

**TRIBUTACIÓN**

**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES  
(CASOS PRÁCTICOS)**

**Núm.  
58/2000**

**GABINETE JURÍDICO DEL CEF**

---

## ***Sumario:***

---

**CASO 1.** Empresa de reducida dimensión.

**CASO 2.** Incentivos fiscales y deducciones por doble imposición.

**CASO 3.** Empresa régimen general.

(Examen propuesto por la Escuela de la Hacienda Pública en el curso de Integración y Adquisición 2.<sup>a</sup> Especialidad en el Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado).



## CASO PRÁCTICO NÚM. 1

### EMPRESA DE REDUCIDA DIMENSIÓN

#### ENUNCIADO

La sociedad «IEF, S.A.» tiene como objeto social la edición de libros y su período impositivo coincide con el año natural. Su contabilidad se ajusta a la normativa mercantil y se está procediendo a liquidar algunos aspectos del Impuesto sobre Sociedades del año 2000:

Algunos datos que se desprenden de la contabilidad de «IEF, S.A.» son los siguientes:

1. 1999:

- Saldo positivo de la cuenta de *Pérdidas y ganancias*: 100.000.000 de pesetas.
- Importe neto de la cifra de negocios: 230.000.000 de pesetas.

2000:

- Saldo positivo de la cuenta de *Pérdidas y ganancias*: 140.000.000 de pesetas.
- Importe neto de la cifra de negocios: 290.000.000 de pesetas.

2. El 1 de diciembre de 1999 adquirió mobiliario nuevo (2 mesas, 8 sillas y 2 estanterías) por importe de 1.200.000 pesetas, teniendo todos los bienes un importe inferior a 100.000 pesetas. El mobiliario fue entregado el 1 de febrero de 2000 y la amortización contable se ajusta al coeficiente máximo de las tablas de amortización con un método lineal.

3. Durante el año 2000 ha facturado ventas a crédito por importe de 200.000.000 de pesetas. Al final de dicho ejercicio quedan pendientes de cobro las ventas del último trimestre por un importe de 80.000.000 de pesetas. Entre las cuales figura una partida por importe de 20.000.000 que debía haber sido pagada a finales de noviembre correspondiente a libros vendidos a varios Ayuntamientos para su distribución gratuita en los colegios. Ha dotado contablemente una provisión por insolvencias por 400.000 pesetas.
4. El 1 de julio de 2000 entró en funcionamiento una linotipia nueva adquirida dos meses antes por importe de 300.000.000 de pesetas. La amortización contable que se ha practicado es lineal de acuerdo con el coeficiente máximo de amortización en las tablas del 10%.
5. El 31 de diciembre de 1999 la plantilla de «IEF, S.A.», era de tres trabajadores que fueron contratados por tiempo indefinido y jornada completa el 1 de enero de ese mismo año. El 1 de enero de 2000 se ha contratado a otros tres trabajadores a media jornada. En los planes de expansión de «IEF» no está previsto revisar el número de trabajadores hasta el año 2002.

#### SE PIDE:

Proponer, razonadamente, los ajustes extracontables necesarios para determinar la base imponible de acuerdo con el régimen que sea aplicable y determinar el importe de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades para el año 2000.

#### SOLUCIÓN

1. El artículo 122 de la LIS establece la calificación de empresa de reducida dimensión siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 250.000.000 de pesetas.

No obstante hay que mencionar la modificación incorporada por el Real Decreto 3/2000 de 23 de junio, en el sentido de considerar empresa de reducida dimensión para los períodos impositivos iniciados a partir de la entrada en vigor de este Real Decreto, siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediatamente anterior sea inferior a 3.000.000 de euros (499.000.158 ptas.).

La LIS no define qué debe entenderse por importe neto de la cifra de negocios debiendo acudir a la normativa mercantil, artículo 191 del TRLSA, y a la normativa contable, resolución del ICAC de 16 de mayo de 1991, por lo que se fijan criterios generales para determinar el importe neto de la cifra de negocios.

En el caso que nos ocupa, como la cifra de negocios en el período impositivo 1999 fue de 230.000.000 de pesetas, la sociedad se considera de reducida dimensión en el período impositivo 2000, beneficiándose de los incentivos fiscales de este régimen. La cifra neta de negocios del año 2000 es de 290.000.000 de pesetas, por lo cual y teniendo en cuenta la modificación introducida por el Real Decreto 3/2000 la sociedad para el período impositivo 2001 tendrá la consideración de reducida dimensión.

2. El artículo 124 de la LIS determina: «Los elementos del inmovilizado material nuevos puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que la sociedad cumpla las condiciones del artículo 122 de esta ley, cuyo valor unitario no exceda de 100.000 pesetas podrán amortizarse libremente hasta el límite de 2.000.000 de pesetas referido al período impositivo».

Estas condiciones se cumplen en el supuesto:

- Adquisición de inmovilizado material nuevo.
- Puesta a disposición en el período impositivo en el que la sociedad se califica como de reducida dimensión.
- Límite unitario de 100.000 pesetas y global de 2.000.000 de pesetas.

La sociedad suponiendo que su objetivo es diferir el pago del impuesto lo máximo posible, amortizará fiscalmente este ejercicio la totalidad de la inversión, 1.200.000 pesetas.

Contablemente se ajusta al coeficiente máximo de tablas (10%) con un método lineal:

$$1.200.000 \times 10\% \times 11/12 = 110.000 \text{ ptas.}$$

Por lo cual en este ejercicio se realizará un ajuste extracontable negativo en la base imponible por importe de (1.090.000 ptas.), diferencia que revertirá como positiva en ejercicios posteriores, ya que se amortizará contablemente al 10% sin que fiscalmente se admita ningún gasto.

3. El artículo 126 de la LIS permite «la dotación para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1% sobre las deudas existentes a la conclusión del período impositivo».

No formarán parte de estas deudas las que no tengan el carácter de deducibles según lo dispuesto en el artículo 12.2 de la LIS (adeudadas o afianzadas por entidades de Derecho público).

En nuestro caso el saldo pendiente de cobro es de 80.000.000 de pesetas de los que 20.000.000 corresponden a libros vendidos a varios ayuntamientos.

Por tanto, la máxima provisión fiscalmente admisible como gasto es de:

$$60.000.000 \times 1\% = 600.000 \text{ ptas.}$$

Contablemente la sociedad provisiona como gasto 400.000 pesetas, por lo que en base al principio de inscripción contable, artículo 19.3 de la LIS, solamente se admitirá como gasto fiscalmente deducible 400.000 pesetas, cantidad que coincide con la contabilizada, lo que implica la inexistencia de ajustes extracontables en este apartado.

En el caso de que la sociedad en períodos impositivos siguientes perdiera la condición de empresa de reducida dimensión el saldo de provisión dotada en base al método de estimación global se aplicaría como sigue:

- En principio se mantendrá inaplicado, sin que deba revertir necesariamente en el primer período impositivo en el que la entidad perdiera su condición de empresa de reducida dimensión.
- Cuando surjan nuevos créditos provisionables individualmente se aplicará la cobertura de los mismos hasta su total extinción, sin que puedan computarse fiscalmente entre tanto nuevos gastos por este concepto.

**4 y 5.** El artículo 123 de la LIS establece: «Los elementos de inmovilizado material nuevos puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en que se cumplan las condiciones de empresa de reducida dimensión, gozan de libertad de amortización siempre que durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros 24 meses.

La cuantía de inversión que puede beneficiarse de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 15.000.000 de pesetas por el referido incremento calculado con 2 decimales.

Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas en los términos que disponga la legislación laboral teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa».

Estas condiciones se cumplen en nuestro supuesto:

- Adquisición de inmovilizado material nuevo.
- Adquirido a terceros, cuya puesta a disposición se produce en un período impositivo en el que se cumple el límite cuantitativo de la cifra de negocios previsto en el artículo 122 de la LIS.

- Durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo (2000) de la entrada en funcionamiento del activo fijo nuevo, la plantilla media de la empresa se incrementa, respecto a la que corresponde a los 12 meses anteriores a la entrada en funcionamiento (1999).

Plantilla:

PERÍODO 1999	3 HOMBRE/AÑO	DIFERENCIA
2000	$3 + 3 \times 0,5 = 4,5$ hombre/año	1,5 hombre/año
2001	$3 + 3 \times 0,5 = 4,5$ hombre/año	

Amortización fiscal:

$$15.000.000 \times 1,5 = 22.500.000 \text{ ptas.}$$

Amortización contable:

$$300.000.000 \times 10\% \times 1/2 = 15.000.000 \text{ ptas.}$$

Se produce un ajuste extracontable negativo en la base imponible, por importe de (7.500.000), consecuencia de la libertad de amortización practicada con los requisitos mencionados anteriormente en relación a la amortización contable.

La fecha de referencia para practicar la libertad de amortización es la del inicio del período impositivo de la entrada en funcionamiento de la linotipia, y no en su caso, la de su puesta a disposición o terminación.

Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento computamos todas las personas empleadas conforme a la legislación laboral teniendo en cuenta la jornada contratada, en nuestro caso mitad de jornada.

Finalmente, el supuesto alude a la revisión de la plantilla a partir del ejercicio 2002, en el supuesto que se incumpla la obligación de incrementar o mantener la plantilla se deberá proceder a ingresar la cuota íntegra que hubiera correspondido a la cantidad deducida en exceso más la cantidad de los intereses de demora correspondientes.

El ingreso de la cuota íntegra y los intereses de demora se realizarán conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se haya incumplido una u otra obligación.

**CÁLCULO DE LA CUOTA ÍNTEGRA:**

Saldo positivo de la cuenta de *Pérdidas y ganancias* ..... 140.000.000 ptas.

(Se entiende antes de impuestos)

+/- ajustes:

(2) Libertad, amortización, bienes de escaso valor ..... (1.090.000) ptas.

(4 y 5) Libertad amortización para inversiones generadoras de empleo . (7.500.000) ptas.

---

Base imponible ..... 131.410.000 ptas.

Tipo      30% de 15.000.000      Art. 127 bis de la LIS

            35% de 116.410.000

Cuota íntegra ..... 45.243.500 ptas.



**CASO PRÁCTICO NÚM. 2**

## INCENTIVOS FISCALES Y DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICIÓN

**ENUNCIADO**

La entidad «EHP, S.A.» tiene como objeto social la fabricación y venta de pequeños electrodomésticos. Su contabilidad se ajusta a la normativa mercantil y su período impositivo coincide con el año natural. De la revisión de su contabilidad se desprenden los siguientes datos:

1. Saldo acreedor de la cuenta de *Pérdidas y ganancias*: 60.000.000 de pesetas.  
  
    Importe neto de la cifra de negocios: 255.000.000 de pesetas.
2. «EHP» forma parte de un grupo de entidades que promueve la integración laboral de personas con minusvalías físicas. En el marco de este proyecto, iniciado el 1 de enero de 2000, ha contratado en julio de este año a dos personas minusválidas con contrato indefinido y jornada completa, y a otra media jornada. Los salarios satisfechos a estos trabajadores ascienden a 4.000.000 de pesetas.
3. Ha impartido un curso de 40 horas al director y subdirectores del Departamento de Fabricación sobre los nuevos programas informáticos que han de usar en el control de calidad de fabricación que ha implantado este año «EHP». Los gastos originados por este curso ascienden a:
  - Facturado por el técnico contratado: 10.000 pesetas/hora.
  - Adquisición de manuales para el curso: 200.000 pesetas.
  - Facturación del restaurante donde se celebró una comida al finalizar el curso: 100.000 pesetas.
  - Alquiler del aula donde se impartió el curso: 100.000 pesetas.
4. En 1998 adquirió una participación del 10% de una sociedad anónima marroquí («FEZ, S.A.») situada en Rabat y dedicada a la distribución de electrodomésticos. El importe de la inversión ascendió a 20.000.000 de pesetas. En 1999 adquirió otro 10% de dicha entidad por importe de 15.000.000 de pesetas y en el año 2000 ha adquirido otro 10% por importe de 15.000.000 de pesetas. A través de dicha entidad «EHP, S.A.» ha conseguido distribuir sus electrodomésticos en Marruecos. «FEZ S.A.» ha distribuido dividendos a «EHP, S.A.» en enero de 2000 por importe de 6.000.000 de pesetas procedentes de un beneficio por el

que pagó un impuesto sobre sociedades de 100.000, no entendiéndose que este gravamen tenga características comparables al Impuesto sobre Sociedades español. Como consecuencia de esta distribución «EHP» dotó una provisión por depreciación de 1.000.000 de pesetas y contabilizó los dividendos por el importe percibido.

5. Ha contabilizado como ingresos unos dividendos por un importe líquido de 12.300.000 pesetas procedentes de una entidad española en la que posee el 2% del capital social. Estos dividendos soportaron una retención del 18%.

SE PIDE:

Liquidar el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al año 2000 considerando los datos anteriores.

### ***SOLUCIÓN***

1. A falta de la cifra neta de negocios del ejercicio anterior (1999) consideramos que la sociedad está sujeta al régimen general en este ejercicio (2000).

En cuanto al ejercicio siguiente (2001) al indicarnos el supuesto que la cifra neta de negocios para el ejercicio (2000) es de 255.000.000 de pesetas, la sociedad será considerada empresa de reducida dimensión en base a la modificación establecida en el Real Decreto 3/2000 de 23 de junio, el cual establece que para los períodos impositivos que se inicien a partir de su entrada en vigor, la sociedad será de reducida dimensión siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo anterior no supere la cifra de 3.000.000 de euros (499.158.000 ptas.).

2. El artículo 36 bis de la LIS establece: «Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 800.000 pesetas por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores minusválidos contratados de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración Social de Minusválidos, por tiempo indefinido, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores minusválidos con dicho tipo de contrato del período inmediatamente anterior.

Para el cálculo del incremento de plantilla se computarán, exclusivamente, los trabajadores minusválidos/año con contrato indefinido que desarrollen jornada completa en los términos que dispone la normativa laboral».

Promedio plantilla minusválidos contrato indefinido jornada completa (1999) .....	0
Promedio plantilla minusválidos contrato indefinido jornada completa (2000) (2 x 0,5).....	1
Deducción (1 x 800.000) .....	800.000 ptas.

Los salarios satisfechos por 4.000.000 de pesetas habrán sido contabilizados como gastos, admitiéndose su deducibilidad fiscal.

3. El artículo 36 de la LIS establece: «La realización de actividades de formación profesional dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 5% de los gastos efectuados en el período impositivo minorado en el 65% del importe de las subvenciones recibidas en la realización de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo».

En el caso de que los gastos efectuados en la realización de dichas actividades en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores se aplicará el porcentaje establecido en el párrafo anterior hasta dicha media y el 10% sobre el exceso respecto de la misma».

En nuestro ejemplo se admitirán como base de deducción:

• Facturación por el técnico contratado (10.000 x 40) .....	400.000 ptas
• Adquisición de manuales para el curso .....	200.000 ptas.
• Alquiler aula .....	100.000 ptas.

Dichos gastos son desarrollados por la empresa de modo directo o por contratación de terceros con la finalidad de actualizar, capacitar o reciclar a sus empleados y exigidos para el desarrollo de la actividad empresarial o por las características de los puestos de trabajo. No teniendo para el preceptor la consideración de rendimiento de trabajo.

No se admitirá como base de deducción:

• Factura del restaurante donde se celebra la comida al finalizar el curso .....	100.000 ptas.
--	---------------

Dicho gasto no integra la base de deducción, por tener la consideración de accesorio o relacionado indirectamente con la acción formativa.

Para la empresa la totalidad de los gastos enumerados anteriormente serán deducibles a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto en la medida en que estén contabilizados en el ejercicio.

Base de deducción en cuota:  $700.000 \times 0,10 = 70.000$  ptas.

Se aplica el 10% sobre 700.000 pesetas, ya que es el primer año de dicha inversión y no existen subvenciones que minoren la base de deducción.

**4. Dedución por actividades de exportación.**

El artículo 34.1.ª de la LIS establece: «La realización de actividades de exportación dará derecho a practicar de la cuota íntegra las siguientes deducciones:

- a) El 25% del importe de las inversiones que efectivamente se realicen en la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero así como en la adquisición de participación de sociedades extranjeras o constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios o la contratación de servicios turísticos en España, siempre que la participación sea como mínimo del 25% del capital de la filial. En el período impositivo en el que se alcance el 25% de la participación se deducirá el 25% de la inversión total efectuada en el mismo y en los dos períodos impositivos precedentes».

En nuestro caso en este ejercicio se consigue el 25% de la participación de la sociedad extranjera, relacionada con la actividad exportadora « FEZ, S.A.», formando parte de la base de deducción las inversiones realizadas este año como en los dos anteriores:

*Base de deducción*

98 .....		20.000.000
99 .....		15.000.000
00 .....		15.000.000
		50.000.000

Deducción 25% de 50.000.000 = 12.500.000 ptas.

**Deducción por doble imposición internacional.**

Por otra parte «FEZ, S.A.» distribuye dividendos a la sociedad española «EHP, S.A.» para evitar la doble imposición internacional de dividendos, habrá que analizar los artículos 30 y 30 bis de la LIS.

**ARTÍCULO 30 BIS**

El artículo 30 bis permite la deducción del 100% de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos.

Se exigen tres requisitos:

- Que la participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente sea al menos del 5% y que la misma se hubiera poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuye o al día que se produzca la transmisión.
- Que la entidad participada esté sujeta y no exenta a un gravamen de características comparables a este impuesto y que no residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.
- Que la renta de la entidad participada de la que provienen los dividendos se derive de la realización de actividades empresariales en el extranjero en los términos de la letra c) del apartado 1 del artículo 130 de la LIS «Actividades empresariales».

En nuestro caso se cumplen los puntos 1 y 3 pero no el segundo ya que el gravamen pagado en Marruecos por la sociedad «FEZ, S.A.» no tiene la consideración de comparable con el gravamen sobre sociedades, establecido en nuestro país.

**ARTÍCULO 30**

El artículo 30 establece: «En el caso de obligación personal de contribuir cuando en la base imponible se computen dividendos pagados por la entidad no residente en territorio español, se deducirá el impuesto efectivamente pagado por esta última respecto a los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos (impuesto subyacente) siempre que dicha cuantía se incorpore en la base imponible del sujeto pasivo.

En nuestro caso el impuesto subyacente es de 100.000 pesetas, y teniendo en cuenta que la sociedad contabiliza el dividendo por el importe percibido, 6.000.000 de pesetas, habrá que realizar un ajuste extracontable positivo de 100.000 pesetas en la base imponible.

Para la aplicación de esta deducción será necesario además una serie de requisitos:

- Que la participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente sea al menos del 5%.

- Que la misma se hubiera poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuye o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar el año.

Dichos requisitos se cumplen en nuestro caso.

- Finalmente la ley establece un límite en el sentido de que «la deducción juntamente con la establecida en el artículo 29 de la LIS, respecto de los dividendos o participaciones en los beneficios no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por estas rentas si se hubieran obtenido en territorio español. El exceso sobre dicho límite no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible».

En nuestro caso, la deducción por doble imposición será:

Doble imposición jurídica (art.30 LIS) .....	100.000 ptas.
Doble imposición económica (art. 29 LIS) .....	0
TOTAL .....	100.000 ptas.
Límite 35% de 6.100.000 .....	2.135.000 ptas.
Deducción doble imposición .....	100.000 ptas.

Para finalizar este punto el supuesto nos indica la dotación contable efectuada por la sociedad por la provisión por depreciación de valores en una cuantía de 1.000.000 de pesetas, consecuencia de la distribución de dividendos procedentes de la sociedad «FEZ, S.A.».

En este sentido el artículo 30.5 de la LIS establece «que no se integrará en la base imponible del sujeto pasivo que percibe los dividendos la depreciación de la participación derivada de la distribución de los beneficios, cualquiera que sea la forma y el período impositivo en que dicha depreciación se ponga de manifiesto excepto que el importe de los citados beneficios haya tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación».

Considerando que esta última circunstancia no se ha producido, se deberá realizar un ajuste extracontable positivo de 1.000.000 de pesetas, como consecuencia de la no admisión del gasto contable que dotó la sociedad provisionando la depreciación de la cartera.

5. El artículo 28.1 de la LIS dispone: «Cuando entre la renta del sujeto pasivo se computen dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades residentes en España se deducirá el 50% de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones en beneficios.

La base imponible de los dividendos o participaciones en beneficios será el importe íntegro de los mismos».

En nuestro caso el contribuyente deberá imputar los ingresos por dividendos por su importe íntegro.

$$12.300.000 = 0,82 \times x / x = 15.000.000$$

Como el contribuyente lo tenía contabilizado por el líquido 12.300.000 pesetas, deberá realizar un ajuste extracontable positivo, en la base imponible, por 2.700.000 pesetas.

En cuanto a la deducción en cuota la sociedad cumple los requisitos del artículo 28.1 de la LIS como hemos mencionado anteriormente, por tanto, el importe de la deducción será:

$$15.000.000 \times 0,35 \times 0,50 = 2.625.000 \text{ ptas.}$$

No podemos aplicar el artículo 28.2 de la LIS al tener solamente una participación del 2% y requerirse un mínimo del 5%.

**Liquidación del impuesto:**

Saldo acreedor cuenta pérdidas y ganancias (entendemos antes de impuestos) .....	60.000.000 ptas.
+/- ajustes extracontables	
(4) Gravamen sobre sociedades Marruecos .....	100.000 ptas.
Provisión no deducible .....	1.000.000 ptas.
(5) Dividendo bruto sociedad española .....	2.700.000 ptas.
Base imponible .....	63.800.000 ptas.
Tipo gravamen.....	35%
Cuota íntegra .....	22.330.000 ptas.

## Deducción doble imposición y bonificaciones:

(5) Deducción doble imposición interna artículo 28.1 de la LIS .....	2.625.000 ptas.
(4) Deducción doble imposición internacional artículo 30 de la LIS ..	100.000 ptas.
<hr/>	
Cuota íntegra después de deducciones doble imposición y bonificaciones .....	19.605.000 ptas.
Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (*) .....	6.861.750 ptas.
<hr/>	
Cuota líquida .....	12.743.250 ptas.
(5) Retenciones .....	2.700.000 ptas.
<hr/>	
Cuota diferencial .....	10.043.250 ptas.

## (\*) Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades:

(2) Deducción por creación de empleo trabajadores minusválidos (art. 36 bis) .....	800.000 ptas.
(3) Deducción por gastos de formación profesional (art. 36) .....	70.000 ptas.
(4) Deducción por actividades de exportación (art. 34.1) .....	12.500.000 ptas.
<hr/>	
TOTAL .....	13.370.000 ptas.

Límite deducciones artículo 37 de la LIS, «El importe de la deducciones previstas para incentivar la realización de determinadas actividades aplicadas en el período impositivo no podrán exceder conjuntamente del 35% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones».

$$35\% \times 19.605.000 = 6.861.750 \text{ ptas.}$$

Por tanto, sólo se podrán deducir en este período impositivo 6.861.750 pesetas, quedando pendiente 6.508.250 pesetas (13.370.000, importe total de deducciones – 6.861.750, deducción aplicada en este ejercicio).

Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos.



**CASO PRÁCTICO NÚM. 3**

EMPRESA RÉGIMEN GENERAL

**ENUNCIADO**

La entidad «GUEROLA, S.L.», cuyo período impositivo es coincidente con el año natural, alcanzó en 1999 una cifra neta de negocios de 260.000.000 de pesetas.

Para 2000, la cuenta de *Pérdidas y ganancias* arroja los siguientes datos, antes de contabilizar el Impuesto sobre Sociedades como gasto:

**PÉRDIDAS Y GANANCIAS (31-12-2000)**

<b>DEBE</b>		<b>HABER</b>	
Consumo materias primas .....	186.500.000	Ventas .....	265.475.000
Variación de existencias .....	1.430.000	Beneficio venta inmovilizado .....	30.000.000
Gastos de personal .....	30.200.000		
Dotaciones a la amortización .....	3.460.000		
Variación provisión insolvencias ...	2.500.000		
Pérdida donación inmovilizado .....	1.385.000		
Beneficio antes de impuestos .....	70.000.000		
<b>TOTAL DEBE .....</b>	<b>295.475.000</b>	<b>TOTAL HABER .....</b>	<b>295.475.000</b>

Verificados los mayores de las cuentas de balance y resultados, se observan los siguientes datos:

## 1. En la cuenta «Variación provisión insolvencias»:

Se recoge el resultado del único apunte habido en el ejercicio, correspondiente a un cliente que ha sido declarado en suspensión de pagos, pues la entidad seguía hasta la fecha la política restrictiva de dotar únicamente la provisión para insolvencias cuando hubiera mediado una reclamación judicial, una declaración de quiebra, suspensión de pagos o situación análoga.

El saldo de clientes y efectos comerciales a cobrar así como del resto de créditos asciende a 31 de diciembre de 2000 a 72.500.000 pesetas, saldo del que destacan las siguientes partidas:

- 3.750.000 pesetas, corresponden a créditos con vencimientos en el ejercicio anterior.
  - 12.000.000 de pesetas, corresponden a diversos entes públicos con vencimiento en el propio ejercicio.
  - 1.300.000 pesetas, corresponden a la venta de existencias realizadas a un socio mayoritario por dicho importe, cuando su valor normal de mercado se eleva a 6.000.000 de pesetas.
  - 2.500.000 pesetas, corresponden al cliente declarado en suspensión de pagos.
  - El resto pendiente de cobro corresponde a clientes por ventas realizadas en el propio ejercicio.
2. La pérdida por donación de inmovilizado procede de la entrega gratuita a un socio de una máquina, que ya no es útil a los fines de las empresas, y cuyo valor real en el momento de la transmisión asciende a 2.000.000 de pesetas.
  3. El beneficio en la venta del inmovilizado procede de la transmisión a principios del ejercicio de la oficina donde radicaba la sede de la entidad por 40.000.000 de pesetas.

El valor neto contable del inmueble asciende a 10.000.000 de pesetas, según detalle:

• Precio adquisición (1-1-1984) .....	16.720.000
Valor suelo .....	2.720.000
Valor construcción .....	14.000.000
• Amortización acumulada (3%) .....	6.720.000
<b>VALOR NETO CONTABLE .....</b>	<b>10.000.000</b>

«GUEROLA, S.L.» no se acogió a la actualización de balances, Real Decreto-Ley 7/1996, dadas las perspectivas de venta del citado inmueble.

A principios del año 2001, ha adquirido una nueva sede social por 30.000.000 de pesetas más Impuesto sobre el Valor Añadido. Se ha satisfecho, además, 300.000 pesetas por gastos de notaría y 450.000 pesetas al Registro de la Propiedad.

La entidad tributa en el régimen general del IVA con prorrata 100 por 100.

Se sabe además, que la relación entre los fondos propios y el pasivo total minorado en el importe de los derechos de crédito y tesorería, correspondiente al quinquenio 1995 a 1999 arroja un coeficiente del 0,35 y que el correspondiente al período de tenencia del inmueble vendido es del 0,30.

4. La dotación del ejercicio a la amortización, por lo que al inmovilizado material se refiere, se ajusta al método de tablas (coeficiente máximo).

En cuanto al inmovilizado inmaterial se incluye 1.000.000 de pesetas por la amortización del fondo de comercio adquirido hace tres años. La dotación anual es del 20% (por quintas partes anuales) y es el tercer año completo de amortización contable.

5. La cuenta «Impuesto sobre Beneficios Anticipados» tiene un saldo de 1.309.000 pesetas de las que 784.000 pesetas ( $2.240.000 \times 0,35$ ) corresponden a los ajustes extracontables positivos practicados al resultado contable, por exceso de dotaciones a la amortización sobre el coeficiente máximo de tablas de la sede social vendida en el ejercicio (se amortizó al 3% anual siendo el coeficiente máximo de tablas el 2% anual). El resto corresponde al exceso de amortización del fondo de comercio.
6. Ni en la cuenta de gastos de personal ni en ninguna otra cuenta de gastos, se ha incluido la retribución a los administradores de la entidad que figura recogida en sus estatutos, bajo la modalidad de dietas, que se cuantifica en 4.900.661 pesetas y que es preciso contabilizar.

#### SE PIDE:

1. Proponer los ajustes contables y extracontables pertinentes para determinar la base imponible de acuerdo con la legislación vigente, sabiendo que:

«GUEROLA, S.L.» desea reducir el importe de la cuota a ingresar en la medida de lo posible.

No se proyectan nuevas inversiones en un futuro inmediato y en consecuencia la entidad sólo desea acogerse a los beneficios fiscales teniendo en cuenta las inversiones ya materializadas que se deducen del enunciado.

No existen deducciones ni bonificaciones en cuota.

2. Determinar la cuota a ingresar por el Impuesto sobre Sociedades.

## SOLUCIÓN

El supuesto plantea la realización de los ajustes contables y extracontables de acuerdo con la legislación vigente, deseando reducir el importe de la cuota en la medida de lo posible. Teniendo en cuenta estos dos parámetros pasamos a determinar su solución:

El régimen a aplicar es el general como consecuencia de que en el período impositivo anterior 1999 alcanzó una cifra de negocios de 260.000.000 de pesetas. (Según establece el art. 122 de la LIS). No obstante, para aquellos períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor del Real Decreto 3/2000, y la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediatamente anterior sea inferior a 3.000.000 de euros (499.158.000 ptas.) se les aplicará el régimen de empresa de reducida dimensión.

1. La sociedad sólo provisiona contablemente cuando hubiera mediado reclamación judicial, declaración de quiebra o suspensión de pagos (en nuestro caso 2.500.000 ptas.) o situación análoga, criterio contable que está en oposición con el principio contable de prudencia (los riesgos previsibles y las pérdidas contables con origen en el ejercicio o en otro anterior deberán contabilizarse tan pronto como sean conocidos).

En esta situación se deberán provisionar como gastos contables los siguientes vencimientos:

- 3.750.000 ptas. (crédito con vencimiento en el ejercicio anterior).
- 12.000.000 ptas. (Vencimiento en el propio ejercicio con diversos entes públicos, se ha optado por provisionar al considerar a efectos de solución, dificultades estructurales de dichos entes, aconsejando aplicar el principio de prudencia estrictamente).
- 1.300.000 ptas. (Venta de existencias a socios mayoritarios).

17.050.000 ptas. TOTAL

El resto corresponde a clientes cuyo crédito no ha vencido, por tanto, no dotaremos contablemente la provisión.

Fiscalmente en relación a los gastos contabilizados, se admitirán además del cliente en suspensión de pagos, únicamente 3.750.000 que corresponden a créditos que han transcurrido un año desde el vencimiento de la obligación. Artículo 12.2 de la LIS.

No admitiéndose como gastos fiscales ni los créditos adeudados o afianzados a entidades de Derecho público así como los derivados de posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor salvo en caso de insolvencia judicial declarada. Artículo 12.2 de la LIS.

Por tanto, partiendo del saldo de beneficios antes de impuestos, 70.000.000 de pesetas, se producirá un ajuste contable negativo por importe de 17.050.000 pesetas.

El asiento contable será:

17.050.000	<i>Dotación, provisión insolvencias de tráfico (694)</i>	
	<i>a Provisión insolvencias de tráfico (490)</i>	17.050.000
	x	

Fiscalmente se deberá realizar un ajuste extracontable positivo en la base imponible por importe de 13.300.000 pesetas, pues sólo se admiten como gasto fiscal los 3.750.000 de créditos vencidos que provienen de ventas de ejercicios anteriores, y que han transcurrido un año desde su vencimiento así como, 2.500.000 pesetas correspondiente al cliente declarado en suspensión de pagos.

En relación con la venta de existencias a un precio diferente al de mercado, será de aplicación a opción de la administración el artículo 16.1 de la LIS (reglas de valoración de operaciones vinculadas).

2. La Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991 respecto del inmovilizado material establece en relación a las donaciones que la empresa que realiza la donación del inmovilizado deberá darlo de baja por su valor neto contable, produciéndose por dicho importe un resultado que dará origen a un cargo en la cuenta de pérdidas y ganancias pudiéndose utilizarse a estos efectos del subgrupo 77 del Plan General de Contabilidad (676 donaciones del inmovilizado material).

En este sentido, la sociedad contabiliza correctamente la pérdida contable por el valor neto contable de la maquinaria donada, entendiéndose que el importe que aparece en las cuentas, 1.385.000, coincide con dicho valor.

El asiento contable que realizó la empresa es el siguiente:

1.385.000	<i>Pérdida, donación, inmovilizado (67)</i>	
	<i>a Maquinaria (223)</i>	1.385.000
	x	

Por el contrario, fiscalmente el artículo 15.2 a) de la LIS establece: «Se valorarán por el valor de mercado los adquiridos o transmitidos a título lucrativo».

Y el 15.3 de la LIS: «En el supuesto de transmisiones lucrativas la entidad transmitente integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable».

De acuerdo con lo anterior, se producirán dos ajustes extracontables positivos en la base imponible:

- 1.385.000 (No se admite la pérdida reflejada contablemente)
- 615.000 (Plusvalía por diferencia de valores)

Valor de mercado .....	2.000.000
Valor contable .....	1.385.000

3. De la información que nos da el supuesto se desprende la correcta contabilización del beneficio por la venta del inmovilizado 30.000.000 de pesetas. Consecuencia de la diferencia entre el valor de enajenación del inmovilizado 40.000.000 de pesetas y el valor neto contable del mismo por 10.000.000 de pesetas.

El asiento contable habrá sido:

40.000.000	Tesorería (57)	
6.720.000	Amortización acumulada del inmovilizado material (282)	
	a Terrenos (220)	2.720.000
	a Edificios (221)	14.000.000
	a B. Inmovilizado (771)	30.000.000
	x	

Fiscalmente, como sólo se pudo amortizar el inmueble al 2% implica que el valor neto fiscal sea mayor, lo que dará un beneficio fiscal menor, revertiendo en este momento la diferencia fiscal positiva que en cada año de vida del inmueble se fue creando, consecuencia de amortizar contablemente al 3% y fiscalmente al 2%.

BENEFICIO FISCAL:

Precio de venta .....	40.000.000
Valor neto contable: Valor suelo .....	2.720.000
Valor construcción .....	14.000.000
A. Acumulada (14.000.000 x 2% x 16 años) .....	(4.480.000)
	<hr/>
	12.240.000

BENEFICIO FISCAL: 40.000.000 – 12.240.000 = 27.760.000

Beneficio contable .....	30.000.000
Beneficio fiscal .....	27.760.000
	<hr/>
DIFERENCIA .....	2.240.000

Se debe realizar un ajuste extracontable negativo en la base imponible, por 2.240.000, cantidad que coincide con la reversión de los excesos de amortizaciones contables sobre las fiscales en los 16 años de permanencia del inmovilizado en el patrimonio de la sociedad.

Por otra parte, es de aplicación el artículo 15.11 de la LIS: «A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material que tengan la naturaleza de bienes e inmuebles se deducirá el importe de la depreciación monetaria».

El importe de la depreciación monetaria teniendo en cuenta que la sociedad no acude a la actualización de balances del Real Decreto 7/1996 será:

Precio de adquisición actualizado Terreno (2.720.000 x 1.724) .....	4.689.280
Precio de adquisición actualizado Edificio (14.000.000 x 1.724) .....	24.136.000
	<hr/>
TOTAL .....	28.825.280

Amortizaciones contables actualizadas: 8.427.300 ptas.

84	420.000 x 1.724 = 724.080
85	420.000 x 1.592 = 668.640
86	420.000 x 1.499 = 629.580
87	420.000 x 1.427 = 599.340

88	420.000 x 1.364 = 572.880	
89	420.000 x 1.304 = 547.680	
90	420.000 x 1.253 = 526.260	
91	420.000 x 1.211 = 508.620	
92	420.000 x 1.184 = 497.280	
93	420.000 x 1.168 = 490.560	
94	420.000 x 1.147 = 481.740	
95	420.000 x 1.101 = 462.420	
96	420.000 x 1.049 = 440.580	
97	420.000 x 1.025 = 430.500	
98	420.000 x 1.012 = 425.040	
99	420.000 x 1.005 = 422.100	
Valor neto contable actualizado (28.825.200 – 8.427.300) .....		20.397.900
Valor neto contable sin actualizar (16.720.000 – 6.720.000) .....		10.000.000
DIFERENCIA .....		10.397.900

El coeficiente de financiación elegido será el mayor, entre el correspondiente al tiempo de tenencia del elemento patrimonial (0,30) o el determinado según los cinco ejercicios anteriores a la fecha de transmisión (0,35), si este plazo fuera menor a elección del sujeto pasivo.

De acuerdo con dicha regla escogemos el 0,35 ya que es más beneficioso para el contribuyente.

$10.397.980 \times 0,35 = 3.639.293$ . Dicha cantidad determina el importe de la depreciación monetaria, produciéndose consecuentemente un ajuste extracontable negativo en la base imponible.

En este momento, la situación contable determina un beneficio de 30.000.000 de pesetas. Fiscalmente partimos de un beneficio de 27.760.000 rebajando en el importe de la corrección monetaria 3.639.293, lo que nos da un beneficio fiscal final de 24.120.707 pesetas.

Dicho beneficio es el que tendrá que tributar a efectos fiscales, no obstante, el supuesto indica que a principios del ejercicio 2002 ha adquirido una nueva sede social por lo que se podrá aplicar el artículo 21 de la LIS «No se integrarán en la base imponible las rentas obtenidas una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales de inmovilizado material o inmaterial y de valores representantes de la participación del capital o en fondos propios de toda clase de entidades que obtengan una participación no inferior al 5% sobre el



capital social de las mismas y que se hubiera poseído al menos con un año de antelación siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en algunos de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del período comprendido entre un año antes a la fecha de entrega o puesta a disposición patrimonial y los tres años posteriores».

Asimismo, el artículo 33 del Reglamento del Impuesto, teniendo en cuenta que no se proyectan nuevas inversiones y la entidad desea acogerse a los beneficios fiscales teniendo en cuenta las inversiones ya materializadas que se deducen del enunciado, establece:

«La inversión de una cantidad inferior al importe de la transmisión dará derecho a la no integración de la base imponible de la parte de renta que proporcionalmente corresponda a la cantidad invertida».

En nuestro caso, como no se reinvierte la totalidad, sólo se podrán diferir la renta obtenida proporcional a la inversión realizada.

Inversión realizada:  $30.000.000 + 300.000 + 450.000 = 30.750.000$   
(dentro del plazo de reinversión).

Que la sociedad esté en prorrata del 100% implica la deducibilidad total del IVA.

Cantidad obtenida por la venta: 40.000.000

Proporción:  $30.750.000 / 40.000.000 = 76,875\%$

Beneficio fiscal después de corrección monetaria: 24.120.707 ptas.

Se difiere  $24.120.707 \times 76,875\% = 18.542.793$  ptas.

Se imputa en el ejercicio  $24.120.707 \times 23,125\% = 5.577.913$  ptas.

El importe diferido (18542.793) producirá un ajuste extracontable negativo, que se imputará por partes iguales según el artículo 21.3 de la LIS en los períodos impositivos concluidos en los 7 años siguientes (2004 – 2010) al cierre del período impositivo que venza el plazo para realizar la reinversión (principio ejercicio 2003) o tratándose de bienes amortizables en los períodos impositivos durante los que se amorticen los elementos patrimoniales en que se materialice la reinversión a elección del sujeto pasivo.

En resumen, partimos de un beneficio contable incorporado en la cuenta de pérdidas y ganancias por importe de 30.000.000 de pesetas imputándose fiscalmente en este ejercicio únicamente 5.577.913 pesetas, consecuencia de dos ajustes extracontables negativos:

- 3.639.293 (diferencia negativa permanente consecuencia de la corrección monetaria).
- 18.542.793 (diferencia negativa temporal consecuencia del diferimiento por reinversión).

Otra opción hubiera sido por parte de la entidad, diferir en este ejercicio la totalidad, y en caso de no realizarse la reinversión total dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida, además de los intereses de demora, se ingresará conjuntamente con la cuota correspondiente del período impositivo en el que vencía aquél.

#### 4. Inmovilizado material.

La dotación contable de amortización del inmovilizado material (sin tener en cuenta la sede social analizada en el punto tercero) se ajusta al método de tablas con el coeficiente máximo.

Fiscalmente la dotación también se admite según los artículo 11.a de la LIS: «Se considera que la depreciación es efectiva cuando sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecida en las tablas de amortización oficialmente aprobadas» y artículo 2 del RIS: «Cuando el sujeto pasivo opte por el método de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobada, la depreciación se entenderá efectiva cuando sea el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial el coeficiente de amortización lineal máximo establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas, el que se derive del período máximo de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas o cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriores».

En este sentido la amortización contable y la fiscal coincide sin que existan diferencias.

#### Inmovilizado inmaterial

En cuanto a la amortización del inmovilizado inmaterial la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, respecto al inmovilizado inmaterial recoge que la amortización del fondo de comercio se realizará de acuerdo a un plan sistemático durante el período en el cual dicho fondo de comercio contribuya a la obtención de ingresos y siempre que no exceda de 5 años, si bien se permite ampliar el plazo de amortización hasta un plazo de 20 años debiendo en este último caso justificarse en la memoria.

Por lo cual la amortización a efectuar en los 5 años es correcta desde el punto de vista contable.

El asiento contable a efectuar cada uno de los 5 años será:

<i>1.000.000</i>	<i>Amortización inmovilizado inmaterial (681)</i>	
	<i>a Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>	<i>1.000.000</i>
_____	x	_____

Fiscalmente el artículo 11.2.4 de la LIS determina la amortización del fondo de comercio como deducible con el límite anual máximo de la décima parte de su importe siempre que se cumplan dos requisitos:

- Adquisición onerosa.
- Que la entidad adquirente no se encuentre respecto de la persona o entidad transmitente en alguno de los casos previstos del artículo 42 del Código de Comercio.

En nuestro caso, la máxima amortización fiscal admitida partiendo de un fondo de comercio de 5.000.000 pesetas es del 10% = 500.000 pesetas.

Existiendo diferencias entre el ámbito contable y fiscal se deberá realizar un ajuste extracontable positivo en la base imponible de 500.000 pesetas, diferencia que revertirá en ejercicios posteriores.

5. La cuenta impuestos sobre beneficios anticipados (4740), de acuerdo con el supuesto tiene un saldo de 1.309.000 pesetas, dicho saldo se divide en:

- 784.000 ptas. =  $2.240.000 \times 0,35$ . Correspondientes a los créditos contabilizados que provienen de las diferencias positivas, consecuencias de los excesos de amortizaciones contables (3%) sobre las fiscales (2%), durante los 16 años de permanencia en el patrimonio de la sociedad, del inmueble sede social, que fue enajenada al principio del ejercicio 2000.

Cada año se fue cargando en esta cuenta un importe de:

$$49.000 \text{ ptas.} = 14.000.000 \times 1\% \times 0,35$$

- 525.000 ptas. =  $1.500.000 \times 0,35$  correspondientes a los créditos contabilizados que proceden de diferencias positivas consecuencia de los excesos de amortización contables (20%) sobre las fiscales (10%) durante los 3 años de amortización del fondo de comercio.

Cada año se fue cargando en esta cuenta un importe de:

$$175.000 \text{ ptas.} = 500.000 \times 0,35$$

El saldo de la cuenta a finales del ejercicio 2000 es erróneo ya que sólo debe estar cargada por importe de 525.000 pesetas correspondientes al exceso de amortizaciones contables sobre las fiscales del inmovilizado inmaterial, fondo de comercio.

En cuanto a la parte que corresponde al inmovilizado material inmueble, al principio de este ejercicio, se produjo su enajenación produciéndose la reversión total de la diferencia positiva contabilizada en la cuenta impuestos sobre beneficios anticipados.

La reversión se produce en forma negativa consecuencia de un menor beneficio fiscal en relación al contable en la enajenación de dicho elemento, motivado por los diferentes valores netos que analizamos en el punto 3 del supuesto, en la transmisión del inmueble sede social de la sociedad.

Por tanto procederá realizar un ajuste contable abonando la cuenta impuestos sobre beneficios anticipados por importe de 784.000 pesetas quedando la diferencia saldada.

El asiento contable será:

784.000	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>	
	<i>a Impuesto sobre beneficios anticipados (4740)</i>	784.000
	x	

El ajuste fiscal se tuvo en cuenta al analizar el punto 3 del supuesto.

**6.** A diferencia de lo que ocurría durante la vigencia de la antigua LIS, que expresamente regulaba el régimen fiscal de la participación en beneficios de los administradores ( dicha participación sólo era deducible si era obligatoria por precepto estatutario o estaba acordada por el órgano competente y no excedía de 10% de los beneficios del ejercicio), la nueva LIS nada dice al respecto con lo que habrá que estar en principio a la normativa mercantil para saber si el gasto es o no fiscalmente deducible.

La regulación mercantil de las retribuciones de administradores la encontramos en los artículos 130 de la LSA y 66 de la LSRL.

El artículo 130 de la LSA establece: «La retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos cuando consista en una participación de las ganancias sólo podrá ser detrída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del 4% o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido».

El artículo 66 de la LSRL establece: «Cuando la retribución tenga como base una participación en los beneficios los estatutos determinarán concretamente la participación en los beneficios, que en ningún caso podrá ser superior al 10% de los beneficios repartibles entre los socios».

La redacción literal de la LSA da lugar a la existencia de dos posturas:

- La de aquellos que consideran la participación en beneficios como una aplicación de resultados que no tiene reflejos en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- La de aquellos otros que consideran que tal retribución es un gasto contable más cuya única peculiaridad radica en su forma de calcularse , que resulta similar a la del gasto por Impuesto sobre Sociedades.

Esta última tesis es la asumida por la mayoría de la doctrina contable incluida la AECA (documento n.º 13) y el propio ICAC (en su contestación a una consulta publicada en el n.º 21), en este sentido consideran la retribución a los miembros del Consejo de Administración como un gasto más del ejercicio de la sociedad.

De acuerdo con lo anterior, y considerando que se cumplen todos los requisitos, se contabilizará como gasto la retribución a los administradores.

El asiento contable será :

4.900.661	<i>Participación de administradores (64)</i>	
	<i>a Deudas a corto plazo (521)</i>	4.900.661
	x	

Fiscalmente se admitirá dicho gasto por lo que no habrá diferencias con la contabilidad.

**CÁLCULO DE LA CUOTA A INGRESAR:**

Beneficios antes de impuestos .....	70.000.000 ptas.
+/- ajustes contables:	
1. Provisiones contables .....	(17.050.000) ptas.
6. Gasto administradores .....	( 4.900.661) ptas.
Saldo contable ajustado .....	48.049.339 ptas.

+/- ajustes extracontables:

1. Provisiones no admitidas fiscalmente .....	13.300.000 ptas.
2. Donación de inmovilizado .....	1.385.000 ptas.
	615.000 ptas.
3. Venta sede social .....	(2.240.000) ptas.
	(3.639.293) ptas.
	(18.542.793) ptas.
4. Amortización fondo de comercio .....	500.000 ptas.
Base imponible .....	39.427.253 ptas.
Tipo de gravamen .....	0,35
Cuota íntegra .....	13.799.536 ptas.
Cuota diferencial .....	13.799.536 ptas.

El supuesto alude a la no existencia de deducciones o bonificaciones en cuota, como no existe información referente a pagos a cuenta realizados ni a retenciones que se deriven de las operaciones estudiadas, por lo que la cuota íntegra coincidirá con la cuota diferencial.