



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

Anna Ayats Vilanova

María Pilar García Giménez

*Profesoras del CEF.-*

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

## Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Reparto de beneficios, provisión para responsabilidades, compras, ventas, cancelación de préstamos, proyectos de investigación, amortizaciones e inversiones entre partes vinculadas.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Inmovilizado y subvenciones de capital, amortizaciones con valor residual e imputación de la subvención, baja del inmovilizado y compra de un activo nuevo mediante un *leasing*, donde hay que realizar los cálculos financieros del *leasing*.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Instalaciones complejas en curso con anticipos a cuenta, cuya financiación es a través de un préstamo bancario que luego se cancela mediante la emisión de un empréstito.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Operaciones de importación en moneda extranjera, ventas con euros, mermas, valoración de existencias, ajuste de existencias y el cálculo del margen bruto.
- Caso 5. Contabilidad financiera.** Determinación de la deuda tributaria del impuesto sobre beneficios con ajustes fiscales de gastos no deducibles, libertad de amortización, fondo de comercio y deterioros de morosos, incluye la contabilización del impuesto y el modelo de conciliación entre el resultado contable y la base imponible.



## Caso práctico núm. 1

### Contabilidad financiera

---

La sociedad anónima Claro presenta el 31 de diciembre de 20X3 el siguiente balance de situación (expresado en euros):

Importe	Activo	Pasivo	Importe
4.000.000	Investigación	Capital social	20.000.000
6.000.000	Fondo de comercio	Prima de emisión de acciones	4.000.000
2.000.000	Propiedad industrial	Reserva para acciones propias	400.000
600.000	Aplicaciones informáticas	Reserva legal	3.000.000
(1.000.000)	(Amortización acumulada inmovilizado inmaterial)	Reservas estatutarias	3.000.000
30.000.000	Inmovilizado material neto	Reservas voluntarias	4.714.809
2.000.000	Inversiones financieras a largo plazo	Pérdidas y ganancias	7.000.000
(20.000)	(Provisión por deterioro inversiones financieras)	Subvenciones de capital	600.000
400.000	Acciones propias a largo plazo	Provisión para gastos	1.000.000
6.020.000	Activo circulante neto	Deudas a largo plazo	1.885.191
		Acreedores a corto plazo	4.400.000
<b>50.000.000</b>	<b>Total activo</b>	<b>Total pasivo</b>	<b>50.000.000</b>

**Información complementaria referente al balance de situación:**

- El capital social está formado por acciones ordinarias del mismo valor nominal, 10 euros.
- La sociedad posee 20.000 acciones propias.
- La reserva estatutaria se dota en la misma cuantía que la reserva legal y su destino es la eliminación de pérdidas y la ampliación de capital en las mismas condiciones legalmente vigentes para la reserva legal.
- La subvención en capital corresponde a las aplicaciones informáticas. La amortización acumulada del inmovilizado inmaterial corresponde por partes iguales a los elementos amortizados hasta la fecha de cierre del balance.
- El inmovilizado financiero está formado por 100.000 acciones de la sociedad Oscuro adquiridas al 200 %.
- La sociedad tiene concertado con Oscuro un préstamo con vencimiento dentro de 2 años y un tipo de interés del 3 % anual, a pagar a la fecha del vencimiento que es el 31 de diciembre de cada año. El préstamo se puede cancelar anticipadamente, sin que por ello se penalice a la sociedad.

## Apartado 1

Operaciones efectuadas por la sociedad Claro en el ejercicio 20X4:

1. El 5 de febrero de 20X4 se reúne la junta general de accionistas y toma los siguientes acuerdos:
  - Repartir un dividendo de 0,25 euros por acción, que será abonado el 20 de febrero de 20X4.
2. El 20 de febrero de 20X4 la sociedad abona por bancos el importe del dividendo acordado. La retención practicada es del 19 %.
3. El 5 de marzo de 20X4 la sociedad recibe notificación en firme de que el litigio en curso resulta favorable para ella, para lo que existía provisión dotada, recibiendo a través de bancos 20.000 euros para cubrir los gastos y daños y perjuicios en los que ha podido incurrir.
4. Oscuro factura a Claro por distintas prestaciones de servicios 80.000 euros. Claro manifiesta su disconformidad con dicha factura acordando finalmente una facturación de 65.000 euros. Además, Oscuro concede un descuento de un 2 % en factura si se produce un pronto pago, lo que Claro procede a realizar.



5. El 1 de julio de 20X4 la sociedad acuerda con Oscuro cancelar la totalidad de la deuda, entregando de mutuo acuerdo las acciones que posee de Claro como inversión, que se valoran en 1.850.000 euros y el resto, si procede, se entrega en efectivo. Los gastos de cancelación abonados se elevan a 10.000 euros.
6. Los gastos de investigación que figuran en el balance se corresponden con un proyecto que, a 31 de diciembre de 20X4, se considera fracasado por lo que se procede a su imputación a resultados.
7. Claro vende mercaderías a Oscuro por valor de 80.000 euros. Además, hay gastos de transporte que Claro abona a una empresa externa por valor de 5.000 euros y que se pagarán al 50 % por cada una de las partes.
8. El 31 de diciembre de 20X4 la sociedad amortiza la propiedad industrial y las aplicaciones informáticas en el 20 % de su valor de adquisición.
9. El resto del inmovilizado inmaterial se amortiza en el tiempo máximo permitido por la normativa legal (teniendo en cuenta que se han generado en ejercicios anteriores).
10. El inmovilizado material se amortiza en 4.000.000 de euros.

## Apartado 2

Operaciones realizadas por la sociedad Oscuro, relacionadas con la sociedad Claro (además de las mencionadas anteriormente):

1. El 30 de noviembre de 20X3 la sociedad adquirió en el mercado de valores 60.000 acciones de la sociedad Claro, al 200 %.
2. El 20 de febrero de 20X4 la sociedad cobra por bancos el dividendo correspondiente a las acciones que posee.
3. El 5 de octubre de 20X4 la sociedad vende la totalidad de las acciones que posee, emitidas por la sociedad Claro, al 120 % a través de bancos.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables que procedan de las sociedades Claro y Oscuro, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores correspondientes al ejercicio 20X4.

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

### Apartado 1. Contabilidad de la sociedad Claro, SA

#### Información complementaria

El capital está formado por acciones ordinarias de 10 euros de valor nominal, lo que supone el siguiente número de acciones:

$$\text{Número de acciones: } 20.000.000/10 = 2.000.000 \text{ de acciones}$$

El enunciado indica que la entidad posee 20.000 acciones propias, ahora bien la cuenta 108, «Acciones propias en situaciones especiales», debería figurar en el patrimonio neto, dentro del apartado de fondos propios con signo negativo y no requiere la dotación obligatoria de una reserva indisponible como aparece en el enunciado, si no es con la finalidad que dicha operación tenga un efecto nulo en los fondos propios.

Si ha comprado 20.000 acciones propias y el saldo de la cuenta 108, «Acciones propias a largo plazo», figura por 400.000 euros, implica que el precio medio ponderado es de 20 euros por acción.

El enunciado indica que la subvención de capital corresponde a las aplicaciones informáticas, a la vez que nos indica que el saldo de la amortización acumulada del inmovilizado intangible, cuyo saldo es de 1.000.000 de euros, corresponde por partes iguales a los elementos amortizados hasta la fecha de cierre del balance.

Si el coste de la aplicación informática es de 600.000 euros y la subvención del capital de patrimonio neto pendiente de transferir son 600.000 euros, significa que acaba de adquirir dicha aplicación estando subvencionada al 100 %, por tanto, todavía no se ha amortizado nada, siendo el importe de la amortización acumulada del inmovilizado intangible imputable a la investigación, fondo de comercio y propiedad industrial.

También nos indica que dentro del activo no corriente figura una inversión financiera en instrumentos de patrimonio neto en la entidad Oscuro, SA, subgrupo 25, correspondiente a 100.000 acciones, que se compraron por importe de 2.000.000 de euros. El coste unitario es de 20 euros, si se indica que se compraron al 200 % implica que el valor nominal es de 10 euros.

Además, hay un deterioro de valor reversible, lo que implica que la inversión figura en la categoría activo financiero a coste, se supone que carece de un valor fiable de mercado, la cuenta principal mantiene el coste y si su valor recuperable es inferior procede dotar deterioro reversible. El deterioro por acción es de  $20.000/100.000 = 0,20$  euros.

La sociedad Claro tiene un préstamo concertado con Oscuro, cuyo capital vence dentro de 2 años, 31 de diciembre de 20X5, y tiene un tipo de interés del 3 % anual, a pagar a la fecha del vencimiento que es el 31 de diciembre de cada año, además se puede cancelar sin penalización.

En el pasivo del balance de Claro dentro del apartado de deudas a largo plazo solo hay una cuenta con un saldo de 1.885.191 euros, que se corresponde con el valor del préstamo al cierre de 20X3.

## Operaciones ejercicio 20X4

1. 5 de febrero de 20X4. La junta general de accionistas aprueba el reparto del beneficio del ejercicio 20X3.

No hay resultados negativos de ejercicios anteriores, por lo que el patrimonio neto es superior al capital social.

El artículo 274 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC) regula la dotación de la reserva legal, cuyo saldo a fecha de cierre no alcanza el 20 % del capital social mercantil, de ahí que como mínimo deba incrementarse en el 10 % del beneficio neto del ejercicio.

- 20 % del capital social ( $20\% \times 20.000.000$ ) ..... 4.000.000 euros
- Saldo de la reserva legal al balance de cierre de 20X3 ..... 3.000.000 euros
- Dotación mínima (10 % del beneficio neto =  $10\% \times 7.000.000$ ) ..... 700.000 euros

La información complementaria indica que la dotación de la reserva estatutaria es por la misma cuantía que la reserva legal.

La junta general de accionistas aprueba un dividendo de 0,25 euros por acción que se abonará el 20 de febrero de 20X4. No indica si se aplica sobre las acciones en circulación o el total del capital escriturado, ya que las acciones propias no tienen derecho a cobrar el dividendo, cuyo importe se distribuiría entre el resto de acciones ordinarias en circulación.

Vamos a suponer que el importe que aprueba la junta general de accionistas sea sobre los 2.000.000 de acciones, lo que implica que el dividendo a cobrar por acción sería:

- Dividendo total (2.000.000 acciones × 0,25 euros) ..... 500.000 euros
- Dividendo por acción (500.000 euros/1.980.000 acciones) ..... 0,252525 euros

Por el reparto del beneficio del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	7.000.000	
112	Reserva legal		700.000
1142	Reservas estatutarias		700.000
526	Dividendo activo a pagar (2.000.000 × 0,25)		500.000
113	Reservas voluntarias		5.100.000

### 2. 20 de febrero de 20X4. Por el pago del dividendo acordado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	500.000	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas (500.000 × 19%)		95.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		405.000

### 3. 5 de marzo de 20X4. Sentencia firme del litigio en curso:

La sociedad tenía dotada una provisión para gastos por importe de 1.000.000 para satisfacer los posibles gastos y daños y perjuicios de un litigio en curso. Al resultar la sentencia favorable procede a cancelar la provisión y la cantidad que cobra como compensación de los costes del juicio tiene la consideración de ingreso excepcional si no existe incertidumbre sobre su retorno, es decir, ninguna de las partes recurre la sentencia.

Por la cancelación de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
14X	Provisión para gastos	1.000.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
7952	Exceso de provisión para otras responsabilidades		1.000.000

Por el reembolso de los gastos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	20.000	
778	Ingresos excepcionales		20.000

4. Por la primera facturación hecha por Oscuro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
629	Otros servicios	80.000	
410	Acreedores por prestación de servicios		80.000

Por la rectificación de la factura:

Código	Cuenta	Debe	Haber
410	Acreedores por prestación de servicios	15.000	
629	Otros servicios		15.000

Por el pago de la factura:

Código	Cuenta	Debe	Haber
410	Acreedores por prestación de servicios	65.000	
629	Otros servicios		1.300
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		63.700

La rectificación del coste del servicio por disconformidad en el precio y el descuento por pronto pago rebajan directamente el coste de dicho servicio.



No puede utilizar las cuentas 608, «Devoluciones de compras y operaciones similares», y 606, «Descuento sobre compras por pronto pago», debido a que modifica el valor de las existencias.

**5.** 1 de julio de 20X4. Se cancela la deuda que tenía Claro con Oscuro:

El nominal tenía un vencimiento a finales de 20X5, pero cada año se pagaban intereses al 3% a 31 de diciembre, por tanto, el saldo que figura en el balance de apertura de 20X3 en la cuenta «Deudas a largo plazo» es el importe que se adeuda.

Por el devengo de los intereses de enero a junio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6622	Intereses de deudas, otras empresas (1.885.191 × 0,03 × 6/12)	28.277,86	
528	Intereses a corto plazo de deudas		28.277,86

Nominal del pasivo .....	1.885.191
Intereses explícitos devengados hasta junio .....	28.277,86
Valor contable del pasivo .....	1.913.468,86

Se supone que en el enunciado hay un error porque dice que entrega las acciones que posee de Claro como inversión, cuando los títulos que posee como inversión son acciones de Oscuro, ya que si fueran de Claro serían las propias.

- Valor en libros de las acciones de Oscuro ..... 1.980.000 euros  
[2.000.000 (coste) – 20.000 (deterioro)]
- Valor razonable de las acciones en la fecha actual ..... 1.850.000 euros

Se produce una pérdida en la entrega de las acciones de 130.000 euros.

El importe en efectivo es la diferencia entre el valor contable del pasivo y el valor razonable de las acciones entregadas.

$$1.913.468,86 - 1.850.000 = 63.468,86 \text{ euros}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
171	Deudas a largo plazo	1.885.191	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
528	Intereses a corto plazo de deudas	28.277,86	
2936	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en otras empresas	20.000	
6663	Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo, otras empresas	130.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		63.468,86
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		2.000.000

Por los gastos de cancelación del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
669	Otros gastos financieros	10.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		10.000

## 6. Por la amortización correspondiente al año 20X4:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (4.000.000/5)	800.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		800.000

Si a la fecha de cierre se abandona el proyecto de investigación al haber fracasado, hay que ver el saldo amortizado hasta la fecha.

No sabemos la fecha de la activación de la investigación para calcular el saldo amortizado. La información complementaria del enunciado indica que el saldo del total amortizado del intangible se reparte en partes iguales entre la investigación, el fondo de comercio y la propiedad industrial.

El importe correspondiente a la investigación es:  $1.000.000/3 = 333.333,33$  euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible (333.333,33 + 800.000)	1.133.333,33	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
670	Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible	2.866.666,67	
200	Investigación		4.000.000

**7. Por la venta de mercaderías:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	80.000	
700	Ventas de mercaderías		80.000

Por el pago del transporte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
624	Transportes	5.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.000

Se supone que el transportista factura la totalidad del servicio a la entidad Claro, la cual abona los 5.000 euros. A continuación, factura la mitad a la entidad Oscuro, que asume el 50 % del coste.

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	2.500	
759	Ingresos por servicios diversos		2.500

Si el transportista factura directamente la mitad a cada empresa y el pago lo realiza la entidad Claro, el asiento contable sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
624	Transportes	2.500	
430	Clientes	2.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.000

**8. 31 de diciembre de 20X4. Por la dotación a la amortización de la propiedad industrial:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (20% × 2.000.000)	400.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		400.000

Por la dotación a la amortización de las aplicaciones informáticas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (20% × 600.000)	120.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		120.000

Por la imputación de la subvención al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (600.000 × 20%)	120.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		120.000

Se prescinde el efecto impositivo, ya que la subvención figura por el importe bruto en el balance de apertura, debido a que no consta el pasivo diferido.

Por la cancelación de la cuenta 130 por el importe transferido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	120.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		120.000

**9. Por la dotación a la amortización del fondo de comercio:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (10% × 6.000.000)	600.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		600.000

La norma de registro y valoración (NRV) 6.<sup>a</sup> c) del Plan General de Contabilidad (PGC) establece como plazo de amortización del fondo de comercio el método lineal en 10 años, salvo prueba en contrario.

c) Fondo de comercio. Solo podrá figurar en el activo, cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, en el contexto de una combinación de negocios.

Su importe se determinará de acuerdo con lo indicado en la norma relativa a combinaciones de negocios y deberá asignarse desde la fecha de adquisición entre cada una de las unidades generadoras de efectivo de la empresa, sobre las que se espere que recaigan los beneficios de las sinergias de la combinación de negocios.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, el fondo de comercio se valorará por su precio de adquisición menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas.

El fondo de comercio se amortizará durante su vida útil. La vida útil se determinará de forma separada para cada unidad generadora de efectivo a la que se le haya asignado fondo de comercio.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años y que su recuperación es lineal.

Además, al menos anualmente, se analizará si existen indicios de deterioro de valor de las unidades generadoras de efectivo a las que se haya asignado un fondo de comercio, y, en caso de que los haya, se comprobará su eventual deterioro de valor de acuerdo con lo indicado en el apartado 2.2 de la norma relativa al inmovilizado material.

Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión en los ejercicios posteriores.

## 10. Por la dotación a la amortización del inmovilizado material:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	4.000.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		4.000.000

## Apartado 2. Contabilidad de Oscuro, SA

### 1. 30 de noviembre de 20X3. Por la compra de las acciones de Claro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (60.000 × 10 × 200%)	1.200.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.200.000

El enunciado no especifica qué intenciones tiene el inversor, pero al ser cotizada y tener un valor fiable de mercado, si no indica que opta por la categoría de activo financiero a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, debemos entender que se clasifica en la categoría de activo financiero a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

No tenemos datos de cuál era la cotización de las acciones de Claro a 31 de diciembre de 20X3 para realizar el ajuste a valor razonable.

### 2. 5 de febrero de 20X4. Por el reconocimiento del dividendo a cobrar:

Acciones en circulación de Claro:  $2.000.000 - 20.000 = 1.980.000$ .

Dividendo para 60.000 acciones en circulación:  $(500.000/1.980.000) \times 60.000 = 15.151,52$  euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar	15.151,52	
7603	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, otras empresas		15.151,52

### 20 de febrero de 20X4. Por el cobro del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	12.272,73	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (15.151,52 × 19%)	2.878,79	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
545	Dividendo a cobrar		15.151,52

Aunque el enunciado no lo indica, procedemos a registrar la facturación de los servicios del punto 4, la cancelación del crédito del punto 5 y la compra de mercaderías del punto 7.

Por la prestación de servicios facturada a Claro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	80.000	
705	Prestaciones de servicios		80.000

Por la modificación de la factura:

Código	Cuenta	Debe	Haber
708	Devoluciones de ventas y operaciones similares	15.000	
430	Clientes		15.000

Por el cobro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	63.700	
706	Descuentos sobre ventas por pronto pago	1.300	
430	Clientes		65.000

1 de julio de 20X4. Por el devengo de los intereses del préstamo otorgado a Claro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
547	Intereses a corto plazo de créditos	28.277,86	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
76203	Ingresos de créditos a largo plazo, otras empresas (1.885.191 × 0,03 × 6/12)		28.277,86

Por la cancelación del préstamo y adquisición de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
108	Acciones propias en situaciones especiales	1.850.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	63.468,86	
252	Créditos a largo plazo		1.885.191
547	Intereses a corto plazo de créditos		28.277,86

Por la compra de mercaderías a Claro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	80.000	
400	Proveedores		80.000

Por los gastos de transporte que tiene que asumir Oscuro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	2.500	
400	Proveedores		2.500

3. 5 de octubre de 20X4. Por la venta de las acciones de Claro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (60.000 acciones × 10 euros × 120%)	720.000	
6630	Pérdidas de cartera de negociación	480.000	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		1.200.000



## Caso práctico núm. 2

### Contabilidad financiera

---

La sociedad anónima Brincos, que desarrolla su actividad en una zona geográfica con bajo nivel económico, presenta la siguiente información referida a varios ejercicios:

1. El 1 de abril de 20X2 solicita una subvención de 800.000 euros para la renovación de la maquinaria, con el fin de producir en mejores condiciones laborales, medioambientales y económicas. El importe de la maquinaria se eleva a 2.000.000 de euros, con vida útil de 15 años y un valor residual estimado del 5 %, previsto el cese de actividad de las máquinas y su venta en ese momento, contado desde que entre en funcionamiento.
2. El 25 de junio de 20X2 adquiere la maquinaria en las condiciones previstas, para lo que se prevé que entre en funcionamiento en los próximos días. La puesta en marcha, así como gastos del periodo de prueba, forman parte del precio final conocido y corren por cuenta del proveedor. La sociedad abona 500.000 euros y el resto se abonarán cuando se reciba la subvención.
3. El 1 de octubre de 20X2 se inicia la producción con las máquinas en perfecto funcionamiento. Ese mismo día se abona la prima anual del seguro que se eleva a 35.000 euros.
4. El 1 de octubre de 20X2 se recibe comunicación de la Administración pública de que le ha sido concedida la subvención no reintegrable a la sociedad, pero en la cuantía de 750.000 euros. La cuantía monetaria se recibirá más adelante.
5. El 1 de noviembre de 20X2 la Administración pública ingresa en la cuenta del proveedor de la maquinaria los 450.000 euros y la sociedad completa la diferencia por bancos.
6. El 31 de diciembre de 20X2 se realizan las anotaciones contables oportunas.
7. El 1 de abril de 20X4 un accidente destruye la parte electrónica de la maquinaria, Al disponer de seguro, la compañía indemniza a la empresa con su valor contable. La sociedad entonces decide adquirir una nueva maquinaria, que sustituye a la anterior, mediante una operación de arrendamiento financiero a 5 años.
8. La nueva maquinaria entra en funcionamiento el 1 de julio de 20X4. El precio de adquisición es de 2.500.000 euros que se abonarán mediante cuotas anuales constantes con vencimiento el 1 de julio de cada año a un tipo de interés de un 5 %. La nueva maquinaria se amortizará mediante cuotas lineales en 15 años.



9. Una vez informada la Administración pública de la situación, esta decide mantener la subvención y que se pueda aplicar de forma extensiva a la nueva maquinaria sin perder las características de la concesión inicial.
10. El 31 de diciembre de 20X4 se realizan las anotaciones contables oportunas.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables que procedan, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores en las fechas previstas al efecto.

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

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

## Solución

1. 1 de abril de 20X2. Por la solicitud de la subvención:

En este apartado no procede asiento contable, solo nos proporciona información sobre la petición de la subvención para la maquinaria, acerca del coste de la misma, su vida útil y su valor residual.

- Importe solicitado en la subvención ..... 800.000 euros
- Coste de la maquinaria ..... 2.000.000 euros
- Vida útil ..... 15 años
- Valor residual ..... 5 %

Si no se ha producido la entrega de la máquina ni se ha notificado la subvención, no se ha producido un hecho contable objeto de registro.

**2. 25 de junio de 20X2. Por la compra de la maquinaria en montaje:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	2.000.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		1.500.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		500.000

**3. 1 de octubre de 20X2. Por la puesta en condiciones de funcionamiento:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	2.000.000	
233	Maquinaria en montaje		2.000.000

Por el pago del seguro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
625	Primas de seguros [(35.000/12 meses) × 3 meses (octubre a diciembre)]	8.750	
480	Gastos anticipados [(35.000/12 meses) × 9 meses (enero a septiembre X3)]	26.250	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		35.000

**4. 1 de octubre de 20X2. Por la obtención de la subvención, que finalmente asciende a 750.000 euros:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	750.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		750.000

Por la incorporación al patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	750.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		750.000



También se podría registrar prescindiendo del uso de las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC, ya que el enunciado del examen indica que no es necesario su uso, además de que hay que prescindir de consideraciones fiscales, de ahí que no descuente el efecto impositivo del impuesto sobre sociedades.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	750.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		750.000

5. 1 de noviembre de 20X2. Por el pago del importe pendiente de la maquinaria y la aplicación de la subvención al pago:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	1.500.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		750.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		750.000

6. 31 de diciembre de 20X2. Por la dotación a la amortización de la maquinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado intangible $\{[(95\% \times 2.000.000)/15] \times (3/12)\}$	31.666,67	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		31.666,67

No hay datos en el enunciado para actualizar el valor residual.

Por el traspaso de la subvención al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital $\{[(750.000 \times 95\%)/15] \times (3/12)\}$	11.875	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		11.875

El traspaso de la subvención de capital a ingreso contable también se puede realizar a partir de determinar qué parte de la inversión ha sido subvencionada.

$$\text{Porcentaje subvencionado} = 750.000/2.000.000 = 37,50 \%$$

$$\text{Imputación al resultado del ejercicio} = 31.666,67 \text{ (amortización 20X2)} \times 37,50 \% = 11.875 \text{ euros.}$$

Por la cancelación de la cuenta 130 por el importe transferido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	11.875	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		11.875

Si la transferencia de la subvención de patrimonio neto al resultado contable se hace sin el uso de las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC, el asiento sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	11.875	
746	Subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio		11.875

7. 1 de abril de 20X4. Por la dotación a la amortización por los meses de enero, febrero y marzo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado intangible $\{[(95\% \times 2.000.000)/15] \times (3/12)\}$	31.666,67	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		31.666,67

$$\text{La amortización acumulada hasta la fecha es: } 31.666,67 \text{ (20X2)} + 1.900.000/15 \text{ (20X3)} + 31.666,67 \text{ (enero-marzo 20X4)} = 190.000 \text{ euros.}$$

Por la baja de la maquinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2813	Amortización acumulada de maquinaria	190.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
678	Gastos excepcionales	1.810.000	
213	Maquinaria		2.000.000

Por la indemnización recibida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.810.000	
778	Ingresos excepcionales		1.810.000

Por el traspaso de la subvención al resultado del ejercicio por la amortización de enero a marzo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital {[(750.000 × 95 %)/15] × (3/12)}	11.875	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		11.875

Por el cierre del saldo de la cuenta 130:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	11.875	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		11.875

La imputación de la subvención es de la amortización previa al siniestro, debido a que en el punto 9 del enunciado nos informa de que la Administración pública mantiene la subvención que se hace extensiva a la nueva maquinaria.

Se modificará el criterio de imputación debido a que deberá tener en cuenta la vida de la máquina que adquiere nueva para sustituir a la anterior.

Saldo pendiente de transferir = 750.000 – 11.875 (20X2) – 47.500 (20X3) – 11.875 (marzo 20X4) = 678.750 euros.

Importe transferido en el 20X3 = (750.000 × 0,95)/15 años = 47.500 euros.

8. 1 de julio de 20X4. Por la compra de la nueva maquinaria financiada con un contrato de arrendamiento financiero:

$$2.500.000 = X (\text{cuota anual}) \times \frac{1 - (1 + 0,05)^{-5}}{0,05}$$

$$X = 577.436,9953 = 577.437 \text{ euros}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	2.500.000	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		452.437
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo		2.047.563

El importe de los pagos de las cuotas del *leasing* es pospagable, la primera cuota incluye intereses sobre la deuda pendiente del 5 %.

Intereses (2.500.000 × 5 %) .....	125.000 euros
Recuperación del coste del bien .....	452.437 euros
[577.437 (cuota) – 125.000 (intereses)]	

9. No procede asiento.

La subvención se imputará de acuerdo con los criterios de amortización de la segunda maquinaria.

10. 31 de diciembre de 20X4. Por la dotación a la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [(2.500.000/15) × (6/12)]	83.333,33	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		83.333,33

El enunciado no indica un valor residual de la nueva máquina.



Por la imputación de la subvención al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital [[678.750/15) × (6/12)]	22.625	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		22.625

Por la cancelación de la cuenta 130 por el importe transferido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	22.625	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		22.625

Por el devengo de los intereses del *leasing*:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6623	Intereses de deudas con entidades de crédito (125.000 × 6/12)	62.500	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		62.500

## Caso práctico núm. 3

### Contabilidad financiera

La empresa Aspidiske, SA se dedica a la fabricación de automóviles de gama alta. Durante el año 1 se plantea un proyecto a futuro por el que pretende iniciar un proceso de transformación de su planta de fabricación de automóviles para entrar en el segmento de coches eléctricos.

1. A 1 de agosto del año 1 encarga a una empresa consultora la realización de un proyecto de cambio del proceso organizativo. Abona como anticipo de los trabajos a realizar 350.000 euros.
2. Para acometer esta transformación Aspidiske, SA decide endeudarse en 8.000.000 de euros, a reembolsar dentro de 4 años, momento en que se prevé que sea estable



la comercialización de los coches eléctricos. Las condiciones fijadas por la entidad bancaria para la formalización de la operación de préstamo, a 1 de octubre, son:

- Importe: 8.000.000 de euros.
  - Se establece el pago de intereses anuales al cierre de cada ejercicio, calculados de acuerdo con el euríbor del 1 de enero de cada año más un diferencial de 2 puntos, con excepción del primer año que el tipo de interés se fija en el 3 %.
  - El principal se devuelve al final de los 4 años que dura la operación.
  - La comisión de apertura del préstamo es del 1 %, con un importe mínimo de 10.000 euros.
3. Un estudio de ingeniería realiza el proyecto de lo que deberá ser la nueva instalación por el que cobra a la empresa 500.000 euros. Al realizar un pago inmediato, el estudio le ofrece un descuento por pronto pago de un 3 %.
4. El 1 de enero del año 2 comienzan las obras para la transformación de la fábrica. A 31 de diciembre del año 1 se han abonado los siguientes gastos:
- Factura de la empresa consultora: 760.000 euros. La sociedad aplica el anticipo concedido en su momento.
  - Gastos del estudio de ingeniería: 450.000 euros.
  - Pago a una empresa constructora por obras diversas de preparación, adecuación y comienzo del proceso de reestructuración de la factoría: 2.000.000 de euros.
  - A su vez, fue necesario desmontar distintas equipaciones anteriores en la fábrica para lo que la empresa abonó facturas por valor de 480.000 euros.
  - A su vez, gastos propios de personal y suministros de la empresa por valor de 750.000 euros han sido aplicados a la nueva instalación.
5. A comienzos del año 3, los técnicos de Aspidiske, SA plantean a los responsables de la empresa la imposibilidad de iniciar el proceso de venta de los vehículos eléctricos, tal y como estaba previsto en ese año 3 y deberá retrasarse su comercialización hasta el año 5. Ante esta situación el director financiero de Aspidiske, SA recomienda emitir un empréstito por 100.000.000 de euros.

El empréstito se emite el 31 de marzo del año 3 con las siguientes características:

- Bonos emitidos: 100.000.
- Nominal de cada bono: 1.000 euros.
- Prima de emisión para los títulos del 2 %.



- Prima de reembolso del 1 % del nominal del bono.
- Los títulos devengan un interés anual del 1,75 % pagadero a 31 de diciembre por años vencidos.
- El empréstito se amortiza de manera única al cabo de 3 años.
- Los gastos de emisión y colocación del empréstito ascienden al 1‰ del nominal de la operación.

El 1 de abril del año 3, se acuerda con el banco, tras la colocación del empréstito, la cancelación del préstamo por su valor contable a 31 de diciembre del año 2.

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 1, 2 y 3 sabiendo que a 1 de enero del año 2 y a 1 de enero del año 3 el euríbor es de un  $-0,41\%$ .

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

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

## Solución

### Operaciones correspondientes al año 1

1. 1 de agosto. Por el anticipo a la entidad encargada de modificar la línea de producción de vehículos a fin de adaptarlo al coche eléctrico:

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales	350.000	





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

**2. 1 de octubre. Por la obtención de un préstamo de una entidad financiera:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	7.920.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito [8.000.000 – (8.000.000 × 1 %)]		7.920.000

Se trata de un préstamo con reembolso único a los 4 años y pago anual de intereses. Tiene una comisión de apertura, por lo que debe calcularse la tasa de interés efectiva e imputarla a lo largo de la vida del préstamo de acuerdo con la NRV 9.ª 3 del PGC.

Si el préstamo se obtiene el 1 de octubre de año 1 y se fija el pago de los intereses al cierre de cada ejercicio, significa que el primer pago se haría a 31 de diciembre del año 1 por el tipo fijo del 3 % y por 3 meses, luego el segundo pago al cierre año 2, el tercer pago al cierre año 3, el cuarto pago al cierre del año 4 y al cierre del quinto año pagaría intereses y devolvería el capital.

A partir del año 2 se aplicaría el euríbor + 2 puntos.

Como el enunciado no facilita el tipo efectivo, a fin de simplificar los cálculos del coste amortizado, vamos a suponer que los gastos de apertura se imputarán de forma lineal durante la vida del préstamo, ya que en caso contrario debería recalcular la TIR cada vez que modifique la cuota de intereses al ser a un tipo variable.

Además, no son exactamente 4 años, pues entendemos que la duración son 3 meses del año 1 y luego los pagos restantes se harían a finales de años 2, 3, 4 y 5.

**3. Por la factura del proyecto del estudio de ingeniería:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales [500.000 – (500.000 × 3 %)]	485.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		485.000

A fin de cerrar el ejercicio 1 debería registrar el pago de los intereses acordados en el contrato:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6623	Intereses de deudas con entidades de crédito (8.000.000 × 3% × 3/12) (explícitos)	60.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		60.000

Por el devengo de los gastos de apertura:

Código	Cuenta	Debe	Haber
669	Otros gastos financieros [(80.000/4,25 años) × 3/12 (octubre-diciembre)]	4.705,88	
170	Préstamos a largo plazo con entidades de crédito		4.705,88

La consideración del efecto financiero en los anticipos de inmobilizaciones materiales está en función de si entre el pago y la incorporación al inmovilizado excede el año o no.

Con relación a la empresa consultora que lleva a cambio las modificaciones, hay un anticipo de 350.000 euros el 1 de agosto que se incorpora a inmovilizado en curso a finales del año 2, de ahí que debamos considerar el efecto financiero.

Vamos a suponer que el tipo al que puede financiarse el proveedor en el mercado fuera el tipo fijo que nos facilita el enunciado del 3%.

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmobilizaciones materiales (350.000 × 0,03 × 5/12)	4.375	
762	Ingresos de créditos		4.375

## Operaciones correspondientes al año 2

Entendemos que cuando el enunciado indica que se han abonado los siguientes gastos se refiere a los trabajos del año 2, no del año 1, ya que no había empezado.

### 4. Por efecto financiero del anticipo del mes de agosto del ejercicio 1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales (350.000 × 0,03)	10.500	
762	Ingresos de créditos		10.500

Por la factura de la empresa consultora:

Código	Cuenta	Debe	Haber
232	Instalaciones técnicas en montaje	774.875	
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales (350.000 + 4.375 + 10.500)		364.875
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		410.000

Por los costes del estudio de ingeniería que factura en el periodo actual más las cantidades anticipadas en el ejercicio anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
232	Instalaciones técnicas en montaje	935.000	
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales		485.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		450.000

Por el pago a la empresa constructora:

Código	Cuenta	Debe	Haber
232	Instalaciones técnicas en montaje	2.000.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.000.000



Por el desmontaje de parte de las instalaciones antiguas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
232	Instalaciones técnicas en montaje	480.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		480.000

Por los gastos propios de personal y suministros aplicados a la instalación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
232	Instalaciones técnicas en montaje	750.000	
733	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso		750.000

Por el pago de los intereses del préstamo:

El euríbor a 1 de enero del año 2 es negativo por 0,41 %, si añadimos un diferencial de 2 puntos, el tipo de interés que nos cobrará la entidad financiera el segundo año es de 1,59 %.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6623	Intereses de deudas con entidades de crédito (8.000.000 × 1,59%)	127.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		127.200

Por los gastos de formalización del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
669	Otros gastos financieros (80.000/4,25 años)	18.823,53	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		18.823,53

Con relación a las obras de la instalación, están terminadas según parece desprenderse del enunciado a finales del año 2, aunque por motivos al margen de las previsiones iniciales, no puede empezar la comercialización de los vehículos hasta el año 5.

El enunciado no indica si el motivo es falta de mercado o que no están finalizadas las instalaciones. Si fueran operativas, debería reclasificar la inversión al cierre del año 2 al inmovilizado material.

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas	4.939.875	
232	Instalaciones técnicas en montaje (774.875 + 935.000 + 2.000.000 + 480.000 + 750.000)		4.939,875

## Operaciones correspondientes al año 3

### 5. Emisión de un empréstito de 100.000.000 de euros.

Valor emisión empréstito (100.000 bonos × 980 euros) .....	98.000.000 euros
Valor de reembolso (100.000 bonos × 1.010 euros) .....	101.000.000 euros
Gastos de emisión (100.000 bonos × 1.000 euros × 1 %).....	100.000 euros
Intereses o cupones año 3 .....	1.312.500 euros
(100.000 bonos × 1.000 euros × 1,75 % × 9/12)	
Intereses o cupones año 4 .....	1.750.000 euros
(100.000 bonos × 1.000 euros × 1,75 %)	
Intereses o cupones año 5 .....	1.750.000 euros
(100.000 bonos × 1.000 euros × 1,75 %)	

A continuación, planteamos la ecuación para determinar el tipo efectivo, aunque no nos haría falta debido a que solo debemos registrar la emisión del empréstito y la cancelación del préstamo.

$$98.000.000 - 100.000 = 1.312.500 (1 + i)^{-9/12} + 1.750.000 (1 + i)^{-1,75} + (101.000.000 + 1.750.000)^{-2,75}$$

31 de marzo. Por la emisión de los bonos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	97.900.000	
177	Obligaciones y bonos a largo plazo		97.900.000

Al haber un reembolso único la deuda es a largo plazo y se registra por el líquido de la emisión, para luego devengar el coste financiero por la tasa efectiva.



31 de marzo. Por la cancelación del préstamo:

Si se acuerda la cancelación por el valor del pasivo al cierre del año 2, sería el nominal que son los 8.000.000.

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito (coste amortizado al cierre del año 2)	7.943.529,41	
669	Otros gastos financieros	56.470,59	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		8.000.000

## Caso práctico núm. 4

### Contabilidad financiera

La sociedad anónima Merchandise se dedica a la importación y comercialización de contenedores de productos de consumo doméstico. Su sede social está en Madrid, pero realiza sus compras principalmente en el mercado chino.

Dado que lo que importa son principalmente productos menores de consumo, su valoración se realiza tomando como referencia el número de unidades de producto, considerando a todos como productos similares, ya que son elementos de muy bajo coste de producción.

Durante el año 2019 ha realizado, entre otras, las siguientes operaciones.

1. Las existencias iniciales de producto ascienden a 257.640 unidades valoradas a 0,23 euros cada una.
2. El 3 de febrero realiza la importación de un contenedor con 790.000 unidades de producto que se adquieren a un precio unitario de 0,28 dólares cada una. Los costes de flete y transporte adicionales ascienden a 25.000 euros y además abona en concepto de seguro de la compra 2.800 euros. El tipo de cambio del dólar a esa fecha es de 1 dólar = 0,80 euros.
3. Con fecha 6 de marzo realiza una venta de 765.000 unidades a un precio unitario de 0,75 euros por unidad. Además, Merchandise asume costes de transporte de dicha compra por valor de 1.700 euros.



4. Son devueltas 20.000 unidades de la compra anterior por defectos. La sociedad considera que no son recuperables y procede a su destrucción.
5. Como consecuencia de una nueva negociación con los proveedores chinos, la sociedad acuerda realizar una compra en dos tramos. La compra total asciende a 1.500.000 unidades que la sociedad puede ejecutar en dos fases con las siguientes condiciones:
  - Una primera adquisición de al menos un 40 % del pedido a la firma del contrato (el día 1 de junio) a un precio de 0,18 dólares la unidad.
  - Una segunda que Merchandise puede ejecutar es dos posibles momentos:
    - Antes del 1 de octubre a un precio de 0,175 euros unidad, considerándose la diferencia hasta 0,19 como descuento por pronto pago.
    - Después del 1 de octubre a 0,19 euros unidad hasta completar la totalidad del pedido.

La sociedad ejecuta la primera opción por un 60 % de las unidades comprometidas al precio de 0,18 dólares unidad. Asume además costes de transporte por valor de 16.500 euros. El tipo de cambio a esa fecha es de 1 dólar = 0,76 euros.

Para la segunda se decide por realizar la compra el mismo 1 de octubre, para lo que compra las unidades comprometidas restantes. Abona por gastos de transporte 17.500 euros y por prima de seguro de las mercancías 2.800 euros.

Al recibirse el contenedor, resulta que 35.000 unidades resultan deterioradas e inservibles para la venta como consecuencia del transporte. La sociedad decide destruirlas y la compañía de seguros les indemniza con 21.800 euros. El tipo de cambio del dólar a 1 de octubre es de 1 dólar = 0,77 euros.

6. Las ventas del último trimestre ascienden a 1.646.000 unidades a un precio unitario de 0,75 euros. Se han aplicado descuentos a los clientes por valor de 87.500 euros y no se han producido devoluciones.
7. La sociedad utiliza como criterio de valoración de existencias el FIFO. Al cierre de ejercicio, se realiza el inventario final que asciende a 135.000 unidades.
8. Al cierre de ejercicio el tipo de cambio es de 1 dólar = 0,79 euros.

Trabajo a realizar:

1. Realice las anotaciones contables que procedan de la información suministrada, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores.
2. Valoración de las existencias finales del producto y cálculo del margen bruto procedente de las operaciones de compraventa del producto.



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

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

## Solución

### Apartado 1

1. El enunciado nos facilita el dato de las existencias iniciales:

300, «Mercaderías» (257.640 unidades  $\times$  0,23 €) ..... 59.257,20 euros

No procede asiento contable, sino que este dato lo tendremos en cuenta para la regularización de las existencias al cierre del ejercicio.

2. 3 de febrero de 2019. Por la importación de productos procedentes del mercado chino:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías [(790.000 $\times$ 0,28 \$ $\times$ 0,80 €) + 25.000 € + 2.800 €]	204.760	
4004	Proveedores, moneda extranjera (790.000 $\times$ 0,28 \$ $\times$ 0,80 €)		176.960
410	Acreedores por prestación de servicios		25.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.800

La NRV 10.<sup>a</sup> del PGC regula que los costes relacionados con la compra de productos son mayor coste, por ello el transporte y el seguro de la mercancía se incluyen en el precio de adquisición.

**3. 6 de marzo de 2019. Por la venta:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	573.750	
700	Ventas de mercaderías (765.000 unidades × 0,75 €)		573.750

Por los costes de transporte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
624	Transportes	1.700	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		1.700

Al ser un transporte asociado a la venta de productos es un gasto general que figura en el epígrafe 7, «Otros gastos de explotación», de la cuenta de pérdidas y ganancias.

**4.** En el enunciado hay una confusión puesto que hace referencia al punto anterior que era una venta, pero sin embargo, se indica una devolución de compras. A continuación, se indica que es la empresa Merchandise la que recibe los productos y la que los destruye al ser defectuosos, por ello procedemos a registrar una devolución de ventas.

Tampoco indica que realice un abono al cliente, lo que puede interpretarse como que se han repuesto dichas unidades y las 20.000 unidades devueltas se destruyen.

Si fueran unidades de la compra de febrero, entendemos que la deuda con el proveedor chino no se modifica, ya que no lo indica el enunciado ni las causas por las que los artículos son defectuosos. El transporte y el seguro lo asumía la empresa compradora.

No hay indemnización del seguro, por lo que la operación afecta a las existencias y hay que tener en cuenta este dato al calcular y regularizar las existencias finales.

**5.** Se renegocia un nuevo contrato con el proveedor chino, en el cual nuestra empresa adquiere el compromiso de adquirir 1.500.000 unidades en dos tramos, con un número mínimo de unidades en el primer tramo y un precio distinto en el segundo tramo según la fecha de la entrega de los productos.

1 de junio de 2019. Por la compra de las unidades del primer tramo:



Unidades adquiridas en el primer tramo =  $1.500.000 \text{ unidades} \times 60\% = 900.000 \text{ unidades}$ .

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías ( $900.000 \times 0,18 \$ \times 0,76 € + 16.500$ )	139.620	
4004	Proveedores, moneda extranjera ( $900.000 \times 0,18 \$ \times 0,76 €$ )		123.120
410	Acreedores prestación de servicios		16.500

El transporte de compras forma parte del precio de adquisición según la NRV 10.<sup>a</sup> del PGC.

1 de octubre de 2019. Por la compra de las unidades comprometidas en el segundo tramo:

$$1.500.000 \text{ unidades} - 900.000 \text{ unidades (primer tramo)} = 600.000 \text{ unidades}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías ( $600.000 \times 0,175 \$ \times 0,77 € + 17.500 € + 2.800 €$ )	101.150	
4004	Proveedores, moneda extranjera ( $600.000 \times 0,175 \$ \times 0,77 €$ )		80.850
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		20.300

Como el segundo tramo se ejecuta el 1 de octubre de 2019 obtiene el descuento por pronto pago, es decir, paga cada unidad a 0,175 dólares.

Al tratarse de una importación al proveedor chino y hasta la fecha el pago tiene lugar en dólares, interpretamos que el precio de 0,175 son dólares no euros, además tenemos el cambio del dólar a 1 de octubre que es de 1 dólar = 0,77 euros, información que figura cuando nos comunica las unidades que recibe deterioradas e inservibles.

Los costes del transporte y el seguro forman parte del precio de adquisición.

Las 35.000 unidades que se consideran inservibles se tendrán en cuenta para valorar las existencias finales.

Por la indemnización recibida de la compañía de seguros:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	21.800	
778	Ingresos excepcionales		21.800

**6. Por las ventas del último trimestre:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	1.147.000	
700	Ventas de mercaderías [(1.646.000 × 0,75 €) – 87.500]		1.147.000

Los descuentos en factura a los clientes tienen la consideración de menor ingreso por ventas, si dichos descuentos se hubieran realizado fuera de factura se contabilizarían en la cuenta 706, «Descuentos sobre ventas por pronto pago».

**7.** Los cálculos de las existencias finales y el asiento contable de regularización figuran en el segundo apartado del ejercicio.

**8.** El tipo de cambio del dólar es de 0,79 euros.

Esta información afecta a los saldos pendientes de pago de los proveedores chinos en dólares, pero no al valor de las existencias finales ni las compras, ya que son partidas no monetarias, el coste queda fijado al cambio de la fecha de entrada al almacén.

Las mercaderías se venden a clientes que cobramos en euros, no hay riesgo de cambio y no procede registrar deterioro de valor de las existencias finales porque el precio de venta del último trimestre excede al coste de las existencias finales.

Saldo pendiente de pago en dólares = 221.200 (febrero) + 162.000 (junio) + 105.000 (octubre) = 488.200 dólares.

• Valor en libros en euros .....	380.930
[176.960 (febrero) + 123.120 (junio) + 80.850 (octubre)]	
• Valor actualizado al cierre ejercicio (488.200 \$ × 0,79) .....	385.678
• Diferencia de cambio negativa .....	4.748

Código	Cuenta	Debe	Haber
668	Diferencia negativa de cambio	4.748	
4004	Proveedores, moneda extranjera		4.748



## Apartado 2

El criterio de valoración es el FIFO, primera entrada primera salida, las unidades que nos quedan son de las últimas compras.

El enunciado nos informa que nos quedan 135.000 unidades. A continuación lo comprobamos teniendo en cuenta la información que teníamos del ejercicio de las entradas y salidas.

- Existencias iniciales ..... 257.640 unidades
- Unidades compradas ..... 2.290.000 unidades  
[790.000 (3 de febrero) + 900.000 (1 de junio) + 600.000 (1 de octubre)]
- Unidades vendidas ..... 2.411.000 unidades  
[765.000 (6 de marzo) + 1.646.000 (último trimestre)]
- Mermas ..... 55.000 unidades  
[20.000 (devolución de ventas punto 4) + 35.000 unidades  
(compras octubre que quedan inservible por el transporte)]

$$257.640 \text{ (iniciales)} + 2.290.000 \text{ (compras)} - 2.411.000 \text{ (ventas)} - 55.000 \text{ (mermas)} = \\ = 81.640 \text{ unidades}$$

El recuento que nos facilita el enunciado son 135.000 unidades. Solo es posible si entendemos que son las existencias teóricas sin tener en cuenta las mermas que se han destruido, ya que se supone que el coste de dichas unidades lo asume la empresa, puesto que el transporte y el seguro iban a su cargo.

$$257.640 \text{ (iniciales)} + 2.290.000 \text{ (compras)} - 2.411.000 \text{ (ventas)} = 136.640 \text{ unidades}$$

Aparte de este inconveniente, sí que el precio de dichas unidades al aplicar el método FIFO es de la última compra, correspondiente al mes de octubre, cuya entrada al almacén se fijó al siguiente precio:

$$600.000 \text{ unidades} \times 0,175 \text{ dólares} \times 0,77 \text{ euros} + 17.500 \text{ (transporte)} + 2.800 \text{ (seguro)} = \\ = 101.150 \text{ euros}$$

$$101.150 \text{ euros} / 600.000 \text{ unidades} = 0,1685833 \text{ euros} = 0,17 \text{ euros}$$

Por el traspaso a gasto de las existencias iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	59.257,20	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
300	Mercaderías (257.640 unidades × 0,23 €)		59.257,20

Por la incorporación de las existencias finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías [(135.000 – 55.000) × 0,17 €]	13.600	
678	Gastos excepcionales (55.000 unidades × 0,17 €)	9.350	
610	Variación de existencias de mercaderías (135.000 unidades × 0,17 €)		22.950

Las unidades que se destruyen y cuyo coste asume la empresa tienen la consideración de pérdidas excepcionales, lo que implica que se incluyen en el epígrafe 12, «Otros resultados», de la cuenta de pérdidas y ganancias, no afecta al margen bruto de las ventas.

<b>12. Otros resultados</b> .....	<b>12.450</b>
678, «Gastos excepcionales» .....	(9.350)
778, «Ingresos excepcionales».....	21.800

A continuación figura el cálculo del margen bruto procedente de la actividad principal:

<b>1. Importe neto de la cifra de negocios</b> .....	<b>1.720.750</b>
700, «Ventas de mercaderías»	
[573.750 (marzo) + 1.147.000 (último trimestre)]	
<b>4. Aprovisionamientos</b> .....	<b>(481.837,20)</b>
600, «Compras de mercaderías».....	(445.530)
[204.760 (febrero) + 139.620 (junio) + 101.150 (octubre)]	
610, «Variación de existencias de mercaderías».....	(36.307,20)
(–59.257,20 + 22.950)	
<b>Margen bruto</b> .....	<b>1.238.912,80</b>



## Caso práctico núm. 5

### Contabilidad financiera

---

El beneficio contable antes de impuestos de la empresa Detritus, SA a 31 de diciembre del año 2019 es de 2.347.000 euros. El tipo impositivo es de un 25 %.

La sociedad tiene que realizar el registro del impuesto para lo que se dispone de la siguiente información relativa a las operaciones realizadas en el año 2019 y anteriores:

- Durante el ejercicio, gastos realizados por valor de 35.000 euros se consideran no deducibles.
- Producto de una adquisición en el año 2017, la sociedad generó un fondo de comercio positivo por valor de 350.000 euros. Este fondo de comercio es amortizado contablemente en 10 años, siendo la deducibilidad fiscal máxima permitida de un 5 %.
- El 1 de enero de 2019 adquiere una maquinaria de tecnología punta por valor de 800.000 euros. La sociedad amortizará dicha maquinaria en 10 años, pero se acoge a una disposición fiscal que le permite libertad de amortización y decide fiscalmente beneficiarse de dicha deducibilidad aplicando el equivalente a un 30 % de la cuota de amortización, que en todo caso se realiza de forma lineal.
- Clientes que adeudaban a la empresa 20.000 euros son declarados insolventes de forma definitiva. La sociedad había dotado en el año anterior una provisión por la totalidad del importe, pero solo fue deducible un 50 % de la misma.
- Dentro de una inspección fiscal la sociedad recibe una sanción de 35.000 euros. La sociedad tenía dotada de ejercicios anteriores una provisión para esta inspección por valor de 50.000 euros.
- Un camión propiedad de la empresa cuyo precio de adquisición fue de 50.000 euros y que se encontraba amortizado al 80 % sufre un accidente y queda siniestro total. La compañía de seguros reconoce una indemnización de 30.000 euros, importe que a 31 de diciembre no ha percibido.
- Las deducciones y bonificaciones fiscales por distintos motivos generadas durante el ejercicio ascienden a 8.000 euros.
- La sociedad ha tenido retenciones a cuenta del impuesto por valor de 4.500 euros.

Trabajo a realizar:

1. Cálculo de la base imponible y cuota íntegra y líquida del impuesto.
2. Conciliación entre resultado contable y fiscal.



3. 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

### Apartado 1

#### 1.1. Comentarios de los ajustes fiscales

##### **Nota 1.** Gastos no deducibles (art. 15 e) LIS)

El enunciado nos indica que 35.000 euros no tienen la consideración de gasto deducible. Puede ser que no cuente con la factura cualificada, no haya correlaciones con ingresos, tengan la consideración de liberalidad, etc.

Ajuste fiscal = +35.000 euros, diferencia permanente.

##### **Nota 2.** Amortización del fondo de comercio (art. 12.2 LIS)

La NRV 6.<sup>a</sup> del PGC indica que salvo prueba al contrario se presume que su amortización es lineal en 10 años.

El fondo de comercio se amortizará durante su vida útil. La vida útil se determinará de forma separada para cada unidad generadora de efectivo a la que se le haya asignado fondo de comercio.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años y que su recuperación es lineal.

Mientras la normativa fiscal, en el artículo 12.2 de la LIS indica que será deducible en veinteavas partes.

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



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

Amortización contable (350.000/10 años) .....	35.000 euros
Gasto fiscal (350.000/20 años) .....	17.500 euros
Exceso de amortización .....	17.500 euros

Ajuste fiscal = +17.500 euros, diferencia temporaria con origen ejercicio actual, activo diferido.

### Nota 3. Libertad de amortización de una maquinaria

Si la normativa permite aplicar libertad de amortización, no requiere que esté contabilizado como gasto según el artículo 11.3 de la LIS.

El enunciado indica que decide beneficiarse de esta ventaja fiscal aplicando el equivalente al 30 % de la cuota de amortización.

No se entiende muy bien si es una errata y quiere decir sobre el coste de la máquina, o bien, que aparte del gasto contable, aplica adicionalmente un 30 % de la cuota registrada en este ejercicio.

Amortización contable (800.000/10 años) .....	80.000 euros
Amortización fiscal [800.000 × 30 % (coste)] .....	240.000 euros
Ajuste fiscal negativo .....	160.000 euros

Ajuste fiscal = -160.000 euros, diferencia temporaria con origen ejercicio actual, pasivo diferido.

Si se entiende que el ajuste fiscal adicional por libertad de amortización fuera sobre la cuota de amortización contable, el importe sería de  $80.000 \times 30\% = 24.000$  euros.

A efectos de solucionar el ejercicio, optamos por la literalidad del enunciado que sería esta segunda opción.

Ajuste fiscal = -24.000 euros, diferencia temporaria con origen ejercicio actual, pasivo diferido.

**Nota 4. Deterioro de créditos morosos (art. 13.1 LIS)**

Por la baja definitiva del cliente moroso:

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

Por la reversión del deterioro de valor:

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

Con relación a la pérdida definitiva al haber transcurrido más de 6 meses no hay problema, el ajuste tiene su origen en la reversión del deterioro, que si el enunciado nos indica que la mitad de dicho importe no fue deducible en el ejercicio anterior, hoy no se considera renta por aplicación del artículo 11.5 de la LIS.

Ajuste fiscal = -10.000 euros, diferencia temporaria con origen en ejercicios anteriores, revierte un activo diferido.

**Nota 5. Sanción tributaria (art. 15 c) LIS)**

En ejercicios anteriores se registró la provisión (inspección en curso o se firma un acta con disconformidad):

Código	Cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	50.000	
5291/141	Provisión para impuestos		50.000

Ajuste fiscal = +50.000 euros, diferencia permanente.

En el ejercicio actual, cuando el importe firme no puede mantener la provisión abierta, no hay incertidumbre.



Por aplicación de la provisión del ejercicio anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5291	Provisión a corto plazo para impuestos	50.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		35.000
7951/778	Exceso de provisión para impuestos/Ingresos excepcionales		15.000

Se supone que el importe de los 50.000 euros que estimó el ejercicio anterior no fueron deducibles, de ahí que importe del ingreso que se contabiliza en el ejercicio actual no es renta.

Ajuste fiscal = -15.000 euros, diferencia permanente.

#### Nota 6. Siniestro del camión

La empresa debe registrar la baja del camión y el reconocimiento de la indemnización. Si no existe litigio en el importe, es el mismo ejercicio al margen que no esté cobrada, en el epígrafe de gasto e ingreso excepcional, de ahí que si está correctamente contabilizado no procede ajuste fiscal.

Por la baja del camión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte (50.000 × 80%)	40.000	
678	Gastos excepcionales	10.000	
218	Elementos de transporte		50.000

Por el reconocimiento de la indemnización de la compañía de seguros:

Código	Cuenta	Debe	Haber
440	Deudores por partidas siniestradas	30.000	
778	Ingresos excepcionales		30.000



## 1.2. Deuda tributaria

<b>Resultado contable antes de impuestos</b>		<b>2.347.000</b>
+/- Diferencias permanentes		20.000
Gastos no deducibles (nota 1)	35.000	
Sanción tributaria (nota 5)	(15.000)	
+/- Diferencias temporarias		
a) Con origen ejercicio actual		(6.500)
Exceso amortización fondo comercio (nota 2)	17.500	
Libertad amortización máquina (nota 3)	(24.000)	
b) Con origen en ejercicios anteriores		(10.000)
Cliente moroso ejercicio anterior (nota 4)	(10.000)	
<b>Base imponible</b>		<b>2.350.500</b>
Tipo de gravamen		× 25 %
<b>Cuota íntegra</b>		<b>587.625</b>
- Deducciones y bonificaciones		-8.000
<b>Cuota líquida</b>		<b>579.625</b>
- Retenciones y pagos a cuenta		-4.500
<b>Cuota diferencial (a ingresar)</b>		<b>575.125</b>

## Apartado 2

Por la cuota líquida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	579.625	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		4.500
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		575.125



Las diferencias permanentes no inciden en próximas declaraciones, no generan activos y pasivos diferidos al no revertir, su efecto está incluido en la cuenta 6300, «Impuesto corriente».

Por la amortización del fondo de comercio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles «Fondo de comercio» (17.500 × 25 %)	4.375	
6301	Impuesto diferido		4.375

Por la libertad de amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	6.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (24.000 × 25 %)		6.000

Por la reversión de los clientes morosos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	2.500	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles «Moroso ejercicio anterior» (10.000 × 25 %)		2.500

Las deducciones al tener su origen en el ejercicio actual y aplicarse en su totalidad no proceden reconocer créditos pendientes por deducciones. Su importe resta a la cuota líquida, son menor gasto de la cuenta 6300, «Impuesto corriente».

El resultado contable después de impuestos sería:

Resultado contable antes de impuestos .....	2.347.000
6300, «Impuesto corriente» .....	(579.625)
6301, «Impuesto diferido» .....	(4.125)
Resultado contable después de impuestos .....	1.763.250

### Apartado 3

	Cuenta de pérdidas y ganancias		Ingresos y gastos de patrimonio neto		Total
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	Reservas
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio	1.763.250		0		1.763.250
Impuesto sobre sociedades	583.750				583.750
+/- Diferencias permanentes	35.000	15.000			20.000
+/- Diferencias temporarias					
a) Con origen ejercicio actual	17.500	24.000			(6.500)
b) Con origen ejercicios anteriores		10.000			(10.000)
Reducción por capitalización					0
Compensación BINS					0
<b>Base imponible</b>					<b>2.350.500</b>