

CONTABILIDAD	IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (CASO PRÁCTICO)	Núm.
TRIBUTACIÓN		15/1998



ROBERTO ALONSO ALONSO

Inspector de Hacienda del Estado

Sumario:

La Revista *Estudios Financieros* nació con el doble objetivo de divulgar las investigaciones de los estudiosos de la Tributación y de facilitar los conocimientos de las normas tributarias desde una perspectiva práctica. Fieles a este segundo objetivo periódicamente proponemos un supuesto práctico que facilita el conocimiento del Impuesto en cuestión.

- I. Ajustes contables y extracontables para determinar la base imponible.
- II. Cálculo del saldo de la cuenta 630 «Impuesto sobre beneficios».
- III. Cuota a ingresar por el Impuesto sobre Sociedades.

CASO PRÁCTICO

ENUNCIADO

La Entidad «ALCAZAR, SA», cuyo período impositivo es coincidente con el año natural, alcanzó en 1996 una cifra neta de negocio de 160.000.000 de pesetas.

Para 1997, la cuenta «Pérdidas y ganancias» arroja los siguientes datos, antes de contabilizar el IS como gasto:

PÉRDIDAS Y GANANCIAS (31-12-1997)

DEBE		HABER	
Consumo de materias primas	86.500.000	Ventas	165.475.000
Variación de existencias	1.430.000	Ingresos financieros	38.500.000
Gastos de personal	30.200.000	Beneficio venta inmovilizado	30.000.000
Dotaciones a la amortización	3.460.000		
Variación provisión insolvencias.....	2.500.000		
Pérdida venta de acciones	38.500.000		
Beneficio antes de impuestos	71.385.000		
TOTAL DEBE	233.975.000	TOTAL HABER	233.975.000

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 empresa seguía hasta la fecha la política restrictiva de dotar únicamente la provisión por insolvencias cuando hubiera mediado una reclamación judicial o 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 1997 a 72.500.000 pesetas, saldo del que destacan las siguientes partidas:

- 3.750.000 pesetas corresponden a créditos con vencimiento en el ejercicio anterior (1996).
 - 12.000.000 de pesetas corresponden a diversos entes públicos con vencimiento en el propio ejercicio (1997).
 - 1.300.000 pesetas corresponden a la venta de existencias realizada a un socio 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. Los ingresos financieros proceden de los dividendos percibidos de la Entidad «X, SA», y son consecuencia de la adquisición del 100 por 100 de las acciones de dicha sociedad que fueron compradas con dividendo corrido e inmediatamente vendidas una vez cobrado éste. Los ingresos financieros se contabilizan por su importe íntegro, habiéndose soportado una retención al 25 por 100 de 9.625.000 pesetas.
 3. El beneficio en venta del inmovilizado procede de la transmisión a primeros de 1997 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, tal como sigue:

Precio de adquisición (el 01-01-1981)	16.720.000
Valor suelo	2.720.000
Valor construcción	14.000.000
Amortización acumulada ($14.000.000 \times 0'03 \times 16$)	(6.720.000)
	10.000.000
VALOR NETO CONTABLE	10.000.000

«ALCAZAR, SA» no se acogió a la actualización de balances Real Decreto-Ley 7/1996, dadas las perspectivas de venta del citado inmueble, que a la sazón constituía más del 50 por 100 de su activo inmovilizado.

En el propio ejercicio se ha adquirido una nueva sede social por 30.000.000 de pesetas más IVA por importe de 4.800.000 pesetas. Se han satisfecho, además, 300.000 pesetas por gastos de notaría y 450.000 pesetas al Registro de la Propiedad. «ALCAZAR, SA» tributa en el régimen general del IVA con prorrata 100 por 100.

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 100 (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, que se ha tratado contablemente como una diferencia temporal.

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 con el límite del 10 por 100 del resultado contable y que es necesario cuantificar y registrar.

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 1992 a 1996, expresado en tantos por ciento, arroja un coeficiente del 35 por 100.

No existen otras deducciones ni bonificaciones en cuota que las que se deducen del enunciado.

SE PIDE:

- I. Proponer los ajustes contables y extracontables pertinentes para determinar la base imponible de acuerdo con la legislación vigente, sabiendo que:
 - «ALCAZAR, SA» desea reducir el importe de la cuota a ingresar en la medida de lo posible.
 - No se proyectan nuevas inversiones en un futuro inmediato.
- II. Determinar el saldo de la cuenta 630 «Impuesto sobre beneficios».
- III. Determinar la cuota a ingresar por el IS, suponiendo que «ALCAZAR, SA» cumple todos los requisitos exigidos en el artículo 122 de la LIS para poder acogerse a los beneficios fiscales previstos para las empresas de reducida dimensión.

SOLUCIÓN**I. AJUSTES CONTABLES Y EXTRACONTABLES QUE SE PROPONEN**

1. En el apartado 1 del enunciado se plantean dos cuestiones:

a) Posibilidad de dotar una mayor provisión por insolvencias con efectividad fiscal por un doble motivo:

- En concepto de morosidad (art. 12.2 de la LIS).

Para los créditos con vencimiento en 1996, a 31 de diciembre de 1997 ha transcurrido más de un año. Procede el siguiente asiento contable con efectividad fiscal:

3.750.000	<i>Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico (694)</i>	
	<i>a Provisión para insolvencias de tráfico (490)</i>	3.750.000
	x	

- Como dotación forfaitaria del 1 por 100 del saldo de deudores (art. 126 de la LIS).

Saldo deudores a 31-12-1997	72.500.000
Saldo provisionado individualizadamente	(6.250.000)
Suspensión de pagos	2.500.000
Morosidad	3.750.000

Saldos no provisionables	(13.300.000)
Adeudados por entes públicos	12.000.000
Adeudados por partes vinculadas	1.300.000
	<hr/>
Saldo para dotación forfaitaria	52.950.000
	<hr/>
Dotación forfaitaria a la provisión por insolvencias (52.950.000 × 0'01)	529.500
	<hr/> <hr/>

Procede practicar el siguiente asiento contable con plena efectividad fiscal (el ajuste no puede ser extracontable):

529.500	<i>Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico (694)</i>	
	<i>a Provisión para insolvencias de tráfico (490)</i>	529.500
<hr/>	x	<hr/>

b) La procedencia o no de realizar ajustes por operaciones vinculadas.

Según los artículos 16 de la LIS y 15 del RIS es facultad exclusiva de la Administración Tributaria corregir valores a mercado por operaciones vinculadas.

No corresponde, por lo tanto, a los gestores de la entidad proponer ajuste alguno por operaciones entre partes vinculadas, sino que será la Administración Tributaria quien, por el procedimiento establecido en el artículo 15 del RIS, podrá, en su caso, corregir valores a mercado por la operación vinculada (venta de existencias) de «ALCAZAR, SA» con su socio.

2. De acuerdo con el apartado 2 del enunciado se han contabilizado erróneamente los dividendos devengados en el momento de la compra de las acciones de la Sociedad «X, SA», que no debieron incluirse dentro del precio de adquisición de las acciones. Sin embargo, el error contable no afecta al saldo de la cuenta de «Pérdidas y ganancias». Por otro lado, según el artículo 28.2 de la LIS, no procede deducción por doble imposición de dividendos.

3. En el apartado 3 del enunciado se plantean dos cuestiones:

a) El cálculo de la plusvalía monetaria exonerada de gravamen en aplicación del artículo 15.11 de la LIS.

Según los artículos 15.11 de la LIS y 57 de la Ley 12/1996, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1997, tendremos, habida cuenta que la amortización fiscalmente deducible (y deducida efectivamente según el apartado 5 del enunciado) se cifra en el 2 por 100 del valor de la construcción:

Valor adquisición actualizado ($16.720.000 \times 1'851$).....	30.948.720
Amortización acumulada actualizada	(6.203.680)
Anterior a 1984 ($840.000 \times 1'851$)	1.554.840
1984 ($280.000 \times 1'681$)	470.680
1985 ($280.000 \times 1'553$)	434.840
1986 ($280.000 \times 1'462$)	409.360
1987 ($280.000 \times 1'392$)	389.760
1988 ($280.000 \times 1'330$)	372.400
1989 ($280.000 \times 1'272$)	356.160
1990 ($280.000 \times 1'222$)	342.160
1991 ($280.000 \times 1'181$)	330.680
1992 ($280.000 \times 1'154$)	323.120
1993 ($280.000 \times 1'140$)	319.200
1994 ($280.000 \times 1'119$)	313.320
1995 ($280.000 \times 1'074$)	300.720
1996 ($280.000 \times 1'023$)	286.440
Valor neto actualizado	24.745.040

Valor neto sin actualizar	(12.240.000)
Valor adquisición	16.720.000
Amortización fiscal $(14.000.000 \times 0'02 \times 16)$	(4.480.000)
	<hr/>
Plusvalía monetaria bruta	12.505.040
Plusvalía monetaria exonerada $(12.505.040 \times 0'35)$	4.376.764
	<hr/> <hr/>

Luego procede practicar un ajuste extracontable negativo, como diferencia permanente, por importe de 4.376.764 pesetas.

b) Determinación de la renta exenta por reinversión.

«ALCAZAR, SA» podría acoger a exención por reinversión la totalidad de la renta gravada (después de practicar el ajuste por inflación) derivada de la operación, con el compromiso de completar la reinversión hasta los 40.000.000 de pesetas en un plazo de tres años a contar desde la fecha de venta del inmueble. Sin embargo, de los datos del enunciado parece desprenderse que, no existiendo proyecto de realizar nuevas inversiones en un futuro próximo, no es intención de la empresa acogerse a exención por reinversión más que por el importe de renta correspondiente a la inversión ya materializada, sin duda porque no quiere correr el riesgo de tener que resarcir al Tesoro Público con los intereses de demora correspondientes (el 7,5% para 1998) de no completarse la reinversión, como parecen ser las previsiones.

Bajo esta hipótesis tendremos el siguiente importe de renta exenta por reinversión:

Renta generada en la transmisión	27.760.000
Precio transmisión	40.000.000
Valor neto fiscal	(12.240.000)
	<hr/>
Precio adquisición	16.720.000
Amortización fiscal	(4.480.000)
$(14.000.000 \times 0'02 \times 16)$	
Plusvalía monetaria exonerada de gravamen	(4.376.764)
	<hr/>
Plusvalía susceptible de exención por reinversión	23.383.236
	<hr/> <hr/>

«ALCAZAR, SA» puede practicar un ajuste extracontable por beneficios a la reinversión por importe de 23.383.236 pesetas, comprometiéndose a completar dicha reinversión hasta los 40.000.000 de pesetas en un plazo de tres años. O bien, de acuerdo con la hipótesis más conservadora antes apuntada, practicar un ajuste extracontable por reinversión por el importe de la renta susceptible de dicho beneficio antes calculada que proporcionalmente corresponda a la inversión ya materializada, tal como sigue:

Reinversión materializada	30.750.000
Precio adquisición inmueble	30.000.000
Gastos notaría	300.000
Gastos Registro Propiedad	450.000
Parte proporcional de la renta exenta por reinversión	17.795.863
(30.750.000 × 23.383.236/40.000.000)	

Luego, bajo esta hipótesis conservadora, procede practicar un ajuste extracontable negativo, como diferencia permanente, por importe de 17.975.863 pesetas.

4. En el apartado 4 del enunciado se plantea la efectividad fiscal de la dotación contable a la amortización del fondo de comercio a la vista del artículo 11.4 y de la disposición transitoria novena de la LIS.

De acuerdo con la normativa citada, la dotación a la amortización contable del fondo de comercio efectuada es fiscalmente deducible, eso sí con el límite de la décima parte del valor de adquisición del citado activo inmaterial, que suponemos adquirido a título oneroso a una persona o entidad que no constituye junto con «ALCAZAR, SA» un grupo de consolidación contable en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio. En nuestro caso tenemos:

Precio adquisición fondo comercio	5.000.000
Amortización acumulada 31-12-1996	2.000.000
1995 (5.000.000 × 0'20)	1.000.000
1996 (5.000.000 × 0'20)	1.000.000

Amortización contable 1997 (5.000.000 × 0'20)	1.000.000
Límite amortización fiscalmente deducible (5.000.000 × 0'10)	(500.000)
Exceso dotación amortización	500.000

Luego procede practicar un ajuste extracontable positivo, como diferencia temporal, por importe de 500.000 pesetas.

5. El apartado 5 del enunciado nos recuerda que hemos de practicar un ajuste extracontable negativo, como diferencia temporal, por importe de 2.240.000 pesetas (784.000/0,35), al revertir los ajustes extracontables positivos por exceso de amortización del inmueble practicados en el pasado.

6. El apartado 6 del enunciado nos ordena cuantificar la retribución de Administradores procedente que será gasto contable, y una vez gasto contable será también gasto fiscal.

Saldo cuenta «Pérdidas y ganancias» enunciado	71.385.000
Dotación provisión insolvencias de tráfico	(4.279.500)
Saldo cuenta «Pérdidas y ganancias» antes de impuestos sobre beneficios y retribución de Administradores	67.105.500

Cuantificamos la retribución de administradores fijada en estatutos, que, habida cuenta que no procede otra deducción en cuota que la correspondiente a la retención soportada sobre los dividendos percibidos, nos vendrá determinada por el siguiente sistema de ecuaciones:

$$R_c = 67.105.500 - P_a - I_g$$

$$P_a = 0'10 R_c$$

$$I_g = 0'30 \times 15.000.000 + 0'35 (R_c + I_g - D_p - 15.000.000)$$

$$D_p = 4.376.764 + 17.975.863 = 22.352.627$$

Donde:

$$R_c = \text{Resultado contable}$$

$$P_a = \text{Participación de Administradores en beneficios}$$

$$I_g = \text{Impuesto sobre Sociedades gasto contable}$$

$$D_p = \text{Diferencias permanentes al resultado contable}$$

$$R_c = 67.105.500 - 0'10 R_c - I_g$$

$$\begin{aligned} I_g &= 4.500.000 + 0'35 R_c + 0'35 I_g - 13.073.419 = \\ &= 0'35 R_c + 0'35 I_g - 8.573.419 \end{aligned}$$

$$I_g = (0'35 R_c - 8.573.419) / 0'65$$

$$\begin{aligned} R_c &= 67.105.500 - 0'10 R_c - (0'35 R_c - 8.573.419) / 0'65 = \\ &= 80.295.375 - 0'63846 R_c \end{aligned}$$

$$R_c = 80.295.375 / 1'63846 = 49.006.613$$

$$P_a = 0'10 R_c = 0'10 \times 49.006.613 = 4.900.661$$

$$I_g = (0'35 \times 49.006.613 - 8.573.419) / 0'65 = 13.198.300$$

Contabilización de la retribución de Administradores para que, siendo gasto contable, sea gasto fiscal:

4.900.661	<i>Retribución Administradores</i>	
	<i>a</i>	
	<i>Retribución Administradores</i>	
	<i>pendiente de pago</i>	4.900.661
_____	x	_____

II. DETERMINACIÓN Y CONTABILIZACIÓN DEL IS GASTO CONTABLE

Saldo cuenta «Pérdidas y ganancias» enunciado	71.385.000
Dotación provisión insolvencias de tráfico	(4.279.500)
Retribución Administradores	(4.900.661)

Saldo cuenta «Pérdidas y ganancias» antes impuesto sobre beneficios	62.204.839
Diferencias permanentes al resultado contable	(22.352.627)
Plusvalía monetaria exonerada	4.376.764
Renta exenta por reinversión	17.975.863

Base para el IS gasto contable	39.852.212
IS GASTO CONTABLE	13.198.274
(15.000.000 × 0'30)	4.500.000
(24.852.212 × 0'35)	8.698.274

Contabilización del Impuesto sobre Sociedades:

13.198.274 *Impuesto sobre beneficios (630)*

175.000 *Impuesto sobre beneficios anticipado (4740)*
(500.000 × 0'35)

a Impuesto sobre beneficios anticipado (4740) 784.000
(2.240.000 × 0'35)

a Hacienda Pública, acreedor Impuesto sobre Sociedades (4752) 12.589.274
(15.000.000 × 0'30)
(23.112.212 × 0'35)

_____ x _____

En el mes de julio de 1998, al formular la declaración-liquidación correspondiente al año 1997, procederemos contablemente como sigue:

12.589.274 *Hacienda Pública, acreedor Impuesto sobre Sociedades (4752)*

a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473) 9.625.000

a Tesorería (57) 2.964.274

_____ x _____

III. DETERMINACIÓN DE LA CUOTA A INGRESAR POR EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Resultado contable (62.204.839 – 13.198.274)	49.006.565
Aumentos al resultado contable	13.698.274
Exceso amortización fondo comercio	500.000
Impuesto sobre Sociedades gasto contable	13.198.274
Disminuciones al resultado contable	(24.592.627)
Plusvalía monetaria exonerada	4.376.764
Renta exenta por reinversión	17.975.863
Reversión excesos amortización inmuebles	2.240.000
	<hr/>
BASE IMPONIBLE	38.112.212
CUOTA ÍNTEGRA	12.589.274
(15.000.000 × 0'30)	4.500.000
(23.112.212 × 0'35)	8.089.274
Deducción pagos a cuenta	(9.625.000)
Retenciones	9.625.000
	<hr/>
CUOTA A INGRESAR	<u>2.964.274</u>