



CONSTANCIO ZAMORA RAMÍREZ

Departamento Contabilidad. Universidad de Sevilla

ENUNCIADO

La empresa «PAVÓN, SL» para el ejercicio 1999 tiene la consideración de reducida dimensión, presentando los siguientes datos sobre su situación patrimonial y financiera (en ptas.):

Resultado contable antes de impuestos: 13.000.000

Bases imponibles negativas por pds. Comp.: 1.000.000 (no existe crédito reconocido)

Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta: 6.000.000

Coefficiente de financiación: 0,41

Deducciones y bonificaciones: 500.000

A su vez es socio en un 10% de «PAVÓN TRANSPARENTE, SL», la cual no tiene consideración de reducida dimensión. Esta sociedad tributa en el régimen de transparencia fiscal del Impuesto sobre Sociedades. Su base imponible para este ejercicio ha sido de 5.000.000. Asimismo, cuenta con deducciones por 600.000, retenciones y pagos a cuenta por 1.700.000. La imputación a los socios residentes se realiza en la fecha de cierre del período impositivo.

De los registros contables de la empresa «PAVÓN, SL», se extrae la siguiente información con posible incidencia fiscal:

1.	8.000.000	Terrenos	
		a Terrenos	3.000.000
		a Tesorería	5.000.000
		_____ x _____	

Los terrenos entregados se adquirieron en 1995. El valor de mercado del terreno adquirido es de 9.500.000, y se destinará para construir la nueva sede social de la empresa.

- La sociedad «PAVINS», del mismo grupo que «PAVÓN», ha prestado servicios a «PAVÓN, SL», facturando por los mismos 3.000.000. El valor de mercado de estos servicios asciende a 4.500.000 pesetas.

3. Como consecuencia de las insolvencias que han aparecido por primera vez en este ejercicio, se ha dotado una provisión global por insolvencias de tráfico que asciende a 55.000 pesetas. El total de derechos de crédito asciende a 5.500.000 pesetas, dentro de los cuales se incluye un cliente de dudoso cobro de 500.000 pesetas, el cual se encuentra totalmente provisionado de forma individualizada. Este cliente se encuentra en mora desde junio de 1999, y se le ha interpuesto una reclamación judicial a finales de 1999 para cobrar el crédito.
4. En octubre de este ejercicio «PAVÓN, SL» vendió en Bolsa un paquete de acciones, que formaban parte de su inmovilizado financiero, por un precio de 5.000.000 de pesetas y que estaban contabilizadas por un valor de 8.000.000 de pesetas. Una semana después, volvió a adquirir el mismo paquete de acciones en el precio en el que las vendió. En la fecha de cierre del ejercicio, el paquete de acciones tiene un valor en la Bolsa de Madrid de 10.000.000 de pesetas.
5. En enero de este ejercicio, se adquiere un camión valorado en 15.000.000 de pesetas que entra en funcionamiento este mismo ejercicio. La amortización contable se ha dotado al coeficiente máximo según tablas del 15%. Debe tenerse en cuenta que la plantilla media de 1998 ascendió a 10 trabajadores. El gerente estima que la plantilla media para el período 1999-2000 ascenderá a 11 trabajadores.
6. Por ingresar fuera de plazo la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales correspondiente a la adquisición del terreno anterior, le ha sido girada una liquidación con los siguientes conceptos:

Recargo por presentación fuera de plazo: 50.000

Intereses de demora: 16.300

Habiendo practicado el siguiente asiento:

50.000	<i>Otros tributos</i>		
16.300	<i>Gastos financieros</i>		
		a Bancos	66.300
_____		x	_____

SE PIDE:

Diferencias entre el resultado contable y el fiscal. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades. Contabilizar el impuesto sobre sociedades de ambas compañías.

Legislación aplicable: 1999.

SOLUCIÓN (en miles de ptas.)

1. Es una permuta, con entrega parcial en metálico. Le son aplicables los artículos 15.2 y 15.3 2.º párrafo, de la LIS. Se genera un ajuste positivo respecto al valor del mercado. Este ajuste será permanente, pues el terreno pretende utilizarse para un fin duradero y difícilmente revertirá en 10 años mediante la transmisión del mismo (art. 18), plazo establecido por la Resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997 para el reconocimiento de impuestos anticipados (norma 1.ª, apartado 6):

$$\text{Valor de mercado (9.500)} - \text{Valor contable de lo entregado (3.000 + 5.000)} = 1.500 \text{ (DP+)}$$

Al suponer una transmisión con renta positiva de un inmovilizado material, podemos acogernos a la exención de la renta monetaria contemplada en el artículo 15.11 de la LIS:

Precio de adquisición actualizado: $3.000 \times 1,096$ (coeficiente de actualización de 1995 a 1999): 3.280

Valor neto contable: 3.000

Renta monetaria: $(3.280 - 3.000) \times 1 = 280$ (diferencia permanente negativa)

En este caso no es aplicable el coeficiente de endeudamiento contemplado en el artículo anterior, pues supera el porcentaje del 40%, con lo cual su valor es la unidad.

Finalmente, esta operación supone al mismo tiempo una reinversión de la renta fiscal positiva derivada de la operación, al adquirirse al mismo tiempo otro terreno, con lo cual podemos acogernos al diferimiento de la misma contemplado en el artículo 21 de la LIS, habiendo cumplido con la obligación de la reinversión mediante la adquisición por permuta del nuevo terreno. El importe de la renta a diferir no incluye la renta monetaria y constituirá una diferencia temporal negativa: $1.500 - 280 = 1.212$ (DT-). La imputación de esta renta diferida se realizará en partes iguales durante siete años, desde el año 2004. Los terrenos, al ser elementos de inmovilizado no amortizables, conllevan la imputación de dicha renta en el período referido previsto en el artículo 21.3 de la LIS.

2. El artículo 16 otorga la potestad a la Administración de realizar ajustes en los casos de operaciones entre personas vinculadas, luego «PAVÓN» no tiene ninguna obligación de ajustar su resultado.

3. Al ser «PAVÓN, S.L.» una empresa de reducida dimensión, tiene derecho a deducirse la dotación de la provisión por insolvencias genérica del 1% sobre todos los créditos no provisionados, contemplada en el artículo 126 de la LIS, pues el artículo 12.2 excluye para el resto de

empresas la deducibilidad de dicha partida de gastos. Uno de los créditos, por 500, ha sido provisionado individualmente, con lo cual no puede formar parte de la base de la provisión global. Su provisión individual será además deducible pues se ha interpuesto una demanda judicial, supuesto contemplado por el artículo 12.2 como causa de deducibilidad de la provisión por insolvencias.

La dotación deducible asciende por tanto a: $1\% (5.500 - 500) = 50$. Esta provisión es deducible en la totalidad, pues es el primer año que se dota y no se realiza una aplicación de la provisión anterior, al no existir. Sin embargo, se ha dotado una provisión por la totalidad de los créditos ($1\% 5.500 = 55$), con lo cual surge un ajuste temporal positivo por 5.

4. Este caso es un supuesto de recuperación de valor, previsto en el artículo 19.6 de la LIS, concretamente el recogido en su segundo párrafo. Al adquirir nuevamente la sociedad el bien del inmovilizado, antes de seis meses, y habiéndose recuperado el valor, la pérdida recogida con la venta de las acciones debe ser nuevamente integrada en la base imponible. Esta recuperación de valor, por aplicación del principio de precio de adquisición, no figura en el resultado, por lo que procede un ajuste positivo por 3.000. Dicho ajuste tendrá la consideración de temporal o permanente, pues la diferencia revertirá cuando las acciones se enajenen, en función de si se tiene prevista su transmisión antes de 10 años. Al ser un elemento del inmovilizado, suponemos que la reversión superará dicho período.

5. La consideración de reducida dimensión permite acogerse a la libertad de amortización por creación de empleo del artículo 123 de la LIS. El bien tiene un valor de 15.000.000 y la plantilla se prevé que se incrementará los 24 meses siguientes a la puesta a disposición del bien en un trabajador (cada trabajador supone libertad de amortización por una cuantía de 15.000). No obstante, acogiéndonos a este beneficio fiscal, nos obligamos a mantener el incremento de plantilla durante otros 24 meses adicionales.

Asimismo, el bien también se amortiza en ese mismo período según tablas por un 15%, lo cual supone una reversión en el mismo año en que se genera la diferencia temporal negativa derivada de la libertad de amortización. La diferencia negativa neta que se genera asciende a: $15.000 - 15\% \times 15.000 = 12.750$.

6. El artículo 14 establece como gasto no deducible los recargos por presentación fuera de plazo, con lo cual nos encontramos con una diferencia permanente positiva que asciende a 50. Los intereses de demora son un concepto diferente a las multas, sanciones y recargos y, en consecuencia, se admite su deducibilidad.

BASES IMPONIBLES NEGATIVAS DE EJERCICIOS ANTERIORES: al ser la renta del período positiva y con cuantía suficiente puede compensarse en su totalidad. Su tratamiento como diferencia permanente negativa obedece a que no existe crédito fiscal reconocido.

«PAVÓN TRANSPARENTE, SL»: su consideración de sociedad transparente (arts. 75 al 77) hace que deba realizar la imputación de sus bases imponibles positivas, deducciones y bonificaciones, retenciones y pagos a cuenta, así como de las cuotas diferenciales positivas, en el porcentaje de participación en su capital, a los socios. Hay que tener en cuenta que la imputación se realiza en el mismo período impositivo, como aclara el enunciado (la alternativa prevista en la ley es en el ejercicio siguiente).

(En miles de ptas.)

«PAVÓN TRANSPARENTE»:		
	LIQUIDACIÓN	IMP. SOCIO 10%
Base imponible	5.000	500
Cuota íntegra	1.750	
Deducciones	300	30
Cuota líquida	1.450	
Retenciones y pagos a cuenta	1.700	170
Cuota diferencial	(250)	

La cuota diferencial resulta negativa, con lo cual no puede ser imputada al socio, ni tampoco recuperable. Esto supone un gasto para la empresa que debe ser recogido en la cuenta de *Otros Tributos*.

En caso de no existir ninguna diferencia temporal, el asiento de contabilización del impuesto quedaría de la siguiente forma para la sociedad transparente:

1.450	Impuesto sobre beneficios (630)		
250	Otros tributos (631)		
		a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)	1.700
_____		x	_____

Finalmente, para «PAVÓN, SL», el impuesto y su liquidación quedaría de la siguiente manera:

«PAVÓN, SL» (en miles de ptas.)

	LIQUIDACIÓN		IMPUESTO DEVENGADO
RCAI	13.000		13.000
(1) DP+ permuta	1.500		1.500
(1) DP- permuta	(288)		(288)
(1) DT- permuta	(1.212)		
(3) DT+ provisión	5		
(4) DP+ acciones	3.000		3.000
(5) DT- amortizaciones	(12.750)		
(6) DP+ recargo	50		50
DP+ BI transp.	500		500
Renta del período	3.805		
DP- BINEA	(1.000)		(1.000)
BI 1999	2.805	RCA 1999	16.762
30% Cuota íntegra	842	Impuesto bruto	5.029
Deducciones	(500)		(500)
Ded. transp.	(30)		(30)
Cuota líquida	312	Impuesto devengado	4.499
Retenciones + Pagos cuenta	(6.000)		
Ret. + P. cta. transp.	(170)		
Cuota dif. transp.	0		
Cuota diferencial	(5.859)		

4.499 *Impuesto sobre beneficios (630)*

5.859 *Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos (470)*

2 *Impuesto sobre beneficios anticipado (474)*

a *Hacienda pública, retenciones y pagos a cuenta (473)* 6.000

a *Impuesto sobre beneficios diferido (478)* 364

a *Impuesto sobre beneficios diferido (478)* 3.825

a *Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)* 170

X