

SEGUNDO EJERCICIO DE LAS PRUEBAS SELECTIVAS PARA EL INGRESO EN EL CUERPO DE GESTIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL, ESPECIALIDAD DE AUDITORÍA Y CONTABILIDAD

INMACULADA DE BENITO CÁMARA

Profesora del CEF

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso por el sistema general de acceso libre y promoción interna en el Cuerpo de Gestión de la Administración de la Seguridad Social, especialidad de Auditoría y Contabilidad, convocada por Orden TAS /900/2008, de 25 de marzo de 2008 (BOE de 2 de abril)].

Sumario

- Caso 1.** Operaciones varias: constitución de sociedad anónima, amortización de préstamo, servicios exteriores, cálculo del resultado, liquidación del Impuesto sobre Sociedades, presentación de la cuenta de pérdidas y ganancias y del balance de situación. Adquisición de inmovilizado y provisión de desmantelamiento, arrendamiento financiero, permuta.
- Caso 2.** Asiento de apertura con el PGC 2007, desembolsos de capital social, activos financieros disponibles para la venta, subvenciones oficiales de capital, reparto del resultado y elaboración de estados de gastos e ingresos reconocidos durante dos ejercicios consecutivos.
- Caso 3.** Liquidación y contabilización del Impuesto sobre Sociedades durante tres ejercicios. Diferencias permanentes y temporarias. Cálculo de los ajustes.

ENUNCIADO

1. OPERACIONES VARIAS

Ejercicio 2X08:

1. Cinco amigos acuerdan constituir una sociedad anónima, cuya denominación, «SAN JOSÉ, SA», siendo el objeto social principal la prestación de servicios de intermediación en operaciones de venta y alquiler de apartamentos, dúplex, bungalows, pisos y casas, siendo el ámbito territorial principal de actuación el parque natural de Cabo de Gata-Níjar; asimismo, se prevé realizar servicios de navegación por la zona costera colindante con el parque natural.

En el acuerdo de constitución, celebrado el 10-09-2X08, se fija como cifra del capital social constituyente, 300.000 €; número de acciones a emitir, 3.000; valor nominal, 100 €/acción. El 20-09-2X08, uno de los socios-accionistas aporta varios locales, cuyo valor razonable total: 120.000 €, correspondiendo al terreno 30.000 € y a la construcción, el resto del valor. Los cuatro socios restantes, que solo aportarán dinero, hacen entrega a la sociedad a cuenta del capital social, 90.000 €, depositados en una cuenta corriente bancaria.

En relación con los locales anteriores, la puesta a disposición de la nueva sociedad se inicia el 01-10-2X08; se estima como vida útil, 30 años a partir del 01-10-2X08.

La escritura pública de constitución se inscribe en el Registro Mercantil de Almería, con fecha 03-10-2X08.

2. El 06-10-2X08, se satisfacen a la Gestoría «J, SA» 5.000 € en concepto de aranceles notariales, Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD), derechos de registro de la constitución, etc., de los cuales, 3.000 € son objeto de gravamen por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) del 16%; los pagos se realizan mediante cheques bancarios; dichos gastos se consideran deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades.
3. «SAN JOSÉ, SA» solicita un crédito al «BANCO SANTANDER» por importe de 10.000 €. El préstamo se concede el 31-12-2X08, tiene una duración de 4 años; el tipo de interés nominal es del 8% anual, pagadero por año vencido. Considérese que los intereses comienzan a devengarse a partir del día siguiente al de la concesión hasta el mismo día del vencimiento, incluido dicho día de vencimiento.

El préstamo se concede el 31-12-2X08 y se reembolsa por partes iguales al término de cada año financiero, esto es, 1/4 del montante inicial; fechas de vencimiento: 31-12-(2X09, 2X10, 2X11, y 2X12).

Los gastos de notaría, de registro mercantil e IAJD ascienden a 200 €, que son retenidos por el Banco y el mismo abona en la cuenta corriente a favor de la empresa el importe neto.

El tipo de interés efectivo de la financiación recibida: 8,946123% anual.

4. Las operaciones realizadas desde el 01-10-2X08 hasta la fecha de cierre, 31-12-2X08 (considere el IVA del 16% en las operaciones que proceda):
 - Se ha satisfecho por la licencia de apertura al Ayuntamiento de Níjar: 600 €.
 - Ingresos por prestación de servicios: 3.000 €, al contado.
 - Servicios de publicidad y propaganda, recibidos: 2.000 €, al contado.
 - Impuesto sobre bienes inmuebles urbanos satisfecho: 300 €.
 - Servicios de energía eléctrica: a) satisfecha: 200 €; b) estimación mes de diciembre: 120 €.
 - Sueldos y salarios: 5.000 €; cuota a favor de la Seguridad Social a cargo de los/as empleados/as: 6%; retención a cuenta del IRPF de los preceptores/as: 20%; el resto, es satisfecho.
 - Seguridad Social a cargo de la empresa: 28% sobre sueldos y salarios.
 - En relación con los dos gastos de personal anteriores, se encuentran pendientes de pago las cuotas a favor de la Seguridad Social y las retenciones practicadas a ingresar a Hacienda.
5. Suponiendo que la declaración-liquidación del IVA se realiza al término del ejercicio, lo que proceda al 31-12-2X08.
6. El tipo de gravamen vigente por el Impuesto sobre Sociedades, 30%. Se prevé con alta probabilidad que en el ejercicio siguiente y los posteriores se generarán beneficios suficientes; téngase en cuenta, en su caso, las posibles diferencias temporarias y permanentes.

SE PIDE:

- I. Contabilización de las operaciones desde la fecha de la constitución de «SAN JOSÉ, SA» hasta el cierre del ejercicio 2X08, conforme al Plan General de Contabilidad (PGC) de 2007 (el nuevo vigente).
- II. Presentación del Balance al 31-12-2X08 y de la cuenta de pérdidas y ganancias o estado de resultados correspondiente a la actividad realizada desde el inicio hasta el 31-12-2X08.

Ejercicio 2X09 (continuación de la actividad):

7. En 1-1-2X09 se satisface por la adquisición, montaje y pruebas de una instalación generadora de energía eléctrica, 10.000 € (+IVA 16%); vida útil, 20 años; valor residual, 0. Ha de asumir costes de desmantelamiento, siendo el importe estimado a satisfacer al cabo de la vida útil: 5.306,59 € (tasa de actualización a aplicar, coincidente con el tipo de interés medio de los préstamos de la empresa, 5% anual). Criterio de amortización lineal.

8. Se ha adquirido un barco para la prestación de servicios de recreo, transporte de aficionados al buceo, observación del fondo marino, etc., de nombre «NÍJAR», construido por «ALMERÍA NAÚTICA, SA», siendo el precio 150.000 € (+ IVA 16%).

La propia empresa constructora «ALMERÍA NAÚTICA» comunica que debe someter el buque a una gran reparación consistente en neutralizar la futura corrosión, con una secuencia de 5 años; el coste que supondría dicha gran reparación en el momento de «botar» el barco o momento inicial, 9.000 €.

Fecha de inicio de la actividad 01-07-2X09; vida útil, 20 años; valor residual, 0; criterio de amortización lineal.

9. «SAN JOSÉ, SA» concierta una operación de arrendamiento financiero, con opción de compra, con «FUJITSU-LEASING» para el uso de varios aparatos de climatización a instalar en algunos de los locales propios.

El valor de los aparatos, coincidente con el valor normal de mercado, es 6.720 €.

- Vida financiera de la operación: 6 semestres.
- Cuota constante semestral, pospagables: 1.300 €.
- Valor de la opción de compra a ejercer al término de la vida financiera: 1.300 €.
- Vida útil de los aparatos-instalación de aire acondicionado y bomba de calor, 8 años.
- Valor residual, 0.

Fecha de inicio del contrato y de utilización de los aparatos, una vez terminadas las obras de instalación y acondicionamiento de los aparatos, el 01-07-2X09; estableciéndose como fechas de vencimiento de las cuotas, 31-12- y 30-06- (téngase presente el IVA del 16%, en su caso). El tipo de interés efectivo del arrendamiento financiero, 8,484211% semestral.

El valor de las obras de instalación y acondicionamiento fueron satisfechas por «SAN JOSÉ» el 03-07-2X09; importe, 3.000 € (+ IVA 16%).

10. El 01-10-2X09, se produce un vertido de gasóleo del propio barco que ha contaminado parte de la costa; se prevé como importe estimado de las labores de limpieza, 18.000 €; los trabajos de limpieza serán realizados por una determinada empresa experta en dichas labores y la fecha de inicio, 20-02-2X10.

Asimismo, «SAN JOSÉ» prevé que la Consejería del Medio Ambiente imponga una multa con alta probabilidad, siendo el importe estimado, 12.000 €; no obstante, la comunicación oficial de la multa se prevé para dentro de dos años; considérese, como tipo de interés de actualización, 6% anual.

11. La empresa posee un solar, contabilizado por 100.000 €, sobre el que se construirán apartamentos y dúplex para su explotación en régimen de alquiler, en la periferia del término

municipal colindante con el Cabo de Gata. En 01-09-2X09, se tiene conocimiento del acuerdo adoptado por la Consejería del Medio Ambiente de la Comunidad Autónoma de considerar a la zona en la que se encuentra el solar como altamente protegida; su consecuencia, el valor de realización estimado en concepto de «justiprecio», 80.000 euros.

12. Aparte de las amortizaciones, las operaciones corrientes externas realizadas desde el 01-10-2X09 hasta la fecha de cierre, 31-12-2X09 (considérese el IVA del 16% en las operaciones que proceda):

- Ingresos por prestación de servicios: 200.000 €, al contado.
- Servicios de publicidad y propaganda, recibidos: 6.000 €, al contado.
- Impuesto sobre bienes inmuebles urbanos satisfecho: 500 €.
- Servicios de energía eléctrica: a) satisfecha: 2.000 €; b) estimación mes de diciembre: 140 €.
- Sueldos y salarios: 90.000 €; cuota a favor de la Seguridad Social a cargo de los/as empleados/as: 6%; retención a cuenta del IRPF de los preceptores/as: 20%; el resto, es satisfecho.
- Seguridad Social a cargo de la empresa, 28% sobre el sueldo y salario.

13. Con fecha 31-12-2X09, se realiza una permuta: «SAN JOSÉ» entrega un local, cuyo valor bruto, 30.500 € –corresponden al terreno, 5.000 € y, el resto del valor, se atribuye a la construcción– y la amortización acumulada a esa fecha, 500 €, por un autobús con objeto de realizar rutas hacia los diferentes rincones del parque natural, cuyo valor de mercado es de 35.000 €. El valor normal o de mercado del local a efectos del IVA, 31.000 €. Los IVA son del 16% sobre valores normales de mercado.

14. Suponiendo que la declaración-liquidación del IVA se realiza al término del ejercicio, lo que proceda al 31-12-2X09; respecto a la declaración-liquidación realizada al término del ejercicio anterior, se ha hecho efectivo el cobro o el pago correspondiente.

15. El tipo de gravamen vigente por el Impuesto sobre Sociedades, 30%, téngase en cuenta en su caso, las posibles diferencias temporarias y permanentes.

SE PIDE:

I. Contabilización de las operaciones del ejercicio 2X09, conforme al PGC de 2007.

2. ESTADOS DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

Sea la empresa «RODALQUILAR, SA» que presenta el siguiente balance al 31-12-2X07 (en €), conforme al PGC de 1990:

Accionistas o socios por desembolsos no exigidos	5.000
Gastos de ampliación de capital	10.000
Gastos de primer establecimiento	2.000
Inmovilizado material (neto)	100.000
Acciones propias	15.000
Existencias	20.000
Tesorería	45.000
TOTAL ACTIVO:	197.000
Capital social	100.000
Reserva legal	10.000
Reservas voluntarias	40.000
Reservas para acciones propias	15.000
Pérdidas y ganancias	18.000
– Dividendo a cuenta entregado	(6.000)
Deudas a largo plazo	15.000
Hacienda Pública acreedor por impuestos	5.000
TOTAL PASIVO:	197.000

Respecto a las operaciones realizadas en el ejercicio 2X08, se describen a continuación; no obstante, la contabilización de las operaciones ha de realizarse de acuerdo con el PGC aprobado mediante Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre:

1. En 01-01-2X08, fecha de entrada en vigor del PGC de 2007, contabilice las anotaciones contables representativas de ajustes de adaptación al nuevo PGC, considerando, en su caso, como contrapartida de los ajustes, las reservas voluntarias. Desde el punto de vista fiscal, se admiten los ajustes que incidan en la determinación de la base imponible del ejercicio 2X08 y, en cuanto al tipo del Impuesto sobre Sociedades, el vigente en el ejercicio 2X08 (30%).
2. En 01-04-2X08, se reparte el resultado generado en el ejercicio 2X07: a reserva legal, el mínimo según el TRLSA; a dividendos totales, 12.000 €, de los cuales parte ya fueron satisfechos con anterioridad; el resto será liquidado en 15-04-2X08; a reservas voluntarias, el beneficio neto restante.
3. En 01-07-2X08, se han adquirido participaciones en capital cotizables, 10.000 acciones de «XYZ, SA» a 4 €/acción, con el objetivo de mantenerlas por tiempo indefinido; no

obstante, si en algún momento determinado tuviera necesidad de liquidez, se efectuaría la venta; por ello, a dichas participaciones se les considera como activos financieros disponibles para la venta.

4. En 01-10-2X08, se ha completado, en efectivo, el 50% del desembolso pendiente sobre la última ampliación de capital efectuada a finales del ejercicio 2X07.
5. En 11-11-2X08, se ha satisfecho un dividendo a cuenta del beneficio neto del ejercicio 2X08, 7.000 €.
6. En 31-12-2X08, tiene notificación de la concesión y recepción de 8.000 € en efectivo, en concepto de subvención otorgada por la consejería de industria de la Comunidad Autónoma para cambiar el sistema de climatización de la planta de producción.
7. Al término del ejercicio 2X08, el valor razonable de la acción de «XYZ, SA», coincidente con la cotización media del día de cierre, 5 €/acción.
8. El resultado generado en el ejercicio 2X08, 20.000 €.

Ejercicio 2X09:

9. En 10-01-2X09, se cobra la totalidad del desembolso pendiente derivado de la última ampliación de capital.
10. El 10-04-2X09, se reparte el resultado del ejercicio anterior: a Reserva legal, el importe mínimo; a dividendos, importe total 14.000 euros, de los cuales una parte de los mismos fue satisfecha en el ejercicio 2007, el resto se liquidará el 20-04-2X09; lo sobrante del beneficio neto, a reservas voluntarias.
11. En 16-05-2X09, se venden todas las participaciones en capital (activos financieros disponibles para la venta), siendo el precio de venta neto, 6 €/acción.
12. Al 31-12-2X09, lo que proceda en relación con la subvención de capital, teniendo en cuenta que la vida útil del sistema de climatización instalado es de 10 años, contados desde la fecha de puesta en funcionamiento, 01-01-2X09; en cuanto al criterio de amortización, lineal por unidad de tiempo.
13. El resultado del ejercicio, beneficio neto, 40.000 euros; en la obtención de dicho beneficio neto se ha tenido en cuenta el resultado realizado por la venta de los activos financieros disponibles para la venta y lo concerniente a la subvención de capital.

SE PIDE:

- I. Realizar los ajustes de adaptación al nuevo PGC, contabilizar las operaciones y transacciones correspondientes al ejercicio 2X08.

- II.** Contabilización de las operaciones, transacciones y hechos correspondientes al ejercicio 2X09.
- III.** Presentación del apartado A) del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto correspondiente a los ejercicios terminados el 31-12-2X08 y 2X09, más concretamente el ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS CORRESPONDIENTE A LOS EJERCICIOS TERMINADOS EL 31-12-2X08 Y 31-12-2X09.

3. EL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

La empresa «AGUA AMARGA, SA» ha realizado las siguientes operaciones:

1. Se ha adquirido un inmovilizado material-maquinaria siendo el valor de adquisición (incluidos los desembolsos por actividades de montaje, preparación y puesta a punto): 60.000 €; vida útil, 6 años; criterio de amortización lineal por unidad de tiempo (amortización anual, 10.000 €); fecha de puesta en funcionamiento: 01-01-2X10.

La empresa solicita a Hacienda que apruebe un plan de amortización acelerado, que es aceptado. Desde el punto de vista fiscal, las amortizaciones a practicar: 2X10, 30.000 €; 2X11, 20.000 €; 2X12, 10.000 €.

2. En el ejercicio 2X10, un cliente ha suspendido pagos; el importe de los derechos de cobro vivos, 30.000 €; desde el punto de vista contable, se ha reconocido en dicho año la pérdida por deterioro de créditos por operaciones comerciales, mientras que desde el punto de vista fiscal en cuanto a la consideración como gasto deducible sigue una secuencia temporal, de tal modo que se considera deducible en 2X10, el 20% de las facturas a cobrar; en 2X11, 30%; en 2X12, el 50% restante.
3. En el ejercicio 2X10, la empresa ha acometido inversiones en nuevos equipos de proceso de información, por valor de 5.000 € (+ IVA 16%) y en aplicaciones informáticas, que facilitan el acceso a Internet, uso del correo electrónico, por importe de 1.000 € (+ IVA 16%); asimismo, la empresa pagó por el diseño de la página web de la empresa a una firma especializada, 2.000 € (+ IVA 16%).

Todos los componentes de tecnología de la información y de comunicación han comenzado a prestar servicios en 01-01-2X11. Se prevé como período de vida útil, 5 años; valor residual, nulo. El criterio de amortización practicado: dígitos decrecientes tomando como unidad del dígito el año.

Considérese lo establecido en el artículo 36 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) sobre las inversiones mencionadas que dan derecho a practicar una deducción del 15%; téngase en cuenta el límite conjuntamente con otras deducciones.

4. En 01-01-2X11, recibió a título de donación dos potentes aparatos de aire-climatizador nuevos, cuyo precio de mercado es de 3.200 €, suministrados por un cliente alemán; fecha de funcionamiento, 01-01-2X11; vida útil, 8 años; valor residual, 0.

INFORMACIÓN ADICIONAL:

- A. Los beneficios antes de impuestos: 100.000 € en cada uno de los años señalados.
- B. El tipo de gravamen por el Impuesto sobre Sociedades, 30% en los períodos impositivos 2X10, 2X11, 2X12; período impositivo 2X13, 25%; considérese en concepto de retenciones y pagos a cuenta, soportadas y realizadas en cada ejercicio, 3.000 €.

SE PIDE:

- I. Contabilización del impuesto sobre beneficios en los ejercicios 2X10, 2X11 y 2X12.
- II. Ajustes a realizar en el ejercicio 2X13 por variación del tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades, y la fecha en que se practicarían.

SOLUCIÓN SUPUESTO 1. OPERACIONES VARIAS• **EJERCICIO 2X08.**

I. Contabilización de las operaciones desde la fecha de constitución de «SAN JOSÉ, SA» hasta el cierre del ejercicio 2X08 conforme al PGC de 2007 (el nuevo vigente).

Punto 1.

10-09-2X08.

Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (3.000 × 100)	300.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		300.000

20-09-2X08

Por la recepción de las aportaciones recibidas

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales (1)	30.000	
211	Construcciones (1)	90.000	
			.../...

...			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (1.800 × 100 × 50%)	90.000	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción (1.800 × 100 × 50%)	90.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		300.0000

(1) La entrega de las aportaciones no dinerarias supone el 40% de la cifra de capital social (1.200 acciones) y el 60% restante (1.800 acciones) corresponde a aportaciones dinerarias de las que en el momento inicial se desembolsa el 50%, quedando pendiente el resto.

01-10-2X08

Por la inscripción de la sociedad en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	300.000	
190	Capital social		300.000

Por la reclasificación correspondiente a los desembolsos pendientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social	90.000	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendientes de inscripción		90.000

Punto 2.

06-10-2X08

Por el pago de los gastos de constitución considerando su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (tipo de gravamen: 30%):

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntaria (5.000 × 70%)	3.500	
47	Administraciones Públicas (5.000 × 30%)	1.500	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (3.000 × 16%)	480	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.480

Otra opción consistiría en cargar por la totalidad de los gastos incurridos, 5.000, en la cuenta 113, Reservas voluntarias, la cual será ajustada al final del ejercicio por el efecto impositivo correspondiente, en el momento en que se contabilice este.

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	5.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (3.000 × 16%)	480	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.480

Punto 3.

El cuadro de amortización del préstamo es el siguiente:

Fecha	Deuda viva inicio período	Intereses	Amortización	Pago	Deuda final
31-12-2X08					10.000
31-12-2X09	10.000	800	2.500	3.300	7.500
31-12-2X10	7.500	600	2.500	3.100	5.000
31-12-2X11	5.000	400	2.500	2.900	2.500
31-12-2X12	2.500	200	2.500	2.700	0

La financiación recibida asciende:

$$10.000 - 200 = 9.800$$

Considerando que el tipo de interés efectivo del 8,946123% proporcionado por el enunciado del ejercicio, el cuadro de imputación según este interés efectivo es:

Fecha	Deuda viva inicio período	Intereses	Amortización	Pago	Coste amortizado
31-12-2X08					9.800,00
31-12-2X09	9.800,00	876,72	2.423,28	3.300	7.376,72
31-12-2X10	7.376,72	659,93	2.440,07	3.100	4.936,65
31-12-2X11	4.936,65	441,64	2.458,36	2.900	2.478,29
31-12-2X12	2.478,29	221,71	2.478,29	2.700	0

A partir de los cálculos anteriores el registro del préstamo será:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	9.800	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		2.423,28
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		7.376,72

Punto 4.

Por las operaciones realizadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
631	Otros tributos	600	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		600

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	3.480	
705	Prestaciones de servicios		3.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		480

Código	Cuenta	Debe	Haber
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	2.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	320	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.320

Código	Cuenta	Debe	Haber
631	Otros tributos	300	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		300

Código	Cuenta	Debe	Haber
628	Suministros (200 + 120)	320	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (200 × 16%)	32	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (200 + 32)		232
4109	Acreedores por prestaciones de servicios, facturas pendientes de recibir		120

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	5.000	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores (5.000 × 6%)		300
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas (5.000 × 20%)		1.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.700

Código	Cuenta	Debe	Haber
642	Seguridad Social a cargo de la empresa (5.000 × 28%)	1.400	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores		1.400

Punto 5.

Por la liquidación del IVA del trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda Pública, IVA repercutido	480	
4700	Hacienda Pública, deudora por IVA	352	
472	Hacienda Pública, IVA soportado		832

Por la amortización del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material $(90.000 / 30) \times (3 / 12)$	750	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		750

Regularización de las cuentas del grupo 6 y 7 para obtener el beneficio antes de impuestos y proceder posteriormente al cálculo del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades.

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	10.370	
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas		2.000
631	Otros tributos		900
628	Suministros		320
640	Sueldos y salarios		5.000
642	Seguridad Social a cargo de la empresa		1.400
681	Amortización del inmovilizado material		750

Código	Cuenta	Debe	Haber
705	Prestaciones de servicios	3.000	
129	Resultado del ejercicio		3.000

$$\text{Pérdida antes de impuesto} = 3.000 - 10.370 = -7.370$$

La liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al año 20X8 es la siguiente:

Liquidación Impuesto sobre Sociedades	
Beneficio antes de impuestos	-7.370
Ajustes	
Gastos de constitución	-5.000
Suministros no deducibles (1)	120
Base imponible	-12.250
	.../...

.../...	
Tipo de gravamen	30%
Cuota íntegra	0
Deducciones y bonificaciones	0
Cuota líquida	0
Retenciones y pagos a cuenta	0
Cuota diferencial	0

(1) Al constituir un gasto estimado y no poseer factura, se trata de una diferencia temporaria deducible, puesto que el consumo del mes de diciembre será deducible en el ejercicio siguiente, cuando sea facturado.

El crédito por pérdidas a compensar será: $12.250 \times 30\% = 3.675$

El asiento a realizar será el siguiente, contabilizando el efecto impositivo correspondiente a los gastos de constitución directamente en patrimonio por haberse contabilizado los mismos en patrimonio, mientras que el efecto impositivo correspondiente al resto de la base imponible se contabiliza en resultados por corresponder a gastos e ingresos registrados en pérdidas y ganancias.

Según la opción elegida, se cargará en Administraciones Públicas o en Reservas voluntarias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio	3.675	
47 -	Administraciones Públicas		1.500
6301	Impuesto diferido		2.175

Código	Cuenta	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio	3.675	
113	Reservas voluntarias		1.500
6301	Impuesto diferido		2.175

Por el reconocimiento de la diferencia temporaria deducible:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles ($120 \times 30\%$)	36	
6301	Impuesto diferido		36

Por la regularización de la cuenta Impuesto diferido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	2.211	
129	Resultado del ejercicio		2.211

El resultado final del ejercicio será:

$$-7.370 + 2.211 = -5.159$$

II. Presentación del Balance a 31-12-2X08 y de la cuenta de pérdidas y ganancias o estado de resultados correspondiente a la actividad realizada desde el inicio hasta el 31-12-2X08.

Balance de situación.

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Activo no corriente	122.925	Patrimonio neto	201.341
Terrenos y bienes naturales	30.000	Capital social	300.000
Construcciones	89.250	Socios por desembolsos no exigidos	-90.000
Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio	3.675	Reservas voluntarias	-3.500
		Resultado del ejercicio	-5.159
Activo corriente	91.036	Pasivo no corriente	7.377
Hacienda Pública, deudora por IVA	352	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	7.377
Activos por diferencias temporarias deducibles	36		
Bancos	90.648	Pasivo corriente	5.243
		Deudas a corto plazo con entidades de crédito	2.423
		Acreedores por prestaciones de servicios	120
		Organismos de la Seguridad Social, acreedores	1.700
		Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas	1.000
TOTAL	213.961	TOTAL	213.961

Cuenta de pérdidas y ganancias.

Conceptos		Importes
Importe de las cifras de negocios		3.000
Prestación de servicios	3.000	
Gastos de personal		-6.400
Sueldos, salarios y asimilados	5.000	
Cargas sociales	1.400	
Otros gastos de explotación		-3.220
Servicios exteriores	2.320	
Tributos	900	
Amortizaciones		-750
RESULTADO DE EXPLOTACIÓN		-7.370
RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS		-7.370
Impuesto sobre beneficios		2.211
RESULTADO DEL EJERCICIO		-5.159

• **EJERCICIO 2X09 (continuación de la actividad).**

I. Contabilización de las operaciones del ejercicio 20X9, conforme al PGC de 2007.

Punto 7.

01-01-2X09

Por la adquisición de la instalación eléctrica:

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas [10.000 + (5.306,59 × 1,05 ⁻²⁰)]	12.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (10.000 × 16%)	1.600	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		11.600
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado (5.306,59 × 1,05 ⁻²⁰)		2.000

Al cierre del ejercicio por la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	600	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (12.000 / 20)		600

Al cierre del ejercicio por la actualización de la provisión para desmantelamiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	100	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado (2.000 × 5%)		100

Punto 8.

01-07-2X09

Por la adquisición del barco:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	150.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (150.000 × 16%)	24.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		174.000

Al cierre del ejercicio, por la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	4.425	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (141.000 / 20) × (6/12) + (9.000/5) × (6/12)		4.425

Punto 9.

01-09-20X9 por la firma del contrato:

El importe a contabilizar será el menor de los dos siguientes:

- Valor razonable: 6.720.
- Valor actual pagos mínimos: $1.300 a_{6|0,0848421} + 1.300 \times 1,0848421^{-6} = 6.720$

Período	Deuda viva inicio período	Intereses	Pago	Amortización	Coste amortizado final período
1	6.720,00	570,14	1.300	729,86	5.990,14
2	5.990,14	508,22	1.300	791,78	5.198,36
3	5.198,36	441,04	1.300	858,96	4.339,39
4	4.339,39	368,16	1.300	931,84	3.407,56
5	3.407,56	289,10	1.300	1.010,90	2.396,66
6	2.396,66	203,34	2.600	2.396,66	0

Teniendo en cuenta que los pagos son semestrales, las cuotas de amortización correspondientes a las dos primeras cuotas figurarán como pasivos a corto plazo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
215	Otras instalaciones	6.720	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo (729,86 + 791,78)		1.521,64
174	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo		5.198,36

Por los gastos de instalación y acondicionamiento, que según establece la norma de registro y valoración 8.^a, se consideran mayor importe del activo

Código	Cuenta	Debe	Haber
215	Otras instalaciones	3.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (3.000 × 16%)	480	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.480

31-12-2X09

Por el vencimiento de primera cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo	729,86	
662	Intereses de deudas	570,14	
472	Hacienda Pública, IVA soportado ($1.300 \times 16\%$)	208,00	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.508

Por la reclasificación a corto plazo de la tercera cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
174	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo	858,96	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		858,96

Por la amortización de los aparatos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [$(6.720 + 3.000) / 8$] \times (6/12)	607,50	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		607,50

Punto 10.

Por el vertido del gasóleo se dota una provisión que no es objeto de actualización ya que es a corto plazo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	18.000	
5295	Provisión a corto plazo para actuaciones medioambientales		18.000

Por la provisión de la multa, que será objeto de actualización financiera, ya que se prevé su pago dentro de dos años:

Código	Cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	10.680	
142	Provisión para otras responsabilidades ($12.000 \times 1,06^{-2}$)		10.680

Al 31 de diciembre por la actualización de la provisión de la multa, al tipo de interés propuesto por el enunciado del ejercicio.

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones [$10.680 (1,06^{3/12} - 1)$]	156,72	
142	Provisión para otras responsabilidades		156,72

Punto 11.

Aunque caben otras interpretaciones de enunciado, a efecto de solución se contabiliza un deterioro de los terrenos, que al estar destinados a la construcción de edificios de alquiler deberán estar clasificados como inversiones inmobiliarias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
672	Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias	20.000	
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales		20.000

Punto 12.

Por los gastos e ingresos del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	232.000	
705	Prestaciones de servicios		200.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		32.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	6.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	960	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		6.960

Código	Cuenta	Debe	Haber
631	Otros tributos	500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		500

Código	Cuenta	Debe	Haber
628	Suministros (2.000 – 120 + 140)	2.020	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (16% × 2.000)	320	
4109	Acreeedores por prestaciones de servicios, facturas pendientes de recibir o de formalizar	120	
4109	Acreeedores por prestaciones de servicios, facturas pendientes de recibir o de formalizar		140
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.320

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	90.000	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores		5.400
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		18.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		66.600

Código	Cuenta	Debe	Haber
642	Seguridad Social a cargo de la empresa (90.000 × 28%)	25.200	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores		25.200

Punto 13.

Se trata de una permuta comercial, por lo que el inmovilizado recibido se valora a valor razonable registrando las diferencias en resultados.

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	31.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (35.000 × 16%)	5.600	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	500	
210	Terrenos y bienes naturales		5.000
211	Construcciones		25.500
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (31.000 × 16%)		4.960
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (5.600 – 4.960)		640
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		1.000

Punto 14.

Por el cobro del saldo a nuestro favor procedente del ejercicio anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	352	
4700	Hacienda Pública, deudora por IVA		352

Por la liquidación de IVA del ejercicio actual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda Pública, IVA repercutido	36.960	
472	Hacienda Pública, IVA soportado		33.168
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA		3.792

Por la amortización del edificio recibido en la constitución:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (90.000 / 30)	3.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		3.000

Por el pago de la segunda cuota del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	2.423,28	
662	Intereses de deudas	876,72	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.300

Por la reclasificación a corto plazo de la cuota siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	2.440,07	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		2.440,07

Regularización de las cuentas de los grupos 6 y 7 para obtener el resultado antes de impuestos.

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	182.736,08	
681	Amortización del inmovilizado material		8.632,50
660	Gastos financieros por actualización de provisiones		256,72
662	Intereses de deudas		1.446,86
678	Gastos excepcionales		28.680
672	Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias		20.000
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas		6.000
631	Otros tributos		500
628	Suministros		2.020
640	Sueldos y salarios		90.000
642	Seguridad Social a cargo de la empresa		25.200

Código	Cuenta	Debe	Haber
705	Prestaciones de servicios	200.000	
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material	1.000	
129	Resultado del ejercicio		201.000

$$\text{Resultado del ejercicio} = 201.000 - 182.736,08 = 18.263,92$$

Liquidación Impuesto sobre Sociedades	
Beneficio antes de impuestos	18.263,92
+/- Ajustes	
Suministro año anterior	-120
Suministro año actual	140
Gastos actualización provisión	156,72
Provisión actuaciones medioambientales	18.000
Sanción	10.680
Base imponible previa	47.120,64
Base imponible negativa	-12.250
Base imponible	34.870,64
Tipo de gravamen	30%
Cuota íntegra	10.461,19
Deducciones y bonificaciones	
Cuota líquida	10.461,19
Retenciones y pagos a cuenta	
Cuota diferencial	10.461,19

• **Comentar diferencias**

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	10.461,19	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		10.461,19

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	36	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles ($120 \times 0,3$)		36

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles ($140 \times 0,3$)	42	
6301	Impuesto diferido		42

Código	¿No es permanente?	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporarias deducibles ($156,72 \times 0,3$)	47,02	
6301	Impuesto diferido		47,02

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles ($18.000 \times 0,3$)	5.400	
6301	Impuesto diferido		5.400

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	3.675	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio ($12.250 \times 0,3$)		3.675

SOLUCIÓN SUPUESTO 2. ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

I. Realizar ajustes de adaptación al nuevo PGC, contabilizar las operaciones y transacciones correspondientes al ejercicio 2X08.

Punto 1.

Código	Cuenta	Debe	Haber
–	Accionistas por desembolsos no exigidos		
–	Gastos de ampliación de capital		

.../...

.../...			
–	Gastos de primer establecimiento		
21	Inmovilizado material		
–	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales		
3	Existencias		
57	Tesorería		
557	Dividendo activo a cuenta		
100	Capital social		
112	Reserva legal		
–	Reservas voluntaria		
–	Reserva por acciones propias		
–	Pérdidas y ganancias		
171	Deudas a largo plazo		
47	Hacienda Pública acreedor por impuestos		

Por la redenominación de la cuenta accionistas por desembolsos no exigidos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1030	Socios por desembolsos no exigidos	5.000	
–	Accionistas por desembolsos no exigidos		5.000

Por la cancelación de los gastos de constitución y de primer establecimiento, ya que o cumplen la definición de activo según el PGC de 2007, y teniendo en cuenta que la diferencia neta del efecto impositivo (se trata de gastos deducibles) se lleva a reservas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	8.400	
47-	Administraciones Públicas	3.600	10.000
–	Gastos de constitución		2.000
–	Gastos de primer establecimiento		

Por la eliminación de la cuenta Reserva por acciones propias que no está contemplada en el PGC de 2007 dado que las acciones propias están minorando el patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
–	Reserva por acciones propias	15.000	
113	Reservas voluntarias		15.000

Por la redenominación de la cuenta 129:

Código	Cuenta	Debe	Haber
–	Pérdidas y ganancias	18.000	
129	Resultado del ejercicio		18.000

Punto 2.

01-04-2X08

Por el reparto del resultado del año 20X7:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	18.000	
112	Reserva legal (1)		1.800
557	Dividendo activo a cuenta		6.000
526	Dividendo activo a pagar		6.000
113	Reservas voluntarias		4.200

NOTA 1: La dotación a la reserva legal está recogida en el artículo 214 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. «En todo caso, una cifra igual al 10 por 100 del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que esta alcance, al menos, el 20 por 100 del capital social».

- 20% del capital social: $20\% \ 100.000 = 20.000$
- Reserva legal según balance: 10.000
- Dotación del ejercicio: $18.000 \times 10\% = 1.800$

15-04-2X08

Por el pago del dividendo

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	6.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		6.000

Punto 3.

Por la adquisición de acciones que son incluidas en la cartera de activos financieros disponibles para la venta, por lo que al cierre del ejercicio se han de valorar a valor razonable con cambios en el patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (10.000×4)	40.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		40.000

Punto 4.

Por la solicitud previa del dividendo pasivo pendiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5580	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones ordinarias	2.500	
			.../...

.../...			
1030	Socios por desembolsos no exigidos		2.500

Por el desembolso de los accionistas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	2.500	
5580	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones ordinarias		2.500

Punto 5.

Por la entrega de un dividendo a cuenta de los resultados del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
557	Dividendo activo a cuenta	7.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		7.000

Punto 6.

Por la obtención de la subvención considerando un efecto impositivo del 30%:

Código	Cuenta	Debe	Haber
215	Otras instalaciones	8.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		8.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	2.400	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		2.400

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

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	8.000	
8301	Impuesto diferido		2.400
130	Subvenciones oficiales de capital		5.600

Punto 7.

Al tratarse de activos financieros disponibles para la venta se valoran al cierre del ejercicio a valor razonable, reconociendo las diferencias en patrimonio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	10.000	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta [10.000 × (5 - 4)]		10.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (10.000 × 30%)	3.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		3.000

Al cierre del ejercicio, por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	10.000	
8301	Impuesto diferido		3.000
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		7.000

Punto 8.

No procede asiento contable, ya que el supuesto proporciona el dato del resultado del ejercicio que se tendrá en cuenta para realizar el estado de gastos e ingresos reconocidos.

II. Contabilización de las operaciones, transacciones y hechos posteriores correspondientes al ejercicio 2X09.

Punto 9.

10-01-2X09, por el cobro del dividendo pasivo, el cual previamente habrá sido solicitado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5580	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones ordinarias	2.500	
1030	Socios por desembolsos no exigidos		2.500

Por el desembolso de los accionistas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	2.500	
5580	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones ordinarias		2.500

Punto 10.

10-04-2X09

Por el reparto del resultado del año 2X08:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	20.000	
112	Reserva legal		2.000
557	Dividendo activo a cuenta		7.000
526	Dividendo activo a pagar		7.000
113	Reservas voluntarias		4.000

20-04-2X09

Por el pago del dividendo complementario:

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	7.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		7.000

Punto 11.

16-05-2X09

Antes de realizar la venta, las participaciones se ajustan a su valor razonable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	10.000	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta [10.000 × (6 - 5)]		10.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (10.000 × 30%)	3.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		3.000

Por la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (10.000 × 6)	60.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		60.000

Por la transferencia al grupo 7 del resultado producido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta	20.000	
7632	Beneficios de disponibles para la venta $[10.000 \times (6 - 4)]$		20.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles $(20.000 \times 30\%)$	6.000	
8301	Impuesto diferido		6.000

Al cierre del ejercicio, por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	10.000	
8301	Impuesto diferido	3.000	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	7.000	
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta		20.000

Punto 12.

31-12-2X09

Por la amortización correspondiente al sistema de climatización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material $(8.000 / 10)$	800	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		800

Por el traspaso a resultados de la subvención

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital $(8.000 / 10)$	800	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidas al resultado del ejercicio		800

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles $(800 \times 30\%)$	240	
8301	Impuesto diferido		240

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	240	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	560	
1300	Subvenciones oficiales de capital		800

Punto 13.

No procede asiento contable.

III. Presentación del apartado A) del Estado de Cambios en el Patrimonio neto correspondiente a los ejercicios terminados el 31-12-2X08 y 2X09, más concretamente el ESTADO DE GASTOS E INGRESOS RECONOCIDOS CORRESPONDIENTE A LOS EJERCICIOS TERMINADOS EL 31-12-2X08 y 31-12-2X09.

ESTADO DE GASTOS E INGRESOS RECONOCIDOS	
A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	20.000
Ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto	
I. Por valoración de activos financieros	10.000
1. Activos financieros disponibles para la venta	10.000
2. Otros ingresos /gastos	
II. Por coberturas de flujos de efectivo	
III. Subvenciones donaciones y legados	8.000
IV. Por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes	
V. Efecto impositivo	-5.400
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (I+II+III+IV+V)	12.600
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias	
VI. Por valoración de instrumentos financieros	0
1. Activos financieros disponibles para la venta	
2. Otros ingresos/gastos	
VII. Por coberturas de flujos de efectivo	
VIII. Subvenciones donaciones y legados	
IX. Efecto impositivo	
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI+VII+VIII+IX)	0
TOTAL GASTOS E INGRESOS RECONOCIDOS (A+B+C)	32.600

ESTADO DE GASTOS E INGRESOS RECONOCIDOS		
	2X09	2X08
A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	40.000	20.000
Ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto		
I. Por valoración de activos financieros	10.000	10.000
1. Activos financieros disponibles para la venta	10.000	10.000
2. Otros ingresos/gastos		
II. Por coberturas de flujos de efectivo		
III. Subvenciones donaciones y legados		8.000
IV. Por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes		
V. Efecto impositivo	-3.000	-5.400
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (I+II+III+IV+V)	7.000	12.600
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias		
VI. Por valoración de instrumentos financieros	-20.000	0
1. Activos financieros disponibles para la venta	-20.000	
2. Otros ingresos/gastos		
VII. Por coberturas de flujos de efectivo		
VIII. Subvenciones donaciones y legados	-800	
IX. Efecto impositivo	6.240	
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI+VII+VIII)	-14.560	0
TOTAL GASTOS E INGRESOS RECONOCIDOS (A+B+C)	32.440	32.600

SOLUCIÓN SUPUESTO 3. IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

I. Contabilización del impuesto sobre beneficios en los ejercicios 2X10, 2X11 y 2X12.

1. En relación con el inmovilizado material-maquinaria adquirido el 01-01-2X10 surge una diferencia temporaria imponible en los años 2X10 y 2X11, no procede efectuar diferencia alguna en el año 2X12, produciéndose la reversión en los años 2X13, 2X14 y 2X15, como se pone de manifiesto en el cuadro que a continuación se presenta:

Años	Valor contable	Base fiscal	Diferencia temporaria imponible	Importe en cuota
2X10	50.000	30.000	-20.000	-6.000
2X11	40.000	10.000	-30.000 + 20.000 = -10.000	-3.000
				.../...

.../...				
2X12	30.000	0	$-30.000 + 30.000 = 0$	0
2X13	20.000	-	$-20.000 + 30.000 = + 10.000$	+ 3.000
2X14	10.000	-	$-10.000 + 20.000 = + 10.000$	+ 3.000
2X15	0	0	$0 + 10.000 = + 10.000$	+ 3.000

2. Por su parte, la suspensión de pagos de un cliente por importe de 30.000 € en el año 2X10, genera, en base al tratamiento fiscal expresado en el enunciado, una diferencia temporaria deducible en el año 2X10, cuya reversión se producirá en los años 2X11 y 2X12, como igualmente queda puesto de manifiesto en el siguiente cuadro.

Años	Valor contable	Base fiscal	Diferencia temporaria deducible	Importe en cuota
2X10	0	24.000	+ 24.000	+ 7.200
2X11	0	15.000	+ 15.000 - 24.000 = -9.000	-2.700
2X12	0	0	0 - 15.000 = -15.000	-4.500

3. Según se establece en el artículo 36 del TRLIS, las inversiones realizadas por la empresa por valor de 8.000 € le dan derecho a aplicar una deducción en cuota del 15%, es decir, de 1.200 € ($15\% \times 8.000$), importe que conjuntamente con otras deducciones (de las que la empresa «AGUA AMARGA» carece) no puede superar el 35% de la cuota íntegra.

El límite anterior se incrementa hasta el 50% de la cuota íntegra, si el importe de la deducción de 1.200 € es superior al 10% de la cuota íntegra.

AÑO 2X10

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades	
Resultado del ejercicio	100.000
+ / - Ajustes	
Diferencia temporaria imponible en origen	-20.000
Diferencia temporaria deducible en origen	+24.000
Base imponible	104.000
× tipo de gravamen	×30%
Cuota íntegra	31.200
- Deducciones y bonificaciones *	-1.200
Cuota líquida	30.000
- Retenciones y pagos a cuenta	-3.000
Cuota diferencial (a ingresar)	27.000

* Al ser el importe de la deducción, 1.200, inferior al 10% de la cuota íntegra, 3.120, el límite a aplicar será el 35% de la cuota íntegra, es decir, $35\% \times 31.200 = 10.920$

Y al ser $1.200 < 10.920$, la deducción a aplicar fiscalmente será de 1.200.

Por la contabilización de la cuota líquida y de las diferencias temporarias

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	30.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		3.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		27.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	6.000	
479	Pasivo por diferencia temporaria imponible ($30\% \times 20.000$)		6.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activo por diferencia temporaria deducible ($30\% \times 24.000$)	7.200	
6301	Impuesto diferido		7.200

La norma de registro y valoración 13.^a Impuestos sobre beneficios establece que «aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones, se podrán imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias en varios ejercicios».

En este sentido, la deducción de 1.200 es asimilable económicamente a una subvención, pues se está «recibiendo» vía Impuesto sobre Sociedades el 15% de la inversión realizada, por lo que la mencionada deducción será imputada a la cuenta de pérdidas y ganancias, al igual que si de una subvención se tratara, a lo largo de la vida útil de las inversiones realizadas, en este caso, cinco años, que comienzan a partir del 01-01-20X11.

En la solución se va a optar por diferir la deducción obtenida, lo que se efectuará en los siguientes años y por los siguientes importes:

Años	Deducción a imputar
2X11	$1.200 / 15 \times 5 = 400$
2X12	$1.200 / 15 \times 4 = 320$
2X13	$1.200 / 15 \times 3 = 240$
2X14	$1.200 / 15 \times 2 = 160$
2X15	$1.200 / 15 \times 1 = 80$
Total	1.200

Por el diferimiento de la deducción, y la regularización de las cuentas de los grupos 6 y 7, 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	1.200	
835	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones		1.200

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	30.000	
6300	Impuesto corriente		30.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
835	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones	1.200	
1371	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios		1.200

AÑO 2X11

4. El 01-01-2X11 se ha recibido en donación un inmovilizado de vida útil 8 años por 3.200 €.

Contablemente el importe de la donación se irá imputando a resultados a lo largo de la vida útil de los bienes recibidos, pero fiscalmente se imputará en su totalidad en el año 2X11.

El diferente tratamiento contable y fiscal de la donación va a generar una diferencia que será permanente positiva en el año 2X11 y permanente negativa en los restantes siete años de vida del inmovilizado. No se trata de una diferencia temporaria, como en un principio se podría pensar, por no incidir en la carga fiscal futura, condición que caracteriza toda diferencia temporaria como así se establece en su definición:

«Diferencias temporarias son aquellas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan invidencia en la carga fiscal futura.»

El importe de la donación recibida es de 3.200, de los cuales 400 ($3.200 / 8$) se habrán imputado al resultado del ejercicio 2X11, por lo que habrá que incrementar la base imponible del impuesto en 2.800 ($3.200 - 400$).

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades	
Resultado del ejercicio	100.000
+ / - Ajustes	
Diferencia permanente	+2.800
Diferencia temporaria imponible en origen	-10.000
Diferencia temporaria deducible en reversión	-9.000
Base imponible	83.800
× tipo de gravamen	×30%
Cuota íntegra	25.140
- Deducciones y bonificaciones	0
Cuota líquida	25.140
- Retenciones y pagos a cuenta	-3.000
Cuota diferencial (a ingresar)	22.140

Dentro de la base imponible hay dos tipos de resultados en donde se encuentran contabilizados; así, unos se encuentran registrados en el resultado del ejercicio y otros en el patrimonio.

En concreto, en el supuesto que nos ocupa 2.800 € se encuentran registrados en patrimonio, puesto que a lo largo del ejercicio, su contabilización habrá sido la siguiente:

01-01-2X11, por la recepción de la donación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
219	Otro inmovilizado material	3.200	
941	Ingresos de donaciones y legados de capital		3.200

31-12-2X11, por la imputación de la donación a resultados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
841	Transferencia de donaciones y legados de capital	400	
746	Donaciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		400

941, Ingresos de donaciones y legados de capital 3.200

841, Transferencia de donaciones y legados de capital (400)

Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto 2.800

En consecuencia, el efecto impositivo de los dos componentes de la base imponible se contabilizará separadamente, registrándose en el resultado del ejercicio el efecto impositivo del componente de la base imponible contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias, y en patrimonio el efecto impositivo del componente de patrimonio.

Concepto	Cuenta de pérdidas y ganancias	Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto
Resultado del ejercicio	100.000	2.800
+ / - Ajustes		
Diferencia temporaria imponible en origen	-10.000	
Diferencia temporaria deducible en reversión	-9.000	
Base imponible	81.000	2.800
× tipo de gravamen	×30%	×30%
Cuota íntegra	24.300	840
- Deducciones y bonificaciones	0	0
Cuota líquida	24.300	840

Las diferencias temporarias se han aplicado al resultado del ejercicio puesto que su contabilización se efectúa en la cuenta de pérdidas y ganancias y no en patrimonio.

Como se puede comprobar, la suma de las cuotas líquidas de ambos componentes constituye la cuota líquida obtenida en la liquidación del impuesto.

Código	Cuentas	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	24.300	
8300	Impuesto corriente	840	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		3.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		22.140

Llamar la atención sobre el hecho de que en el ejercicio actual se ha pagado el impuesto correspondiente a los 2.800 € que contablemente se imputarán como ingreso a la cuenta de pérdidas y ganancias en ejercicios siguientes, por lo que el gasto que representa el efecto impositivo satisfecho en el ejercicio actual habrá igualmente de ser imputado como gasto a la cuenta de pérdidas y ganancias en los mismos ejercicios siguientes, por correlación de gastos e ingresos.

Código	Cuentas	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	3.000	
479	Pasivo por diferencia temporaria imponible ($30\% \times 10.000$)		3.000

Código	Cuentas	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	2.700	
4740	Activo por diferencia temporaria deducible ($30\% \times 9.000$)		2.700

Código	Cuentas	Debe	Haber
837	Transferencia de deducciones y bonificaciones	400	
6301	Impuesto diferido		400

Por la regularización de las cuentas de los grupos 6 y 7:

Código	Cuentas	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	29.600	
6300	Impuesto corriente		24.300
6301	Impuesto diferido		5.300

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuentas	Debe	Haber
1371	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios	400	
837	Transferencia de deducciones y bonificaciones		400

Código	Cuentas	Debe	Haber
941	Ingresos de donaciones y legados de capital	3.200	
841	Transferencia de donaciones y legados de capital		400

.../...

.../...			
8300	Impuesto corriente		840
131	Donaciones y legados de capital (70% × 2.800)		1.960

AÑO 2X12

Para determinar la base imponible del ejercicio, como ya ha quedado comentado, se ha de tener en cuenta que dentro de los ingresos del período se ha registrado un ingreso por donación de 400 que ya tributó en el ejercicio anterior; así, el asiento realizado habrá sido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
841	Transferencia de donaciones y legados de capital	400	
746	Donaciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		400

Recuérdese que en el ejercicio anterior se pagó el efecto impositivo de este ingreso pero no se contabilizó en la cuenta de pérdidas y ganancias por encontrarse registrado en patrimonio, por lo que en el ejercicio actual procederá contabilizarlo en el resultado del ejercicio, así como el efecto impositivo del gasto de patrimonio contabilizado en la cuenta 841. El asiento a efectuar es:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	120	
8301	Impuesto diferido (30% × 400)		120

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades	
Resultado del ejercicio	100.000
+ / – Ajustes	
Diferencia permanente	–400
Diferencia temporaria deducible en reversión	–15.000
Base imponible	84.600
× tipo de gravamen	×30%
Cuota íntegra	25.380
– Deducciones y bonificaciones	0
Cuota líquida	25.380
– Retenciones y pagos a cuenta	–3.000
Cuota diferencial (a ingresar)	22.380

Por la contabilización de la cuota líquida y la imputación a resultados:

Código	Cuentas	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	25.380	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		3.000
.../...			

...			
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		22.380

Código	Cuentas	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	4.500	
4740	Activo por diferencia temporaria deducible (30% × 15.000)		4.500

Código	Cuentas	Debe	Haber
837	Transferencia de deducciones y bonificaciones	320	
6301	Impuesto diferido		320

Por la regularización de las cuentas de los grupos 6 y 7:

Código	Cuentas	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	29.680	
6300	Impuesto corriente		25.380
6301	Impuesto diferido		4.300

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuentas	Debe	Haber
1371	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios	320	
837	Transferencia de deducciones y bonificaciones		320

Código	Cuentas	Debe	Haber
131	Donaciones y legados de capital	280	
8301	Impuesto diferido	120	
841	Transferencia de donaciones y legados de capital		400

II. Ajustes a realizar en el ejercicio 2X13 por variación del tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades, y la fecha en que se practicarían.

En primer lugar, comentar que al solicitar el enunciado los ajustes a realizar en el ejercicio 2X13, parece lógico suponer que el nuevo tipo de gravamen del 25% se ha aprobado en el mencionado ejercicio; ya que si se hubiera aprobado en el ejercicio 2X12 o al final del mismo hubiera estado aprobado y pendientes de publicación, los ajustes correspondientes a diferencias surgidas en ejercicios anteriores se habrían ajustado y las surgidas en el propio ejercicio se habrían contabilizado al nuevo tipo de gravamen.

En cuanto a la fecha en que se practicarían los ajustes sería aquella, como ya ha quedado comentado, en que se hubiera aprobado el nuevo tipo de gravamen, siendo suficiente el que estuviera aprobado y pendiente de publicación.

El único ajuste que procede efectuar es el de la diferencia temporaria imponible, pendientes aún de reversión.

A la donación no le afecta el cambio de tipo de gravamen puesto que el efecto impositivo de esta ya se liquidó, por lo que el asiento de imputación del gasto al resultado del ejercicio se seguirá realizando por el 30%.

Código	Cuentas	Debe	Haber
638	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios	1.500	
479	Pasivo por diferencia temporaria imponible [[$(30\% - 25\%) \times 30.000$]]		1.500