



Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el cuerpo técnico de Hacienda (promoción interna)

Anna Ayats Vilanova

Profesora de CEF- UDIMA (España)

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema de promoción interna 2021-2022, al cuerpo técnico de Hacienda, convocado por Resolución de 30 de diciembre de 2022 [BOE 3 de enero de 2023])

Sumario

- Caso 1. Contabilidad de sociedades.** Reparto del resultado del ejercicio con resultados negativos y gastos de I+D, dividendo pasivo con socios morosos, emisión de obligaciones simples, emisión de acciones privilegiadas con dividendos mínimos y la transformación del empréstito simple a convertible.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Derechos de uso adquiridos a título gratuito de un terreno, la construcción de una factoría, costes a incluir hasta su entrada en funcionamiento y amortización de los derechos de uso gratuito, el terreno y la factoría.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Préstamo con cuotas de amortización constante, *factoring*, baja de clientes morosos, permuta, compra de inmovilizado con subvenciones, operaciones en moneda extranjera y reclasificación de un local por plan de venta.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Determinar la deuda tributaria, cuota íntegra, cuota líquida y contabilizar el impuesto sobre sociedades.
- Caso 5. Contabilidad financiera.** Ejercicio de prorrata general con liquidación trimestral: anticipos, compra intracomunitaria, construcción propia de un ordenador, baja de inmovilizado durante el periodo de regularización y determinación de la prorrata definitiva y su regularización.

Publicado: 06-05-2025



Caso 1

Contabilidad de sociedades

Enunciado

La sociedad anónima Deltasa presenta, a 31-12-20X1, el siguiente patrimonio neto en su balance de situación:

Capital social (10.000.000 de acciones)	50.000.000
Reserva legal	6.500.000
Reservas voluntarias	3.650.000
Socios, desembolsos exigidos	(2.000.000)
Resultados negativos de ejercicios anteriores	(12.300.000)
Resultado del ejercicio 20X1	5.230.000
Ajustes de valor por inversiones financieras a valor razonable con cambios en patrimonio neto	635.000
Subvenciones de capital	4.000.000

Información complementaria:

- Los socios por desembolsos exigidos se corresponden con el nominal pendiente de abono de la última ampliación de capital por la que se emitieron 1.000.000 de nuevas acciones. Han sido exigidos con fecha 02-12-20X1 y los accionistas tienen hasta el 02-01-20X2 para hacerlos efectivos.
- No existen más dividendos pendientes.
- La subvención de capital ha sido concedida a la sociedad el 01-12-20X1 para la adquisición de una instalación industrial que debe estar puesta en funcionamiento antes del 01-07-20X2. A fecha 31 de diciembre se encuentra pendiente de cobro.

- La sociedad posee gastos de investigación y desarrollo activados por un valor bruto de 6.000.000 de euros y con una amortización acumulada de 1.500.000 euros.
- No se efectúan otras operaciones que afecten a cuentas de patrimonio neto, salvo las específicamente reseñadas en la información siguiente.

Operaciones del año 20X2:

1. Una vez finalizado el plazo de pago del desembolso exigido, titulares de 10.000 acciones no hacen frente al mismo. La sociedad emite la correspondiente reclamación asumiendo unos gastos de 3.000 euros que son abonados por banco.
2. Finalmente, los accionistas morosos hacen frente al pago del desembolso exigido abonando por banco a la sociedad los gastos incurridos y 1.000 euros adicionales en concepto de intereses de demora.
3. Reunida la Junta General de Accionistas, acuerda repartir el máximo dividendo legalmente posible con cargo al resultado del ejercicio 20X1.
4. Con fecha 5 de febrero se abona por banco el dividendo correspondiente al ejercicio 20X1. Retención practicada: 19 %.
5. El 1 de abril se emiten 500.000 obligaciones simples de valor nominal 10 euros cada una. El precio de emisión es de un 105 % y se abonará un interés nominal anual de un 4 % pagadero por semestres vencidos el 1 de abril y 1 de octubre de cada año. El nominal se reembolsará al cabo de 4 años (TIR: 2,66560438 % anual). La emisión es totalmente cubierta y desembolsada por banco.
6. El 1 de junio realiza una inversión, que se abona por banco, en una maquinaria por valor de 10.000.000 de euros, que será amortizada en 10 años de forma lineal.
7. Una vez realizada la inversión, y presentada la correspondiente documentación, recibe por banco de la administración pública correspondiente el cobro de la subvención concedida.
8. Con fecha 1 de octubre abona por banco los intereses pendientes de la emisión de obligaciones. Retención efectuada: 19 %.
9. A 31 de diciembre realiza las operaciones de periodificación y dotación de amortizaciones correspondientes al ejercicio 20X2.

Operaciones del año 20X3:

10. Con fecha 1 de abril abona por banco los intereses de las obligaciones. Retención practicada: 19 %.

11. La Junta general de Accionistas acuerda lo siguiente:

- Repartir el resultado del ejercicio 20X2, que ha ascendido a un beneficio de 3.000.000 de euros, otorgando al accionista el máximo dividendo posible con cargo a dicho resultado.
- Realizar una ampliación de capital mediante la emisión de 50.000 acciones de valor nominal similar a las actuales. Estas acciones se emiten con un valor de emisión de un 140 % y tienen un privilegio consistente en un dividendo garantizado de 1,5 euros anuales por acción durante 5 años. Percibirán además el correspondiente dividendo ordinario y mantienen el resto de los derechos políticos.
- Transformar, una vez cumplidos los requisitos legales, las obligaciones simples, emitidas el 01-04-20X2, en obligaciones convertibles conforme a las siguientes condiciones: la transformación se efectuará con efectos de 01-10-20X3 en la proporción de 1 obligación convertible por cada 2 obligaciones simples. Las obligaciones no devengan intereses y se convertirán en una relación fija de 1 obligación por una acción de valor nominal 5 euros con vencimiento 1 de septiembre del año 20X5.

12. Con fecha 01-04-20X3 se abona por banco el dividendo correspondiente. Retención practicada: 19 %.

13. Con fecha 1 de abril se procede a la emisión de las acciones preferentes. No ha conseguido suscribirse toda la emisión y 5.000 acciones han quedado sin suscribirse finalmente. El resto han sido oportunamente suscritas y desembolsadas. El desembolso se realiza por banco.

14. Con fecha 1 de octubre se realiza la conversión de las obligaciones. Titulares de 20.000 obligaciones simples deciden no aceptar las condiciones de la conversión y dichas obligaciones son amortizadas de forma anticipada por la sociedad, abonando por banco a los obligacionistas el nominal de las mismas.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables que procedan de la información suministrada de la sociedad Deltasá siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores de los ejercicios 20X2 y 20X3, sabiendo que el interés de mercado a aplicar en su caso es del 3 %.

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 sociedad Deltasa 20X2

El balance de Deltasa a 31-12-20X1 nos indica que el capital escriturado es de 50.000.000 y, si el número de acciones es de 10.000.000, implica que el valor nominal es de 5 euros por acción.

También nos indica que, de la última ampliación de capital, que fue de 1.000.000 de acciones, hay 2.000.000 de euros pendientes de desembolso, que son exigidos el 02-12-20X1 a los socios cuyo plazo vence el 02-01-20X2. Dicho importe en el balance de cierre de 20X1 debería figurar en el activo corriente, cuenta 558, «Socios por desembolsos exigidos», no restando dentro del epígrafe de fondos propios.

Dividendo pasivo por acción:

$$2.000.000/1.000.000 \text{ de acciones} = 2 \text{ euros por acción}$$

1. 02-01-20X2. Finaliza el plazo para hacer efectivo el desembolso exigido a los socios:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c (990.000 acciones × 2 euros)	1.980.000	
5581	Socios morosos (10.000 acciones × 2)	20.000	
558	Socios por desembolsos exigidos		2.000.000

Por los gastos de reclamar la deuda a los socios morosos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5581	Socios morosos	3.000	
572	Bancos, c/c		3.000



Los gastos relacionados con la reclamación de la deuda a los socios morosos los anticipa la empresa, pero son por cuenta de los socios morosos.

2. Cobro de los socios morosos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	24.000	
5581	Socios morosos		23.000
769	Otros ingresos financieros		1.000

3. Reparto del resultado del ejercicio 20X1.

A continuación, se procede a determinar el beneficio distribuible de acuerdo con el artículo 3.5 de la RICAC de 5 de marzo de 2019 a efectos de determinar si la entidad puede distribuir dividendos.

Resultado del ejercicio 20X1	5.230.000
(664) Gastos por dividendos de acciones consideradas pasivo financiero	0
+ Reservas disponibles	
Reservas voluntarias	3.650.000
+ Remanente	0
– Resultados negativos de ejercicios anteriores	(12.300.000)
+ Reserva legal	6.500.000
– Dotación reservas obligatorias con cargo al resultado del ejercicio	
Reserva legal efectiva = 0 euros.	
Dotación mínima ($5.230.000 \times 10\%$)	(523.000)
Beneficio distribuible previo	2.557.000
– Gastos I+D pendientes de amortizar (arts. 273.3 del TRLSC + 28.2 de la RICAC) (6.000.000 – 1.500.000)	(4.500.000)
Beneficio distribuible	0

Los resultados negativos de ejercicios anteriores ascienden a 12.300.000 euros, de los cuales 3.650.000 euros están cubiertos por reservas disponibles, siendo la diferencia 8.650.000 euros, la cual se cubre en parte con los 6.500.000 euros de reserva legal, quedando pendientes 2.150.000 euros, que irán contra el resultado del ejercicio.

La reserva legal efectiva para cubrir pérdidas futuras tiene un saldo nulo, de ahí que deba dotar, como mínimo, el 10 % del beneficio actual.

Si quiere pagar dividendos, debe tener reservas libres por un importe igual o superior al valor en libros del gasto de I+D, por exigencia de los artículos 273.3 del TRLSC y 28.2 de la RICAC de 5 de marzo de 2019, y no dispone de suficiente beneficio para realizar dicha dotación.

Valor en libros I+D:

$$6.000.000 \text{ (coste)} - 1.500.000 \text{ (amortización acumulada)} = 4.500.000$$

Resultado del ejercicio disponible:

$$5.230.000 - 523.000 \text{ (dotación reserva legal)} - 2.150.000 \text{ (cubrir los resultados negativos)} = 2.557.000 \text{ euros}$$

No puede repartir dividendos a pesar de que el patrimonio neto a efectos del reparto de dividendos sea superior o igual al capital social.

El cálculo del patrimonio neto a efectos del reparto de dividendos, según el artículo 3.1 de la RICAC de 5 de marzo de 2019, es el siguiente:

Capital social	50.000.000
Reserva legal	6.500.000
Reservas voluntarias	3.650.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	(12.300.000)
Resultado del ejercicio 20X1	5.320.000
Ajustes por valoración en activos financieros a VR – PN	635.000
Subvenciones oficiales de capital	4.000.000
Patrimonio neto contable según formato cuentas anuales	57.805.000





+ Capital suscrito y no exigido	0
+ Capital y prima de emisión consideradas pasivo financiero	0
+/- Operaciones de flujo de cobertura de efectivo	0
- Ingresos imputables al patrimonio neto	
Ajustes por valoración en activos financieros VR – PN	(635.000)
Subvenciones oficiales de capital	(4.000.000)
Patrimonio neto a efectos del reparto de beneficios	53.170.000

El capital social mercantil son 50.000.000 de euros.

Por la contabilización del reparto del resultado del 20X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	5.230.000	
112	Reserva legal		523.000
121/113	Resultados negativos de ejercicios anteriores/Reservas voluntarias		4.707.000

4. 05-02-20X1. Por el pago de dividendos.

La entidad no puede repartir dividendos, de ahí que no proceda realizar asiento contable.

5. 01-04-20X1. Por la emisión de obligaciones simples.

Número de títulos que emite: 500.000 obligaciones.

Valor nominal: 10 euros.

Cupón semestral: $10 \text{ euros} \times 2\% = 0,20 \text{ euros por título}$.

Precio de emisión: $10 \times 1,05 = 10,50 \text{ euros por título}$.

Valor reembolso: 10 euros.

Duración empréstito: 4 años.

El coste efectivo se obtiene de igualar los flujos de efectivo al inicio de la operación:

$$500.000 \text{ títulos} \times 10,50 \text{ (valor emisión)} = 100.000 \text{ (cupón semestral)} [1 - (1 + i_2)^{-8}/i_2] + 5.000.000 (1 + i_2)^{-8}$$

Tipo de interés efectivo semestral: 1,336819558298 %.

Tipo efectivo anual: $(1 + 0,01336819558298)^2 - 1 = 2,675426 \%$.

El cálculo anterior no coincide con la TIR del enunciado de 2,66560438 %. A efectos de solucionar el ejercicio, vamos a utilizar la TIR del enunciado.

01-04. Por la emisión del empréstito:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	5.250.000	
177	Obligaciones y bonos a largo plazo (500.000 obligaciones × 10,50 euros)		5.250.000

6. 01-06. Por la compra de la maquinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	10.000.000	
572	Bancos, c/c		10.000.000

En la información complementaria, al informar de la subvención de capital, se indica que ha sido concedida el 01-12-20X1 para la adquisición de una instalación industrial que debe estar puesta en funcionamiento antes del 01-07-20X2.

En la solución vamos a suponer que la compra es el 1 de junio y durante ese mes está en periodo de pruebas o montaje, aunque no lo indique de forma expresa.

01-07. Por la entrada en funcionamiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	10.000.000	
233	Maquinaria en montaje		10.000.000



7. 01-07. Por el cobro de la subvención concedida por la Administración pública:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	4.000.000	
4708	Hacienda pública, deudora por subvenciones concedidas		4.000.000

Se supone que la información de la subvención de capital en el balance de 31-12-20X1 figura por el importe bruto, por lo que prescindimos del efecto impositivo.

8. 01-10. Por el pago de los cupones de las obligaciones.

Por el devengo del coste financiero de abril a septiembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6613	Intereses de obligaciones y bonos $\{5.250.000 \times [(1,0266560438)^{6/12} - 1]\}$	69.511,93	
177	Obligaciones y bonos a largo plazo	30.488,07	
506	Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas $(500.000 \times 0,20)$		100.000

Por el pago de los cupones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
506	Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas	100.000	
4751	Hacienda pública, acreedora por retenciones practicadas $(100.000 \times 19\%)$		19.000
572	Bancos, c/c		81.000

9. 31-12-20X2. Ajustes de cierre de ejercicio.

a) Por el devengo del coste financiero del empréstito de octubre a diciembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6613	Intereses de obligaciones y bonos $\{5.219.511,93 \times [(1,0266560438)^{3/12} - 1]\}$	34.440,50	
177	Obligaciones y bonos a largo plazo	15.559,50	
506	Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas $[(500.000 \times 0,20) \times 3/6]$		50.000

Coste amortizado después del pago del primer cupón:

$$5.250.000 (1 + 0,0266560438)^{6/12} - 100.000 = 5.219.511,93 \text{ euros}$$

Saldo de la cuenta 177, «Obligaciones y bonos a largo plazo», después del pago del primer cupón:

$$5.250.000 \times 30.488,07 = 5.219.511,93 \text{ euros}$$

b) Amortización de la maquinaria comprada en el 20X2:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [(10.000.000/10 años) × 6/12 (julio a diciembre)]	500.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		500.000

Por el traspaso de la subvención al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	200.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio [(4.000.000/10 años) × 6/12]		200.000

El supuesto indica que no es necesario el uso de las cuentas del grupo 8 y 9 del PGC. Si se usase la cuenta de gasto de patrimonio neto, el asiento sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	200.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio [(4.000.000/10 años) × 6/12]		200.000

A continuación, la cuenta de gasto de patrimonio neto se cancela con la cuenta 130:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	200.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		200.000



No disponemos de datos para amortizar los gastos de I+D, aunque podemos aplicar el plazo máximo que recomienda la normativa contable.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (6.000.000/5 años)	1.200.000	
2800/2801	Amortización acumulada de I+D		1.200.000

Operaciones sociedad Deltasa 20X3

10. 01-04. Segundo pago de cupones.

Por el devengo de enero a marzo de 20X3:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6613	Intereses de obligaciones y bonos $\{(5.219.511,93 \times [(1,0266560438)^{6/12} - 1] - 34.440,50)\}$	34.667,76	
177	Obligaciones y bonos a largo plazo	15.332,24	
506	Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas $[(500.000 \times 0,20) \times 3/6]$		50.000

Por el pago de los cupones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
506	Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas	100.000	
4751	Hacienda pública, acreedora por retenciones practicadas (100.000 $\times$ 19 %)		19.000
572	Bancos, c/c		81.000

Coste amortizado después del pago del primer cupón:

$$5.250.000 (1 + 0,0266560438)^{6/12} - 100.000 = 5.219.511,93 \text{ euros}$$

Coste amortizado después del segundo pago de cupones:

$$5.219.511,93 (1 + 0,0266560438)^{6/12} - 100.000 = 5.188.620,19 \text{ euros}$$

11. Reparto del resultado del ejercicio 20X2.

No disponemos del patrimonio neto contable al cierre 20X2. Si se determina a partir de las operaciones realizadas durante 20X2, sería el siguiente:

Capital social	50.000.000
Reserva legal	7.023.000
Reservas voluntarias	3.650.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	(7.593.000)
Resultado del ejercicio 20X2	3.000.000
Ajustes por valoración en activos financieros a VR – PN	635.000
Subvenciones oficiales de capital	3.800.000
Patrimonio neto contable según formato cuentas anuales	60.515.000

Gastos I+D pendientes de amortizar:

$$6.000.000 - 2.700.000 = 3.300.000 \text{ euros}$$

Con estos datos, se procede a determinar el beneficio distribuible de acuerdo con el artículo 3.5 de la RICAC de 5 de marzo de 2019:

Resultado del ejercicio 20X2	3.000.000
+ Reservas disponibles	
Reservas voluntarias	3.650.000
+ Remanente	0
– Resultados negativos de ejercicios anteriores	(7.593.000)
+ Reserva legal	3.943.000
– Dotación reservas obligatorias con cargo al resultado del ejercicio	
Reserva legal efectiva (7.023.000 – 3.943.000)	3.080.000
Dotación mínima (3.000.000 × 10%)	(300.000)
Beneficio distribuible previo	2.700.000
– Gastos I+D pendientes de amortizar (arts. 273.3 del TRLSC + 28.2 de la RICAC) (6.000.000 – 2.700.000)	(3.300.000)
Beneficio distribuible	0

El saldo de los resultados negativos de ejercicios anteriores es de 7.593.000 euros, de los cuales 3.650.000 euros están cubiertos con reservas disponibles; la diferencia, 3.943.000 euros, se soporta con parte de la reserva legal.

Reserva legal efectiva:

$$7.023.000 \text{ (balance cierre 20X2)} - 3.943.000 \text{ (soporta resultados negativos de ejercicios anteriores)} = 3.080.000 \text{ euros}$$

La reserva legal efectiva no alcanza el 20 % del capital social escriturado, por lo que es necesario realizar la dotación mínima del 10 % del beneficio actual. Quedan, por lo tanto, 2.700.000 euros del resultado del ejercicio para pagar dividendos, pero no es viable al tener gastos de I+D pendientes de amortizar por 3.300.000 euros.

Por la contabilización del reparto del resultado del 20X2:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	3.000.000	
112	Reserva legal		300.000
121/113	Resultados negativos de ejercicios anteriores/Reservas voluntarias		2.700.000

12. 01-04-20X3. Por el pago del dividendo.

La entidad no puede repartir dividendos, de ahí que no proceda realizar asiento contable.

13. 01-04. Emisión de acciones preferentes.

Valor actual de los dividendos mínimos limitados a los cinco primeros años:

$$50.000 \times 1,5 \text{ euros} \frac{1 - (1 + 0,03)^{-5}}{0,03} = 343.478,04 \text{ euros}$$

La tasa de actualización es el tipo de interés incremental o de mercado que, según la información que figura en el apartado «Trabajo a realizar», es del 3 %.

Valor emisión acciones preferentes:

$$50.000 \text{ acciones} \times 5 \text{ euros} \times 1,40 = 350.000 \text{ euros}$$

Componente de patrimonio neto:

$$350.000 - 343.478,04 = 6.521,96 \text{ euros}$$

Por la emisión de las acciones preferentes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (patrimonio neto)	6.521,96	
195	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros (pasivo financiero)	343.478,04	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		6.521,96
199	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción		343.478,04

Al final el número de acciones suscritas son 45.000 títulos.

Valor actual de dividendos mínimos:

$$45.000 \times 1,5 \text{ euros} \frac{1 - (1 + 0,03)^{-5}}{0,03} = 309.130,24 \text{ euros}$$

Componente de patrimonio neto:

$$(45.000 \text{ acciones} \times 7 \text{ euros}) - 309.130,24 = 5.869,76 \text{ euros}$$

Por las acciones suscritas y desembolsadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c (45.000 acciones × 7 euros)	315.000	
190	Acciones o participaciones emitidas (patrimonio neto)		5.869,76
195	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros (pasivo financiero)		309.130,24

Por la eliminación de los títulos no suscritos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción (6.521,96 – 5.869,76)	652,20	
199	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción (343.478,04 – 309.130,24)	34.347,80	
190	Acciones o participaciones emitidas (patrimonio neto)		652,20
195	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros (pasivo financiero)		34.347,80

Por la inscripción del aumento de capital social:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción (componente de patrimonio neto)	5.869,76	
100	Capital social		4.192,69
110	Prima de emisión		1.677,07

El componente de patrimonio neto debe repartirse entre capital social y la prima de emisión en función del componente de patrimonio respecto al total, de acuerdo con el artículo 12.5 de la RICAC de 5 de marzo de 2019:

5. Si las participaciones sociales o las acciones se crean o emiten con prima, la sociedad aplicará los mismos criterios de clasificación.

El instrumento se presentará en el pasivo por un importe equivalente al valor actual de la mejor estimación de los dividendos preferentes. El exceso sobre dicho importe se mostrará en el epígrafe A-1.I. «Capital» y A-1.II. «Prima de emisión» del modelo de balance. El importe a mostrar en cada rúbrica se obtendrá multiplicando el nominal y la prima por la proporción que represente el componente de patrimonio neto sobre el valor de las acciones emitidas o participaciones creadas.

% patrimonio neto/total emisión:

$$5.869,76/315.000 = 0,01863415873$$

Capital escriturado:

$$45.000 \text{ acciones} \times 5 \text{ euros} \times 0,01863415873 = 4.192,69 \text{ euros}$$

Prima de emisión:

$$45.000 \text{ acciones} \times 2 \text{ euros} \times 0,01863415873 = 1.677,07 \text{ euros}$$

Por la inscripción del componente de pasivo financiero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
199	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción	309.130,24	
150	Acciones a largo plazo consideradas pasivo financiero		250.904,15
502	Acciones a corto plazo consideradas pasivo financiero (309.130,24 – 250.904,15)		58.226,09

Coste amortizado después del primer pago de dividendos mínimos:

$$309.130,24 (1 + 0,03) - 67.500 (\text{dividendo mínimo}) = 250.904,15 \text{ euros}$$

14. Pago de cupones y conversión de las obligaciones.

Devengo de los intereses de abril a septiembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6613	Intereses de obligaciones y bonos $\{5.188.620,19 \times [(1,0266560438)^{6/12} - 1]\}$	68.699,24	
177	Obligaciones y bonos a largo plazo	31.300,76	
506	Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas $(500.000 \times 0,20)$		100.000

Coste amortizado después del segundo pago de cupones:

$$5.219.511,93 (1 + 0,0266560438)^{6/12} - 100.000 = 5.188.620,19 \text{ euros}$$

Por el pago de los cupones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
506	Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas	100.000	
4751	Hacienda pública, acreedora por retenciones practicadas $(100.000 \times 19\%)$		19.000
572	Bancos, c/c		81.000

Coste amortizado después del tercer pago de cupones:

$$5.188.620,19 (1 + 0,0266560438)^{6/12} - 100.000 = 5.157.319,43 \text{ euros}$$

Se convierte un empréstito simple es un empréstito convertible obligatorio sin híbrido con relación de canje fija, lo que implica que cambia de pasivo a patrimonio neto.



Por el reembolso de las obligaciones simples que no aceptan la transformación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
177	Obligaciones y bonos a largo plazo [(5.157.319,43/500.000 obligaciones) × 20.000]	206.292,78	
775	Beneficios por operaciones con obligaciones propias		6.292,78
572	Bancos, c/c (20.000 obligaciones × 10 euros)		200.000,00

Por el resto de obligaciones emitidas que admiten su transformación a convertibles:

Código	Cuenta	Debe	Haber
177	Obligaciones y bonos a largo plazo [(5.157.319,43/500.000 obligaciones) × 480.000]	4.951.026,65	
1111	Resto de instrumentos de patrimonio neto		4.951.026,65

Al ser obligatoriamente convertibles y no existir cupón fijo, se clasifica como instrumento de patrimonio neto.

Caso 2

Contabilidad financiera

Enunciado

La sociedad limitada AltosHornos se dedica a la fabricación de productos siderúrgicos y va a iniciar la construcción de una nueva factoría en unos terrenos cedidos por la comunidad autónoma.

1. A tal fin ha suscrito un acuerdo con la comunidad autónoma en las siguientes condiciones: se compromete a la construcción de la factoría, en un periodo máximo de 2 años, y su puesta en marcha a cambio de la cesión gratuita de unos terrenos durante 50 años. Los terrenos están valorados en 20.000.000 de euros. Se

- suscribe la correspondiente escritura de cesión con fecha 01-07-20X1. Los gastos de escritura y documentación necesaria para formalizar la cesión ascienden a 250.000 euros y son abonados íntegramente por AltosHornos mediante transferencia bancaria.
2. Previamente a la cesión de los terrenos, la empresa ha contratado una consultoría de planificación de los trabajos de construcción que ejercerá su labor desde el 01-01-20X1 hasta el 31-12-20X2, donde se espera que la fábrica ya se encuentre a pleno funcionamiento. El contrato se realiza en dólares americanos, por un valor de 400.000 \$. A la fecha de formalización, el tipo de cambio es de 1 € = 1,10 \$. Los pagos se realizarán anualmente al finalizar cada año.
 3. Con fecha 01-08-20X1 se inicia la construcción. Los gastos de acondicionamiento del terreno ascienden a 2.000.000 de euros que son abonados el 01-09-20X1 por banco.
 4. Durante el año 20X1 se ha ejecutado obra adicional por valor de 3.600.000 euros, importe que es abonado por banco.
 5. A 31-12-20X1 se recibe la factura de la consultoría, que asciende a 200.000 \$. El tipo de cambio en este momento es de 1 € = 1,05 \$.
 6. A comienzos del año 20X2 se detectan unos restos arqueológicos en el terreno que obligan a la paralización de la obra en curso. Dada la incertidumbre en la reanudación, AltosHornos estima que va a ser difícil que pueda tener finalizadas las instalaciones en el plazo comprometido con la comunidad autónoma. El convenio estipula que, en caso de incumplir los plazos, se debe devolver el importe del 50 % del valor de los terrenos cedidos y, en caso de no construcción, del 150 % del valor de los mismos.
 7. Con fecha 01-02-20X2 se abona por banco la factura de la consultoría. En ese momento la cotización es de 1 € = 1 \$.
 8. Finalmente, las obras, una vez resuelta la incidencia, se pueden reanudar en el mes de mayo de 20X2. La empresa constructora presenta una segunda certificación por valor de 4.650.000 euros, que se abona mediante transferencia bancaria.
 9. Dada la situación de paralización de la obra por causa ajena a AltosHornos, la comunidad autónoma dicta una resolución que establece que, en caso de finalizar las obras antes del primer trimestre del año 20X3, la indemnización por retraso ascendería a 1.500.000 euros. La sociedad estima que podrá cumplir con dichos plazos.
 10. A 31-12-20X2, la constructora presenta una nueva certificación por valor de 14.000.000 de euros. Además, se recibe la segunda factura de la consultora por valor de 200.000 \$. En ese momento el tipo de cambio es de 1 € = 1,1 \$.

11. Con fecha 15-02-20X3 se considera finalizada la obra. La constructora presenta una certificación final de obra que asciende a 3.950.000 euros, que es abonada por banco.
12. Con fecha 25 de febrero se abona por banco la factura de la consultora. La cotización en ese momento es de 1 € = 1,08 \$.
13. Los gastos de licencias de ocupación y actividad, así como los legalmente establecidos para poder considerar la obra finalizada, ascienden a 350.000 euros, que son abonados por banco.
14. La comunidad autónoma formaliza la liquidación por indemnización en retraso al finalizarse la obra en el primer trimestre. La empresa abona por banco 1.500.000 euros de indemnización.
15. Con fecha 01-03-20X3 se considera que la construcción ya se encuentra en condiciones de funcionamiento conforme a lo regulado en el PGC.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables que procedan de la información suministrada, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores, de los ejercicios 20X1 a 20X3.

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

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

Solución

1. Cesión de unos terrenos para construir una factoría.

Los terrenos, propiedad de la comunidad autónoma y con una vida indefinida, son cedidos a AltosHornos por un periodo limitado de 50 años.

La RICAC del inmovilizado intangible, en la norma 5.^a, «Derechos de uso adquiridos a título gratuito», indica que la cesión gratuita sin contraprestación se contabiliza como inmovilizado intangible por su valor razonable de acuerdo con lo previsto en la NRV sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos del PGC.

No puede reconocerse en el inmovilizado material porque la vida económica de los terrenos es ilimitada.

01-07-20X1. Por la valoración de la cesión gratuita de derecho de uso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
207	Derechos de uso adquiridos a título gratuito	20.000.000	
942	Ingresos por cesión gratuita de bienes de dominio público		20.000.000

Por los gastos de escritura y documentación de formalizar la cesión del derecho de uso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
207	Derechos de uso adquiridos a título gratuito	250.000	
572	Bancos, c/c		250.000

El periodo de cesión se inicia el 01-07-20X1.

2. Contratación de la empresa de consultoría que planifica los trabajos de construcción de la factoría.

La NRV 3.^a b) del PGC incluye los trabajos de dirección de obra y de planificación como mayor coste del edificio:

b) Construcciones. Su precio de adquisición o coste de producción estará formado, además de por todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, por las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra. Deberá valorarse por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.

El enunciado nos indica que ha contratado una planificación de obra que durará los 2 años y tendrá un coste de 400.000 dólares, pero no indica que pague ninguna cantidad por anticipado en este momento, sino que la factura se recibe al cierre de ejercicio y se paga en febrero del siguiente año.



El periodo para finalizar la construcción de la factoría está establecido para el 31-12-20X2.

3. Costes de acondicionar el terreno.

Los costes de acondicionar el terreno se consideran inversión que se amortiza teniendo en cuenta el tiempo de cesión y a partir de su finalización.

01-08-20X1. Obras de acondicionar el terreno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	2.000.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		2.000.000

Si en el mes de agosto se inicia la construcción de la factoría significa que durante el mes de julio se acondicionan los terrenos para su construcción, cuyo coste se factura el 1 de agosto y se paga el 1 de septiembre.

01-09-20X1. Por el pago de las obras:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	2.000.000	
572	Bancos, c/c		2.000.000

4. Coste ejecutado de la edificación de la factoría.

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	3.600.000	
572	Bancos, c/c		3.600.000

El periodo de construcción de la factoría previsto está desde el 01-08-20X1 hasta el 31-12-20X2. Excede el año, de ahí que el coste financiero y las diferencias de cambio se incluyan como coste del inmovilizado de acuerdo con la RICAC de costes de producción, normas 9.^a y 10.^a.

5. 31-12-20X1. Coste de dirección de obra:

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso (200.000 \$/1,05 \$)	190.476,19	
4104	Acreedores por prestación de servicios, moneda extranjera		190.476,19

El derecho de uso gratuito del terreno debe amortizarse durante el periodo de cesión a efectos de informar a partir del momento en el que el terreno está a disposición de la entidad, igual que las obras para acondicionar el terreno, al margen de cuando finalicen, ya que la cesión es por 50 años.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible $[(20.250.000/50 \text{ años}) \times 6/12]$	202.500	
2807	Amortización acumulada de bienes de dominio público cedidos gratuitamente		202.500

El periodo de cesión computa a partir del 01-07-20X1 en 50 años.

Código	Cuenta	Debe	Haber
842	Transferencia de cesiones de uso gratuito de bienes de dominio público $[(20.000.000/50 \text{ años}) \times 6/12]$	200.000	
746	Derechos de uso gratuito transferidos al resultado del ejercicio		200.000

Por la incorporación al patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
942	Ingresos por cesión gratuita de bienes de dominio público	20.250.000	
842	Transferencia de cesiones de uso gratuito de bienes de dominio público		200.000
132	Derechos de uso gratuito de bienes de dominio público		20.050.000



Por la amortización de las obras para acondicionar el terreno para su edificación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material $[(2.000.000/50 \text{ años}) \times 6/12]$	20.000	
2810	Amortización acumulada de terrenos y bienes naturales		20.000

6. Paralización de las obras al encontrar restos arqueológicos.

Existe el riesgo de que no pueda cumplir el plazo de ejecución del proyecto en 2 años y esto supondría tener que pagarle a la comunidad autónoma 10.000.000, la mitad del valor razonable de los terrenos. Al tener una probabilidad alta de que se produzca el retraso, deberá dotar provisión por responsabilidades.

Código	Cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	10.000.000	
5292	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades		10.000.000

7. 01-02-20X2. Pago por los servicios de consultoría:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4104	Acreedores por prestación de servicios, moneda extranjera (200.000 \$/1,05 \$)	190.476,19	
668	Diferencias negativas de cambio	9.523,81	
572	Bancos, c/c		200.000

La diferencia de cambio se incluye como mayor coste de la edificación en curso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	9.523,81	
668	Diferencias negativas de cambio		9.523,81

La norma 10.^a de la RICAC de costes de producción de 14 de abril de 2014 indica que las diferencias de cambio de deudas asociadas a un activo en curso, cuyo periodo de construcción exceda al año, se incluyen al coste del activo:

Décima. Diferencias de cambio en moneda extranjera.

1. Por aplicación del principio del precio de adquisición, las diferencias de cambio en moneda extranjera no deben considerarse como rectificaciones del coste de producción del inmovilizado o de las existencias, salvo que puedan calificarse como un ajuste al tipo de interés de la operación. No obstante, cuando las diferencias de cambio se produzcan en deudas en moneda extranjera destinadas a la financiación específica del inmovilizado en curso o de las existencias de ciclo largo de fabricación en curso, se deberá incorporar la pérdida o ganancia potencial como mayor o menor coste de los activos correspondientes, siempre que se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) Que la deuda generadora de las diferencias se haya utilizado inequívocamente para la construcción de un inmovilizado o la fabricación de existencias, concretos e identificados.
- b) Que el período de construcción del inmovilizado o de fabricación de las existencias sea superior a doce meses.
- c) Que la variación en el tipo de cambio se produzca antes de que el inmovilizado esté en condiciones de funcionamiento o que las existencias se encuentren en condiciones de ser destinadas al consumo final o a su utilización por otras empresas.

2. Los importes capitalizados tendrán la consideración de un elemento más del coste de producción del inmovilizado o de las existencias y, por tanto, estarán sujetos, en su caso, a amortización y corrección valorativa por deterioro.

8. 31-05-20X2. Reanudación de las obras:

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	4.650.000	
572	Bancos, c/c		4.650.000

9. Resolución de la comunidad autónoma de la indemnización.

Se acuerda con la comunidad autónoma que, si las obras finalizan antes del primer trimestre de 20X3, la indemnización sería de 1.500.000 euros en lugar de los 10.000.000 previstos inicialmente y, al indicar que estima probable que la entidad pueda cumplir los plazos, hay que revertir el exceso de provisión.

Código	Cuenta	Debe	Haber
5292	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades	8.500.000	
7952	Exceso de provisión para otras responsabilidades		8.500.000



10. 31-12-20X2. Nueva certificación de obra:

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	14.000.000	
572	Bancos, c/c		14.000.000

Por la dirección de obra:

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso (200.000 \$/1,1 \$)	181.818,18	
4104	Acreedores por prestación de servicios en moneda extranjera		181.818,18

31-12-20X2. Por la amortización del derecho de uso gratuito del terreno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (20.250.000/50 años)	405.000	
2807	Amortización acumulada de bienes de dominio público cedidos gratuitamente		405.000

Por la transferencia al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
842	Transferencia de cesiones de uso gratuito de bienes de dominio público (20.000.000/50 años)	400.000	
746	Derechos de uso gratuito transferidos al resultado del ejercicio		400.000

Por la baja de la cuenta 132 del valor transferido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
132	Derechos de uso gratuito de bienes de dominio público	400.000	
842	Transferencia de cesiones de uso gratuito de bienes de dominio público (20.000.000/50 años)		400.000

Por la amortización de las obras para acondicionar el terreno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (2.000.000/50 años)	40.000	
2810	Amortización acumulada de terrenos y bienes naturales		40.000

11. 15-02-20X3. Último certificado de obra:

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	3.950.000	
572	Bancos, c/c		3.950.000

12. 25-02-20X3. Pago de los servicios de la consultora:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4104	Acreedores por prestación de servicios, moneda extranjera (200.000 \$/1,1 \$)	181.818,18	
668	Diferencias negativas de cambio	3.367,00	
572	Bancos, c/c (200.000 \$/1,08 \$)		185.185,18

Las diferencias de cambio se incorporan al activo en curso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	3.367	
668	Diferencias negativas de cambio		3.367

Aunque el periodo de construcción debía finalizar el 31-12-20X2, como el retraso fue por causas ajenas a la entidad, entendemos que dicha paralización no computa y termina dentro del primer trimestre del año 20X3; por ello se capitalizan las diferencias de cambio.

13. Licencia de ocupación y actividad.

Tiene la consideración de mayor coste del activo, ya que sin dicha licencia no podría realizar la actividad económica.



Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	350.000	
572	Bancos, c/c		350.000

14. Pago de la indemnización a la comunidad autónoma:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5292	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades	1.500.000	
572	Bancos, c/c		1.500.000

15. 01-03-20X3. Entrada en funcionamiento de la factoría:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	26.935.185,18	
231	Construcciones en curso		26.935.185,18

31-12-20X3. Por la amortización del derecho de uso gratuito del terreno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (20.250.000/50 años)	405.000	
2807	Amortización acumulada de bienes de dominio público cedidos gratuitamente		405.000

Por la transferencia al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
842	Transferencia de cesiones de uso gratuito de bienes de dominio público (20.000.000/50 años)	400.000	
746	Derechos de uso gratuito transferidos al resultado del ejercicio		400.000

Por la baja de la cuenta 132 del valor transferido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
132	Derechos de uso gratuito de bienes de dominio público	400.000	
842	Transferencia de cesiones de uso gratuito de bienes de dominio público (20.000.000/50 años)		400.000

Por la amortización de las obras para acondicionar el terreno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (2.000.000/50 años)	40.000	
2810	Amortización acumulada de terrenos y bienes naturales		40.000

Por la amortización de la construcción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [(26.935.185,18/220 meses) × 10 meses]	1.224.326,60	
2811	Amortización acumulada de construcciones		1.224.326,60

[20 años – 1,5 (tiempo previsto inicial) – 2/12 (enero y febrero 20X3 de retraso)] × 12 meses = 220 meses

Caso 3

Contabilidad financiera

Enunciado

La empresa Azar, SA es una sociedad anónima que presenta en su contabilidad a 01-04-20X8 los siguientes saldos expresados en euros:



Cuenta	Valor
(103) Socios desembolsos no exigidos	60.000
(100) Capital	520.000
(112) Reserva legal	100.000
(121) Resultados negativos anteriores	130.000
(129) Resultados del ejercicio 20X7	320.000
(170) Deudas a largo plazo con entidades de crédito	Determinar
(210) Terrenos	70.000
(211) Construcciones	270.000
(218) Elementos de transporte	80.000
(2811) Amortización acumulada construcciones	97.200
(2818) Amortización acumulada elementos de transporte	48.000
(430) Clientes	140.000
(436) Clientes de dudoso cobro	44.000
(490) Deterioro del valor por operaciones de compra	44.000
(520) Deudas a corto plazo con entidades de crédito	Determinar
(527) Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	Determinar
(557) Dividendo a cuenta	90.000
(572) Bancos c/c	820.000
...	...

Para completar los saldos relacionados con el préstamo, se dispone de la siguiente información:

- Se solicitó el 01-05-20X6.
- Importe del préstamo: 300.000 euros.
- Duración: 3 años.
- Se abonan anualmente intereses al 1,75 %.
- El principal se amortiza en pagos de igual cuantía.

Las operaciones realizadas a partir del 01-04-20X8 son las siguientes:

1. La empresa, el 01-05-20X8, abona la cuota correspondiente al préstamo a través de bancos.
2. El 10-05-20X8, la empresa considera definitivamente incobrable una parte de la deuda de los clientes de dudoso cobro por un importe de 20.000 euros.
3. El 10-05-20X8, la empresa exige los dividendos pasivos pendientes, concediendo a los accionistas plazo hasta el último día del mes para realizar el pago a través de bancos.

Todos los accionistas realizan el abono en plazo.

4. El 30-05-20X8, la Junta General de Accionistas aprueba distribuir el resultado de 20X7, compensando 70.000 euros de los resultados negativos de ejercicios anteriores y distribuyendo la cantidad máxima de dividendos entre los accionistas, teniendo en cuenta que ya se había satisfecho un dividendo a cuenta.
5. El 08-06-20X8, ante una tensión de tesorería, realiza una operación de *factoring* con las dos facturas que posee por un importe de 60.000 euros y 80.000 euros, y vencimiento a 1 y 3 meses, respectivamente. La entidad de *factoring* retiene un 8 % de cada factura y aplica un tipo de descuento simple del 4 % en concepto de intereses y una comisión bancaria de 500 euros. En la fecha de vencimiento de la segunda factura, la entidad de *factoring* informa de que no ha sido satisfecha y carga el importe correspondiente en la cuenta corriente de la empresa.
6. La empresa permuta todos sus elementos de transporte por unos coches con motor eléctrico. La operación se realiza el día 01-07-20X8 y es calificada como una permuta no comercial. Los elementos de transporte de la empresa se adquirieron el día 01-01-20X2, y se han venido amortizando de forma constante. El valor razonable de los elementos de transporte que se entrega es de 25.000 euros; sin embargo, el valor razonable de los coches eléctricos es de 30.000 euros. Se estima una vida útil de 10 años para los coches eléctricos adquiridos en esta permuta.
7. La empresa recibe el 01-09-20X8, mediante transferencia bancaria, una subvención de la Unión Europea por importe de 270.000 euros para la compra de maquinaria. En esa misma fecha la empresa adquiere la maquinaria, que paga también mediante transferencia bancaria. Se estima una vida útil de 5 años, sin valor residual.
8. La empresa presta un servicio el día 01-12-20X8 a una empresa de los Emiratos Árabes, por el que cobrará dentro de 90 días 70.000 euros. El tipo de cambio el día 01-12-20X8 es de 0,98 € = 1 \$. A 31-12-20X8, el tipo de cambio es de 0,99 € = 1 \$.
9. El día 31-12-20X8, la empresa decide calificar la única construcción que posee y su correspondiente terreno como activos mantenidos para la venta. Para la construcción se estimó una vida útil de 50 años. A efectos de dicho reconocimiento

como activo mantenido para la venta, se estima que el valor razonable de la edificación más su terreno es de 240.000 euros y que los costes de venta estimados son de 8.000 euros.

Trabajo a realizar:

- a) Completar los saldos iniciales del ejercicio 20X8.
- b) Realizar las anotaciones contables que procedan de la información suministrada siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores del ejercicio 20X8.

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

a) Completar los saldos iniciales del ejercicio 20X8

A efectos de completar el balance de saldos, falta incorporar los datos del préstamo bancario con los saldos al inicio del 20X8.

El préstamo fue concedido el 01-05-20X6 y tiene una duración de 3 años. El principal se devuelve en importes constantes de 100.000 euros cada uno, habiendo realizado el primer pago el 01-05-20X7, lo que significa que la deuda pendiente son 200.000 euros, la mitad a corto y la otra mitad a largo plazo, además de incorporar la deuda por los intereses devengados de mayo a diciembre de 20X8.

El saldo de las cuentas a incorporar en el balance de saldos del préstamo son las siguientes:

(170) Deudas a largo plazo con entidades de crédito	100.000,00
(520) Deudas a corto plazo con entidades de crédito	100.000,00
(527) Intereses a corto plazo con entidades de crédito $(200.000 \times 1,75\% \times 8/12)$	2.333,33

b) Contabilizar las operaciones del ejercicio 20X8

1. 01-05-20X8. Por el pago de la cuota del préstamo bancario.

Devengo de los intereses de enero a abril:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6623	Intereses de deudas con entidades de crédito $(200.000 \times 1,75\% \times 4/12)$	1.166,67	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		1.166,67

Por el pago de la cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	100.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	3.500	
572	Bancos, c/c		103.500

Por la reclasificación de la deuda:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	100.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		100.000

**2. 10-05-20X8. Insolvencias firmes de clientes.**

Por la baja definitiva de clientes morosos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
650	Pérdidas de créditos comerciales incobrables	20.000	
436	Clientes de dudoso cobro		20.000

Por la cancelación del deterioro individualizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	20.000	
794	Reversión del deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		20.000

3. 10-05-20X8. Por la solicitud del dividendo pasivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
558	Socios por desembolsos exigidos	60.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		60.000

31-05-20X8. Por el cobro de los dividendos pasivos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	60.000	
558	Socios por desembolsos exigidos		60.000

4. 30-05-20X8. Reparto del beneficio de 20X7.

A continuación, vamos a determinar el beneficio distribuible de acuerdo con el artículo 3.5 de la RICAC de 5 de marzo de 2019:

Resultado del ejercicio 20X7	320.000
(664) Gastos por dividendos considerados pasivos financieros	0
+ Reservas disponibles	0
+ Remanente	0
– Resultados negativos de ejercicios anteriores	(130.000)
+ Reserva legal	100.000
– Dotación obligatorias con cargo al resultado del ejercicio	
Reserva legal (320.000 × 10 %)	(32.000)
Beneficio distribuible	258.000

Los resultados negativos de ejercicios anteriores de 130.000 euros no pueden ser compensados por reservas disponibles, lo que implica que los 100.000 euros de reserva legal soportan parte de dichas pérdidas y los 30.000 euros restantes de las pérdidas se soportan con el resultado del ejercicio.

La reserva legal efectiva es 0, y es obligatorio destinar, como mínimo, un 10 % del resultado del ejercicio 20X7 a incrementar la reserva legal.

Aunque puede distribuir 258.000 euros en dividendos, la Junta General aprueba repartir 218.000 euros porque indica que decide compensar pérdidas por importe de 70.000 euros.

$$320.000 \text{ (resultado del ejercicio 20X7)} - 32.000 \text{ (dotación reserva legal)} - 70.000 \text{ (compensación resultados negativos)} = 218.000 \text{ euros}$$

Al importe anterior hay que restar los 90.000 euros del dividendo a cuenta, siendo 128.000 euros el dividendo complementario.

Por el reparto del resultado del 20X7:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio 20X7	320.000	
112	Reserva legal		32.000
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		70.000
557	Dividendo activo a cuenta		90.000
526	Dividendo activo a pagar		128.000



Por el pago del dividendo complementario:

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	128.000	
572	Bancos, c/c		128.000

5. 08-06-20X8. Operación de *factoring*.

La entidad financiera no asume el riesgo de morosidad de los clientes, anticipa el dinero, pero de la remesa de los clientes la entidad financiera retiene un 8 % y factoriza el 92 %.

Por la reclasificación de los clientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
432	Cientes <i>factoring</i>	140.000	
430	Cientes (60.000 + 80.000)		140.000

Intereses crédito que vence dentro de 1 mes:

$$60.000 \times 92 \% \times 0,04 \times 1/12 = 184 \text{ euros}$$

Intereses crédito que vence dentro de 3 meses:

$$80.000 \times 92 \% \times 0,04 \times 3/12 = 736 \text{ euros}$$

Intereses totales:

$$184 + 736 = 920 \text{ euros}$$

Comisión bancaria: 500 euros.

El vencimiento de la remesa se produce en el mismo ejercicio, por ello se prescinde del cálculo del tipo efectivo a efectos de determinar el devengo de los intereses.

Por el anticipo de la remesa de los clientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c (128.800 – 184 – 736 – 500)	127.380	
665	Intereses por descuento de efectos y operaciones de <i>factoring</i>	920	
669	Otros gastos financieros	500	
5209	Deudas por operaciones de <i>factoring</i>		128.800

08-07-20X8. Al vencimiento de la primera factura, el cliente abona el total del crédito:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos	4.800	
5209	Deudas por operaciones de <i>factoring</i>	55.200	
432	Cientes <i>factoring</i>		60.000

08-09-20X8. Al vencimiento de la factura del cliente de 80.000 euros:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5209	Deudas por operaciones de <i>factoring</i>	73.600	
572	Bancos, c/c		73.600

Por la reclasificación del crédito del cliente a dudoso cobro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
436	Cientes de dudoso cobro	80.000	
432	Cientes <i>factoring</i>		80.000

6. 01-07-20X8. Realiza una operación de permuta.

En el balance de saldos, los vehículos que entrega figuran por un coste de 80.000 euros y una amortización acumulada de 48.000 euros.

Fecha de la compra de los vehículos entrega: 01-01-20X2.



Criterio de amortización: 10 años método lineal.

Por la amortización de los vehículos entregados de enero a junio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [(80.000/10 años) × 6/12]	4.000	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		4.000

Valor en libros en la fecha de la entrega:

$$80.000 - 52.000 = 28.000 \text{ euros}$$

Valor razonable de los vehículos entregados: 25.000 euros.

Valor razonable de los vehículos eléctricos: 30.000 euros.

El enunciado indica que la permuta se califica de no comercial, no indica que compense monetariamente la diferencia del valor razonable de los vehículos eléctricos con los vehículos que entrega la empresa, por lo que el criterio de valoración de los bienes recibidos será el valor en libros de los bienes entregados.

b) Si la permuta no tiene carácter comercial, o no puede obtenerse una estimación fiable del valor razonable de los elementos que intervienen en la operación, el activo recibido se valorará por el valor contable del bien que se da de baja más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si éste fuera menor.

Si se produce la compensación monetaria de 5.000 euros a la empresa que entrega los vehículos eléctricos, la suma del valor en libros de los bienes entregados más la contraprestación monetaria da 33.000 euros, teniendo que aplicar los 30.000 euros del límite del valor razonable de los bienes recibidos al ser inferior.

Opción 1. Sin contraprestación monetaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte (vehículo eléctrico)	28.000	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte (bien entregado)	52.000	
218	Elementos de transporte (bien entregado)		80.000

Opción 2. Se entregan los vehículos más 5.000 euros en efectivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte (vehículo eléctrico)	30.000	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte (bien entregado)	52.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	3.000	
218	Elementos de transporte (bien entregado)		80.000
572	Bancos, c/c		5.000

A efectos de realizar la amortización de los vehículos eléctricos vamos a suponer que el coste es de 28.000 euros sin contraprestación monetaria.

31-12-20X8. Por la amortización de los vehículos eléctricos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material $[(28.000/10 \text{ años}) \times 6/12]$	1.400	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		1.400

7. 01-09-20X8. Subvención para comprar una máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	270.000	
940	Ingresos por subvenciones oficiales de capital		270.000

El enunciado especifica que el uso de las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC es opcional, pero no dice nada de prescindir del efecto impositivo, de ahí que se aplique con un tipo de gravamen del 25 %.

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	67.500	
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles $(270.000 \times 25 \%)$		67.500



Por la incorporación al patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos por subvenciones oficiales de capital	270.000	
8301	Impuesto diferido		67.500
130	Subvenciones oficiales de capital		202.500

Por la compra de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	270.000	
572	Bancos, c/c		270.000

31-12-20X8. Por la amortización de la máquina de septiembre a diciembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material $[(270.000/5 \text{ años}) \times 4/12]$	18.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		18.000

Por la transferencia de la subvención al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	18.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		18.000

Por la reversión del efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles $(18.000 \times 25 \%)$	4.500	
8301	Impuesto diferido		4.500

Por el cierre de la cuenta 130 del importe transferido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	13.500	
8301	Impuesto diferido	4.500	
840	Transferencias de subvenciones oficiales de capital		18.000

8. 01-12-20X8. Por la prestación del servicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4304	Clientes, moneda extranjera	70.000	
705	Prestación de servicios		70.000

$$\begin{array}{rcl}
 1 \$ & \text{_____} & 0,98 \text{ €} \\
 X & \text{_____} & 70.000 \text{ €}
 \end{array}$$

$$\$ = 71.428,57$$

31-12-20X8. Ajuste del saldo del cliente en moneda extranjera al cambio de cierre:

$$\begin{array}{rcl}
 1 \$ & \text{_____} & 0,99 \text{ €} \\
 71.428,57 \$ & \text{_____} & X
 \end{array}$$

$$X = 70.714,28 \text{ €}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
4304	Clientes, moneda extranjera	714,28	
768	Diferencias positivas de cambio		714,28

9. 31-12-20X8. Por la reclasificación de inmovilizado a activos no corrientes mantenidos para la venta.

Por la amortización de la construcción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (270.000/50 años)	5.400	
2811	Amortización acumulada de construcciones		5.400



Valor en libros del local a fecha de cierre:

$$70.000 \text{ (terreno)} + 270.000 \text{ (vuelo)} - 102.600 \text{ (acumulada de construcciones)} = 237.400 \text{ euros}$$

Valor neto de venta del local:

$$240.000 \text{ (valor razonable)} - 8.000 \text{ (costes de venta)} = 232.000 \text{ euros}$$

La NRV 7.^a del PGC indica que el local debe valorarse en el activo corriente por el menor entre el valor en libros y el valor neto de venta.

Hay deterioro que, al ser reversible, se registra en la cuenta 5990.

Por la reclasificación del local:

Código	Cuenta	Debe	Haber
580	Inmovilizado	237.400	
2811	Amortización acumulada de construcciones	102.600	
210	Terrenos y bienes naturales		70.000
211	Construcciones		270.000

Por la contabilización del deterioro de valor:

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material (232.000 – 237.400)	5.400	
5990	Deterioro de valor de inmovilizado no corriente mantenido para la venta		5.400

Caso 4

Contabilidad financiera

Enunciado

Construcciones y Reformas SA, constituida conforme a la normativa española y con domicilio fiscal en territorio español, en el ejercicio 2X22 ha obtenido un resultado contable antes de impuestos de 780.000 euros, siendo el importe neto de cifra de negocios de 8.250.000 euros. Se encuentra sujeta al impuesto sobre sociedades al tipo del 25 %, considerándose en el ejercicio 2X22 como entidad de reducida dimensión.

Además, se dispone de la siguiente información:

1. Se han contabilizado gastos en concepto de «atenciones a clientes» por importe de 100.000 euros.
2. Es sancionada por infracciones de tráfico por importe de 50.000 euros.
3. El día 1 de febrero realiza una permuta que es calificada como comercial, entregando un bien cuyo valor razonable, que coincide con el valor contable, es de 200.000 euros. A cambio se recibe otro elemento cuyo valor de mercado es de 250.000 euros. Se estima que la vida útil de este elemento recibido será de 10 años, sin que tenga ningún valor residual al finalizar dicho periodo.
4. En el ejercicio 2X19 se absorbió una inmobiliaria, que dio lugar a la constitución de un fondo de comercio, valorado en 500.000 euros. Se ha considerado de forma fiable que la vida útil definida será de 10 años.
5. El 01-07-2X15 adquirió maquinaria específica por importe de 2.000.000 de euros. La vida útil de la misma es de 8 años, aunque en el momento de su adquisición se aplicó el beneficio fiscal de libertad de amortización por todo su importe.
6. El 01-12-2X21 se dotó una provisión por insolvencias de clientes por importe de 60.000 euros. El 10-10-2X22 cobra la totalidad de la deuda anterior.
7. Tiene bases imponibles negativas de ejercicios anteriores por importe de 650.000 euros y una reserva de nivelación pendiente de aplicar que fue dotada en el ejercicio 2X17 por importe de 230.000 euros.
8. Tiene deducciones pendientes de aplicar de ejercicios pasados por importe de 50.000 euros. Asimismo, se le han practicado retenciones por importe de 75.000 euros y ha efectuado pagos fraccionados por importe de 225.000 euros.

Trabajo a realizar:

- a) Cálculo de la base imponible y cuota íntegra y líquida del impuesto.
- b) 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

a) Calcular la base imponible y la cuota íntegra y líquida del impuesto

1. Comentar ajustes fiscales

1. Atenciones a clientes (art. 15 e) de la LIS).

El gasto contabilizado asciende a 100.000 euros, siendo el gasto deducible máximo el 1 % de la cifra neta de negocios, que son 82.500 euros. El exceso es de 17.500 euros, ajuste fiscal positivo, diferencia permanente.

$$8.250.000 \times 1 \% = 82.500 \text{ euros}$$

Ajuste fiscal: + 17.500 euros, diferencia permanente con origen a la cuenta de pérdidas y ganancias.

2. Sanciones (art. 15 c) de la LIS).

No tienen la consideración de gasto deducible las multas, sanciones y recargos de acuerdo con el artículo 15 c) de la LIS.

Ajuste fiscal: + 50.000 euros, diferencia permanente con origen a la cuenta de pérdidas y ganancias.

3. Permuta comercial (art. 17.4 e) y 5 de la LIS)

La normativa contable, al ser comercial, aplica el valor razonable del bien entregado, que son 200.000 euros, y coincide con su valor en libros.

01-02. Por la permuta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
-	Bien recibido	200.000	
-	Valor en libros del bien entregado		200.000

El artículo 17.4 e) y 5 de la LIS indica que las operaciones de permuta deben valorarse por su valor razonable, debiendo integrar como renta la diferencia entre el valor razonable del bien recibido y el valor fiscal del bien entregado.

Valor de mercado del bien recibido	250.000
Valor fiscal del bien entregado	200.000
Beneficio fiscal	50.000

Ajuste fiscal: + 50.000 euros, diferencia temporaria, activo diferido.

La reversión del ajuste fiscal, según el artículo 20 de la LIS, al ser un bien que se amortiza, es por las cuotas de amortización, ya que la base contable y fiscal difiere.

Amortización contable $(200.000/10 \text{ años} \times 11/12)$ (febrero a diciembre)	18.333,33
Amortización fiscal $(250.000/10 \text{ años} \times 11/12)$ (febrero a diciembre)	22.916,67
Ajuste fiscal	(4.583,34)

En el mismo ejercicio de la permuta, de los 50.000 euros revierten 4.583,34 euros. El activo diferido se reconoce por la diferencia.

4. Amortización del fondo de comercio.

El enunciado indica que el criterio de amortización lineal en 10 años del fondo de comercio se considera vida definida de una forma fiable, pero el artículo 12.2 de la LIS indica que la deducción fiscal es, como máximo, en veinteavas partes:

2. El inmovilizado intangible se amortizará atendiendo a su vida útil. Cuando la misma no pueda estimarse de manera fiable, la amortización será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe.



La amortización del fondo de comercio será deducible con el límite anual máximo de la veinteva parte de su importe.

Amortización contable (500.000/10 años)	50.000
Gasto fiscal (art. 12.2 de la LIS) (500.000/20 años)	25.000
Exceso de amortización	25.000

Ajuste fiscal: +25.000 euros, diferencia temporaria origen ejercicio actual, aumenta el saldo del activo diferido.

Si en el momento de adquisición del negocio tenía la condición de reducida dimensión, puede aplicar la aceleración del 1,5 al gasto fiscal.

Amortización contable (500.000/10 años)	50.000
Gasto fiscal (art. 12.2 de la LIS) (500.000/20 años x 1,5) (ERD)	37.500
Exceso de amortización	12.500

Ajuste fiscal: +12.500 euros, diferencia temporaria origen ejercicio actual, aumenta el saldo del activo diferido.

5. Libertad de amortización de maquinaria.

El valor fiscal del activo es 0 desde 2X15 al aplicar libertad de amortización, lo que en origen supuso diferir el pago del impuesto. Hoy tributa la cuota de amortización contable, ya que dicho gasto contable se dedujo en 2X15.

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (2.000.000/8 años)	250.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		250.000

Ajuste fiscal: +250.000 euros, diferencia temporaria con origen en ejercicios anteriores, revierte el pasivo diferido.

6. Deterioro de clientes morosos (art. 13.1 de la LIS).

Se supone que el deterioro del cliente en 2X21 no fue deducible. Al cobrar en el ejercicio actual, revierte el deterioro y el ingreso contable no es renta fiscal por el artículo 11.5 de la LIS, ya que el gasto no fue deducible.

Ajuste fiscal: –60.000 euros, diferencia temporaria con origen en ejercicios anteriores, revierte un activo diferido.

7. Reducción por nivelación de bases imponibles negativas (art. 105 de la LIS).

Hay que adicionar el importe que la entidad dejó de tributar en 2X17, ya que el artículo 105 de la LIS establece que es un anticipo a cuenta de bases imponibles negativas y que, si no se producen a los cinco años, procede su reversión.

Con relación al ejercicio actual no hay suficientes datos para determinar si la entidad tiene la condición de reducida dimensión, ya que no disponemos de la facturación del grupo mercantil en el ejercicio precedente.

2. Determinar la deuda tributaria

Resultado contable antes de impuestos	780.000,00
+/- Diferencias permanentes	67.500,00
Atenciones a clientes (punto 1)	+ 17.500
Sanciones de tráfico (punto 2)	+ 50.000
+/- Diferencias temporarias	
a) Origen ejercicio actual	62.500,00
Permuta comercial (punto 3)	+ 50.000
Exceso de amortización fondo comercio (punto 4)	+ 12.500
b) Origen ejercicios anteriores	185.416,66
Amortización permuta comercial (punto 3)	– 4.583,34
Libertad de amortización maquinaria (punto 5)	+ 250.000,00
Reversión del deterioro de un cliente moroso 2X21 (punto 6)	– 60.000,00
Base imponible antes de capitalización y BINS	1.095.416,66
– Reducción por reserva de capitalización	0,00





◀

– Compensación bases impositivas negativas	(650.000,00)
Base imponible antes de la nivelación	445.416,66
+ Adicionar nivelación de 2X17 (punto 7)	+ 230.000,00
Base imponible del ejercicio 2X22	675.416,66
Tipo gravamen	25 %
Cuota íntegra	168.854,16
– Deducciones de ejercicios anteriores	(50.000,00)
Cuota líquida	118.854,16
– Retenciones y pagos a cuenta (75.000 + 225.000)	(300.000,00)
Deuda tributaria (a devolver)	181.145,84

b) Contabilización del impuesto sobre sociedades

31-12-2X22. Por la cuota líquida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	118.854,16	
4709	Hacienda pública, deudora por devolución de impuestos	181.145,84	
473	Hacienda pública, retenciones y pagos a cuenta		300.000

31-12-2X22. Contabilización de ajustes fiscales.

a) Diferencias permanentes.

Los gastos no deducibles no tienen incidencia en próximas liquidaciones, no generan activos o pasivos diferidos, están incluidos dentro de la cuenta 6300, «Impuesto corriente».

No procede realizar asiento contable.

b) Diferencias temporarias con origen ejercicio actual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activo por diferencias temporarias deducibles «permuta comercial» [(50.000 – 4.583,33) × 25 %]	11.354,16	
6301	Impuesto diferido		11.354,16

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activo por diferencias temporarias deducibles «fondo de comercio» (12.500 × 25 %)	3.125	
6301	Impuesto diferido		3.125

c) Diferencias temporarias con origen en ejercicio anteriores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles «libertad amortización máquina» (250.000 × 25 %)	62.500	
6301	Impuesto diferido		62.500

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	15.000	
4740	Activo por diferencias temporarias deducibles «moroso 2X21» (60.000 × 25 %)		15.000

31-12-2X22. Por la compensación de bases imponibles negativas.

Al no exceder de 1.000.000 de euros, no hay que tener en cuenta el límite según la facturación del ejercicio precedente. Al haber suficiente base previa, se aplica la totalidad.

Si el crédito por BINS estaba reconocido en contabilidad hay que eliminarlo en el ejercicio actual al compensar la totalidad de las pérdidas.



Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	162.500	
4745	Créditos por pérdidas a compensar (650.000 × 25 %)		162.500

Si no hubiera reconocido el crédito por bases imponibles negativas, no procede asiento contable.

31-12-2X22. Por la adición de la nivelación de 2X17:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles «nivelación 2X17» (230.000 × 25 %)	57.500	
6301	Impuesto diferido		57.500

Por la cancelación de la reserva de nivelación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1146	Reserva de nivelación 2X17	230.000	
113	Reservas voluntarias		230.000

31-12-2X22. Deducciones fiscales.

Si tiene su origen en ejercicios anteriores y se aplica en el periodo impositivo actual, el derecho de cobro registrado debe darse de baja.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	50.000	
4742	Derechos por deducciones pendientes de ejercicios anteriores		50.000

El resultado del ejercicio después de impuestos:

Resultado contable antes de impuestos	780.000,00
(6300) Impuesto corriente	(118.854,16)
(6301) Impuesto diferido	(93.020,84)
Resultado del ejercicio	568.125,00

La base imponible es de 675.416,66 euros, siendo el tipo efectivo del 17,59716143 %.

Caso 5

Contabilidad financiera

Enunciado

Don Juan Lopez Rodríguez, SL es una sociedad limitada que realiza, a efectos del impuesto sobre el valor añadido, dos tipos de actividades, una sujeta y exenta, y otra sujeta y no exenta.

En el ejercicio 2X23, en relación con el impuesto sobre el valor añadido, ha aplicado la prorrata general. Todas las operaciones sujetas y no exentas se han realizado al tipo impositivo del 21 %.

Tiene cuotas soportadas pendientes de compensación, en relación con el impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 2X22, por importe de 5.400 euros.

Prorrata definitiva ejercicio 2X20: 35 %.

Prorrata definitiva ejercicio 2X21: 42 %.

Prorrata definitiva ejercicio 2X22: 61 %.

Todas las operaciones se cobran y se pagan por banco.

Las operaciones realizadas durante el ejercicio 2X23, con trascendencia a efectos del impuesto sobre el valor añadido, han sido las siguientes:

Primer trimestre:

1. Facturación por actividad sujeta y exenta: 15.000 euros.
2. Facturación por actividad sujeta y no exenta: 60.000 euros.
3. El 1 de febrero compra diversa mercancía a proveedores nacionales por importe de 45.000 euros. Ese mismo día entrega como anticipo un cheque bancario por importe de 10.000 euros y, a la entrega de la mercancía, que será a los 10 días, procederá al pago del resto. Posteriormente, por ser buen cliente, el proveedor, una vez entregada la mercancía, le hace un 10 % de descuento.

Recibida la mercancía, observa que alguna de ella es defectuosa, por lo que procede a su devolución por importe de 2.000 euros.

Segundo trimestre:

4. Facturación por actividad sujeta y exenta: 10.000 euros.
5. Facturación por actividad sujeta y no exenta: 40.000 euros.
6. Exportaciones a Chile por la actividad sujeta y no exenta: 45.000 euros.
7. El 15 de marzo, adquiere de un proveedor situado en Alemania mercancía por importe de 25.000 euros, de los cuales, ese mismo día, le entrega un anticipo del 50 % y a la entrega de las mercancías el 1 de abril el resto.

Tercer trimestre:

8. Facturación por actividad sujeta y exenta: 110.000 euros.
9. Facturación por actividad sujeta y no exenta: 25.000 euros.
10. Utilizando el conocimiento informático de su personal y con asesoramiento externo, decide comprar los componentes necesarios para, con sus propios medios, hacer un ordenador a su medida que le permita llevar a cabo sus dos actividades.

Los costes en los que ha incurrido son los siguientes:

- Materiales: 1.500 euros.
- Sueldos y salarios del personal: 12.000 euros.
- Otros tributos: 800 euros.
- Asesoramiento externo: 1.700 euros.

Cuarto trimestre:

11. Facturación por actividad sujeta y exenta: 150.000 euros.
12. Facturación por actividad sujeta y no exenta: 80.000 euros.
13. El 01-03-2X20 se adquirieron dos vehículos comerciales dedicados en exclusiva a la actividad empresarial. El precio de adquisición de cada uno de ellos fue de 15.000 euros. Su vida útil, que coincide con la normativa fiscal, se estimó en 5 años, sin valor residual al finalizar dicho periodo.

El 1 de noviembre, uno de los vehículos tuvo un accidente, por el que quedó destruido totalmente, por causa no imputable a la sociedad. La compañía aseguradora no abonó ninguna indemnización porque la causa del siniestro no estaba cubierta por la póliza.

El 1 de diciembre se estima que el otro vehículo no es necesario por el momento y, con objeto de reducir costes, se procede a su venta por importe de 7.700 euros.

Trabajo a realizar:

Realice aquellas anotaciones contables que procedan de la información suministrada siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores que afecten al impuesto sobre el valor añadido correspondientes al ejercicio 2X23, incluyendo las liquidaciones trimestrales correspondientes a este impuesto, que, en su caso, serán abonadas por banco.

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 del primer trimestre

El porcentaje de prorrata provisional para el ejercicio 2X23 es del 61 %, que se corresponde con la prorrata definitiva de 2X22. Todas las operaciones sujetas y no exentas se han realizado al 21 %.

1. Facturación actividad sujeta y exenta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	15.000	
700/705	Venta de mercaderías/Prestación de servicios		15.000

**2. Facturación actividad sujeta y no exenta:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	72.600	
700	Venta de mercaderías		60.000
477	Hacienda pública, IVA repercutido (60.000 × 21 %)		12.600

3. Compra de mercaderías a un proveedor nacional.

El 1 de febrero entrega un anticipo al proveedor por 10.000 euros con cheque bancario y el 10 de febrero recibe la mercancía. No se indica si dispone de factura o no por el pago anticipado a efectos de deducir el IVA, pero, a efectos de determinar la liquidación del trimestre, vamos a suponer que no dispone de factura.

01-02-2X23. Por el pago anticipado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
407	Anticipo a proveedores	10.000	
572	Bancos, c/c		10.000

10-02-2X23. Por la recepción de la mercancía:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compra de mercaderías [45.000 + (45.000 × 21 %) × 39 %]	48.685,50	
472	Hacienda pública, IVA soportado [(45.000 × 21 %) × 61 %]	5.764,50	
407	Anticipo a proveedores		10.000
572	Bancos, c/c		44.450

Si el pago del anticipo al proveedor de 10.000 euros se documenta con factura, el IVA sería deducible.

Hay que determinar la base imponible a efectos de aplicar el IVA al 21 %.

Base imponible:

$$10.000/1,21 = 8.264,46 \text{ euros}$$

IVA soportado:

$$8.264,46 \times 21 \% = 1.735,54 \text{ euros}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
407	Anticipo a proveedores [8.264,46 + (1.735,54 × 39 %)]	8.941,32	
472	Hacienda pública, IVA soportado (1.735,54 × 61 %)	1.058,68	
572	Bancos, c/c		10.000

Después de recibir la mercancía, el asiento contable es el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compra de mercaderías [45.000 + (45.000 × 21 % × 39 %)]	48.685,50	
472	Hacienda pública, IVA soportado [(45.000 – 8.264,46) × 21 % × 61 %]	4.705,82	
407	Anticipo a proveedores		8.941,32
572	Bancos, c/c [(45.000 – 8.264,46) × 1,21]		44.450,00

Por el descuento fuera de factura:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	5.445	
609	<i>Rappel</i> por compras [4.500 + (4.500 × 21 % × 39 %)]		4.868,55
472	Hacienda pública, IVA soportado (4.500 × 21 % × 61 %)		576,45

Importe del descuento:

$$45.000 \text{ euros} \times 10 \% = 4.500 \text{ euros}$$

IVA:

$$4.500 \times 21 \% = 945 \text{ euros}$$



Importe total cobrado:

$$4.500 + 945 = 5.445 \text{ euros}$$

Por la devolución de las mercaderías:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	2.420	
608	Devoluciones de compras y operaciones similares [2.000 + (2.000 × 21 % × 39 %)]		2.163,80
472	Hacienda pública, IVA soportado (2.000 × 21 % × 61 %)		256,20

15-03. Anticipo al proveedor alemán:

Código	Cuenta	Debe	Haber
407	Anticipo a proveedores	12.500	
572	Bancos, c/c		12.500

Los anticipos en operaciones intracomunitarias de bienes no devengan el IVA.

31-03. Por la liquidación del IVA del primer trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda pública, IVA repercutido	12.600	
472	Hacienda pública, IVA soportado (5.764,50 – 576,45 – 256,20)		4.931,85
4700	Hacienda pública, deudora por IVA		5.400,00
4750	Hacienda pública, acreedora por IVA		2.268,15

Tenía 5.400 euros pendientes de compensar del ejercicio 2X22, que reduce el importe a ingresar del primer trimestre.

Operaciones del segundo trimestre

20-04. Por el pago del IVA del trimestre anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4750	Hacienda pública, acreedora por IVA	2.268,15	
572	Bancos, c/c		2.268,15

4. Facturación actividad sujeta y exenta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	10.000	
700/705	Venta de mercaderías/Prestación de servicios		10.000

5. Facturación actividad sujeta y no exenta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	48.400	
700	Venta de mercaderías		40.000
477	Hacienda pública, IVA repercutido (40.000 × 21 %)		8.400

6. Exportación a Chile:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	45.000	
700	Venta de mercaderías (actividad sujeta y no exenta)		45.000

Las exportaciones, según el artículo 21 de la LIVA, están exentas con derecho a deducción del IVA.



7. 01-04. Recepción de la mercancía del proveedor alemán:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compra de mercaderías $[25.000 + (25.000 \times 21\% \times 39\%)]$	27.047,50	
472	Hacienda pública, IVA soportado AIB $(25.000 \times 21\% \times 61\%)$	3.202,50	
407	Anticipo a proveedores		12.500
572	Bancos, c/c		12.500
477	Hacienda pública, IVA repercutido AIB $(25.000 \times 21\%)$		5.250

Es una adquisición intracomunitaria de bienes que se grava en destino si cumple los requisitos de que ambos empresarios cuenten con NIF-comunitario. La mercancía viaja desde Alemania al TAI. Hay que informar de la operación en el modelo 349.

30-06. Por la liquidación del IVA del segundo trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda pública, IVA repercutido $(8.400 + 5.250)$	13.650	
472	Hacienda pública, IVA soportado		3.202,50
4750	Hacienda pública, acreedora por IVA		10.447,50

Operaciones del tercer trimestre

20-07. Por el pago del IVA del segundo trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4750	Hacienda pública, acreedora por IVA	10.447,50	
572	Bancos, c/c		10.447,50

8. Facturación actividad sujeta y exenta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	110.000	
700/705	Venta de mercaderías/Prestación de servicios		110.000

9. Facturación actividad sujeta y no exenta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	30.250	
700	Venta de mercaderías		25.000
477	Hacienda pública, IVA repercutido $(25.000 \times 21 \%)$		5.250

10. Construcción propia de un ordenador:

El artículo 102.dos de la LIVA indica que, si una empresa construye un inmovilizado para su uso propio y aplica la regla de la prorrata, el IVA de los gastos asociados a la construcción de dicho activo es deducible al 100 %, ya que va a repercutir el IVA cuando el bien entre en uso.

Por los gastos asociados a la construcción del ordenador:

Código	Cuenta	Debe	Haber
602	Compra de otros aprovisionamientos	1.500	
64	Sueldos y salarios	12.000	
63	Tributos	800	
62	Servicios exteriores	1.700	
472	Hacienda pública, IVA soportado $[(1.500 + 1.700) \times 21 \%]$	672	
572	Bancos, c/c		16.672

Artículo 102. Regla de prorrata.

Uno. La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, los sujetos pasivos podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o en las prestaciones de servicios en la medida en que se destinen a la realización de los autoconsumos a que se refiere el artículo 9, número 1.º, letra c), que tengan por objeto bienes constitutivos de las existencias y de los autoconsumos comprendidos en la letra d) del mismo artículo y número de esta Ley.



Incorporación al inmovilizado de los ordenadores durante el tercer trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información $[16.000 + (16.000 \times 21 \% \times 39 \%)]$	17.310,40	
472	Hacienda pública, IVA soportado $(16.000 \times 21 \% \times 61 \%)$	2.049,60	
731	Trabajos realizados para inmovilizaciones materiales		16.000
477	Hacienda pública, IVA repercutido $(16.000 \times 21 \%)$		3.360

30-09. Liquidación del tercer trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda pública, IVA repercutido $(5.250 + 3.360)$	8.610	
472	Hacienda pública, IVA soportado $(672 + 2.049,60)$		2.721,60
4750	Hacienda pública, acreedora por IVA		5.888,40

Operaciones del cuarto trimestre

20-10. Por el pago del IVA del tercer trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4750	Hacienda pública, acreedora por IVA	5.888,40	
572	Bancos, c/c		5.888,40

11. Facturación actividad sujeta y exenta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	150.000	
700/705	Venta de mercaderías/Prestación de servicios		150.000

12. Facturación actividad sujeta y no exenta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	96.800	
700	Venta de mercaderías		80.000
477	Hacienda pública, IVA repercutido ($80.000 \times 21\%$)		16.800

13. Baja de los vehículos comerciales.

Los vehículos comerciales están afectos a la actividad empresarial en exclusiva. Se conoce la prorrata definitiva de 2X20 (año de la compra), que es del 35 %, pero no la provisional, que es la que fija el precio de adquisición, de ahí que no se pueda cuantificar la cuota de amortización ni el importe de la pérdida excepcional.

Por la amortización de los meses de enero a octubre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material ($\text{Coste vehículo}/5 \text{ años} \times 10/12$)	XXXX	
2818	Amortización acumulada de elementos de transportes		XXXX

Código	Cuenta	Debe	Haber
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte	XXXX	
678	Gastos excepcionales	XXXX	
218	Elementos de transporte		XXXX

Periodo de regularización: 2X20, 2X21, 2X22, 2X23 y 2X24.

Con relación al vehículo siniestrado, no procede regularizar el IVA al estar justificada la pérdida por aplicación del artículo 107.seis de la LIVA:

Seis. En los supuestos de pérdida o inutilización definitiva de los bienes de inversión, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no procederá efectuar regularización alguna durante los años posteriores a aquel en que se produzca dicha circunstancia.



01-12. Por la venta del otro vehículo comercial.

Por la amortización de enero a noviembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (Coste vehículo/5 años × 11/12)	XXXX	
2818	Amortización acumulada de elementos de transportes		XXXX

Por la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	9.317	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte	XXXX	
671/771	Pérdida o beneficio procedente del inmovilizado material	XXXX	
218	Elementos de transporte		XXXX
477	Hacienda pública, IVA repercutido (7.700 × 21 %)		1.617

Periodo de regularización: 2X20, 2X21, 2X22, 2X23 y 2X24.

Deducción complementaria:

$$3.150 (100 \% - 35 \%) \times 2/5 = 819 \text{ euros}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda pública, IVA soportado	819	
6392	Ajustes + IVA de bienes de inversión		819

Cálculo de la prorrata definitiva de 2X23:

Suma de bases imponibles de la actividad sujeta y no exenta:

$$60.000 + 40.000 + 45.000 + 25.000 + 80.000 = 250.000 \text{ euros}$$

Suma de la base imponible de la actividad sujeta y exenta:

$$15.000 + 10.000 + 110.000 + 150.000 = 285.000 \text{ euros}$$

% prorrata definitiva:

$$\frac{250.000}{250.000 + 285.000} = 46,73 = 47 \%$$

Cuotas del IVA deducible en bienes y servicios corrientes:

$$(38.500 + 25.000) \times 21 \% = 13.335 \text{ euros}$$

Cuota del IVA deducible bien de inversión:

$$16.000 \times 21 \% = 3.360 \text{ euros}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
6341	Ajustes negativos de IVA de activo corriente [13.335 (47 % – 61 %)]	1.866,90	
6342	Ajustes negativos IVA de bienes de inversión [3.360 (47 % – 61 %)]	470,40	
472	Hacienda pública, IVA soportado		2.337,30

31-12. Por la liquidación del IVA del cuarto trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda pública, IVA repercutido (16.800 + 1.617)	18.417,00	
472	Hacienda pública, IVA soportado (saldo acreedor) (819 – 2.337,30)	1.518,30	
4750	Hacienda pública, acreedora por IVA		19.935,30