

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

Adrián Andrés Casla

Profesor del CEF.- UDIMA (España)

(Segundo ejercicio del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda, turno libre, convocado por Resolución de la Presencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de 8 de julio de 2022 [BOE de 14 de julio]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera y de sociedades.** Contabilización de diversas operaciones desde la perspectiva de dos sociedades relacionadas entre sí. Distribución del resultado, reducción de capital y ampliación de capital. Valoración de inmovilizados intangibles e instrumentos financieros.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Ejercicio de concesiones administrativas, activos y pasivos asociados. Derecho de reversión de la Administración concedente y provisión por desmantelamiento, retiro y rehabilitación.
- Caso 3. Contabilidad financiera, de sociedades y operaciones financieras.** Registro de diversas operaciones basadas en un balance de comprobación: distribución de resultado, concesión de préstamo, compras y ventas de mercaderías, ajustes de inversiones financieras y otras. Valoración posterior de pasivo financiero a coste amortizado con interés variable.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Supuesto de impuesto sobre sociedades. Cálculo de la base imponible y cuotas del impuesto, registro del gasto por impuesto y conciliación entre el resultado contable y fiscal.
- Caso 5. Contabilidad financiera.** Supuesto de IVA con prorrata en operaciones corrientes y de inversión.

Publicado: 05-04-2024

Caso práctico núm. 1

Contabilidad financiera y de sociedades

La sociedad anónima Grandparent se dedica a la fabricación y venta de material ortopédico. Sus acciones cotizan en un mercado de valores, y presenta, entre otras, las siguientes partidas en su balance de situación a 31 de diciembre del año 20X1 (en miles de euros):

Activos		Pasivos y patrimonio neto	
46.500	Gastos en investigación y desarrollo	Capital social	236.500
90.000	Inmovilizado material	Reserva legal	16.870
16.000	Existencias	Reservas voluntarias	32.500
45.000	Deudores	Resultados negativos ejercicios anteriores	(85.000)
	[...]	Resultados ejercicio 20X1	22.000
		Subvenciones de capital	19.600
		[...]	

1. La junta general de accionistas, reunida en tiempo y forma en el año 20X2, entre otros acuerdos, adopta los siguientes:
 - a) Destinar el máximo del beneficio del ejercicio a la compensación de los resultados negativos de ejercicios anteriores.
 - b) Proceder a una reducción de capital a fin de restablecer el equilibrio patrimonial y eliminar la totalidad de los resultados negativos. La reducción se realizará mediante la reducción del valor nominal de las acciones y se utilizarán además las reservas que legalmente puedan ser minoradas. El valor nominal actual de las acciones, antes de la reducción, es de 5 euros.
 - c) Una vez realizada la reducción de capital se propone una ampliación de capital en la proporción de una acción nueva por una antigua, emitidas a la par.

2. Con fecha 1 de abril de 20X2 se efectúa la aplicación del resultado y la reducción de capital conforme a lo aprobado en la junta general. Los gastos asociados a la reducción ascienden a 300.000 euros que son abonados por Grandparent mediante transferencia bancaria.
3. El 1 de mayo se inicia el periodo de suscripción de la ampliación de capital, realizando la sociedad una campaña publicitaria destinada a socios y posibles nuevos accionistas que tiene un coste de 400.000 euros, abonados por banco.
4. Una vez finalizado el periodo de suscripción, tan solo han acudido a la ampliación el 80 % de los posibles suscriptores, realizando el ingreso por banco. La sociedad procede a suscribir la correspondiente ampliación de capital. Los gastos asociados a la ampliación que han sido abonados por banco, ascienden a 780.000 euros.
5. Las acciones de Grandparent cotizaban, antes de la ampliación, a un valor de 5,05 euros por acción. Una vez realizada la ampliación, la cotización de las acciones es de 4,95 euros por acción. Los derechos no se han sometido a cotización bursátil.
6. Un accionista minoritario que mantenía una deuda comercial con Grandparent por valor de 200.000 euros acuerda el pago de dicha deuda mediante la entrega de acciones de la propia sociedad. Las acciones se valoran a su valor nominal antiguo, por lo que el deudor entrega a Grandparent 40.000 acciones. La intención de Grandparent es revender dichas acciones en el menor plazo posible. El crédito estaba provisionado en 50.000 euros dado que las dificultades financieras del deudor eran conocidas por la sociedad. En el momento de la transacción las acciones de Grandparent cotizaban a 4,95 euros.
7. Grandparent considera que un proyecto de investigación, cuyo valor inicial fue 12.000.000 de euros, y su valor actual es de 8.000.000 de euros, ha perdido su valor por lo que procede a la contabilización de la correspondiente pérdida.
8. Grandparent vende en Bolsa las acciones propias que se adjudicó como pago de la deuda pendiente. En ese momento la cotización de las acciones es de 4,87 euros por acción. Los gastos asociados a la venta ascienden a 2.800 euros; operaciones realizadas a través de entidad bancaria.

Operaciones en la sociedad Grandma

La sociedad Grandma es titular, al inicio del año 20X2 de 50.000 acciones de Grandparent que mantiene como inversión a largo plazo clasificada, conforme a lo establecido en el Plan General de Contabilidad (PGC), como un instrumento financiero a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.

Las acciones fueron adquiridas el 1 de septiembre de 20X1 a un precio de 5,1 euros por acción.

9. A 31 de diciembre de 20X1 las acciones cotizaban a 4,80 euros por acción. Dado el balance de Grandparent se sabe que esta sociedad ha mantenido pérdidas continuadas al menos durante 3 años consecutivos (los anteriores a 20X1), lo que ha provocado un continuado descenso en la cotización de las acciones durante los últimos 20 meses.
10. A 1 de abril de 20X2 tiene conocimiento de la operación de reducción de capital de Grandparent.
11. Una vez abierto el periodo de suscripción de acciones, Grandma decide no acudir a la ampliación de capital de Grandparent. Pone a la venta los derechos, pero tan solo consigue enajenar 40.000 derechos a un precio de 0,05 euros el derecho, operación realizada por banco.
12. Al finalizar el año 20X2, las acciones de Grandparent cotizan a 4,97 euros la acción y las perspectivas de los analistas financieros indican una previsión de subida en el valor de las mismas hasta el entorno de los 5,25 euros la acción en el año 20X3.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables que procedan de la información suministrada, de las sociedades Grandparent y Grandma siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores, del ejercicio 20X2.

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

Granparent

1. 1 de abril de 20X2

Apartado a)

Como la sociedad quiere destinar la totalidad del resultado a la compensación de pérdidas, vamos a comprobar si el patrimonio neto es inferior a la cifra de capital social, pues-

to que, en ese caso, no sería necesario dotar la cantidad correspondiente a la reserva legal (art. 28.3 RICAC de 5 de marzo de 2019):

Artículo 28. *La aplicación del resultado.*

[...]

3. Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que el valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas, antes de dotar, en su caso, la reserva legal.

Test de balance (art. 273.2 TRLSC)

$$CS (236.500.000) > PN (222.870.000)^1$$

Visto lo anterior, la sociedad podría aplicar la totalidad del resultado a la compensación de resultados negativos de ejercicios anteriores.

Apartado b)

En este caso no hay ningún problema legal al proceder la sociedad aplicando el orden de prelación establecido en el artículo 322 del TRLSC, el asiento se practicará en el punto siguiente.

1

Patrimonio neto a los efectos del reparto del resultado	
PN PGC (elaboración de CC. AA.)	242.470.000
Ajustes del artículo 3.1 RICAC	
+ SDNE (cuentas 103 y 104)	
+ Nominal y prima de acciones consideradas PF (cuentas 150 y 502)	
+/- Ajustes op. cobertura (cuenta 134)	
Ajustes del artículo 28.2 RICAC	
- Beneficios imputados directamente al PN (cuentas 133/136, 130, 131 y 132)	-19.600.000
Total	222.870.000

Apartado c)

Tampoco supone ningún tipo de escollo legal la ampliación prevista en la junta general de accionistas de la sociedad.

2. Por el acuerdo de aplicación del resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	22.000.000	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		22.000.000

Por la compensación de las pérdidas a través del mecanismo de la reducción de capital por pérdidas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	32.500.000	
112	Reserva legal	16.870.000	
100	Capital social	13.630.000	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores (85.000.000 – 22.000.000)		63.000.000

Como la reducción del capital se ha realizado minorando el nominal de las acciones previas, recalculamos el nominal unitario de la sociedad:

- Antes de la reducción 47.300.000 acciones de nominal 5
(236.500.000/5)
- Después de la reducción 47.300.000 acciones de nominal 4,7118...
(mismas acciones) (222.870.000/47.300.000)

Por los gastos asumidos en la reducción de capital por pérdidas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
62	Servicios exteriores	300.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		300.000

Los gastos de transacción se registran en la cuenta de pérdidas y ganancias:

Artículo 6. *Costes de transacción de un instrumento financiero.*

1. [...]

También se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias los gastos relacionados con operaciones que afecten al patrimonio neto de la sociedad sin repercusión en el importe final de fondos propios, como una ampliación de capital con cargo a reservas, la agrupación de acciones o participaciones sociales mediante el incremento de su valor nominal, o la creación de nuevas acciones o participaciones sociales mediante la división de su valor nominal.

3. A partir del 1 de mayo.

Por la emisión de las acciones de la ampliación de capital (entendemos que aportando la misma cuantía al capital que la que había después de la reducción):

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	222.870.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		222.870.000

Los gastos de la campaña publicitaria para la suscripción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	400.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		400.000

4. Al acabar el periodo de suscripción de las acciones, registramos el desembolso del 80 % de los títulos, los únicos que han sido suscritos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (222.870.000 × 80 %)	178.296.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		178.296.000

Por la cancelación contable de las acciones emitidas y no suscritas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción (222.870.000 × 20%)	44.574.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		44.574.000

Por la rectificación de los gastos correspondientes a la ampliación de la que se ha desistido al faltar suscriptores²:

Código	Cuenta	Debe	Haber
62	Servicios exteriores (400.000 × 20%)	80.000	
113	Reservas voluntarias		80.000

Por la inscripción de las acciones suscritas y desembolsadas en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	178.296.000	
100	Capital social		178.296.000

Por los gastos de inscripción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	780.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		780.000

5. Por los datos relativos a la cotización bursátil de la sociedad no procede asiento contable en Grandparent.

² Artículo 6. *Costes de transacción de un instrumento financiero.*

2. [...]

Los gastos derivados de una transacción con instrumentos de patrimonio, de la que se haya desistido o se haya abandonado, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

6. Por el cobro mediante acciones propias (entendemos que no se trata de un supuesto del art. 144 TRLSC):

Código	Cuenta	Debe	Haber
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	50.000	
108	Acciones propias en situaciones especiales (40.000 × 4,95)	198.000	
650	Pérdidas de créditos comerciales incobrables	2.000	
436	Clientes de dudoso cobro		200.000
794	Reversión del deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		50.000

7. Por la baja del proyecto de investigación al entender un éxito comercial/técnico irrelevante:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2800	Amortización acumulada de la investigación	4.000.000	
670	Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible	8.000.000	
200	Investigación		12.000.000

8. Por la venta de las acciones propias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros [(40.000 × 4,87) – 2.800]	192.000	
113	Reservas voluntarias	6.000	
108	Acciones propias en situaciones especiales		198.000

Grandma

9. Con la información de la que disponemos la empresa podría identificar un deterioro del activo financiero a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, la causa: la caída en cotización por más de un año y medio.

Por el deterioro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
802 o 133	Transferencia de beneficios de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto o Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto [50.000 × (5,1 – 4,80)]	15.000	
696	Pérdidas por deterioro de valor de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo		15.000

10. Por la reducción de capital en la que no se modifica la cifra de patrimonio neto de la sociedad en la que participamos no procede asiento contable, así puede leerse en el artículo 40 de la RICAC de 5 de marzo de 2019:

Artículo 40. *La contabilización de la reducción de capital en el socio.*

1. Con carácter general, la reducción del capital para compensar pérdidas o dotar la reserva legal no origina registro alguno en el socio porque el importe del patrimonio neto de la sociedad que reduce capital antes y después de la operación es el mismo.

11. En primer lugar, ajustamos el valor razonable de las acciones antes de la ampliación:

• Valor contable (50.000 × 4,8)	240.000
• Valor razonable (50.000 × 5,05)	252.500
• Ajuste	12.500

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	12.500	
900 o 133	Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto o Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		12.500

Segundo, calculamos el valor teórico de los derechos de suscripción preferente:

1 acción antigua de 5,05	5,05
1 acción nueva de 4,7118	4,7118
2 acciones	9,7618
Valor <i>ex post</i>	4,8809

A efectos de solución, y como tenemos el dato, vamos a tomar como valor *ex post* válido la cotización después de la ampliación: 4,95 um/acción.

Por tanto, el valor teórico del derecho es 0,1 um/acción (5,05 – 4,95).

Por el desglose de los derechos (50.000 DPS):

Código	Cuenta	Debe	Haber
540X	DSP	5.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		5.000

Por la venta de los derechos a 0,05:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (40.000 × 0,05)	2.000	
6632	Pérdidas de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	2.000	
540X	DSP		4.000

Por la transferencia del resultado relativo a los derechos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
802 o 133	Transferencia de beneficios de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto o Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto (12.500 × 4.000/252.500)	198,02	
7632	Beneficios de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		198,02

Los derechos que no se ejercen y no se venden van a parar a la inversión de nuevo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	1.000	
540X	DSP		1.000

12. Por el ajuste a cierre de 20X3:

• Valor contable (252.500 – 5.000 + 1.000)	248.500
• Valor razonable (50.000 × 4,97)	248.500
• Ajuste	<u>0</u>

No procede ajuste.

Caso práctico núm. 2

Contabilidad financiera

La sociedad anónima Limpiafondos se dedica al mantenimiento de instalaciones deportivas, especialmente piscinas y trampolines de competición. Todas las operaciones son realizadas por bancos.

En el año 20X1 se ha adjudicado el mantenimiento de unas instalaciones recreativas mediante concesión administrativa de una entidad local. La concesión entra en vigor el día 1 de enero del año 20X1 con las siguientes condiciones de concesión:

- Pago inicial de 120.000 euros por el otorgamiento de la concesión.
- Canon anual de 150.000 euros más un 10 % de la facturación, del año anterior, durante un periodo de 5 años, periodo de duración de la concesión, que finaliza el 1 de enero del año 20X6. El canon se abonará el 1 de enero en función de la facturación del año anterior.
- Las instalaciones tienen que mantenerse en condiciones de uso, tanto en verano como en invierno y deben devolverse en perfecto estado de uso conforme a lo estipulado en el pliego de la concesión.
- La sociedad debe encargarse de la gestión económica de la explotación.

Para comenzar la explotación la sociedad debe realizar una inversión en instalaciones técnicas por valor de 350.000 euros. Esta inversión es financiada mediante un préstamo a 5 años al 4 % de interés (tipo de interés de mercado). El préstamo no devenga comisiones de apertura y el capital se amortiza a razón de 70.000 euros anuales con fecha 31 de diciembre de cada año, fecha en la que se abonan además los intereses. El préstamo se

concede el 1 de enero de 20X1 mientras que la fecha de entrada en funcionamiento de las instalaciones coincide con el inicio de la concesión, el 1 de enero de 20X1.

Al finalizar la explotación la sociedad debe entregar las instalaciones en perfecto estado de uso para lo que estima va a necesitar realizar unas inversiones de 200.000 euros al finalizar el periodo. La vida útil de estas instalaciones se estima en 10 años y se amortizarán de forma lineal.

Los datos referentes a la facturación de cada año son los siguientes:

Año 20X1	350.000 euros
Año 20X2	420.000 euros
Año 20X3	410.000 euros
Año 20X4	475.000 euros
Año 20X5	490.000 euros

Con fecha 1 de enero del año 20X6, con el fin de proceder a la reversión de las instalaciones y cierre de la concesión se han realizado inversiones en las infraestructuras para su acondicionamiento que han ascendido a 235.000 euros. Una vez efectuadas, se cancela la concesión, se abona el canon pendiente y se devuelven las instalaciones al ayuntamiento.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables de la concesión que procedan de la información suministrada, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores, de los años de duración de la misma, de 20X1 a 20X6.

El tipo de interés de mercado se considera constante en el 4 % durante todo el periodo de la concesión.

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

Operaciones de 20X1

Por el pago del canon inicial de la concesión administrativa, a 1 de enero de 20X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
202	Concesiones administrativas ³	120.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		120.000

También a 1 de enero de 20X1, por la obtención de la financiación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	350.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		280.000
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		70.000

La financiación obtenida se utiliza para la compra de unas instalaciones técnicas en esa misma fecha:

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas	350.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		350.000

³ Siguiendo el criterio establecido en la Norma Sexta de la RICAC del inmovilizado intangible de 2013, los pagos periódicos que tendrá que abonar la empresa al órgano concedente no se incluirán como mayor valor del activo «concesiones administrativas» porque no existe arrendamiento financiero implícito:

Si los términos del acuerdo obligan a la empresa a realizar pagos anuales al ente concedente a lo largo del plazo concesional, el valor actual de los citados compromisos no se incluirá en el precio de adquisición del activo salvo que a la vista de los términos del acuerdo exista un arrendamiento financiero implícito de un inmovilizado material, en cuyo caso la operación deberá contabilizarse de acuerdo con la norma de registro y valoración del Plan General de Contabilidad sobre arrendamientos y operaciones de naturaleza similar. Para realizar esta evaluación, además de los pagos anuales, también habrá que considerar los desembolsos iniciales acordados.

Además, basándonos en la estimación de los costes de desmantelamiento de las instalaciones técnicas, dotamos la provisión correspondiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas [(200.000 × (1,04) ⁻⁵]	164.385,42	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		164.385,42

Aunque el enunciado indica como vida útil 10 años para las instalaciones técnicas, debido a que el periodo concesional solo alcanza 5 años y existe derecho de reversión de la administración concedente, la vida útil de las instalaciones no podrá ser superior al periodo concesional.

Operaciones a cierre de 20X1

Por el pago de la cuota del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (350.000 × 4%)	14.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	70.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		84.000

Por la reclasificación del pasivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	70.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		70.000

Por la amortización de los activos de la concesión: el intangible de la concesión y las instalaciones técnicas.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (120.000/5)	24.000	
681	Amortización del inmovilizado material [(350.000 + 164.385,42)/5]	102.877,08	



Código	Cuenta	Debe	Haber
2802	Amortización acumulada de concesiones administrativas		24.000
2812	Amortización acumulada de instalaciones técnicas		102.877,08

Por el reconocimiento del canon anual a la administración concedente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones (150.000 + 350.000 × 10%)	185.000	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		185.000

Por la capitalización financiera de la provisión por desmantelamiento asociada a las instalaciones técnicas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones (164.385,42 × 4%)	6.575,42	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		6.575,42

Operaciones de 20X2

A 1 de enero de 20X2, pagamos el canon anual calculado a cierre del ejercicio anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
410	Acreedores por prestaciones de servicios	185.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		185.000

Operaciones a cierre de 20X2

Por el pago de la cuota del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (280.000 × 4%)	11.200	

Código	Cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	70.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		81.200

Por la reclasificación del pasivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	70.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		70.000

Por la amortización de los activos de la concesión: el intangible de la concesión y las instalaciones técnicas.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (120.000/5)	24.000	
681	Amortización del inmovilizado material [(350.000 + 164.385,42)/5]	102.877,08	
2802	Amortización acumulada de concesiones administrativas		24.000
2812	Amortización acumulada de instalaciones técnicas		102.877,08

Por el reconocimiento del canon anual a la administración concedente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones (150.000 + 420.000 × 10%)	192.000	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		192.000

Por la capitalización financiera de la provisión por desmantelamiento asociada a las instalaciones técnicas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones [(164.385,42 × 1,04) × 4%]	6.838,43	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		6.838,43

Operaciones de 20X3

A 1 de enero de 20X3, pagamos el canon anual calculado a cierre del ejercicio anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
410	Acreedores por prestaciones de servicios	192.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		192.000

Operaciones a cierre de 20X3

Por el pago de la cuota del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (210.000 × 4%)	8.400	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	70.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		78.400

Por la reclasificación del pasivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	70.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		70.000

Por la amortización de los activos de la concesión: el intangible de la concesión y las instalaciones técnicas.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (120.000/5)	24.000	
681	Amortización del inmovilizado material [(350.000 + 164.385,42)/5]	102.877,08	
2802	Amortización acumulada de concesiones administrativas		24.000
2812	Amortización acumulada de instalaciones técnicas		102.877,08

Por el reconocimiento del canon anual a la administración concedente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones (150.000 + 410.000 × 10%)	191.000	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		191.000

Por la capitalización financiera de la provisión por desmantelamiento asociada a las instalaciones técnicas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones [(164.385,42 × 1,04 ²) × 4%]	7.111,97	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		7.111,97

Operaciones de 20X4

A 1 de enero de 20X4, por el pago del canon anual reconocido en el año anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
410	Acreedores por prestaciones de servicios	191.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		191.000

Operaciones a cierre de 20X4

Por el pago de la cuota del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (140.000 × 4%)	5.600	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	70.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		75.600

Por la reclasificación del pasivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	70.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		70.000

Por la amortización de los activos de la concesión: el intangible de la concesión y las instalaciones técnicas.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (120.000/5)	24.000	
681	Amortización del inmovilizado material [(350.000 + 164.385,42)/5]	102.877,08	
2802	Amortización acumulada de concesiones administrativas		24.000
2812	Amortización acumulada de instalaciones técnicas		102.877,08

Por el reconocimiento del canon anual a la administración concedente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones (150.000 + 475.000 × 10%)	197.500	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		197.500

Por la capitalización financiera de la provisión por desmantelamiento asociada a las instalaciones técnicas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones [(164.385,42 × 1,04 ⁹) × 4%]	7.396,45	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		7.396,45

Operaciones de 20X5

A 1 de enero de 20X5, por el pago del canon anual reconocido en el año anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
410	Acreedores por prestaciones de servicios	197.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		197.500

Entendiendo que la fecha de desmantelamiento estimada es 1 de enero de 20X6, reclasificamos el importe de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado (164.385,42 × 1,04 ⁴)	192.307,69	
5293	Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		192.307,69

Operaciones a cierre de 20X5

Por el pago de la cuota del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (70.000 × 4%)	2.800	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	70.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		72.800

Por la amortización de los activos de la concesión: el intangible de la concesión y las instalaciones técnicas.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (120.000/5)	24.000	
681	Amortización del inmovilizado material [(350.000 + 164.385,42)/5]	102.877,08	
2802	Amortización acumulada de concesiones administrativas		24.000
2812	Amortización acumulada de instalaciones técnicas		102.877,08

Por el reconocimiento del canon anual a la administración concedente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones (150.000 + 490.000 × 10%)	199.000	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		199.000

Por la capitalización financiera de la provisión por desmantelamiento asociada a las instalaciones técnicas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones [(164.385,42 × 1,04 ⁴) × 4%]	7.692,31	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		7.692,31

Operaciones de 20X6

Al finalizar la concesión administrativa a 1 de enero de 20X6, registraremos la incidencia de los siguientes hechos con trascendencia contable:

Por el pago del canon reconocido a cierre del ejercicio anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
410	Acreedores por prestaciones de servicios	199.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		199.000

Por la baja de los activos de la concesión: la concesión por acabar el periodo concesional y las instalaciones técnicas porque la Administración ejerce el derecho a la reversión sobre los bienes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2802	Amortización acumulada de concesiones administrativas	120.000	
2812	Amortización acumulada de instalaciones técnicas	514.385,42	
202	Concesiones administrativas		120.000
212	Instalaciones técnicas		514.385,42

Por los gastos asociados a la devolución de las instalaciones en perfecto estado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5293	Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado	200.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	35.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		235.000

Caso práctico núm. 3

Contabilidad financiera, de sociedades y operaciones financieras

La Fortuna es una sociedad anónima que se dedica al comercio al por menor. A 31 de diciembre de 20X0 aparecen en su contabilidad los siguientes saldos expresados en euros:

Cuenta	Valor
Concesiones administrativas	1.673.790
Amortización acumulada del inmovilizado intangible	556.900
Mobiliario	3.814.140
Amortización acumulada del inmovilizado material	1.550.850
Fianzas constituidas a largo plazo	50.000
Inversiones financieras en patrimonio a corto plazo (cartera de negociación)	72.960
Imposiciones a largo plazo	50.000
Mercaderías	2.217.670
Clientes	4.226.650
Inversiones financieras en patrimonio a largo plazo (cartera disponible para la venta)	2.125.000



Cuenta	Valor
◀	
Bancos	1.691.490
Deudas a largo plazo con entidades de crédito	7.704.870
Deudas a corto plazo con entidades de crédito	1.648.850
Proveedores	2.152.600
Capital social	1.660.000
Reservas	250.000
Pérdidas y ganancias	398.530

Las operaciones que se realizan a lo largo del ejercicio 20X1 se resumen de la siguiente forma:

1. La Fortuna, SA venía negociando un préstamo de 1.205.000 euros, que se formaliza y recibe a través de bancos el 1 de enero de 20X1. Las características de este préstamo son las siguientes:
 - Duración: 3 años.
 - Comisión de apertura: 2 % del nominal.
 - El principal se devuelve al final de la operación.
 - Se establece el pago anual de intereses al cierre de cada ejercicio.
 - Se realiza a tipo de interés variable, siendo fijado en el 2 % para el primer año, y a euríbor más 0,25 % para los restantes.
2. De los beneficios de 20X0 se destinan 200.000 euros a reservas y el resto a realizar el pago de dividendos del año 20X1 a través de bancos.
3. Los sueldos y salarios del ejercicio ascendieron a 1.806.670 euros todos ellos se habían abonado a través de bancos a 31 de diciembre de 20X1.
4. Liquidada a través de bancos las facturas procedentes de las compras que estaban pendientes al final del año 20X0.
5. Las compras de mercaderías en 20X1 ascienden a 15.145.000 euros, estas se distribuyen de forma lineal entre los 12 meses, pagándose a través de banco y dejando pendiente de pago los últimos 3 meses.

6. Las facturas de las ventas pendientes al final del año 20X0 las cobra a través de bancos en el año 20X1.
7. Las ventas de mercaderías en 20X1 ascendieron a 22.045.680 euros. Al igual que la compra de mercaderías, las ventas se distribuyen de forma lineal entre los 12 meses, pagándose a través de bancos y dejando pendiente de pago el último mes.
8. Antes de la finalización del ejercicio 20X1 se cobra a través de bancos los servicios prestados a lo largo del año, que tienen la consideración de actividad principal, y un importe de 572.400 euros.
9. Ha comprado nuevo mobiliario por un total de 624.000 euros que abona a través del banco. Para realizar esta adquisición ha solicitado al banco un préstamo simple por un importe de 546.000 euros que devolverá en su totalidad en el año 20X6.
10. En el año 20X1 se ha vendido al contado mobiliario por 5.100 euros. Este mobiliario se había adquirido por un importe de 742.400 euros y estaba completamente amortizado. Se considera nulo el valor residual.
11. Cancela, por banco, las deudas a corto plazo que tiene con entidades de crédito que vencen en el ejercicio 20X1.
12. El importe de todas las deudas con entidades de créditos con vencimiento durante 20X2 es de 1.278.800 euros.
13. Los gastos por intereses del ejercicio ascienden a 509.540 euros. Las inversiones financieras han generado en el año 20X1 unos dividendos de 48.880 euros. Las cuentas corrientes e imposiciones han generado unos intereses de 12.450 euros en el ejercicio 20X1. Todas estas operaciones se han liquidado por banco.
14. La cotización a fecha de cierre de la cartera de disponibles para la venta es de 2.100.000 euros y la de negociación es de 82.960 euros.
15. En 20X1 amortiza el mobiliario en 64.000 euros y las concesiones administrativas en 263.100 euros.
16. Las mercaderías en almacén a 31 de diciembre de 20X1 tenían un precio de adquisición de 1.243.200 euros.

Trabajo a realizar:

- a) Realice las anotaciones contables que procedan de la información suministrada, de La Fortuna siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores, de ejercicio 20X1.
- b) Realice las anotaciones contables correspondientes al préstamo para los años 20X1 y 20X2, si el euríbor del año 20X2 es del 1,5 %. Los tipos de interés efectivos del año 20X1 y 20X2 son 2,7030 % y 2,4504 %, respectivamente.

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 a)

1. Por la formalización del préstamo a 1 de enero de 20X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (1.205.000 × 98%)	1.180.900	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		1.180.900

El préstamo se ha reconocido atendiendo a las reglas de valoración inicial de la norma de registro y valoración 9.^a 3.1 de pasivos financieros a coste amortizado, por lo que los gastos iniciales se deducen de las cantidades inicialmente recibidas para valorar el pasivo.

Para un contrato de préstamo como el presente, al tener un tipo de interés que es revisable, planteamos un equilibrio financiero para el primer año; pero tendremos que plantear esta operación cada vez que el préstamo revise su tipo de interés:

$$1.205.000 - 24.100 = 24.100 a_{3;ie} + 1.205.000 (1 + ie)^{-3}$$

$$ie \text{ (a través de TIR en Excel) } = 2,703027410 \%$$

Periodo	Cap. inicial	Intereses	Pago	Amortización	Cap. final
1 ene. - 31 dic. 20X1	1.180.900	31.920,05	24.100	-7.820,05	1.188.720,05
1 ene. - 31 dic. 20X2	1.188.720,05	32.131,43	24.100	-8.031,43	1.196.751,48
1 ene. - 31 dic. 20X3	1.196.751,48	32.348,52	1.229.100	1.196.751,48	0

2. Por la aplicación del resultado generado en el ejercicio anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	398.530	
113	Reservas voluntarias		200.000
526	Dividendo a pagar		198.530

Los datos del reparto superan los dos siguientes controles:

- a) Test de balance (art. 273.2 TRLSC): el patrimonio neto (2.308.530) supera la cifra de capital social (1.660.000).
- b) Comprobación del beneficio distribuible (398.530 + reservas disponibles); en este caso no conocemos el importe exacto, pero podríamos dar por hecho que con la dotación de reservas se está cubriendo la parte del resultado que se tiene que destinar a reserva legal (10 % de 398.530).

Posteriormente, por el pago del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo a pagar	198.530	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		198.530

3. Por los sueldos y los salarios del ejercicio (no conocemos datos de cotizaciones a la Seguridad Social, ni de retenciones a cuenta del IRPF):

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	1.806.670	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.806.670

4. Por el pago de los proveedores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	2.152.600	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.152.600

5. Por las compras de mercaderías, dejándose a deber los últimos tres meses de compras, que se reparten de forma lineal en el año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compra de mercaderías	15.145.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		11.358.750
430	Clientes		3.786.250

6. Por el cobro de las facturas pendientes de clientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	4.226.650	
430	Clientes		4.226.650

7. Por las ventas de mercaderías, quedando pendiente de cobro el último mes de ventas, que se reparten de forma lineal en el año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	20.208.540	
430	Clientes	1.837.140	
700	Venta de mercaderías		22.045.680

8. Por la prestación de los servicios del ejercicio y el cobro al contado de estos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	572.400	
705	Prestaciones de servicios		572.400

9. Por la compra del nuevo mobiliario:

Código	Cuenta	Debe	Haber
216	Mobiliario	624.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		546.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		78.000

10. Por la venta del mobiliario completamente amortizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	5.100	
2816	Amortización acumulada de mobiliario	742.400	
216	Mobiliario		742.400
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		5.100

11. Por la cancelación de las deudas con entidades de crédito que vencían en 20X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	1.648.850	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.648.850

12. Por la reclasificación de las deudas con entidades de crédito que vencen el año que viene:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	1.278.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		1.278.000

13. Por los gastos por intereses del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	509.540	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		509.540

Por los ingresos por dividendos derivados de las inversiones financieras:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	48.880	
760	Ingreso de participaciones en instrumentos de patrimonio		48.880

Por los intereses de cuentas corrientes y otras imposiciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	12.450	
769	Otros ingresos financieros		12.450

14. Aunque el enunciado indique «cartera de disponibles para la venta», la categorización de los activos de este tipo se hace siguiendo la norma de registro y valoración 9.^a 2.3 de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, desde 1 de enero de 2021.

• Valor contable	2.125.900
• Valor razonable	2.100.000
• Ajuste negativo	-25.900

Por el ajuste negativo de las inversiones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	25.900	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		25.900

En cuanto a la cartera de negociación, damos por hecho que se tratan de activos a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, según quedan definidos por norma de registro y valoración 9.^a 2.1.

• Valor contable	72.960
• Valor razonable	82.960
• Ajuste positivo	+10.000

Por el ajuste positivo de las inversiones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	10.000	
7630	Beneficios de la cartera de negociación		10.000

15. Por la amortización del mobiliario:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	64.000	
2816	Amortización acumulada de mobiliario		64.000

Por la amortización de las concesiones administrativas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	263.100	
2802	Amortización acumulada de concesiones administrativas		263.100

16. Por la baja de las existencias iniciales de 20X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	2.217.670	
300	Mercaderías		2.217.670

Por el alta de las existencias que quedan a cierre de ejercicio 20X1 en el almacén:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	1.243.200	
610	Variación de existencias de mercaderías		1.243.200

Apartado b)

Por la formalización del préstamo a 1 de enero de 20X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (1.205.000 × 98%)	1.180.900	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		1.180.900

$$1.205.000 - 24.100 = 24.100 a_{3;ie} + 1.205.000 (1 + ie)^{-3}$$

ie (a través de TIR en Excel) = 2,703027410 %

Periodo	Cap. inicial	Intereses	Pago	Amortización	Cap. final
1 ene. - 31 dic. 20X1	1.180.900	31.920,05	24.100	-7.820,05	1.188.720,05
1 ene. - 31 dic. 20X2	1.188.720,05	32.131,43	24.100	-8.031,43	1.196.751,48
1 ene. - 31 dic. 20X3	1.196.751,48	32.348,52	1.229.100	1.196.751,48	0

Por el devengo y pago de los intereses a cierre de 20X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	31.920,05	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		24.100
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		7.820,05

Código	Cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	24.100	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		24.100

En cuanto conocemos el dato del euríbor para 20X2, tenemos que volver a plantear el equilibrio financiero de la operación para el valor contable restante y los pagos pendientes de realizar:

$$1.188.720,05 = 1.205.000 \times (0,25 \% + 1,5 \%) a_{2;ie} + 1.205.000 (1 + ie)^{-2}$$

ie (por TIR en Excel) = 2,450446507 %

Periodo	Cap. inicial	Intereses	Pago	Amortización	Cap. final
1 ene. - 31 dic. 20X2	1.188.720,05	29.128,95	21.087,50	-8.041,45	1.196.761,50
1 ene. - 31 dic. 20X3	1.196.761,50	29.326	1.226.087,50	1.196.761,50	-

Por el devengo y pago de los intereses del préstamo a cierre de 20X2:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	29.128,95	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		21.087,50
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		8.041,45

Por el pago de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	21.087,50	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		21.087,50

Sabiendo que el vencimiento del principal del préstamo se producirá dentro de un año, reclasificamos el préstamo del largo al corto plazo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	1.196.761,50	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		1.196.761,50

Caso práctico núm. 4

Contabilidad financiera

La sociedad limitada Eventos y Desarrollos, con domicilio fiscal en territorio español, durante el ejercicio 2X22 ha tenido un importe neto de cifra de negocios de 6.500.000 euros; siendo su resultado contable antes de impuestos de 450.000 euros.

Está sujeta al impuesto sobre sociedades al tipo del 25 %, y en su planificación fiscal utiliza al máximo los beneficios fiscales establecidos en la normativa fiscal vigente.

Durante el ejercicio 2X22 ha realizado, entre otras, las siguientes operaciones:

1. El día 2 de febrero realiza una donación de diversos equipos informáticos a un centro de formación profesional. Estos equipos fueron adquiridos por 5.000 euros, teniendo una amortización acumulada de 4.500 euros. Se estima que el valor de mercado es de 1.000 euros.
2. En el mes de abril, presenta fuera de plazo la declaración anual de operaciones con terceras personas, por lo que se le impone una sanción de 400 euros. En este mismo mes, presenta una declaración complementaria, sin requerimiento previo, del cuarto trimestre del ejercicio 2X21, del modelo 111, al haber omitido retenciones que efectuó, pero que no ingresó. Esto supone unos intereses por presentación extemporánea de 1.500 euros. Pide aplazamiento de esta declaración complementaria por el que abona intereses por importe de 1.000 euros.
3. En el mes de junio, cobra 6.000 euros de unos clientes, cuya deuda se devengó en noviembre de 2X21 y por la que se dotó provisión.
4. En el mes de septiembre, ante la oportunidad de entrada de nuevos inversores, se decide efectuar una ampliación de capital por importe de 1.000.000 de euros. Dicha ampliación es desembolsada íntegramente, originando unos gastos notariales y de registro de 25.000 euros.
5. El 1 de octubre adquiere una maquinaria para incorporar a su proceso productivo, por importe de 200.000 euros. Tiene fijado un coeficiente de amortización en tablas del 10 % y un periodo máximo de 15 años. Por las características de la actividad y de la máquina, a efectos fiscales, esta tiene libertad de amortización.
6. Tiene bases imponibles negativas de ejercicios anteriores por importe de 50.000 euros.
7. Tiene deducciones pendientes de aplicar por importe de 10.000 euros. En el presente ejercicio se han generado unas deducciones por importe de 30.000 euros que decide aplicar y periodificar en 2 años.
8. Tiene retenciones por importe de 35.000 euros y ha realizados pagos fraccionados por importe de 50.000 euros.

Trabajo a realizar:

Del ejercicio 2X22:

- Cálculo de la base imponible y cuota íntegra y líquida del impuesto.
- Conciliación entre resultado contable y fiscal.
- Contabilización de las operaciones que puedan afectar al impuesto sobre sociedades.

(En la resolución de este supuesto no es necesario tomar en consideración la Resolución de 9 de febrero de 2016 del ICAC por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.)

Solución

Cálculo de la base imponible y cuota íntegra y líquida del impuesto

Comentario previo al esquema de liquidación del impuesto

A efectos de la elaboración de esta solución no disponemos de la información relativa al importe neto de la cifra de negocios del año inmediatamente anterior a este, por lo que no sabemos a ciencia cierta si la sociedad cumple con el requisito del artículo 101 de la Ley 27/2014, del impuesto sobre sociedades (LIS), para ser considerada entidad de reducida dimensión.

En tal caso, y por falta de información en el caso, entendemos que no le es aplicable el régimen de reducida dimensión a la sociedad Eventos y Desarrollos.

Resultado antes de impuestos	450.000
+/- Ajustes	
• Con origen en reservas	
– Gastos de ampliación de capital (4)	–25.000
• Diferencias permanentes con origen en pérdidas y ganancias	
– Donación de equipos informáticos (1)	+1.000
– Sanciones (2)	+400
• Diferencias temporarias con origen en pérdidas y ganancias	
– Deterioro de deudores (3)	–6.000
– Libertad de amortización de maquinaria (5)	–195.000
Base imponible previa	225.400
– Compensación de bases imponibles negativas (6)	–50.000





Tipo de gravamen (25%)	
Base imponible	175.400
Cuota íntegra	43.850
Derechos por deducciones y bonificaciones	-40.000
Generadas en ejercicios anteriores	10.000
Generadas en el ejercicio actual	30.000 (7)
Cuota líquida	3.850
Retenciones y pagos a cuenta	-85.000
Cuota diferencial a devolver	81.150

Notas al esquema de liquidación:

(1) El ajuste positivo de 1.000 se genera a través de las dos ideas siguientes:

- a) Las liberalidades y donativos tienen el carácter de gasto fiscalmente no deducibles por el artículo 15 e) de la LIS. Concretamente en el caso, al tener el activo donado todavía un valor contable de 500, al darse de baja ha generado un gasto por ese importe que resulta no deducible.
- b) Además, siguiendo lo dicho en el artículo 17.4 a) y 17.5 de la LIS, las entidades que transmitan a título lucrativo (como en el caso de la donación que nos atañe) valorarán estas operaciones por su valor de mercado (el elemento tiene un valor de mercado de 1.000), por lo que deberán integrar en la base imponible la diferencia entre el valor fiscal del elemento (500) y su valor de mercado (1.000).

(2) En relación con la presentación extemporánea de la que nos hacen referencia en el enunciado, cabe mencionar:

- Que la sanción supone un gasto que fiscalmente no puede ser admitido, tal y como indica el artículo 15 c) de la LIS.
- Mientras que los intereses que se hayan generado por el aplazamiento tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, en tanto no superen los límites establecidos en el artículo 16 de la LIS para el gasto financiero.

(3) Por lo visto en el enunciado del ejercicio, damos por hecho que en el ejercicio anterior el deterioro de los deudores no fue fiscalmente deducible. Es por ello por lo que, en este ejercicio, al cumplirse con el requisito temporal del artículo 13.1 a) de la LIS, la pérdida pasa a ser fiscalmente deducible.

(4) Los gastos de la ampliación de capital en la sociedad son fiscalmente deducibles, aunque se hayan contabilizado en una partida de reservas (art. 11.3.1.º LIS).

(5) Suponiendo que la entidad se dedica a I+D entendemos que el enunciado nos indique que se puede practicar una libertad de amortización de la maquinaria comprada en el ejercicio. En tal caso, se ha aplicado el artículo 12.3 de la LIS para resolver el ejercicio, dando por hecho que la amortización contable se ha practicado al 10%.

(6) Por aplicación del artículo 26 de la LIS no existe ningún impedimento en aplicar la cantidad del esquema de liquidación como compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

(7) Debido a que se nos indica que la sociedad decide aplicar una periodificación de la deducción generada en este año, realizaremos un tratamiento contable de esta como si se tratase de una subvención, donación o legado (NRV 13.ª 1, párrafo 2.º).

Conciliación entre el resultado contable y fiscal

	Cuenta de pérdidas y ganancias		Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto		Reservas		Total
	Aumentos (A)	Disminuciones (D)	(A)	(D)	(A)	(D)	
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio	352.150		15.000		-18.750		348.400
Impuesto sobre sociedades	97.850			-15.000		-6.250	76.600
Diferencias permanentes	1.400	0					1.400
Diferencias temporarias:							
a) Con origen en el ejercicio		-195.000					
b) Con origen en ejercicios anteriores		-6.000					-201.000
Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores							-50.000
Base imponible (resultado fiscal)							175.400

Contabilización de las operaciones que puedan afectar al impuesto sobre sociedades

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	3.850	
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	81.150	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		85.000

Por el impuesto diferido:

a) Por el efecto impositivo de las reservas de los gastos de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (25.000 × 25%)	6.250	
113	Reservas voluntarias		6.250

b) Por la diferencia temporaria deducible que revierte por la deducibilidad del deterioro de los deudores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (6.000 × 25%)	1.500	
4740	Activo por diferencias temporarias deducibles		1.500

c) Por la diferencia temporaria imponible que se origina con la libre amortización de la maquinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (195.000 × 25%)	48.750	
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles		48.750

d) Por la baja del activo por bases imponibles negativas de años anteriores que hemos aplicado en este ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (50.000 × 25 %)	12.500	
4745	Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio		12.500

e) Por la baja del derecho por deducciones generadas en ejercicios anteriores y que aplicamos en este:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	10.000	
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar		10.000

f) Por la periodificación contable de las deducciones generadas y aplicadas este año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (30.000/2)	15.000	
835	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones		15.000

g) Por la regularización de la deducción al subgrupo 13:

Código	Cuenta	Debe	Haber
835	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones	15.000	
1371	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios		15.000

Registrado todo el gasto por impuesto, regularizamos el efecto impositivo de la cuenta de pérdidas y ganancias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	97.850	
6300	Impuesto corriente		3.850
6301	Impuesto diferido		94.000

Resultado después de impuestos = Resultado antes de impuestos – Efecto impositivo pérdidas y ganancias

$$352.150 = 450.000 - 97.850$$

Caso práctico núm. 5

Contabilidad financiera

La entidad mercantil Servicios Globales, SL constituida y establecida en territorio español realiza dos tipos de actividades, una de ellas es la prestación de servicios informáticos que incorpora en ocasiones equipos, y la otra de servicios de carácter financiero. A efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) la primera de ellas está sujeta y la segunda sujeta y exenta.

Durante el ejercicio 2X22, aplica prorrata general, siendo el tipo impositivo, a efectos del IVA del 21 %.

Otros datos de interés:

- Prorrata definitiva ejercicio 2X20 45 %
- Prorrata definitiva ejercicio 2X21 48 %

Tiene cuotas soportadas pendientes de compensación por el IVA correspondientes al ejercicio 2X21 por importe de 2.850 euros.

Todas las operaciones se cobran y se pagan por banco.

Las operaciones realizadas durante el ejercicio 2X22, con trascendencia a efectos del IVA han sido las siguientes:

Primer trimestre:

1. Facturación por servicios financieros: 200.000 euros.
2. Facturación por servicios informáticos: 500.000 euros.
3. Compra diversos componentes informáticos por importe de 25.000 euros, con un descuento incluido en factura de 1.000 euros. Estos componentes vienen en unos envases que pueden ser devueltos por los que adicionalmente se facturan 2.000 euros. Recibida la mercancía, solo se devuelven envases por importe de 500 euros.

Segundo trimestre:

4. Facturación por servicios financieros: 180.000 euros.
5. Facturación por servicios informáticos: 375.000 euros.
6. El día 1 de junio, se importan equipos informáticos de Estados Unidos, para su uso como inmovilizado, por importe de 436.000 dólares. (Tipo de cambio 1 € = = 1,09 \$). Transcurridos 10 días y una vez recibidos se procede a su abono por

banco. (Tipo de cambio 1 € = 1,07 \$). La vida útil de estos equipos es de 4 años, considerando que al finalizar este plazo no tendrán ningún valor residual.

Tercer trimestre:

7. Facturación por servicios financieros: 100.000 euros.
8. Facturación por servicios informáticos: 200.000 euros.
9. Se compran a una empresa italiana, con residencia en Italia, mercancías por importe de 150.000 euros.

Cuarto trimestre:

10. Facturación por servicios financieros: 200.000 euros.
11. Facturación por servicios informáticos: 80.000 euros.
12. El 1 de octubre de 2X20 se adquieren unas instalaciones técnicas cuya vida útil se consideró que será de 8 años por importe de 120.000 euros, sin que al finalizar dicho periodo tengan valor residual.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables del ejercicio 2X22 que procedan de la información suministrada, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores, efectuando las liquidaciones trimestrales correspondientes al IVA.

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

Nota previa a la resolución del ejercicio: a efectos de elaborar la solución, no se juzga en qué modalidad de prorrata debería estar la sociedad, por lo que seguiremos las indicaciones del enunciado y registraremos los hechos relativos al IVA con las reglas de prorrata general.

Primer trimestre

1. Por la facturación relativa a los servicios financieros (se entienden exentos vía art. 20.Uno.18.º Ley 37/1992, IVA):

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	200.000	
705	Prestaciones de servicios		200.000

2. Por la facturación de los servicios informáticos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	605.000	
705	Prestaciones de servicios		500.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		105.000

3. Por la compra de los componentes (sin envases):

Código	Cuenta	Debe	Haber
602	Compras de otros aprovisionamientos (25.000 - 1.000 + 24.000 × 21% × 52%)	26.620,80	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (24.000 × 21% × 48%)	2.419,20	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		29.040

Por los envases incluidos en la factura:

Código	Cuenta	Debe	Haber
406	Envases y embalajes a devolver a proveedores (2.000 + 2.000 × 21% × 52%)	2.218,40	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (2.000 × 21% × 48%)	201,60	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.420

Por la devolución y venta de los envases que no se devuelven:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	605	
602	Compras de otros aprovisionamientos (1.500 + 1.500 × 21% × 52%)	1.663,80	
406	Envases y embalajes a devolver a proveedores		2.218,40
472	Hacienda Pública, IVA soportado (500 × 21% × 48% ⁴)		50,40

A 31 de marzo, por la liquidación del IVA del primer trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda Pública, IVA repercutido	105.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	2.570,40	
4700	Hacienda Pública, deudora por IVA		2.850
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA		99.579,60

Segundo trimestre

Hasta el 20 de abril, por el pago del resultado de la declaración de IVA del primer trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA	99.579,60	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		99.579,60

4. Por la facturación de los servicios financieros (se entienden exentos vía art. 20.Uno. 18.º LIVA):

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	180.000	
705	Prestaciones de servicios		180.000

⁴ La devolución de envases constituye una corrección a la base imponible de IVA que genera la corrección del importe del IVA soportado deducible en la entidad (art. 80.Uno.1.º LIVA).

5. Por la facturación de los servicios informáticos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	453.750	
705	Prestaciones de servicios		375.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		78.750

6. Para la resolución del supuesto vamos a tener en cuenta las siguientes consideraciones:

- Consideraremos el día 1 de junio como fecha de adquisición del inmovilizado, por tanto, el tipo de cambio de 1 €/1,09 \$ será el tipo que afecte a la valoración inicial del inmovilizado.
- Para evitar complicaciones con respecto al IVA y a su influencia en la valoración del inmovilizado (viendo que no existe ninguna indicación en el enunciado que nos haga pensar lo contrario), también vamos a dar por hecho que el tipo de cambio de 1 €/1,09 \$ será el que nos permita determinar el valor del elemento importado en la aduana (el DUA a la importación se elaborará con el tipo del 1 de junio).
- El inmovilizado se considerará en condiciones de funcionamiento desde la adquisición con los simples efectos de simplificar la solución y debido a que no tendrá incidencia en la solución posteriormente.

Por la adquisición (1 de junio):

Código	Cuenta	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información (436.000 \$ × 1 €/1,09 \$)	400.000	
5234	Proveedores de inmovilizado a corto plazo, dólares		400.000

Por el devengo y pago del IVA a la importación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información (84.000 × 52%)	43.680	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (84.000 × 48%)	40.320	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (400.000 × 21%)		84.000

A los diez días de la compra, por el pago del importe aplazado al proveedor del inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5234	Proveedores de inmovilizado a corto plazo, dólares	400.000	
668	Diferencia negativa de cambio	7.476,64	
573	Bancos, moneda extranjera (436.000 \$ × 1 €/1,07 \$)		407.476,64

A 30 de junio, por la liquidación del IVA del segundo trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda Pública, IVA repercutido	78.750	
472	Hacienda Pública, IVA soportado		40.320
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA		38.430

Tercer trimestre

Hasta el 20 de julio, por el pago del resultado de la declaración de IVA del segundo trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA	38.430	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		38.430

7. Por la facturación de los servicios financieros (se entienden exentos vía art. 20.Uno. 18.º LIVA):

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	100.000	
705	Prestaciones de servicios		100.000

8. Por la facturación de los servicios informáticos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	242.000	
705	Prestaciones de servicios		200.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		42.000

9. Por la compra de los productos a Italia, a efectos de elaborar la solución entendemos a la operación como una adquisición intracomunitaria de bienes, dando por hecho lo siguiente:

- Se está transmitiendo un bien mueble corporal (no es un servicio).
- El bien tiene origen en un Estado miembro con destino al territorio de aplicación del impuesto.
- Ambos empresarios están identificados en el registro de operadores intracomunitarios.

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compra de mercaderías	150.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		150.000

Por el IVA de la adquisición intracomunitaria de bienes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compra de mercaderías (150.000 × 21 % × 52 %)	16.380	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (150.000 × 21 % × 48 %)	15.120	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (150.000 × 21 %)		31.500

A 30 de septiembre, por la liquidación del IVA del tercer trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (42.000 + 31.500)	73.500	
472	Hacienda Pública, IVA soportado		15.120
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA		58.380

Cuarto trimestre

Hasta el 20 de octubre, por el pago del resultado de la declaración de IVA del tercer trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA	58.380	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		58.380

10. Por la facturación de los servicios financieros (se entienden exentos vía art. 20.Uno. 18.º LIVA):

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	200.000	
705	Prestaciones de servicios		200.000

11. Por la facturación de los servicios informáticos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	96.800	
705	Prestaciones de servicios		80.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		16.800

12. Entendemos que nos solicitan registrar operaciones a cierre de ejercicio, incluyendo las oportunas amortizaciones de los inmovilizados; ahora bien, los datos facilitados en el enunciado no permiten conocer la base de amortización de las instalaciones técnicas adquiridas en octubre de 2020 (falta el dato de la prorrata provisional a aplicar al 2020, la definitiva de 2019).

Por tanto, solo practicaremos la amortización de los equipos comprados en Estados Unidos.

Por la amortización de los equipos para procesos de información:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (443.680/4 x 7/12)	64.703,33	
2817	Amortización acumulada de equipos para procesos de información		64.703,33

A cierre del ejercicio, siguiendo el procedimiento de los artículos 102 y siguientes de la LIVA, calculamos el porcentaje de prorrata definitivo del año, y los ajustes por la prorrata:

Cálculo del porcentaje definitivo de prorrata del año (art. 104 LIVA)

$$\frac{(500.000 + 375.000 + 200.000 + 80.000)^{(1)}}{(1.155.000)^{(1)} + 200.000 + 180.000 + 100.000 + 200.000)^{(2)}} = 63 \%$$

- (1) Operaciones que generan el derecho a la deducción de IVA.
- (2) Operaciones que generan el derecho a la deducción de IVA y que no generan ese derecho.

Por el ajuste de la prorrata provisional a la definitiva del año 2022 (art. 105 LIVA):

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado [(24.000 + 1.500 + 400.000 + 150.000) × 21 % × (63 % - 48 %)]	18.128,25	
639	Ajuste positivo en la imposición indirecta		18.128,25

Por el ajuste derivado del ajuste de la deducción por el bien de inversión adquirido en 2020 (arts. 107 y 109 LIVA), debido a que existe una diferencia superior a 10 % entre la prorrata definitiva del año en que efectivamente se soportó la repercusión (45 %) y la del año en curso (63 %)

$$\frac{120.000 \times 21 \% \times (63 \% - 45 \%)}{5} = 907,20$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado	907,20	
639	Ajuste positivo en la imposición indirecta		907,20

Por la liquidación del IVA del cuarto trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda Pública, IVA repercutido	16.800	
4700	Hacienda Pública, deudora por IVA	2.235,45	
472	Hacienda Pública, IVA soportado		19.035,45