Agencia Tributaria

SOLUCIÓN CTH 2º PI

OEP 2019

(21 de noviembre de 2020)

APOYO AL INGRESO CTH. SEGUNDO EJERCICIO

JUNIO DE 2021

SUPUESTO Nº 1

ALFA, BETA, CARPA

Capital Social	100.000.000
Reserva Legal	6.500.000
Resultados negativos ej anteriores	(8.300.000)
Subvenciones oficiales de capital	35.000.000
Resultado del ejercicio	4.000.000

El capital social de ALFA está formado por 20.000.000 de acciones de valor nominal 5 euros cada una. El capital se encuentra totalmente desembolsado. A 31 de diciembre de 2X19 el valor de los Fondos Propios de ALFA es el siguiente (en euros):

1.- ALFA decide repartir a sus accionistas el máximo dividendo permitido por la normativa, dividendo que se abona, una vez cumplidos los requerimientos legales, el 1 de marzo de 2X20. La retención fiscal que se aplica a los dividendos es de un 19%.

2.- La sociedad BETA, realiza una emisión de obligaciones convertibles el día 1 de julio de 2X20. Se emiten 10.000 obligaciones en las siguientes condiciones:

- Nominal de cada obligación: 20 euros.

- Valor de emisión: 100%. Gastos asociados a la emisión: 5.000 euros.

- Las obligaciones tienen un cupón anual de un 7% pagadero cada 1 de julio. El tipo de mercado para empréstitos de características similares no convertibles es de un 10%.

- Vencimiento de las obligaciones: 2 años.

- Al vencimiento, las condiciones de conversión serán de una acción nueva de BETA (valor nominal: 15 euros) por cada 2 obligaciones.

- A efectos de cálculo la operación se estima tiene una TIR de un 11,451%.

- El pago de intereses tiene una retención de un 19%.

3.- CARPA es accionista titular de 1.000 acciones de BETA, de la sociedad del punto anterior. Su condición de accionista le da derecho a suscribir 1.000 obligaciones convertibles. Sin embargo, CARPA decide solo suscribir la mitad vendiendo el resto de los derechos de suscripción a 3 euros cada uno. En el momento de la emisión de las obligaciones las acciones de BETA cotizan a 30 euros cada una. Cada titular de una acción tiene derecho a suscribir 1 obligación. Retención aplicable: 19%
Al vencimiento CARPA canjea las obligaciones a que tiene derecho.

TRABAJO A REALIZAR:

Realice las anotaciones contables que procedan, de las sociedades ALFA, BETA y CARPA del ejercicio 2X20.

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

SOLUCIÓN:

Información complementaria de los datos iniciales:

- Capital social: 20.000.000 acciones * 5 €/acción = 100.000.000€.

- Patrimonio Neto Mercantil (Art 36 Código Comercio) = Capital Social Legal + Reserva legal - Resultados negativos ejercicios anteriores + Resultado ejercicio+ Subvenciones oficiales de capital = 137.200.000€. (superior al Capital Social legal por lo que no nos encontramos en causa de reducción obligatoria de capital o de disolución).

- PN (art 28 Resolución o a efectos de reparto dividendo) = PN mercantil - 13X (solo positivos) = 137.200.000 - 35.000.000 = 102.200.000€.

1.1. PUNTO 1 SOCIEDAD ALFA

Por cuanto decide repartir el máximo dividendo permitido por la normativa, entendemos que el reparto asciende al BENEFICIO DISTRIBUIBLE, por lo que procedemos a su cálculo según dispone el art 3.5 de la Resolución del ICAC 5/03/2019:

Concepto		**Importe**	**Observaciones**
Resultado del ejercicio		4.000.000	(129)
a	+ Reservas libre disposición	-	(110)+(113+(118)
	+ Remanente	-	(120)
b	-Resultados negativos	(8.300.000)	(121)
Si b>a exceso cubierto por R.Indis		6.500.000	La 112 que cubre b - a
-Limitación Reserva Legal		4.000.000 * 0,1 = (400.000)	10% Rto hasta 20% CS
-Limitación I+D		-	(200)+(201) netos
+ Dividendo mínimo		-	(664)
= Beneficio Distribuible		**+1.800.000**	

Por tanto, una vez conocido el importe máximo a repartir, se procede a su contabilización:

Por el reparto:

Debe	**1/03/X0**					**Haber**
4.000.000,00	129	Resultado del ejercicio				
			a	112	Reserva legal	400.000,00
			a	526	Dividendo activo a pagar	1.800.000,00
			a	113	Reservas voluntarias	1.800.000,00

Por el pago:

Debe	**Por el pago**					**Haber**
1.800.000,00	526	Dividendo activo a	a	475	H.P. acreedora por	342.000,00

	pagar		conceptos fiscales	
		a 572	Bancos c/c	1.458.000,00

Posteriormente tenemos que comprobar el Test de Balance, una vez realizada la distribución propuesta:

Cuenta	**Importe**
(100) Capital social	100.000.000
(112) Res Legal	6.900.000
(113) Res Vol.	1.800.000
(121) Res neg. ej. anteriores	(8.300.000)
(130) Subvenciones of. capital	35.000.000
= PN Contable	**135.400.000**
= PN Mercantil	**135.400.000**
- 13X (+)	(35.000.000)
= PN a efectos de reparto del dividendo	**100.400.000**
Capital Social Legal	**100.000.000**

Cumple el Test de Balance.

1.2. PUNTO 2 SOCIEDAD BETA

Nos encontramos ante una emisión de obligaciones y bonos obligatoriamente convertible en acciones, con relación de canje fija y con un cupón fijo obligatorio; por lo que el tratamiento contable debe de ser el de un **Instrumento Financiero Compuesto** (siendo el "componente Pasivo" el valor actual de los cupones obligatorios y la diferencia entre el valor de emisión y éste último valor sería el "componente Patrimonio Neto"). Los gastos se reparten entre ambos componentes de forma proporcional.

Los flujos de efectivo de la emisión se resumen en la siguiente línea del tiempo:

Cupón		- 14.000	- 14.000
Nominal	10.000*20		- 200.000
Gastos	- 5.000		
	01/07/X0	**01/07/X1**	**01/07/X2**

i=7% tie: 11,457% i mdo: 10%

Componente Pasivo: (Vo cupones) = $14.000\ (1,1)^{-1} + 14.000\ (1,1)^{-2} = 14.000\ a_{\overline{2}|0,1} =$ 24.297,52€.

Componente PN = 200.000 - 24.957,52 = 175.702,48€.

Pasivo: 607,44€ (12,14%)

Gastos % → Patrimonio Neto: 4.392,56€. (87,86%)

Por lo que una vez descontado los gastos, el componente pasivo asciende a 23.690,08€ y el componente patrimonio neto a 171.309,92€.

Por la emisión:

Debe	1/07/X0				Haber
195.000,00	572	Bancos c/c			
			a 178	Obligaciones y bonos convertibles	23.690,08
			a 1110	PN por emisión de Inst. Fros. compuestos	171.309,92

Una vez contabilizada la emisión, procedemos a realizar el cuadro de amortización del componente pasivo, para proceder a devengar correctamente el interés correspondiente a este componente, utilizando para ello el TIR que nos ofrece el enunciado (11,451%). A estos efectos únicamente realizamos el correspondiente al primer año:

	C. Inicial	Interés	Amortización	Pago	Coste Amortizado
1/07/X1	23.690,08	2.712,75	11.287.25	14.000	12.402,83

***Nota del autor**: Si se continúa el cuadro para el segundo año, se podrá apreciar que el coste amortizado no es nulo (refleja 176,92€). Esto es debido a que el TIR ofrecido en el enunciado es incorrecto.*

El TIR correcto de la operación es el 11,9057%; si bien a efectos de la resolución del examen, vamos a realizar el cálculo con el ofrecido por el enunciado.

Cuadro de amortización completo con TIR suministrado por el enunciado:

	C. Inicial	Interés	Amortización	Pago	Coste Amortizado
1/07/X1	23.690,08	2.712,75	11.287.25	14.000	12.402,83
1/07/X2	12.402,83	1.420,25 €	12.579,75 €	14.000,00	- 176,92

Cuadro de amortización realizado con el TIR de 11,9057%

	C. Inicial	Interés	Amortización	Pago	Coste

					Amortizado
1/07/X1	23.690,08	2.820,46	11.179,54	14.000,00	12.510,54
1/07/X2	12.510,54	1.489,46	12.510,54	14.000,00	- 0,00

A 31/12/X0, el interés total devengado es: 23.690,08 (1,1451) $^{6/12}$ -1) = 1.319,62€ (de los cuales son explícitos 7.000€ y el resto implícitos (-5.680,38€).

Por el interés devengado

Debe	**31/12/X0**				**Haber**
1.319,62	661	Intereses de obligaciones y bonos			
5.680,38	178	Obligaciones y bonos convertibles			
			a	506 Intereses a c/p de empréstitos y otras emisiones análogas	7.000,00

1.3. PUNTO 3. SOCIEDAD CARPA

Nota del autor: *A efectos de la resolución del presente supuesto, tenemos en cuenta lo dispuesto en el RD 1/2021, por el que se ha modificado el PGC en relación a la contabilización de los activos financieros.*

Entiendo que las acciones no forman parte de sociedades del grupo, multigrupo o asociadas (las tendría calificadas como Activos a Coste); por lo que, de acuerdo a la información suministrada, vamos a suponer calificadas como **Activos Financieros a Valor Razonable con cambios en Patrimonio Neto (AFVRPN)**, suponiendo que el precio de adquisición era el mismo que el existente antes de la emisión (no existe ajuste previo en Patrimonio Neto).

Datos:

- Valor Razonable de la acción previa a la emisión (valor ex-ante) = 30€.

- Tipo de canje: Recibo 1 acción * 15€/acción = Entrego 2 obligaciones * 20€/obligación

- 1 acción actual me da opción a 1 derecho. Por cada derecho puedo suscribir 1 obligación. Por cada 2 obligaciones entregadas a fecha de canje suscribiré 1 acción nueva.

Para calcular el coste de derecho de suscripción, aplico lo dispuesto en el art. 3.6 Resolución del ICAC 5/03/2019:

ds = VCI * Vtd/Valor ex-ante, donde:

Vtd = valor ex-ante =30

- valor ex-post = (2*30 + 1*15)/3 = 25

Vtd = 5€.

Por lo que **ds** = 30 * 5/30 = **5€**

Nos encontramos, con un activo financiero Híbrido.

En primer lugar procedo al desglose de los 500 derechos de suscripción que voy a enajenar, creando al efecto la cuenta 5401:

Por el desglose de los derechos:

Debe	**1/07/X0**					**Haber**
2.500,00	5401	Derechos de suscripción				
			a	250	Inversiones fras. a l/p en IP	2.500,00

Por la venta de los mismos:

Debe						**Haber**
1.500,00	572	Bancos c/c				
1.000,00	666	Pdas. en participaciones y VRD				
			a	5401	Derechos de suscripción	2.500,00

Por la suscripción de 500 obligaciones

Debe						**Haber**
10.000,00	251	VRD a l/p (500*20)	a	572	Bancos c/c	10.000,00

A 31/12/X0, reconozco el interés devengado:

Debe						**Haber**
350,00	546	Intereses a c/p de VRD				
			a	761	Ingresos de VRD (500*20*0,07*6/12)	350,00

Aunque el enunciado no lo solicita, al realizarse fuera del ejercicio X0, al vencimiento de las obligaciones convertibles haría el siguiente asiento:

Saldo de las cuentas:

(541) VRD a c/p = 10.000 (500 ob * 20)

Por las 500 obligaciones recibiré 250 acciones nuevas de 15€ de valor nominal):

Al vencimiento:

Debe						Haber
10.000,00	250	Inversiones fras. a l/p en IP (250*40)	a	541	VRD a c/p	10.000,00

SUPUESTO Nº 2

SOCIEDAD ANONIMA MM

La sociedad anónima MM realiza durante el año 2X20 las siguientes operaciones relacionadas con instrumentos financieros (salvo indicación en contrario, todas las operaciones se realizan mediante bancos):

1.- (1 mayo 2X20). La sociedad anónima "MM" adquiere acciones de la sociedad "A" que cotiza en Bolsa. Se compran 3.500 acciones de valor nominal 3 euros a un precio de cotización de un 120%. Los costes asociados a la compra son los siguientes: corretajes: 350 euros, comisiones bancarias: 7 euros. La inversión tiene carácter especulativo.

2.- (13 de mayo de 2X20). Se compran en Bolsa 50.000 acciones de la sociedad OP como inversión financiera a largo plazo. El precio de adquisición de cada acción es de 3,80 euros siendo su valor nominal de 1 euro. En el momento de la compra, la sociedad tiene aprobado un dividendo, aun no abonado, por valor de 0,50 euros/acción. Los costes de la transacción son de 1.500 euros.

3.- (30 de mayo de 2X20) Se adquieren 3.000 obligaciones de 10 euros de nominal de la empresa XY a un precio de cotización de un 99,5%. Las obligaciones se retribuyen a un tipo de interés anual de un 4% con un cupón pagadero trimestralmente los días 1 de enero, abril, julio y octubre). Los costes asociados a la compra son 150 euros y la sociedad considera la inversión como Activos financieros para negociar.

4.- (15 de junio de 2X20) Se adquieren 10.000 obligaciones de la sociedad ZZ, que se amortizarán en dos años el 15 de junio de 2X22) a un valor de reembolso de un 115%, El valor nominal de cada obligación es de 50 euros y no tienen interés explícito. En el momento de la compra las obligaciones cotizan a un 108%. Costes asociados a la compra: 375 euros. La sociedad tiene la intención de mantener las obligaciones hasta su vencimiento. (TIR 3,19%).

5.- (1 de julio de 2X20): Se cobra el dividendo pendiente de las acciones de OP. Además, se cobra el cupón de las obligaciones de XY. Retención practicada en ambos casos: 19%.

6.- (1 de septiembre de 2X20) Compra de 20.000 acciones de la sociedad JJ en la Bolsa de New York a un precio de 8,75 $ la acción. El valor nominal de las acciones es de 2 $ cada una y en el momento de la compra el tipo de cambio es de 1$=0,90 euros. Los costes asociados a la transacción son de 185 $. La inversión tiene carácter especulativo.

7.- (1 de octubre de 2X20) Se cobra el cupón de las obligaciones de XY.

8.- (3 de octubre de 2X20). La sociedad A anuncia una ampliación de capital en la proporción de una acción nueva por cada 6 antiguas a un valor de emisión equivalente al nominal (3 euros). En el momento del anuncio las acciones de A cotizan a un 135%. MN decide no acudir a la ampliación y vende los derechos a un precio unitario de 0,40 euros.

9.-(1 de diciembre de 2X20). Se cobra el cupón de las obligaciones de XY. Al día siguiente la sociedad decide vender 2.000 obligaciones de XY a un precio unitario de 9,98 euros la obligación. Costes asociados a la venta: 75 euros.

10.- (30 de diciembre de 2X20) Se venden las acciones de la sociedad A, a un precio de 3,25 euros la acción. Impuestos asociados a la venta: 250 euros. Comisión de venta: 56 euros.

11.- A 31 de diciembre de 2X20 la cotización de las acciones y obligaciones es la siguiente:

- Las acciones de A cotizan a un 135%.

- Las acciones de OP cotizan a 3,45 euros.

- Las obligaciones de XY cotizan a un 99,75%.

- Las acciones de JJ cotizan a 1,85 %. El tipo de cambio es de 1$=0,95 euros.

TRABAJO A REALIZAR:

Realice las anotaciones contables que procedan, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores correspondientes al ejercicio 2X20.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:
- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos ocho y nueve del Plan General de Contabilidad. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.

- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.

- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

- El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones salvo que se indique expresamente en el enunciado.

SOLUCIÓN

Nota del autor: *A efectos de la resolución del presente supuesto, tenemos en cuenta lo dispuesto en el RD 1/2021, por el que se ha modificado el PGC en relación a la contabilización de los activos financieros.*

Punto 1. 1/05/X0.

Las acciones de Soc A, las califica como Activo Financiero a Valor Razonable con cambios en Pérdidas y Ganancias (AFVRPG) al tener carácter especulativo.

Por la compra de las acciones de A:

Debe	1/05/X0	AFVRPyG	Haber
12.600,00	540	Inversiones fras. a c/p en IP (3500*5*1,2)	
7,00	626	Servicios bancarios y similares	
350,00	669	Otros gastos fros.	
		a 572 Bancos c/c	12.957,00

Punto 2. 13/05/X0.

Las acciones de la Soc. OP, se califican como AFVRPN. El dividendo aprobado y no abonado, de acuerdo a lo dispuesto en la NRV 9ª, no forma parte del coste de adquisición del activo.

Por la compra de las acciones de OP

Debe	13/05/X0	AFVRPN	Haber
166.500,00	2501	Inversiones fras a l/p en IP (AFVRPN) (50000*(3,8-0,5)+1500)	
25.000,00	545	Dividendo a cobrar	
		a 572 Bancos c/c	191.500,00

Por tanto la cartera en OP está formada por 50.000 acciones con un coste unitario de 3,33€/acción.

Punto 3. 30/05/X0.

Las obligaciones en XY las vamos a calificar como AFVRPG.

Por la compra de las obligaciones de XY

Debe	30/05/X0	AFVRPyG	Haber
29.650,00	251	VRD a l/p (3000*10*98,83%)	
200,00	546	Intereses a c/p de VRDs (3000*10*0,04*2/12)	
150,00	669	Otros gastos fros.	
		a 572 Bancos c/c	30.000,00

Punto 4. 15/06/X0.

Las obligaciones cupón cero de ZZ, se califica como Activo Financiero a Coste Amortizado.

Por la compra obligaciones de ZZ:

Debe	15/06/X0	AF a coste amortizado	Haber
540.375,00	251	VRD a l/p (10000*50*1,08+375)	
		a 572 Bancos c/c	540.375,00

Debido a la calificación anterior es necesaria para su valoración posterior conocer el TIR de la operación; el cual es facilitado por el enunciado y asciende a 3,19%.

Nota del autor: *Como se puede comprobar si actualizamos el valor inicial del activo al TIR de la operación durante dos años observamos que el valor obtenido asciende a: 540.375 * (1,0319)^2 = 575.400. Este importe no coincide con el valor de reembolso de los títulos, y que es (10.000*50*1.15 = 575.000), por lo que el TIR ofrecido es erróneo.*

El TIR correcto asciende a 3,1540%, si bien a efectos de resolución del ejercicio optamos por realizarlo con el TIR ofrecido.

Por el interés implícito devengado:

Debe	31/12/X0		Haber
9.270,01	251	VRD a l/p	
		a 761 Ingresos de VRD (540375*1,0319$^{6,5/12}$ -1)	9.270,01

Punto 5. 1/07/X0

Por el dividendo pendiente de OP

Debe	1/07/X0		Haber
20.250,00	572	Bancos c/c	
4.750,00	473	H.P. retenciones y pagos a cuenta	

		a	545	Dividendo a cobrar		25.000,00

Por el interés de XY

Debe						Haber
100,00	546	Intereses a c/p de VRDs				
			a	761	Ingresos de VRD (3000*10*0,04*1/12)	100,00

Debe						Haber
243,00	572	Bancos c/c				
57,00	473	H.P. retenciones y pagos a cuenta				
			a	546	Intereses a c/p de VRDs	300,00

Punto 6. 1/09/X0

Las acciones de la sociedad JJ se califican como AFVRPG, al tener un carácter especulativo. Debido a que están emitidas en $, de acuerdo a la NRV 11ª de Moneda Extranjera, de acuerdo a sus características es trata de una partida no monetaria; por lo que al valorarse a Valor Razonable, toda variación se registrará en las cuentas 763/663, sin tener en cuenta el "efecto divisa".

Por la compra de las acciones de JJ

Debe	1/09/X0		AFVRPyG tc: 1$ = 0,90€			Haber
157.500,00	540	Inversiones fras. a c/p en IP (20000*8,75$*0,9)				
166,50	669	Otros gastos fros. (185$*0,9)	a	572	Bancos c/c	157.666,50

Punto 7. 1/10/X0

Por el cobro del cupón de XY

Debe	1/10/X0					Haber
243,00	572	Bancos c/c				
57,00	473	H.P. retenciones y pagos a cuenta				
			a	761	Ingresos de VRD (3000*10*0,04*3/12)	300,00

Punto 8. 3/10/X0

Las acciones de la soc. A estaban calificadas como AFVRPG. Debido a que va a enajenar los 3.500 derechos de suscripción que posee, vamos a calcular el coste del derecho de suscripción (ds) conforme dispone el art. 3.6 de la Resolución de 5/03/2019.

Datos:

Ampliación capital: 1 n * 6 a (3€).

Valor ex-ante: 3 * 1,35 = 4,05€.

MM vende los 3.500 dº que posee a 0,40€/dº

En primer lugar, ajusto la inversión previa a su valor razonable:

Debe	3/10/X0					Haber
1.575,00	540	Inversiones fras. a c/p en IP				
			a	763	Bº por valoración de Inst. Fros. por su valor razonable	1.575,00

En segundo lugar, vamos a calcular el coste del dº de suscripción por acción, ya que vamos a enajenar la totalidad de los derechos que poseemos:

ds= VCI * Vtd/valor ex-ante = 4,05 * (0,15/4,05) = **0,15€**

Vtd= Valor ex-ante - Valor ex-post = 4,05 - 3,90 =0,15

Valor ex-ante = 4,05

- Valor ex-post = (6*4.05 + 1*3)/7 = 3,90

Procedemos por tanto, a segregar los dº de suscripción enajenados, creando para ello la cuenta 5401; para posteriormente venderlos.

Por la segregación de los dº enajenados:

Debe						Haber
525,00	5401	Derechos de suscripción (3500*0,15)	a	540	Inversiones fras. a c/p en IP	525,00

Por la venta:

Debe						Haber
1.400,00	572	Bancos c/c 3500*0,4	a	5401	Derechos de suscripción	525,00

					Bº en participaciones y	
		a	766		VRD	875,00

Tras la operación de ampliación la cartera está formada por 3.500 acciones * 3,9€ (valor ex-post) = 13.650€.

Punto 9. 1/12/X0

El 1/12/X20 no procede el cobro del cupón (correspondería el 1-1-X21); por lo que entendemos que el enunciado quería indicar que "se devenga" el cupón.

Por el devengo del cupón:

Debe	**1/12/X0**					**Haber**
		Intereses a c/p de				
200,00	546	VRDs				
			a	761	Ingresos de VRD	200,00
					(3000*10*0,04*2/12)	

Por la venta de 2000 obligaciones de XY, en primer lugar ajustamos a Valor Razonable solo las obligaciones que vamos a vender:

Valor Razonable: 2000 * 9,98 = 19.960

- Valor Contable: (29.650 + 200) * (2000/3000) = 19.900

Ajuste: =+ 60€

Debe						**Haber**
60,00	251	VRD a l/p				
					Bº por valoración de Inst. Fros. por su	
			a	763	razonable	60,00

Por la venta:

Debe						**Haber**
19.885,00	572	Bancos c/c				
		(2000*9,98-75)				
		Bº por valoración de				
		Inst. Fros. por su				
75,00	763	valor razonable				
			a	251	VRD a l/p	19.826,67
			a	546	Intereses a c/p de VRDs	133,33

Ahora el saldo de las cuentas afectadas son:

(251) VRD a l/p = 9.883,33 (1.000 obligaciones * 9,83).

(546) Interés a c/p VRD = 66,67€ (1.000 ob * 10 * 0,04 * 2/12).

Punto 10. 30/12/X0

Por la venta de las acciones de A

Debe	30/12/X0					Haber
11.069,00	572	Bancos c/c (3500*3,25-250-56)				
2.581,00	666	Pdas. en participaciones y VRD				
			a	540	Inversiones fras. a c/p en IP	13.650,00

Punto 11. 31/12/X0

Por la cotización de las **acciones de la Soc. A** no procede asiento contable por cuanto la cartera se ha vendido íntegramente.

Por las **acciones de la Soc. OP** (AFVRPN) se procede a su ajuste a valor razonable:

Valor Razonable: 50.000 * 3,45 = 172.500

- Valor Contable: 50.000 * 3,33 = 166.500

= Ajuste = + 6.000

Por el ajuste (prescindo de grupos 8 y 9)

Debe	31/12/X0				(AFVRPN)	Haber
6.000,00	2501	Inversiones fras a l/p en IP (AFVRPN)				
			a	133	Ajustes por valoración en AFVRPN	60.000,00

Por las **obligaciones de la Soc. XY** (AFVRPG), en primer lugar vamos a reconocer el interés devengado; para posteriormente ajustar a Valor Razonable.

Por el interés devengado:

Debe			AFVRPyG			Haber
33,33	546	Intereses a c/p de VRDs				
			a	761	Ingresos de VRD (1000*10*0,04*1/12)	33,33

Valor Razonable: 1.000*10*99,75% = 9.975

- Valor Contable: (251)+(546) = 9.983,33

= Ajuste = -8,33

Por su ajuste a VR:

Debe						Haber
8,33	663	Pdas. por valoración de Inst. Fros. por su valor razonable	a	251	VRD a l/p	8,33

Por las **acciones de la Soc JJ**, adquiridas en $ y calificadas como AFVRPG, al ser partida no monetaria toda variación se recoge en las cuentas 763/663.

Valor Razonable: (20.000 * 2$ *1,85%) * 0,95 = 74.000$ * 0,95 = 70.300€

- Valor Contable: (20.000 * 8,75$) * 0,90 = 175.000 * 0,9 = 157.500€

= Ajuste = -87.500€

Por su ajuste a VR:

Debe				AFVRPyG tc: 1$ = 0,95€		Haber
87.200,00	663	Pdas. por valoración de Inst. Fros. por su valor razonable	a	540	Inversiones fras. a c/p en IP	87.200,00

El interés devengado de **las obligaciones de la Sociedad ZZ** se ha contabilizado en el punto 4.

SUPUESTO Nº 3

ANTIGRIPE

La sociedad farmacéutica ANTIGRIPE se dedica a la explotación y venta de medicamentos, para lo que cuenta con un potente departamento de investigación y desarrollo.

Con fecha 1 de enero de 2X20 inicia el desarrollo de dos nuevos proyectos destinados a los siguientes fines:

El proyecto ASMA pretende obtener un producto con características antihistamínicas apto para el tratamiento de enfermedades pulmonares.

El proyecto ANTIOLIVOS es otro antihistamínico específico para la alergia del olivo. Con el inicio de los proyectos se estima que ambos tienen viabilidad científica y que podrán ser utilizados para la explotación comercial puesto que del análisis de mercado efectuado se prevé su comercialización en varios países con una muy posible alta rentabilidad financiera.

Para iniciar los dos proyectos ANTIGRIPE solicita un préstamo a una entidad financiera por valor de 1.000.000 de euros en las siguientes condiciones:

- Comisión de apertura de un 1%.
- Tipo de interés anual de un 4% pagadero mediante cuotas constantes de vencimiento
  anual el 31 de diciembre de cada año. (TIR 4,359%).
- Plazo: 5 años.
- El importe neto se abona en la cuenta corriente con fecha 1 de enero.

Otras operaciones del año 2X20.

1.- Compra de 150.000 unidades del producto “X”, necesario para ambos proyectos, a un coste unitario de 3$ la unidad. En el momento de la compra el proveedor realiza un descuento por pronto pago de 20.000$. Tipo de cambio a la fecha de adquisición: 1 euro=0,95$.

2.- Abona mediante bancos el importe de la compra anterior. En el momento del pago el tipo de cambio es de 1 euro=0,94$. Comisión bancaria por la transferencia: 250 euros.

3.- Unos meses después, se realiza una nueva compra de producto “X” a un precio unitario de 2,75$. Se adquieren 80.000 unidades estando el tipo de cambio en ese momento a 1 euro=0,97$.

4.- Al cierre del ejercicio, las existencias finales de producto ascienden a 30.000 unidades. La sociedad sigue el método del coste medio ponderado para la valoración de las existencias. Se han consumido 120.000 unidades para el proyecto ASMA y 78.000 para ANTIOLIVOS, considerándose el resto de unidades como pérdidas en el proceso productivo.

5.- El tipo de cambio del $ al cierre de ejercicio es de 1 euro=0,90$.

6.- Los gastos de personal del periodo han tenido el siguiente detalle: importe bruto de las nóminas: 2.347.000 euros. Seguridad social a cargo de la empresa: 567.000 euros. Seguridad Social a cargo de los trabajadores: 83.000 euros. IRPF retenido: 437.000 euros. Han sido abonadas mediante transferencia bancaria. Comisión por la transferencia: 375 euros.

7.-En concepto de ayudas sociales se han abonado a los trabajadores 35.000 euros. Además, la empresa ha pagado a empresas externas por la celebración de cursos de formación al personal, directamente relacionados con los proyectos anteriormente descritos, 75.000 euros.

8.- El total de horas trabajadas durante el ejercicio ha sido de 250.000 de las que 87.000 horas son directas de personal dedicado al proyecto ASMA, 135.000 horas para el proyecto ANTIOLIVOS y el resto se consideran costes generales y de administración comunes a la organización.

9.- Como consecuencia de una demanda que una empresa competidora ha realizado contra ANTIGRIPE a la que se acusa de haber plagiado el proyecto de desarrollo ASMA por aprovecharse de una patente que tenían registrada, se contrata un bufete de abogados a quien se abona una provisión de fondos por valor de 350.000 euros.

10.- La sociedad ha recibido una sanción fiscal, derivada de la deducibilidad inapropiada de determinados gastos relacionados con el proyecto ANTIGRIPE, por valor de 96.000 euros. Está sanción lleva aparejados además unos intereses de demora de 3.500 euros. Son abonados mediante transferencia bancaria.

11.- Al cierre de ejercicio se abona la cuota correspondiente al préstamo.

12.- Con fecha 15 de marzo del año 2X21 se resuelve la demanda pendiente condenando el juzgado a ANTIGRIPE a abandonar el proyecto ASMA y a abonar a la demandante, en concepto de indemnización, 350.000 euros. Los gastos de abogados ascienden a 475.000 euros en total, que se pagan mediante transferencia bancaria. Comisión bancaria: 350 euros. La sentencia no admite ya recurso por lo que se considera definitiva.

TRABAJO A REALIZAR:

Realice las anotaciones contables que procedan, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores y las procedan de los ejercicios 2X20 y 2X21.

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

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos ocho y nueve del Plan General de Contabilidad. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.

- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.

- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

- El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones salvo que se indique expresamente en el enunciado.

SOLUCIÓN:

Información previa respecto de la financiación obtenida:

Importe recibido Neto: 1.000.000 – 1% = 990.000€

Cálculo de la anualidad: 1.000.000 = a a $_{5|0.04}$; donde a = 224.627,11€

Para la resolución del ejercicio realizamos el cuadro de amortización de los 2 primeros años, disponiendo el TIR que nos ofrece el resultado (4,359%)

	C. Inicial	Interés	Amortización	Pago	Coste Amortizado
31/12/X20	990.000	43.154,10	181.473,01	224.627,11	808.526,99
31/12/X21	808.526,99	35.243,69	189.383,42	224.627,11	619.143,57

Operaciones ejercicio 2X20

Por la financiación recibida

Debe	1/1/X0				Haber
900.000,00	572	Bancos c/c			
			a 170	Deudas a l/p con entidades de crédito	808.526,99
			a 520	Deudas a c/p con entidades de crédito	181.473,01

Punto 1.

Por la compra mercaderías

Debe			tc: 1€ = 0,95$		Haber
452.361,58	600	Compras de mercaderías (150000*3-20000)/0,95	a 4004	Proveedores (moneda extranjera)	452.631,58

El coste unitario de la compra asciende a 3,0175439€.

Punto 2.

Por el pago

Debe				tc: 1€ = 0,94$		Haber
452.631,58	4004	Proveedores (moneda extranjera)				
4.815,22	668	Diferencias negativas de cambio				
250,00	626	Servicios bancarios y similares				
			a	572	Bancos c/c (430000/0,94+250)	457.631,81

Punto 3.

Por la nueva compra

Debe				tc: 1€ = 0,97$		Haber
226.804,12	600	Compras de mercaderías				
		(80000*2,75$)/0,97	a	4004	Proveedores (moneda extranjera)	226.804,12

El coste unitario de la compra asciende a 2,8350515€.

Tras la compra, y dado que el método de valoración seguido por la empresa es el CMP, procedemos a calcularlo:

$$CMP = \frac{150.000*3,017543+80.000*2,8350515}{230.000} = 2,9540683€$$

Punto 4. Operaciones de cierre.

Cálculo de las existencias finales:

Concepto	Detalle	Importe
Existencias Iniciales	-	0
+ Compras	230.000 * 2,9540683	679.435,71
-Consumo Asma	(120.000 * 2,9540683)	(354.488,20)
-Consumo Antiolivos	(78.000 * 2,9540683)	(230.417,33)
-Pérdidas y mermas	(2.000 * 2,9540683)	(5.909,47)

= Existencias Finales	30.000 * 2,9540683	**88.620,00**

Por la regularización de las existencias:

Debe					Haber
88.620,00	300	Mercaderías X (30.000*2,9540683)	a	610 Variación de existencias de mercaderías	88.620,00

Por la activación de los gastos de desarrollo (se cumplen los requisitos):

Debe					Haber
354.488,20	201	Desarrollo (Asma)			
230.417,33	201	Desarrollo (Antiolivos)	a	734 Trabajos realizados para el inmovilizado intangible en curso	584.905,53

La Resolución del ICAC de 14/04/2015 de coste de producción, dispone que formaran parte del coste de producción del producto las mermas derivadas del proceso de fabricación hasta que el producto esté terminado. En consecuencia, los gastos incurridos por mermas inherentes o necesarias para desarrollar el proceso de producción constituyen un componente del coste del producto, y procedemos a incorporarlo en porcentaje a las unidades consumidas:

Debe					Haber
3.581,50	201	Desarrollo (Asma) 5.909,47*120/198			
2.327,97	201	Desarrollo (Antiolivos)	a	734 Trabajos realizados para el inmovilizado intangible en curso	5.909,47

<u>Punto 5. Ajuste de las partidas monetarias:</u>

(4004) Proveedores, moneda extranjera:

Valor a tc cierre: 220.000$ / 0,9 = 244.444,44€

-Valor contable = 226.804,12

Ajuste = +17.640,32€

Debe					tc: 1€ = 0,90$	Haber
17.640,32	668	Diferencias negativas de cambio				

		a	4004	Proveedores (moneda extranjera)	17.640,32

Punto 6.

Por las nóminas

Debe					Haber
2.347.000,00	640	Sueldos y salarios			
567.000,00	642	S.S. a cargo de la empresa			
375,00	626	Servicios bancarios y similares			
			a 476	Organismos de la S.S., acreedores	650.000,00
			a 475	H.P. acreedora por conceptos fiscales	437.000,00
			a 572	Bancos c/c	1.827.375,00

Punto 7.

Por las ayudas y cursos, de acuerdo a lo dispuesto en las Resoluciones del ICAC de 28/05/2013 y 14/04/2015, los gastos de formación del personal no pueden formar parte del inmovilizado.

Debe					Haber
110.000,00	649	Otros gastos sociales			
			a 572	Bancos c/c	110.000,00

Punto 8.

Vamos a calcular la Mano de Obra Directa que podemos incorporar al inmovilizado. El gasto total en Mano de Obra Directa asciende a 2.347.000 + 567.000 = 2.914.000€. (los gastos de la transferencia bancaria no los considero gastos de mano de obra, y si costes generales o de administración).

Horas empleadas: 250.000 horas, por lo que el coste unitario por hora asciende a 11,656€/hora.

A incorporar a Asma: 87.000 * 11,656 = 1.014.072€

A incorporar a Antiolivo: 135.000 * 11,656 = 1.573.560€

Por la incorporación de la MOD

Debe			Haber
1.014.072,00	201	Desarrollo	

		(Asma)				
1.573.560,00	201	Desarrollo				
					Trabajos realizados para el inmovilizado	
		(Antiolivos)	a	734	intangible en curso	2.587.632,00

Punto 9

Por la provisión de fondos

Debe						Haber
		Gastos				
350.000,00	678	excepcionales				
					Provisión a c/p para	
			a	5292	otras responsabilidades	350.000,00

Punto 10

Por la sanción fiscal

Debe						Haber
		Gastos				
96.000,00	678	excepcionales				
3.500,00	669	Otros gastos fros.				
			a	572	Bancos c/c	99.500,00

Punto 11

Por el préstamo

Debe						Haber
		Intereses de				
43.154,10	662	deudas				
		Deudas a c/p con				
		entidades de				
181.473,01	520	crédito				
			a	572	Bancos c/c	224.627,11

Reclasifico la próxima cuota al corto plazo

Debe						Haber
		Deudas a l/p con				
		entidades de				
189.383,42	170	crédito				
					Deudas a c/p con	
			a	520	entidades de crédito	189.383,42

Entendemos que procede la activación obligatoria de los gastos financieros por cuanto el período de generación del proyecto es superior al año, ya que el enunciado no dispone que se haya finalizado, y se ha utilizado financiación específica para ello (fase desarrollo).

Para imputarlos a cada proyecto, lo vamos a realizar en función al porcentaje que representan sus valores contables:

(201) Asma: 354.488,20 + 3.581,50 + 1.014.072 = 1.372.141,70€

(201) Antiolivos: 230.417,33 + 2.327,97 + 1.573.560 = 1.806.305,30€

Total: 3.178.447,00€

Por tanto Asma supone el 43,17% de los gastos de desarrollo y Antiolivos el 56,83%, y en ese porcentaje incorporamos los 43.154,10€ de gastos financieros

Por la capitalización de los gastos financieros

Debe						Haber
18.629,71	201	Desarrollo (Asma)				
24.524,39	201	Desarrollo (Antiolivos)	a	764	Incorporación al activo de gastos financieros	43.154,10

<u>Operaciones ejercicio 2X20</u>

<u>Punto 12</u>

Por el sentencia de la indemnización:

Debe	15/03/X1 .					Haber
350.000,00	5292	Provisión a c/p para otras responsabilidades	a	521	Deudas a c/p	350.000,00

Por los pagos realizados:

Debe						Haber
350.000,00	521	Deudas a c/p				
475.000,00	623	Servicios de profesionales indeptes				
350,00	626	Servicios bancarios y similares				
			a	572	Bancos c/c	825.350,00

Por la baja del proyecto Asma:

Debe						Haber
1.390.771,40	670	Pdas. procedentes del inmovilizado intangible (1.372.141,7+18.629,71)	a	201	Desarrollo Asma	1.390.771,40

Operaciones de cierre año 2X21:

Por el pago de la cuota del préstamo

Debe						Haber
35.243,69	662	Intereses de deudas				
189.383,42	520	Deudas a c/p con entidades de crédito				
			a	572	Bancos c/c	224.627,11

Por la reclasificación de la próxima cuota a corto plazo

Debe						Haber
197.638,64	170	Deudas a l/p con entidades de crédito				
				520	Deudas a c/p con entidades de crédito	197.638,64

Entendemos que el proyecto Antiolivos aún no ha finalizado (no indica nada el enunciado), por lo que procedería la capitalización obligatoria de los gastos financieros devengados.

A estos efectos, aplicamos el % utilizado anteriormente para la capitalización, al no disponer de más datos (corresponde a Antiolivos el 56,83% de los gastos devengados en el ejercicio).

Por la capitalización de gastos financieros

Debe						Haber
20.028,99	201	Desarrollo Antiolivos (35243,69*0,5683)		764	Incorporación al activo de gastos financieros	20.028,99

SUPUESTO 4

SERVICIOS INTEGRALES

D. FXX, tiene una empresa dedicada a diversas actividades, con domicilio social y fiscal en España, que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido realiza tanto operaciones sujetas, como operaciones sujetas y exentas, consecuencia de ello aplica la prorrata general.

Todas las operaciones las realiza el tipo general del 21 %.

La prorrata definitiva del ejercicio 2X19 ha sido del 45 %.

Han ocurrido los siguientes hechos significativos a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

Ejercicio 2X20:

1.- El día 1 de abril adquiere dos furgonetas para atender la actividad de la empresa. Cada furgoneta tiene un coste de 40.000 euros. La sociedad paga un 70 % mediante transferencia bancaria y el resto será abonado a los nueve meses desde la fecha de compra. Se considera que estas furgonetas tienen una vida útil de 5 años.

2.- Ha adquirido diverso material para demostraciones de sus productos por importe de 15.000 euros que ha abonado mediante transferencia bancaria.

3.- Se ha encargado a una Empresa Tailandesa, que desde su sede en ese país les realice una serie de folletos publicitarios que le han sido enviados a España, y recepcionados en la sede de la empresa por importe de 20.000 euros. Esta operación se abona por banco.

Prorrata definitiva: 57 %.

Ejercicio 2X21:

4.- Con fecha 1 de julio una de las dos furgonetas sufre un importante accidente por lo que la empresa aseguradora considera este acontecimiento como siniestro total.

5.- Uno de los ordenadores que se utilizan para la actividad, que fue adquirido hace más de seis años por importe de 5.000 euros y que está totalmente amortizado, pasa al uso personal y exclusivo de D.FXX. En su momento era un ordenador de gran capacidad de procesamiento de datos, por lo que el valor actual de mercado del mismo, sería de unos 500 euros.

Prorrata definitiva: 51 %.

Ejercicio 2X22:

6.- Durante el ejercicio, en la parte que realiza la empresa de desarrollos, ha incurrido en los siguientes costes, todos ellos abonados por bancos:

- Gastos de personal: 50.000 euros.

- Suministros: 5.000 euros.

- Otros aprovisionamientos; 20.000 euros.

7.- Estos desarrollos han dado lugar a una aplicación informática que a 31 de diciembre está totalmente terminada; a partir del día 1 de enero de 2X23 puede ser comercializada, entendiendo que a partir de esa fecha producirá ingresos durante, al menos, una década en el mercado. A esta fecha se conoce ya la prorrata definitiva de este ejercicio.

Prorrata definitiva: 36 %.

TRABAJO A REALIZAR:

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

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

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos ocho y nueve del Plan General de Contabilidad. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.

- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.

- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

- El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones salvo que se indique expresamente en el enunciado.

SOLUCIÓN:

1.4. OPERACIONES EJERCICIO 2X20

La prorrata definitiva en el ejercicio 2X19, corresponde con la prorrata provisional a aplicar a 2X20, asciende al 45%.

Punto 1 Operaciones relacionadas con las furgonetas:

Por la adquisición

Debe	1/04/2X20					Haber
89.240,00	218	Elementos de transporte				
7.560,00	472	H.P. IVA soportado				
		(16800*0,45)	a	572	Bancos c/c	67.760,00
			a	523	Proveedores de inmovilizado a c/p	29.040,00

Por el pago pendiente (no dispone la existencia de tipo de interés)

Debe	31/12/X20					Haber
29.040,00	523	Proveedores de inmovilizado a c/p				
			a	572	Bancos c/c	29.040,00

Por la amortización

Debe						Haber
13.386,00	681	Amortización del inmovilizado material				
		(89240*1/5*9/12)	a	281	Amort. Acum. del inmovilizado material	13.386,00

Punto 2

Respecto de las adquisiciones del material para demostraciones, entendemos que procede la aplicación de la regla de prorrata al no encontrarnos en ningún caso de los previstos en el art. 96 de la Ley del IVA, que limita el derecho de deducción, al considerar esta parte las demostraciones como una forma de publicidad de sus productos y no una atención con clientes, en su caso no sería deducible en ningún caso.

A título informativo, indicar que el art. 7 de la Ley del IVA, declara no sujeta la prestación de estas demostraciones con fines publicitarios, por lo que al practicarlas la empresa no repercutirá IVA.

Por las adquisición de material para demostraciones

Debe					(aplico prorrata prov.)	Haber
16.732,50	602	Compras de otros aprovisionamientos				
1.417,50	472	H.P. IVA soportado (15000*0,21*0,45)	a	572	Bancos c/c	18.150,00

Punto 3.

Respecto de la compra de folletos publicitarios, nos encontramos en caso similar al anterior, estando la adquisición, bajo nuestro punto de vista, sujeta a la deducibilidad de la regla de prorrata.

Debe		por los folletos			(aplico prorrata prov)	Haber
22.310,00	602	Compras de otros aprovisionamientos				
1.890,00	472	H.P. IVA soportado (20000*0,21*0,45)	a	572	Bancos c/c	24.200,00

Operaciones de cierre X20

Ajuste a la prorrata definitiva (57%)

IVA deducido provisionalmente: (16.800 + 3.150 + 4.200) * 0,45 = 10.867,50€

*-IVA correcto a deducir: 24.150 * 0,57 = 13.765,50*

= Ajuste: + 2.898,00€

Por el ajuste

Debe						Haber
2.898,00	472	H.P. IVA soportado				
			a	639	Ajustes positivos en la imposición indirecta	2.898,00

1.5. OPERACIONES EJERCICIO 2X21

Punto 4

Por el accidente de una de las furgonetas, en primer lugar ajustamos a su valor contable neto, únicamente la furgoneta siniestrada.

Debe	1/07/2X21					Haber
4.462,00	681	Amortización del inmovilizado material 44620*1/5*6/12	a	281	Amort. Acum. del inmovilizado material	4.462,00

Por la baja del elemento siniestrado

Debe						Haber
33.465,00	678	Gastos excepcionales				
11.155,00	281	Amort. Acum. del inmovilizado material (4462+6693)	a	218	Elementos de transporte	44.620,00

El enunciado parece indicar que la empresa aseguradora considera el acontecimiento como siniestro total, por lo que no se aprecia la posibilidad de un litigio. No disponemos de datos acerca de la indemnización que recibiremos de la aseguradora (por lo que no realizamos el asiento oportuno, y que reconoceríamos en la cuenta 778). En caso de aceptación del parte, pero litigio respecto de la cuantía solo podremos reconocer como ingreso el importe de la pérdida (33.465,00) salvo que exista un importe mínimo garantizado superior.

Lo que no procede es la práctica de la Regularización Única, por cuanto la baja se ha producido por causa ajena al sujeto pasivo y existe justificación.

Finalmente, por la amortización de la furgoneta no afectada por el siniestro

Debe	31/12/X1					Haber
8.924,00	681	Amortización del inmovilizado material	a	281	Amort. Acum. del inmovilizado material	8.924,00

Punto 5

Por el autoconsumo externo la empresa debe de dar de baja el equipo informático y la parte no amortizada es liberalidad a efectos de IS. La operación está sujeta y no exenta de IVA, siendo la base imponible el valor de los bienes (art. 79.3 LIVA) en el momento de la entrega.

Debe		Haber

5.000,00	281	Amort. Acum. del inmovilizado material				
105,00	631	Otros tributos (IVA no deducible)	a	217	Equipos para procesos de información	5.000,00
			a	477	H.P. IVA repercutido (500*0,21)	105,00

Operaciones de cierre X21

Respecto del ajuste a la prorrata definitiva del ejercicio (51%) no se disponen de datos de las adquisiciones realizadas en X21, por lo que no podemos realizar ajuste alguno.

Igualmente no procede regularizar el IVA de los Bienes de Inversión, por cuanto las diferencias entre las prorratas definitivas del ejercicio actual y del ejercicio de la compra no superan los 10 puntos porcentuales (57%-51%<10%).

1.6. OPERACIONES EJERCICIO 2X22

Punto 6

Los costes relacionados con el desarrollo de un proyecto por sus propios medios, de acuerdo con el art. 102.Dos LIVA, cuando la sociedad se encuentra en prorrata, podrá deducirse íntegramente el IVA de los bienes y servicios que se destinen a la producción de bienes de inversión a los que sea aplicable el art. 9 1 d) (Autoconsumo interno):

Por los gastos de nóminas, suministros y otros aprovisionamientos:

Debe						**Haber**
50.000,00	640	Sueldos y salarios				
5.000,00	628	Suministros				
20.000,00	602	Compras de otros aprovisionamientos				
5.250,00	472	H.P. IVA soportado (5000+20000)*0,21*100%	a	572	Bancos c/c	80.250,00

Al activarse los gastos de desarrollo como inmovilizado hay que repercutir IVA por autoconsumo interno, aplicando la prorrata (al conocer ya la definitiva del ejercicio (36%) la utilizamos para evitar tener que posteriormente practicar su ajuste).

Por la activación y autorepercusión de IVA

Debe	**31/12/X22**					**Haber**
85.080,00	201	Desarrollo				
5.670,00	472	H.P. IVA soportado	a	730	Trabajos realizados para el inmovilizado intangible	75.000,00

	(15750*0,36)	a	477	H.P. IVA repercutido	15.750,00

Operaciones de cierre X22

En primer lugar procedo a la amortización de la furgoneta

Debe		por la amortización			Haber
8.924,00	681	Amortización del inmovilizado material			
			a 281	Amort. Acum. del inmovilizado material	8.924,00

Respecto del ajuste a la prorrata definitiva del ejercicio (36%) no se disponen de datos de las adquisiciones realizadas en X22 (solo las del autoconsumo y que son deducibles al 100%), por lo que no podemos realizar ajuste alguno.

Si procede regularizar el IVA de los bienes de inversión, por cuanto las diferencias entre las prorratas definitivas del ejercicio actual y del ejercicio de la compra superan los 10 puntos porcentuales (57%-36%>10%).

*Regularización = 40.000 * 0,21 * $\frac{(0,36-0,57)}{5}$ = -352,80€*

Por la regularización

Debe					Haber
352,80	634	Ajustes negativos en la imposición indirecta			
			a 472	H.P. IVA soportado	352,80

SUPUESTO 5

MOVILASA

La Sociedad anónima "MOBILASA", se encuentra sujeta al Impuesto sobre Sociedades, tributando al tipo del 25 % durante el ejercicio 2X20.

El resultado contable antes de impuestos de es de 2.500.000 euros.

Además, se dispone de la siguiente información:

1.- En el ejercicio 2X19, se vio inmersa en un procedimiento concursal en el que se acordó, con efectos 1 de enero de 2X20, una quita por importe de 150.000 euros sobre una deuda de 650.000 euros. El tipo de interés que se fija es del 6 % anual, el pago de los 500.000 euros se realizará en el ejercicio 2X25. El tipo de interés coincide con el tipo de mercado.

2.- Como consecuencia de una inspección fiscal, se le impone una sanción de 250.000 euros. Solicita el aplazamiento de pago de esta sanción que le es concedido. Durante este ejercicio ha pagado por los intereses del aplazamiento de esta sanción 3.000 euros. Previendo la extensión de esta inspección y antes de ser requerido, efectúa un ingreso extemporáneo de deudas pendientes por retenciones, por las que abona un recargo de 4.500 euros.

3.- Con devengo 3 de febrero, tiene deudas pendientes con un Ayuntamiento por importe de 200.000 euros. Al ver que al final del ejercicio no las ha cobrado dota la correspondiente provisión por insolvencias. Asimismo, tiene deudas con otros clientes, devengadas en septiembre del presente ejercicio, y que a la finalización del ejercicio no han sido abonadas por importe de 100.000 euros, por lo que ha dotado la correspondiente provisión.

4.-Considera que, a pesar de estar en una situación concursal, y viendo los resultados de este ejercicio que son positivos, efectúa diversas operaciones que le determinan la adquisición de una rama de negocio de otra entidad. En esta operación que ha realizado con fecha 1 de mayo, contabiliza un Fondo de Comercio por importe de 500.000 euros, considerándose de forma fiable que la vida útil definida es de 10 años.

5.- Ha entregado a título lucrativo una instalación técnica, que ya no utilizaba cuyo valor contable era de 1.000 euros, siendo el valor de mercado 1.100 euros.

6.- El 1 de noviembre adquiere mediante leasing una maquina por importe de 800.000 euros. El importe abonado durante este ejercicio por recuperación de valor del bien es de 250.000 euros. La duración prevista en tablas de esta máquina es de 6 años. Fiscalmente puede aplicarse hasta el doble de la deducción establecida en tablas del Impuesto sobre Sociedades para estos bienes.

7.- El 1 de diciembre efectúa una permuta calificada como comercial de un elemento cuyo valor contable es de 50.000 euros, recibiendo otro cuyo valor de mercado es de 100.000 euros. Se considera que tiene una vida útil de 10 años.

8.- Tiene bases imponibles negativas pendientes de compensación de ejercicios anteriores de 150.000 euros.

9.- Durante el presente ejercicio se han generado deducciones por importe de 35.000 euros.

10.- La cuantía de las retenciones y pagos a cuenta durante este ejercicio ascienden a 50.000 euros.

TRABAJO A REALIZAR:

- Cálculo de la base imponible y cuota íntegra y líquida del impuesto.

- Conciliación entre resultado contable y fiscal.

- Contabilización de las operaciones que puedan afectar al Impuesto sobre Sociedades.

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

SOLUCIÓN

Nota previa del autor: *Pese a que el enunciado dispone que en la resolución de este supuesto no es necesario tomar en consideración la Resolución de 9 de febrero de 2016 del ICAC por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficio, vamos a obviar esta precisión y la solución propuesta tiene en consideración lo dispuesto en dicha Resolución.*

Información que se desprende de los apartados indicados.

Punto 1:

Según el artículo 19.14 LIS los ingresos por quitas y esperas en la contabilidad de Movilasa fiscalmente se imputan en proporción al gasto financiero que resta por imputar de la deuda. A estos efectos suponemos que el pago se efectuará el 31/12/X25.

Ejercicio	Ingreso Contable	Ingreso Fiscal	Gasto Financiero	Diferencia	Efecto
X20	150.000	25.000	30.000	**-125.000**	**DTo Pasivo**
X21	0	25.000	30.000	+25.000	DTr Pasivo
X22	0	25.000	30.000	+25.000	DTr Pasivo
X23	0	25.000	30.000	+25.000	DTr Pasivo
X24	0	25.000	30.000	+25.000	DTr Pasivo
X24	0	25.000	30.000	+25.000	DTr Pasivo
TOTAL	150.000	150.000	180.000	0	

Por tanto a 1/1/X20 habrá hecho:

Debe				Haber
150.000,00	170	Deudas a l/p con entidades de crédito		
		a 778	Ingresos excepcionales	150.000,00

El 31/12/X20 habrá reconocido el gasto financiero:

Debe	31/12/X0					Haber
30.000,00	662	Intereses de deudas				
		(500000*0,06)	a	170	Deudas a l/p con entidades de crédito	30.000,00

Por tanto, como se ha visto en el cuadro anterior, el ajuste a practicar sobre el RC es:

-125.000 Diferencia Temporaria en Origen (Pasivo por Dif. Temporarias Imponible)

Punto 2:

Habrá realizado los siguientes asientos:

Por la sanción:

Debe						Haber
250.000,00	678	Gastos excepcionales				
			a	475	H.P. acreedora por conceptos fiscales	250.000,00

Esto provoca una Diferencia Permanente de +250.000€ al no ser fiscalmente deducible (Art 15 LIS).

Por los intereses del aplazamiento, los cuales no generan ajustes al ser fiscalmente deducibles, habrá hecho:

Debe	por los intereses					Haber
3.000,00	662	Intereses de deudas				
			a	572	Bancos c/c	3.000,00

Por el recargo por presentación extemporánea:

Debe	por el recargo					Haber
4.500,00	678	Gastos excepcionales				
			a	572	Bancos c/c	4.500,00

El recargo por presentación fuera de plazo, no es fiscalmente deducible por lo que provocará una Diferencia Permanente de +4.500€ (Art. 15 LIS)

Punto 3:

Por el deterioro de los créditos de las operaciones comerciales habrá hecho:

Debe	31/12/X0					Haber
300.000,00	694	Pdas. por deterioro de créditos por op. comerc.				
			a	490	Deterioro de valor de créditos por op. comerc.	300.000,00

Las deudas con AAPP y aquellas cuyo impago no excede de 6 meses no son deducibles, según art. 13 LIS, generándose un Ajuste +300.000€ (Diferencia Temporaria origen Activo por DT deducibles.)

Punto 4:

Por la adquisición del Fondo de Comercio habrá hecho:

Debe	1/05/X0					Haber
500.000,00	204	Fondo de comercio				
			a	572	Bancos c/c	500.000,00

Posteriormente, habrá amortizado el mismo, según su vida útil:

Debe	31/12/X0					Haber
33.333,33	680	Amortización del inmovilizado intangible				
		(500000/10)*8/12	a	280	Amort. Acum. del inmovilizado intangible	33.333,33

No obstante, la amortización máxima permitida para el Fondo de Comercio (art 12 LIS) el una veinteava parte, por lo que la Amortización Fiscal permitida asciende a 500.000/20 * 8/12 = 16.666,67€. Se puede apreciar en la siguiente tabla:

Ejercicio	Base Fiscal	Valor Contable	Diferencia	Var. Anual	Efecto
X20	483.333,33	466.666,67	+16.666,67	**+16.666,67**	**DTo A**

Esto provoca un ajuste de +16.666,67€ (33.333,33 – 16.666,67) Difer. Temporaria en Origen (Activo).

Punto 5:

Por la donación habrá contabilizado (entiendo que la donataria no es empresa vinculada):

Debe						Haber
1.000,00	678	Gastos excepcionales				
			a	212	Instalaciones técnicas	1.000,00

Los donativos y liberalidades no son deducibles (art.15 LIS) lo que provoca un ajuste de +1.000 Diferencia Permanente.

Además el art. 17.4 a) y 17.5 LIS obligan a Movilasa a integrar en la Base Imponible la diferencia entre el valor de mercado y su valor fiscal (1.100 – 1.000), por lo se produce otro ajuste fiscal de +100 Diferencia Permanente.

Punto 6

Por las operaciones de leasing, se producen diferencias contables y fiscales en la amortización (los gastos financieros son fiscalmente deducibles).

No tenemos datos de la vida útil de la maquina por tanto, contablemente suponemos que ha aplicado el coeficiente máximo de tablas (es el único dato que nos ofrece el resultado) y habrá realizado el siguiente asiento:

Debe	31/12/X0					Haber
22.222,22	681	Amortización del inmovilizado material (800000/6)*2/12	a	281	Amort. Acum. del inmovilizado material	22.222,22

En arrendamientos financieros, según art. 106 LIS, se permite la deducción del importe recuperable del bien abonado con el límite de aplicar 2 por el coeficiente máximo de amortización previsto en tablas.

En este caso, el importe abonado de recuperación del bien es de 250.000€ y el límite es 800.000 / 6 * 2 * 2/12 = 44.444,44€ (no actúa)

El ajuste a aplicar se resume en la siguiente tabla:

Ejercicio	Base Fiscal	Valor Contable	Diferencia	Var. Anual	Efecto
X20	755.555,55	777.777,78	-22.222,22	**-22.222,22**	**DTo P**

Esto provoca un ajuste de -22.222,22€ Difer. Temporaria en Origen (Pasivo).

Punto 7:

En una permuta comercial el valor del Elemento Recibido es el valor razonable del entregado (ajustado en su caso por el componente monetario) (en este caso 100.000€) actuando como límite o si es más evidente el valor razonable del recibido (en este caso 100.000€).

Por tanto contablemente habrá realizado:

Debe						Haber
100.000,00	213	Maquinaria recibida	a	213	Maquinaria entregada	50.000,00
			a	771	Bº procedentes del inmovilizado material	50.000,00

En este caso, no hay ajuste fiscal por cuanto el bien recibido se valora a valor de mercado, importe que coincide con el valor fiscal.

Punto 8:

Movilasa tendrá reconocido un (4745) Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores por importe de 150.000 * 0,25 = 37.500€.

Punto 9:

La sociedad tiene derecho a aplicar deducciones por importe de 35.000€

Punto 10:

El importe de las retenciones y pagos a cuenta, están recogidas en la cuenta 473 por importe de 50.000€.

1.7. CALCULO DE LA BASE IMPONIBLE, CUOTA INTEGRA Y LÍQUIDA

Suponiendo que en el cálculo del RCAI ya se han tenido las operaciones contabilizadas anteriormente:

Concepto	**Importe**	**Observación**	**Efecto**
RCAI	+2.500.000		
± DP	+250.000	(2) Sanción Fiscal	Diferencias Permanentes.
	+4.500	(2) Recargo Ext	
	+1.100	(5) Donación	
± DTo	-125.000	(1) Quita concurs	DTo Pasivo
	+300.000	(3) Prov. Op. Com.	DTo Activo
	+16.666,67	(4) Amort. FC	DTo Activo
	-22.222,22	(6) Leasing	DToPasivo
± DTr	-		
= Base Imp. Previa	2.925.044,5		
-Reserva Capitalización	-		
-Compensación BIN previas	-150.000	(8)	DTr Activo
-Reserva Nivelación BI	-		
= Base Imponible	**2.775.044,50**		
x tipo gravamen	25%		
= Cuota Íntegra	**693.761,11**		
-Deducciones	- 35.000	(9) Límite 50% CI ajustada (346.880,56)	
= Cuota Líquida	**658.761,11**		
-Retenciones y Pagos a Cuenta	- 50.000	(10)	

= Cuota Diferencial	608.761,11		

1.8. CONTABILIZACIÓN OPERACIONES IMPUESTO SOCIEDADES

Por el impuesto corriente

Debe					Haber
658.761,11	6300	Impuesto corriente			
			a 473	H.P. retenciones y pagos a cuenta	50.000,00
			a 475	H.P. acreedora por conceptos fiscales	608.761,11

Por el impuesto diferido en origen (activo)

Debe					Haber
79.166,67	4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (300000+16666,67)*0,25	a 6301	Impuesto diferido	79.166,67

Por el impuesto diferido en origen (pasivo)

Debe					Haber
36.805,55	6301	Impuesto diferido			
			a 479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (125000+22222,22)*0,25	36.805,55

Por el impuesto diferido en reversión

Debe					Haber
37.500,00	6301	Impuesto diferido			
			a 4745	Crédito por Pdas. a compensar del ejercicio	37.500,00

Por el cierre de los grupos 6-7 y 8-9

Debe					Haber
653.900,00	129	Resultado del ejercicio			
4.861,11	6301	Impuesto diferido			
			a 6300	Impuesto corriente	658.761,11

RCDI = 2.500.000 – 653.900 = + 1.846.100€

1.9. CONCILIACIÓN DEL RESULTADO CONTABLE Y FISCAL

Concepto	Cta. de PyG (+) (-)	Ajuste P. Neto (+) (-)	Ajust. Reserv. (+) (-)	Total
Sdo Ingresos y Gastos	1.846.100			1.846.100
Impuesto Sociedades	653.900			653.900
Dif. Permanentes	255.600			255.600
Dif. Temporarias				
Con origen ej.	316.666,67 -147.222,22			169.444,45
Con origen ej. Anter.				
Compensacion BIN				-150.000
= Base Imponible (Resultado Fiscal)				2.775.044,50