

Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en la Escala Superior de Finanzas, subgrupo A1, Cuerpo Superior de la Administración de la Xunta de Galicia

Ulpiano L. Villanueva Rodríguez

*Auditor-Director técnico del Consello de Contas de Galicia.
Profesor asociado de la Universidad de Santiago de Compostela*

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en la Escala Superior de Finanzas, subgrupo A1, Cuerpo Superior de Administración de la Xunta de Galicia, convocado por Orden de 18 de mayo de 2015 de la Consejería de Hacienda (Diario Oficial de Galicia núm. 95, de 18 de mayo)].

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera y de sociedades.** Operaciones diversas. Aplicación del resultado. Impuesto sobre beneficios.
- Caso 2. Contabilidad de sociedades.** Aplicación del resultado.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Arrendamiento financiero.
- Caso 4. Contabilidad de sociedades.** Escisión parcial.
- Caso 5. Contabilidad financiera.** Prorrata de IVA: regularización de bienes de inversión.
- Caso 6. Contabilidad financiera.** Existencias: derechos de emisión de gases de efecto invernadero.
- Caso 7. Contabilidad financiera.** Fidelización de clientes.



Caso práctico núm. 1

Contabilidad financiera y de sociedades

1. La sociedad UNOSL tributa en el régimen especial de empresas de reducida dimensión y aplica el PGC de pymes. En el ejercicio 2015, UNOSL ha obtenido un resultado antes de impuestos de 6.000 um.
2. El inmovilizado material se adquirió y entró en funcionamiento el 1 de enero de 2014 por un coste de 10.000 um. Su vida útil es de 8 años (amortización lineal y valor residual cero). Fiscalmente, se amortiza aplicando un coeficiente de amortización anual del 25 %.
3. Al cierre del ejercicio 2015 la sociedad ha contabilizado una pérdida por deterioro de créditos comerciales por 200 um que no será fiscalmente deducible hasta que no transcurran 3 meses más tarde.
4. La sociedad ha contabilizado gastos fiscalmente deducibles por 100 um relacionados con la emisión de nuevas acciones realizada a mediados de 2015.
5. La sociedad ha recibido en el año 2015 un dividendo de 400 um de una sociedad dependiente participada al 100 %, que cumple los requisitos para calificarse como renta exenta.
6. En la partida «Otros gastos de explotación», de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2015, se han contabilizado gastos por liberalidades, no deducibles a efectos fiscales, por importe de 150 um.
7. La sociedad ha recibido al cierre del ejercicio 2015 una subvención de capital para financiar un inmovilizado por un importe de 1.000 um.
8. La sociedad decide aplicar en el ejercicio 2015 los nuevos incentivos fiscales aprobados por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre. En consecuencia, reduce la base imponible en el 10 % de su importe en concepto de reserva de nivelación y en el otro 10 % del incremento de los fondos propios en concepto de reservas de capitalización.
9. UNOSL obtuvo en 2014 un resultado después de impuestos de 1.500 um. En la junta general de socios celebrada el 1 de junio de 2015 se aprueba destinar a la reserva



legal un 10 %. A reservas voluntarias se destinan 900 um y el resto a dividendos, que se pagan una semana después soportando una retención fiscal del 21 %.

10. En el ejercicio 2015 la sociedad aplica un tipo de gravamen del 28 % y disfruta de una deducción en cuota de 80 um. Las retenciones y pagos a cuenta del año 2015 han ascendido a 290 um.
11. En el ejercicio 2016 y siguientes, el tipo de gravamen será del 25 %.

Conforme a lo establecido en el Plan General de Contabilidad (PGC) y su normativa de desarrollo,

Se pide:

Contabilización de las operaciones descritas correspondientes al ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2015.

Solución

Contabilización de las operaciones¹.

Punto 1

No procede anotación contable.

Punto 2

Por la amortización del inmovilizado material:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (10.000/8)	1.250	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		1.250

¹ Se sigue el orden de los puntos del enunciado y se supone que, salvo mención en contrario, las operaciones se realizan al contado.



Punto 3

Por la dotación del deterioro de valor:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos comerciales	200	
490	Deterioro de valor de créditos comerciales		200

Punto 4

Por los gastos de emisión de acciones²:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	100	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		100

Punto 5

Por el devengo y el cobro del dividendo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar	400	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		400

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	400	
545	Dividendo a cobrar		400

² Se supone que es una ampliación de capital no liberada, ya que, en caso contrario, según el artículo 6.2, párrafo 3.º, de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, tales gastos se contabilizarían en el resultado del ejercicio.



Punto 6

Por los gastos de explotación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6xx	Otros gastos de explotación	150	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		150

Punto 7

Por el derecho de cobro de la subvención y su percepción:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	1.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		1.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		1.000

Punto 8

No procede anotación contable.

Punto 9

Por la aplicación del resultado del ejercicio 2014 y el pago del dividendo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	1.500	
112	Reserva legal		150





Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
113	Reservas voluntarias		900
526	Dividendo activo a pagar		450

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	450	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		355,5
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas (450 × 21%)		94,5

Cálculo del impuesto a pagar y del gasto por impuesto sobre beneficios

Resultado contable antes de impuestos	6.000
+/- Diferencias permanentes	-100(1)
	-400(2)
	+150(3)
+/- Diferencias temporarias	-1.250(4)
	+200(5)
Base imponible previa	4.600
-Reserva capitalización	-90(6)
Base imponible después reserva capitalización	4.510
-Reserva nivelación	-451(7)
Base imponible	4.059
Cuota íntegra	1.136,52
-Deducciones y bonificaciones	-80





Cuota líquida	1.056,52
-Retenciones y pagos a cuenta	-290
Cuota diferencial (impuesto a pagar)	766,52

Notas explicativas:

- (1) Se trata de un gasto contabilizado como reserva que es fiscalmente deducible (punto 4).
- (2) Se trata de un ingreso contabilizado que no computa fiscalmente (punto 5).
- (3) Se trata de gasto que no tiene la consideración de fiscalmente deducible (punto 6).
- (4) El inmovilizado se amortiza contablemente en 1.250 um (8 años) y fiscalmente son deducibles 2.500 um (25%). Se trata de una diferencia temporaria negativa, que dará lugar a la contabilización de un pasivo fiscal al tipo del 25 % (tipo de gravamen al que se espera su reversión).

	Valor contable (VC)	Base fiscal (BF)	Diferencia entre VC y BF
2014	$(10.000 - 1.250) = 8.750$	$(10.000 - 2.500) = 7.500$	-1.250 (VC > BF)
2015	$(10.000 - 2.500) = 7.500$	$(10.000 - 5.000) = 5.000$	$-2.500 + 1.250 = -1.250$ (VC > BF)

- (5) Se ha contabilizado una pérdida que no será deducible hasta el ejercicio siguiente, por lo que se trata de una diferencia temporaria positiva, que dará lugar a la contabilización de un activo fiscal, ya que su plazo de reversión no es superior a los 10 años (2016).

	Valor contable (VC)	Base fiscal (BF)	Diferencia entre VC y BF
	$(X - 200)$	X	$+200$ (VC < BF)

- (6) Reserva de capitalización: habría que dotar la reserva en el momento de la aplicación del resultado por el 10 % del incremento de los fondos propios (art. 25 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades).
- (7) Reserva de nivelación (art. 105 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades): Dado que las cantidades minoradas en el ejercicio 2015 se adicionarán a la base imponible de los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del periodo impositivo en que se

realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma y que el importe restante se adicionará a la base imponible del periodo impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo, hay que reconocer un pasivo fiscal.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que habría que dotar la reserva en el momento de la aplicación del resultado, por importe de 451 um.

Contabilización del impuesto corriente y diferido del grupo 6

Por el impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	1.056,52	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		766,52
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		290

Por el impuesto diferido correspondiente a los gastos de ampliación de capital:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (100 × 28%)	28	
113	Reservas voluntarias		28

Por el impuesto diferido correspondiente a la nota explicativa (4) sobre amortización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (1.250 × 25%)	312,5	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		312,5

Por el impuesto diferido correspondiente a la nota explicativa (5) sobre la pérdida por deterioro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	50	
6301	Impuesto diferido (200 × 25%)		50



Por el impuesto diferido correspondiente a la nota explicativa (7) relativa a la reserva de nivelación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (451 × 25%)	112,75	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		112,75

Por el ajuste del pasivo fiscal reconocido el año 2014 al tipo del 28 % y que debe estar al 25 % que será el tipo de gravamen esperado para su reversión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles [1.250 × (28% - 25%)]	37,5	
638	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios		37,5

Contabilización del efecto impositivo de la subvención percibida

Se reconoce el pasivo fiscal y su correspondiente impuesto diferido imputado directamente a patrimonio neto:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital(1) (1.000 × 25%)	250	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		250

(1) Al aplicar el PGC de pymes, como señala el enunciado, no se emplean las cuentas de los grupos 8 y 9.

Caso práctico núm. 2

Contabilidad de sociedades

La sociedad anónima ADOSA presenta el siguiente patrimonio neto a 31 de diciembre de X1:

Código	Cuenta	Importe
100	Capital social	40.000





Código	Cuenta	Importe
▶		
110	Prima de emisión o asunción	20.000
1140	Reserva para acciones o participaciones de la sociedad dominante	9.500
112	Reserva legal	6.000
1141	Reservas estatutarias	2.000
113	Reservas voluntarias	500
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores	-1.500
129	Resultado del ejercicio (antes de impuestos)	10.000
557	Dividendo activo a cuenta	-500

A mayores, se sabe que la sociedad registra en el activo del balance un saldo de 350 um por retenciones fiscales y pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades; y un saldo de 750 um en créditos por pérdidas a compensar. Dicho saldo representa el efecto impositivo de todas las bases imponibles negativas de la sociedad que se encuentran pendientes de compensar. ADOSA compensará todas esas pérdidas tan pronto genere bases imponibles positivas en cuantía suficiente para ello. El tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades es del 25 % y ADOSA tiene derecho a deducciones en la cuota por 400 um.

A efectos de distribuir el resultado del ejercicio X1, se ha de considerar lo siguiente:

- Se compensarán con los beneficios después de impuestos del ejercicio los resultados negativos de ejercicios anteriores.
- Al accionista fundador le corresponde un 10 % del beneficio después de impuestos, luego de dotar la reserva legal en el importe legalmente establecido conforme al artículo 274 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC). Esta retribución no tiene carácter fiscalmente deducible en la liquidación del impuesto sobre sociedades.
- A los administradores se les remunerará con un 4 % del beneficio después de impuestos, luego de dotar la reserva legal y la reserva estatutaria, y de un dividendo mínimo para los accionistas del 4 % del capital social. Esta remuneración es fiscalmente deducible en la liquidación del impuesto sobre sociedades.
- La reserva estatutaria se dota en el 5 % del beneficio después de impuestos.



- El total de dividendos a repartir a los accionistas es del 8 % del capital social. Todos los accionistas son ordinarios y todas las acciones están totalmente desembolsadas.
- Por último, se propone una remuneración al personal de la empresa del 3 % del patrimonio neto.

Conforme a lo establecido en el PGC y su normativa de desarrollo,

Se pide:

- Asientos en el diario a registrar por ADOSA hasta el cierre del ejercicio X1.
- Asiento de reparto del resultado después de impuestos del ejercicio X1.

Solución

En primer lugar hay que proceder al cálculo del beneficio después de impuestos, ya que existe una serie de gastos cuyo importe se determina mediante la aplicación de un porcentaje sobre dicho beneficio.

Para alcanzar dicha cifra es necesario formular la siguiente ecuación:

$$BDI^{(a)} = 10.000^{(b)} - F^{(c)} - A^{(d)} - T^{(e)} - IS^{(f)} - ID^{(g)}$$

$$F = [(10\% (BDI - 10\%BDI))] = 0,09 \times BDI$$

$$A = 0,04 \times BDI$$

$$T = 0,03 \times Patrimonio = 0,03 \times (40.000 + 20.000 + 9.500 + 6.000 + 2.000 + 500 - 1.500 - 500 + BDI) = 2.280 + 0,03 \times BDI$$

$$IS = 0,25 \times (10.000 - A - F - T + F^{(h)} - 3.000^{(i)}) - 400^{(j)} = 780 - 0,0175 \times BDI$$

$$ID = 750$$

$$BDI = 6.190 - 0,1425 \times BDI$$

$$BDI = 5.417,94$$

por tanto:



$$F = 487,62 \text{ um}$$

$$A = 216,72 \text{ um}$$

$$T = 2.442,54 \text{ um}$$

$$IS = 685,19 \text{ um}$$

Notas:

- (a) *BDI* es el beneficio después de impuestos.
- (b) 10.000 es el beneficio antes de impuestos y otros gastos.
- (c) *F* es el gasto correspondiente a la retribución del fundador, que es el 10 % del beneficio una vez deducida la cuantía destinada a la reserva legal: artículo 27 del TRLSC.
- (d) *A* es el gasto correspondiente a la retribución de los administradores: artículo 218.2 del TRLSC.
- (e) *T* es el gasto correspondiente a la retribución de los trabajadores.
- (f) *IS* es el gasto correspondiente al impuesto corriente.
- (g) *ID* es el gasto correspondiente al impuesto diferido derivado de la aplicación del crédito fiscal por las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.
- (h) Se trata de una diferencia permanente, ya que es un gasto que no es deducible fiscalmente.
- (i) Es el importe de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.
- (j) La deducción que hay que aplicar en la liquidación del impuesto.

A continuación se procede a la contabilización de los gastos y a su regularización:

Por la contabilización de la retribución de los administradores, del fundador y de los trabajadores, y su traspaso al resultado del ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
64x	Retribución de los administradores	216,72	
64x	Retribución de los fundadores	487,62	





Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
64x	Retribución de los trabajadores	2.442,54	
551	Cuenta corriente con socios y administradores		704,34
465	Remuneraciones pendientes de pago		2.442,54

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	3.146,88	
6xx	Retribución de los administradores		216,72
6xx	Retribución de los fundadores		487,62
6xx	Retribución de los trabajadores		2.442,54

Por tanto, el resultado contable antes de impuestos es:

$$10.000 - 3.146,88 = 6.853,12 \text{ um}$$

Por la liquidación y contabilización del impuesto:

Resultado contable antes de impuestos	6.853,12
+/- Diferencias permanentes	+487,62(1)
Base imponible previa	7.340,74
-Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	-3.000(2)
Base imponible	4.340,74
Cuota íntegra	1.085,19
-Deducciones y bonificaciones	-400
Cuota líquida	685,19
-Retenciones y pagos a cuenta	-350





Cuota diferencial (impuesto a pagar)	335,19
--------------------------------------	--------

- (1) Retribución del fundador (gasto contable que no es fiscalmente deducible).
- (2) Por la compensación de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, cuyo crédito se encuentra contabilizado por 750 um.

Por la contabilización del impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	685,19	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		335,19
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		350

Por la aplicación del crédito fiscal por las bases imponibles negativas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (3.000 × 25%)	750	
4745	Crédito por pérdidas a compensar		750

Por el traspaso al resultado del gasto por impuesto corriente y diferido:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	1.435,19	
6300	Impuesto corriente		685,19
6301	Impuesto diferido		750

Tras traspasar todos los gastos al resultado de ejercicio, el BDI repartible es de 5.417,94 um.

Por la contabilización del reparto del beneficio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	5.417,94	





Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
112	Reserva legal		541,79(1)
1141	Reservas estatutarias		270,90(2)
557	Dividendo activo a cuenta		500
526	Dividendo activo a pagar		2.700(3)
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		1.405,25(4)

(1) El 10% del beneficio hasta que alcance el 20% del capital social: artículo 274 del TRLSC.

(2) El 5% del beneficio.

(3) $(8\% \times 40.000) - 500$

(4) El resto del beneficio se destina a compensar los resultados negativos de ejercicios anteriores. Aunque el enunciado dice «se compensarán con los beneficios después de impuestos del ejercicio los resultados negativos de ejercicios anteriores» y podría dar a entender que se compensan las 1.500 um en su totalidad, esto no sería posible teniendo en cuenta cómo se configura el reparto.

Caso práctico núm. 3

Contabilidad financiera

La empresa TRESA contrata el 1 de enero de 2014 el arrendamiento de una máquina cuyo precio al contado, neto de impuestos, es de 30.900. El contrato incluye el pago de una comisión de apertura del 1% sobre la cantidad anterior, más gastos notariales por 250 um. La duración del contrato es de 2 años. Se pacta el pago de cuotas semestrales, al principio de cada semestre, crecientes en progresión geométrica de razón 1,02, más una opción de compra equivalente a lo que sería el importe de una quinta cuota, a pagar el día 1 de abril de 2016. El tipo de interés efectivo semestral es del 3%, en línea con los tipos de mercado para operaciones de financiación de riesgo y plazo similares.

Los gastos de transporte e instalación de la máquina ascienden a 1.000 um.

Se estima que la máquina tiene una vida útil de 5 años, bajo amortización lineal, sin valor residual; y que entra en funcionamiento desde la fecha de firma del contrato.

El tipo de gravamen del IVA es del 21% y el tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades es del 30%.



TRESA cierra su ejercicio económico anual a 31 de diciembre.

Conforme a lo establecido en el PGC y su normativa de desarrollo,

Se pide:

Asientos a contabilizar en el diario de TRESA hasta el 31 de diciembre de 2014.

Solución

Se trata de un arrendamiento con opción de compra de una máquina (*leasing*), que se contabilizará como un arrendamiento, ya que se considera que no existen dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra (párrafo 2.^a del apdo. 1.1 de la NRV 8.^a del PGC).

En primer lugar, calculamos las cuotas a pagar, sabiendo que varían en progresión geométrica de razón 1,02, que son prepagables y que el tipo efectivo semestral es el 0,03, y elaboramos el cuadro del arrendamiento financiero:

$$30.900 - 309 (1\%) - 250 = a + 1,02/1,03 \times a + 1,02^2/1,03^2 \times a + 1,02^3/1,03^3 \times a + 1,02^4/1,03^{4,5} \times a; a = 6.205,03 \text{ um}$$

Cuadro de amortización

Sem.	Coste	Interés	Amortización	Anualidad
0	30.341	-	6.205,03	6.205,03
1	24.135,97	724,08	5.605,05	6.329,13
2	18.530,92	555,93	5.899,78	6.455,71
3	12.631,14	378,93	6.205,90	6.584,83
4	6.425,24	192,76(1)	-	-
Opción	6.618	98,53(2)	6.618	6.716,53

(1) $6.425,24 \times 0,03$

(2) $6.618 \times \{(1 + 0,03)^{1/2} - 1\} = 98,53$



Contabilización de las operaciones

1 de enero de 2014

Por la firma del contrato de *leasing* y el pago de la primera cuota:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria(1)	31.900	
472	Hacienda Pública, IVA soportado [(6.205,03 + 309 + 250 + 1.000) × 21%]	1.630,45	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (6.205,03 + 309 + 250 + 1.000 + 1.630,45)		9.394,48
524	Acreedores por <i>leasing</i> a corto plazo (5.605,05 + 5.899,78)		11.504,83
174	Acreedores por <i>leasing</i> a largo plazo		12.631,14

(1) Se entiende que los gastos derivados de la financiación deben ser considerados menor importe de la deuda (NRV 9.ª del PGC), pero no cabe su activación. Solo cabría la activación de los gastos directos iniciales que sean necesarios para poner el activo en condiciones operativas –gastos de notaría, registro, impuesto sobre transmisiones patrimoniales, etc.–, siguiendo el criterio seguido en NRV 2.ª del PGC para los inmovilizados materiales, en aplicación del principio de uniformidad.

1 de julio de 2014

Por el devengo de intereses y el pago de la segunda cuota:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	724,08	
524	Acreedores por <i>leasing</i> a corto plazo		724,08

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por <i>leasing</i> a corto plazo	6.329,13	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	1.392,12	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		7.721,25



31 de diciembre de 2014

Por el devengo de intereses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	555,93	
524	Acreedores por <i>leasing</i> a corto plazo		555,93

Por la reclasificación de las cuotas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
174	Acreedores por <i>leasing</i> a largo plazo	6.205,90	
524	Acreedores por <i>leasing</i> a corto plazo		6.205,90

Por la amortización de la maquinaria:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (31.900/5)	6.380	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		6.380

Por el efecto fiscal:

Suponiendo que la amortización fiscal fuese también en 5 años (coeficiente del 20%), el importe deducible sería $(6.205,03 + 5.605,05) = 11.810,08$ um, con el límite del doble de la amortización según tablas (2×6.380) = 12.760 um. Los intereses pagados son totalmente deducibles.

De esta forma, el gasto contabilizado por la amortización es de 6.380 um y es deducible la cantidad de 11.810,08 um, por lo que surge una diferencia temporaria negativa por 5.430,08, contabilizándose el correspondiente pasivo fiscal al tipo del 30 %.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (5.430,08 × 30 %)	1.629,02	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		1.629,02



Caso práctico núm. 4

Contabilidad de sociedades

El 1 de enero de X1 la junta general de accionistas de ESCINSA aprueba el proyecto de escisión de un negocio a favor de la sociedad TRESA. Los balances de escisión son:

	ESCINSA	TRESA
	31-12-X1	31-12-X1
ACTIVO		
Inmovilizado material	50.000	100.000
Inmovilizado intangible		40.000
Inversiones inmobiliarias	30.000	
Existencias	10.000	28.000
Clientes	6.000	12.000
Tesorería	8.000	5.000
Total	104.000	185.000
PATRIMONIO NETO Y PASIVO		
Capital social	50.000	100.000
Reservas	46.000	75.000
Deudas a largo plazo	6.000	
Proveedores	2.000	10.000
Total	104.000	185.000

El valor nominal de las acciones de ESCINSA es de 10 um y de las de TRESA, es de 5 um.

El negocio escindido de ESCINSA se corresponde con sus inversiones inmobiliarias y con su deuda a largo plazo asociada que tiene un valor en libros de 6.000 um, coincidente con su valor razonable. Por su parte, el valor razonable de las inversiones inmobiliarias es de 38.000 um.

A efectos de la operación, el valor razonable de TRESA es de 250.000 um. Esta sociedad va a emitir 2.560 acciones, a entregar a los socios de ESCINSA, a cambio del negocio escindido.



Las sociedades se acogen al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Tanto ESCINSA como TRESA aplican un tipo de gravamen del 25 %.

Conforme a lo establecido en el PGC y su normativa de desarrollo,

Se pide:

Contabilizar las operaciones anteriores.

Solución

Se trata de una escisión parcial, en la que la sociedad TRESA, beneficiaria de la parte escindida, tiene la consideración de empresa adquirente, ya que es la que entrega una contraprestación a cambio del negocio adquirido (apdo. 2.1 de la NRV 19.^a del PGC).

Una vez identificada la empresa adquirente, hay que determinar el coste de la combinación de negocios (CCN), que, según el apartado 2.3 de la NRV 19.^a del PGC, vendrá determinado por la suma de los valores razonables, en la fecha de adquisición, de los activos entregados, los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de patrimonio emitidos a cambio de los negocios jurídicos.

En nuestro caso, para calcular el CCN hemos de determinar el valor de las acciones a emitir por TRESA, suponiendo que se emiten por su valor razonable, y que se calculará dividiendo el valor razonable de TRESA, 250.000 um, entre el número de acciones que compone su capital social, 20.000. De esta forma, el valor razonable y, por tanto, de emisión de las acciones será de 12,5 um. Una vez calculado ese valor de emisión, se multiplica por el número de acciones a emitir (2.560), obtendremos el CCN, 32.000 um.

A continuación valoramos los activos y pasivos que constituyen el negocio transmitido:

	Valor contable	Valor razonable
Inversiones inmobiliarias	30.000	38.000





	Valor contable	Valor razonable
▶		
Deudas a largo plazo	-6.000	-6.000
PDTI(1)		-2.000
Total	24.000	30.000

(1) Como la escisión se acoge al régimen especial al que hace mención el enunciado, se produce un diferimiento en la tributación de la ganancia derivada de la diferencia entre el valor razonable de las inversiones (38.000 um) y su valor contable (30.000 um), que da lugar al reconocimiento de un pasivo por diferencias temporarias imponibles en el 25% de 8.000 um.

Por la diferencia entre el CCN (32.000 um) y el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos (30.000 um) se reconocerá un fondo de comercio (apdo. 2.5 de la NRV 19.ª del PGC). En este caso será de 2.000 um.

A continuación procedemos a la contabilización de la escisión en ambas sociedades:

Contabilidad de ESCINSA

Por la reapertura de la contabilidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
21x	Inmovilizado material	50.000	
22x	Inversiones inmobiliarias	30.000	
3xx	Existencias	10.000	
430	Clientes	6.000	
57x	Tesorería	8.000	
100	Capital social		50.000
11x	Reservas		46.000
17x	Deudas a largo plazo		6.000
400	Proveedores		2.000



Por la entrega del negocio (traspaso del activo y del pasivo):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
17x	Deudas a largo plazo	6.000	
5533	Socios cuenta escisión	32.000	
22x	Inversiones inmobiliarias		30.000
129x	Resultados de escisión		8.000(1)

(1) 8.000 = 8.000 (ajuste a valor razonable de las inversiones inmobiliarias) – 2.000 (PDTI) + 2.000 (fondo de comercio)

Por la reducción proporcional a su valor contable de los fondos propios³:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (50.000 × 25%)	12.500	
11x	Reservas (46.000 × 25%)	11.500	
129x	Resultados de escisión	8.000	
5533	Socios cuenta escisión		32.000

Contabilidad de TRESA

Por la reapertura de la contabilidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
21x	Inmovilizado material	100.000	
20x	Inmovilizado intangible	40.000	
3xx	Existencias	28.000	



³ 24.000 (valor contable del negocio)/96.000 (valor contable de ESCINSA) × 100 = 25%



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
430	Clientes	12.000	
57x	Tesorería	5.000	
100	Capital social		100.000
11x	Reservas		75.000
400	Proveedores		10.000

Por la emisión de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas	32.000(1)	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		32.000

(1) 2.560 acciones × 12,5 um/acción

Por la recepción del activo y del pasivo a valor razonable:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
22x	Inversiones inmobiliarias	38.000	
204	Fondo de comercio	2.000	
17x	Deudas a largo plazo		6.000
479	PDTI		2.000
5532	Socios sociedad escindida		32.000

Por la entrega de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5532	Socios sociedad escindida	32.000	





Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
190	Acciones emitidas		32.000

Por la inscripción de la ampliación de capital en el Registro Mercantil:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	32.000	
100	Capital social		12.800(1)
110	Prima de emisión		19.200

(1) 2.560 acciones × 5 um/acción

Caso práctico núm. 5

Contabilidad financiera

La sociedad CINCOSA adquiere el 1 de enero de 2014 una máquina cuyo precio de adquisición es de 12.000 um más un IVA del 21 %. Se paga el IVA al contado y el resto se aplaza hasta el 31 de diciembre de 2014. La prorrata de IVA al cierre del año anterior era del 60 %. Se estima para la máquina una vida útil de 6 años (amortización lineal), al término de la cual se estiman unos costes de desmantelamiento por un valor final de 1.000 um. Para determinar su valor actual se toma un tipo de interés de mercado libre de riesgo del 4 % anual.

A 31 de diciembre de 2014, la prorrata definitiva es del 65 %. Un año más tarde es del 80 %. En ese momento se realiza una nueva estimación del valor final de los costes de desmantelamiento que asciende a 1.800 um.

Conforme a lo establecido en el PGC y su normativa de desarrollo,

Se pide:

Asientos a registrar en el diario de CINCOSA hasta el 31 de diciembre de 2015.



Solución

1 de enero de 2014

Por la adquisición de la máquina:

El importe de la máquina estará compuesto por la suma de:

- El valor actual del importe a pagar en un año⁴: $12.000 \text{ um}/1,04 = 11.538,46 \text{ um}$.
- El IVA soportado no deducible: $12.000 \text{ um} \times 21\% \times 40\% = 1.008 \text{ um}$.
- El importe de la provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación: $1.000 \text{ um}/1,04^6 = 790,31 \text{ um}$.

En total, 13.336,77 um.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	13.336,77	
472	Hacienda Pública, IVA soportado ($12.000 \times 21\% \times 60\%$)	1.512	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.520
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		11.538,46
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación		790,31

31 de diciembre de 2014

Por la actualización de la provisión por desmantelamiento, retiro y rehabilitación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros actualización de provisiones	31,61(1)	



⁴ Se entiende que hay que actualizar el importe, en primer lugar, para registrar la deuda cumpliendo lo dispuesto en apartado 3.1.1 de la NRV 9.^a del PGC, por su valor razonable, y, en segundo lugar, porque si no se procediese de esta manera, se estarían capitalizando gastos financieros implícitos cuando el inmovilizado está en condiciones de funcionamiento, lo cual sería contrario a lo dispuesto en el párrafo cuarto, del apartado 1 de la NRV 2.^a del PGC.



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
143	Provisión por desmantelamiento, retiro y rehabilitación		31,61
(1) 790,31 um × 0,04			

Por el ajuste del IVA soportado deducible a la prorrata definitiva del año (65 %):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado	126(1)	
639	Ajustes positivos en la imposición indirecta		126
(1) 12.000 um × 21% × (0,65 - 0,60)			

Por la amortización de la maquinaria:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (13.336,77/6)	2.222,80	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		2.222,80

Por el devengo de intereses y el pago de la deuda:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	461,54(1)	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		461,54
(1) 11.538,46 um × 0,04			

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	12.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.000

31 de diciembre de 2014

Por la actualización de la provisión por desmantelamiento, retiro y rehabilitación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros actualización de provisiones	32,88(1)	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro y rehabilitación		32,88

(1) $(790,31 \text{ um} + 31,61 \text{ um}) \times 0,04$

Por la nueva estimación de la provisión por desmantelamiento, retiro y rehabilitación:

- Saldo de la provisión a 31 de diciembre de 2015: 854,80 um.
- Saldo que debería tener según la nueva estimación: $1.800 \text{ um} \times 1,04^{-4} = 1.538,64 \text{ um}$.
- Por tanto, hay que incrementar la provisión en $683,84 \text{ um}^5$.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	683,84	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro y rehabilitación		683,84

Por la amortización de la maquinaria⁶:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (13.336,77/6)	2.222,80	

⁵ Según la norma primera, apartado 2.2 de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, «después del reconocimiento inicial, la empresa contabilizará la reversión del descuento financiero asociado a la provisión en la cuenta de pérdidas y ganancias y ajustará el valor del pasivo de acuerdo con el tipo de interés aplicado en el reconocimiento inicial, o en la fecha de la última revisión».

⁶ Otra posibilidad, que no es compartida, sería tener en cuenta el ajuste de la provisión de la siguiente forma: $(13.336,77 - 2.222,80 + 683,84)/5 \text{ años} = 2.359,56 \text{ um}$.



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		2.222,80

Por la regularización del IVA soportado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado	75,60(1)	
639	Ajustes positivos en la imposición indirecta		75,60
(1) $[12.000 \text{ um} \times 21\% \times (0,80 - 0,65)]/5 \text{ años}$			

Caso práctico núm. 6

Contabilidad financiera

A la empresa NUEVESA se le asignan el 1 de marzo de 2014 1.000 derechos de emisión de gases de efecto invernadero para el año 2014. Como los considera insuficientes, adquiere en ese momento 600 derechos adicionales, los cuales cotizan a 30 um cada uno.

A 31 de diciembre de 2014 la empresa ha usado en realidad 1.900 derechos, pero decide esperar a comprar los derechos necesarios al año siguiente. Al cierre del ejercicio, el valor de mercado de los derechos de emisión es de 35 um.

La entrega de los derechos a la Administración, en el número realmente utilizado en 2014, debe tener lugar el 30 de abril de 2015. NUEVESA compra en dicha fecha los derechos de emisión que le faltan a un precio de 38 um.

Los tipos de gravamen del impuesto sobre sociedades para NUEVESA son del 30 % para 2014, del 28 % para 2015 y del 25 % a partir de 2016.

Conforme a lo establecido en el PGC y su normativa de desarrollo,

Se pide:

Contabilizar las operaciones anteriores.

Solución⁷

1 de marzo de 2014

Por la asignación de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero (DEGEI):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
60x	Asignación de DEGEI (1.000 × 30)	30.000	
94x	Ingresos por asignación de DEGEI		30.000

Por el reconocimiento del efecto impositivo⁸:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6801	Impuesto diferido (30.000 × 30%)	9.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		9.000

⁷ Para la solución de este supuesto se ha tenido en cuenta la nueva forma de contabilización de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero prevista en la disposición adicional primera del Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, que pasa a considerarlos como existencias, en lugar de inmovilizado, en los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2016.

⁸ A efectos prácticos se opta por recoger el efecto impositivo a esta fecha, aunque según el PGC debería reconocerse a 31 de diciembre por el importe al que revertiría (28 %). En este caso, como la subvención se imputa a 31 de diciembre, el pasivo fiscal también revertirá a dicha fecha, con lo que se podría haber prescindido de este asiento y del de su reversión. La imputación al resultado del ejercicio se produce a 31 de diciembre en aplicación de lo dispuesto en el apartado 8.1.1.2 de la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible, que señala que «cuando se trate de derechos adquiridos sin contraprestación [...], se reconocerá un ingreso directamente imputado al patrimonio neto al comienzo del ejercicio natural al que corresponden, que será objeto de transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que se realice la imputación a gastos por las emisiones asociadas a los derechos recibidos sin contraprestación» y no cuando se produzca su entrega.



Por la compra de los DEGEI:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
66x	Compras de DEGEI (600 × 30)	18.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		18.000

31 de diciembre de 2014

Por el registro de la provisión⁹:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
65x	Gastos por DEGEI (1.000 × 30 + 600 × 30 + 300 × 35)	58.500	
529x	Provisión a corto plazo por DEGEI		58.500

Por la regularización de las existencias de DEGEI:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
30x	DEGEI (1.000 × 30 + 600 × 30)	48.000	
610	Variación de existencias de mercaderías		48.000

El valor razonable de estas existencias sería 56.000 um (1.600 × 35), por lo que no habría que dotar ningún deterioro.

Por la imputación al resultado del ejercicio de los DEGEI¹⁰:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
84x	Transferencia de asignación de DEGEI	30.000	



⁹ Se dota de acuerdo con lo previsto en el apartado 8.1.3.2 de la Resolución del ICAC sobre el inmovilizado intangible.

¹⁰ Véase nota anterior.



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
746x	DEGEI transferidos al resultado del ejercicio		30.000

Por la reversión del PDTI¹¹:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	9.000	
6801	Impuesto diferido		9.000

Por el traspaso de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
94x	Ingresos por asignación de DEGEI	30.000	
130x	DEGEI		30.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
130x	DEGEI	30.000	
84x	Transferencia de asignación de DEGEI		30.000

30 de abril de 2015

Por la compra de los DEGEI:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
66x	Compras de DEGEI (300 × 38)	11.400	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		11.400

¹¹ En el caso de considerar que la transferencia al resultado del ejercicio no se produzca ahora sino en el momento de la entrega de los DEGEI, solución que no es compartida como se expone en la nota 8, únicamente habría que reconocer un pasivo fiscal por importe de 8.400 um.



Por la aplicación de la provisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
529x	Provisión a corto plazo por DEGEI	58.500	
610	Variación de existencias de mercaderías		58.500

31 de diciembre de 2015

Por la regularización de las existencias de DEGEI:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	48.000	
30x	DEGEI		48.000

Caso práctico núm. 7

Contabilidad financiera

La sociedad NOVENOSA tiene establecido un sistema de puntos de descuento a sus clientes en futuras compras, por el 5 % del importe facturado. Los puntos caducan al año de la venta y acaban siendo utilizados por una media del 90 % de los clientes.

El 1 de diciembre de 2015 NOVENOSA vende a su clientes NINESA mercancías por importe de 60.000 um más un IVA del 21 %. NINESA es un cliente habitual que siempre utiliza los puntos de descuento en futuras compras.

El 31 de diciembre de 2015 NOVENOSA vende mercaderías a NINESA por 80.000 um más IVA.

Conforme a lo establecido en el PGC y su normativa de desarrollo,

Se pide:

Contabilizar las operaciones anteriores en los diarios de NOVENOSA y NINESA.

Solución

Se trata de un supuesto al que resulta aplicable la Consulta 5, del BOICAC 98, de junio de 2014 (NFC051265), sobre el adecuado tratamiento contable de un programa de fidelización de clientes mediante la entrega de vales regalo y puntos canjeables por descuentos en ventas futuras.

Señala dicha consulta que «[...] los vales regalo que se entregan por la empresa en el momento de realizar la venta del producto, y los puntos canjeables por descuentos en ventas o prestaciones de servicios futuras, constituyen para el cliente el medio de pago que en el futuro aceptará la empresa a cambio de la correspondiente entrega de bienes o prestación de servicios, circunstancia que pone de manifiesto el nacimiento de un pasivo en el momento inicial que se dará de baja cuando el cliente, en ejercicio del derecho recibido, exija a la empresa el cumplimiento de la citada obligación. En consecuencia, y en respuesta a la duda planteada, si dichos contratos contienen, de manera implícita, varios acuerdos u obligaciones de cumplimiento a ejecutar en diferentes momentos, la empresa deberá asignar el importe de la contraprestación recibida en proporción al valor razonable relativo de las citadas obligaciones, y reconocer el correspondiente pasivo en la medida que de acuerdo con las normas de registro y valoración aplicables a la entrega de bienes y a la prestación de servicios no se hubieran cumplido los requisitos para contabilizar el correspondiente ingreso. Para ello, si el vencimiento de la obligación de cumplimiento diferido es igual o inferior al año y el efecto financiero no fuese significativo, en la valoración del pasivo no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento».

Contabilidad de NOVENOSA

1 de diciembre de 2015

Por el reconocimiento de la venta y del pasivo correspondiente a los puntos de descuento a aplicar en el futuro por el cliente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Clientes (60.000 × 1,21)	72.600	
700	Venta de mercaderías (60.000 – 2.700)		57.300
438	Anticipos de clientes (60.000 × 5% × 90%)(1)		2.700
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (60.000 × 21%)		12.600

(1) Aunque el enunciado señala expresamente que la empresa compradora NINESA «siempre utiliza los puntos de descuento en futuras compras» se entiende que la empresa vendedora debe contabilizar atendiendo a la probabilidad de utilización de los puntos, que es el 90%. A la hora de contabilizar las operaciones en la empresa compradora, se prescindirá de dicho porcentaje, ya que NINESA ya sabe que se va a aplicar los puntos.



31 de diciembre de 2015

Por la cancelación del anticipo (puntos) y el reconocimiento de la nueva venta y del pasivo correspondiente a los puntos de descuento a aplicar en el futuro por el cliente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
438	Anticipos de clientes (60.000 × 5% × 90%)	2.700	
700	Venta de mercaderías		2.700

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Cientes [(80.000 – 3.000) × 1,21]	93.170	
700	Venta de mercaderías (80.000 – 3.600 – 3.000)		73.400
438	Anticipos de clientes (80.000 × 5% × 90%)(1)		3.600
477	Hacienda Pública, IVA repercutido [(80.000 – 3.000) × 21%]		16.170

(1) Aunque el enunciado señala expresamente que la empresa compradora NINESA «siempre utiliza los puntos de descuento en futuras compras» se entiende que la empresa vendedora debe contabilizar atendiendo a la probabilidad de utilización de los puntos, que es el 90%. A la hora de contabilizar las operaciones en la empresa compradora, se prescindirá de dicho porcentaje, ya que NINESA ya sabe que se va a aplicar los puntos.

Contabilidad de NINESA

1 de diciembre de 2015

Por el reconocimiento de la compra y del activo correspondiente a los puntos de descuento a aplicar en el futuro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías (60.000 – 3.000)	57.000	
407	Anticipos a proveedores (60.000 × 5%)(1)	3.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (60.000 × 21%)	12.600	
400	Proveedores (60.000 × 1,21)		72.600

(1) En este caso no se aplica el porcentaje del 90%. Véase nota del asiento anterior.



31 de diciembre de 2015

Por la aplicación del anticipo (puntos) y el reconocimiento de la nueva compra y del activo correspondiente a los puntos de descuento a aplicar en el futuro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	3.000	
407	Anticipos a proveedores		3.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías (80.000 – 4.000 – 3.000)	73.000	
407	Anticipos a proveedores (80.000 × 5%)	4.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado [(80.000 – 3.000) × 21%]	16.170	
400	Proveedores [(80.000 – 3.000) × 1,21]		93.170