



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

**Anna Ayats Vilanova**  
**María Pilar García Giménez**  
*Profesoras del CEF.-*

(Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda, turno libre, convocado por Resolución 20 de diciembre de 2019 [BOE 8 de enero de 2020]).

### Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera y de sociedades.** Contabilización de diversas operaciones. Arrendamiento. Distribución del resultado. Compras de mercaderías. Ampliación del capital. Clientes morosos. Provisión por impuestos.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Operaciones relacionadas con los activos financieros de la empresa. Cobro de dividendos. Instrumentos de patrimonio. Cobro de intereses. Obligaciones convertibles desde el punto de vista del inversor. Reducción de capital desde el punto de vista del inversor. Inversión financiera financiada con un préstamo. Derechos de compra sobre acciones.
- Caso 3. Contabilidad financiera y de sociedades.** Operaciones relacionadas con una planificación industrial. Ampliación de capital. Construcción de un inmovilizado material con indicaciones para decidir qué conceptos forman parte del coste de producción. Provisión por desmantelamiento.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Ejercicio de IVA con prorata en inversiones a lo largo de varios ejercicios.
- Caso 5. Contabilidad financiera.** Impuesto sobre sociedades. Cálculo de la base imponible con diversos ajustes. Liquidación del impuesto. Conciliación entre el resultado contable y el fiscal. Contabilización del impuesto.



## Caso práctico núm. 1

### Contabilidad financiera y de sociedades

La sociedad anónima Coros presenta el 31 de diciembre de 20X0 el siguiente balance de situación (expresado en euros):

| Importe          | Activo   | Pasivo                                       | Importe          |
|------------------|--|--|------------------|
| 70.500           | Investigación                                    | Capital social                               | 1.050.000        |
| 60.000           | Aplicaciones informáticas                        | Reserva legal                                | 170.000          |
| (40.000)         | (Amortización acumulada inmovilizado inmaterial) | Reservas voluntarias                         | 50.000           |
| 1.280.000        | Inmovilizado material neto                       | (Dividendo activo a cuenta)                  | (10.000)         |
| 200.000          | Inversiones financieras a largo plazo            | (Resultados negativos ejercicios anteriores) | (500.000)        |
| 429.500          | Activo circulante neto                           | Pérdidas y ganancias                         | 330.000          |
|                  |  | Provisión para gastos                        | 67.000           |
|                  |  | Deudas a largo plazo entidades crédito       | 423.000          |
|                  |  | Acreedores a corto plazo                     | 420.000          |
| <b>2.000.000</b> | <b>Total activo</b>                              | <b>Total pasivo</b>                          | <b>2.000.000</b> |

El capital social está formado por 30.000 acciones de 35 euros de valor nominal cada una.

La empresa Tureis, SA, durante el año 20X0, realiza, entre otras, las siguientes operaciones:

1. El día 1 de enero, ante la necesidad de adquirir un vehículo cuyo precio al contado es de 77.200 euros a la sociedad se le plantean dos alternativas:

- a) Pagarlo al contado. Aparte habría que atender al pago del seguro y mantenimiento.
- b) Suscribir un contrato de *renting* a 4 años en unas condiciones especiales:
  - El valor del vehículo a la firma del contrato, según la factura proforma del concesionario, caso de acudir al *renting*, es de 77.500 euros.
  - Las cuotas (IVA no incluido) son anuales y pagaderas a final de cada año, siendo el desglose de cada una de ellas el siguiente:
    - Cuota de arrendamiento: 20.950 euros.
    - Seguro a todo riesgo e impuesto de circulación: 1.500 euros.
    - Servicios de mantenimiento: 1.350 euros.
  - La distribución de las cuotas que recoge el contrato se corresponde con el valor razonable relativo de cada uno de los componentes.
  - La cuota se ha fijado tomando en consideración que el vehículo se ha contratado por un total de 50.000 km/año y un coste adicional por cada kilómetro que exceda de 0,25 euros/km.
  - La vida económica del vehículo es de 200.000 km.

La sociedad elige la alternativa que le supone menor valor actual neto, efectuando todas las operaciones por banco. Además, la sociedad elige esta alternativa, porque al finalizar el plazo tiene la intención de quedarse en propiedad con del vehículo.

2. Con fecha 2 de febrero, acuerda en junta general extraordinaria de accionistas repartir el máximo dividendo que la normativa permita.
3. Con fecha 3 de marzo, la sociedad abona por banco el importe del dividendo acordado. La retención practicada es del 19 %.
4. El 4 de mayo, compra mercaderías por valor de 350.000 euros. Los gastos adicionales de transporte abonados conjuntamente con la compra ascienden a 63.000 euros. Además, la empresa abona 750 euros en concepto de tributos por carga y descarga de la mercancía al ayuntamiento y el proveedor le concede un descuento de un 5 % por pronto pago.
5. El 25 de junio, en junta general extraordinaria de accionistas, se acuerda ampliar el capital social para recoger una aportación no dineraria (un terreno) que se valora en 350.000 euros. La ampliación se formaliza mediante la emisión de 10.000 acciones de valor nominal 35 euros que tienen garantizado un dividendo de 2 euros por acción durante los próximos 3 años, además del dividendo ordinario que le corresponda.
6. El 30 de septiembre, clientes que debían a la sociedad 250.000 euros se declaran en concurso. Una vez realizados los trámites legales se acuerda una quita de un



30% de la deuda, procediéndose al cobro por banco de la cantidad resultante y cancelando el derecho.

7. El 15 de octubre, la inspección tributaria sanciona a la entidad con 35.000 euros por irregularidades fiscales correspondientes al ejercicio 2X18. Tureis tenía dotada una provisión para atender esta posible sanción por 67.000 euros. Esta sanción es abonada por banco.

Otra información de relevancia:

- El tipo de interés anual de mercado es del 3,5 %.
- La empresa amortiza los elementos de transporte de manera lineal, durante su vida económica.
- En el tercer año se realizaron 50.500 km y en el cuarto año 50.800 km.
- El tipo impositivo del impuesto sobre el valor añadido es el 21 %.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables que procedan, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores correspondientes al ejercicio 20X0 y en relación con el *renting* las relativas a toda su vida económica.

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

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del Plan General de Contabilidad. 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. 1 de enero de 20X0. Compra de un vehículo:

Se elige para la adquisición del vehículo la opción que implique un menor valor actual neto.

El *renting* se calificaría de arrendamiento financiero, ya que los 50.000 km/año coinciden con la vida económica del bien, además tiene intención de adquirir la propiedad.

La operación de adquirir el vehículo al concesionario supone un coste de 77.200 euros a los que hay que añadir el seguro y el mantenimiento.

En el *renting* hay que actualizar la cuota de arrendamiento utilizando el tipo de interés anual que nos facilita el enunciado que es el 3,5 % anual.

El pago de las cuotas es anual y a final de cada año.

$$\text{Valor actual} = 20.950 \times \frac{[(1 - (1,035)^{-4})]}{0,035} = 76.951,01 \text{ euros}$$

El *renting* es más económico que la opción de adquirir el vehículo al concesionario, lo que implica que elige esta opción.

A continuación, construimos el cuadro de los pagos del *renting*:

| Fecha      | Cuota  | Intereses | Capital amortizado | Total amortizado | Deuda pendiente |
|------------|--------|-----------|--------------------|------------------|-----------------|
| 01-01-20X0 |        |           |                    |                  | 76.951,01       |
| 31-12-20X0 | 20.950 | 2.693,29  | 18.256,71          | 18.256,71        | 58.694,30       |
| 31-12-20X1 | 20.950 | 2.054,30  | 18.895,70          | 37.152,41        | 39.798,60       |
| 31-12-20X2 | 20.950 | 1.392,95  | 19.557,05          | 56.709,46        | 20.241,55       |
| 31-12-20X3 | 20.950 | 708,45    | 20.241,55          | 76.951,01        | 0               |

Por la firma del contrato de *renting*:

| Código | Cuenta   | Debe      | Haber     |
|--------|--|-----------|-----------|
| 218    | Elementos de transporte                                | 76.951,01 |           |
| 524    | Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo |           | 18.256,71 |
| 174    | Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo |           | 58.694,30 |

## 2. 2 de febrero de 20X0

Según se establece en el artículo 273.2 del TRLSC:

2. Una vez cubiertas las atenciones previstas por la ley o los estatutos, solo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre

disposición, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social.

Calculamos el importe máximo de beneficios a distribuir:

a) Beneficio distribuible (art. 3.5 RICAC de 5 de marzo de 2019)

|   |           |
|---|-----------|
| Resultado contable del ejercicio .....                | 330.000   |
| + Reservas de libre disposición                       |           |
| Reservas voluntarias .....                            | + 50.000  |
| – Resultados negativos de ejercicios anteriores ..... | (500.000) |
| + Reserva legal .....                                 | +170.000  |
| – Dotación del ejercicio de reservas obligatorias     |           |
| Reserva legal (330.000 × 10%) .....                   | (33.000)  |
| – Valor en libros del I+D (70.500 – 40.000) .....     | (30.500)  |
| Beneficio distribuible .....                          | <u>0</u>  |

En el cálculo del beneficio distribuible hay que incorporar la reserva legal, porque la parte cubierta por las reservas libres es insuficiente. Tenemos unas pérdidas de 500.000 euros y el saldo de reservas voluntarias son 50.000 euros, la diferencia de 450.000 euros está cubierta por las reservas indisponibles (reserva legal por importe de 170.000 €), pero todavía falta cubrir 280.000 con el resultado del ejercicio.

Del resultado del ejercicio debe destinarse un 10 % a la reserva legal, ya que el saldo que figura en el balance de cierre no alcanza el 20 % del capital escriturado.

- Reserva legal dotada en el balance de cierre ..... 170.000 euros
- 20 % del capital social (20 % × 1.050.000) ..... 210.000 euros

La diferencia para alcanzar el 20 % es de 40.000 euros, pero la dotación mínima que obliga el artículo 274 del TRLSC es del 10 % del beneficio del ejercicio.

- 10 % del beneficio del ejercicio (10 % × 330.000) ..... 33.000 euros

En todo caso, la distribución de beneficios solo será posible cuando el importe de las reservas de libre disposición sea, como mínimo, igual al valor en libros del activo en concepto de investigación y desarrollo que figure en el balance.

- Valor contable (investigación) (70.500 – 40.000) ..... 30.500

## b) Test de balance (arts. 273.2 TRLSC y 28.2 RICAC)

El valor del patrimonio neto a efectos del reparto de beneficios antes y después del reparto debe ser igual o superior al capital social mercantil.

|  |           |
|--|-----------|
| 100, «Capital social» .....                                  | 1.050.000 |
| 112, «Reserva legal» .....                                   | 170.000   |
| 113, «Reservas voluntarias» .....                            | 50.000    |
| 121, «Resultados negativos de ejercicios anteriores» .....   | (500.000) |
| 129, «Resultado del ejercicio» .....                         | 330.000   |
| 557, «Dividendo activo a cuenta» .....                       | (10.000)  |
| Patrimonio neto contable según formato cuentas anuales ..... | 1.090.000 |
| + Capital suscrito y no exigido .....                        | 0         |
| + Capital y prima consideradas pasivo financiero .....       | 0         |
| +/- 1340, «Operaciones flujo de efectivo» .....              | 0         |
| Patrimonio neto a efectos del reparto de beneficios .....    | 1.090.000 |

Capital social mercantil = 1.050.000 euros

La diferencia son 40.000 euros. Pero no se puede distribuir beneficio en forma de dividendos porque el beneficio distribuible es cero.

| Código | Cuenta  | Debe    | Haber   |
|--------|---|---------|---------|
| 129    | Resultado del ejercicio                       | 330.000 |         |
| 112    | Reserva legal                                 |         | 33.000  |
| 121    | Resultados negativos de ejercicios anteriores |         | 297.000 |

| Código | Cuenta               | Debe   | Haber  |
|--------|----------------------|--------|--------|
| 113    | Reservas voluntarias | 10.000 |        |
| 557    | Dividendo a cuenta   |        | 10.000 |

**3.** 3 de marzo de 20X0. Por el pago del dividendo:

No procede asiento contable.

**4.** 4 de mayo de 20X0. Por la compra de las mercaderías:

| Código | Cuenta   | Debe    | Haber   |
|--------|--|---------|---------|
| 600    | Compras de mercaderías (350.000 – 350.000 × 5 %)   | 332.500 |         |
| 472    | Hacienda Pública, IVA soportado (332.500 × 21 %)   | 69.825  |         |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros |         | 402.325 |

Por el transporte de las mercaderías:

| Código | Cuenta   | Debe   | Haber  |
|--------|--|--------|--------|
| 600    | Compras de mercaderías (transporte)                | 63.000 |        |
| 472    | Hacienda Pública, IVA soportado (63.000 × 21 %)    | 13.230 |        |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros |        | 76.230 |

Por las tasas que se abonan al ayuntamiento por carga y descarga de la mercancía:

| Código | Cuenta   | Debe | Haber |
|--------|--|------|-------|
| 600    | Compras de mercaderías (tasas del ayuntamiento)    | 750  |       |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros |      | 750   |

**5.** 25 de junio de 20X0. Por la ampliación de capital:

El terreno recibido tiene un valor razonable de 350.000 euros y se emiten 10.000 acciones de valor nominal 35 (10.000 × 35 = 350.000).

Estas acciones tienen un dividendo mínimo garantizado de 2 euros por acción durante los 3 próximos años, lo que las convierte en un instrumento financiero compuesto, por lo que hay que calcular el valor actual asociado al pasivo.

- Dividendo mínimo garantizado (10.000 × 2) ..... 20.000
- Valor actual {20.000 × [(1 – (1,035)<sup>-3</sup>)/0,035]} ..... 56.032,74



El valor correspondiente al patrimonio neto se obtiene por diferencia:  $350.000 - 56.032,74 = 293.967,26$ .

Por la emisión de las acciones:

| Código | Cuenta   | Debe       | Haber      |
|--------|--|------------|------------|
| 190    | Acciones emitidas  | 293.967,26 |            |
| 195    | Acciones emitidas consideradas como pasivos financieros                            | 56.032,74  |            |
| 194    | Capital emitido pendiente de suscripción   |            | 293.967,26 |
| 199    | Acciones emitidas consideradas como pasivos financieros, pendientes de inscripción |            | 56.032,74  |

Por el desembolso (no se indica el uso que se va a hacer del terreno):

| Código | Cuenta  | Debe    | Haber      |
|--------|---|---------|------------|
| 210    | Terrenos y bienes naturales                             | 350.000 |            |
| 190    | Acciones emitidas                                       |         | 293.967,26 |
| 195    | Acciones emitidas consideradas como pasivos financieros |         | 56.032,74  |

Por la inscripción en el Registro Mercantil del capital social:

| Código | Cuenta                                   | Debe       | Haber      |
|--------|--|------------|------------|
| 194    | Capital emitido pendiente de inscripción | 293.967,26 |            |
| 100    | Capital social                           |            | 293.967,26 |

| Código | Cuenta   | Debe      | Haber     |
|--------|--|-----------|-----------|
| 199    | Acciones emitidas consideradas como pasivos financieros, pendientes de inscripción | 56.032,74 |           |
| 150    | Acciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros                       |           | 56.032,74 |

**6.** 30 de septiembre de 20X0. Por los clientes concursados:

| Código | Cuenta                   | Debe    | Haber   |
|--------|--------------------------|---------|---------|
| 436    | Clientes de dudoso cobro | 250.000 |         |
| 430    | Clientes                 |         | 250.000 |

Por la dotación del deterioro:

| Código | Cuenta   | Debe    | Haber   |
|--------|--|---------|---------|
| 694    | Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales | 250.000 |         |
| 490    | Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales     |         | 250.000 |

Por la quita del 30 % y el cobro del 70 % restante:

| Código | Cuenta   | Debe    | Haber   |
|--------|--|---------|---------|
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros                               | 175.000 |         |
| 650    | Pérdidas de créditos por operaciones comerciales incobrables<br>(250.000 × 30 %) | 75.000  |         |
| 436    | Clientes de dudoso cobro   |         | 250.000 |

Por la reversión del deterioro:

| Código | Cuenta  | Debe    | Haber   |
|--------|---|---------|---------|
| 490    | Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales      | 250.000 |         |
| 794    | Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales |         | 250.000 |

**7.** 15 de octubre de 20X0. Por la sanción:

| Código | Cuenta                   | Debe   | Haber |
|--------|--------------------------|--------|-------|
| 141    | Provisión para impuestos | 67.000 |       |





| Código | Cuenta   | Debe | Haber  |
|--------|--|------|--------|
| ▶      |  |      |        |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros |      | 35.000 |
| 7951   | Exceso de provisión para impuestos                 |      | 32.000 |

Si son irregularidades fiscales que afectan al impuesto sobre sociedades, la menor sanción se registraría como ingreso excepcional de acuerdo con el artículo 18 de la RICAC del impuesto sobre sociedades.

| Código | Cuenta   | Debe   | Haber  |
|--------|--|--------|--------|
| 141    | Provisión para impuestos                           | 67.000 |        |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros |        | 35.000 |
| 778    | Ingresos excepcionales                             |        | 32.000 |

31 de diciembre de 20X0. Por el devengo de los intereses y el pago de la cuota del *renting*:

| Código | Cuenta   | Debe      | Haber  |
|--------|--|-----------|--------|
| 524    | Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo            | 18.256,71 |        |
| 662    | Intereses de deudas, otras empresas                              | 2.693,29  |        |
| 622    | Reparación y conservación  | 1.350     |        |
| 625    | Prima de seguros e impuestos                                     | 1.500     |        |
| 472    | Hacienda Pública, IVA soportado $[(20.950 + 1.350) \times 21\%]$ | 4.683     |        |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros               |           | 28.483 |

Por la dotación a la amortización:

| Código | Cuenta   | Debe      | Haber     |
|--------|--|-----------|-----------|
| 681    | Amortización del inmovilizado material (76.951,01/4) | 19.237,75 |           |
| 2818   | Amortización acumulada de elementos de transporte    |           | 19.237,75 |



Por la reclasificación de la deuda a corto plazo:

| Código | Cuenta  | Debe      | Haber     |
|--------|---|-----------|-----------|
| 174    | Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo | 18.895,70 |           |
| 524    | Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo |           | 18.895,70 |

31 de diciembre de 20X1. Por el devengo de los intereses y el pago de la cuota del *renting*:

| Código | Cuenta   | Debe      | Haber  |
|--------|--|-----------|--------|
| 524    | Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo            | 18.895,70 |        |
| 662    | Intereses de deudas, otras empresas                              | 2.054,30  |        |
| 622    | Reparación y conservación  | 1.350     |        |
| 625    | Prima de seguros e impuestos                                     | 1.500     |        |
| 472    | Hacienda Pública, IVA soportado $[(20.950 + 1.350) \times 21\%]$ | 4.683     |        |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros               |           | 28.483 |

Por la dotación a la amortización:

| Código | Cuenta   | Debe      | Haber     |
|--------|--|-----------|-----------|
| 681    | Amortización del inmovilizado material (76.951,01/4) | 19.237,75 |           |
| 2818   | Amortización acumulada de elementos de transporte    |           | 19.237,75 |

Por la reclasificación de la deuda a corto plazo:

| Código | Cuenta  | Debe      | Haber     |
|--------|---|-----------|-----------|
| 174    | Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo | 19.557,05 |           |
| 524    | Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo |           | 19.557,05 |



31 de diciembre de 20X2. Por el devengo de los intereses y el pago de la cuota del *renting*:

| Código | Cuenta   | Debe      | Haber  |
|--------|--|-----------|--------|
| 524    | Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo           | 19.557,05 |        |
| 662    | Intereses de deudas, otras empresas                              | 1.392,95  |        |
| 622    | Reparación y conservación  | 1.350     |        |
| 625    | Prima de seguros e impuestos                                     | 1.500     |        |
| 472    | Hacienda Pública, IVA soportado $[(20.950 + 1.350) \times 21\%]$ | 4.683     |        |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros               |           | 28.483 |

Por el pago contingente:

| Código | Cuenta   | Debe  | Haber  |
|--------|--|-------|--------|
| 621    | Arrendamientos $[(50.500 - 50.000) \times 0,25]$   | 125   |        |
| 472    | Hacienda Pública, IVA soportado                    | 26,25 |        |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros |       | 151,25 |

Por la dotación a la amortización:

| Código | Cuenta   | Debe      | Haber     |
|--------|--|-----------|-----------|
| 681    | Amortización del inmovilizado material (76.951,01/4) | 19.237,75 |           |
| 2818   | Amortización acumulada de elementos de transporte    |           | 19.237,75 |

Por la reclasificación de la deuda a corto plazo:

| Código | Cuenta   | Debe      | Haber     |
|--------|--|-----------|-----------|
| 174    | Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo | 20.241,54 |           |
| 524    | Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo |           | 20.241,54 |



31 de diciembre de 20X3. Por el devengo de los intereses y el pago de la cuota del *renting*:

| Código | Cuenta  | Debe      | Haber  |
|--------|---|-----------|--------|
| 524    | Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo     | 20.241,55 |        |
| 662    | Intereses de deudas, otras empresas                       | 708,45    |        |
| 622    | Reparación y conservación                                 | 1.350     |        |
| 625    | Prima de seguros e impuestos                              | 1.500     |        |
| 472    | Hacienda Pública, IVA soportado [(20.950 + 1.350) × 21 %] | 4.683     |        |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros        |           | 28.483 |

Por el pago contingente:

| Código | Cuenta   | Debe | Haber |
|--------|--|------|-------|
| 621    | Arrendamientos [(50.800 – 50.000) × 0,25]          | 200  |       |
| 472    | Hacienda Pública, IVA soportado                    | 42   |       |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros |      | 242   |

Por la dotación a la amortización:

| Código | Cuenta   | Debe      | Haber     |
|--------|--|-----------|-----------|
| 681    | Amortización del inmovilizado material (76.951,01/4) | 19.237,75 |           |
| 2818   | Amortización acumulada de elementos de transporte    |           | 19.237,75 |

## Caso práctico núm. 2

### Contabilidad financiera

La sociedad Renta es una tenedora de acciones cuyo objeto social es la tenencia de participaciones sociales siguiendo para ello una doble política: por un lado, realiza inversiones

con carácter de permanencia en sectores para ella estratégicos, pero simultáneamente realiza inversiones con carácter especulativo a muy corto plazo.

A 1 de enero del año 2X20 tenía en su balance de situación las siguientes inversiones:

- 50.000 acciones de la sociedad Pisos cuyo objeto es la promoción inmobiliaria. Esta inversión fue adquirida en el año 2X05, por un valor de 150.000 euros. A 31 de diciembre de 2X19 el valor de mercado de esta inversión se estima en 135.000 euros y la empresa dotó el correspondiente deterioro.
- 20.000 acciones de la sociedad Ruletas adquiridas a 25 de octubre de 2X19 con carácter puramente especulativo por un valor de 16.500 euros. A 31 de diciembre de 2X19 se estima que el valor de mercado de dichas acciones es de 17.000 euros.
- 20.000 obligaciones convertibles de la sociedad Rayos emitidas el 1 de mayo de 2X18. La sociedad no las adquirió en la emisión sino posteriormente, el 30 de junio de 2X19 por un valor de 35.000 euros. Las obligaciones tienen un nominal de 10 euros cada una y están remuneradas a un 6 % de interés anual en dos pagos que se realizan el 1 de mayo y el 1 de noviembre de cada año.
- 15.000 acciones de Tomates, sociedad dedicada a la explotación agrícola. Esta es una adquisición que se realiza el 31 de diciembre de 2X19 por valor de 85.000 euros.

### Operaciones del primer semestre de 2X20

1. La junta general de accionistas de la sociedad Tomates acuerda el pago de un dividendo del año 2X19 de 0,5 euros por acción que se hace efectivo el 1 de abril. Retención practicada 19 %.
2. La sociedad Ruletas, con fecha 15 de abril de 2X20 anuncia una ampliación de capital en la proporción de 1 acción nueva por cada 4 antiguas a un valor de emisión de 0,85 euros por cada acción de valor nominal 0,50 euros (el mismo que el de las acciones originales). Renta decide vender los derechos correspondientes por un precio total de 1.250 euros.
3. Con fecha 1 de mayo se procede al pago de los intereses de las obligaciones de Rayos. Retención practicada 19 %.
4. En esa misma fecha se realiza el sorteo correspondiente y se procede a la conversión de 10.000 obligaciones propiedad de Renta en acciones de Rayos en las siguientes condiciones de canje: 4 obligaciones más 2 euros en efectivo por 1 acción de valor nominal 8 euros. Renta acude a la conversión y considera las acciones que recibe de Rayo como una inversión especulativa a corto plazo. Corretaje por la conversión: 375 euros.

5. La sociedad Pisos, como consecuencia de la crisis inmobiliaria, decide reducir su capital social para compensar pérdidas de ejercicios anteriores. Para ello reduce el nominal de todas las acciones de 2,5 a 1,5 euros cada una, operación que se realiza con fecha 30 de mayo.
6. Adquiere con fecha 1 de junio, 10.000 acciones de la sociedad Barcos, dedicada a la navegación mercante, por valor de 250.000 euros que financia mediante un préstamo en dólares formalizado con una entidad bancaria norteamericana. Este préstamo tiene un tipo de interés de un 3 % anual pagadero mensualmente. El principal se reembolsará al vencimiento final, en 3 años, o, en todo caso, cuando se vendan las acciones adquiridas. A la fecha de formalización el tipo de cambio del dólar es de  $1,2 \$ = 1 €$ . Corretaje de las acciones: 600 euros, gastos de formalización del préstamo: 1.400 \$ (ambos abonados en efectivo). La inversión tiene carácter permanente.
7. Con fecha 5 de junio adquiere derechos de compra de acciones de la sociedad Brincos. Abona 25.000 euros por unas opciones de compra de 30.000 acciones de esta sociedad a un precio de 2 euros por acción. En el momento de adquirir la opción las acciones de Brincos cotizan en bolsa a 2,45 euros. Estas opciones vencen a 30 de agosto de 2020. Comisión bancaria abonada por la compra de las opciones: 200 euros.
8. La sociedad Ruletas procede con fecha 10 de junio a fusionarse con otra sociedad denominada Barajas. Las condiciones de fusión son las siguientes: Barajas ofrece la posibilidad a los titulares de acciones de Ruletas de canjear 5 acciones de Ruletas por cada 2 acciones de Barajas más 3 euros. Renta decide acudir a la fusión para posteriormente vender las acciones de la sociedad Barajas adquiridas a un precio de 6 euros cada acción.

Situación a 30 de junio:

- La opción de compra de una acción de Brincos cotiza a 0,85 euros cada una. Las acciones de Brincos cotizan a 2,30 euros.
- Las acciones de Pisos cotizan a 1,70 euros.
- El tipo de cambio de dólar es de  $1,25 \$ = 1 €$ .

## Solución

En primer lugar, examinaremos la información facilitada por el enunciado relativa a las acciones propiedad de Renta.

- **Pisos.** Se han comprado 5.000 acciones con un valor de adquisición de 150.000 euros. Se ha dotado un deterioro de 15.000 euros al cierre de 2019. No se indica

que esta sociedad cotice en Bolsa. Tampoco se indica el porcentaje de participación poseído por Renta.

- **Ruletas.** Tiene 20.000 acciones que se han incluido en la cartera de negociación. A 31 de diciembre de 2X19 el valor razonable es de 17.000, lo que implica un valor razonable por acción de 0,85 (17.000/20.000).
- **Rayos.** Tiene 20.000 obligaciones convertibles en acciones. Al comprar las obligaciones había un cupón corrido de  $20.000 \times 10 \times 6\% \times 2/12 = 2.000$  euros. Por lo tanto, del precio pagado, 35.000, se incluyeron 2.000 en la cuenta 251, «Valores representativos de deuda».
- **Tomates.** Son 15.000 acciones de una sociedad dedicada a la explotación agrícola. Tampoco se indica que cotice en Bolsa por lo que la incluiremos en la cartera disponible para la venta valorándola al coste menos el posible deterioro de valor. Las acciones se compraron a 85.000 euros, por lo que el coste unitario fue 5,666 euros (85.000/15.000).

## Contabilización de las operaciones realizadas durante el primer semestre de 2X20

### 1. 1 de abril de 2X20. Por el reconocimiento del dividendo de la sociedad Tomates:

| Código | Cuenta  | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 545    | Dividendo activo a cobrar   | 7.500 |       |
| 250    | Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (15.000 × 0,50) |       | 7.500 |

Según el artículo 31.2 de la RICAC de 5 de marzo de 2019, «cuando los dividendos distribuidos procedan inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la fecha de adquisición, hasta el momento en que se acuerde el reparto, no se reconocerán como ingresos y minorarán el valor contable de la inversión», lo que es aplicable al caso planteado en el ejercicio.

Por el cobro:

| Código | Cuenta   | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros | 6.075 |       |





| Código | Cuenta   | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| ▶      |  |       |       |
| 473    | Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (7.500 × 19%) | 1.425 |       |
| 545    | Dividendo activo a cobrar                                    |       | 7.500 |

2. 15 de abril de 2X20. Se realiza una ampliación de capital en la sociedad Ruletas de 1 acción nueva por cada 4 acciones antiguas a un valor de emisión de 0,85 (el valor nominal es de 0,50).

No se indica la cotización de las acciones antes de la ampliación, por lo que no podemos calcular el valor teórico del derecho de suscripción para desglosarlo y reconocer el beneficio en la venta. Como el valor al cierre coincide con el valor de emisión de las acciones, entendemos que el valor razonable del derecho de suscripción es cero y que todo lo cobrado es un beneficio.

| Código | Cuenta   | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros | 1.250 |       |
| 7630   | Beneficios de cartera de negociación               |       | 1.250 |

3. 1 de mayo de 2X20. Por el cobro de los intereses de la sociedad Rayos:

| Código | Cuenta  | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros                        | 4.860 |       |
| 473    | Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (6.000 × 19%)              | 1.140 |       |
| 546    | Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda               |       | 2.000 |
| 761    | Ingresos de valores representativos de deuda<br>(20.000 × 10 × 6% × 4/12) |       | 4.000 |

4. 1 de mayo de 2X20. Conversión de obligaciones en acciones. Se convierten en acciones de Rayos 10.000 obligaciones. El canje son 4 obligaciones más 2 euros en efectivo por 1 acción de valor nominal de 8 euros.

El valor de lo entregado (2 obligaciones y 2 €) por cada paquete de canje es:  $4 \times 10 + 2 = 40 + 2 = 42$ . Este importe tiene que ser igual al de la acción recibida:  $8 \times \% = 42$ . El porcentaje es el 525 % [ $(42/8) \times 100$ ]. Es decir, que de cada acción de 8 euros de valor nominal se está considerando una prima de emisión de  $42 - 8 = 34$  euros.

Como Renta canjea 10.000 obligaciones, le corresponden  $10.000/4 \times 1 = 2.500$  acciones.

Al tratar las acciones recibidas como cartera de negociación, los gastos (corretaje) se registran como un gasto financiero.

| Código | Cuenta   | Debe | Haber |
|--------|--|------|-------|
| 669    | Otros gastos financieros                           | 375  |       |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros |      | 375   |

Por el canje:

| Código | Cuenta   | Debe    | Haber  |
|--------|--|---------|--------|
| 540    | Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio<br>( $2.500 \times 8 \times 525\%$ ) | 105.000 |        |
| 251    | Valores representativos de deuda a largo plazo<br>( $33.000/20.000 \times 10.000$ )                      |         | 16.500 |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ( $2.500 \times 2$ )                                  |         | 5.000  |
| 7630   | Beneficio de cartera de negociación  |         | 83.500 |

- 30 de mayo de 2X20. Pisos reduce el capital social pasando a tener las acciones un valor nominal de 1,50 euros cada una. La sociedad Renta ya tenía contabilizado el deterioro por lo que no procede asiento en este punto.
- 1 de junio de 2X20. Compra de acciones de la sociedad Barcos por 250.000 euros que financia mediante un préstamo en dólares. El tipo de interés del préstamo es de un 3 % anual que se paga cada mes. La deuda es a largo plazo en principio.

En primer lugar, debemos conocer el importe en dólares del préstamo:  $250.000 \times 1,20 = 300.000$  dólares.

Los intereses mensuales serán:  $300.000 \times 3\% \times 1/12 = 750$  dólares.

Por la obtención del préstamo:

| Código | Cuenta   | Debe    | Haber   |
|--------|--|---------|---------|
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros | 250.000 |         |
| 1704   | Deudas a largo plazo en dólares                    |         | 250.000 |



Por los gastos de formalización del préstamo:

| Código | Cuenta  | Debe     | Haber    |
|--------|---|----------|----------|
| 1704   | Deudas a largo plazo en dólares                                 | 1.667,67 |          |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (1.400/1,20) |          | 1.667,67 |

Por la compra de las acciones con los gastos de compra incluidos por tener la inversión carácter permanente:

| Código | Cuenta  | Debe    | Haber   |
|--------|---|---------|---------|
| 250    | Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (250.000 + 600) | 250.600 |         |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros                                  |         | 250.600 |

7. 5 de junio de 2X20. Se compran opciones de compra sobre acciones de la sociedad Brincos, pagando 25.000 euros por la opción de compra de 30.000 acciones con un precio de ejercicio de 2 euros por acción. La prima pagada por opción es:  $25.000/30.000 = 0,8333$ .

Estas opciones cotizan, por lo que las incluiremos en la cartera de negociación.

| Código | Cuenta  | Debe   | Haber  |
|--------|---|--------|--------|
| 5590   | Activos por derivados financieros a corto plazo, cartera de negociación | 25.000 |        |
| 669    | Otros gastos financieros  | 200    |        |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros                      |        | 25.200 |

8. 10 de junio de 2X20. La sociedad Ruletas se fusiona con la sociedad Barajas y el canje ofrecido a los accionistas de Ruletas es de 5 acciones de Ruletas por cada 2 acciones de Barajas más 3 euros. Renta tiene 20.000 acciones de Ruletas por lo que recibirá  $20.000/5 \times 2 = 8.000$  acciones de Barajas y 12.000 euros.

No se indica el valor nominal de las nuevas acciones.

El valor de las acciones entregadas es:  $5 \times 0,85$  (última cotización conocida) = 4,25.

A cambio se reciben dos acciones de Barajas y 3 euros:  $4,25 = 2B + 3$ .



El valor de cada acción de Barajas es 0,625.

Entendemos que nuestra empresa especula con dichas acciones por lo que el canje debe valorarse a valor de mercado.

| Código | Cuenta   | Debe   | Haber  |
|--------|--|--------|--------|
| 540    | Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (8.000 acciones × 6) | 48.000 |        |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (4.000 × 3)                           | 12.000 |        |
| 540    | Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio                      |        | 17.000 |
| 7630   | Beneficios de cartera de negociación   |        | 43.000 |

Por la venta:

| Código | Cuenta  | Debe   | Haber  |
|--------|---|--------|--------|
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (8.000 × 6)      | 48.000 |        |
| 540    | Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio |        | 48.000 |

9. 30 de junio de 2X20. Se tiene que ajustar el valor de la opción de compra de las acciones de Brincos.

|   |        |
|---|--------|
| • Valor razonable (30.000 × 0,85) ..... | 25.500 |
| • Valor contable .....                  | 25.000 |
| • Ajuste positivo .....                 | 500    |

| Código | Cuenta  | Debe | Haber |
|--------|---|------|-------|
| 5590   | Activos por derivados financieros a corto plazo, cartera de negociación | 500  |       |
| 7630   | Beneficios de cartera de negociación                                    |      | 500   |

La opción por las acciones aún no se ha ejercido, por lo que el dato de la cotización de estas no es relevante para la contabilidad de la sociedad Renta.



Ajuste de valor de las acciones de la sociedad Pisos.

|   |         |
|---|---------|
| • Valor de adquisición .....            | 150.000 |
| • Valor razonable (50.000 × 1,70) ..... | 85.000  |
| • Deterioro de valor .....              | 65.000  |

Pero de este deterioro ya están contabilizados 15.000, por lo que hay que dotar el deterioro por la diferencia: 65.000 – 15.000 = 50.000 euros.

| Código | Cuenta  | Debe   | Haber  |
|--------|---|--------|--------|
| 696    | Pérdidas por deterioro de participaciones a largo plazo | 50.000 |        |
| 296    | Deterioro de valor de participaciones a largo plazo     |        | 50.000 |

Además, hay que pagar los intereses del préstamo obtenido para financiar la compra de las acciones de la sociedad Barco.

Por el devengo y pago de los intereses:

| Código | Cuenta   | Debe   | Haber  |
|--------|--|--------|--------|
| 662    | Intereses de deudas (750 × 1,25)                   | 937,50 |        |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros |        | 937,50 |

El plazo máximo de reembolso son 3 años, pero el préstamo se puede cancelar antes por lo que se ha optado por imputar de forma lineal los gastos de formalización del préstamo al no poder estimar los flujos de efectivo.

Por el saneamiento lineal de los gastos de formalización:

| Código | Cuenta  | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 669    | Otros gastos financieros [(1.400 \$/36 meses)/1,25] | 31,11 |       |
| 1704   | Préstamos a largo plazo moneda extranjera           |       | 31,11 |

## Caso práctico núm. 3

### Contabilidad financiera y de sociedades

---

A la empresa Delta le encargan un trabajo consistente en la realización de una importante planificación industrial en un municipio relevante de España.

Para poder acometer esa actuación, que es previsto dure 4 años, la entidad Delta tiene que construir previamente una instalación técnica. Para ello, encarga a otra empresa externa, la construcción y preparación de dicha instalación.

Las condiciones de la licitación establecen que, una vez finalizada la planificación, Delta es la responsable del desmantelamiento de dicha instalación técnica. Delta estima que el coste de desmantelamiento ascenderá a 600.000 euros una vez finalizadas las actuaciones.

Para acometer dicha actuación, Delta procede a financiarla mediante una ampliación de su capital social, emitiendo 1 acción nueva por cada 3 antiguas a un precio de emisión de 5 euros por acción de valor nominal 2 euros cada una.

1. La operación de ampliación de capital se realiza el 1 de junio del año 20X1. Se emiten un total de 500.000 acciones nuevas. Una vez finalizado el periodo de suscripción, acuden a la misma accionistas que representan un 85 % del capital, no cubriéndose en la parte restante. Las comisiones asociadas a la ampliación ascienden a 35.600 euros.
2. Con fecha 1 de septiembre de 20X1 se inician las obras de construcción de la instalación técnica. Delta abona a la sociedad constructora 800.000 euros en concepto de adelanto para la adquisición de materiales e inicio de las actuaciones.
3. A 31 de diciembre se ha ejecutado un 75 % de la instalación técnica. Las certificaciones emitidas ascienden a 1.300.000 euros, que se financian mediante 2 pagarés a 60 y 90 días por el importe pendiente, aplicando el anticipo.
4. Con fecha 1 de marzo de 20X2 se finaliza la instalación técnica. El coste final total de la misma es de 1.850.000 euros. La empresa abona por transferencia bancaria la factura final. En esta fecha comienzan las obras de la planificación industrial.
5. Con fecha 1 de septiembre de 20X3 se hace necesario realizar una serie de adaptaciones extraordinarias en la instalación técnica para aumentar su capacidad, ya que al parecer el desarrollo de la obra se acelera. A tal fin, la empresa encarga a la empresa constructora dichas adaptaciones que finalizan el 1 de octubre y suponen un coste adicional de 100.000 euros.
6. El 1 de febrero de 20X4, la sociedad considera que es muy probable que los trabajos de planificación que está realizando se terminen 6 meses antes de lo previsto.



7. Como consecuencia de unos acontecimientos inesperados, es necesario realizar unas reparaciones en la instalación técnica por valor de 200.000 euros. La reparación se hace el 1 de septiembre de 20X4.
8. A 31 de diciembre de 20X4 se confirma que los trabajos de planificación que está realizando la empresa Delta estarán terminados a finales de septiembre de 20X5, pero se estima que el coste de desmantelamiento de la instalación técnica ascenderá a 700.000 euros.
9. Finalmente, con fecha 30 de agosto de 20X5 finalizan los trabajos de Delta y se inicia el desmantelamiento de la instalación técnica. La factura final por el desmantelamiento asciende a 685.753 euros, que es abonada.

El tipo de descuento que la sociedad aplicará cuando proceda será de un 4 % anual y la amortización de su inmovilizado se hace siempre de forma lineal durante el periodo que proceda.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables que procedan, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores que procedan de los ejercicios 20X1 al 20X5.

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

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del Plan General de Contabilidad. 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.
- El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones salvo que se indique expresamente en el enunciado.

## Solución

### 1. Ampliación de capital

La proporción de la ampliación de capital que aprueba la junta de accionistas es 1 acción nueva por cada 3 antiguas siendo el valor nominal de 2 euros y se emiten a 5 euros. Dicha ampliación se destina a la financiación de la instalación técnica.



1 de junio de 20X1. Por la emisión de las acciones nuevas:

| Código | Cuenta   | Debe      | Haber     |
|--------|--|-----------|-----------|
| 190    | Acciones o participaciones emitidas                                    | 2.500.000 |           |
| 194    | Capital emitido pendiente de inscripción (500.000 acciones nuevas x 5) |           | 2.500.000 |

Si se emiten 500.000 acciones nuevas, implica que el número de acciones antiguas son 1.500.000 títulos.

Al final del periodo de suscripción acuden a la ampliación el 85 % del capital, son 1.275.000 acciones antiguas, las cuales suscribirán 425.000 acciones nuevas.

El enunciado no indica que resten desembolsos pendientes, lo que implica que al suscribir las acciones nuevas el socio desembolsa el 100 % del precio de emisión.

Por la suscripción de las acciones nuevas:

| Código | Cuenta   | Debe      | Haber     |
|--------|--|-----------|-----------|
| 192    | Suscriptores de acciones (425.000 acciones nuevas x 5) | 2.125.000 |           |
| 190    | Acciones o participaciones emitidas                    |           | 2.125.000 |

Por el desembolso de las acciones suscritas:

| Código | Cuenta  | Debe      | Haber     |
|--------|---|-----------|-----------|
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros<br>(425.000 acciones nuevas x 5) | 2.125.000 |           |
| 192    | Suscriptores de acciones  |           | 2.125.000 |

Se supone que en la aprobación por la junta de accionistas de la ampliación de capital se contemplaba la opción que si no se suscriben la totalidad de las acciones se llevaría a cabo igualmente la emisión por los títulos suscritos.

Por la eliminación de los títulos emitidos que no han sido suscritos:

| Código | Cuenta  | Debe    | Haber   |
|--------|---|---------|---------|
| 194    | Capital emitido pendiente de inscripción (75.000 acciones nuevas x 5) | 375.000 |         |
| 190    | Acciones o participaciones emitidas                                   |         | 375.000 |



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

| Código | Cuenta   | Debe      | Haber     |
|--------|--|-----------|-----------|
| 194    | Capital emitido pendiente de inscripción (425.000 acciones nuevas × 5) | 2.125.000 |           |
| 100    | Capital social (425.000 acciones nuevas × 2)                           |           | 850.000   |
| 110    | Prima de emisión (425.000 acciones nuevas × 3)                         |           | 1.275.000 |

Por los gastos de la ampliación de capital:

| Código | Cuenta   | Debe   | Haber  |
|--------|--|--------|--------|
| 110    | Prima de emisión                                   | 35.600 |        |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros |        | 35.600 |

El artículo 6.2 de la RICAC de 5 de marzo de 2019 indica que los costes de transacción asociados a la creación de acciones nuevas que se clasifican como instrumentos de patrimonio neto se registran como menor importe de la prima de emisión.

## 2. Inicia la construcción de la instalación técnica

1 de septiembre de 20X1. Por el anticipo:

| Código | Cuenta   | Debe    | Haber   |
|--------|--|---------|---------|
| 239    | Anticipo para inmovilizaciones materiales          | 800.000 |         |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros |         | 800.000 |

## 3. Ejecución del 75% de la instalación técnica

31 de diciembre de 20X1. Por el certificado de la parte ejecutada:

| Código | Cuenta                                     | Debe      | Haber   |
|--------|--|-----------|---------|
| 232    | Instalaciones técnicas en montaje          | 1.300.000 |         |
| 230    | Anticipos para inmovilizaciones materiales |           | 800.000 |
| 523    | Proveedores de inmovilizados corto plazo   |           | 500.000 |



El anticipo no devenga efecto financiero, ya que desde el pago hasta la ejecución del trabajo transcurren 4 meses, inferior al año.

#### 4. Finaliza la instalación técnica

1 de marzo de 20X2. Se paga la mitad del certificado de obra de diciembre de 20X1:

| Código | Cuenta   | Debe    | Haber   |
|--------|--|---------|---------|
| 523    | Proveedores de inmovilizado a corto plazo          | 250.000 |         |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros |         | 250.000 |

El primer pagaré vence a los 60 días contados desde el 31 de diciembre de 20X0.

Por la finalización de la instalación técnica:

| Código | Cuenta   | Debe      | Haber     |
|--------|--|-----------|-----------|
| 212    | Instalaciones técnicas                             | 1.850.000 |           |
| 232    | Instalaciones técnicas en montaje                  |           | 1.300.000 |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros |           | 550.000   |

La empresa es responsable de desmantelar las instalaciones al finalizar los 4 años, cuyo coste al finalizar las actualizaciones es de 600.000 euros.

En el último punto del enunciado nos indica que la tasa de descuento es del 4 % anual.

Por los costes de desmantelamiento:

| Código | Cuenta   | Debe       | Haber      |
|--------|--|------------|------------|
| 212    | Instalaciones técnicas   | 512.882,51 |            |
| 143    | Provisión por costes de desmantelamiento, retiro o rehabilitación<br>[600.000 × (1,04) <sup>-4</sup> ] |            | 512.882,51 |

Coste total de la instalación técnica: 1.850.000 + 512.882,51 = 2.362.882,51 euros.



31 de marzo de 20X2. Por el pago del segundo pagaré del certificado de diciembre:

| Código | Cuenta   | Debe    | Haber   |
|--------|--|---------|---------|
| 523    | Proveedores de inmovilizado a corto plazo          | 250.000 |         |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros |         | 250.000 |

El segundo pagaré vence a los 90 días de emitir el certificado.

31 de diciembre de 20X2. Por la amortización de la instalación técnica:

| Código | Cuenta  | Debe       | Haber      |
|--------|---|------------|------------|
| 681    | Amortización del inmovilizado material $[(2.362.882,51/4 \text{ años}) \times 10/12]$ | 492.267,19 |            |
| 2812   | Amortización acumulada de instalación técnica   |            | 492.267,19 |

El plazo de amortizar se computa desde la fecha en que finaliza la instalación técnica y se estima que el tiempo previsto inicial es que dure 4 años. Más adelante nos informan de que los trabajos se van a terminar 6 meses antes de lo previsto, aunque el enunciado del punto 8 nos dice finales de septiembre de 20X5, para más adelante, en el punto 9, indicarnos que la fecha final es 30 de agosto de 20X5.

A efectos de la solución del supuesto, vamos a suponer que la empresa puede empezar a desarrollar su actividad el 1 de marzo de 20X2 y que la fecha final prevista para terminar los trabajos fuera el 1 de septiembre de 20X5.

31 de diciembre de 20X2. Por el efecto financiero de los costes de desmantelamiento:

| Código | Cuenta  | Debe      | Haber     |
|--------|---|-----------|-----------|
| 660    | Gastos financieros por actualización de provisiones<br>$\{512.882,51 \times [(1,04)^{10/12} - 1]\}$ | 17.039,96 |           |
| 143    | Provisión por obras de desmantelamiento, retiro o rehabilitación                                    |           | 17.039,96 |

## 5. Mejora de la instalación técnica

La modificación que se hace a la instalación técnica aumenta su capacidad, lo que implica que es una mejora y no gasto del ejercicio.

1 de octubre de 20X3. Amortización previa a la mejora:

| Código | Cuenta   | Debe       | Haber      |
|--------|--|------------|------------|
| 681    | Amortización del inmovilizado material<br>(2.362.882,51/4 años × 9/12) | 443.040,47 |            |
| 2812   | Amortización acumulada de instalación técnica                          |            | 443.040,47 |

Por los costes de la mejora:

| Código | Cuenta   | Debe    | Haber   |
|--------|--|---------|---------|
| 212    | Instalaciones técnicas                             | 100.000 |         |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros |         | 100.000 |

31 de diciembre de 20X3. Nueva cuota de amortización:

|   |                     |
|---|---------------------|
| 212, «Instalación técnica» .....                            | 2.462.882,51        |
| (1.850.000 + 512.882,51 + 100.000)                          |                     |
| 2812, «Amortización acumulada de instalación técnica» ..... | (935.307,66)        |
| (492.267,19 + 443.040,47)                                   |                     |
| Valor en libros .....                                       | <u>1.527.574,85</u> |

Vida útil pendiente de la instalación a 1 de octubre de 20X3 = 48 meses – 19 meses = 29 meses.

| Código | Cuenta  | Debe       | Haber      |
|--------|---|------------|------------|
| 681    | Amortización del inmovilizado material<br>[(1.527.574,85/29 meses) × 3 meses] | 158.024,98 |            |
| 2812   | Amortización acumulada de instalación técnica                                 |            | 158.024,98 |

Por la actualización de la provisión:

| Código | Cuenta   | Debe      | Haber |
|--------|--|-----------|-------|
| 660    | Gastos financieros por actualización de provisiones<br>[(512.882,51 + 17.039,96) × 0,04] | 21.196,90 |       |





| Código | Cuenta   | Debe | Haber     |
|--------|--|------|-----------|
| ▶      |  |      |           |
| 143    | Provisión por obras de desmantelamiento, retiro o rehabilitación |      | 21.196,90 |

Saldo de la provisión al final de 20X3:  $529.922,47 + 21.196,90 = 551.119,37$

## 6. Modificación del periodo de amortización

Se supone que, debido al aumento de la capacidad de las instalaciones técnicas, en el ejercicio 20X4 se estima que la duración de los trabajos se acorta 6 meses, hecho que se tendrá en cuenta para determinar la cuota de amortización de ese año.

Al producirse el cambio de estimación el 1 de febrero y que en el punto 8 indica que se confirma, deberíamos amortizar enero con la vida prevista inicial y a partir de dicha fecha aplicar la nueva vida útil.

Por la amortización del mes de enero:

| Código | Cuenta  | Debe   | Haber  |
|--------|---|--------|--------|
| 681    | Amortización del inmovilizado material<br>[(1.527.574,85/29 meses) × 1 mes] | 52.675 |        |
| 2812   | Amortización acumulada de instalaciones técnicas                            |        | 52.675 |

Nueva base de amortización =  $2.462.882,51$  (coste) –  $1.146.007,64$  (acumulada) =  $1.316.874,87$  euros.

La vida que le quedaba al activo antes de acortar los 6 meses era de = 29 meses – 4 meses = 25 meses.

La nueva vida útil es de = 25 meses – 6 meses = 19 meses.

## 7. Reparación instalación técnica

Si se produce una avería, aunque sea por hechos inesperados exige reparar dicha instalación para continuar con la actividad, tiene la consideración de gasto del ejercicio.

1 de septiembre de 20X4. Por la reparación:

| Código | Cuenta   | Debe    | Haber   |
|--------|--|---------|---------|
| 622    | Reparación y conservación                          | 200.000 |         |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros |         | 200.000 |

Si la avería es provocada por hechos excepcionales, podría plantearse considerar el coste como gasto excepcional, cuenta 678, «Gastos excepcionales».

## 8. Ajustes de cierre de 20X4

| Código | Cuenta   | Debe       | Haber      |
|--------|--|------------|------------|
| 681    | Amortización del inmovilizado material<br>(1.316.874,87/19 meses × 11 meses) | 762.401,24 |            |
| 2812   | Amortización acumulada de instalación técnica                                |            | 762.401,24 |

Por la actualización de la provisión:

| Código | Cuenta   | Debe      | Haber     |
|--------|--|-----------|-----------|
| 660    | Gastos financieros por actualización de provisiones<br>[551.119,37 × 0,04] | 22.044,77 |           |
| 143    | Provisión por obras de desmantelamiento, retiro o rehabilitación           |           | 22.044,77 |

Al cierre hay que recalcular la provisión por desmantelamiento, cuyo precio se estima en 700.000 euros, siendo la fecha prevista finales de septiembre de 20X5.

El valor estimado de los gastos de desmantelamiento teniendo en cuenta la nueva estimación es:  $700.000 \times (1,04)^{-8/12} = 681.934,21$  euros.

|   |            |
|---|------------|
| • Saldo que debería tener la provisión por desmantelamiento ...     | 681.934,21 |
| • Saldo de la provisión fecha actual (551.119,37 + 22.044,77) ..... | 573.164,14 |
| • Incremento de la provisión .....                                  | 108.770,07 |



| Código | Cuenta   | Debe       | Haber      |
|--------|--|------------|------------|
| 212    | Instalaciones técnicas   | 108.770,07 |            |
| 143    | Provisión por obras de desmantelamiento, retiro o rehabilitación |            | 108.770,07 |

Por la reclasificación de la provisión a corto plazo:

| Código | Cuenta   | Debe       | Haber      |
|--------|--|------------|------------|
| 143    | Provisión por obras de desmantelamiento, retiro o rehabilitación               | 681.934,21 |            |
| 5293   | Provisión a corto plazo por obras de desmantelamiento, retiro o rehabilitación |            | 681.934,21 |

Valor en libros de la instalación técnica al cierre de 20X4:

|   |                |
|---|----------------|
| 212, «Instalación técnica» .....                            | 2.571.652,50   |
| (1.850.000 + 512.882,51 + 100.000 + 108.770,07)             |                |
| 2812, «Amortización acumulada de instalación técnica».....  | (1.908.408,88) |
| (492.267,19 + 443.040,47+ 158.024,98 + 52.675 + 762.401,24) |                |
| Valor en libros .....                                       | 663.243,78     |

## 9. Finalizan los trabajos y se desmantela la instalación técnica

31 de agosto de 20X5. Por la amortización y baja de la instalación técnica:

| Código | Cuenta  | Debe       | Haber      |
|--------|---|------------|------------|
| 681    | Amortización del inmovilizado material        | 663.170,90 |            |
| 2812   | Amortización acumulada de instalación técnica |            | 663.170,90 |

| Código | Cuenta   | Debe         | Haber        |
|--------|--|--------------|--------------|
| 2812   | Amortización acumulada de instalaciones técnicas | 2.571.652,50 |              |
| 212    | Instalaciones técnicas                           |              | 2.571.652,50 |



Por el efecto financiero de la provisión por desmantelamiento:

| Código | Cuenta   | Debe      | Haber     |
|--------|--|-----------|-----------|
| 660    | Gastos financieros por actualización provisiones<br>(700.000 – 681.934,21)     | 18.065,79 |           |
| 5293   | Provisión a corto plazo por obras de desmantelamiento, retiro o rehabilitación |           | 18.065,79 |

Por el pago del desmantelamiento:

| Código | Cuenta   | Debe    | Haber   |
|--------|--|---------|---------|
| 5293   | Provisión a corto plazo por obras de desmantelamiento, retiro o rehabilitación | 700.000 |         |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros                             |         | 685.753 |
| 771    | Beneficios procedentes del inmovilizado material                               |         | 14.247  |

## Caso práctico núm. 4

### Contabilidad financiera

---

Don JGG tiene una empresa dedicada a diversas actividades de asesoría y asistencia sanitaria, con domicilio social y fiscal en España, que a efectos del IVA realiza tanto operaciones sujetas, como operaciones sujetas y exentas, como consecuencia de ello aplica la prorrata general.

Todas las operaciones las realiza el tipo general del 21 %. La prorrata definitiva del ejercicio 2X19 ha sido del 35 %.

Han ocurrido los siguientes hechos significativos a efectos del IVA:

#### Ejercicio 2X20

1. El día 1 de marzo se adquiere un equipo informático que prestará un servicio integral a todas las actividades. El importe del mismo asciende a 100.000 euros, so-



licitando la empresa proveedora que, a esta fecha que se ha firmado el contrato, se abone el 50 % y a los 3 meses el resto una vez entregados y puestos en funcionamiento los equipos. Este pago se hace mediante transferencia bancaria. Se considera que estos ordenadores estarán en funcionamiento 3 años.

2. Se adquiere diverso material por importe de 40.000 euros que ha abonado mediante transferencia bancaria.

Prorrata definitiva: 38 %.

## Ejercicio 2X21

3. Se importa diverso material consumible desde un país asiático, para ser utilizado durante el ejercicio. El importe abonado a la empresa extranjera que ha suministrado ese material desde su país ha sido de 200.000 euros.
4. Existe diverso mobiliario, adquirido hace más de 10 años por un importe de 90.000 euros, que ya no es utilizado en las instalaciones comerciales, que está totalmente amortizado y que se pretende destruir, aunque tiene un valor en el mercado de segunda mano si se vendiese de 10.000 euros. Ante esta situación don JGG opta por quedárselo para su uso particular.

Prorrata definitiva: 50 %.

## Ejercicio 2X22

5. El 1 de julio decide adquirir unos nuevos equipos informáticos, puesto que los anteriores se han quedado obsoletos, para el cometido que tienen que desempeñar, y además prefiere transmitirlos ahora que todavía puede, tienen un precio interesante en el mercado. Logra venderlos por 40.000 euros. Importe que cobra por transferencia bancaria,

Prorrata definitiva: 100 %.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables que procedan de la información suministrada, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores y las que procedan de los ejercicios 2X20 a 2X22.

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

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del Plan General de Contabilidad. 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.
- El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones salvo que se indique expresamente en el enunciado.

## Solución

Es una entidad que realiza actividades exentas y otras sujetas y no exentas. El enunciado indica que aplica prorrata general, de todas las compras y gastos se deduce un porcentaje del IVA.

## Ejercicio 2X20

La prorrata provisional de este ejercicio es el 35 % que es la definitiva del 2X19.

1. 1 de marzo de 2X20. Por el anticipo por la compra de los equipos informáticos:

| Código | Cuenta   | Debe   | Haber  |
|--------|--|--------|--------|
| 239    | Anticipos para inmovilizaciones materiales (50.000 + 50.000 × 21 % × 65 %) | 56.825 |        |
| 472    | Hacienda Pública, IVA soportado (50.000 × 21 % × 35 %)                     | 3.675  |        |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros                         |        | 60.500 |

1 de junio. Por la entrega de los ordenadores y el pago del importe pendiente:

| Código | Cuenta  | Debe    | Haber  |
|--------|---|---------|--------|
| 217    | Equipos para procesos de información  | 113.650 |        |
| 472    | Hacienda Pública, IVA soportado (50.000 × 21 % × 35 %)                            | 3.675   |        |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros<br>[(100.000 – 50.000) × 1,21] |         | 60.500 |
| 239    | Anticipos para inmovilizaciones materiales  |         | 56.825 |



## 2. Compra de material diverso

Se supone que por el material diverso abona IVA al 21 %:

| Código | Cuenta   | Debe   | Haber  |
|--------|--|--------|--------|
| 602    | Compra de otros aprovisionamientos [40.000 + (40.000 × 21 % × 65 %)] | 45.460 |        |
| 472    | Hacienda Pública, IVA soportado (40.000 × 21 % × 35 %)               | 2.940  |        |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros                   |        | 48.400 |

Ajuste de la prorrata provisional a la definitiva:

| Código | Cuenta   | Debe | Haber |
|--------|--|------|-------|
| 472    | Hacienda Pública, IVA soportado  | 882  |       |
| 6392   | Ajustes positivos en IVA de inversiones [100.000 × 21 % × (38 % - 35 %)]     |      | 630   |
| 6391   | Ajustes positivos en IVA de activo corriente [40.000 × 21 % × (38 % - 35 %)] |      | 252   |

31 de diciembre de 2X20. Por la amortización de los equipos informáticos:

| Código | Cuenta   | Debe      | Haber     |
|--------|--|-----------|-----------|
| 681    | Amortización del inmovilizado material   | 22.098,61 |           |
| 2817   | Amortización acumulada de equipos para procesos de información [(113.650/3 años) × 7/12] (junio a diciembre) |           | 22.098,61 |

## Ejercicio 2X21

La prorrata provisional del ejercicio actual es del 38 %.

## 3. Por la importación de material consumible

Se supone que en aduanas se liquida el IVA al 21 %, no hay datos para determinar el valor en aduana y los aranceles, así que vamos a suponer que el IVA fuera el 21 % de 200.000 que nos da como resultado 42.000 euros.

| Código | Cuenta   | Debe    | Haber   |
|--------|--|---------|---------|
| 602    | Compra de otros aprovisionamientos $[200.000 + (200.000 \times 21\% \times 62\%)]$ | 226.040 |         |
| 472    | Hacienda Pública, IVA soportado $(200.000 \times 21\% \times 38\%)$                | 15.960  |         |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros                                 |         | 242.000 |

#### 4. Traspaso de patrimonio empresarial al particular (autoconsumo externo)

| Código | Cuenta                               | Debe   | Haber  |
|--------|--------------------------------------|--------|--------|
| 2816   | Amortización acumulada de mobiliario | 90.000 |        |
| 216    | Mobiliario                           |        | 90.000 |

Es una operación de autoconsumo externo de bienes sujeto a IVA, cuya base imponible aplica las reglas especiales del artículo 79. Tres de la LIVA:

En los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes, comprendidos en el artículo 9, números 1.º y 3.º, de esta Ley, serán de aplicación las siguientes reglas para la determinación de la base imponible:

1.ª Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.

Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.

2.ª Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

3.ª No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envejecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

Si el mobiliario no estuviera totalmente amortizado la base sería el valor en libros o contable, pero si está amortizado debe tener en cuenta su valor de mercado.



| Código | Cuenta  | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 631    | IVA no deducible, autoconsumo externo             | 2.100 |       |
| 477    | Hacienda Pública, IVA repercutido (10.000 × 21 %) |       | 2.100 |

31 de diciembre de 2X21. Ajuste de la prorrata provisional a la definitiva:

| Código | Cuenta   | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 472    | Hacienda Pública, IVA soportado [(200.000 × 21 %) × (50 % - 38 %)] | 5.040 |       |
| 6391   | Ajustes positivos en IVA de activo corriente                       |       | 5.040 |

31 de diciembre de 2X21. Por la regularización de los equipos informáticos adquiridos en el 2X20:

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

|  |      |
|--|------|
| • Prorrata definitiva año actual ..... | 50 % |
| • Prorrata definitiva año 2X20 .....   | 38 % |
| • Diferencia .....                     | 12 % |

Como la diferencia excede 10 puntos, debe regularizar el IVA de la compra:

| Código | Cuenta  | Debe | Haber |
|--------|---|------|-------|
| 472    | Hacienda Pública, IVA soportado [(100.000 × 21 %) × (50 % - 38 %)/5 años] | 504  |       |
| 6392   | Ajustes positivos en IVA de bienes de inversión                           |      | 504   |

31 de diciembre de 2X21. Por la amortización de los equipos informáticos:

| Código | Cuenta  | Debe      | Haber     |
|--------|---|-----------|-----------|
| 681    | Amortización del inmovilizado material  | 37.883,33 |           |
| 2817   | Amortización acumulada de equipos para procesos de información (113.650/3 años) |           | 37.883,33 |



## Ejercicio 2X22

### 5. Venta de los equipos informáticos

1 de julio de 2X22. **Vende los equipos informáticos:**

Por la amortización antes de la baja del activo:

| Código | Cuenta  | Debe      | Haber     |
|--------|---|-----------|-----------|
| 681    | Amortización del inmovilizado material  | 18.941,67 |           |
| 2817   | Amortización acumulada de equipos para procesos de información<br>[(113.650/3 años) × 6/12] (marzo a diciembre) |           | 18.941,67 |

Por la venta de los equipos informáticos:

| Código | Cuenta   | Debe      | Haber    |
|--------|--|-----------|----------|
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros<br>(40.000 + IVA al 21 %) | 48.400    |          |
| 2817   | Amortización acumulada de equipos para procesos de información               | 78.923,61 |          |
| 217    | Equipos para procesos de información   |           | 113.650  |
| 477    | Hacienda Pública, IVA repercutido (40.000 × 21 %)                            |           | 8.400    |
| 771    | Beneficios procedentes del inmovilizado material                             |           | 5.273,61 |

Por la deducción complementaria:

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

$$100.000 \times 21 \% \times (100 \% - 38 \%) \times 3/5 = 7.812 \text{ euros}$$

| Código | Cuenta  | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 472    | Hacienda Pública, IVA soportado                 | 7.812 |       |
| 6392   | Ajustes positivos en IVA de bienes de inversión |       | 7.812 |

## Caso práctico núm. 5

### Contabilidad financiera

---

La sociedad anónima Hacendasa se encuentra sujeta al impuesto sobre sociedades, tributando al tipo del 25 % durante el ejercicio 2X20.

Ha tenido un resultado operativo de 3.200.000 euros y unos gastos financieros netos de 1.800.000 euros, si existiese saldo pendiente de compensación se prevé que pueda hacerse el próximo ejercicio.

El resultado contable antes de impuestos es de 3.500.000 euros. Además, se dispone de la siguiente información:

1. El día 1 de junio, la empresa ha permutado una maquinaria, cuyo valor contable era de 100.000 euros por unos camiones con otra empresa del sector, cuyo valor de mercado es de 150.000 euros. Se estima que estos vehículos tendrán una vida útil de 5 años, sin que tengan valor residual. Esta operación se califica como permuta no comercial.
2. A principio del ejercicio 2X15 se contabilizó un fondo de comercio por valor de 200.000 euros, considerándose de forma fiable que la vida útil definida es de 10 años.
3. Ha sido sancionada con 4.500 euros por la falta de atención de dos requerimientos de la Agencia Tributaria.
4. En octubre del ejercicio 2X19, dotó una provisión para clientes insolventes de unas facturas, cuyos servicios se habían prestado durante ese mes de octubre por importe de 25.000 euros. Durante este ejercicio no han sido todavía abonadas. Asimismo, por una operación similar ha dotado una provisión con otro cliente cuyo devengo de la deuda ha sido el 1 de agosto por importe de 50.000 euros.
5. El 1 de julio de 2X18 adquirió una maquinaria para un proyecto que estaba desarrollando de I+D que le permitía libertad de amortización del total de su importe, beneficio fiscal que la empresa aprovechó. El precio de adquisición fue de 1.000.000 de euros y el periodo que se podrá utilizar será de 10 años. Se considera que transcurrido ese periodo de tiempo no tendrá ningún valor residual.
6. Tiene bases imponibles negativas pendientes de compensación de ejercicios anteriores de 250.000 euros.
7. Durante el presente ejercicio se han generado deducciones por creación de empleo de trabajadores por importe de 25.000 euros.
8. La cuantía de la retenciones y pagos a cuenta durante este ejercicio ascienden a 50.000 euros.

Trabajo a realizar:

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

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

## Solución

### 1. Cálculo de la base imponible, cuota íntegra y cuota líquida del impuesto

Comentar los ajustes fiscales

Deducción de los gastos financieros netos (art. 16 LIS)

El artículo 16 de la LIS limita la deducción de los gastos financieros netos en un 30 % del beneficio operativo, con un importe mínimo de 1.000.000 de euros.

$$30\% \text{ del beneficio operativo} = 30\% \times 3.200.000 = 960.000 \text{ euros}$$

Como la cantidad es inferior al millón, aplica el mínimo en todo caso 1.000.000 de euros, el exceso de 800.000 euros resta pendiente para ejercicios siguientes.

Ajuste fiscal = + 800.000 euros, diferencia temporaria, activo diferido.

Permuta de una máquina (art. 17.4 e) y 17.5 LIS)

Si la operación se califica de permuta no comercial, el bien recibido se valora por el valor en libros del bien entregado.

1 de junio de 2X20. Operación de permuta:

Se supone que el valor razonable de la máquina que entrega es equivalente al valor razonable del bien recibido, no hay diferencias en metálico.



Al ser permuta no comercial no puede aplicar el valor razonable ni registrar el beneficio, aunque desde el punto de vista fiscal el artículo 17.4 e) y 17.5 de la LIS valora la operación a valor razonable al margen de la contabilidad.

|  |         |
|--|---------|
| • Valor razonable del bien recibido (camiones) .....       | 150.000 |
| • Valor fiscal de los bienes entregados (maquinaria) ..... | 100.000 |
| • Ajuste fiscal .....                                      | 50.000  |

El ajuste fiscal positivo es la diferencia temporaria, activo diferido, que revierte en función del criterio de amortización de los camiones, ya que la base de amortización contable y fiscal es distinta.

|  |            |
|--|------------|
| • Amortización contable de los camiones (100.000/5 años × 7/12)    | 11.666,67  |
| • Amortización fiscal de los camiones (150.000/5 años × 7/12) .... | 17.500     |
| • Ajuste fiscal .....  | (5.833,33) |

#### Fondo de comercio (art. 12.2 LIS)

El criterio contable es lineal en 10 años, mientras que la normativa fiscal establece veintenas partes.

|   |        |
|---|--------|
| • Amortización contable (200.000/10 años) ..... | 20.000 |
| • Amortización fiscal (200.000/20 años) .....   | 10.000 |
| • Exceso de amortización .....                  | 10.000 |

Ajuste fiscal = + 10.000 euros, diferencia temporaria origen ejercicio actual, aumenta el activo diferido.

#### Sanción tributaria (art. 15 c) LIS)

No es deducible, ajuste positivo de 4.500 euros, diferencia permanente.

#### Deterioro de créditos morosos (art. 13.1 LIS)

El cliente de 2X19 todavía no ha pagado la deuda, el deterioro se dotó en el ejercicio 2X19, pero al ser de octubre no pudo deducirse por no haber transcurrido 6 desde el vencimiento, lo tributó y tiene registrado un activo diferido, que revierte este año 2X20, lleva más de 6 meses.

Ajuste fiscal = - 25.000 euros, diferencia temporaria con origen ejercicio anterior, revierte el activo diferido.

El cliente de 2X20 de 50.000 euros al ser del mes de agosto, el deterioro contable no se admite por no haber transcurrido los 6 meses.

Ajuste fiscal = + 50.000 euros, diferencia temporaria origen ejercicio actual, nace activo diferido.

### Activos afectos al departamento de I+D (art. 12.3 b) LIS)

Desde el punto de vista fiscal el activo vale cero, aplicó libertad de amortización al estar afecto al departamento de I+D en el ejercicio 2X18, de ahí que la cuota de amortización de este ejercicio que son 100.000 euros, ya están deducidos.

Ajuste fiscal = + 100.000 euros, diferencia temporaria con origen ejercicios anteriores, revierte un pasivo diferido.

### Determinar la deuda tributaria

|  |              |
|--|--------------|
| Resultado contable antes de impuestos .....              | 3.500.000    |
| +/- Diferencias permanentes .....                        | 4.500        |
| Sanciones tributarias.....                               | + 4.500      |
| +/- Diferencias temporarias                              |              |
| a) Origen ejercicio actual .....                         | 910.000      |
| Gastos financieros netos.....                            | + 800.000    |
| Permuta no comercial máquina.....                        | + 50.000     |
| Exceso de amortización fondo comercio.....               | + 10.000     |
| Deterioro cliente 2X20 .....                             | + 50.000     |
| b) Origen ejercicios anteriores.....                     | 69.166,67    |
| Amortización camión .....                                | - 5.833,33   |
| Deterioro del cliente 2X19 .....                         | - 25.000     |
| Libertad amortización máquina.....                       | + 100.000    |
| Base previa 2X20.....                                    | 4.483.666,67 |
| - Base imponible negativas de ejercicios anteriores..... | (250.000)    |



|                                     |              |
|-------------------------------------|--------------|
| Base imponible 2X20.....            | 4.233.666,67 |
| Tipo de gravamen.....               | × 25 %       |
| Cuota íntegra .....                 | 1.058.416,67 |
| – Deducciones creación empleo ..... | (25.000)     |
| Cuota líquida .....                 | 1.033.416,67 |
| –Retenciones y pagos a cuenta.....  | (50.000)     |
| Deuda tributaria (a pagar).....     | 983.416,67   |

## 2. Contabilización del impuesto sobre sociedades

### 1. Por la cuota líquida

| Código | Cuenta   | Debe         | Haber      |
|--------|--|--------------|------------|
| 6300   | Impuesto corriente                             | 1.033.416,67 |            |
| 473    | Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta |              | 50.000     |
| 4752   | Hacienda Pública, acreedora por IS             |              | 983.416,67 |

### 2. Por los ajustes fiscales

Por las diferencias permanentes no procede asiento contable, no revierten, de forma indirecta su efecto está registrado en la cuenta 6300, «Impuesto corriente».

Las diferencias temporarias sí que revierten y generan activos o pasivos diferidos.

| Código | Cuenta  | Debe    | Haber   |
|--------|---|---------|---------|
| 4740   | Activo por diferencias temporarias deducibles «Gasto financiero neto»<br>(800.000 × 25 %) | 200.000 |         |
| 6301   | Impuesto diferido   |         | 200.000 |



| Código | Cuenta  | Debe      | Haber     |
|--------|---|-----------|-----------|
| 4740   | Activo por diferencias temporarias deducibles «permuta de la máquina» $[(50.000 - 5.833,33) \times 25\%]$ | 11.041,67 |           |
| 6301   | Impuesto diferido   |           | 11.041,67 |

| Código | Cuenta   | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 4740   | Activo por diferencias temporarias deducibles «Amortización fondo comercio» $(10.000 \times 25\%)$ | 2.500 |       |
| 6301   | Impuesto diferido  |       | 2.500 |

| Código | Cuenta  | Debe   | Haber  |
|--------|---|--------|--------|
| 4740   | Activo por diferencias temporarias deducibles «Deterioro 2X20» $(50.000 \times 25\%)$ | 12.500 |        |
| 6301   | Impuesto diferido   |        | 12.500 |

| Código | Cuenta  | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 6301   | Impuesto diferido   | 6.250 |       |
| 4740   | Activo por diferencias temporarias deducibles «Deterioro 2X19» $(25.000 \times 25\%)$ |       | 6.250 |

| Código | Cuenta  | Debe   | Haber  |
|--------|---|--------|--------|
| 479    | Pasivo por diferencias temporarias imponibles «Amortización maquinaria» $(100.000 \times 25\%)$ | 25.000 |        |
| 6301   | Impuesto diferido   |        | 25.000 |

Por la compensación de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores:

| Código | Cuenta  | Debe   | Haber  |
|--------|---|--------|--------|
| 6301   | Impuesto diferido   | 62.500 |        |
| 4745   | Créditos por pérdidas a compensar $(250.000 \times 25\%)$ |        | 62.500 |



Con relación a las bases imponibles negativas si el crédito estaba reconocido, procede cancelarlo al haberse aplicado en la deuda tributaria de 2X20.

No procede asiento contable por la deducción por creación de empleo, debido a que se aplica en su totalidad en el ejercicio actual.

|  |                 |
|--|-----------------|
| • Resultado contable antes de impuestos..... | 3.500.000       |
| • 6300, «Impuesto corriente».....            | (1.033.416,67)  |
| • 6301, «Impuesto diferido».....             | 182.291,67      |
| • Resultado del ejercicio.....               | <hr/> 2.648.875 |

### 3. Conciliación entre el resultado contable y la base imponible

|  | Cuenta de pérdidas y ganancias |               | Ingresos y gastos de patrimonio neto |               | Reservas | Total         |
|--|--------------------------------|---------------|--------------------------------------|---------------|----------|---------------|
|  | Aumentos                       | Disminuciones | Aumentos                             | Disminuciones | Aumentos | Disminuciones |
| Saldo de ingresos y gastos del ejercicio | 2.648.875                      |               | 0                                    |               | 0        | 2.648.875     |
| Impuesto sobre sociedades                | 851.125                        |               |                                      |               |          | 851.125       |
| +/- Diferencias permanentes              | 4.500                          | 0             |                                      |               |          | 4.500         |
| +/- Diferencias temporarias              |                                |               |                                      |               |          |               |
| a) Ejercicio actual                      |                                |               |                                      |               |          |               |
| Gastos financieros                       | 800.000                        |               |                                      |               |          | 979.166,67    |
| Permuta máquina                          | 50.000                         |               |                                      |               |          |               |
| Fondo comercio                           | 10.000                         |               |                                      |               |          |               |
| Deterioro 2X20                           | 50.000                         |               |                                      |               |          |               |
| b) Ejercicios anteriores                 |                                |               |                                      |               |          |               |
| Amortización camión                      |                                | 5.833,33      |                                      |               |          |               |
| Deterioro 2X19                           |                                | 25.000        |                                      |               |          |               |
| Amortización máquina                     | 100.000                        |               |                                      |               |          |               |





|  | Cuenta de pérdidas y ganancias |               | Ingresos y gastos de patrimonio neto |               | Reservas |               | Total        |
|--|--------------------------------|---------------|--------------------------------------|---------------|----------|---------------|--------------|
|  | Aumentos                       | Disminuciones | Aumentos                             | Disminuciones | Aumentos | Disminuciones |              |
| ▲  |                                |               |                                      |               |          |               |              |
| Reserva de capitalización                    |                                |               |                                      |               |          |               | 0            |
| Compensación BINS                            |                                |               |                                      |               |          |               | (250.000)    |
| Reserva nivelación de bases imponibles (ERD) |                                |               |                                      |               |          |               | 0            |
| Base imponible (resultado fiscal)            |                                |               |                                      |               |          |               | 4.233.666,67 |