



# Segundo ejercicio resuelto de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Vigilancia Aduanera, especialidad de Investigación

**Javier Romano Aparicio**

*Profesor de CEF.- UDIMA*

(Segundo ejercicio de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Vigilancia Aduanera, especialidad de Investigación, convocados por Resolución de 10 de mayo de 2019 [BOE de 22 de mayo]).

## Sumario

- Supuesto general.** Constitución de una sociedad anónima, mejora de inmovilizado material con anticipos, adquisición de inmovilizado material, amortización de grandes reparaciones, subvenciones de capital, activos no corrientes mantenidos para la venta, amortizaciones, deterioro de activos no corrientes mantenidos para la venta, traspaso a resultados de subvenciones de capital, nóminas, seguros, aportaciones a planes de pensiones, prestación de servicios y subvenciones a la explotación.
- Cuestión 1.** Liquidación del impuesto sobre sociedades y asiento contable del gasto devengado por el impuesto sobre sociedades con diferencias temporarias y permanentes.
- Cuestión 2.** Valoración de almacén. Elección de alternativa de compra.
- Cuestión 3.** Tabla de amortización de un activo.
- Cuestión 4.** Adquisición de inmovilizado. Anticipos y diferencias de cambio.
- Cuestión 5.** Aplicación del principio de prudencia.



## Supuesto general

---

El 1 de marzo de 20X1 se constituye la compañía McCartney para la explotación de una concesión de una línea de autobuses de verano cuya principal actividad se va a desarrollar del 1 de mayo al 1 de noviembre y al alquiler discrecional de vehículos.

Dentro de las diversas operaciones que realiza en el año 20X1 destacan las siguientes:

1. El capital se constituye por 5.000 acciones de 200 euros cada una. El capital es suscrito en su totalidad y desembolsado en un 50 % con la siguiente estructura de aportación.
  - Socio A suscribe el 40 % y aporta dos autobuses valorados cada uno en 100.000 euros. Las revistas especializadas fijan el precio en 98.000 euros.
  - Socio B suscribe el 40 % y aporta una edificación que sirve como garaje y oficinas valorada en 200.000 euros (80 % el solar y 20 % construcción) que coincide con el valor de tasación.
  - Socio C suscribe el 20 % restante aportando directamente dinero que se ingresa en la C/C abierta por la sociedad. Los estatutos contemplan la opción de que este empleado trabaje para la entidad como administrador.

Los gastos de notaría e inscripción en el Registro Mercantil ascienden a 3.000 euros (+IVA y retención del 15 %) más un 1 % del capital por actos jurídicos documentados.

Como el edificio estaba en malas condiciones de uso se encargó a una constructora la realización de una reforma integral de habilitación durante los meses de marzo y abril de 20X1 cuyo coste ha ascendido a 50.000 euros (+IVA). Se adelantaron 18.150 euros (IVA incluido) el 15 de marzo y el resto se abonó a la entrega del edificio el 30 de abril. A efectos de amortización el edificio se considera usado y se amortiza en 25 años.

2. El 15 de marzo de 20X1 deciden la compra de dos autobuses adicionales con un coste por autobús de 175.000 euros (+IVA). Como los va a pagar al contado en el momento de la entrega, se incluye en factura un descuento del 10 % por pronto pago. Para adecuarlos al transporte deben realizar una reforma que supone 5.000 euros (+IVA) por autobús. Se entregan el 1 de mayo.

Los cuatro autobuses precisarán de una revisión importante al finalizar 20X5 para pasar una inspección técnica y poder seguir funcionando. El valor actual de esta revisión se estima en 5.000 euros (+IVA) por autobús.

Por los dos autobuses comprados solicitó una subvención por la adquisición de vehículos ecológicos, siendo aprobadas en noviembre de 20X1 por un importe de 30.000 euros y estar pendiente de cobro al finalizar dicho año.

Como consecuencia de una futura reforma legislativa medioambiental la entidad retira definitivamente sus dos autobuses viejos y busca compradores con efecto 1 de noviembre. El 1 de diciembre vende uno por 85.000 euros (+ IVA) a cobrar en dos plazos iguales: el 15 de diciembre de 20X1 y el 15 de enero de 20X2 y entendiéndose que ese será el precio máximo que conseguirá por el segundo.

Los autobuses nuevos se amortizan en 8 años y los viejos en 4 años.

### 3. Como operaciones de apoyo ha realizado las siguientes:

Para financiar la puesta en marcha de la entidad, el 1 de abril de 20X1 recibe de una entidad bancaria un préstamo de 350.000 euros al 7 % anual a devolver junto con sus intereses acumulados el 31 de marzo de 20X2.

El 15 de abril encarga un ordenador cuyo precio de compra fue de 2.000 euros (IVA) que abona al contado. El ordenador se amortiza en 4 años por el sistema de números dígitos decrecientes.

El 1 de mayo la empresa entra en funcionamiento. El socio C se encarga de la gerencia del negocio y es dado de alta como empleado fijo de la entidad junto con los cuatro conductores. El resumen de la nómina del ejercicio es el siguiente:

- Sueldos y salarios: 95.000 euros.
- Seguridad Social a cargo de la empresa: 10.000 euros.
- Seguridad Social a cargo del trabajador: 6.000 euros.
- Retenciones por el impuesto sobre la renta de personas físicas: 20.000 euros.

Adicionalmente los otros gastos de personal son los siguientes:

- Seguro de accidentes y responsabilidad civil que asciende a 9.000 euros desde el 1 de mayo de 20X1 al 30 de abril de 20X2. Pagado al contado.
- Gastos por dietas y alojamientos: 6.000 euros. Al cierre hay pendientes de pago 750 euros.
- Plan de pensiones para el gerente de aportación permanente que asciende a 500 euros mensuales desde su incorporación, estando pendiente de pago de la cuota de diciembre.



4. Las actividades comerciales han sido las siguientes:

- De mayo a noviembre se han vendido y cobrado en el acto 50.000 billetes del trayecto a 6 euros billete (IVA incluido). Adicionalmente el negocio tiene una subvención a la explotación de 2 euros por billete vendido que están pendiente de cobro al cierre de ejercicio.
- Se han realizado 300 servicios discrecionales complementarios a 300 euros (+IVA) por servicio cobrados en el acto.

Por otra parte, los gastos del año han sido los siguientes, pagados al contado:

- Combustible: 50.000 euros (+IVA).
- Seguros de accidentes de viajeros: 12.000 euros contratado del 1 de mayo de 20X1 al 30 de abril de 20X2.
- Reparaciones y conservación: 20.000 euros (+IVA).
- Subcontratación de autobuses externos por refuerzo: 100 servicios a 350 euros (+IVA).
- Multas por incidencias de tráfico: 500 euros.
- Ha abonado a cuenta del impuesto sobre sociedades: 15.000 euros.

Se pide:

Contabilizar las operaciones derivadas de la información anterior que correspondan al ejercicio 20X1 (exclusivamente), incluyendo las oportunas periodificaciones y amortizaciones.

### Información general para todos los supuestos y cuestiones del ejercicio

- a) Los bienes y servicios se facturan al tipo de IVA general (21 %), excepto cuando se indique explícitamente lo contrario.
- b) Tipo de retención fiscal en rendimientos financieros: 19 % en todos los casos que proceda su uso.
- c) Tipo nominal y efectivo del impuesto sobre sociedades: 20 % en todos los casos en que proceda su uso.
- d) Todos los cobros y pagos se realizan por bancos, excepto que se indique explícitamente que son en efectivo.
- e) No es preciso realizar las operaciones del supuesto en función de la secuencia temporal de los hechos expuestos, incluyendo las amortizaciones y periodificaciones que habitualmente se realizan al cierre del ejercicio.

- f) Cualquier cálculo de intereses puede realizarse a interés simple, excepto que se indique lo contrario.
- g) Puede realizar un asiento resumen en casos de hechos contables que se repiten varios meses.

Aunque el criterio general para todas las anotaciones contables que se pidan es el Plan General Contabilidad en vigor, como excepción, y para facilitar la contabilización, se puede excluir el uso de las cuentas transitorias de los grupos 8 y 9 cuando proceda, y seguir el criterio del Plan General de Contabilidad de Pymes si se desea.

## Solución

### Punto 1

Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (5.000 acciones × 200)	1.000.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		1.000.000

Socio A (5.000 acciones × 40 % = 2.000 acciones)

Se entiende que la valoración dada por el experto independiente designado por el Registro Mercantil es de 100.000 euros para cada uno de los autobuses, por lo que aporta el 50 % de su suscripción quedando pendiente el 50 % restante que será desembolsado con aportaciones dinerarias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	200.000	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción	200.000	
190	Acciones o participaciones emitidas (2.000 × 200)		400.000

Socio B (5.000 acciones × 40 % = 2.000 acciones)

Aporta un edificio valorado en 200.000 euros que suponen el 50 % de suscripción por lo que, al igual que el socio A, queda pendiente de desembolso el 50 % restante.



Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	160.000	
211	Construcciones	40.000	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción	200.000	
190	Acciones o participaciones emitidas (2.000 × 200)		400.000

Socio C (5.000 acciones × 20 % = 1.000 acciones)

La aportación de este socio es exclusivamente con aportaciones dinerarias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	100.000	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción	100.000	
190	Acciones o participaciones emitidas (1.000 × 200)		200.000

Inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	1.000.000	
100	Capital social (5.000 × 200)		1.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social	500.000	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción		500.000

Gastos de constitución:

Los gastos incrementales derivados de una transacción con instrumentos de patrimonio, incluidos los gastos de emisión de estos instrumentos, tales como honorarios de abogados, notarios y registradores; impresión de memorias, boletines y títulos; tributos; publicidad; comisiones y otros gastos de colocación, se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas o como una menor prima de emisión o de asunción en caso de emisión de acciones o creación de participaciones.



Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	3.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	630	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas (3.000 × 15 %)		450
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.180

Por actos jurídicos documentados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias (1.000.000 × 1 %)	10.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		10.000

Rehabilitación del edificio aportado:

La rehabilitación de edificio supone una mejora de este por lo que será mayor valor del mismo. En cuanto al anticipo entregado no es necesario anotar el efecto financiero, ya que su aplicación es en un plazo inferior al año.

15 de marzo. Por la entrega del anticipo, operación que devenga IVA:

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales	15.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	3.150	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		18.150

30 de abril. Recepción de la obra con un pago adicional:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	50.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (35.000 × 21 %)	7.350	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
239	Anticipos para inmobilizaciones materiales		15.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		42.350

31 de diciembre. Amortización del edificio que está en condiciones de funcionamiento desde el 1 de mayo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material $[(90.000/25) \times (8/12)]$	2.400	
2811	Amortización acumulada de construcciones		2.400

## Punto 2

1 de mayo. Por la entrega de los autobuses:

Los bienes de inmovilizado material se valoran por el precio de adquisición que incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento.

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte en montaje $(175.000 \times 2 \times 90\%)$	315.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado $(315.000 \times 21\%)$	66.150	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		381.150

Reforma:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte en montaje	10.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	2.100	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.100

## Reclasificación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	325.000	
238	Elementos de transporte en montaje		325.000

Todos los autobuses empiezan a funcionar el 1 de mayo y tiene una vida útil:

- Los nuevos 8 años.
- Los viejos 4 años.

La norma de registro y valoración (NRV) 3.<sup>a</sup>, «Normas particulares del inmovilizado material», del Plan General de Contabilidad (PGC), en su apartado g), se refiere a las grandes reparaciones en los siguientes términos:

g) En la determinación del importe del inmovilizado material se tendrá en cuenta la incidencia de los **costes relacionados con grandes reparaciones**. En este sentido, el importe equivalente a estos costes se amortizará de forma distinta a la del resto del elemento, durante el periodo que medie hasta la gran reparación. Si estos costes no estuvieran especificados en la adquisición o construcción, a efectos de su identificación, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación similar.

Noviembre de 20X1. Por la concesión de la subvención de los dos vehículos nuevos, subvención que se califica como una subvención de capital, y que están pendientes del cobro y considerando el efecto impositivo del 20%:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	30.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		30.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	6.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		6.000



Y por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9 al cierre del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	30.000	
8301	Impuesto diferido		6.000
130	Subvenciones oficiales de capital		24.000

En las instrucciones del supuesto se indica:

Aunque el criterio general para todas las anotaciones contables que se pidan es el Plan General de Contabilidad en vigor como excepción, y para facilitar la contabilización se puede excluir el uso de cuentas transitorias de los grupos 8 y 9 cuando proceda, y seguir el criterio del Plan General de Contabilidad de Pymes si se desea.

En este caso el registro contable de la subvención será:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	30.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		6.000
130	Subvenciones oficiales de capital		24.000

1 de noviembre. La decisión de retirar los dos vehículos viejos supone que se llevan a activos no corrientes mantenidos para la venta, ya que se cumplen las condiciones de la NRV 7.<sup>a</sup> 1 del PGC:

La empresa clasificará un activo no corriente como mantenido para la venta si su valor contable se recuperara fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, y siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) El activo ha de estar disponible en sus condiciones actuales para su venta inmediata, sujeto a los términos usuales y habituales para su venta.
- b) Su venta ha de ser altamente probable, porque concurren las siguientes circunstancias:
  - b<sub>1</sub>) La empresa debe encontrarse comprometida por un plan para vender el activo y haber iniciado un programa para encontrar comprador y completar el plan.

- b<sub>2</sub>) La venta del activo debe negociarse activamente a un precio adecuado en relación con su valor razonable actual.
- b<sub>3</sub>) Se espera completar la venta dentro del año siguiente a la fecha de clasificación del activo como mantenido para la venta, salvo que, por hechos o circunstancias fuera del control de la empresa, el plazo de venta se tenga que alargar y exista evidencia suficiente de que la empresa siga comprometida con el plan de disposición del activo.
- b<sub>4</sub>) Las acciones para completar el plan indiquen que es improbable que haya cambios significativos en el mismo o que vaya a ser retirado.

Amortización de los dos vehículos viejos desde el 1 de mayo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	25.000	
281	Amortización acumulada de elementos de transporte [(200.000/4) × 6/12]		25.000
Valor contable (200.000 – 25.000)			175.000
Valor razonable menos gastos de venta			¿?

Dado que el enunciado no facilita el valor razonable menos los gastos de venta, se supone que el valor a utilizar es el valor contable. En caso de haberse facilitado los dos, se tomaría el menor de ambos.

Código	Cuenta	Debe	Haber
580	Inmovilizado	175.000	
2828	Amortización acumulada de elementos de transporte	25.000	
218	Elementos de transporte		200.000

1 de diciembre. **Venta de un autobús por 85.000:**

No se facilita el tipo de interés para la actualización del activo financiero, por lo que se prescinde de este efecto a la hora de la solución.



Código	Cuenta	Debe	Haber
543	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado (85.000 × 1,21)	102.850	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	2.500	
580	Inmovilizado		87.500
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (85.000 × 0,21)		17.850

A 31 de diciembre, en relación con el segundo autobús, se indica que 85.000 euros será el precio máximo que conseguirá por el segundo autobús, por lo que se dota deterioro, ya que:

Valor contable (175.000/2)	87.500
Importe recuperable	85.000
<b>Pérdida por deterioro</b>	<b>2.500</b>

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	2.500	
599	Deterioro de valor de activos no corrientes mantenidos para la venta		2.500

31 de diciembre. Por la amortización de los dos autobuses nuevos, que han de ser sometidos a una gran reparación, por lo que hay dos bloques de amortización:

Valor contable	325.000
Vida útil	8 años
Fecha de entrada en funcionamiento	1 de mayo

Dos bloques de amortización

- Revisión: 10.000 en 56 meses
- Resto: 315.000 en 8 años

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	27.678,57	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		27.678,57

$$(315.000/8) \times 8/12 + 10.000 \times 8/56 = 27.678,57$$

Por el traspaso a resultados de la parte proporcional de la subvención de capital que se realiza linealmente como la amortización, que según la NRV 18.<sup>a</sup> del PGC, «Subvenciones, donaciones y legados recibidos», sobre la imputación a resultados de las subvenciones de capital para los activos de inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias:

Se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (30.000/8 × 8/12)	2.500	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		2.500

Por la disminución del efecto fiscal:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	500	
8301	Impuesto diferido (2.500 × 20%)		500

Y por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	500	
130	Subvenciones oficiales de capital	2.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		2.500



### Punto 3

1 de abril. Recepción del préstamo obtenido para financiar la puesta en marcha de la empresa:

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

Aunque el enunciado no lo indica expresamente, al 31 de diciembre se deben reconocer los intereses devengados, que son implícitos ya que se devolverán al vencimiento de la deuda, por lo que se registra como mayor valor de la misma.

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ( $350.000 \times 7\% \times 9/12$ )	18.375	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		18.375

15 de abril. Adquisición del ordenador:

Código	Cuenta	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información	2.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	420	
571	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.420

Y el 31 diciembre por la amortización del ordenador (se entiende adquirido aunque el enunciado habla de que se ha encargado y no hay más referencias) por el sistema de los número dígitos decrecientes.

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [ $2.000 \times (4/10) \times (8,5/12)$ ]	566,67	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
2817	Amortización acumulada de equipos para procesos de información		566,67

Por el resumen de las nóminas del periodo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	95.000	
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	10.000	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores (10.000 + 6.000)		16.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		20.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		69.000

Los seguros relacionados con el personal de empresa se registran en la cuenta 649, «Otros gastos sociales», pero han de ser periodificados, ya que se han contratado el 1 de mayo y cubren un periodo anual.

Código	Cuenta	Debe	Haber
649	Otros gastos sociales	9.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		9.000

Al cierre del ejercicio por la periodificación del seguro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
480	Gastos anticipados	3.000	
649	Otros gastos sociales		3.000

Por las dietas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
649	Otros gastos sociales	6.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.250
465	Remuneraciones pendientes de pago		750

Por la aportación al plan de pensiones (suponemos que es de aportación definida):

Código	Cuenta	Debe	Haber
643	Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de aportación definida (500 mensuales × 8 meses)	4.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.500
466	Remuneraciones mediante sistemas de aportación definida pendientes de pago		500

#### Punto 4

Por las ventas de billetes del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (50.000 × 6)	300.000	
700	Venta de billetes (300.000/1,21)		247.933,88
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		52.066,12

Y por la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	100.000	
740	Subvenciones, donaciones y legados a la explotación (50.000 × 2)		100.000



Por los servicios discrecionales cobrados al contado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	108.900	
705	Prestaciones de servicios discrecionales		90.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		18.900

Combustibles comprados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
602	Compras de otros aprovisionamientos	50.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	10.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		60.500

Seguros de viajeros y su periodificación, ya que en el ejercicio se ha contratado el 1 de mayo, tiene una duración anual y hay que considerar que es una operación exenta.

Código	Cuenta	Debe	Haber
625	Primas de seguros	12.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
480	Gastos anticipados	4.000	
625	Primas de seguros		4.000

Reparaciones y conservación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
622	Reparaciones y conservación	20.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	4.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		24.200



Subcontratación de autobuses externo para refuerzo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
629	Otros servicios subcontratación	35.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	7.350	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		42.350

Multas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		500

Por pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades:

Código	Cuenta	Debe	Haber
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	15.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		15.000

## Cuestión 1

Realice los cálculos precisos para la contabilización del impuesto sobre sociedades de McCartney para 20X1 teniendo en cuenta la información del supuesto más la siguiente información adicional:

- El resultado antes de impuestos ha ascendido a 125.000 euros.
- La normativa fiscal le permite amortizar el ordenador al 100 % el primer año.
- Tiene una deducción fiscal de 8.000 euros por inversión en zona deprimida.
- Los deterioros y multas se consideran no deducibles.

## Solución

En primer lugar, hay de realizar la liquidación de impuesto sobre sociedades para determinar posteriormente el importe del gasto devengado por el impuesto.

## Liquidación del impuesto sobre sociedades

Beneficio antes de impuestos	125.000
<b>+/- Ajustes</b>	
Libertad amortización ordenador (1)	-1.433,33
Gastos de constitución (2)	-13.000
Pérdidas por deterioro DTO (3)	+2.500
Multas (4)	+500
Base imponible	113.566,67
Tipo de gravamen	20%
Cuota íntegra	22.713,33
Deducciones	-8.000
Cuota líquida	14.713,33
Retenciones y pagos a cuenta	15.000
Cuota diferencial	-286,66

(1) Libertad de amortización del ordenador.

La tabla de ajustes fiscales que se produce por la libertad de amortización fiscal del ordenador es la siguiente considerando que la amortización es en 4 años mediante números dígitos decrecientes, por lo que aparecen diferencias temporarias imponibles al 20 %, tipo de gravamen propuesto por el enunciado del supuesto.

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste base	Pasivo diferencias temporarias imponibles 20%
20X1	566,67	2.000	-1.433,33	286,67
20X2	658,33	0	658,33	131,67
20X3	458,33	0	458,33	91,67
20X4	258,33	0	258,33	51,67
20X5	58,33	0	58,33	11,67
	<b>2.000</b>	<b>2.000</b>		

(2) Los gastos de constitución se han cargado en una cuenta de reservas y al tratarse de gastos deducibles se realiza un ajuste negativo y desde el punto de vista contable es una diferencia permanente.





- (3) Las pérdidas por deterioro no son deducibles desde el punto de vista fiscal por lo que se produce un ajuste positivo. Desde el punto de vista contable se trata de una diferencia temporaria deducible en origen que revertirá cuando se produzca la reversión del deterioro o se produzca la venta del activo deterioro.
- (4) Las multas y sanciones con gastos contables que no son deducibles fiscalmente dando lugar a diferencias permanentes.

### Asientos contables de gasto devengado por el impuesto sobre sociedades:

#### Impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	286,67	
6300	Impuesto corriente	14.713,33	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		15.000

#### Impuestos diferidos:

#### Libertad de amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	286,67	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (1.433,33 × 0,2)		286,67

#### Deterioro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporarias deducibles	500	
6301	Impuesto diferido (2.500 × 20%)		500

#### Y por el efecto impositivo de los gastos de constitución:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	2.600	
113	Reservas voluntarias (13.000 × 20%)		2.600



## Cuestión 2

La entidad compra el gasóleo en gasolineras. Como en su garaje tiene un depósito para combustible está pensando en comprar directamente a un suministrador. Para ello dispone de la siguiente información del 20X1 teniendo en cuenta que los pedidos deben ser siempre de 30.000 litros y los gastos de transporte por pedido ascienden a 900 euros y el mantenimiento del depósito le supone 1.000 euros.

Compras			Consumos	
Fecha	Litros	Precio unitario	Mes	Litros
1-5-20X1	30.000	0,50	Mayo	2.500
1-8-20X1	30.000	0,60	Junio	5.000
1-9-20X1	30.000	0,55	Julio	20.000
			Agosto	30.000
			Septiembre	10.000
			Octubre	7.000
			Noviembre	3.000
			Diciembre	2.500

Indique si sería más rentable comprar el combustible por el método actual o comprarlo al exterior. Utilice el criterio del coste medio ponderado para la gestión de inventario.

## Solución

La opción actual (la empresa adquiere directamente el combustible) implica un coste 50.000 euros.

De optar por la nueva alternativa propuesta los costes serían:

1 de mayo de 20X1. Primera compra (30.000 × 0,50)	15.000
1 de agosto de 20X1. Segunda compra (30.000 × 0,60)	18.000





1 de septiembre de 20X1. Tercera compra ( $30.000 \times 0,55$ )	16.500
Coste de transporte (3 pedidos $\times$ 900)	2.700
Mantenimiento del depósito	1.000
<b>Total</b>	<b>53.200</b>

La opción más rentable es seguir con la actual, ya que las compras suponen 50.000 euros frente a la nueva alternativa que supone un coste de 53.200.

La solución propuesta se ha hecho sobre las compras, pero también se puede hacer sobre los combustibles consumidos y se llega a la misma conclusión.

### Cuestión 3

Plantee la tabla de amortización del ordenador adquirido por la entidad, calculando todas las cuotas anuales y valor neto contable del bien durante los años que proceda.

### Solución

La tabla de depreciación anual, con una vida de 4 años, por el método de amortización de los dígitos degresivos es la siguiente:

Años	Dígitos	Cuota	Amortización acumulada	Valor contable
1	4	$2.000 \times 4/10 = 800$	800	1.200
2	3	$2.000 \times 3/10 = 600$	1.400	600
3	2	$2.000 \times 2/10 = 400$	1.800	200
4	1	$2.000 \times 1/10 = 200$	2.000	0
	<b>10</b>			

Ahora bien, si se desea conocer el gasto imputado durante cada uno de los ejercicios económicos, la tabla sería la siguiente:



Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste base	Pasivo diferencias temporarias imponibles 20%
20X1	566,67	2.000	-1.433,33	286,67
20X2	658,33	0	658,33	131,67
20X3	458,33	0	458,33	91,67
20X4	258,33	0	258,33	51,67
20X5	58,33	0	58,33	11,67
	<b>2.000</b>	<b>2.000</b>		

## Cuestión 4

Un suministrador internacional de autobuses le propuso una oferta de compra de autobuses japoneses que fue rechazada en las siguientes condiciones:

- Precio base de tarifa según catálogo: 200.000 dólares.
- Descuento por relación directa: 2.000 dólares.
- Coste de instalación de reformas: 25.000 dólares.
- Los gastos de transporte ascendieron a 1.000 dólares.

La estructura del pago era la siguiente forma: 30 % por adelantado en el momento del pedido, 40 % en la recepción y 30 % un mes después.

Tipos de cambio de 1 dólar en euros en las fechas anteriores eran (incluyendo todos los gastos de cambio):

Fecha	Cambio 1 \$
Pedido	0,90 euros
Recepción	0,95 euros
Último pago	0,92 euros

Realice las oportunas anotaciones contables y calcule el valor de los autobuses según esta oferta.



## Solución

El importe de los autobuses con las condiciones establecidas sería el siguiente:

	Dólares	Tipo cambio	Euros
Precio base	200.000	0,90	180.000
Menos descuento	-2.000	0,90	-1.800
Coste instalación	25.000	0,90	22.500
Gastos de transporte	1.000	0,90	900
	<b>224.000</b>		<b>201.600</b>

Por la entrega del anticipo en el momento de la realización del pedido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmobilizaciones materiales ( $224.000 \times 0,3 = 67.200 \$$ ; $67.200 \$ \times 0,90$ )	60.480	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		60.480

Por la recepción de los elementos de transporte teniendo en cuenta que los anticipos son partidas no monetarias, por lo que no deben ajustarse al tipo de cambio del momento de la recepción de los vehículos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	209.440	
239	Anticipos para inmobilizaciones materiales		60.480
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ( $224.000 \$ \times 0,4 = 89.600 \$$ ; $89.600 \$ \times 0,95 = 85.120$ )		85.120
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo ( $67.200 \$ \times 0,95$ )		63.840

1 mes después por el pago pendiente cuando el tipo de cambio es 0,92, reconociendo las diferencias de cambio al tratarse de una partida monetaria:



Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo (67.200 \$ × 0,95)	63.840	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (67.200 \$ × 0,92)		61.824
768	Diferencias positivas de cambio		2.016

## Cuestión 5

La entidad ha planteado contabilizar los gastos por dietas y alojamientos de los conductores en el momento del pago directamente para evitar problemas de gestión administrativa. ¿Sería correcta esta opción? Razone la respuesta en función de los principios contables.

## Solución

No es correcto, ya que eso supone contabilizar los gastos con base en el principio de caja que no está aceptado contablemente. En este caso es de aplicación el principio del devengo que está definido en la primera parte del PGC, Marco Conceptual, en los siguientes términos:

Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.