

*(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema de acceso libre, al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado, convocadas por Resolución de 15 de abril de 2021 [BOE 26 de abril]).*

### **SUPUESTO N°1**

CO, SA ha elaborado a 31 de marzo de X6 un balance de saldos en el que figuran, entre otras, las cuentas que se indican a continuación con sus correspondientes saldos expresados en unidades monetarias (en adelante um):

<b>Cuentas</b>	<b>Deudores</b>	<b>Acreedores</b>
Mercaderías (400 unidades)	12.500	
Clientes	25.000	
<i>Rappels</i> por compras		600
Descuentos sobre compras por pronto pago		1.500
Deterioro de valor de las mercaderías		200
Ventas de mercaderías (800 unidades)		84.400
Devoluciones de ventas	2.743	
Compras de mercaderías (1.000 unidades)	40.000	
Publicidad y propaganda	1.000	
Terrenos	37.500	

<b>Cuentas</b>	<b>Deudores</b>	<b>Acreedores</b>
Construcciones	50.000	
Amortización acumulada de construcciones		12.000
Otro inmovilizado material	20.000	
Gastos de personal	15.000	
Deterioro de valor de créditos comerciales		600
Ingresos por prestaciones de servicios		40.500
Amortización acumulada de otro inmovilizado material		10.000
Pérdidas de créditos comerciales incobrables	400	
Capital social		30.000
Reservas		68.937,47
Otros gastos de explotación	30.000	
Proveedores		15.000
Créditos a corto plazo por venta de inmovilizado	26.000	
Ingresos de créditos		2.500
Bancos	A determinar	

### **Información complementaria**

1. El inmovilizado se amortiza linealmente y cuando sea necesario para la valoración de determinados elementos se aplica un tipo de interés del 5% anual.
2. Algunos de los hechos que han ocurrido hasta la fecha del balance han sido:

a) CO, SA, en septiembre de X3, desembolsó 1.440 um por la obtención del derecho a explotar un determinado negocio. Se firmó un contrato de 4 años de duración, improrrogables, a contar desde el 1 de septiembre. Entre las cláusulas que figuran en el Pliego de condiciones de la Administración pública relativas al adjudicatario, se incluye que los bienes necesarios para la explotación serán de su cuenta y los dejará, dentro del plazo que se estipule, libres y a disposición de la Administración.

En la mencionada fecha compró por importe de 720 um un inmovilizado material<sup>1</sup> para su uso exclusivo en ese negocio; se estimó en 3 años su vida útil, por lo que

---

<sup>1</sup> Incluido en el balance dentro de Otro inmovilizado material.

para acabar el contrato la empresa deberá sustituirlo por otro cuyo precio se calcula en 576 um y su vida económica en 4 años. Se considera que el valor residual de ambos inmovilizados es insignificante.

b) Desde el ejercicio X5 están en marcha varias campañas publicitarias, una de ellas, que finaliza en mayo de este año, se pagó por anticipado; por otras campañas tiene pendiente de pago 300 um que se abonarán en el próximo mes de mayo.

3. Desde el 1 de abril hasta el cierre del ejercicio (31 de diciembre) se han realizado, entre otras, las siguientes operaciones:

3.1. Se pagaron 50.000 um por sueldos a los empleados; las cotizaciones a la Seguridad Social ascendieron a 12.500 um, de las que 10.000 um corresponden a la cuota empresarial y las retenciones a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas han sido de 17.000 um. Al cierre del ejercicio se adeudan los impuestos retenidos y 3.000 um a la Seguridad Social.

3.2. El 1 de septiembre se compró el nuevo inmovilizado según lo previsto.

3.3. A finales de octubre se vendieron al contado 300 unidades de mercaderías a 105 um cada una. Como se trataba de un nuevo cliente que CO, SA quería captar, se acordó que hasta el 1 de abril de X7 podría devolver las unidades no vendidas con reembolso del 100 % del precio abonado. Al cierre del ejercicio el cliente no había devuelto nada y CO, SA no realizó ninguna estimación sobre la posible devolución de existencias.

3.4. Se han contratado nuevas campañas publicitarias por 700 um, el coste de los anuncios que se publicarán en X7 asciende a 200 um, y al cierre del ejercicio se adeudan por este concepto 150 um.

3.5. Por los servicios que con carácter habitual presta CO, SA se han facturado 60.000 um, el 10% está pendiente de cobro, documentado en una letra de cambio que vence a finales de enero de X7.

3.6. Al cierre del ejercicio las facturas de clientes ascienden 5.000 um; se han concedido descuentos por pronto pago por importe de 1.000 um; se ha estimado un riesgo de insolvencias del 4 % de los créditos comerciales.

4. El consumo de mercaderías asciende a 30.000 um; el valor neto realizable de las existencias en el almacén se fija en 20.000 um.

**SE PIDE:**

1. Presentar el balance de saldos a 31 de marzo de X6 en la hoja que se adjunta.
2. Según la información facilitada, realizar las anotaciones contables que procedan por las operaciones realizadas desde el 1 de abril y las correspondientes a la determinación del resultado del ejercicio X6.
3. Indicar el importe neto de la cifra de negocios y el importe de aprovisionamientos que figuran en la cuenta de pérdidas y ganancias del modelo normal del Plan General de Contabilidad (PGC).

**SUPUESTO N°2**

La empresa comercial RON, SA tiene un solar registrado en 12.000 um donde decidió construir una nueva tienda. Las obras comenzaron en X0 con una inversión de 500 um en el año.

Para financiar el resto de la construcción se formalizó un préstamo con fecha 2 de enero de X1 de 3.000 um a devolver en 3 años (TIE 5%).

En X1 el patrimonio neto estaba compuesto por los fondos propios que ascendían a 200.000 um y una subvención de 2.000 um obtenida en X0 y destinada a la construcción del edificio. Además, estaban en vigor dos préstamos uno a largo plazo de 60.000 um (TIE 7 %) y otro a corto plazo de 40.000 um (TIE 6,5%).

En las fechas que se indican se abonaron los siguientes importes por las obras:

<b>Fechas</b>	<b>Importes</b>
1-1-X1	10.000
1-4-X1	12.000
1-7-X1	12.000
31-12-X1	6.000

El 31 de diciembre de X1 el edificio estaba terminado, pero en la construcción del parking subterráneo, donde se habían invertido 600 um, surgieron problemas que hicieron pensar que no estaría disponible, al menos, hasta finales de X3.

RON, SA negoció con el propietario de un solar lindante con el nuevo edificio el alquiler del mismo para su uso como aparcamiento. El contrato se firmó para un periodo de 2 años que empezó el 1 de enero de X2; el importe total fue de 240 um pagándose el 20% en el mes de diciembre de X1 (fecha en la que se iniciaron las tareas de adaptación del terreno); el 50% se pagó en junio de X2 y el resto el 1 de enero de X4<sup>2</sup>.

Se invirtieron en X1 530 um en las obras e instalaciones necesarias para que el aparcamiento pudiera funcionar normalmente. La empresa se comprometió a dejar el terreno en las mismas condiciones que tenía cuando se firmó el contrato de alquiler y estimó que el coste por desmantelamiento y retiro de las instalaciones ascendería a 100 um, y se irá incrementando en un 2% anual hasta que se lleve a cabo el desmantelamiento.

Después de terminar la instalación de todos los elementos (cuyo valor residual es cero) con un último pago de 70 um, a principios de enero de X2 el aparcamiento ya estaba en condiciones de ser utilizado.

El 1 de febrero de X2 el centro comercial se abrió al público. Su vida útil se estimó en 20 años y el valor residual en 5.410 um.

A finales de diciembre de X3 se cerró el aparcamiento y RON, SA pagó 98 um por el desmantelamiento de las instalaciones.

Sabiendo que la fecha de cierre del ejercicio es el 31 de diciembre, los inmovilizados se amortizan linealmente y las actualizaciones se realizan aplicando un 4 % anual.

**SE PIDE:**

Según la información facilitada, realizar en el libro diario las anotaciones que procedan en X1, X2 y X3 (en este último ejercicio solo las relativas al aparcamiento).

**SUPUESTO N°3**

Al inicio de X2 AVI, SA tiene 360 acciones adquiridas al 142,5%, emitidas por la sociedad no cotizada R, SA cuyo capital, totalmente desembolsado, asciende a 6.000 um y está constituido por una única serie de acciones ordinarias (serie A) de 10 um.

En febrero de X2 AVI, SA pagó 8.000 um por la adquisición de 150 acciones de la serie Y emitidas en la única ampliación de capital realizada por la sociedad no cotizada Z, SA. El

---

<sup>2</sup> Considere que el efecto financiero es irrelevante.

capital de esta sociedad está compuesto por dos series de acciones ordinarias: 100 acciones de la serie X, de 20 um de valor nominal, desembolsadas al 100% y 400 acciones de 40 um de valor nominal de la serie Y desembolsadas al 70% (no hay fecha para exigir el desembolso pendiente).

Z, SA había acordado en enero de X2 abonar a primeros de marzo de X2 un dividendo con cargo a los resultados de X1 del 20% del valor nominal a cada acción.

En marzo de X2 la sociedad R, SA realizó una ampliación de capital, liberada al 10% con cargo a reservas, en la que se emitieron nuevas acciones ordinarias (serie B) de 15 um de valor nominal que se desembolsaron al 100% en la suscripción. AVI, SA suscribió el 20% de la emisión y vendió los derechos sobrantes en 810 um. Se calculó que el valor teórico de la acción antes de la ampliación era de 18 um y el valor teórico del derecho preferente de 3 um.

Antes del cierre del ejercicio X2 se llevó a cabo la reducción del capital social, con cargo a reservas voluntarias, aprobada previamente por la junta de accionistas de Z, SA. La operación consistió en condonar el dividendo pasivo pendiente y posteriormente, para igualar el valor nominal de todas las acciones, reducir el valor nominal reembolsando en efectivo la parte correspondiente a la serie Y. En el balance que sirvió de base para realizar la operación el patrimonio neto ascendía a 40.000 um y estaba compuesto solo por fondos propios.

**SE PIDE:**

Según la información disponible, realizar las anotaciones contables que procedan en los libros de AVI, SA por las operaciones realizadas en el ejercicio X2.

**SUPUESTO N°4**

**Impuesto sobre sociedades**

La sociedad anónima Piezastrans, SA, con domicilio fiscal y social en España, está sujeta al impuesto sobre sociedades, al tipo del 25% durante el ejercicio 2X21.

Información de trascendencia a efectos del impuesto:

- Ha repartido 30.000 euros en un dividendo a accionistas poseedores de acciones sin derecho a voto.

- Ha tenido un resultado operativo de 3.000.000 de euros y unos gastos financieros netos de 1.400.000 euros.
- El resultado contable antes de impuestos ha sido de 1.600.000 euros.

**1.** Con fecha 1 de abril ha permutado una instalación comercial, cuyo valor contable era de 250.000 euros, por un vehículo industrial cuyo valor de mercado es de 300.000 euros. Se estima que este vehículo industrial tendrá una vida útil de 6 años, sin que tenga al final un valor residual, a efectos contables esta permuta se califica como no comercial.

**2.** Ha sido sancionada con 150 euros por la Agencia Tributaria por no atender un requerimiento de información. Ante la falta transitoria de liquidez, ha pedido un aplazamiento por el IVA que ha supuesto unos intereses de demora de 1.600 euros y ha presentado fuera de plazo sin requerimiento previo el modelo 111 de retenciones, lo que le ha supuesto el pago de un recargo por presentación extemporánea de 1.500 euros.

**3.** Con fecha 1 de julio ha contabilizado un fondo de comercio, por importe de 420.000 euros cuya vida útil calculada de forma fiable se considera que será de 10 años.

**4.** El 1 de enero de 2X17 adquirió una maquinaria cuyo valor de adquisición fue de 2.000.000 de euros cuya vida útil se estima será de 8 años y a la que pudo aplicar libertad de amortización por creación de empleo. Se estima que terminado su periodo de vida útil no tendrá valor residual alguno.

**5.** Tiene pendiente de compensación bases imponible negativas por importe de 700.000 euros, así como una deducción pendiente de aplicar por importe de 25.000 euros. Su intención es aplicarlas en su cuantía máxima siempre que sea posible. En este ejercicio se ha generado otra deducción por creación de empleo de discapacitados por importe de 36.000 euros de la que pretende aplicar la mitad. La cuantía de las retenciones y pagos fraccionados ascienden a 1.500.000 euros.

**SE PIDE:**

- Contabilización de las operaciones del ejercicio 2X21 que puedan afectar al impuesto sobre sociedades, sin que sea necesaria la utilización de las cuentas del grupo 8.
- Cálculo de la base imponible y cuota íntegra y líquida del impuesto sobre sociedades.

### **Impuesto sobre el valor añadido**

Tiene como actividades la fabricación de piezas para la automoción y servicios de transporte de enfermos en ambulancia, y que, a efectos del IVA, por las mismas, realiza tanto operaciones sujetas, como operaciones sujetas y exentas, por lo que ha optado por aplicar prorrata general.

Todas las operaciones las realiza al tipo general del 21%. En el ejercicio 2X18 la prorrata definitiva fue del 45%.

Durante el ejercicio 2X19, adquirió a un promotor inmobiliario dos almacenes de nueva construcción, para el depósito de las materias primas y de los productos terminados que utiliza en la actividad de fabricación de piezas de automoción, cada uno de ellos por importe de 300.000 euros.

Durante el ejercicio 2X19, existen los siguientes datos con trascendencia a efectos del IVA:

- Facturación correspondiente a la fabricación de piezas de automoción: 2.100.000 euros.
- Facturación correspondiente a los servicios de transporte de enfermos en ambulancia: 1.400.000 euros.
- Gastos corrientes aplicables a las dos actividades anteriores: 1.500.000 euros.
- Asimismo, se vendió una nave adquirida en 2X00 por importe de 500.000 euros.
- Los anteriores importes son netos del IVA.

En el ejercicio 2X20 la prorrata definitiva fue del 69%.

En el ejercicio 2X21, por no ser ya necesarios y tener falta de liquidez, se decide la venta de los dos almacenes adquiridos en 2X19 por los siguientes importes y destinatarios:

- El primero de ellos por importe de 450.000 euros a otra empresa que se dedica al transporte de enfermos en ambulancia.
- El segundo por importe de 400.000 euros a un empresario, que, cumpliendo con los requisitos establecidos, tiene derecho y renuncia a la exención de segunda y ulteriores transmisiones a efectos del IVA.

**SE PIDE:**

Realice las anotaciones contables, con incidencia en la prorrata, que procedan de la información suministrada, en relación con el IVA correspondiente a los ejercicios 2X19, 2X20 y 2X21.

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.

**SUPUESTO N°5**

1. Una sociedad anónima cuya actividad se desarrolla en el sector agroalimentario necesita ampliar sus instalaciones para lo que ha encargado a una consultora el estudio de un proyecto para tal fin. Dicho proyecto exige un desembolso inicial de 110 millones de euros y dos desembolsos posteriores, el primero de 25 millones a los 6 meses y el segundo de 20 millones a los 9 meses. Antes de proceder a solicitar un crédito quiere conocer los recursos propios de los que podría disponer para endeudarse lo menos posible.

La sociedad dispone de:

a) 4.500 bonos, de nominal 10.000 euros, que vende hoy siendo el precio venta: 95% del valor nominal.

b) El resultante del descuento de una cartera de efectos comerciales por un volumen de 50 millones con los siguientes vencimientos.

- El 20% del total a 3 meses; descuento comercial del 7%.
- El 20% del total a 6 meses; descuento comercial del 8%.
- El resto a 18 meses; descuento compuesto al 8% efectivo semestral.

c) Depósito bancario creado hace 5 años por 30 millones de euros con rentabilidad del 10% nominal capitalizable por trimestres los dos primeros años y 10% nominal capitalizable por semestre los restantes. Al cabo de 1 año de creado el depósito se realizó otra imposición de 10 millones de euros.

La sociedad quiere conocer el total de sus disponibilidades propias en el momento actual y determinar, si necesitara solicitar un crédito, la cuantía del mismo hoy sabiendo que el tipo de interés de mercado está en el 8% anual.

**2.** Una empresa dedicada a las actividades de ocio y turismo ha visto reducido su negocio considerablemente como consecuencia de la pandemia de la COVID-19. Con la idea de recobrar su posición en el mercado necesita realizar algunas inversiones en infraestructura que requieren obtener una financiación extraordinaria. Para ello estudia la posibilidad de emitir un empréstito de 100.000 títulos con valor nominal de 1.000 euros y amortizable en 10 años mediante anualidades constantes con abono de cupón anual vencido de 60 euros por título.

**SE PIDE:**

- a) Determinar la anualidad constante que amortiza el empréstito.
- b) Títulos amortizados en el quinto sorteo.
- c) Importe destinado al pago de cupones en el séptimo sorteo.
- d) Títulos vivos al principio del sexto año.
- e) Títulos amortizados después de siete sorteos.

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema de acceso libre, al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado, convocadas por Resolución de 15 de abril de 2021 [BOE 26 de abril]).

## SOLUCIÓN SUPUESTO Nº1

### **Apartado 1**

Para elaborar el Balance de Sumas y Saldos se deben tener en cuenta las operaciones relatadas en el enunciado y que tienen consecuencias a la fecha 31/3/X6 (epígrafe 2 del enunciado). Partimos por tanto del Balance del enunciado, y le añadimos las cuentas resultantes del registro de dichas operaciones (en negrita).

A continuación se presenta ese Balance, y a continuación del mismo el detalle de la información extra que se ha tenido en cuenta para su confección:

<b>Código</b>	<b>Cuentas</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
300	Mercaderías (400 unidades)	12.500	
430	Clientes	25.000	
609	<i>Rappels</i> por compras		600
606	Descuentos sobre compras por pronto pago		1.500
390	Deterioro de valor de las mercaderías		200
700	Ventas de mercaderías (800 unidades)		84.400
708	Devoluciones de ventas	2.743	
600	Compras de mercaderías (1.000 unidades)	40.000	
627	Publicidad y propaganda	1.000	
210	Terrenos y bienes naturales	37.500	

<b>Código</b>	<b>Cuentas</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
211	Construcciones	50.000	
2811	Amortización acumulada de construcciones		12.000
219	Otro inmovilizado material	20.000	
64	Gastos de personal	15.000	
490	Deterioro de valor de créditos comerciales		600
705	Ingresos por prestaciones de servicios		40.500
2819	Amortización acumulada de otro inmovilizado material		10.000
650	Pérdidas de créditos comerciales incobrables	400	
100	Capital social		30.000
11	Reservas		68.937,47
62	Otros gastos de explotación	30.000	
400	Proveedores		15.000
543	Créditos a corto plazo por venta de inmovilizado	26.000	
762	Ingresos de créditos		2.500
<b>202</b>	<b>Concesiones administrativas (a)</b>	1.440	
<b>2802</b>	<b>Amortización acumulada de concesiones administrativas (a)</b>		840
<b>207</b>	<b>Inmovilizado intangible reposición (a)</b>	373,18	
<b>2807</b>	<b>Amortización acumulada intangible reposición (a)</b>		217,69
<b>5298</b>	<b>Provisión a corto plazo activo revertible (a)</b>		418,18
<b>410</b>	<b>Acreedores por prestación de servicios (b)</b>		300
572	Bancos (por diferencias)	6.057,16	
<b>TOTAL</b>		<b>268.013,34</b>	<b>268.013,34</b>

Epígrafe 2 del enunciado:

a) Concesión administrativa y activos revertibles

Lo interesante de esta operación es la obligación de revertir el inmovilizado necesario para su explotación a la Administración pública, que hay que renovar el último año, ya que el que se adquiere al inicio de la concesión tiene una vida útil de 3 años.

Se supone que en el balance de saldos la amortización acumulada es hasta el cierre de X5.

202, «Concesiones administrativas» .....	1.440
2802, «Amortización acumulada de concesiones administrativas» ....	(840)
[120 (X3) + 360 (X4) + 360 (X5)]	

Cuota anual amortización de la concesión =  $1.440/4$  años = 360 um

El inmovilizado comprado al inicio de la concesión aparece en el balance de saldos dentro del epígrafe «Otro inmovilizado material».

La Resolución del ICAC del inmovilizado intangible, en la Norma Sexta, apartado 6.3, «Concesiones administrativas», dispone:

*“3. Cuando la empresa realice inversiones que deban ser objeto de renovación con una vida económica superior al periodo concesional, en las concesiones administrativas que no estén incluidas en el ámbito de aplicación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, se aplicarán los siguientes criterios:*

*a) La inversión inicial y las sucesivas renovaciones con una vida económica inferior al plazo concesional se amortizarán a lo largo de su vida útil.*

**b) Para registrar como un gasto de manera sistemática la recuperación total de la última renovación, que tiene una vida económica que supera el plazo de la concesión, en el momento inicial se reconocerá un inmovilizado intangible y una provisión por el mismo importe, equivalente en términos financieros al valor en libros de la inversión que teóricamente luciría al término del plazo concesional en el supuesto de que el activo no tuviese que ser entregado a la Administración concedente, actualizado desde la fecha en que se deba practicar la última inversión.**

*c) Los cambios en las estimaciones sobre el valor del inmovilizado intangible y la provisión se tratarán aplicando por analogía lo dispuesto para los costes de desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado material en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.*

*d) El inmovilizado intangible deberá ser objeto de amortización en el plazo concesional, y el criterio de depreciación será lineal, salvo que su patrón de uso pueda estimarse con fiabilidad por referencia a la «demanda o utilización» del*

*servicio público medida en unidades físicas, en cuyo caso, este método podría aceptarse como criterio de amortización siempre que sea el patrón más representativo de la utilidad económica del citado activo.*

*A tal efecto, y sin perjuicio de lo indicado en el apartado 1, se aplicarán los criterios regulados en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.*

*e) La provisión que surge como contrapartida del inmovilizado intangible deberá actualizarse cada año hasta la fecha de su efectiva cancelación, aplicando los criterios recogidos en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias para las provisiones por costes de retiro, circunstancia que originará el reconocimiento de un gasto financiero.*

*f) La diferencia entre el desembolso que debe efectuarse en la última renovación y el importe de la citada provisión, se contabilizará aplicando los criterios generales previstos para el inmovilizado material. “*

Tal como se desprende de esta norma, la empresa deberá reconocer un activo intangible y una provisión por el mismo importe, equivalente al valor en libros que tendría el bien en el momento de la reversión, pero actualizado desde la fecha que se realiza la renovación.

En el balance de sumas y saldos del enunciado no aparecen ni el activo intangible ni la provisión, así que debemos incluirlos, calculando su valor (teniendo en cuenta la tasa de actualización del 5%):

- Coste estimado de los bienes de inmovilizado a renovar = 576
- Cuota de amortización anual (576/4 años) = 144
- Valor contable a la finalización del periodo de la concesión = 576 – 144 = 432

Los 432 constituyen la parte de la cantidad que desembolsa a finales del tercer año en la compra del nuevo bien pero que no podrá recuperar debido a que solo falta un año para que finalice el periodo concesional.

El valor actual de esos 432 sería:  $432 \times (1,05)^{-3} = 373,18$

Por tanto, faltaría por incorporar al balance de sumas y saldos del enunciado:

- (207) «Inmovilizado intangible por reposición» = 373,18
- (2807) «Amortización acumulada del intangible de reposición» = [31,10 (X3) + 93,29 (X4) + 93,29 (X5)] = 217,68

La cuota anual de amortización es =  $373,18/4$  años = 93,30

$$- (5298) \text{ «Provisión a corto plazo por activo revertible»} = [373,18 \times (1,05)^{2,33333}] = 418,18$$

b) Campañas publicitarias

- Campañas publicitarias pagadas por anticipado:

No tenemos información sobre importes ni del gasto de publicad ni del gasto anticipado. Presumo que ya figura correctamente registrado dentro del epígrafe Otras gastos de explotación del Balance de Sumas y Saldos del enunciado.

- Pago pendiente de 300 um:

Debemos incorporar la cuenta ya que no aparece en el Balance.

$$- (410= \text{«Acreeedores por prestación de servicios»} = 300$$

**Apartado 2**

Operaciones desde 1 de abril a cierre del ejercicio

3.1. Por el pago de la nómina y a la Ss:

69.500 (50.000 de sueldo neto + 17.000 de retenciones + 2.500 de Ss a cargo de los trabajadores (12.500 totales - 10.000 de la cuota empresarial) Sueldos y salarios (640)\*

10.000 Seguridad Social a cargo de la empresa (642)

a

Organismos de la Seguridad Social acreedores (476) 12.500

Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas (471) 17.000

Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 50.000

\*Recordar siempre que la cuenta (640) va por el salario bruto.

9.500 (12.500 – 3.000 que se dejan adeudados) Organismos de la Seguridad Social acreedores (476) a

Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 9.500

3.2. Por la amortización y baja del inmovilizado material inicial, así como la actualización de la provisión por activo revertible hasta la fecha de compra de dicho activo:

Por la amortización del inmovilizado material adquirido al inicio de la concesión:

160 [(720 um/3 años) \* 8/12 meses] Amortización del inmovilizado material (681) a  
Amortización acumulada de otro inmovilizado material (2819) 160

720 Amortización acumulada de otro inmovilizado material (2819) a  
Otro inmovilizado material (219) 720

13,82 [418,18 \* (1,05)<sup>8/12</sup> – 1] Gastos financieros por actualización de provisiones (660) a  
Provisión a corto plazo por activo revertible (5298) 13,82

Por la adquisición del inmovilizado afecto a la concesión según el importe previsto:

144 Otro inmovilizado material (219)

432 Provisión a corto plazo por activo revertible (5298)

a

Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 576

3.3. Por las ventas de mercaderías::

31.500 Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) a

Ventas de mercaderías (300 \* 105) (700) 31.500

No procede ningún asiento extra debido a que el enunciado nos indica que no realizada ninguna estimación por la posible devolución de mercaderías.

3.4. Por la nuevas campañas publicitarias:

500 Publicidad, propaganda y relaciones públicas (627)

200 Gastos anticipados (480)

a

Acreedores por prestación de servicios (410) 150

Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 550 (700 - 150)

3.5. Por la prestación de servicios:

6.000 (60.000 x 10%) Clientes, efectos comerciales a cobrar (431)

54.000 Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)

a

Prestaciones de servicios (705) 60.000

3.6. Por el cobro de los clientes y la aplicación del descuento por pronto pago:

19.000 Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)

1.000 Descuentos sobre ventas por pronto pago (706)

a

Clientes (430) 20.000 (25.000 del Balance - 5.000 que quedan a cierre)

Por la reversión del deterioro del año anterior que figura en el balance del enunciado:

600 Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (490) a

Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales (794) 600

Por el deterioro correspondiente a los saldos pendientes de cobro al final de este ejercicio:

440 [(5.000 + 6.000 de los efectos) x 4%] Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales (694) a

Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (490) 440

4. Variación de existencias

- Compras del ejercicio = 40.000 (compras) - 600 (rappels sobre compras) - 1.500 (descuentos sobre compras por pronto pago) = 37.900

- Consumos: indica el enunciado que son de 30.000

- Existencias finales = Existencias iniciales + Compras – Consumos = 12.500 (Balance enunciado) + 37.900 – 30.000 = 20.400

Por la baja de las existencias iniciales y el alta de las finales:

12.500 Variación de existencias de mercaderías (610) a  
Mercaderías (300) 12.500

20.400 Mercaderías (300) a  
Variación de existencias de mercaderías (610) 20.400

A 31 de diciembre de X6, por los ajustes de cierre del ejercicio

Por la reversión del deterioro de existencias del ejercicio anterior (siempre revierte ya que las existencias son activo corriente y por tanto al haber transcurrido 1 ya estarán de baja en la empresa):

200 (Balance enunciado) Deterioro de valor de mercaderías (390) a  
Reversión del deterioro de existencias (793) 200

Y por la dotación del deterioro correspondiente a las existencias finales de este ejercicio:

400 (20.400 – 20.000) Pérdidas por deterioro de existencias (693) a  
Deterioro de valor de mercaderías (390) 400

Por la amortización de la concesión administrativa:

360 (1.440 / 4 años) Amortización del inmovilizado intangible (680) a  
Amortización acumulada de concesiones administrativas (2801) 360

Por la amortización del activo revertible:

48 [(144 / 12 meses) \* 4 meses (septiembre - diciembre)] Amortización del inmovilizado material (681) a  
Amortización acumulada de otro inmovilizado material (2819) 48

Por la amortización del inmovilizado intangible por reposición:

93,29 (373,18 / 4 años) Amortización del inmovilizado intangible (680) a  
Amortización acumulada del inmovilizado intangible por reposición (2807) 93,29

### **Apartado 3**

**Importe neto de la cifra de negocios** (recordad que solo incluye cuentas de ingresos, no son ingresos menos gastos de venta):

- (700) Ventas de mercaderías =  $84.400 + 31.500 = +115.900$
- (708) Devoluciones de ventas y operaciones similares = (2.743)
- (706) Descuentos sobre ventas por pronto pago = (1.000)
- (705) Prestaciones de servicios =  $40.500 + 60.000 = +100.500$
- **TOTAL = 212.657 um**

**Aprovisionamientos** (solo cuentas de gasto):

- (600) Compras de mercaderías = (40.000)
- (606) Descuento sobre compras por pronto pago = +1.500
- (609) Rappel por compras = +600
- (610) Variación de existencias de mercaderías =  $(-12.500 + 20.400) = +7.900$
- (693/793) Variación deterioro de existencias =  $(-400 + 200) = (200)$

**TOTAL = (30.200) um**

## SOLUCIÓN SUPUESTO Nº2

La información de X0 del principio del enunciado no la registramos porque no se encuentra en el Se pide del enunciado.

### **Registro Ejercicio X1**

A 1 de enero de X1 por el pago por la primera certificación de obra:

10.000 Construcciones en curso (231) a  
Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 10.000

A 2 de enero de X1 por la recepción del préstamo:

3.000 Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) a  
Deudas a largo plazo con entidades de crédito (170) 3.000

A falta de información, optamos por lo más sencillo, registrar la deuda a largo plazo (reembolso único al final).

A 1 de abril de X1 por la segunda certificación de obra:

12.000 Construcciones en curso (231) a  
Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 12.000

A 1 de julio de X1 por la tercera certificación de obra:

12.000 Construcciones en curso (231) a  
Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 12.000

A 31 de diciembre de X1 por la cuarta certificación de obra:

6.000 Construcciones en curso (231) a  
Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 6.000

A la misma fecha por el devengo y pago de los intereses de la deuda específica y las dos genéricas (presumimos pago periódico de intereses):

150 (3.000 × 5%) Intereses de deudas con entidades de crédito (6623) a  
Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 150

2.600 (40.000 × 6,5%) Intereses de deudas (662) a  
Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 2.600

4.200 (60.000 × 7%) Intereses de deudas (662) a  
Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 4.200

Por la activación de los gastos financieros (3l periodo de construcción de la tienda y el parking excede de 1 año), seguimos el siguiente procedimiento de la norma novena de la Resolución del ICAC de costes de producción de 14 de abril de 2015:

- Inversión media del ejercicio:

$10.500$  (todo el año) +  $12.000 \times 9/12$  (abril a diciembre) +  $12.000 \times 6/12$  (julio a diciembre) +  $6.000 \times 0$  (certificado al cierre de ejercicio) =  $25.500$

- Restamos la subvención:  $25.500 - 2.000 = 23.500$

- Restamos la financiación específica:  $23.500 - 3.000$  (deuda específica) = **20.500**

- Tipo medio de la deuda genérica =  $((60.000 \times 0,07) + (40.000 \times 0,065)) / (60.000 + 40.000) =$   
**6,80%**

- Importe activable de la deuda genérica =  $20.500 \times 0,068 = 1.394$

Total intereses activables =  $150$  (deuda específica) +  $1.394$  (deuda genérica) =  $1.544$

1.544 Construcciones en curso (231) a  
Incorporación al activo de gastos financieros (764) 1.544

Por las obras de la tienda que ya se han finalizado:

41.444 Construcciones (211) a  
Construcciones en curso ( $40.500 - 600 + 1.544$ ) (231) 41.444

- Saldos certificados de obra hasta finales del X1 =  $500$  (X0) +  $40.000$  (X1) =  $40.500$

- Inversión imputable al parking =  $600$

Entendemos que el parking no ha entrado en funcionamiento.

Por el pago anticipado del 20% del alquiler del terreno colindante:

48 ( $240 \times 20\%$ ) Gastos anticipados (480) a  
Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 48

- 2 años de alquiler = 240
- Devengo mensual = 240 / 24 meses = 10

Por las obras de acondicionamiento del terreno colindante para poder ser utilizado como parking::

626,19 Otro inmovilizado material (219) a

Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 530

Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado (143) 96,19  $(100 \times (1,02)^2 \times (1 + 0,04)^{-2})^*$

\*El coste de 100 um sería el valor actual, y se irá incrementando un 2% hasta que se lleve a cabo el desmantelamiento, que luego deberíamos actualizarlo al 4%.

### **Registro Ejercicio X2**

Por el último pago para que el parking esté en condiciones de uso:

70 Otro inmovilizado material (219) a

Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 70

Por el alquiler correspondiente al importe pagado en el ejercicio anterior, cuyo gasto se devenga a partir de la firma del contrato:

48 Arrendamientos y cánones (621) a

Gastos anticipados (480) 48

En Junio por el pago del segundo plazo del alquiler:

120 Arrendamientos y cánones (621) a

Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 120

A 31 de diciembre de 20X2 por la periodificación del alquiler:

48 Gastos anticipados (480) a  
Arrendamientos y cánones (621) 48 (saldo de la (621) por (48 + 120), menos los 120 de importe devengado en X2)

A la misma fecha por la amortización de la tienda, de las obras en el parking alquilado y de los costes de desmantelamiento del parking alquilado:

1.651,56 [(41.444 – 5.410)/20 años × 11/12] Amortización del inmovilizado material (681) a  
Amortización acumulada de construcciones (2811) 1.651,56

300 [(530 + 70)/2 años] Amortización del inmovilizado material (681) a  
Amortización acumulada de otro inmovilizado material (2819) 300

48,09 Amortización del inmovilizado material (681) a  
Amortización acumulada de otro inmovilizado material (96,19/2 años) 48,09

A la misma fecha por la actualización y reclasificación de la provisión por desmantelamiento:

3,85 (96,19 × 4%) Gastos financieros por actualización de provisiones (660) a  
Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado (143) 3,85

100,04 (96,19 + 3,85) Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado (143) a  
Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado (5293) 100,04

### Registro Ejercicio X3

A 1 de enero de X3 por el devengo del alquiler pagado en el ejercicio anterior:

48 Arrendamientos y cánones (621) a  
Gastos anticipados (480) 48

A 31 de diciembre de X3 por el devengo del resto de los meses de alquiler cuyo pago tendrá lugar al inicio de X4:

72 (120 - 48) Arrendamientos y cánones (621) a  
Acreedores por prestación de servicios (410) 72

A 31 de diciembre de X3 por la amortización de la tienda, de las obras en el parking alquilado y de los costes de desmantelamiento del parking alquilado:

1.801,7 [(41.444 - 5.410) / 20 años] Amortización del inmovilizado material (681) a  
Amortización acumulada de construcciones (2811) 1.801,7

300 [(530 + 70) / 2 años] Amortización del inmovilizado material (681) a  
Amortización acumulada de otro inmovilizado material (2819) 300

48,09 (96,19 / 2 años) Amortización del inmovilizado material (681) a  
Amortización acumulada de otro inmovilizado material (2819) 48,09

A la misma fecha por el efecto financiero de la provisión por desmantelamiento y el pago del desmantelamiento de las instalaciones:

4 (100,04 × 0,04) Gastos financieros por actualización de provisiones (660) a  
Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado (5293)  
4

104,04 Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado (143)

a

Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 98

**Exceso de provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación (7953) 6,04** (por diferencias)

Finalmente por la baja de las obras de adecuación del parking alquilado:

600 (530 + 70) Amortización acumulada de otro inmovilizado material (2819) a  
Otro inmovilizado material (219) 600

#### **Registro Ejercicio X4**

A 1 de enero de X4 por el pago del alquiler del parking:

72 (240 x 30%) Acreedores por prestación de servicios (410) a  
Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 72

#### **SOLUCIÓN SUPUESTO N°3**

- Capital social de la entidad R = 6.000 um, siendo el valor nominal de 10 um
- Nº acciones en circulación = 6.000 / 10 = 600 acciones (única serie).
- La entidad AVI, SA posee 360 acciones de la entidad R, por tanto, su participación es del 60% (360/600), que estará registrada como **participaciones en empresas del grupo**.
- Coste participación = 14,25 / acción (10 um x 145,5%).

#### **Anotaciones contables por las operaciones realizadas durante el ejercicio X2**

1. Adquisición de 150 acciones de la ampliación realizada por la entidad Z, SA:

El capital de Z está formado por dos series ordinarias:

- Serie X = 100 acciones x 20 um = 2.000 um (desembolso 100%)
- Serie Y = 400 acciones x 40 um = 16.000 um (desembolso 70%)

Nuestra empresa compra hoy acciones de la serie Y. A fin de registrar la compra debemos determinar el porcentaje de participación que representa la compra, para ello homogenizamos TODAS las acciones en títulos equivalentes de 40 um de valor nominal, y nos da 450 acciones ((100 x 20/40) + (400 x 40/40)).

- Participación =  $150 / 450$  acciones = 33,33%

Por tanto, la inversión tiene la consideración de **participación en empresa asociada**.

Compró en febrero, pero en el mes de enero de X2 la entidad Z había acordado un dividendo con cargo a los resultados de X1 del 20% del nominal de cada acción, por tanto, una parte del precio incluye el dividendo aprobado y minorra el valor de la cuenta donde se registra la inversión (NRV 9.2.9 PGC):

$$150 \text{ acciones adquiridas} \times 40 \text{ nominales} \times 70\% \text{ desembolsado} \times 20\% = 840 \text{ um}$$

En febrero de X2 por la compra de las acciones:

8.960 (por diferencias) Participaciones a largo plazo en empresas asociadas, entidad Z (2404)

840 Dividendo a cobrar de empresas asociadas (534)

a

Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 8.000 (precio pagado)

Desembolsos no exigidos sobre participaciones a largo plazo en empresas asociadas (2494)

1.800 (150 acciones  $\times$  40 nominales  $\times$  30%)

A primeros de marzo por el cobro del dividendo de Z:

840 Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) a

Dividendo a cobrar de empresas asociadas (5354) 840

## 2. Ampliación de capital de la sociedad R, SA:

La sociedad R emite acciones ordinarias de un nominal de 15 um que se emiten liberadas en un 10% y el resto se hace efectivo en la fecha de la suscripción.

- Valor teórico de las acciones de R antes de la ampliación = 18 um

- Valor teórico del derecho preferente = 3 um

- Valor teórico de las acciones de 10 um de valor nominal después de la ampliación =  $18 - 3 = 15$  um

Nuestra empresa decide vender parte de los derechos y suscribir el 20% de las acciones emitidas. No indica el enunciado cuantas acciones emite ni su valor de emisión. Presumiendo que emite por su valor nominal, 15 um, tenemos que calcular el Número de acciones que

emite la entidad R, SA. Sabemos que el Vt de las acciones a 10 um de nominal es de 15 um según hemos calculado más arriba. Y también sabemos que el Vt es el resultado de dividir el PN contable entre el número de acciones equivalentes. Teniendo en cuenta que:

- Valor nominal acciones nuevas = 15 um
- Valor nominal acciones antiguas = 10 um
- Relación de equivalencia: 1 acción nueva de 15 um por **1,5 acciones** (15/10) antiguas de 10 um

Si  $Vt \text{ acc. después} = PN \text{ contable después} / \text{numero acciones equivalentes} = 15$

Vamos a desarrollar cada uno de los componentes del quebrado:

**1) PN contable después** = PN contable antes + Ve acciones nuevas en la parte no liberada:

- PN contable antes = Vt CS antes: 600 acciones antiguas  $\times$  18 um de Vt antes (enunciado) = 10.800

- Valor emisión acciones nuevas = Número acciones nuevas (N)  $\times$  15 nominales  $\times$  90% no liberada  $\times$  = 13,5 N

PN contable después = 10.800 + 13,5 N

**2) Numero acciones equivalentes** = 600 antiguas + 1,5 N

Por tanto:

$$Vt \text{ acc. después} = (10.800 + 13,5 N) / (600 + 1,5 N) = 15$$

Despejamos N:

$$10.800 + 13,5 N = 9.000 + 22,5 N$$

$$10.800 - 9.000 = 22,5 N - 13,5 N$$

$$1.800 = 9 N$$

Número de acciones = **200** acciones nuevas

El CS de R, SA después de la ampliación estará formado por:

- Serie A = 600 acciones de 10 um = 6.000 um

- Serie B = 200 acciones de 15 um = 3.000 um

Total = **9.000 um**

Al tener distintos nominales, convertimos las acciones de la serie A en títulos equivalentes de 15 um:  $600 / 1,5 = 400$  acciones antiguas, siendo por tanto la proporción de 400 acciones antiguas por 200 nuevas, simplificando, 2 antiguas de nominal equivalente de 15 um por 1 acción nueva de 15 um.

Nuestra empresa adquiere:  $20\% \times 200$  acciones nuevas = 40 acciones nuevas, por tanto, debe entregar 80 derechos de preferencia (necesitas dos derechos por cada acción nueva porque la relación de canje hemos visto que es 2 antiguas por 1 nueva).

Número de acciones antiguas que tiene AVI, SA = 360 acciones, lo que equivale a 360 derechos de preferencia, de los cuales por tanto ejerce 80 derechos y vende 280 derechos.

Número de acciones que tendrá AVI, SA de R después de la ampliación: 360 acciones de 10 um + 40 acciones de 15 um = 4.200 um, que equivale a 420 títulos de 10 um.

Porcentaje de participación de AVI, SA en R después de la ampliación =  $420$  títulos equivalentes de 10 /  $900$  títulos equivalentes de 10 que integran el CS de R = **46,66%**, dejando de ser empresa del grupo y pasando a ser empresa asociada.

A efectos de registrar las operaciones, vamos a aplicar el Vt del derecho que facilita el enunciado (3€):

Por el desagregación de los derechos de suscripción:

1.080 (360 derechos  $\times$  3 um) Derechos de preferencia de empresas del grupo (530X) a Participaciones a largo plazo en empresas del grupo «Serie A» (2403) 1.080

Por la reclasificación de las acciones de la serie A de grupo a participación asociada:

4.050 (5.130 – 1.080) Participaciones a largo plazo en **empresas asociadas** «Serie A» (2404)  
a  
Participaciones a largo plazo en empresas del grupo «Serie A» (2403) 4.050

Coste medio ponderado serie A =  $4.275 \text{ um} / 360 \text{ acciones} = 11,875 \text{ um}$

Por la suscripción de las acciones nuevas:

780 Participaciones a largo plazo en empresas asociadas «Serie B» (2404)  
a  
Derechos de preferencia de empresas del grupo (530X) 240 (80 derechos × 3 um)  
Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (40 acciones × 13,5 um) (572) 540

Coste de las acciones serie B =  $730 \text{ um} / 40 \text{ acciones} = 18,25 \text{ um}$

Por la venta de los derechos de preferencia:

810 (enunciado) Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)  
**30 (por diferencias) Pérdidas en participaciones a corto plazo de empresas del grupo (7665)**  
a  
Derechos de preferencia de empresas del grupo (530X) 840 (280 derechos × 3 um)

### 3. Reducción de capital de la sociedad Z

La entidad Z condona el dividendo pasivo de la serie Y mediante una reducción de CS, en consecuencia, el 30% que restaba por aportar se elimina del capital social, lo que para el socio inversor implica una reducción del coste del título que adquirió:

1.800 (150 acciones × 40 um × 30%) Desembolsos no exigidos sobre participaciones a largo plazo en empresas asociadas (2494) a  
Participaciones a largo plazo en empresas asociadas, Serie Y de la entidad Z (2404) 1.800

- Valor nominal de la serie Y tras la reducción es:  $40 \text{ um} \times 70\% = 28 \text{ um}$
- Coste de las acciones después de la condonación:  $8.960 - 1.800 = 7.160 \text{ um}$

Además la sociedad Z reduce el capital social para igualar el nominal de las dos series:

- Serie X =  $100 \text{ acciones} \times 20 \text{ um} = 2.000 \text{ um}$
- Serie Y =  $400 \text{ acciones} \times 28 \text{ um} = 11.200 \text{ um}$

Si quiere igualar los nominales, a los socios de la serie Y se les tiene que devolver a cada uno de ellos 8 um (28 - 20).

-Total devolución de aportaciones = 400 acciones × 8 um = 3.200 um

- % reducción que representa la devolución sobre el PN =  $3.200 / 40.000 = 8\%$ <sup>1</sup>

1.200 (150 acciones × 8 um) Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)

a

Participaciones a largo plazo en empresas asociadas, Serie Y de la entidad Z (2404) 572,8  
(7.160 um × 8%)

**Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en empresas asociadas (7734)  
627,2**

## SOLUCIÓN SUPUESTO Nº4

### **Impuesto sobre sociedades**

#### **1. Información sobre ajustes fiscales:**

**Nota 1.** Dividendos a acciones sin voto (art. 15 a) LIS):

Contablemente se registran como gasto a la (664). A efectos del artículo 15 a) tienen la consideración de retribución de fondos propios y no son deducibles, por lo que tenemos que ajustarlos para eliminar ese gasto:

- Ajuste fiscal = +30.000, diferencia permanente

**Nota 2.** Límite de la deducibilidad de los gastos financieros netos (art. 16 LIS):

Se ha llevado a gasto contable 1.400.000. El importe de los gastos financieros netos del periodo impositivo actual es superior a 1.000.000€, por tanto, tenemos que analizar si es posible deducirlos en su totalidad o no (la cantidad no puede exceder el 30 % del beneficio operativo). El 30% de 3.000.000 = 900.000, por tanto, el límite del beneficio operativo es inferior a 1.000.000 de euros, no obstante, el artículo 16.1 de la

---

<sup>1</sup> El artículo 40.2 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 dispone que si hay devoluciones a los socios a fin de determinar el beneficio o pérdida desde el punto de vista del socio, la reducción del coste de los títulos se hace **en la misma proporción que se reducen los fondos propios de la sociedad.**

LIS indica en todo caso 1.000.000 de euros. Procede ajuste fiscal por la diferencia entre 1.400.000 y 1.000.000:

- Ajuste fiscal = +400.000, diferencia temporaria con origen ejercicio actual, activo por diferencia temporaria deducible

**Nota 3.** Permuta no comercial (art. 17.4 e) y 5 LIS):

Como contablemente la permuta se ha calificado de no comercial, el bien recibido se ha valorado por el valor contable del bien entregado, pero fiscalmente procede valorarlo por su valor razonable.

- Valor contable del bien recibido = 250.000
- Valor razonable del bien recibido = 300.000
- Diferencia = 50.000

Por tanto:

- Ajuste fiscal = +50.000, diferencia temporaria, activo por diferencia temporaria deducible

La reversión del ajuste fiscal anterior se efectúa a través de la amortización del bien recibido:

- Amortización contable =  $250.000/6 \text{ años} \times 9/12$  (abril a diciembre) = 31.250
- Amortización fiscal =  $300.000/6 \text{ años} \times 9/12$  (abril a diciembre) = 37.500
- Diferencia = 6.250

Por tanto:

Ajuste fiscal = -6.250, en reversión.

**Nota 4.** Sanciones y recargos (art. 15 c) LIS):

La sanción por el requerimiento y el recargo por presentar fuera de plazo del modelo 111 no tienen la consideración de gasto deducible. En cambio, los intereses de aplazamiento se consideran gasto financiero deducible sujeto al límite del artículo 16 de la LIS anteriormente analizado (y que entendemos ya incluido en el volumen total de gastos financieros y, por ende, se dan por ajustados):

- Sanción por requerimiento de información = 150
- Recargo presentación fuera de plazo modelo 111 = 1.500
- TOTAL = 1.650

Por tanto:

- Ajuste fiscal = +1.650, diferencia permanente.

**Nota 5.** Amortización del fondo de comercio (art. 12.2 LIS):

El coeficiente de amortización fiscal del fondo de comercio es el 5%, mientras que el criterio de amortización contable es en 10 años:

- Amortización contable =  $(420.000/10 \text{ años} \times 6/12 \text{ (julio a diciembre)}) = 21.000$
- Amortización fiscal =  $(420.000/20 \text{ años} \times 6/12 \text{ (julio a diciembre)}) = 10.500$
- Diferencia = 10.500

Por tanto:

- Ajuste fiscal = +10.500, diferencia temporaria origen ejercicio actual, activo por diferencia temporaria deducible

**Nota 6.** Libertad de amortización por creación de empleo:

Al haberse amortizado totalmente el elemento en el año de la compra, este ejercicio el valor fiscal de la máquina es 0. Como ha registrado una amortización contable de 250.000  $(2.000.000/8)$ , procede ajuste extracontable.

- Ajuste fiscal = +250.000 euros, diferencia temporaria en reversión, revierte el pasivo por diferencia temporaria imponible

**2.** Liquidación del IS:

Resultado contable antes de impuestos .....	1.600.000
AJUSTES:	
Dividendo acciones sin voto (Nota 1) .....	+30.000
Sanción y recargos (Nota 4) .....	+1.650
Límite de la deducción gastos financieros (Nota 2) .....	+400.000
Permuta no comercial (Nota 3) .....	+50.000

Exceso de amortización fondo comercio (Nota 5).....	+10.500
Cuotas amortización vehículo industrial (Nota 3) .....	-6.250
Libertad de amortización máquina (Nota 6) .....	+250.000
COMPENSAR BINS:	
– Compensación de bases imponibles negativas .....	(700.000)
Base imponible definitiva.....	1.635.900
Tipo de gravamen .....	* 25 %
Cuota íntegra .....	408.975
Deducciones (25.000 + 18.000) .....	(43.000)
Cuota líquida .....	365.975
Retenciones y pagos a cuenta .....	<u>(1.500.000)</u>
<b>Deuda tributaria (a devolver) .....</b>	<b>1.134.025</b>

### 3. Contabilización del impuesto sobre sociedades

Por la contabilización de la cuota a devolver:

365.975	Impuesto corriente (6300)
1.134.025	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos
a	
Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)	1.500.000

Por el ajuste en la deducción de los gastos financieros:

100.000 (400.000 * 25%)	Activo por diferencias temporarias deducibles (4740) a
Impuesto diferido (6301)	100.000

Por la permuta no comercial del vehículo industrial:

10.937,5 [(50.000 – 6.250) * 25%]	Activo por diferencias temporarias deducibles «Permuta no comercial» (4740) a
Impuesto diferido (6301)	10.937,5

Por la amortización del FC:

2.625 (10.500 * 25%)	Activo por diferencias temporarias deducibles «Fondo de comercio» (4740) a
----------------------	--

Impuesto diferido (6301) 2.625

Por la reversión del pasivo diferido por la libertad de amortización de la máquina:

62.500 (250.000 × 25%) Pasivo por diferencias temporarias imponibles «Libertad amortización máquina» (479)

Impuesto diferido (6301) 62.500

Entendiendo que el activo por las pérdidas fiscales pendientes de compensar estaba reconocido, procedemos a su cancelación:

175.000 (700.000 × 25%) Impuesto diferido (6301) a

Créditos por pérdidas a compensar (4745) 175.000

Por las deducciones fiscales de ejercicios anteriores que se aplican en este ejercicio:

25.000 Impuesto diferido (6301) a

Derechos por deducciones pendientes (4742) 25.000

Por la deducción pendiente de aplicar de la deducción por contratación de personal con discapacidad:

18.000 Derechos por deducciones pendientes (4742) a

Impuesto diferido (6302) 18.000

El resultado contable después de impuestos será:

- Resultado contable antes de impuestos = 1.600.000

- (6300) Impuesto corriente = (365.975)

- (6301) Impuesto diferido = (5.937,50)

**Resultado del ejercicio ..... 1.228.087,50**

### Impuesto sobre el Valor Añadido

La empresa realiza 2 actividades:

- Fabricación de piezas para el sector del automóvil: sujeta y no exenta.
- Transporte de enfermos en ambulancia: sujeta y exenta (artículo 20.Uno.15.º LIVA).

El enunciado indica que la entidad aplica prorrata general.

#### Operaciones 2X19

La prorrata provisional es del 45%, = prorrata definitiva de 2X18.

Por la compra de dos almacenes de nueva construcción:

669.300 [600.000 + (600.000 × 21% × 55% deducible)] Terrenos/Construcciones<sup>2</sup> (210/211)

56.700 (600.000 × 21% × 45% no deducible) Hacienda Pública, IVA soportado (472)

a

Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 726.000 ((300.000 × 2) × 1,21)

Por la facturación de las piezas de automoción:

2.541.000 Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)

a

Venta de productos terminados, Piezas de automoción (701) 2.100.000

Hacienda Pública, IVA repercutido (477) 441.000 (2.100.000 × 21%)

Por la facturación de los servicios de transporte de enfermos en ambulancia::

1.400.000 Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) a

Prestación de servicios (705) 1.400.000

Por los gastos corrientes:

1.673.250 [1.500.000 + (1.500.000 × 21 % × 55%)] Gastos (6XX)

141.750 (1.500.000 × 21 % × 45%) Hacienda Pública, IVA soportado(472)

a

---

<sup>2</sup> El enunciado no facilita información sobre la parte del valor de los almacenes que corresponde a construcción y a suelo.

Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 1.815.000 (1.500.000 x 1,21)

En relación a la venta de la nave adquirida en el 2X00 no tenemos información sobre su coste ni sobre su amortización acumulada. La operación, al ser una venta de inmovilizado, no afecta al cálculo de la prorrata definitiva de 2X19 ni procede deducción complementaria, debido a que fue adquirida en el 2X00 y su periodo de regularización es de 9 años.

-Prorrata definitiva 2X19 =  $2.100.000 / (2.100.000 + 1.400.000) = 60\%$

Por el ajuste del IVA soportado de la prorrata provisional a la definitiva:

66.150 Hacienda Pública, IVA soportado (472)

a

Ajustes positivos IVA de bienes de inversión (6392) 18.900  $[(600.000 \times 21\%) \times (60\% - 45\%)]$

Ajustes positivos IVA de activo corriente (6391) 47.250  $[(1.500.000 \times 21\%) \times (60\% - 45\%)]$

### Operaciones 2X20

- Prorrata definitiva 2X20 ..... 69 %
- Prorrata definitiva 2X19 ..... 60 % (provisional 2X20)

Como hay 9 puntos porcentuales de diferencia, no procede regularizar el IVA de la compra de los almacenes adquiridos en el año anterior.

No tenemos información para realizar ningún ajuste o registro adicional.

### Operaciones 2X21

#### Almacén 1

Se vende a una empresa que se dedica exclusivamente actividades exentas, es decir, que no puede renunciar a la exención del IVA del artículo 20.Uno.22.º LIVA. Por la venta del local cargaremos bancos por 450.000 y las cuentas de inmovilizados por su VC  $[300.000 + (300.000 \times 21\% \times 55\%) = 334.650]$ , pero desconocemos su amortización acumulada, así que no tenemos información para hacer el asiento ni determinar el resultado de la operación.

En cuanto a la regularización del bien de inversión por su venta durante el periodo de regularización (10 años al ser bienes inmuebles, 2X19 - 2X28):

$$(300.000 \times 21\%) \times (0\% - 60\%) \times 8/10 \text{ años restantes} = 30.240\text{€}$$

Por el registro de dicha regularización:

30.240 Ajustes **negativos** IVA de bienes de inversión (6342) a  
Hacienda Pública, IVA soportado (472) 30.240

Almacén 2

Se vende a un empresario que lo afecta a actividades sujetas y no exentas, que puedan por tanto renunciar a la exención del IVA del artículo 20.Uno.22.º LIVA ( el adquirente se autorrepercute el IVA, artículo 84.Uno.2.º e) LIVA). Al igual que antes, desconocemos la información necesaria para registrar la venta (entiendo que lo que aquí interesa es la regularización del bien de inversión por su venta):

$$(300.000 \times 21\%) \times (100\% - 60\%) \times 8/12 = 16.800\text{€}$$

Por el registro de dicha regularización:

16.800 Hacienda Pública, IVA soportado (472) a  
Ajustes **positivos** IVA de bienes de inversión (6392) 16.800

## SOLUCIÓN SUPUESTO Nº5

### **1. Sociedad sector agroalimentario**

Las cantidades que se necesitan para financiar la inversión son 110.000.000 al inicio, 25.000.000 a los 6 meses y 20.000.000 a los 9 meses. ¿Cuenta con líquido suficiente para ello?:

A) Venta de 4.500 bonos

Efectivo recibido = 4.500 bonos  $\times$  10.000€  $\times$  95% precio de venta = 42.750.000€

B) Descuento de efectos comerciales

Aplicando descuento comercial simple para los efectos a c/p ( $C_o = C_n \times (1 - n \times d)$ ), y descuento comercial compuesto si excede del año ( $C_o = C_n \times (1 - d)^n$ ), calculamos el efectivo recibido:

- $(50.000.000 \times 20\%) \times (1 - 0,07 \times 3/12) = 9.825.000$
- $(50.000.000 \times 20\%) \times (1 - 0,08 \times 6/12) = 9.600.000$
- $(50.000.000 \times 60\%) \times (1 - 0,08)^3 = 23.360.640$
- TOTAL = 42.785.640€

### C) Depósito bancario

Aplica **tipo de interés nominal J** al indicar el enunciado “% nominal capitalizable por trimestres/semestres”:

- Tipo interés trimestral =  $10\% / 4$  trimestres = 2,5% trimestral
- Tipo interés semestral =  $10\% / 2$  semestres = 5% semestral

$$\text{Saldo actual} = [3.000.000 \times ((1,025)^8 \times (1,05)^6)] + [10.000.000 \times [(1,025)^4 \times (1,05)^6]] = 63.775.440,77$$

TOTAL

$$\text{Dispone actualmente} = 42.750.000 + 42.785.640 + 63.775.440,77 = 149.311.080,77$$

Por tanto, dispone de liquidez para afrontar el desembolso inicial de 110.000.000 y el pago de los 25.000.000 a los 6 meses, pero le falta cubrir parte del importe que tendría que abonar a los 9 meses.

Si actualizamos los pagos futuros de 25.000.000 a los 6 meses y los 20.000.000 a los 9 meses al tipo de interés del enunciado (8% anual), obtenemos:

$$(25.000.000 / (1 + 0,08 \times 6/12)) + (20.000.000 / (1 + 0,08 \times 9/12)) = 42.906.386,07$$

$$\text{Importe del crédito que necesitaría hoy para cubrir la falta de liquidez} = (110.000.000 + 42.906.386,07) - 149.311.080,77 = \mathbf{3.595.305,30€}$$

## 2. Empresa dedicada a actividades de ocio y turismo

A) Anualidad constante que amortiza el empréstito:

Aplicamos la fórmula del valor actual de anualidades constantes:  $(1 - (1 + i)^{-n}) / i$

$$100.000 \times 1.000 = \text{anualidad} (1 - (1 + 0,06)^{-10}) / 0,06$$

$$\text{Anualidad} = 13.586.795,82\text{€}$$

B) Títulos amortizados en el quinto sorteo

$$M_5 = M_1 \times (1 + 0,06)^4$$

$$M_1 = (13.586.795,82 + (100.000 \times 60)) / 1.000 = 7.586,80 \text{ títulos}$$

$$M_5 = 7.586,7958220 \times (1 + 0,06)^4 = 9.578,15 = \mathbf{9.578 \text{ títulos}}$$

C) Importe destinado al pago de cupones en el séptimo sorteo

$$\text{Cupones} = N_6 \times 60$$

$$N_6 \times 1.000 = 13.586.795,82 \times ((1 - (1 + 0,06)^{-4}) / 0,06)$$

$$N_6 = 47.079,68 = 47.080 \text{ títulos}$$

$$\text{Cupones} = 47.080 \text{ títulos} \times 60 \text{ euros} = \mathbf{2.824.800 \text{ euros}}$$

D) Títulos vivos al principio del sexto año

$$N_5 \times 1.000 = 13.586.795,82 \times ((1 - (1 + 0,06)^{-5}) / 0,06)$$

$$N_5 = 57.232,53 = \mathbf{57.233 \text{ títulos}}$$

E) Títulos amortizados después de siete sorteos

$$N_7 \times 1.000 = 13.586.795,82 \times ((1 - (1 + 0,06)^{-3}) / 0,06)$$

$$N_7 = 36.317,67 = 36.318 \text{ títulos}$$

$$\text{Títulos amortizados hasta el año 7} = 100.000 - 36.318 = \mathbf{63.682 \text{ títulos}}$$