

CONTABILIDAD	LIQUIDACIÓN Y CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (CASO PRÁCTICO)	Núm.
TRIBUTACIÓN		71/2002

**ANTONIO P. MARTÍNEZ ALFONSO**

*Licenciado en Ciencias Empresariales  
Funcionario del Cuerpo Técnico de Hacienda  
Profesor del CEF*

**Extracto:**

**L**IQUIDACIÓN del IS, haciendo especial hincapié en el tratamiento de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y en la contabilización de las deducciones de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución de 15 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se modifica parcialmente la de 9 de octubre de 1997 sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad.

---

## Sumario:

---

ENUNCIADO.

SOLUCIÓN.

### ***ENUNCIADO***

La sociedad VERIDIUM TRUMPETS, S.A., que no reúne los requisitos para ser considerada empresa de reducida dimensión, tiene domicilio en la provincia de Valencia. Ha obtenido un resultado (beneficios) antes de impuestos de 1.384.000 €, y ha realizado durante el ejercicio 2002, entre otras, las siguientes operaciones, tal que pueden suponer ajustes al resultado contable para obtener la base imponible del Impuesto sobre Sociedades:

**1.** El 2 de enero de 2002 la sociedad enajena por 250.000 € un inmueble adquirido a principios del año 2000 por 100.000 €. El valor por el cual figura contabilizado el terreno es del 20% del precio de adquisición. Dicho inmueble se amortiza a razón de un 3% anual.

La sociedad acoge el beneficio obtenido a la reinversión de beneficios extraordinarios, en la cuantía máxima posible.

**2.** La sociedad efectuó a principios de julio del ejercicio anterior inversiones en activos fijos que acogió a la libertad de amortización por inversiones generadoras de empleo.

El importe de las inversiones que podían acogerse a este incentivo era de 80.000 €.

En el ejercicio anterior la sociedad amortizó fiscalmente dichos activos en 50.000 € y contablemente en 4.000 €. En este ejercicio decide amortizar fiscalmente el resto. La empresa realiza las amortizaciones contables de todos los bienes correctamente.

**3.** La sociedad adquiere en el ejercicio una participación del 40% en una empresa del grupo por importe de 100.000 €. El valor teórico contable (VTC) correspondiente a dicha participación en la fecha de adquisición es de 80.000 €, obedeciendo el exceso del precio de adquisición sobre el VTC a la existencia de plusvalías tácitas.

El VTC correspondiente a la participación al cierre del ejercicio es de 80.000 €.

4. El 1 de enero de 2002 la sociedad transmite a título gratuito una instalación técnica adquirida el 3 de enero de 2000. Los datos relativos a la instalación técnica son:

Precio de adquisición .....	50.000
Amortización acumulada .....	48.000
Valor neto contable .....	2.000

El valor de mercado de la instalación técnica en la fecha de la transmisión es de 80.000 €.

5. La sociedad acude a la ampliación de capital de una filial aportando un terreno. Adquiere, a la par, el 30% de su capital social. Los datos de la operación son:

Precio de adquisición del terreno .....	40.000
Valor nominal de la participación .....	30.000

El valor de mercado del terreno en la fecha de la operación es de 70.000 €. El terreno aportado ha sido adquirido en este mismo ejercicio.

6. Durante el ejercicio le conceden a la sociedad y cobra una subvención de capital de 160.000 € para financiar la compra de un horno de secado adquirido a principios de año. Dicha instalación se amortiza a razón de un 12,5% anual. La sociedad hace la imputación de la misma conforme establece el Plan General de Contabilidad.

7. La sociedad tiene en balance un fondo de comercio por un valor neto contable de 120.000 €. Dicho fondo, cuyo valor inicial era de 150.000, se generó a principios del ejercicio anterior en la adquisición de una empresa.

8. La sociedad ha cobrado dividendos por importe de 85.000 €, de los cuales 50.000 corresponden a sociedades en las que la participación en el último año ha sido del 16%.

9. La sociedad ha vendido en Bolsa acciones propias obteniendo unas pérdidas de 2.000 €.

10. La sociedad participa en una sociedad transparente que le ha imputado en el ejercicio los siguientes conceptos:

Base imponible .....	30.000
Retenciones .....	2.500

La sociedad transparente acuerda distribuir dividendos en un plazo de dos meses. A la sociedad le corresponden 5.000 € por tal concepto.

**11.** La sociedad ha realizado en el ejercicio unos cursos de formación para los trabajadores de la fábrica, por los cuales ha incurrido en unos gastos de 25.000 €. La media de los gastos efectuados en los dos ejercicios anteriores por tal concepto es de 10.000 €.

**12.** Las retenciones e ingresos a cuenta soportados en el ejercicio por la sociedad ascienden a 58.250 €.

**13.** La sociedad ha efectuado pagos fraccionados en el ejercicio por importe de 35.000 €.

**14.** Entre los gastos en que ha incurrido la sociedad y concretamente en la cuenta 631, «Otros tributos», figuran contabilizados y satisfechos entre otros los siguientes conceptos tributarios:

1. Recargo liquidado por la AEAT, por presentación fuera de plazo del primer trimestre del IVA de este ejercicio. La autoliquidación (Modelo 300) fue presentada por la empresa en su correspondiente Administración de la AEAT, el 5 de septiembre de 2002, e ingresó en ese acto la misma, que ascendía a 20.000 €.
2. Pago del Impuesto de Actividades Económicas recibido del Ayuntamiento según detalle:

Deuda tributaria .....	1.146,80 €
Recargo de apremio (20%) .....	229,36 €
Importe total .....	<u>1.376,16 €</u>

**15.** La sociedad tiene los siguientes saldos de deducción por inversiones pendientes de aplicar:

CONCEPTO	AÑO	IMPORTE
I+D .....	1998	20.000
Actividad exportadora .....	1999	180.000
Creación de empleo .....	2000	60.000

**16. Otra información.**

Los balances de la sociedad al cierre de los años 2000 y 2001 son:

<b>ACTIVO</b>			
	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>MEDIA</b>
Tesorería .....	60.000	50.000	55.000
Derechos de crédito .....	350.000	420.000	385.000
Existencias .....	420.000	860.000	640.000
Inmovilizado .....	950.000	750.000	850.000
<b>TOTAL .....</b>	<b>1.780.000</b>	<b>2.080.000</b>	<b>1.930.000</b>

<b>PASIVO</b>			
	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>MEDIA</b>
Pasivo exigible .....	600.000	650.000	625.000
Fondos propios .....	1.180.000	1.430.000	1.305.000
<b>TOTAL .....</b>	<b>1.780.000</b>	<b>2.080.000</b>	<b>1.930.000</b>

A efectos del cálculo de la corrección monetaria cuando así proceda se sabe que los coeficientes de corrección para el presente ejercicio (art. 59 de la Ley 23/2001, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2002) son los siguientes:

<b>Bienes adquiridos durante 2000 .....</b>	<b>1,0337</b>
<b>Bienes adquiridos durante 2001 .....</b>	<b>1,0124</b>
<b>Bienes adquiridos durante 2002 .....</b>	<b>1</b>

**SOLUCIÓN****1. Enajenación del inmueble.****• Resultado contable de la operación:**

Precio de adquisición .....	100.000	
Amortización 2000 .....	- 2.400	(100.000 × 0,8 × 3%)
Amortización 2001 .....	- 2.400	(100.000 × 0,8 × 3%)
<b>Valor neto contable .....</b>	<b>95.200</b>	
Precio de venta .....	250.000	
Valor neto contable .....	- 95.200	
<b>Resultado contable .....</b>	<b>154.800</b>	

**• Depreciación monetaria del inmueble:**

- Obtención de la depreciación monetaria, sin corregir por el efecto de la inflación.

	VALOR EN BALANCE	COEFICIENTE	VALOR ACTUALIZADO
Precio de adquisición .....	100.000	1,0337	103.370
Amortización 2000 .....	(2.400)	1,0337	(2.480,88)
Amortización 2001 .....	(2.400)	1,0124	(2.429,76)
Valor neto .....	95.200		98.459,36
<b>Depreciación monetaria ..</b>		<b>3.259,36</b>	

- Cálculo del coeficiente corrector de la inflación.

Para calcular el coeficiente corrector, la sociedad debe emplear las magnitudes habidas durante el tiempo de permanencia del inmueble en el activo, años 2000 y 2001, dado que dicho período es inferior a cinco años.

$$\text{Coeficiente} = \text{Fondos propios} / \text{Pasivo total} - \text{Derechos de crédito} - \text{Tesorería}$$

$$1.305.000 / 1.930.000 - 385.000 - 55.000 = 0,8758 > 0,4$$

Dado que el coeficiente obtenido es superior a 0,4, no se aplica, siendo el importe de la depreciación monetaria de 3.259,36 €.

- **Plusvalía fiscal de la operación:**

Se obtiene minorando la plusvalía contable en el importe de la depreciación monetaria.

**Resultado fiscal = Resultado contable – Depreciación monetaria =  
= 154.800 – 3.259,36 = 151.540,64; por lo tanto procederá un ajuste negativo  
(diferencia permanente) al rdo. contable de 3.259,36 €**

- **DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS, ARTÍCULO 36 TER DE LA LEY 43/1995 DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (en adelante LIS).**

La sociedad acoge la plusvalía de la operación, una vez corregida en el importe de la depreciación monetaria, a la **DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS** en la cuantía de las inversiones realizadas en este ejercicio y por las realizadas en el anterior que no hubieran tenido otro beneficio fiscal. En consecuencia, la base para aplicar dicha deducción bajo el supuesto de reinvertir el importe total de la venta (250.000 €) sería **151.540,64 €**.

A continuación procede analizar cuánto ha invertido la empresa y por lo tanto calcular el importe de la deducción. Procedería deducción por los importes adquiridos en los apartados 3, 5, 6, 7, siendo la base total de 100.000 + 70.000 + 160.000 + 150.000 = 480.000 €; por lo tanto, tiene derecho a la deducción del 17% sobre el total de la renta fiscal obtenida que asciende a 151.540,64 €. Así, el importe de la deducción será: 151.540,64 € × 0,17 = 25.761,91 €.

Es necesario mencionar que no procede el derecho a la deducción por las inversiones del ejercicio anterior acogidas a libertad de amortización ya que ese incentivo fiscal es incompatible para los mismos bienes con la **DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS**. Asimismo, se puede observar que tampoco le hace falta tal importe puesto que la base de inversiones (480.000) excede de lo obtenido en la venta (250.000).

**2.** En el ejercicio actual la sociedad amortiza en su totalidad las inversiones acogidas a la libertad de amortización.

- La amortización fiscal asciende a 30.000 (valor de la inversión – dotación deducida el ejercicio anterior = 80.000 – 50.000).
- La amortización contable es de 8.000 € (valor de la inversión × coeficiente de amortización = 80.000 × 10%).



La sociedad debe efectuar un ajuste extracontable negativo por el exceso de la amortización fiscal sobre la dotación contable:

Amortización fiscal .....	30.000
Amortización contable .....	(8.000)
	<hr/>
Ajuste extracontable .....	- 22.000

Dicho ajuste es temporal y revierte en los ejercicios posteriores con ajustes positivos, a medida que el bien ya amortizado totalmente a efectos fiscales se amortiza contablemente.

3. Desde el punto de vista contable, la sociedad, dado que las plusvalías tácitas de la entidad participada existentes en el momento de la adquisición se mantienen al cierre del ejercicio, no contabiliza gasto alguno en concepto de provisión por depreciación.

Precio de adquisición: 100.000

Valor teórico contable + Plusvalías tácitas: 80.000 + 20.000 = 100.000

Desde el punto de vista fiscal, la sociedad no puede deducir en el ejercicio importe alguno en concepto de provisión por depreciación, puesto que no hay anotación (gasto) contable alguna.

#### 4. Resultado contable:

La sociedad habrá registrado contablemente una pérdida por el valor neto contable del bien transmitido a título gratuito.

Precio de venta .....	0
Valor neto contable .....	2.000
	<hr/>
Pérdida .....	(2.000)

- Resultado fiscal:

En aplicación de lo dispuesto en el artículo 15.2 a) y 15.3 de la LIS, la sociedad debe integrar en la base imponible la diferencia entre el precio de mercado del bien transmitido a título lucrativo y su valor neto contable, una vez corregida si procede en el importe de la depreciación monetaria.

- Plusvalía fiscal sin corregir por la depreciación monetaria ya que no procede al ser una instalación técnica:

Precio de mercado .....	80.000
Valor neto contable .....	- 2.000
Plusvalía .....	78.000

Dado que contablemente ha registrado una pérdida de 2.000 € y la misma no es fiscalmente deducible, el ajuste a efectuar aplicando el artículo 14.1 e) de la LIS es de 80.000 €.

Resultado contable .....	2.000
Resultado fiscal .....	78.000
Ajuste extracontable .....	80.000

Dicho ajuste es positivo y de carácter permanente, ya que no revierte en períodos posteriores. Además, para esta operación no se puede acoger a la **Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios** LIS, artículo 36 ter, puesto que sólo se aplica sobre rentas obtenidas en transmisiones onerosas, siendo en este caso gratuita la operación.

##### 5. Resultado contable:

La sociedad contabiliza la participación recibida por 30.000 € (importe menor del valor contable del terreno y del valor nominal de la participación), registrando una pérdida en la operación de 10.000 € (diferencia entre el valor contable del terreno y el valor nominal de la participación recibida).

- Resultado fiscal:

Fiscalmente la sociedad debe integrar en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado del bien aportado, 70.000 €, y su valor contable, 40.000 €. Así, el resultado fiscal de la operación es un ingreso de 30.000 €.

- Ajuste extracontable:

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15.2 b) y 15.3 de la LIS, la sociedad debe integrar en la base imponible un ingreso de 30.000 €. Dado que contablemente ha registrado una pérdida de 10.000 € el ajuste a efectuar es de 40.000 €.

Resultado contable .....	10.000
Resultado fiscal .....	30.000
Ajuste extracontable .....	40.000

Dicho ajuste es positivo y de naturaleza temporal, revirtiendo cuando las participaciones den lugar a algún ingreso.

Al haber sido adquirido en este ejercicio el terreno, no se aplica la corrección monetaria (recuérdese que es una transmisión onerosa mediante permuta) ya que el coeficiente sería 1; además, al no haber transcurrido al menos un año desde la adquisición del bien que ahora se vende o se permuta, no se puede aplicar la **DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS DE LA LIS, ARTÍCULO 36 TER.**

6. La sociedad debe traspasar a la cuenta de resultados del ejercicio 20.000 € (160.000 × 12,5%).

Dicho ingreso se halla registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias y es computable contable y fiscalmente. Así pues, no procede ajuste alguno.

7. La sociedad amortiza contablemente el fondo en cinco años, lo que supone una dotación anual de 30.000 €.

Fiscalmente la dotación máxima es de un 5% anual (1/20, art. 11.4 LIS), esto es, 7.500 €.

La sociedad debe efectuar un ajuste extracontable positivo de 22.500 €, diferencia entre la dotación contable y la dotación fiscal. Dicho ajuste es temporal y revierte en ejercicios posteriores, cuando la dotación fiscal supere a la contable.

8. En base al artículo 28 de la LIS, la sociedad tiene derecho a las siguientes deducciones por doble imposición interna:

En general, la deducción a practicar es el 50% de la cuota íntegra correspondiente a la base imponible derivada de dichos dividendos y participaciones en beneficios.

No obstante lo dicho, se aplicará un porcentaje del 100% a los dividendos y participaciones en beneficios procedentes de entidades participadas, directa o indirectamente, en al menos un 5%, siempre que dicha participación se haya poseído ininterrumpidamente durante el año anterior al día en el que el beneficio que se distribuye resulta exigible.

$$50.000 \times 35\% \times 100\% = 17.500$$

$$35.000 \times 35\% \times 50\% = 6.125$$

**9.** Dichas pérdidas se encuentran registradas en la cuenta de pérdidas y ganancias y son computables contable y fiscalmente. No procede ajuste alguno. Obsérvese que, en virtud del artículo 15.10 de la LIS, lo que no es deducible son las pérdidas que se produzcan en la amortización de las acciones compradas.

**10.** La sociedad debe efectuar un ajuste positivo de 30.000 € por la base imponible imputada.

Dicho ajuste, por la parte de base que va a ser distribuida a corto plazo como dividendos (5.000 €), es de naturaleza temporal, revirtiendo cuando la sociedad cobre los dividendos; el resto del ajuste, 25.000 €, correspondiente a la base imponible que no va a ser repartida como dividendos a corto plazo, es de carácter permanente.

**11.** La sociedad tiene derecho a las siguientes deducciones:

Gastos de formación profesional:

$$10.000 \times 5\% = 500$$

$$15.000 \times 10\% = 1.500$$

Se aplica el porcentaje del 5% hasta la media de los gastos efectuados en los dos ejercicios anteriores y el 10% al exceso sobre la misma.

**12.** La sociedad aplica en la liquidación del ejercicio las retenciones e ingresos a cuenta soportados en el ejercicio, 58.250 €, y las retenciones imputadas por la sociedad transparente, 2.500 €. El importe total de retenciones e ingresos a cuenta a deducir asciende a 60.750 €.

**13.** La sociedad deduce en la liquidación el total de pagos fraccionados efectuados, esto es, 35.000 €.

**14.** Tanto los recargos que gira la Administración Tributaria por presentación de autoliquidaciones fuera de plazo (establecidos en el art. 61.3 de la Ley General Tributaria), como el recargo de apremio por ingreso fuera de plazo, son gastos no deducibles por aplicación de lo dispuesto en el artículo 14.1 c) de la LIS. En consecuencia procederá un ajuste positivo de carácter permanente por el importe del recargo por presentación fuera de plazo del primer trimestre de IVA, que es del 10% sobre la deuda autoliquidada, puesto que han transcurrido más de tres meses y menos de seis desde la finalización del plazo reglamentario de presentación (20-04-2002), ascendiendo el mismo a 2.000 €, así como por el recargo de apremio que asciende a 229,36 €. Así pues, el ajuste positivo total será de 2.229,36 € (2.000 + 229,36).

15. La sociedad puede aplicar en la liquidación del ejercicio las siguientes deducciones:

• **Deducciones de períodos anteriores:**

- Actividad exportadora 1999 (saldo pendiente: 180.000).
- I+D 1998 (saldo pendiente: 20.000).
- Deducción por creación de empleo (saldo pendiente: 60.000).

Respecto de estas tres deducciones se aplica el mismo límite conjunto.

Se puede aplicar hasta el 35% de la cuota líquida del presente ejercicio.

La cuota líquida del ejercicio (CI – DDI y Bonific.) asciende a un total de 513.089,50; el límite de la deducción es, por tanto, de 179.581,33 €, por lo que tal importe se toma de la deducción por actividad exportadora y queda un resto de la actividad exportadora para aplicar en años siguientes de 418,67 €. Por otra parte, no puede aplicar cantidad alguna de las deducciones de I+D y por creación de empleo.

Se ha aplicado en primer lugar la deducción por actividad exportadora, a pesar de ser más reciente que la de I+D, porque el plazo para poder aplicar ésta es de cinco años más.

**Respecto de las deducciones no aplicadas en el ejercicio por insuficiencia de cuota**, para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2002, se **amplia el plazo** para la aplicación de las deducciones no deducidas por insuficiencia de cuota líquida previstas en la LIS para incentivar la realización de determinadas actividades (art. 33 a 37). Con carácter general, el plazo pasa a ser de **10 años** (antes, 5 años) y de **15 años** (antes, 10 años) en el caso particular de las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (LIS, art. 33) y para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación (LIS, art. 33 bis). LIS, artículo 37.1, párrafo 2, redacción dada por Ley 24/2001, artículo 2. quince.

**Nota:** A falta de regulación de un régimen transitorio, entiendo que la ampliación de plazo para practicar las deducciones procede, respecto de todas aquellas pendientes de practicar, a la entrada en vigor de la disposición (1-1-2002).

• **Deducciones del ejercicio para incentivar ciertas actividades de este ejercicio:**

Dado que las deducciones por inversiones pendientes de ejercicios anteriores absorben la totalidad del límite de cuota y este límite es conjunto tanto para las deducciones de años anteriores como para éste del 35%, no se puede efectuar deducción por las inversiones del ejercicio actual. Únicamente se puede aplicar porque no está sometida a límite la **DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS DE LA LIS, ARTÍCULO 36 TER**, calculada anteriormente por importe de 25.761,91 €.

<b>LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO</b>	
<b>Resultado contable .....</b>	<b>1.384.000</b>
<b>Ajustes del resultado contable</b>	
Corrección monetaria plusvalías (apartado 1 de la solución) .....	(3.259,36)
Libertad de amortización (apartado 2 de la solución) .....	(22.000)
Transmisión a título gratuito (apartado 4 de la solución) .....	80.000
Aportación no dineraria del terreno (apartado 5 de la solución) .....	40.000
Exceso de amortización fondo de comercio (apartado 7 de la solución) .....	22.500
Bases imposables sociedades transparentes (apartado 10 de la solución) ....	25.000
Base imponible sociedad transparente distribuible a c/p (apartado 10 de la solución) .....	5.000
Gastos no deducibles (apartado 14 de la solución) .....	2.229,36
<b>Base imponible .....</b>	<b>1.533.470</b>
Tipo de gravamen .....	35%
<b>Cuota íntegra .....</b>	<b>536.714,50</b>
Deducción por doble imposición interna (apartado 8 de la solución)	
Al 50% .....	(17.500)
Al 100% .....	(6.125)
<b>Cuota íntegra ajustada positiva .....</b>	<b>513.089,50</b>
Deducción actividad exportadora 1999 (apartado 15 de la solución) .....	(179.581,33)
Deducciones I+D 1998 .....	Opera el límite
Deducción por creación de empleo 2000 .....	Opera el límite
Deducción de este ejercicio F. Profesional (apartado 11 de la solución) .....	Opera el límite
<b>Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (no tienen límite)</b> (apartados 1 y 15 de la solución) .....	(25.761,91)
<b>Cuota líquida positiva .....</b>	<b>307.746,26</b>
Retenciones e ingresos a cuenta .....	(60.750)
Pagos fraccionados .....	(35.000)
<b>Líquido a ingresar .....</b>	<b>211.996,26</b>

<b>CÁLCULO DEL IMPUESTO DEVENGADO (CUENTA 630)</b>	
<b>Resultado contable</b> .....	<b>1.384.000</b>
<b>Ajustes del resultado contable: diferencias permanentes</b>	
Corrección monetaria plusvalías (apartado 1 de la solución) .....	(3.259,36)
Transmisión a título gratuito (apartado 4 de la solución) .....	80.000
Bases imposables sociedades transparentes (apartado 10 de la solución) ....	25.000
Gastos no deducibles (apartado 14 de la solución).....	2.229,36
<b>Resultado contable ajustado</b> .....	<b>1.487.970</b>
Tipo de gravamen .....	35%
<b>Impuesto bruto</b> .....	<b>520.789,50</b>
<b>Deducciones y bonificaciones:</b>	
<i>Aplicadas en la declaración del IS</i>	
Deducción por doble imposición interna al 50% y al 100% (apartado 8 de la solución) .....	(23.625)
Deducción actividad exportadora 1999 (apartados 1 y 15 de la solución) ...	(179.581,33)
Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (no tienen límite) (apartados 1y 15 de la solución). <b>Véase nota 1.</b> ....	(25.761,91)
<i>No aplicadas en la declaración del IS (generan en contabilidad crédito fiscal)</i>	
Deducciones de este ejercicio:	
F. Profesional (apartado 11 de la solución) .....	(2.000)
Afloradas en este ejercicio, procedentes de ejercicios anteriores. <b>Véase nota 2.</b>	
Deducciones I+D 1998 .....	20.000
Deducción por creación de empleo 2000 .....	60.000
Deducción resto de actividad exportadora 1999 (apartados 1 y 15 de la solución) .....	418,67
<b>Impuesto devengado</b> .....	<b>289.821,26</b>

**Nota 1:** Esta deducción se podría haber periodificado total o parcialmente en función de la depreciación global de los activos en que se ha reinvertido. En el presente caso como la reinversión en activos materiales e inmateriales sometida a amortización es de 310.000 (160.000 + 150.000) y la venta que ha

dado derecho a la deducción es de 250.000 (cantidad muy inferior a la inversión en este tipo de activos), podría periodificarse toda la deducción en función de la depreciación de los mismos imputada cada año en la cuenta de pérdidas y ganancias.

- **Otra solución** (aplicable únicamente para el caso en que la reinversión hubiera sido por un importe aproximado al de la venta, y en activos fijos materiales, inmateriales y financieros ) sería periodificar parcialmente en función de la relación de activos depreciables por una parte y no depreciables por otra, respecto de la inversión total en activos.

Así, en caso de operar de esta forma, tendremos que los activos depreciables en nuestro supuesto son:

$$\frac{310.000}{480.000} = 0,646 \times 25.761,91 = 16.642,19. \text{ Importe de la deducción a la que se podría aplicar la periodificación en función de la amortización del Fondo de Comercio y del horno de secado, en los términos antes expuestos.}$$

Y los no depreciables vía amortización, sin perjuicio de su posible depreciación no sistemática (inmovilizado financiero: 100.000 + 70.000).

$$\frac{170.000}{480.000} = 0,354 \times 25.761,91 = 9.119,72. \text{ Importe de la deducción que en un principio y dado que se trata de una inversión en inmovilizado financiero, no cabría su periodificación.}$$

**Nota 2:** A estas deducciones es de aplicación la disposición transitoria de la Resolución de 15 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se modifica parcialmente la de 9 de octubre de 1997, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad. Las aflujo porque entiendo que existe una evidencia clara de que la empresa se encuentra en una senda de beneficios suficientes que permiten asegurar su aplicación futura. Este importe por aplicación de lo dispuesto en el apartado 9 de la norma primera de la resolución antes citada minorará el impuesto devengado al elaborar la cuenta de pérdidas y ganancias pero no de forma directa, puesto que contablemente al hacer el oportuno asiento debe reflejarse a través de la cuenta 638, «Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios». Por otra parte, es necesario recordar que debe informarse en la memoria respecto de los hechos y circunstancias que se han producido para operar contablemente de esta forma.

## CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO

El asiento a efectuar por la sociedad para contabilizar el Impuesto sobre Sociedades es:

289.821,26 *Impuesto sobre beneficios (630)*  
 23.625,00 *Impuesto sobre beneficios anticipado (4740)*



82.418,67	<i>Derechos por deducciones y bonificaciones a corto plazo (4742)</i>	
	<i>a Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)</i>	80.418,67
	<i>a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	95.750,00
	<i>a Hacienda Pública, acreedor por el Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>	211.996,26
	<i>a Impuesto sobre beneficios diferido (479)</i>	7.700,00

---

 x
 

---

No obstante lo anterior, el asiento a realizar, bajo el supuesto de periodificar contablemente la totalidad de la deducción (ver nota 1, primer párrafo) para una adecuada correlación de ingresos y gastos conforme dispone la norma tercera, apartados 3 y 4, de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 9 de octubre de 1997 según la nueva redacción dada por la Resolución de 15 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se modifica parcialmente la de 9 de octubre de 1997, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad, sería el siguiente:

#### Cálculos previos:

Amortización contable horno de secado .....	20.000	(12,50% s/160.000)
Amortización contable Fondo de Comercio .....	30.000	(20,00% s/150.000)
TOTAL AMORTIZADO .....	50.000	

El importe de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios para calcular el impuesto devengado en este ejercicio será:

$$\frac{50.000}{310.000} = 0,1613 \times 25.761,91 = 4.155,40$$

y el resto,  $25.761,91 - 4.155,40 = 21.606,51$ , se llevará a la cuenta (138) «Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios», cuya deducción se irá aplicando en años siguientes para calcular el impuesto devengado en función de la depreciación contable (amortización) del Fondo de Comercio y del horno de secado.

311.427,77	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>	
23.625,00	<i>Impuesto sobre beneficios anticipado (4740)</i>	
82.418,67	<i>Derechos por deducciones y bonificaciones a corto plazo (4742)</i>	
	<i>a Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)</i>	80.418,67
	<i>a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	95.750,00
	<i>a Hacienda Pública, acreedor por el Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>	211.996,26
	<i>a Impuesto sobre beneficios diferido (479)</i>	7.700,00
	<i>a Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios (138)</i>	21.606,51

---

 x
 

---