

Supuesto práctico resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el funcionariado de carrera en la escala de administración especial, Técnico/a Medio/a de Gestión Administrativa Financiera (Grupo A, Subgrupo A2 de titulación) de la Diputación de Bizkaia

Robert Ugalde Zabala

Profesor de Contabilidad en la Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (España)

<https://orcid.org/0009-0005-5495-7953>

(Supuestos propuestos en la prueba para el ingreso en el funcionariado de carrera en la escala de administración especial, Técnico/a Medio/a de Gestión Administrativa Financiera [Grupo A, Subgrupo A2 de titulación], convocado por Resolución de 13 de julio de 2021 de la Diputación de Bizkaia [BOB núm. 174, de 9 de septiembre]).

Sumario

- Caso 1.** Contabilidad financiera. *Lease-back*.
- Caso 2.** Contabilidad financiera. Existencias.
- Caso 3.** Contabilidad financiera. Impuesto sobre sociedades.

Publicado: 05-03-2024

Caso práctico núm. 1

Contabilidad financiera

En este supuesto el ejercicio económico coincide con el año natural. Utilice para su resolución el Plan General de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas (PGC de PYMES).

La sociedad D, SL adquirió el 1 de enero de 2017 una máquina por un importe de 100.000 euros. Amortiza dicha máquina de forma lineal en función de su vida útil de 10 años y estimando que no hay valor residual.

El 1 de enero de 2020, ante las dificultades de tesorería, transmite la máquina por su valor neto contable a una entidad financiera, suscribiendo en el mismo momento un contrato de arrendamiento financiero. En virtud de dicho contrato, la sociedad D, SL se compromete a pagar 4 cuotas de 19.744,22 euros, al final de los ejercicios 2020, 2021, 2022 y 2023. Además, se establece una opción de compra de la máquina por importe de 2.000 euros.

Teniendo en cuenta un tipo de interés efectivo del 6 %, y un tipo de IVA del 21 %, deducible al 100 % para la sociedad D, SL.

Se pide:

Determine razonadamente la naturaleza económica de la operación realizada el 1 de enero de 2020, el cuadro de la operación financiera y los asientos contables relacionados con la máquina el 1 de enero de 2020, el 31 de diciembre de 2020 y el 31 de diciembre de 2023.

Solución

Naturaleza económica de la operación realizada el 1 de enero de 2020

Se trata de una operación de *lease-back* que, como su nombre indica, es similar al *leasing*, pero a la inversa. La operación consiste en que el propietario de un bien, mueble o

inmueble, lo vende a una agencia de *leasing* para suscribir a continuación un contrato de arrendamiento financiero sobre el mismo.

Por tanto, la titularidad del bien se transmite al comprador, generalmente una sociedad de *leasing*, pero, a su vez, la sociedad vendedora mantiene el derecho a seguir usándolo y, por tanto, seguirá en su poder.

Al tratarse de una venta con arrendamiento financiero posterior, se trata de una operación de financiación, por lo cual no procede dar de baja el bien arrendado, que seguirá figurando en cuentas por el valor que tenía antes de la operación y continuará amortizándose normalmente, tal y como establece el apartado 3, «Venta con arrendamiento financiero posterior», de la norma de registro y valoración (NRV) 7.^a del PGC de PYMES relativa a arrendamientos:

Cuando por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento de los activos enajenados, se desprenda que se trata de un método de financiación y, en consecuencia, se trate de un arrendamiento financiero, el arrendatario no variará la calificación del activo, ni reconocerá beneficios ni pérdidas derivadas de esta transacción. Adicionalmente, registrará el importe recibido con abono a una partida que ponga de manifiesto el correspondiente pasivo financiero.

La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Las cuotas de carácter contingente serán gastos del ejercicio en que se incurra en ellas.

El arrendador contabilizará el correspondiente activo financiero de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.3 (contabilidad del arrendador en arrendamiento financiero) de esta norma.

Cuadro de la operación financiera

En función de los datos que el ejercicio ha aportado, previo a la contabilización de las operaciones, debemos calcular la tabla de amortización siguiente:

Fecha	Cuota	Carga financiera	Recuperación del coste	Saldo pendiente
1-1-2020				70.000
31-12-2020	19.744,22	4.200	15.544,22	54.455,78
31-12-2021	19.744,22	3.267,35	16.476,87	37.978,91
31-12-2022	19.744,22	2.278,73	17.465,49	20.513,42



Fecha	Cuota	Carga financiera	Recuperación del coste	Saldo pendiente
31-12-2023	19.744,22	1.230,80	18.513,42	2.000
31-12-2023	2.000		2.000	0

Asientos contables relacionados con la máquina el 1 de enero de 2020, el 31 de diciembre de 2020 y el 31 de diciembre de 2023

1 de enero de 2020. Por la contabilización del contrato:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	84.700	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		15.544,22
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo		54.455,78
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (70.000 × 21 %)		14.700

31 de diciembre de 2020. Por el devengo de los intereses de 2020 y el pago de la primera cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	15.544,22	
662	Intereses de deudas	4.200	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (19.744,22 × 21 %)	4.146,29	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		23.890,51

Por la reclasificación a corto plazo de la siguiente cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	16.476,87	
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo		16.476,87

Por la amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado material	10.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		10.000

31 de diciembre de 2023. Al finalizar el contrato:

Por el devengo de los intereses de 2023 y el pago de la última cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	18.513,42	
662	Intereses de deudas	1.230,80	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (19.744,22 × 21 %)	4.146,29	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		23.890,51

Por la amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado material	10.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		10.000

Debemos calcular el valor neto contable (VNC) del bien a esa fecha, de la siguiente forma:

VNC = Coste histórico – Amortización acumulada – Correcciones por deterioros de valor

$$\text{VNC} = 100.000 - (10.000 \times 7) - 0 = 30.000$$

Respecto a la opción de compra, caben dos situaciones:

1. Se ejercita la opción de compra

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	2.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado (2.000 × 21 %)	420	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.420

Al ejercitar la opción de compra, la deuda se habrá saldado. La máquina se seguirá amortizando con el mismo criterio, durante los 3 años de vida útil que le restan.

2. No se ejercita la opción de compra

Código	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	70.000	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	2.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	28.000	
213	Maquinaria		100.000

Caso práctico núm. 2

Contabilidad financiera

En este supuesto el ejercicio económico coincide con el año natural. Ignore la contabilización del IVA. Utilice para su resolución el PGC de PYMES.

La entidad BIKE, SA se dedica a la venta de bicicletas. El margen de beneficios que aplica es siempre del 50 %.

Durante el ejercicio 2021 ha tenido una cifra de ventas de 6.000.000 de euros. De estas ventas, el 75 % se corresponde con bicicletas adquiridas con anterioridad a 2021, y el 25 % con bicicletas adquiridas en 2021.

Además, durante el ejercicio 2021 ha comprado bicicletas a sus proveedores por valor de 2.000.000 de euros.

A 31 de diciembre de 2021 tiene en el almacén bicicletas por un importe de 3.000.000 de euros.

La entidad estima que el 10 % de las bicicletas adquiridas en años anteriores a 2021 van a ser más difíciles de vender, por no llevar las novedades que sí tiene el resto, por ello deteriora esas bicicletas obsoletas en un 20 % de su valor.

Los importes no incluyen el IVA.

Se pide:

Determine los asientos contables relacionados con las existencias a 31 de diciembre de 2021.

Solución

Inicialmente debemos calcular el valor de las existencias iniciales del 2021.

Así, el apartado 1, «Valoración inicial», de la norma de valoración 12.^a, «Existencias», del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PGC de PYMES, establece:

Los bienes y servicios comprendidos en las existencias se valorarán por su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan las existencias solo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

En las existencias que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción, los gastos financieros, en los términos previstos en la norma sobre el inmovilizado material.

Los anticipos a proveedores a cuenta de suministros futuros de existencias se valorarán por su coste.

Los débitos por operaciones comerciales se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a pasivos financieros.

De modo que, como en 2021 se vendieron bicicletas por valor de venta de 6.000.000 de euros, al aplicárseles un 50 % de margen, el precio de coste de estas bicicletas vendidas fue de 3.000.000 de euros.

De las bicicletas vendidas, el 75 % fue adquirido con anterioridad al 2021 ($3.000.000 \times 75 \% = 2.250.000 \text{ €}$), y el 25 % restante, en 2021 ($3.000.000 \times 25 \% = 750.000 \text{ €}$).

Por su parte, para calcular las existencias finales (Ef) debemos sumar a las existencias iniciales (E_i) las compras y restarles el consumo:

$$E_f = E_i + \text{Compras} - \text{Consumo}$$

De lo que se deduce que las existencias iniciales son:

$$E_i = 3.000.000 - 2.000.000 + 3.000.000 = 4.000.000 \text{ de euros}$$

Por la baja de las existencias iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	4.000.000	
300	Mercaderías		4.000.000

Por el alta de las existencias finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	3.000.000	
610	Variación de existencias de mercaderías		3.000.000

Para finalizar, debemos calcular si existe, o no, deterioro. Para ello, debemos fijarnos en lo que el apartado 2, «Valoración posterior», de la norma de valoración 12.^a, «Existencias», del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PGC de PYMES, dice:

Quando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el caso de las materias primas y otras materias consumibles en el proceso de producción, no se realizará corrección valorativa siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste. Cuando proceda realizar corrección valorativa, el precio de reposición de las materias primas y otras materias consumibles puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

Adicionalmente, los bienes o servicios que hubiesen sido objeto de un contrato de venta o de prestación de servicios en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente, no serán objeto de la corrección valorativa, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el coste de

tales bienes o servicios, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

Si las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias hubiesen dejado de existir, el importe de la corrección será objeto de reversión reconociéndolo como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

El ejercicio habla de la dificultad de venta de unas bicicletas adquiridas con anterioridad al 2021. En concreto, comenta que el 10 % de las mismas se deberá deteriorar en un 20 %.

Las existencias finales son de 3.000.000 de euros. De estas, unas bicicletas valoradas en 1.125.000 euros (2.000.000 adquiridas en 2021 menos las consumidas, 750.000) fueron adquiridas en 2021.

El resto, 1.750.000 euros (4.000.000 – 2.250.000), fueron adquiridas con anterioridad al 2021. Y de estas últimas, el 10 % no incluyen ciertas novedades, por lo que hay que deteriorarlas en un 20 %.

Siendo el deterioro, por tanto:

$$1.750.000 \times 10 \% \times 20 \% = 35.000 \text{ euros}$$

Por el deterioro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	35.000	
390	Deterioro de valor de las mercaderías		35.000

Caso práctico núm. 3

Contabilidad financiera

En este supuesto el ejercicio económico coincide con el año natural. Utilice para su resolución el PGC de PYMES.

La sociedad F, SL tiene los siguientes datos en su ejercicio 2021:

Ha obtenido un resultado antes de impuestos de 350.000 euros.

Ha contabilizado multas de tráfico de sus empleados asumidas por la sociedad por importe de 4.000 euros.

Ha contabilizado una renta por la transmisión de un inmueble por importe de 20.000 euros. Por dicha renta se acoge a la exención por reinversión (art. 36 NFIS), una vez descontada la corrección monetaria de 2.000 euros.

Ha contabilizado una aportación de 5.000 euros a una entidad declarada prioritaria por la Diputación Foral de Bizkaia.

Ha contabilizado una pérdida por deterioro de un crédito comercial con una entidad participada en un 50 %, por importe de 5.000 euros.

Adquiere una máquina en el ejercicio por importe de 10.000 euros. Contablemente dota una amortización del 50 %. El porcentaje de amortización establecido en el artículo 17 de la NFIS es del 20 %.

En el ejercicio anterior contabilizó una provisión por un posible litigio con un trabajador. Finalmente, en el presente ejercicio ha tenido que indemnizar a dicho trabajador con 4.000 euros, que coincide con el importe dotado.

Se generan deducciones en el impuesto sobre sociedades por importe de 10.000 euros. Se aplican 2.000 de esas deducciones y 1.000 de deducciones generadas en ejercicios anteriores.

Ha soportado retenciones por importe de 5.000 euros.

El tipo de gravamen al que tributa la sociedad es el 24 %.

Se pide:

Realizar el análisis correspondiente a las diferencias entre contabilidad y fiscalidad, sus efectos en pérdidas y ganancias, el cálculo de la liquidación del impuesto sobre sociedades y la contabilización de todas las operaciones enunciadas relacionadas con el impuesto sobre beneficios del ejercicio 2021.

Solución

Diferencias entre contabilidad y fiscalidad

Antes de comenzar con la resolución de este ejercicio, hay que destacar que, como consecuencia del Concierto Económico, mediante la cual los Territorios Históricos de Bizkaia,

Araba/Álava y Gipuzkoa (territorios de régimen foral) tienen la capacidad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, la contabilidad del impuesto sobre sociedades puede ser (y en este caso lo es) diferente entre los territorios de régimen foral y el de régimen común.

Sanción

El artículo 31, «Gastos no deducibles», de la Norma Foral, de 20 de marzo, del Impuesto sobre Sociedades (NFIS, BOB de 13 de diciembre), en su apartado 1, «No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles» establece, entre otros: «c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del periodo ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo».

De modo que la multa de tráfico es un gasto contable, pero no es un gasto fiscalmente deducible, por lo que se genera una diferencia permanente positiva.

Transmisión de elementos del inmovilizado y exención por reinversión

El artículo 40, «Reglas de valoración: regla general y reglas especiales en los supuestos de transmisiones lucrativas y operaciones societarias», de la NFIS dispone que:

9. A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas, obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material, del intangible y de inversiones inmobiliarias o de estos elementos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta, se deducirá hasta el límite de dichas rentas el importe de la depreciación monetaria producida desde la última actualización legal autorizada respecto al elemento transmitido o desde el día que se adquirió el mismo, si es posterior, calculada de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) Se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a los mismos por los coeficientes que se establezcan reglamentariamente.
- b) La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en la letra anterior se minorará en el valor contable del elemento patrimonial transmitido.

De tal forma que la corrección monetaria de 2.000 euros supone una diferencia permanente negativa en la contabilización del impuesto sobre sociedades.

Por su parte, el artículo 36, «Reinversión de beneficios extraordinarios», de la NFIS señala que:

1. Podrán no integrarse en la base imponible las rentas obtenidas, una vez corregidas, en su caso, en el importe de la depreciación monetaria regulada en el apartado 9 del artículo 40 de esta Norma Foral, en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias, afectos a explotaciones económicas, o de estos elementos cuando hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta con carácter previo a su transmisión.

Para la no integración será necesario que el importe obtenido en las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores.

A los efectos de la reinversión no serán tenidos en cuenta los costes correspondientes a las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro asociados a los activos en que se materialice dicha reinversión, con independencia de su consideración a efectos de la valoración de aquellos.

Así, la renta obtenida en la transmisión del inmueble, una vez acogida a la exención por reinversión y descontada la corrección monetaria de 2.000 euros, esto es, los 18.000 euros restantes, en la contabilización del impuesto sobre sociedades suponen una diferencia permanente negativa por importe de 18.000 euros.

Entidad declarada prioritaria

La NFIS en su artículo 31, «Gastos no deducibles», entre otros, dice que:

1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

[...]

e) Los donativos y liberalidades.

Por tanto, esta aportación se trata de un gasto no deducible que generará una diferencia permanente positiva de 2.000 euros.

Ahora bien, Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (BOB de 4 de abril), en el artículo 42, «Beneficios fiscales al mecenazgo en actividades prioritarias», en su apartado b), establece que:

Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que operen mediante establecimiento permanente tendrán

derecho a una deducción en cuota líquida del 45 por 100 de las cantidades destinadas a las actividades declaradas prioritarias, incluso en virtud de contratos de patrocinio publicitario o de convenios de colaboración.

En este sentido, el ejercicio dice que en 2021 se han generado 10.000 euros de deducciones; entendemos que de estos, 2.250 (5.000 × 45 %) corresponden a las deducciones originadas por aportación prioritaria.

Deterioro del crédito comercial con una entidad participada

El artículo 42, «Tratamiento de las operaciones entre personas o entidades vinculadas: reglas generales», de la NFIS, en su apartado 3, regula:

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

[...]

f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.

De modo que esta aportación se trata de una operación entre sociedades vinculadas.

En este sentido, el artículo 22, «Pérdida por deterioro de valor de elementos patrimoniales: insolvencias», de la NFIS concreta:

2. No serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores en los siguientes supuestos:

[...]

b) Las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada.

Así, este deterioro del crédito comercial con una entidad participada hay que tratarlo como una diferencia permanente positiva.

Amortización

El apartado 2.1, «Amortización», de la norma de valoración 2.^a, «Inmovilizado material», del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PCG de PYMES, al respecto de las amortizaciones recoge:

Las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos.

Se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento y una vida útil distinta del resto del elemento.

Los cambios que, en su caso, pudieran originarse en el valor residual, la vida útil y el método de amortización de un activo, se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables, salvo que se tratara de un error.

Cuando de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente proceda reconocer correcciones valorativas por deterioro, se ajustarán las amortizaciones de los ejercicios siguientes del inmovilizado deteriorado, teniendo en cuenta el nuevo valor contable. Igual proceder corresponderá en caso de reversión de las correcciones valorativas por deterioro.

El ejercicio habla de una amortización contable del 50 %, sin dar más explicaciones. Con lo que podemos deducir que la vida útil de la máquina es de 2 años, siendo su valor residual cero. Sin embargo, el propio ejercicio nos dice también cuál es el porcentaje que se puede deducir fiscalmente con base en el artículo 17 de la NFIS, en concreto, un 20 %.

De modo que existe una diferencia temporaria entre el gasto contable y el gasto fiscal, lo que origina una diferencia temporaria positiva de 3.000 euros, y ello conlleva con que debemos contabilizar un ajuste contable donde se creará un activo por diferencias temporarias.

En relación con estos activos, la NRV 15.^a (Impuesto sobre beneficios) del PGC de PYMES, en su apartado 2.3, dispone que de acuerdo con el principio de prudencia solo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos. Así, a lo largo de todo este ejercicio vamos a suponer que no existen dudas razonables acerca del futuro de la empresa.

	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia
31-12-2021	5.000	2.000	3.000

Provisión por posible litigio

En el año 2020 la sociedad F, siguiendo el principio contable de prudencia, sobre el cual se deben recoger todos los riesgos con origen en el ejercicio o en otro anterior, dotó la correspondiente provisión, lo que supuso un gasto contable. Ahora bien, el artículo 26,

«Provisiones», de la NFIS en su apartado 1 dice que no serán deducibles los gastos «derivados de obligaciones implícitas o tácitas»; ello es debido a que en estas obligaciones hay un cierto carácter subjetivo en la generación del riesgo cubierto, al no existir fiabilidad de que se produzca la exigencia del derecho por parte del tercero. Por tanto, los 4.000 euros provisionados en 2020 no supusieron gasto fiscal, de ahí que surgió una diferencia temporaria positiva. Al mismo tiempo, la sociedad F tuvo que realizar un ajuste contable por creación de un activo.

En este año 2021, el pago del litigio no se ha incorporado en el resultado contable antes de impuestos, al no suponer ni gasto ni ingreso para la sociedad F, puesto que el pago coincide con lo dotado en el ejercicio precedente. Sin embargo, la indemnización pagada sí ha de ser incluida en la base imponible del 2021. Así, surgirá una diferencia temporaria negativa por reversión de ejercicio anteriores, lo que conlleva el correspondiente ajuste contable donde abonaremos el activo generado en el ejercicio anterior.

Deducciones

Por último, antes de pasar al cálculo del impuesto y su contabilización, nos debemos fijar en las deducciones. El ejercicio comenta que en 2021 se han generado 10.000 euros de deducciones en 2021. Como hemos comentado en párrafos anteriores, consideramos que dentro de estos 10.000 están los 2.250 euros ($5.000 \times 45\%$) de las aportaciones declaradas prioritarias. El enunciado también señala que se aplican 2.000 euros de esos 10.000 euros generados, por lo que quedarán pendiente de aplicar en ejercicios futuros los 8.000 euros restantes, lo que conllevará a la contabilización del correspondiente activo 4742, «Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar». El enunciado también comenta que se aplican 1.000 euros de deducciones generadas en ejercicios anteriores. En este caso, debemos revertir el activo generado en los ejercicios precedentes.

Cálculo de la liquidación del impuesto sobre sociedades

La liquidación del impuesto del ejercicio 2021 es la siguiente:

Cálculo del impuesto devengado		
RCAI	Resultado contable antes de impuestos	350.000
DP	Diferencias permanentes	-6.000
	DP + (Sanción)	4.000



Cálculo del impuesto devengado

DP	DP – (Corrección monetaria)	-2.000
DP	DP – (Reinversión)	-18.000
DP	DP + (Aportación prioritaria)	5.000
DP	DP + (Deterioro vinculada)	5.000
RCA	Resultado contable ajustado	344.000
TG	Tipo impositivo	24 %
IB	Impuesto bruto	82.560
DyB	Deducciones y bonificaciones	-3.000
ID	Impuesto devengado	79.560
= RCAI – ID	Resultado contable	270.440

Cálculo de la cuota

RC	Resultado contable	270.440
ID	Impuesto devengado	79.560
DP	Diferencias permanentes	-6.000
	Diferencias temporarias	
	– Origen en el ejercicio	3.000
DT	Amortización	3.000
	– Origen en ejercicios anteriores	-4.000
	Provisión	-4.000
CBIN	Compensación de bases imponible negativas	
BI	Base imponible	343.000
TG	Tipo impositivo	24 %

Cálculo de la cuota

CI	Cuota íntegra	82.320
DyB	Deducciones y bonificaciones	-3.000
CL	Cuota líquida	79.320
R (PAC)	Retenciones y pagos a cuenta	-5.000
	Deuda tributaria (o impuesto a devolver)	74.320

Tras los cálculos, podemos calcular el tipo de gravamen efectivo en el año 2021, que baja del tipo nominal del 24 % al 23,13 %.

Contabilización operaciones relacionadas con el impuesto sobre beneficios a 31 de diciembre de 2021

Por la cuota líquida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	79.320	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		5.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		74.320

Por las diferencias permanentes:

No procede ajuste contable al no revertir e incidir en el importe a cobrar o pagar de declaraciones futuras.

Por las diferencias temporarias:

Amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activo por diferencias temporarias (3.000 × 24 %)	720	
6301	Impuesto diferido		720

Provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	960	
4740	Activo por diferencias temporarias (4.000 × 24 %)		960

Por las deducciones:

Generadas en ejercicios anteriores y aplicada en 2021, suponiendo que la sociedad reconoció un activo en ejercicios precedentes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	1.000	
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar		1.000

Pendiente de aplicar en próximos ejercicios, suponiendo que no existe duda sobre su recuperabilidad futura:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	8.000	
6301	Impuesto diferido		8.000

Por la regularización de los gastos e ingresos relacionados con el impuesto sobre sociedades:

A lo largo de todo el ejercicio, los correspondientes gastos relacionados con el impuesto sobre sociedades presentan las siguientes cuentas:

6300, «Impuesto corriente»		6301, «Impuesto diferido»	
79.320		960	720
		1.000	8.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	72.560	
6300	Impuesto corriente		79.320
6301	Impuesto diferido	6.760	

Por otro lado, y aunque no es objeto del ejercicio planteado para la oposición que estamos resolviendo en este trabajo, nos parece interesante presentar el cálculo de la liquidación del impuesto sobre sociedades siguiendo los planteamientos de la Agencia Tributaria (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, LIS), a fin de ver las diferencias existentes entre la normativa foral vizcaína (NFIS) y la de territorio común (LIS).

Cálculo del impuesto devengado			
RCAI	Resultado contable antes de impuestos		350.000
	Diferencias permanentes		14.000
DP	DP + (Sanción)	4.000	
DP	DP – (Corrección monetaria)		
DP	DP – (Reinversión)		
DP	DP + (Aportación prioritaria)	5.000	
DP	DP + (Deterioro vinculada)	5.000	
RCA	Resultado contable ajustado		364.000
TG	Tipo impositivo		25%
IB	Impuesto bruto		91.000
DyB	Deducciones y bonificaciones		-3.000
ID	Impuesto devengado		88.000
= RCAI – ID	Resultado contable		262.000

Cálculo de la cuota			
RC	Resultado contable		262.000



Cálculo de la cuota

◀			
ID	Impuesto devengado		88.000
DP	Diferencias permanentes		14.000
	Diferencias temporarias		
	– Origen en el ejercicio		3.800
DT	Amortización	3.800	
	– Origen en ejercicios anteriores		-4.000
	Provisión	-4.000	
CBIN	Compensación de bases imponibles negativas		
BI	Base imponible		363.800
TG	Tipo impositivo		25 %
CI	Cuota íntegra		90.950
DyB	Deducciones y bonificaciones		-3.000
CL	Cuota líquida		87.950
R (PAC)	Retenciones y pagos a cuenta		-5.000
	Deuda tributaria (o impuesto a devolver)		82.950

Con base en la LIS el tipo de gravamen efectivo es del 24,18 % frente al 23,13 % que la sociedad F tributaría en Bizkaia. Ello es consecuencia de dos razones: la primera, el tipo de gravamen general es mayor en territorio común (25 %) que en territorio foral vizcaíno (24 %). Incluso, si el tipo de gravamen en territorio foral fuese del 24 %, el tipo efectivo en territorio común (23,18 %) hubiese sido mayor al del territorio foral (23,13 %).

Base imponible	363.800
Tipo impositivo	24 %
Cuota íntegra	87.312
Deducciones y bonificaciones	-3.000
Cuota líquida	84.312

Ello es debido a la segunda de las razones; y es que, también existen diferencias en ambas normativas diferencias en qué ingresos y gastos se deben incorporar en la base imponible.

En algunos aspectos, ambas normativas son similares; caso de:

1. La multa de tráfico, recogida en el artículo 15, «Gastos no deducibles», apartado b), de la LIS y el ya comentado artículo 31, apartado 1 c) de la NFIS.
2. La aportación a la entidad declarada prioritaria (este concepto no está contemplado en la normativa común). De las liberalidades y los donativos se habla en el artículo 15, «Gastos no deducibles», apartado e), de la LIS y en el citado artículo 31, apartado 1 e), de la NFIS. En ambos se recoge que las liberalidades y los donativos no son gastos fiscalmente deducibles. Ahora bien, sí hay una diferencia en cuanto a la deducción a la que diese derecho tal aportación. En territorio común hay que aplicar la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, donde en su artículo 20, «Deducción de la cuota del Impuesto sobre Sociedades», recoge que, con carácter general, las aportaciones a entidades beneficiarias del mecenazgo generan un derecho a una deducción del 35 %. Por su parte, como ya hemos comentado en apartados anteriores, en Bizkaia ese derecho a deducción por el mecenazgo en entidades prioritarias es del 45 %.
3. El deterioro de valor en la entidad participada, de la cual versa el artículo 13, «Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales», apartado 1, de la LIS y el artículo 22, apartado 2 b) de la NIFS.
4. La provisión por el posible litigio del trabajador, contemplado en el artículo 14, apartado 3 a), de la LIS y el mencionado artículo 26, apartado 1 a), de la NIFS.

Sin embargo, en otros aspectos existen diferencias entre la normativa de territorio común y la del territorio foral vizcaíno. En este sentido, se encuentran:

1. Transmisión de elementos del inmovilizado y exención por reinversión. Como hemos explicado, en Bizkaia es posible ajustar el resultado contable por la corrección monetaria y, además, cumpliendo una serie de requisitos, es posible también extraer del resultado contable las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado. Sin embargo, la normativa de territorio común no contempla ambos aspectos.
2. Amortización de la máquina. Como hemos visto, el propio enunciado del ejercicio dice que el artículo 17 de la NFIS establece que el porcentaje máximo de amortización de una máquina es del 20 %. Por su parte, el artículo 12, «Correcciones de valor: amortizaciones», la LIS disminuye ese porcentaje máximo hasta el 12 %, pudiendo, por tanto, imputar en la base imponible un importe menor de gasto por amortización.