros

Las acciones que se emiten tienen el privilegio de un dividendo mínimo al margen de que se apruebe un dividendo ordinario, lo que lo convierte en un instrumento financiero compuesto, cuyo componente del pasivo es el valor actual de los dividendos mínimos obligatorios actualizados al tipo incremental que según el enunciado es del 4 %.

$$\text{Valor actual} = 20.000 \times \frac{1 - (1 + 0,04)^{-5}}{0,04} = 89.036,45$$

$$\text{Valor de la emisión} = 50.000 \text{ acciones} \times 3,60 \text{ euros} = 180.000 \text{ euros}$$

	Emisión	%	Costes transacción
Pasivo financiero	89.036,45	49,46	4.105,57
Instrumento de patrimonio neto	90.963,55	50,54	4.194,43
	180.000	100 %	8.300

1-6-2X20. Por la emisión de las acciones privilegiadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (patrimonio neto)	90.963,55	
195	Acciones emitidas consideradas como pasivos financieros (pasivo financiero)	89.036,45	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		90.963,55
199	Acciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción		89.036,45

Por la suscripción y desembolso de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (50.000 × 3,60)	180.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		90.963,55
195	Acciones emitidas consideradas como pasivos financieros		89.036,45

Por la inscripción del capital en el Registro Mercantil del aumento de capital:

Por la parte de la ampliación que figura al patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	90.963,55	
100	Capital social		50.535,31
110	Prima de emisión		40.428,24

- Nominal escriturado × Porcentaje componente de patrimonio neto (50.000 × 2 × 50,535353 %) 50.535,31
- Prima mercantil × Porcentaje componente de patrimonio neto 40.428,24 (50.000 × 1,6 × 50,535353 %)

También se puede obtener el importe de la prima de emisión anterior calculando el importe de la prima respecto al total del valor de emisión y aplicarlo al componente global de patrimonio neto.

- Porcentaje prima respecto al valor de emisión 44,4444 %
 [(50.000 × 1,60)/180.000]
- Prima de emisión (90.963,55 × 44,4444 %) 40.428,24

Por la parte de la ampliación que figura como pasivo financiero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
199	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción	89.036,45	
150	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros		89.036,45

Por los gastos de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
110	Prima de emisión	4.194,43	
150	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros	4.105,57	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		8.300

Parte 2. Contabilidad sociedad anónima Alfa

2-1-2X20. Por la compra de acciones de Dersa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (20.000 × 4)	80.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		80.000

$$\text{Porcentaje} = 20.000 \text{ acciones} / 300.000 \text{ títulos} = 6,66\%$$

Como la intención es tenerlas a largo plazo, se clasifican como activo financiero a valor razonable con cambios en el patrimonio neto si tiene un valor fiable de mercado, en caso contrario figuraría en la categoría de activo financiero a coste.

1-3-2X20. Cobro del dividendo:

Como las acciones se compran al inicio de este ejercicio y el dividendo corresponde al resultado del ejercicio 2X19, tendrá la consideración de menor coste de la participación de acuerdo con la norma de registro y valoración (NRV) 9.ª 2.6 del PGC.

2.6 Intereses y dividendos recibidos de activos financieros.

Los intereses y dividendos de activos financieros devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias. Los intereses de los activos financieros valorados a coste amortizado deben reconocerse utilizando el método del tipo de interés efectivo y los dividendos cuando se declare el derecho del socio a recibirlos.

A estos efectos, en la valoración inicial de los activos financieros se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos en dicho momento, así como el importe de los dividendos acordados por el órgano competente en el momento de la adquisición. Se entenderá por «intereses explícitos» aquellos que se obtienen de aplicar el tipo de interés contractual del instrumento financiero.

Asimismo, si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.

El juicio sobre si se han generado beneficios por la participada se realizará atendiendo exclusivamente a los beneficios contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual desde la fecha de adquisición, salvo que de forma indubitada el reparto con cargo a dichos beneficios deba calificarse como una recuperación de la inversión desde la perspectiva de la entidad que recibe el dividendo.

Dividendo total que aprueba Dersa = 45.790 euros.

Capital de Dersa = 270.000 acciones × 2 euros de nominal con desembolso al 100 % y 30.000 acciones de 2 euros de nominal que han desembolsado 1,50 euros, el 75 % del nominal.

Una acción que ha desembolsado el 100 % cobraría el siguiente importe:

$$45.790 \text{ euros} / (270.000 \text{ acciones} + 30.000 \text{ acciones} \times 75 \%) = 0,156547 \text{ euros}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	2.536,06	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (3.130,94 × 19%)	594,88	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (20.000 × 0,156547)		3.130,94

1-5-2X20. Reducción y ampliación de capital modificando el valor nominal:

La operación de reducción por pérdidas y la ampliación con cargo a reservas modifica el valor nominal de los títulos, pero no genera asiento contable en la contabilidad del socio, debido a que su participación en el capital de la entidad Dersa antes y después de la operación es la misma.

Caso práctico núm. 2

Contabilidad financiera y matemática financiera

1. La sociedad anónima Altasa es la propietaria de unos terrenos que adquirió en el año 2X10 por 66.000.000 de euros. Sobre dichos terrenos ha edificado una construcción que entró en funcionamiento el 1 de enero del año 2X12. El coste de la construcción fue de 35.000.000 de euros y el criterio de la empresa es su amortización lineal en 25 años.
2. El 1 de julio del año 2X15 la sociedad realiza una ampliación en la construcción en curso consistente en una reforma que permite un mejor aprovechamiento del espacio disponible. El coste de la misma ascendió a 1.500.000 euros.
3. Finalmente, el 1 de octubre de 2X17 se ve obligada a realizar unos trabajos puesto que unas fuertes nevadas han derribado parte del techo. La reparación asciende a 700.000 euros que fueron abonados mediante transferencia bancaria.
4. Con fecha 1 de julio de 2X19 la sociedad tiene la oportunidad de mudar su centro logístico a una zona periférica de la capital, en un polígono industrial que es promocionado por una empresa privada. A tal fin negocia con ellos una reversión de los terrenos que ocupa actualmente (de mayor valor económico) y el pago de la diferencia mediante bonos de una emisión que la sociedad promotora del polígono

industrial ha realizado para financiar sus operaciones comerciales. Los inmuebles recibidos tienen un valor de mercado de 55.000.000 de euros de los que 32.000.000 de euros se corresponden con el valor del terreno y el resto el de la edificación.

5. El 1 de enero de 2X20 se realiza la operación comercial. Altsa entrega el terreno y la edificación actual en las siguientes condiciones:
 - El terreno y la edificación entregados tienen un valor de mercado de 100.000.000 de euros.
 - Además del terreno y la construcción nueva, se acuerda que adicionalmente recibirá 500 bonos de nominal 100.000 euros, con un cupón anual del 3,5 % y vencimiento el 31 de diciembre de 2X23.
 - Estos bonos se valoran en 44.861.302 euros. El descuento en el precio de la compra se debe a la diferencia que surge como consecuencia de que el tipo de interés de mercado en ese momento es el 6,5 %.
 - La entidad clasifica el bono como activo financiero a valor razonable con cambios en patrimonio neto.

6. A 31 de diciembre de 2X20, el tipo de interés de mercado asciende al 4,5 %. De forma que el valor razonable se recoge en la siguiente tabla:

Fecha	Valor razonable en euros
1 de enero del año 2X20	44.861.302
31 de diciembre del año 2X20	48.625.518
31 de diciembre del año 2X21	49.063.666
31 de diciembre del año 2X22	49.521.531
31 de diciembre del año 2X23	50.000.000

Trabajo a realizar:

1. Realizar las anotaciones contables de las operaciones reseñadas en los puntos 1 a 5.
2. Realizar las anotaciones contables correspondientes a las anualidades de 2X20 y 2X21 correspondientes a los bonos.
3. Si a 31 de diciembre de 2X21 el tipo de interés de mercado es del 4,75 %, calcular los valores razonables de los bonos, suponiendo que posteriormente no hay más variaciones en los tipos de mercado.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.
- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

Solución

Apartado 1

1. Compra de terrenos y construcción de un local

2X10. Por la compra de unos terrenos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	66.000.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		66.000.000

2X12. Por la entrada en funcionamiento del edificio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	35.000.000	
231	Construcciones en curso		35.000.000

31-12-2X12. Por la amortización del vuelo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	1.400.000	
2811	Amortización acumulada de construcciones (35.000.000/25)		1.400.000

2. Reforma del local anterior

El resultado de la reforma es un mejor aprovechamiento del espacio, pero no tiene que implicar una mayor capacidad, ni aumentar el espacio construido ni una mejora en la eficiencia productiva (consumo energético) ni hay datos que alargue la vida útil del activo, de ahí que se considere gasto del ejercicio y no incremente el coste del edificio.

El concepto ampliación y mejora se recoge en la RICAC del inmovilizado material, norma segunda, apartado 3, publicada el 1 de marzo de 2013, cuyo redactado condiciona el incremento del valor del activo a un aumento de la capacidad productiva o una mejora de la productividad o alargar la vida útil del bien.

2.3 Ampliación y mejora del inmovilizado material.

1. La «ampliación» consiste en un proceso mediante el cual se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.

2. Se entiende por «mejora» el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva.

3. Los criterios de valoración aplicables en los procesos descritos, serán los siguientes:

a) Para que puedan imputarse como mayor valor del inmovilizado los costes de una ampliación o mejora, se deberán producir una o varias de las consecuencias siguientes:

1. Aumento de su capacidad de producción,
2. Mejora sustancial en su productividad, o
3. Alargamiento de la vida útil estimada del activo.

1-7-2X15. Por los costes de la reforma:

Código	Cuenta	Debe	Haber
622	Reparación y conservación	1.500.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.500.000

En cambio, si se entiende que la mejora permite almacenar un mayor número de unidades o facilita su localización, mejorando el tiempo de entrega, la inversión tendría la consideración de mayor coste del vuelo o inversión y se amortizaría por la vida que le resta al edificio.

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	1.500.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.500.000

$$\text{Amortización anual} = 1.500.000 / (25 \text{ años} - 3,5 \text{ años}) = 69.767,44 \text{ euros}$$

3. Reparación del tejado por las nevadas

Si son trabajos de reparación de una parte del tejado tiene la consideración de gasto del ejercicio, no puede considerarse ampliación o mejora.

Código	Cuenta	Debe	Haber
622	Reparación y conservación	700.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		700.000

4. Información de la permuta del local

El enunciado nos informa de la intención de permutar el local por otro edificio que está en un polígono industrial, pero la operación no se lleva a cabo hasta el 1 de enero de 2X20, lo que implica que este ejercicio habría que amortizar igualmente el local hasta el cierre de ejercicio.

A la vez nos facilita el dato del valor razonable del bien recibido que son 55.000.000 en total, de los cuales 32.000.000 corresponden al suelo.

31-12-2X19. Por la amortización del local:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	1.400.000	
2811	Amortización acumulada de construcciones (35.000.000/25 años)		1.400.000

5. Permuta del local por otro en un polígono de la periférica más obligaciones

Se trata de una permuta comercial, ya que no es simplemente una permuta de locales de características similares.

El local que entrega tiene un valor razonable muy distinto al bien que recibe, 100.000.000 respecto a 55.000.000. También influye su ubicación, ya que el nuevo edificio está en la periferia en un polígono industrial. El promotor del nuevo edificio compensa la diferencia de valor entregando bonos que emitió. El valor nominal de los bonos entregados por el promotor es de 50.000.000, pero su cotización actual o valor razonable es de 44.861.302 euros.

Los flujos de efectivos no van a coincidir, por ello se califica la permuta de comercial, cuya valoración en principio debería ser el valor razonable del bien entregado, a excepción de que el valor razonable de los bienes recibidos sea inferior, de ahí que se aplique este último.

• Valor adquisición del local entrega (66.000.000 + 35.000.000)	101.000.000
• Amortización acumulada del vuelo $[(35.000.000/25) \times 8]$	(11.200.000)
• Valor en libros del local	89.800.000

El enunciado indica que el valor razonable de los bienes entregados es de 100.000.000, mientras que el valor razonable de los bienes recibidos es el siguiente:

• Local situado en el polígono industrial	55.000.000
• Valor razonable de los bonos recibidos	44.861.302
• Valor razonable de los activos recibidos	99.861.302

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	32.000.000	
211	Construcciones	23.000.000	
251	Valores representativos de deuda	44.861.302	
2811	Amortización acumulada de construcciones $[(35.000.000/25) \times 8]$	11.200.000	
210	Terrenos y bienes naturales		66.000.000
211	Construcciones		35.000.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material [99.861.302 – (101.000.000 – 11.200.000)]		10.061.302

Los bonos recibidos se clasifican a valor razonable con cambios en el patrimonio neto. Si el emisor de los bonos paga un cupón anual del 3,5 % a finales de cada año, como la permuta tiene lugar al inicio del 2X20 no hay cupón corrido.

6. Valor razonable de los bonos a 31 de diciembre de 2X20

Nos facilita los datos sobre el valor razonable de los bonos a fin de realizar el ajuste de la inversión a valor razonable aparte de registrar el cobro de cupones.

Dichas operaciones se registran en el apartado 2, tal como indica el enunciado del supuesto.

Apartado 2

• Valor nominal de los bonos (500 bonos × 100.000)	50.000.000
• Valor razonable al inicio 2X20	44.861.302
• Cupones que paga el emisor al cierre del 2X20 al 2X23	1.750.000
(500 bonos × 100.000 × 3,5%)	
• Valor de reembolso (500 bonos × 100.000).....	50.000.000

$$1.750.000 \times \frac{1 - (1 + 0,065)^{-4}}{0,065} + 50.000.000 \times (1,065)^{-4} = 5.995.147,55 + 38.866.154,54 = 44.861.302$$

A efectos de devengar el rendimiento financiero, vamos a utilizar el 6,5 %, que es el tipo de interés de mercado a la fecha en que recibe los bonos.

Valor inversión	-44.861.302
Primer cobro	1.750.000
Segundo cobro	1.750.000
Tercer cobro	1.750.000
Cuarto cobro	51.750.000
TIR	6,5000%

31-12-2X20. Por el rendimiento de la inversión aplicando la TIR:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo (implícitos)	1.165.984,63	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda (500 × 100.000 × 0,035)	1.750.000	
7613	Ingresos de valores representativos de deuda, otras empresas (44.861.302 × 0,065)		2.915.984,63

31-12-2X20. Cobro de cupones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.750.000	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda (500 × 100.000 × 0,035)		1.750.000

31-12-2X20. Ajustar la inversión a valor razonable:

• Valor en libros (44.861.302 + 1.165.984,63)	46.027.286,63
• Valor razonable al cierre 2X20	48.625.518
• Aumento del valor razonable	2.598.231,37

Por el ajuste de la inversión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	2.598.231,37	
900	Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		2.598.231,37

El enunciado no especifica si debemos prescindir o no del efecto impositivo; si lo tenemos en cuenta, debería registrar la diferencia temporaria de patrimonio neto. Para ello vamos a suponer que el tipo de gravamen en el impuesto sobre sociedades es del 25 %.

Por el descuento del efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	649.557,84	
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles (2.598.231,37 × 25%)		649.557,84

Por la incorporación al patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	2.598.231,37	
8301	Impuesto diferido		649.557,84
133	Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		1.948.673,53

31-12-2X21. Por el devengo de la rentabilidad interna al tipo del 6,5 %:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo (implícitos)	1.241.773,63	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda (500 × 100.000 × 0,035)	1.750.000	
7613	Ingresos de valores representativos de deuda, otras empresas (46.027.286,63 × 0,065)		2.991.773,63

31-12-2X21. Por el cobro del cupón:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.750.000	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		1.750.000

31-12-2X21. Por el ajuste de la inversión a valor razonable:

• Valor en libros [48.625.518 (cotización al inicio 2X21) + 1.241.773,63]	49.867.291,63
• Valor razonable al cierre 2X21	49.063.666
• Reducción del valor razonable	803.625,63

Por el ajuste de la inversión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	803.625,63	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		803.625,63

Por el descuento del efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles (803.625,63 × 25%)	200.906,41	
8301	Impuesto diferido		200.906,41

Por la incorporación al patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	200.906,41	
133	Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	602.719,22	
800	Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		803.625,63

• Saldo de la cuenta 133 (+ 1.948.673,53 – 602.719,22)	+ 1.345.954,31
• Coste amortizado al cierre de 2X21	47.269.060,37
[1.750.000 × (1,065) ⁻¹ + 51.750.000 × (1,065) ⁻²]	
• Valor razonable	49.063.666
• (Valor razonable – Coste amortizado) × (1 – 0,25) = (49.063.666 –	
– 47.269.060,37) × (1 – 0,25)	+ 1.345.954,31

Apartado 3

$$1.750.000 \times \frac{1 - (1 + 0,0475)^{-2}}{0,0475} + 50.000.000 \times (1,0475)^{-2} = 3.265.531,64 + 45.568.207,06 = 48.833.738,70 \text{ euros}$$

Caso práctico núm. 3

Contabilidad financiera

La empresa Importante se dedica a la importación en bruto de materias primas desde otros países a España para su posterior distribución a nivel mayorista. Para ello se encarga de suscribir distintos tipos de contratos normalmente a medio-largo plazo con productores extranjeros con distintas características.

Dispone de almacenes en España desde donde se realiza la distribución mediante una flota propia de elementos de transporte. Hasta España la mercancía viene normalmente en contenedores por vía marítima.

A 1 de enero del año 2X20 dispone de las siguientes existencias en almacén:

Producto	Toneladas	Valor económico
Café	2.458	23.228.100
Cacao	1.586	3.885.700
Soja	3.679	16.555.500

Operaciones del mes de enero del año 2X20

1. A 1 de enero tiene en camino la importación de 250 toneladas de café. Han sido adquiridas en un país latinoamericano con un compromiso de pago de 2.690.000 dólares USA. La mercancía llega a puerto el día 5 de enero, es descargada el día 9 y trasladada a los almacenes de la empresa donde llega el día 14. El proveedor remi-

te la factura de compra con fecha 5 de enero en que se produce la llegada a puerto (la mercancía viajaba hasta puerto español por cuenta y riesgo del vendedor).

2. Los gastos de transporte del café en territorio español ascienden a 87.500 euros que son abonados mediante transferencia bancaria.
3. Con fecha 10 de enero formaliza un contrato de venta de cacao con un mayorista productor de chocolate por el que la empresa se compromete a suministrarle 500 toneladas mensuales a un precio fijo de 2.650 euros la tonelada durante los próximos 24 meses. A fecha 20 de enero realiza el envío de la primera remesa. A su vez el proveedor deposita en una entidad bancaria la cantidad de 3.975.000 euros para garantizar el pago de los envíos correspondientes a dicho suministro.
4. Con fecha 30 de enero efectúa una compra de 500 toneladas de cacao. El precio de mercado es de 2.800 dólares USA la tonelada. Emite un pagaré pagadero en 90 días en favor del proveedor.
5. Adquiere 1.200 toneladas de soja a un precio de 4.250 dólares USA la tonelada. El encargo se realiza con fecha 14 de enero. La mercancía será depositada en un barco el día 20 de enero realizándose el transporte por cuenta y riesgo de la empresa compradora. Para ello encarga varios contenedores cuyo coste de transporte a España será de 50.000 euros. La mercancía sale de puerto americano el 30 de enero y está prevista su llegada el 15 de febrero a puerto español.
6. Además de lo expresado anteriormente, las ventas del mes de enero son las siguientes:
 - 2.670 toneladas de café el día 30 de enero a un precio de 11.340 dólares USA la tonelada. Los costes asociados a la venta por cuenta de la empresa ascienden a 135.000 euros.
 - 970 toneladas de cacao a un precio por tonelada de 3.800 dólares USA, también el día 30 de enero. En la venta va incluida la opción de pago aplazado en 6 meses a lo que se acoge el cliente, lo que supone que abonará la cantidad pendiente más un 2 % adicional en concepto de intereses por pago mayor del plazo normalmente estipulado.
 - 1.650 toneladas de soja a un precio de 6.350 euros la tonelada. La operación se realiza el 30 de enero y en factura se incluye un descuento al proveedor por pronto pago por valor de 200.000 euros. El cliente abona el importe mediante transferencia bancaria.
7. La cotización del dólar USA respecto al euro en las distintas fechas es de:
 - 1 de enero: 1 \$ = 0,85 €.
 - 5 de enero: 1 \$ = 0,90 €.

- 14 de enero: 1 \$ = 0,93 €.
- 20 de enero: 1 \$ = 0,95 €.
- 30 de enero: 1 \$ = 0,98 €.

8. La sociedad utiliza el método FIFO de valoración de inventarios.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables que procedan, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores correspondiente al ejercicio 2X20, de la sociedad Importante.

Deberá realizarse el asiento contable de las existencias finales a 31 de enero de 2X20.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.
- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

Solución

Una empresa española se dedica a la importación de materias primas cuya llegada es por vía marítima y que posteriormente vende a mayoristas.

A efectos de determinar la puesta a disposición, al ser por vía marítima debemos tener en cuenta las siguientes cláusulas incoterms:

- **FAS (Free Alongside Ship):** el vendedor cumple con su obligación de entrega una vez ha situado la mercancía al lado del buque en el muelle designado como embarque.
- **FOB (Free On Board):** el vendedor cumple con su obligación de entrega una vez la mercancía ha sido puesta a bordo del buque designado de embarque.
- **CFR (Cost and Freight):** el vendedor debe pagar los costes y el flete necesarios para situar la mercancía en el puerto de destino, pero el comprador es quien corre con el riesgo de pérdida o daños de la mercancía.

- CIF (*Cost, Insurance and Freight*): el vendedor asume todos los riesgos y costes hasta el puerto de destino.

Operaciones del mes de enero del año 2X20

1. 5-1-2X20. Por la compra del café:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compra de mercaderías café (2.690.000 × 0,90)	2.421.000	
4004	Proveedores moneda extranjera		2.421.000

La fecha de compra es el 5 de enero porque el control de las mercancías se produce a la llegada al puerto español, ya que la mercancía viaja por cuenta y riesgo del vendedor hasta el puerto de español.

2. Por los gastos de transporte

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compra de mercaderías café	87.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		87.500

- Coste total del café comprado (2.421.000 + 87.500) 2.508.500
- Coste unitario por tonelada (2.508.500/250) 10.034

3. 20-1-2X20. Por la venta del cacao:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	1.325.000	
700	Ventas de mercaderías cacao (500 × 2.650)		1.325.000

La entrega del cacao se produce el día 20 de enero.

En el enunciado se indica que el proveedor deposita en una entidad bancaria la cantidad de 3.975.000 euros para garantizar el pago de los envíos correspondientes a dicho suministro.

Si nuestra empresa es el proveedor e indica que el ingreso en la cuenta bancaria es como compromiso de que el cliente cumplirá con el contrato, entendemos que hay un error en el enunciado del ejercicio y es el cliente el que deposita en una entidad financiera dicha cantidad como aval, por tanto, los costes del aval van a cargo del cliente y no procede asiento contable.

Si el dinero lo recibe nuestra empresa y ella misma se convierte en avalista sería una garantía financiera que generaría un rendimiento financiero a repartir de forma lineal en 24 meses, que es la duración del contrato.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	3.975.000	
189	Garantías financieras a largo plazo		3.975.000

189. Garantías financieras a largo plazo

Garantías financieras concedidas por la empresa a plazo superior a un año. En particular, avales otorgados, siempre y cuando no proceda su registro en el subgrupo 14.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) A la constitución, por el valor razonable del pasivo financiero, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el gasto financiero devengado, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

a₃) Por el aumento de la obligación, con cargo a la cuenta 669.

b) Se cargará:

b₁) Por la disminución de la obligación y por los ingresos devengados, con abono a la cuenta 769.

b₂) A la cancelación anticipada, con abono a cuentas del subgrupo 57.

4. 30-1-2X20. Por la compra del cacao:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compra de mercaderías (cacao) (500 × 2.800 × 0,98)	1.372.000	
4014	Proveedores, efectos comerciales a pagar, moneda extranjera		1.372.000

5. 20-1-2X20. Por la compra de la soja:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compra de mercaderías (soja) (1.200 × 4.250 × 0,95)	4.845.000	
4004	Proveedores moneda extranjera		4.845.000

La compra se realiza el 20 de enero porque las condiciones son FOB, asumiendo el riesgo el comprador desde que la mercancía se deposita en el barco.

Por los gastos de transporte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compra de mercaderías (soja)	50.000	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		50.000

6. Por las ventas del mes de enero

a) Ventas de café

Código	Cuenta	Debe	Haber
4304	Clientes, moneda extranjera	29.672.244	
700	Ventas de mercaderías (café) (2.670 × 11.340 × 0,98)		29.672.244

Por los gastos de la venta (suponemos que son gastos de transporte):

Código	Cuenta	Debe	Haber
624	Transportes	135.000	
410	Acreedores por prestación de servicios		135.000

b) Ventas de cacao

Código	Cuenta	Debe	Haber
4304	Clientes, moneda extranjera	3.612.280	
700	Ventas de mercaderías (cacao) (970 × 3.800 × 0,98)		3.612.280

Los intereses se devengarán a medida que vaya transcurriendo el tiempo. Se cargarán en la cuenta 4304, «Clientes, moneda extranjera», con abono a la cuenta 762, «Ingresos de créditos».

c) Ventas de soja

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	10.067.950	
700	Ventas de mercaderías (soja) [(1.650 × 6.350 × 0,98) – 200.000]		10.067.950

31-12-2X20. Por la variación de existencias:

1. Cálculo de las existencias finales del café (FIFO)

Operación/precio	9.450	10.034
Existencias iniciales	2.458	
Compra 5-1		250
Ventas enero	-2.458	-212
Existencias finales	0	38

Valor de las existencias finales: 38 Tn × 10.034 = 381.292

31-1-2X20. Regularización de las existencias de café:

Por el traspaso a gasto de las existencias iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercadería	23.228.100	
300	Mercaderías (café)		23.228.100

Por la incorporación al balance de las existencias finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías (café) (38 Tn × 10.034)	381.292	
610	Variación de existencias de mercaderías		381.292

2. Cálculo de las existencias finales del cacao (FIFO)

Operación/precio	2.450	2.744
Existencias iniciales	1.586	
Venta 20-1	-500	
Compra 30-1		500
Ventas enero	-970	
Existencias finales	116	500

Valor de las existencias finales: $116 \text{ Tn} \times 2.450 + 500 \text{ Tn} \times 2.744 = 1.656.200$

31-1-2X20. Por la regularización de las existencias de cacao:

Por el traspaso a gasto de las existencias iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	3.885.700	
300	Mercaderías (cacao)		3.885.700

Por la incorporación al balance de las existencias finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías (cacao)	1.656.200	
610	Variación de existencias de mercaderías		1.656.200

3. Cálculo de las existencias finales de la soja (FIFO)

Operación/precio	4.500	4.079,17
Existencias iniciales	3.679	
Compras 20-1		1.200





Ventas enero	-1.650	
Existencias finales	2.029	1.200

Valor de las existencias finales: $2.029 \text{ Tn} \times 4.500 + 1.200 \text{ Tn} \times 4.079,166666 = 14.025.500$

31-1-2X20. Por la regularización de las existencias de soja:

Por el traspaso a gasto de las existencias iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	16.555.500	
300	Mercaderías (soja)		16.555.500

Por la incorporación al balance de las existencias finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías (soja)	14.025.500	
610	Variación de existencias de mercaderías		14.025.500

Caso práctico núm. 4

Contabilidad financiera

1. A finales del ejercicio 2X19 se adquirieron con carácter especulativo, 4.000 acciones de la entidad mercantil que cotiza en bolsa Dermatosa, cotizaban al 145 % y que tienen un nominal de 20 euros. Los gastos de adquisición fueron de 1.200 euros. La cotización al finalizar el ejercicio era de 150 %.

A finales del ejercicio 2X20 la cotización es del 140 %.

Finalmente viendo que cada vez la cotización es menor, en el mes de mayo de 2X21, deciden venderlas a 15 euros, soportando unos gastos de 200 euros.

2. En el ejercicio 2X20, es objeto de una comprobación en el curso de un procedimiento inspector, por el impuesto sobre sociedades, en la que se pudo estimar con fiabilidad que la cuota a pagar sería de 25.000 euros, con unos intereses de demora de 3.000 euros y una sanción de 10.000 euros, dicha liquidación fue recurrida. En el mes de febrero de 2X21 y ante la insistencia del asesor fiscal, la sociedad decide dotar la oportuna provisión.

En el mes de julio de 2X21, es estimado parcialmente el recurso, lo que determina una cuota a pagar de 15.000 euros, unos intereses de 1.000 euros y una sanción de 5.000 euros. La liquidación es abonada por banco.

3. El día 3 de agosto de 2X21, adquiere 200 acciones que cotizan en bolsa de la sociedad Tornasa, de valor nominal 300 euros al 140 %, con unos gastos de 250 euros. Esta sociedad había acordado el 30 de junio, fecha de aprobación de las cuentas del ejercicio anterior, el abono de un dividendo de 5 euros por acción, que será abonado el 30 de octubre.

El día 2 de noviembre de 2X21, en junta extraordinaria de accionistas, se acuerda el abono de un dividendo de 10 euros por acción, con cargo a reservas de libre disposición de ejercicios anteriores, que será abonado el 30 de noviembre.

4. El detalle de la nómina de diciembre de 2X21, que es abonada por banco, es el siguiente:

- Salarios devengados: 540.000 euros.
- Aportaciones a planes de pensiones a favor de los empleados: 15.000 euros.
- Seguridad Social a cargo de la empresa: 210.000 euros.
- Seguridad Social a cargo de los trabajadores: 25.800 euros.
- Retenciones judiciales sobre sueldos de empleados: 20.000 euros.
- Recuperación de anticipos entregados: 28.000 euros.
- Retenciones: 180.000 euros.

5. El 1 de julio de 2X19, adquiere una maquinaria para su proceso productivo por importe de 200.000 euros, que abona por banco. En esta misma fecha solicita una subvención de la comunidad autónoma para financiar dicha maquinaria. El 1 de octubre de 2X19, se le concede por un importe de 120.000 euros que le son ingresados por banco el 1 de diciembre de 2X19.

La amortización será durante 10 años.

El 31 de diciembre de 2X21 el valor razonable de la maquinaria es de 100.000 euros.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables que procedan, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores correspondientes a los ejercicios 2X19, 2X20 y 2X21.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.
- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

Solución

1. Compra de acciones de Dermatosa

Las acciones son cotizadas por lo que tienen un valor fiable de mercado y la intención del inversor es especular con los títulos, de ahí que la inversión se clasifica en la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, cuyo criterio de valoración figura en la NRV 9.ª 2.1 del PGC.

- La inversión se registra en el activo corriente, subgrupo 54.
- Los costes de transacción en la compra y venta se registran de forma separada en la cuenta 669, «Otros gastos financieros».
- El ajuste de la inversión a valor razonable se imputa directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias.
 - 6630, «Pérdidas de cartera de negociación».
 - 7630, «Beneficios de cartera de negociación».

12-2X19. Por la compra de acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (4.000 × 29)	116.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
669	Otros gastos financieros	1.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		117.200

La cotización de las acciones en la fecha de adquisición es de 20 euros \times 145 % = 29 euros por título.

31-12-2X19. Ajustar a valor razonable:

• Valor en libros (4.000 \times 29)	116.000
• Valor razonable (4.000 \times 30)	120.000
• Ajuste positivo	4.000

La cotización de cierre es del 150 % del valor nominal de 20 euros, da 30 euros por acción.

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	4.000	
7630	Beneficios de cartera de negociación		4.000

31-12-2X20. Ajuste a valor razonable:

• Valor en libros (4.000 \times 30)	120.000
• Valor razonable (4.000 \times 28)	112.000
• Ajuste negativo	8.000

La cotización de cierre es del 140 % del valor nominal de 20 euros, equivale a 28 euros por acción.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6630	Pérdidas de cartera de negociación	8.000	
540	Inversión financiera a corto plazo en instrumentos de patrimonio		8.000

Mayo 2X21. Por la venta de las acciones:

a) Ajustar la inversión a valor razonable a la fecha de la venta

• Valor en libros (4.000 × 28)	112.000
• Valor razonable (4.000 × 15)	60.000
• Ajuste negativo	52.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
6630	Pérdidas de cartera de negociación	52.000	
540	Inversión financiera a corto plazo en instrumentos de patrimonio		52.000

b) Por la baja de las acciones

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros [(4.000 × 15) – 200]	59.800	
669	Otros gastos financieros	200	
540	Inversión financiera a corto plazo en instrumentos de patrimonio (4.000 × 15)		60.000

2. Acta de inspección de impuesto sobre sociedades

Febrero 2X21. Por la contabilización el acta del impuesto sobre sociedades firmada de disconformidad en el ejercicio 2X20:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias (25.000 + 3.000)	28.000	
678	Gastos excepcionales	10.000	
5291	Provisión a corto plazo para impuestos		38.000

La RICAC de 9 de febrero de 2016 del impuesto sobre sociedades, en el artículo 18.3 c), indica que si el acta se registra en un ejercicio distinto al que debería haberse producido su registro, la cuota y los intereses de demora deben registrarse con cargo a reservas.

3. El registro de las operaciones que se derivan del apartado anterior, se realizarán teniendo como referencia los modelos de la cuenta de pérdidas y ganancias contenidos en la tercera parte del Plan General de Contabilidad, de acuerdo con lo siguiente:

a) La cuota del impuesto sobre sociedades del ejercicio se contabilizará como un gasto en la partida 17 «Impuesto sobre beneficios». A tal efecto se podrá emplear la cuenta 633. «Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios» contenida en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad.

b) Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida «Gastos financieros» de la cuenta de pérdidas y ganancias.

c) Los intereses y las cuotas correspondientes a todos los ejercicios anteriores se contabilizarán mediante un cargo en una cuenta de reservas cuando habiendo procedido el registro de la citada provisión en un ejercicio previo, este no se hubiese producido. Por el contrario, si el reconocimiento o los ajustes en el importe de la provisión se efectúan por cambio de estimación (consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos), se cargará a cuentas del subgrupo 63 por el importe que corresponde a la cuota y a cuentas del subgrupo 66 por los intereses de demora, correspondan éstos al ejercicio o a ejercicios anteriores.

d) La sanción producirá un gasto de naturaleza excepcional, que se contabilizará mediante la cuenta 678. «Gastos excepcionales».

Julio 2X21. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5291	Provisión a corto plazo para impuestos	38.000	
638	Ajustes positivos en la imposición indirecta (25.000 – 15.000)		10.000
769	Otros ingresos financieros (3.000 – 1.000)		2.000
778	Ingresos excepcionales (10.000 – 5.000)		5.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (15.000 + 1.000 + 5.000)		21.000

4. Los excesos que se puedan poner de manifiesto en la provisión a que se ha hecho referencia, supondrán un cargo en la misma con abono a los conceptos de ingreso que correspondan; en concreto, los excesos que se produzcan en relación con el concepto de gasto por impuesto sobre sociedades, supondrán una reducción

en la partida «Impuesto sobre beneficios» de la cuenta de pérdidas y ganancias, para lo que se podrá emplear la cuenta 638. «Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios»; por su parte, los excesos que se produzcan en relación con el concepto de intereses correspondientes al ejercicio o a ejercicios anteriores darán lugar a un abono en cuentas del subgrupo 76; por último, los excesos que se puedan poner de manifiesto en relación con el concepto de sanción, figurarán en la partida «Ingresos excepcionales».

3. Compra de acciones de Tornasa

Las acciones tienen un valor fiable de mercado y el número de títulos no es significativo, no indica que se adquieran para especular de ahí que se clasifiquen en la categoría de activo financiero a valor razonable con cambios en el patrimonio neto. La opción es irrevocable.

La NRV 9.^a 2.6 del PGC indica que si en la fecha de la compra hay un dividendo aprobado pendiente de cobro se registrará de forma separada el derecho de cobro del precio del título.

2.6 Intereses y dividendos recibidos de activos financieros.

Los intereses y dividendos de activos financieros devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias. Los intereses de los activos financieros valorados a coste amortizado deben reconocerse utilizando el método del tipo de interés efectivo y los dividendos cuando se declare el derecho del socio a recibirlos.

A estos efectos, en la valoración inicial de los activos financieros se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos en dicho momento, así como el importe de los dividendos acordados por el órgano competente en el momento de la adquisición. Se entenderá por «intereses explícitos» aquellos que se obtienen de aplicar el tipo de interés contractual del instrumento financiero.

3-8-2X21. Por la compra de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	83.250	
545	Dividendo a cobrar (200 × 5)	1.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros [(200 × 420) + 250]		84.250

30-10-2X21. Por el cobro del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.000	
545	Dividendo a cobrar		1.000

2-11-2X21. Si el acuerdo del dividendo es con cargo a reservas de ejercicios anteriores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar (200 × 10)	2.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		2.000

La entidad reparte beneficios de ejercicios anteriores de ahí que tengan la consideración de menor coste o recuperación de la inversión, ya que para que sea ingreso financiero deben ser beneficios que se generen en la empresa después de la fecha de adquisición.

30-11-2X21. Por el cobro del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	2.000	
545	Dividendo a cobrar		2.000

4. Resumen de los costes de personal del mes de diciembre de 2X21

Las aportaciones a planes de pensiones que realiza la empresa a favor de los empleados tienen la consideración de retribución en especie, forma parte del salario devengado y deberá restarse del importe líquido.

Por las aportaciones que la empresa dota al plan de pensiones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
643	Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de aportación definida	15.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		15.000

Por la nómina del mes de diciembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios (sueldos en metálico y en especie)	540.000	
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	210.000	
476	Organismos Seguridad Social, acreedora (210.000 + 25.800)		235.800
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		180.000
460	Anticipos al personal		28.000
47X	Embargo a empleados de sueldos		20.000
755	Ingresos por servicios prestados al personal (rentas en especie)		15.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (540.000 - 25.800 - 180.000 - 28.000 - 20.000 - 15.000)		271.200

5. Compra de una máquina con subvención

1-7-2X19. Por la compra de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	200.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		200.000

1-10-2X19. Por la concesión de la subvención no reintegrable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	120.000	
940	Ingresos por subvenciones oficiales de capital		120.000

El enunciado del ejercicio no indica de forma expresa si debemos prescindir o no del efecto impositivo del impuesto sobre beneficios, así que hemos optado por considerarlo a un tipo de gravamen del 25 %.

Por el descuento del efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (120.000 × 25 %)	30.000	
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles		30.000

Por la incorporación al patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos por subvenciones oficiales de capital	120.000	
8301	Impuesto diferido		30.000
130	Subvenciones oficiales de capital		90.000

1-12-2X19. Por el cobro de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	120.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		120.000

31-12-2X19. Por la amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material $[(200.000/10) \times 6/12]$	10.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		10.000

31-12-2X19. Por la imputación de la subvención al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	6.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio $[(120.000/10) \times 6/12]$		6.000

- Porcentaje subvencionado (120.000/200.000) 60 %
- Imputación al resultado del ejercicio 6.000
(60 % cuota de amortización = 10.000 × 60 %)

Por la reversión del efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles (6.000 × 25%)	1.500	
8301	Impuesto diferido		1.500

Por el cierre de la cuenta 130 del importe transferido al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	4.500	
8301	Impuesto diferido	1.500	
840	Transferencias de subvenciones oficiales de capital		6.000

31-12-2X20. Por la amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (200.000/10)	20.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		20.000

31-12-2X20. Por la imputación de la subvención al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	12.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio (120.000/10)		12.000

- Porcentaje subvencionado (120.000/200.000) 60 %
- Imputación al resultado del ejercicio 12.000
(60 % cuota de amortización = 20.000 × 60 %)

Por la reversión del efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles (12.000 × 25 %)	3.000	
8301	Impuesto diferido		3.000

Por el cierre de la cuenta 130 del importe transferido al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	9.000	
8301	Impuesto diferido	3.000	
840	Transferencias de subvenciones oficiales de capital		12.000

31-12-2X21. Por la amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (200.000/10)	20.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		20.000

31-12-2X21. Por la imputación de la subvención al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	12.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio (120.000/10)		12.000

- Porcentaje subvencionado (120.000/200.000) 60 %
- Imputación al resultado del ejercicio 12.000
(60 % cuota de amortización = 20.000 × 60 %)

Por la reversión del efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles (12.000 × 25 %)	3.000	
8301	Impuesto diferido		3.000

Por el cierre de la cuenta 130 del importe transferido al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	9.000	
8301	Impuesto diferido	3.000	
840	Transferencias de subvenciones oficiales de capital		12.000

31-12-2X21. Por el cálculo del deterioro de valor:

• Valor en libros [200.000 (coste) – 50.000 (acumulada)]	150.000
• Importe recuperable	100.000
• Deterioro de valor	50.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	50.000	
213	Maquinaria (50.000 × 60 %)		30.000
2913	Deterioro de valor de maquinaria		20.000

31-12-2X21. Por la imputación de la subvención al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	30.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio		30.000

Por la reversión del efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles (30.000 × 25%)	7.500	
8301	Impuesto diferido		7.500

Por el cierre de la cuenta 130 del importe transferido al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	22.500	
8301	Impuesto diferido	7.500	
840	Transferencias de subvenciones oficiales de capital		30.000

Balance cierre 2X21

ACTIVO NO CORRIENTE

II. Inmovilizado material

213, «Maquinaria» (200.000 – 30.000)	170.000
2813, «Amortización acumulada de maquinaria»	(50.000)
2913, «Deterioro de valor de maquinaria»	(20.000)
Valor en libros	100.000

PATRIMONIO NETO

A.3) Subvenciones, donaciones y legados de capital

130, «Subvenciones oficiales de capital»	45.000
{[120.000 – 6.000 (2X19) – 12.000 (2X20) – 12.000 (2X21) – 30.000 (2X21)] × 75%}	

B) PASIVO NO CORRIENTE

IV. Pasivos diferidos

479, «Pasivo por diferencias temporarias imponibles»	15.000
Porcentaje subvencionado inicial (120.000/200.000)	60 %
Porcentaje subvencionado después del deterioro de valor	60 %
(60.000/100.000)	

Caso práctico núm. 5

Contabilidad financiera

La sociedad mercantil anónima Agrupatodos tiene su domicilio fiscal en España y está sujeta al tipo del 25 % en el impuesto sobre sociedades en el ejercicio 2X21, habiendo tenido un importe neto de la cifra de negocios de 8.000.000 de euros y un resultado contable antes de impuestos de 1.560.000 euros. Se han aplicado durante este ejercicio al máximo los beneficios fiscales establecidos en la legislación vigente.

Los datos que pudieran tener trascendencia en dicho impuesto son los siguientes:

1. Ha abonado un recargo de apremio, por una deuda que no fue pagada en periodo voluntario por importe de 2.000 euros y ha tenido gastos contabilizados por atenciones a clientes por importe de 150.000 euros.
2. El 1 de marzo ha adquirido una instalación técnica por importe de 1.500.000 euros, que según tablas debe amortizarse al 15 % y con un periodo máximo de 12 años.
3. Asimismo, en régimen de arrendamiento financiero, adquirió el 1 de enero de 2X18 otras instalaciones técnicas por importe de 500.000 euros. El cuadro de financiación de las mismas es el siguiente:

	2X18	2X19	2X20	2X21
Recuperación coste del bien	115.000	120.000	125.000	140.000
Intereses	30.000	25.000	20.000	5.000

Según tablas, estas instalaciones técnicas deben amortizarse al 10 %.

4. En el ejercicio 2X19 se dotó una provisión ante demanda de responsabilidad civil interpuesta por un cliente debido a la entrega de una mercancía defectuosa por importe de 65.000 euros. El 6 de febrero se dicta sentencia firme por la que la mercantil es condenada al pago de 75.000 euros.
5. El 7 de julio, se ha efectuado una venta a plazos de un prototipo elaborado por la propia empresa, cuyo calendario de cobro previsto es el siguiente:
 - 200.000 euros el mismo día de la venta.
 - 500.000 euros en el plazo de 12 meses.
 - 1.300.000 euros en el plazo de 24 meses.

El beneficio de esta operación es de 500.000 euros.

6. El día 1 de diciembre, ante dificultades de tesorería, se acuerda por junta extraordinaria y universal de accionistas la ampliación de capital por un importe de 2.000.000 de euros, lo que ha supuesto unos gastos de 50.000 euros. Se suscriben y desembolsan todas las aportaciones.
7. Existen bases imponibles negativas pendientes de compensar de ejercicios anteriores por importe de 450.000 euros. Asimismo, se tienen unas deducciones pendientes de aplicar por importe de 15.000 euros. En el presente ejercicio se han generado deducciones por importe de 5.000 euros que el órgano de administración de la sociedad decide aplicarlas en dos periodos impositivos.
8. Los pagos fraccionados ascienden a 540.000 euros y las retenciones a 150.000 euros.

Trabajo a realizar:

1. Cálculo de la base imponible y la cuota íntegra y líquida del impuesto.
2. Conciliación entre el resultado contable y fiscal.
3. Contabilización de las operaciones del ejercicio 2X21, que puedan afectar al impuesto sobre sociedades.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.
- En caso de que el opositor estime que no es necesaria anotación contable en algún punto deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

Solución

Apartado 1

Antes de iniciar los cálculos del impuesto sobre sociedades habría que determinar si la entidad puede aplicar o no el régimen especial de reducida dimensión. Para ello deberíamos saber si el importe neto de la cifra de negocios del grupo en el ejercicio precedente es o no inferior a 10.000.000, tal como establece el artículo 101 de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS).

El enunciado nos facilita el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio actual de 8.000.000, pero no hay datos del ejercicio precedente ni anteriores para poder evaluar si es posible aplicar o no las ventajas de dicho régimen especial en el periodo impositivo actual, de ahí que se haya optado por solucionar el caso práctico con las dos opciones.

Opción 1. La empresa cumple los requisitos para poder aplicar el régimen fiscal especial de reducida dimensión

1.1. Comentarios de los ajustes fiscales

Nota 1. Recargo de apremio (art. 15 c) LIS) y atenciones a clientes (art. 15 e) LIS)

El recargo de apremio tiene la consideración de sanción de ahí que no tenga la consideración de gasto deducible.

Ajuste fiscal = +2.000 euros, diferencia permanente con origen en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La normativa fiscal limita el gasto deducible de atenciones a clientes y proveedores al 1 % del importe neto de la cifra de negocios.

Gasto deducible en el periodo impositivo actual = $8.000.000 \times 1\% = 80.000$ euros.

El gasto contabilizado es de 150.000 euros, el exceso de 70.000 no es deducible.

Ajuste fiscal = +70.000 euros, diferencia permanente con origen en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Nota 2. Amortización de la instalación técnica

Si la entidad aplicara el régimen fiscal de reducida dimensión al ser activo nuevo podría aplicar la aceleración del doble del coeficiente máximo de tablas que figura en el artículo 103 de la LIS.

• Amortización contable [$1.500.000 \times 15\% \times 10/12$ (marzo a diciembre)] ..	187.500
• Gasto fiscal ($1.500.000 \times 15\% \times 2 \times 10/12$)	375.000
• Ajuste fiscal negativo	187.500

Ajuste fiscal = -187.500 euros, diferencia temporaria con origen en el ejercicio actual, nace un pasivo diferido

Nota 3. Arrendamiento financiero (art. 106 LIS)

El régimen fiscal de arrendamiento financiero permite acelerar la deducción de la amortización del bien, ya que el gasto deducible es el coste de recuperación del bien con el límite del artículo 106.6 de la LIS que depende de si el año de la firma del contrato la entidad tenía la consideración de reducida dimensión o no.

Si en la firma del contrato la facturación es inferior a 10.000.000, el límite del artículo 106.6 de la LIS es el siguiente:

- Límite = Coste del activo × Porcentaje máximo de tablas × 2 (ventaja del *leasing*) × 1,5 (aceleración de entidad de reducida dimensión)
- Límite anual (500.000 × 10 % × 2 × 1,5) 150.000 euros

Si la facturación en la firma del contrato de *leasing* es igual o superior a 10.000.000, el límite del gasto fiscal es el coste del bien × el porcentaje máximo de tablas × 2 (ventaja del *leasing*).

$$\text{Límite} = 500.000 \times 10 \% \times 2 = 100.000 \text{ euros}$$

Año	Amortización contable	Recuperación del bien	Límite	Pendiente	Gasto fiscal	Ajuste base imponible
2X18	50.000	115.000	150.000	0	115.000	-65.000
2X19	50.000	120.000	150.000	0	120.000	-70.000
2X20	50.000	125.000	150.000	0	125.000	-75.000
2X21	50.000	140.000	150.000	0	140.000	-90.000

Ajuste fiscal 2X21 = -90.000 euros, diferencia temporaria con origen en el ejercicio actual, aumenta el pasivo diferido

Nota 4. Provisión para responsabilidades (art. 14.3 LIS)

Si existe demanda judicial, no se trata de una provisión tácita o implícita de ahí que tenga la consideración de gasto deducible, tanto el importe dotado en el ejercicio 2X19, como la cantidad que figura en el ejercicio 2X21 derivada de la sentencia firme.

2X19. Por la dotación de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	65.000	
142	Provisión a largo plazo por responsabilidades		65.000

8-2-2X21. Por la sentencia firme:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5292	Provisión a corto plazo por responsabilidades	65.000	
678	Gastos excepcionales	10.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		75.000

Se ha prescindido del efecto financiero de la provisión.

No hay ajuste fiscal

Nota 5. Operaciones con precio aplazado (art. 11.4 LIS)

Si se realiza una venta con cobro aplazado que exceda a un año, el artículo 11.4 de la LIS admite la tributación en proporción a cobros del beneficio de la operación.

Beneficio contable de la venta del producto	500.000
Precio de venta al contado	2.000.000
Porcentaje margen sobre el precio de venta (500.000/2.000.000)	25 %
Beneficio contable por la venta de los productos	500.000
Beneficio fiscal proporcional a cobros (200.000 × 25 %)	50.000
Ajuste fiscal	450.000

Ajuste fiscal = -450.000 euros, diferencia temporaria con origen en el ejercicio actual, nace un pasivo diferido

Nota 6. Gastos de ampliación de capital (art. 11.3 LIS)

Los costes de transacción de emitir instrumentos de patrimonio neto al incrementar los fondos propios se registran directamente como menor importe de la prima de emisión o reservas voluntarias.

El artículo 11.3 de la LIS admite su deducción fiscal, pero como el cálculo de la base imponible parte del resultado contable antes de impuestos, hay que realizar ajuste fiscal por importe de 50.000 euros.

Ajuste fiscal = -50.000 euros, diferencia permanente con origen a una cuenta de reservas

1.2. Determinar la deuda tributaria

Resultado contable antes de impuestos	1.560.000
+/- Diferencias permanentes con origen en la cuenta de pérdidas y ganancias	72.000
Recargo de apremio (Nota 1)	2.000
Atenciones a clientes (Nota 1)	70.000
+/- Diferencias permanentes con origen en la cuenta de reservas	(50.000)
Gastos de ampliación (Nota 6)	(50.000)
+/- Diferencias temporarias	
a) Origen ejercicio actual	(727.500)
Aceleración amortización instalación técnica (Nota 2)	(187.500)
Leasing instalación técnica (Nota 3)	(90.000)
Operaciones a plazos (Nota 5)	(450.000)
b) Origen ejercicios anteriores	0
Base imponible antes de reserva capitalización y BINS	854.500
- Reducción por capitalización	0
- Compensación de bases imponibles negativas (Nota 7)	(450.000)
Base imponible antes de reducción por nivelación	404.500
- Reserva de nivelación	(40.450)
Base imponible	364.050
Tipo de gravamen	× 25 %
Cuota íntegra	91.012,50
- Deducciones fiscales	
Origen ejercicio anterior	15.000

Origen ejercicio actual	5.000	
Aplicación de las deducciones (15.000 + 2.500)		(17.500)
Cuota líquida		<u>73.512,50</u>
– Retenciones soportadas		(150.000)
– Pagos a cuenta		<u>(540.000)</u>
Deuda tributaria (a devolver)		616.487,50

El apartado 7 del enunciado especifica que la entidad aplica la totalidad de las deducciones pendientes de aplicar de ejercicios anteriores y la mitad de las deducciones con origen del ejercicio actual, ya que decide aplicarlas en dos periodos impositivos. No se indica limitación sobre la cuota íntegra.

Opción 2. La entidad no tiene la consideración de empresa de reducida dimensión

1.1. Comentar ajustes fiscales

Las diferencias en los ajustes fiscales con relación al apartado anterior están en los puntos 2 y 3 del enunciado.

2. Amortización la instalación técnica

Si no indica un criterio distinto, implica que la empresa contabiliza la cuota máxima según las tablas de amortización.

Cuota máxima = 1.500.000 × 15 % (coeficiente máximo) × 10/12 (marzo a diciembre) = 187.500 euros.

No hay ajuste fiscal.

3. Contrato de arrendamiento financiero (art. 106 LIS)

Si en la firma del contrato el importe neto de la cifra de negocios era igual o superior a 10.000.000, el límite sería:

500.000 (coste del activo) × 10 % (coeficiente máximo) × 2 (ventaja del *leasing*) = 100.000 euros

Año	Amortización contable	Recuperación del bien	Límite	Pendiente aplicar	Gasto fiscal	Ajuste base imponible
2X18	50.000	115.000	100.000	15.000	100.000	-50.000
2X19	50.000	120.000	100.000	35.000	100.000	-50.000
2X20	50.000	125.000	100.000	60.000	100.000	-50.000
2X21	50.000	140.000	100.000	100.000	100.000	-50.000

Ajuste fiscal = -50.000 euros, diferencia temporaria con origen en el ejercicio actual, aumenta el pasivo diferido

El resto de los ajustes fiscales serían los mismos, excepto que no podrá aplicar la reducción por nivelación de bases imponibles del artículo 105 de la LIS.

1.2. Determinar la deuda tributaria

Resultado contable antes de impuestos	1.560.000
+/- Diferencias permanentes con origen en la cuenta de pérdidas y ganancias	72.000
Recargo de apremio (Nota 1)	2.000
Atenciones a clientes (Nota 1)	70.000
+/- Diferencias permanentes con origen en la cuenta de reservas	(50.000)
Gastos de ampliación (Nota 6)	(50.000)
+/- Diferencias temporarias	
c) Origen ejercicio actual	(500.000)
Leasing instalación técnica (Nota 3)	(50.000)
Operaciones a plazos (Nota 5)	(450.000)
d) Origen ejercicios anteriores	0
Base imponible antes de reserva capitalización y BINS	1.082.000
- Reducción por capitalización	0
- Compensación de bases imponibles negativas (Nota 7)	(450.000)
Base imponible antes de reducción por nivelación	632.000
- Reserva de nivelación	0
Base imponible	632.000

Tipo de gravamen		× 25 %
Cuota íntegra		<u>158.000</u>
– Deducciones fiscales		
Origen ejercicio anterior	15.000	
Origen ejercicio actual	5.000	
Aplicación de las deducciones (15.000 + 2.500)		<u>(17.500)</u>
Cuota líquida		140.500
– Retenciones soportadas		(150.000)
– Pagos a cuenta		<u>(540.000)</u>
Deuda tributaria (a devolver)		<u>549.500</u>

A efectos de registrar el asiento contable del impuesto sobre sociedades y el modelo de conciliación del resultado contable y fiscal, partimos de que la entidad no tiene la condición de empresa de reducida dimensión.

Apartado 2

1. Contabilización de la cuota líquida

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	140.500	
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	549.500	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		690.000

2. Contabilización de los ajustes fiscales

2.1. Diferencias permanentes con origen en la cuenta de pérdidas y ganancias

No procede asiento contable al no generar activos o pasivos diferidos, su efecto impositivo está incluido en el saldo de la cuenta 6300, «Impuesto corriente», dichos ajustes fiscales no inciden en los cálculos de próximas liquidaciones.

2.2. Diferencias permanentes con origen en la cuenta de reservas

El efecto impositivo de los gastos de ampliación está incluido dentro de la cuota líquida, cuenta 6300, «Impuesto corriente», si no se reclasifica a la cuenta de reservas, la menor tributación de 12.500 euros sumaría al resultado del ejercicio, cuando los gastos de ampliación no están registrados en cuentas del grupo 6 de pérdidas y ganancias.

Por la reclasificación del efecto impositivo de los gastos de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (50.000 × 25%)	12.500	
113	Reservas voluntarias por gastos de ampliación		12.500
	113, «Reservas voluntarias por gastos de ampliación de capital» [-50.000 (importe bruto) + 12.500 (efecto impositivo)]		(37.500)

2.3. Contabilización de las diferencias temporarias

Por la diferencia temporaria derivada del *leasing*:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	12.500	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles « <i>leasing</i> instalación técnica» (50.000 × 25%)		12.500

Por la diferencia temporaria derivada de la venta a plazos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	112.500	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles «operaciones a plazos» (450.000 × 25%)		112.500

3. Compensación de bases imponibles negativas

Si el crédito fiscal por bases negativas está reconocido en contabilidad, la aplicación de dicha pérdida fiscal en el periodo impositivo actual implica la cancelación del crédito.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	112.500	
4745	Créditos por pérdidas a compensar (450.000 × 25 %)		112.500

4. Contabilización de las deducciones fiscales

Por la cancelación del derecho de cobro por las deducciones de ejercicios anteriores que se aplican en el periodo impositivo actual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	15.000	
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes		15.000

Por el reconocimiento de las deducciones con origen en el ejercicio actual pendientes de aplicar:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes	2.500	
6301	Impuesto diferido		2.500

5. Resultado del ejercicio

Resultado contable antes de impuestos.....	1.560.000
6300, «Impuesto corriente»	(140.500)
6301, «Impuesto diferido»	(262.500)
Resultado del ejercicio	1.157.000

El resultado contable del ejercicio después de impuestos es de 1.157.000 euros, mientras que la base imponible del ejercicio es de 632.000 euros.

El tipo nominal es del 25 % mientras que el tipo efectivo si se divide la cuota líquida entre la base imponible nos da:

$$\text{Tipo efectivo} = 140.500/632.000 = 22,23 \%$$

Por la imputación de las cuentas del impuesto sobre beneficios al resultado del ejercicio:

Apartado 3

	Cuenta de pérdidas y ganancias		Ingresos y gastos de patrimonio neto		Reservas	Total
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones		
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio	1.157.000		0		(37.500)	1.119.500
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones
Impuesto sobre sociedades	403.000				12.500	390.500
+/- Diferencias permanentes	72.000					72.000
+/- Diferencias temporarias						(500.000)
a) Con origen ejercicio actual		50.000				
Leasing		450.000				
Venta a plazos						
b) Con origen ejercicios anteriores						
Reserva de capitalización						0
Compensación BINS						(450.000)
Base imponible (resultado fiscal)						632.000