



JAVIER ROMANO APARICIO

Profesor del CEF

Extracto:

EL autor de este ejercicio plantea mediante un caso práctico global, el análisis de los ajustes más usuales que se presentan en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades así como las trascendencia que sobre los mismos tiene la Resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997, relativa a la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.

Sumario:

1. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio.
2. Cálculo del gasto por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio.
3. Registros contables correspondientes al cálculo del gasto y liquidación del Impuesto sobre Sociedades.
4. Conciliación del resultado con la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

CASO PRÁCTICO

ENUNCIADO

La sociedad X ha obtenido un beneficio antes de impuestos durante el año 19X5 de 150.000.000 de pesetas. Para calcular el gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades y la cuota del mismo se dispone de la siguiente información:

1. En la cuenta *Gastos extraordinarios (678)* se ha registrado por una cuantía de 500.000 pesetas la adquisición de obsequios para los miembros del consejo de administración al cumplirse en este ejercicio el 70 aniversario de la compañía.

2. En el mes de enero de 19X5 se realizó una operación de venta de mercaderías por importe de 7.200.000 pesetas. El cobro se realizará en tres anualidades de 2.400.000 pesetas cada una, siendo el vencimiento de la primera en enero de 19X6. El coste de estas existencias para la empresa fue de 3.000.000 de pesetas y los asientos que ha realizado en relación a esta operación han sido los siguientes:

| | | |
|-----------|---|-----------|
| | Enero | |
| 7.200.000 | <i>Cientes</i> | |
| | <i>a Ventas de mercaderías</i> | 6.000.000 |
| | <i>a Ingresos por intereses diferidos</i> | 1.200.000 |
| | 31 de diciembre | |
| 400.000 | <i>Ingresos por intereses diferidos</i> | |
| | <i>a Ingresos financieros</i> | 400.000 |
| | x | |

La sociedad decide imputar los beneficios proporcionalmente a los cobros.

3. Se han contabilizado en la partida de *Otros servicios (629)* los gastos ocasionados por el transporte en taxi de algunos miembros de la administración de la sociedad por una cuantía de 50.000 pesetas, no existiendo factura de los mismos.

4. Al inicio del mes de julio del año 19X4 se realizó una venta de mercaderías cuyo coste fue de 5.000.000 de pesetas. El precio de venta ascendió a 6.000.000 de pesetas más unos intereses por aplazamiento del pago de 1.000.000 de pesetas. La operación se ha documentado con dos efectos de 3.500.000 pesetas con vencimiento el 1 de julio de 19X5 y 19X6.

5. Se ha registrado en la cuenta *Otros tributos (631)* un importe de 50.000 pesetas correspondiente al recargo del 20 por 100 de apremio.

6. Al final del ejercicio precedente se activó en la cuenta *Gastos de investigación y desarrollo (2100)* los resultados positivos de una investigación relativa a un nuevo producto. El importe activado ascendió a 10.000.000 de pesetas y se decidió realizar la amortización en el plazo máximo establecido en el Plan General de Contabilidad (PGC), siendo el ejercicio actual el que ha soportado la primera cuota de amortización. A efectos del Impuesto sobre Sociedades ha decidido acogerse al beneficio de libertad de amortización.

7. En el mes de agosto se realizó un donativo a la Federación Española de Waterpolo por importe de 2.000.000 que fue cargado a la cuenta de *Gastos extraordinarios (678)*.

8. El 1 de julio de 19X5 entró en funcionamiento un elemento de inmovilizado material para el que la empresa ha calculado una vida útil de cinco años. Su precio de adquisición ha sido de 10.000.000 de pesetas. Las tablas de amortización oficialmente aprobadas contemplan un coeficiente máximo del 12,5 por 100.

9. El 1 de octubre de 19X5 surgió un fondo de comercio por valor de 5.000.000 de pesetas cuando se adquirió una empresa de la competencia. La amortización contable se realiza en el período de cinco años.

10. En el ejercicio anterior la sociedad tuvo resultados negativos que se tradujeron en una base imponible negativa de 20.000.000 de pesetas. El crédito derivado de la misma no fue contabilizado sobre la base de que las pérdidas se originaron como consecuencia de una fuerte crisis financiera en los mercados en los que opera la sociedad, siendo en aquellos momentos bastante difícil calcular la duración de la misma. La sociedad decide contabilizar el crédito procedente de dicha base imponible negativa ya que han cambiado las circunstancias en los mercados financieros y compensar la base en el ejercicio actual.

11. Durante el ejercicio 19X4 se produjeron insolvencias en operaciones de tráfico por importe de 2.000.000 de pesetas, habiendo dotado las correspondientes provisiones. En el ejercicio actual se ha conseguido recuperar la mitad de dicho importe. Respecto a la otra mitad, se

han iniciado los procedimientos judiciales oportunos para intentar su cobro. Durante el ejercicio actual ha sido provisionado un crédito derivado de una operación de inmovilizado por valor de 6.000.000 de pesetas.

12. En marzo del ejercicio anterior se realizaron unos servicios para un organismo público que todavía no han sido abonados por el mismo, por lo que al cierre del ejercicio actual se ha dotado una provisión para insolvencias por importe de 3.000.000 de pesetas.

13. El día 1 de enero de 19X5 se ha firmado un contrato de leasing, cuyo objeto es una máquina, y cuyas características más importantes son las siguientes:

- Precio al contado del bien: 5.000.000.
- Arrendamiento financiero: cuatro cuotas anuales prepagables de 1.250.000 pesetas cada una, que incluyen en esta cifra 250.000 pesetas de intereses.
- Importe de la opción de compra: 1.000.000 de pesetas que se abonará un año después de la última cuota.
- Vida útil estimada del activo: 10 años.
- Coeficiente máximo de amortización de la máquina según tablas: 10 por 100.

14. El día 1 de enero de 19X4 se produjo la venta de unas instalaciones cuyos datos contables en la fecha de venta eran los siguientes:

- Valor de adquisición: 20.000.000 de pesetas.
- Amortización acumulada: 10.000.000 de pesetas.

El precio de venta fijado para la operación fue de 20.000.000 de pesetas y, a continuación, se firmó un contrato de arrendamiento financiero sobre las instalaciones con las siguientes características:

- Arrendamiento financiero: 14 cuotas anuales de 1.300.000 pesetas cada una, más 300.000 pesetas de intereses.
- Vida útil pendiente de las instalaciones: 10 años.
- Importe de la opción de compra: 1.800.000 pesetas.

15. Durante el presente ejercicio se ha realizado la permuta de una máquina cuyo valor neto contable en el momento de realizarse la operación era de 4.000.000 de pesetas, por unos valores negociables cuyo valor de mercado era de 5.000.000 de pesetas. La inversión en estos valores es de carácter permanente.

16. El día 2 del mes de octubre del ejercicio actual se vendió un inmovilizado adquirido a comienzos del año 19X1 por 10.000.000 de pesetas. El precio de venta, 10.000.000 de pesetas, ha sido cobrado al contado, y el elemento se ha venido amortizando al 10 por 100 anual sin estimar valor residual alguno.

Los coeficientes de actualización para este tipo de activos son los siguientes:

| AÑO | COEFICIENTE |
|----------|-------------|
| X1 | 1,20 |
| X2 | 1,15 |
| X3 | 1,10 |
| X4 | 1,05 |
| X5 | 1 |

Los datos medios del balance de la sociedad en los cinco años anteriores, expresados en miles de pesetas, son los siguientes:

| ACTIVO | IMPORTE | PASIVO | IMPORTE |
|-------------------------------|---------------|----------------------|---------------|
| Inmovilizado inmaterial | 14.000 | Capital social | 20.000 |
| Inmovilizado material | 34.000 | Reservas | 2.400 |
| Inmovilizado financiero | 1.000 | Acreedores | 50.600 |
| Existencias | 8.000 | | |
| Deudores | 4.000 | | |
| Tesorería | 12.000 | | |
| TOTAL | 73.000 | TOTAL | 73.000 |

La sociedad además tiene la intención de reinvertir los medios líquidos obtenidos en la operación en participaciones en capital que otorguen un porcentaje de participación superior al 5 por 100.

17. La sociedad ha realizado aportaciones a fondos internos de pensiones en el pasado, por una cuantía que produjo ajustes en base imponible del impuesto por valor de 18.000.000 de pesetas. Al cierre del ejercicio se hacen estimaciones razonables de que en los próximos 10 años, revertirán diferencias por valor de 6.000.000 de pesetas.

18. Además de lo señalado en el punto anterior con respecto al fondo de pensiones, la empresa ha realizado en el presente ejercicio dos aportaciones:

- 1.000.000 de pesetas al fondo interno.
- 500.000 pesetas a un fondo externo.

19. A finales del ejercicio 19X5 la sociedad X ha permutado unos terrenos cuyo valor neto contable en ese momento era de 4.000.000 de pesetas, por unas instalaciones con un valor de mercado de 5.000.000 de pesetas. La vida útil calculada para estas instalaciones es cinco años y el coeficiente máximo de amortización, según tablas, el 20 por 100.

20. Las retenciones y pagos a cuenta realizados por la sociedad han ascendido a 23.000.000 de pesetas y las deducciones que aplica en el ejercicio, 6.000.000 de pesetas.

TRABAJO A REALIZAR:

1. Realizar la liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 19X5. Tipo impositivo 35 por 100.
2. Realizar el cálculo del gasto por el impuesto sobre beneficios correspondiente al ejercicio 19X5.
3. Contabilizar los cálculos anteriores.
4. Conciliación del resultado con la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (apartado 15 de la memoria).

SOLUCIÓN**1. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

| | |
|--|---------------------|
| Beneficio antes de impuestos | 150.000.000 |
| ± AJUSTES PARA LA OBTENCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE | |
| + Gastos extraordinarios no deducibles (1) | + 500.000 |
| - Diferimiento beneficios ventas a plazos (2) | - 3.000.000 |
| + Gastos no deducibles por falta de factura (3) | + 50.000 |
| + Imputación beneficio ventas a plazos (4) | + 500.000 |
| + Recargo de apremio (5) | + 50.000 |
| - Libertad amortización Gastos I+D (6) | - 8.000.000 |
| + Amortización no deducible (8) | + 375.000 |
| + Amortización fondo de comercio no deducible (9) | + 125.000 |
| - Base imponible negativa 19X4 (10) | - 20.000.000 |
| + Provisión insolvencias 19X4 deducible (11) | - 2.000.000 |
| - Provisión insolvencias 19X5 no deducible (11) | + 6.000.000 |
| - Provisión insolvencias 19X5 no deducible (12) | + 3.000.000 |
| - Leasing (13) | - 500.000 |
| - Permuta de maquinaria por valores (15) | + 1.000.000 |
| - Depreciación monetaria venta inmovilizado (16) | - 624.000 |
| - Reversión beneficio venta de inmovilizado (16) | - 4.126.000 |
| + Aportaciones a fondos de pensiones internos (18) | + 1.000.000 |
| + Permuta de terrenos por instalaciones (19) | + 1.000.000 |
| BASE IMPONIBLE EJERCICIO 19X5 | 125.350.000 |
| TIPO DE GRAVAMEN | 35% |
| CUOTA ÍNTEGRA | 43.872.500 |
| DEDUCCIONES | - 6.000.000 |
| CUOTA LÍQUIDA | 37.872.500 |
| RETENCIONES Y PAGOS A CUENTA | - 23.000.000 |
| CUOTA DIFERENCIAL (A INGRESAR) | 14.872.500 |

NOTA 1

El artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en su apartado e), señala que los donativos y liberalidades son gastos no deducibles. El ajuste de la base imponible es positivo y en el ámbito contable estamos ante una diferencia de carácter permanente.

NOTA 2

La norma general para la imputación de los gastos e ingresos en el Impuesto sobre Sociedades es el principio de devengo, así el artículo 19 a) de la LIS señala:

«Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.»

Sin embargo, para las ventas a plazos existe una excepción contemplada en el artículo 19.4 cuando señala:

«En el caso de *operaciones a plazos* o con precio aplazado, *las rentas* se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondiente *cobros*, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo *sea superior al año*».

Por tanto, en nuestro caso debemos realizar los siguientes cálculos:

| | |
|-------------------------|-----------|
| Precio de venta | 6.000.000 |
| Precio de coste | 3.000.000 |
| Beneficio o renta | 3.000.000 |

Dado que el cobro se realizará en tres letras durante los años 19X6, 19X7 y 19X8, el beneficio que tributará en cada uno de ellos será:

| | | |
|------------------|-------|----------------------|
| 6.000.000 Cobros | _____ | 3.000.000 Beneficios |
| 2.000.000 Cobros | _____ | X Beneficios |

$$X = 1.000.000$$

La tabla de ajustes en la base imponible, para todos los años que dura la operación, es la siguiente:

| AÑO | BENEFICIO CONTABLE | BENEFICIO FISCAL | AJUSTE EN LA BASE |
|------|--------------------|------------------|-------------------|
| 19X5 | 3.000.000 | 0 | - 3.000.000 |
| 19X6 | 0 | 1.000.000 | + 1.000.000 |
| 19X7 | 0 | 1.000.000 | + 1.000.000 |
| 19X8 | 0 | 1.000.000 | + 1.000.000 |
| | 3.000.000 | 3.000.000 | 0 |

Para el cálculo del Impuesto sobre Sociedades, estamos ante una diferencia temporal que en principio es negativa y después positiva, por lo que originará *Impuesto sobre beneficios diferido*. Al respecto de éstos cabe, recordar que sobre la base de la aplicación del principio de prudencia, siempre han de estar contabilizados. El movimiento de la cuenta *Impuesto sobre beneficios diferido (479)* para esta operación es el siguiente:

| AÑO | DEBE | HABER | SALDO DEUDOR | SALDO ACREEDOR |
|------|---------|-----------|--------------|----------------|
| 19X5 | | 1.050.000 | | 1.050.000 |
| 19X6 | 350.000 | | | 700.000 |
| 19X7 | 350.000 | | | 350.000 |
| 19X8 | 350.000 | | | 0 |

Por último, comentar que esta posibilidad de tributar sobre la base de los cobros realizados es *optativa*, es decir, que la empresa también podía haber realizado la tributación aplicando el principio del devengo, en cuyo caso no existen ajustes en la base imponible o, lo que es lo mismo, coinciden los criterios contable y fiscal.

En cuanto a la carga financiera, también coinciden los criterios contable y fiscal, por lo que no procede ningún tipo de ajuste.

NOTA 3

Para que un gasto sea deducible es necesario que la empresa que quiera beneficiarse del mismo, debe justificar existencia y cuantía (art. 114 LGT). Más explícito es el Real Decreto 2402/1985 en el artículo 8.1 cuando señala:

«Para la determinación de las bases o de las cuotas tributarias, tanto los gastos necesarios para la obtención de los ingresos como las deducciones practicadas, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse mediante factura completa, entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación.»

Dado que en el ejercicio que nos ocupa no existe factura, el gasto no será deducible, situación que se traduce en un ajuste positivo de la base imponible que, a nivel contable, es una diferencia permanente positiva.

NOTA 4

En este caso estamos ante una operación a plazos, con la particularidad de que fue realizada el año anterior. El beneficio de la operación (1.000.000 ptas.) viene determinado por el precio de venta (6.000.000 ptas.), menos el valor neto contable que tenía el elemento vendido en el momento de la operación (5.000.000 ptas.). Al tratarse de una operación a plazos, la tributación de este beneficio se realizará proporcionalmente a los cobros, por lo que los ajustes que se realizarán en las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades serán los siguientes:

| AÑO | BENEFICIO CONTABLE | BENEFICIO FISCAL | AJUSTE EN LA BASE |
|------|--------------------|------------------|-------------------|
| 19X4 | 1.000.000 | 0 | - 1.000.000 |
| 19X5 | 0 | 500.000 | + 500.000 |
| 19X6 | 0 | 500.000 | + 500.000 |
| | 1.000.000 | 1.000.000 | 0 |

Desde el punto de vista contable, estamos ante una diferencia temporal positiva, que en el año 19X4 originó la cuenta *Impuesto sobre beneficios diferido (479)* por un importe de $1.000.000 \times 35\% = 350.000$ y que en el actual revierte en $500.000 \times 35\% = 175.000$.

El movimiento de la cuenta *Impuesto sobre beneficios diferido (479)* en esta operación es el siguiente:

| AÑO | DEBE | HABER | SALDO DEUDOR | SALDO ACREEDOR |
|------|---------|---------|--------------|----------------|
| 19X4 | | 350.000 | | 350.000 |
| 19X5 | 175.000 | | | 175.000 |
| 19X6 | 175.000 | | | 175.000 |

En cuanto a la imputación de los ingresos financieros coinciden los criterios contable y fiscal, por lo que no procede ajuste alguno.

NOTA 5

El recargo por apremio ha sido contabilizado como gasto. Desde el punto de vista contable, la forma de registrar la operación ha sido correcta. La LIS considera a este gasto no deducible en el artículo 14 c):

«c) Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.»

En la liquidación del Impuesto sobre Sociedades habrá que realizar un ajuste positivo, que a nivel contable será tratado como una diferencia permanente ya que este ajuste no va a revertir en el futuro.

NOTA 6

La amortización contable de los *Gastos de investigación y desarrollo (210)* está recogida en la norma de valoración 5.^a, apartado a), que señala:

«Los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo deberán amortizarse a la mayor brevedad posible, y siempre dentro del plazo de *cinco años* desde que se concluya el proyecto de investigación o desarrollo que haya sido capitalizado; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los gastos capitalizados deberán llevarse directamente a pérdidas».

De acuerdo con el anterior párrafo, la cuota anual de amortización de los *Gastos de investigación y desarrollo* será:

$$10.000.000 / 5 = 2.000.000$$

La LIS se refiere a los Gastos de I+D como uno de los activos que podrán amortizarse libremente [art. 11.2 d)], por lo que la amortización fiscal se podrá realizar íntegramente en el ejercicio actual.

La tabla de ajustes en el Impuesto sobre Sociedades para esta operación será la siguiente:

| AÑO | GASTO CONTABLE | GASTO FISCAL | AJUSTE EN LA BASE |
|------|----------------|--------------|-------------------|
| 19X5 | 2.000.000 | 10.000.000 | - 8.000.000 |
| 19X6 | 2.000.000 | 0 | 2.000.000 |
| 19X7 | 2.000.000 | 0 | 2.000.000 |
| 19X8 | 2.000.000 | 0 | 2.000.000 |
| 19X9 | 2.000.000 | 0 | 2.000.000 |
| | 10.000.000 | 10.000.000 | 0 |

El movimiento de la cuenta de *Impuesto sobre beneficios diferido (479)* relativo a esta operación es el siguiente:

| AÑO | DEBE | HABER | SALDO DEUDOR | SALDO ACREEDOR |
|------|---------|-----------|--------------|----------------|
| 19X5 | | 2.800.000 | | 2.800.000 |
| 19X6 | 700.000 | | | 2.100.000 |
| 19X7 | 700.000 | | | 1.400.000 |
| 19X8 | 700.000 | | | 700.000 |
| 19X9 | 700.000 | | | 700.000 |

NOTA 7

El artículo 14.2 b) de la LIS señala:

«Serán deducibles las cantidades satisfechas y el valor contable de los bienes entregados en concepto de donación en cuanto sean aplicables a la consecución de los fines propios de las siguientes entidades donatarias:

- a) Las sociedades de desarrollo industrial regional.
- b) Las *federaciones deportivas españolas*, territoriales de ámbito autonómico y los clubes deportivos, con relación a las cantidades recibidas de las sociedades anónimas deportivas para la promoción y desarrollo de actividades deportivas no profesionales, siempre que entre las referidas entidades se haya establecido un vínculo contractual oneroso necesario para la realización del objeto y finalidad de las referidas federaciones y clubes deportivos.»

Teniendo en cuenta que en este caso coinciden los criterios contable y fiscal, ya que la aportación ha sido contabilizada como gasto, no procede ningún ajuste para la obtención de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

NOTA 8

La amortización contable, por aplicación del principio de correlación de gastos e ingresos, ha de realizarse en función de la vida útil del bien. La amortización fiscal se hará mediante las tablas de amortización oficialmente aprobadas por el Ministerio de Economía y Hacienda. Cuando ambos criterios no coinciden, es obvio que habrán de realizarse los oportunos ajustes para conciliar ambos criterios en la base del Impuesto sobre Sociedades, aunque hay que recordar que para que el gasto sea deducible debe estar contabilizado (art. 19.3 LIS). Los ajustes y su distribución a lo largo del tiempo son los siguientes:

| AÑO | GASTO CONTABLE | GASTO FISCAL | AJUSTE EN LA BASE |
|-------|----------------|--------------|-------------------|
| 19X5 | 1.000.000 | 625.000 | + 375.000 |
| 19X6 | 2.000.000 | 1.250.000 | + 750.000 |
| 19X7 | 2.000.000 | 1.250.000 | + 750.000 |
| 19X8 | 2.000.000 | 1.250.000 | + 750.000 |
| 19X9 | 2.000.000 | 1.250.000 | + 750.000 |
| 19X10 | 1.000.000 | 1.250.000 | - 250.000 |
| 19X11 | 0 | 1.250.000 | - 1.250.000 |
| 19X12 | 0 | 1.250.000 | - 1.250.000 |
| 19X13 | 0 | 625.000 | - 625.000 |
| | 10.000.000 | 10.000.000 | 0 |

Y el movimiento de la cuenta *Impuesto sobre beneficios anticipado (474)* será:

| AÑO | DEBE | HABER | SALDO DEUDOR | SALDO ACREEDOR |
|-------|---------|---------|--------------|----------------|
| 19X5 | 131.250 | | 131.250 | |
| 19X6 | 262.500 | | 393.750 | |
| 19X7 | 262.500 | | 656.250 | |
| 19X8 | 262.500 | | 918.750 | |
| 19X9 | 262.500 | | 1.181.250 | |
| 19X10 | | 87.500 | 1.093.750 | |
| 19X11 | | 437.500 | 656.250 | |
| 19X12 | | 437.500 | 218.750 | |
| 19X13 | | 218.750 | 0 | |

NOTA 9

La amortización del fondo de comercio se realizará en el plazo habitual de cinco años según establece la norma de valoración 5.^a del PGC, apartado c):

«El fondo de comercio deberá amortizarse de modo sistemático, no pudiendo exceder del período durante el cual dicho fondo contribuya a la obtención de ingresos, con el límite máximo de 10 años. Cuando dicho período exceda de 5 años, deberá justificarse en la memoria la ampliación del plazo, siempre con el límite máximo de los 10 años.»

Su tratamiento fiscal está desarrollado por el artículo 11.4 de la LIS:

«Las dotaciones para la amortización del fondo de comercio serán deducibles con el límite anual máximo de la *décima parte de su importe*, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el fondo de comercio se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título *oneroso*.
- b) Que la entidad adquirente no se encuentre, respecto de una persona o entidad transmitente, en alguno de los casos previstos en el *artículo 42 del Código de Comercio*. A estos efectos, se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los contemplados en la Sección Primera del Capítulo Primero de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre. El requisito previsto en esta letra no se aplicará respecto del precio de adquisición del fondo de comercio satisfecho por la persona o entidad transmitente cuando lo hubiere adquirido de personas o entidades no vinculadas.

Las dotaciones para la amortización del fondo de comercio que no cumpla los requisitos previstos en las letras a) y b) anteriores serán deducibles si se prueba que responden a una depreciación irreversible del mismo.»

Dado que no coincide la imputación temporal según ambas vertientes, se van a producir los siguientes ajustes, teniendo en cuenta que el fondo de comercio ha surgido el día 1 de octubre de 19X5:

| AÑO | GASTO CONTABLE | GASTO FISCAL | AJUSTE EN LA BASE |
|-------|----------------|--------------|-------------------|
| 19X5 | 250.000 | 125.000 | + 125.000 |
| 19X6 | 1.000.000 | 500.000 | + 500.000 |
| 19X7 | 1.000.000 | 500.000 | + 500.000 |
| 19X8 | 1.000.000 | 500.000 | + 500.000 |
| 19X9 | 1.000.000 | 500.000 | + 500.000 |
| 19X10 | 750.000 | 500.000 | + 250.000 |
| 19X11 | 0 | 500.000 | - 500.000 |
| 19X12 | 0 | 500.000 | - 500.000 |
| 19X13 | 0 | 500.000 | - 500.000 |
| 19X14 | 0 | 500.000 | - 500.000 |
| 19X15 | 0 | 375.000 | - 375.000 |
| | 5.000.000 | 5.000.000 | 0 |

Puede observarse que la serie de ajustes que se producen a lo largo del tiempo son diferencias temporales desde el punto de vista contable y originan el siguiente movimiento de la cuenta *Impuesto sobre beneficios anticipado (474)*:

| AÑO | DEBE | HABER | SALDO DEUDOR | SALDO ACREEDOR |
|-------|---------|---------|--------------|----------------|
| 19X5 | 43.750 | | 43.750 | |
| 19X6 | 175.000 | | 218.750 | |
| 19X7 | 175.000 | | 393.750 | |
| 19X8 | 175.000 | | 568.750 | |
| 19X9 | 175.000 | | 743.750 | |
| 19X10 | 87.500 | | 831.250 | |
| 19X11 | | 175.000 | 656.250 | |
| 19X12 | | 175.000 | 481.250 | |
| 19X13 | | 175.000 | 306.250 | |
| 19X14 | | 175.000 | 131.250 | |
| 19X15 | | 131.500 | 0 | |

NOTA 10

La contabilización de los *Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores*, derivados de la existencia de bases imponibles negativas, se contabilizarán cuando exista la certeza de que estas bases negativas serán compensadas en el futuro. A este respecto, la Resolución de 9 de octubre de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre algunos aspectos de la norma de valoración 16.^a del PGC señala en el apartado Primera, 4:

«Los créditos derivados de la compensación de bases imponibles negativas *sólo serán objeto de registro contable* cuando la base imponible negativa se haya producido como consecuencia de un hecho no habitual en la gestión de la empresa, siempre que razonablemente se considere que las causas que la originaron han desaparecido en la actualidad y que se van a obtener beneficios fiscales que permitan su compensación en un plazo no superior al previsto en la legislación fiscal para la compensación de bases imponibles negativas, es decir, siete años con carácter general, y con el límite máximo de diez años, contados desde la fecha de cierre del ejercicio en aquellos casos en los que la legislación tributaria permita compensar en plazos superiores».

Sin embargo, si estas circunstancias cambian, existe la posibilidad de contabilizar el crédito surgido en un ejercicio posterior, apartado Primera, 5:

«En el caso de que el crédito por bases imponibles negativas se hubiera generado en un ejercicio anterior, y no hubiera sido objeto de registro contable como un activo debido a que la citada base imponible negativa se produce como consecuencia de un hecho habitual en la gestión de la empresa, o porque no se puede considerar que las causas que la originaron han desaparecido, sin perjuicio de la necesaria información en la memoria, sólo podrá ser objeto de registro contable en el ejercicio en que se produzca la compensación efectiva de las bases imponibles negativas, *salvo que en un ejercicio anterior* exista evidencia clara de que la empresa se encuentra en una senda de beneficios que permita asegurar la compensación de la base imponible negativa.

La afloración del crédito impositivo, en un ejercicio posterior al que se originó, producirá una reducción de la partida de gasto por Impuesto sobre Sociedades en la cuenta de Pérdidas y ganancias, para lo que se podrá emplear la cuenta 638 "Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios" prevista en la segunda parte del Plan General de Contabilidad.

Si el ajuste a que se ha hecho mención fuese significativo, deberá reflejarse en la cuenta de Pérdidas y ganancias desglosando la partida de gasto por Impuesto sobre Sociedades, de forma que se refleje separadamente el gasto producido en el ejercicio y el que se deriva de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.»

| | | | | |
|-----------|--|---|--|-----------|
| 7.000.000 | <i>Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (4745)</i> (20.000.000 x 35%) | a | <i>Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)</i> | 7.000.000 |
| | | x | | |

La cuenta *Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)*: aunque altera el saldo de Pérdidas y ganancias no constituye un ingreso objeto de tributación y al no modificar el beneficio antes de impuestos no constituye un ajuste en el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

NOTA 11

La empresa ha operado correctamente desde el punto de vista contable, dándose las pérdidas correspondientes en el año 19X4 al no ser atendidos sus derechos de cobro al vencimiento. Desde el punto de vista fiscal, el tema de las insolvencias está tratado en el artículo 12.2:

«Serán deducibles las dotaciones para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) *Que haya transcurrido el plazo de un año desde el vencimiento de la obligación.*
- b) *Que el deudor esté declarado en quiebra, concurso de acreedores, suspensión de pagos o incurrido en un procedimiento de quita y espera, o situaciones análogas.*
- c) *Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.*
- d) *Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.»*

Para tratar de explicar de forma más detallada lo sucedido con los créditos procedentes del año 19X4, vamos a realizar su estudio de forma independiente:

CRÉDITO RECUPERADO DE 1.000.000 DE PESETAS

En 19X4 dotó una provisión que no fue deducible, lo que se tradujo en ajuste positivo en la base imponible o, lo que es lo mismo, se produce la tributación por la venta que se realizó. Concretamente hizo:

| | | | |
|-----------|---|---|---|
| 1.000.000 | <i>Cientes (430)</i> | | |
| | | a | <i>Ventas de mercaderías (700)</i> 1.000.000 |
| | | x | |
| 1.000.000 | <i>Cientes de dudoso cobro (435)</i> | | |
| | | a | <i>Cientes (430)</i> 1.000.000 |
| | | x | |
| 1.000.000 | <i>Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico (694)</i> | | |
| | | a | <i>Provisión para insolvencias de tráfico (490)</i> 1.000.000 |
| | | x | |
| | Gasto contable en 19X4 | | 1.000.000 |
| | Gasto fiscal en 19X4 | | 0 |
| | Ajuste en la base | | + 1.000.000 |

En el año 19X5, el crédito ha sido recuperado, y los registros contables referentes a la operación han sido:

| | | | |
|-----------|---|---|--|
| 1.000.000 | <i>Tesorería (57)</i> | | |
| | | a | <i>Cientes de dudoso cobro (435)</i> 1.000.000 |
| | | x | |
| 1.000.000 | <i>Provisión para insolvencias de tráfico (490)</i> | | |
| | | a | <i>Provisión para insolvencias de tráfico aplicada (794)</i> 1.000.000 |
| | | x | |

Desde el punto de vista fiscal, la tributación de la operación se produjo en el año anterior, por lo que el ingreso contable que se ha reconocido debe ser anulado a efectos del impuesto:

| | |
|-----------------------------------|-------------|
| Ingreso contable 19X5 | 1.000.000 |
| Ingreso fiscal 19X5 | 0 |
| Ajuste en la base imponible | - 1.000.000 |

La tabla de ajustes y el movimiento de la cuenta *Impuesto sobre beneficios anticipado (474)* es el siguiente:

| AÑO | GASTO CONTABLE | GASTO FISCAL | AJUSTE EN LA BASE |
|------|----------------|--------------|-------------------|
| 19X4 | 1.000.000 | 0 | + 1.000.000 |
| 19X5 | 0 | 1.000.000 | - 1.000.000 |
| | 1.000.000 | 1.000.000 | 0 |

| AÑO | DEBE | HABER | SALDO DEUDOR | SALDO ACREEDOR |
|------|---------|---------|--------------|----------------|
| 19X4 | 350.000 | | 350.000 | |
| 19X5 | | 350.000 | 0 | |

CRÉDITO NO RECUPERADO DE 1.000.000 DE PESETAS

Dado que coincide el importe con el caso anterior, el tratamiento para el año 19X4 es exactamente igual. En el año 19X5, la sociedad se ha limitado a reclamar judicialmente el crédito y, tanto por este hecho, y porque ha pasado más de un año desde el vencimiento, el gasto contabilizado en el año 19X4 ya es deducible. En resumen, en el año 19X5 tenemos:

| | |
|-----------------------------------|-------------|
| Gasto contable | 0 |
| Gasto deducible | 1.000.000 |
| Ajuste en la base imponible | - 1.000.000 |

La tabla de ajustes para esta operación y el movimiento de la cuenta *Impuesto sobre beneficios anticipado (474)* es el siguiente:

| AÑO | GASTO CONTABLE | GASTO FISCAL | AJUSTE EN LA BASE |
|------|----------------|--------------|-------------------|
| 19X4 | 1.000.000 | 0 | + 1.000.000 |
| 19X5 | 0 | 1.000.000 | - 1.000.000 |
| | 1.000.000 | 1.000.000 | 0 |

| AÑO | DEBE | HABER | SALDO DEUDOR | SALDO ACREEDOR |
|------|---------|---------|--------------|----------------|
| 19X4 | 350.000 | | 350.000 | |
| 19X5 | | 350.000 | 0 | |

INSOLVENCIA DEL CRÉDITO POR ENAJENACIÓN DE INMOVILIZADO

Respecto a la insolvencia derivada del crédito por enajenación de inmovilizado, al no haber transcurrido un año desde el vencimiento de la operación, se trata de una provisión no deducible que implica un ajuste positivo en la base imponible y, como hemos visto anteriormente, se trata de una diferencia de carácter temporal y signo positivo.

| AÑO | GASTO CONTABLE | GASTO FISCAL | AJUSTE EN LA BASE |
|------|----------------|--------------|-------------------|
| 19X5 | 6.000.000 | 0 | + 6.000.000 |
| 19X6 | 0 | 6.000.000 | - 6.000.000 |
| | 6.000.000 | 6.000.000 | 0 |

Y su correspondiente *Impuesto sobre beneficios anticipado (474)*:

| AÑO | DEBE | HABER | SALDO DEUDOR | SALDO ACREEDOR |
|------|-----------|-----------|--------------|----------------|
| 19X5 | 2.100.000 | | 2.100.000 | |
| 19X6 | | 2.100.000 | 0 | |

NOTA 12

El hecho de provisionar a nivel contable un derecho de cobro sobre un organismo público puede ser discutible, la cuestión es que si en la sociedad se ha dado este gasto, no va a ser deducible según lo establecido en el artículo 12.2 de la LIS, que señala que no serán deducibles las siguientes dotaciones a las provisiones:

- «a) *Los adeudados o afianzados por entidades de Derecho público.*
- b) Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.
- c) Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía.
- d) Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.
- e) Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

No serán deducibles las dotaciones para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada, ni las dotaciones basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.»

Por tanto, estamos ante un ajuste positivo en la base imponible que va a ser tratado como una diferencia de tipo permanente. No obstante, cuando el crédito sea satisfecho, la provisión se imputará como ingreso, pero al no haber sido deducible la dotación de la provisión, tampoco será computable en la base imponible la provisión imputada como ingreso. Por este motivo cabe también la posibilidad de considerar ambos ajustes como diferencias temporales, primero positiva y después negativa. Sin embargo, al tratarse de una diferencia en la calificación del gasto, y no una diferencia originada por los distintos criterios de imputación temporal, consideramos más correcto tratarlo como una diferencia de tipo permanente en la solución del ejercicio.

NOTA 13

La LIS trata los contratos de leasing en su artículo 128. Para estos contratos existe una ventaja fiscal, consistente en una amortización acelerada de los bienes objeto del contrato de arrendamiento financiero.

Tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible, en todo caso, la carga financiera y, en cuanto a la cantidad destinada a la recuperación del coste del bien solamente será deducible en una cuantía que no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal, según tablas de amortización oficialmente aprobadas. El exceso será deducible en los períodos impositivos sucesivos, respetando igual límite. Tratándose de empresas de reducida dimensión (aquellas que en el período impositivo anterior han tenido una cifra de negocios inferior a 250.000.000 de ptas.), se tomará el duplo del coeficiente de amortización lineal, según tablas de amortización oficialmente aprobadas, multiplicado por 1,5.

Si el objeto del contrato es un bien no amortizable (terrenos, solares), no será deducible ninguna cantidad de las destinadas a recuperación del bien.

Según se ha comentado anteriormente, la carga financiera es deducible a medida que se va devengando, por lo que no existen diferencias entre los criterios contable y fiscal en este aspecto.

El gasto contable que se imputará anualmente a resultados por amortizaciones será:

$$\frac{5.000.000}{10} = 500.000$$

y el límite de gasto anual fiscalmente deducible:

$$5.000.000 \times 10\% \times 2 = 1.000.000$$

Dado que las cuotas destinadas a la recuperación del bien son precisamente 1.000.000 de pesetas anuales, ésta es la cantidad que se podrá deducir fiscalmente.

El cuadro de ajustes es el siguiente:

| PERÍODO | GASTO CONTABLE | GASTO FISCAL | AJUSTE EN LA BASE |
|---------|----------------|--------------|-------------------|
| 19X5 | 500.000 | 1.000.000 | - 500.000 |
| 19X6 | 500.000 | 1.000.000 | - 500.000 |
| 19X7 | 500.000 | 1.000.000 | - 500.000 |
| 19X8 | 500.000 | 1.000.000 | - 500.000 |
| 19X9 | 500.000 | 1.000.000 | - 500.000 |
| 19X10 | 500.000 | 0 | + 500.000 |
| 19X11 | 500.000 | 0 | + 500.000 |
| 19X12 | 500.000 | 0 | + 500.000 |
| 19X13 | 500.000 | 0 | + 500.000 |
| 19X14 | 500.000 | 0 | + 500.000 |
| | 5.000.000 | 5.000.000 | 0 |

Los ajustes que se producen en el contrato de leasing son diferencias temporales que producen el siguiente movimiento en la cuenta *Impuesto sobre beneficios diferido (479)*:

| AÑO | DEBE | HABER | SALDO DEUDOR | SALDO ACREEDOR |
|-------|---------|---------|--------------|----------------|
| 19X5 | | 175.000 | | 175.000 |
| 19X6 | | 175.000 | | 350.000 |
| 19X7 | | 175.000 | | 525.000 |
| 19X8 | | 175.000 | | 700.000 |
| 19X9 | | 175.000 | | 875.000 |
| 19X10 | 175.000 | | | 700.000 |
| 19X11 | 175.000 | | | 525.000 |
| 19X12 | 175.000 | | | 350.000 |
| 19X13 | 175.000 | | | 175.000 |
| 19X14 | 175.000 | | | 0 |

NOTA 14

Los contratos de *lease-back* están tratados en el artículo 11 de la LIS:

«En el caso de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación, cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercitará una u otra opción, será deducible para la entidad cesionaria un importe equivalente a las cuotas de amortización que, de acuerdo con lo previsto en el apartado 1, corresponderían a los citados bienes.

Se presumirá que no existen dudas razonables de que se va a ejercitar una u otra opción cuando el importe a pagar por su ejercicio sea inferior al importe resultante de minorar el precio de adquisición o coste de producción del bien en la suma de las cuotas de amortización máximas que corresponderían al mismo dentro del tiempo de duración de la cesión.

Cuando el bien haya sido objeto de previa transmisión por parte del cesionario al cedente, el cesionario continuará la amortización del mismo en idénticas condiciones y sobre el mismo valor anteriores a la transmisión».

Desde el punto de vista contable, esta operación no supone el reconocimiento de ningún tipo de resultado, y la sociedad arrendadora seguirá utilizando el mismo criterio de amortización que hasta la fecha, si bien a partir de este momento las cuotas se dotarán a través de amortizaciones del inmovilizado inmaterial.

De todo lo anterior se deduce que estas cuotas de amortización serán deducibles no existiendo ningún tipo de ajuste derivado de la operación.

NOTA 15

Desde el punto de vista mercantil, el valor que se asigna al bien recibido es el valor neto contable del bien entregado, con el límite del valor de mercado del recibido, es decir, que el asiento realizado para reflejar la operación ha sido el siguiente:

| | | | |
|-----------|--------------------------|---|------------------|
| 4.000.000 | Valores negociables (25) | | |
| | | a | Maquinaria (223) |
| | | | 4.000.000 |
| | | x | |

El tratamiento fiscal de esta operación está regulado en el artículo 15.2 de la LIS:

«2. Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

- Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo.
- Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación.
- Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de los mismos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.
- Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial.
- Los adquiridos por permuta.
- Los adquiridos por canje o conversión.

Se entenderá por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Para determinar dicho valor se aplicarán los métodos previstos en el artículo 16.3 de esta ley.»

De acuerdo con lo anterior, para el presente ejercicio tenemos:

| | |
|--|-------------|
| Valor contable del bien entregado | 4.000.000 |
| Valor de mercado del bien recibido | 5.000.000 |
| Ajuste en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades | + 1.000.000 |

Este ajuste revertirá en otro similar de signo contrario cuando se realice la transmisión de los títulos. A efectos de solución, dado que se consideran los valores como una inversión financiera *permanente*, se opta por considerar la diferencia de tipo permanente.

NOTA 16

En esta transmisión de inmovilizado hemos de considerar *dos cuestiones*:

- La depreciación monetaria, que va a constituir un ajuste negativo que debe ser tratado como una diferencia permanente y, por otro lado,
- El diferimiento del beneficio debido a la reinversión del mismo, que conduce a un ajuste negativo que revertirá en ajustes positivos en el futuro (diferencias temporales). A continuación se van a analizar ambos efectos de forma separada:

DEPRECIACIÓN MONETARIA

Está recogida en el artículo 15.11 de la LIS, que señala:

«A los efectos de integrar en la base imponible las *rentas positivas obtenidas en la transmisión* de elementos patrimoniales del *inmovilizado, material o inmaterial*, se deducirá, hasta el límite de dichas rentas positivas, el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983, calculada de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) Se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a los mismos por los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.
- b) La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en la letra anterior se minorará en el valor contable del elemento patrimonial transmitido.
- c) La cantidad resultante de dicha operación se multiplicará por un coeficiente determinado:
 - a') En el numerador: los fondos propios.
 - b') En el denominador: el pasivo total menos los derechos de crédito y la tesorería.

Las magnitudes determinantes del coeficiente serán las habidas durante el tiempo de tenencia del elemento patrimonial transmitido o en los cinco ejercicios anteriores a la fecha de la transmisión; si este último plazo fuere menor, a elección del sujeto pasivo.

Lo previsto en esta letra no se aplicará cuando el coeficiente sea superior a 0,4.»

El problema estriba en calcular la parte del beneficio contable que no se integra en base imponible y que, por tanto, genera un ajuste negativo que a efectos del cálculo del gasto del Impuesto sobre Sociedades será una diferencia permanente. Para ello se sigue la siguiente metodología:

1. Cálculo del beneficio producido en la enajenación.

| | |
|---------------------------------|------------------|
| Precio de venta | 10.000.000 |
| Valor neto contable | 5.250.000 |
| Precio de adquisición | 10.000.000 |
| Amortización acumulada | (4.750.000) |
| (1.000.000 x 4,75 años) | |
| Beneficio de la operación | <u>4.750.000</u> |

2. Cálculo del valor neto actualizado del bien.

Se obtiene multiplicando el valor de adquisición por el coeficiente del año en que se adquirió el bien transmitido, y las amortizaciones, por los coeficientes de los años en que se han efectuado.

$$\text{Valor de adquisición actualizado} = 10.000.000 \times 1,20 = 12.000.000$$

Para calcular la amortización acumulada actualizada se puede elaborar la siguiente tabla:

| AÑO | AMORTIZACIÓN EFECTUADA | COEFICIENTE DE ACTUALIZACIÓN | AMORTIZACIÓN ACTUALIZADA |
|------|------------------------|------------------------------|--------------------------|
| 19X1 | 1.000.000 | 1,20 | 1.200.000 |
| 19X2 | 1.000.000 | 1,15 | 1.150.000 |
| 19X3 | 1.000.000 | 1,10 | 1.100.000 |
| 19X4 | 1.000.000 | 1,05 | 1.050.000 |
| 19X5 | 750.000 | 1 | 750.000 |
| | 4.750.000 | | 5.150.000 |

y el valor neto contable actualizado:

$$12.000.000 - 5.150.000 = 6.850.000$$

3. Cálculo del componente monetario del incremento.

Se determina por la diferencia entre el valor neto contable actualizado y el valor neto contable; en nuestro caso:

$$6.850.000 - 5.250.000 = 1.600.000$$

4. Cálculo de la parte del componente monetario que no se integrará en la base imponible.

Será 1.600.000 multiplicado por el coeficiente que determina la norma, siempre y cuando éste sea menor de 0,4. En nuestro caso, el coeficiente es el siguiente:

$$\frac{\text{Fondos propios}}{\text{Pasivo} - \text{Créditos} - \text{Tesorería}} = \frac{22.400}{73.000 - 4.000 - 12.000} = 0,39$$

Y la cantidad a deducir:

$$1.600.000 \times 0,39 = 624.000$$

Por tanto, dado que se ha registrado un beneficio contable de 4.750.000, haremos un ajuste negativo en la base imponible de 624.000 que será tratado como una diferencia permanente negativa.

REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS (ART. 21 LIS)

Los beneficios que se produzcan en las transmisiones onerosas de elementos de inmovilizado material e inmaterial y de valores representativos de participaciones que otorguen una participación no inferior al 5 por 100, *no se integrarán en la base imponible*, una vez corregidos en el importe de la depreciación

monetaria, *siempre y cuando se reinviertan* en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres posteriores.

Ahora bien, la no integración de la renta o parte de la misma en la base imponible no supone la no tributación de la misma, sino un diferimiento, ya que este importe se sumará por partes iguales en los períodos impositivos concluidos en los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que venció el plazo al que se refiere el párrafo anterior.

De acuerdo con lo anterior, y teniendo en cuenta que el beneficio de la operación que puede diferirse es de 4.126.000, es decir, el beneficio contable menos la parte afectada por el efecto depreciación monetaria, la tabla de ajustes a realizar será la siguiente:

| PERÍODO | BENEFICIO CONTABLE | BENEFICIO FISCAL | AJUSTE EN LA BASE |
|---------|--------------------|------------------|-------------------|
| 19X5 | 4.126.000 | 0 | - 4.126.000 |
| 19X6 | 0 | 0 | 0 |
| 19X7 | 0 | 0 | 0 |
| 19X8 | 0 | 0 | 0 |
| 19X9 | 0 | 589.429 | + 589.429 |
| 19X10 | 0 | 589.429 | + 589.429 |
| 19X11 | 0 | 589.429 | + 589.429 |
| 19X12 | 0 | 589.429 | + 589.429 |
| 19X13 | 0 | 589.429 | + 589.429 |
| 19X14 | 0 | 589.429 | + 589.429 |
| 19X15 | 0 | 589.426 | + 589.426 |
| | 4.126.000 | 4.126.000 | 0 |

y el movimiento de la cuenta *Impuesto sobre beneficios diferido (479)*:

| AÑO | DEBE | HABER | SALDO DEUDOR | SALDO ACREEDOR |
|-------|---------|-----------|--------------|----------------|
| 19X5 | | 1.444.100 | | 1.444.100 |
| 19X6 | | | | 1.444.100 |
| 19X7 | | | | 1.444.100 |
| 19X8 | | | | 1.444.100 |
| 19X9 | 206.300 | | | 1.237.600 |
| 19X10 | 206.300 | | | 1.031.500 |
| 19X11 | 206.300 | | | 825.200 |
| 19X12 | 206.300 | | | 618.900 |
| 19X13 | 206.300 | | | 412.600 |
| 19X14 | 206.300 | | | 206.300 |
| 19X15 | 206.300 | | | 0 |

NOTA 17

El tratamiento contable de las aportaciones y de los rendimientos a los fondos de pensiones internos se hace a través de los siguientes asientos:

| | | |
|---|---|--|
| <i>Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones (643)</i> | | <i>a Provisión para pensiones y obligaciones similares (140)</i> |
| | x | |
| <i>Intereses de deudas a corto plazo (663)</i> | | <i>a Provisión para pensiones y obligaciones similares (140)</i> |
| | x | |

gastos que no van a ser deducibles según establece el artículo 14.1 de la LIS:

«f) Las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones.»

Sin embargo, sí será deducible el pago de las prestaciones que realice el fondo en su día, registro que contablemente implica el siguiente asiento:

| | | |
|--|---|-------------------------|
| <i>Provisión para pensiones y obligaciones similares (140)</i> | | <i>a Tesorería (57)</i> |
| | x | |

Es indudable que en principio se harán ajustes positivos en la base y, posteriormente, serán negativos, y también no es menos cierto que, entre el inicio de la operación (dotaciones al fondo) y su terminación (prestaciones del fondo), transcurrirá un plazo de tiempo bastante largo. En este caso debemos tener en cuenta lo establecido en la Resolución de 9 de octubre de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre algunos aspectos de la norma de valoración 16.ª del PGC, que señala en el apartado Primera, 6:

«Sólo serán objeto de registro contable los impuestos anticipados cuando una estimación razonable de la evolución de la empresa indique que los mismos podrán ser objeto de recuperación futura.

Se presumirá que la realización futura de los impuestos anticipados no está suficientemente asegurada, entre otros, en los siguientes casos:

Cuando se prevea que su reversión futura se va a producir en un plazo superior a los diez años, contados desde la fecha de cierre del ejercicio.

Cuando se trate de sociedades que están generando pérdidas habitualmente, por lo que no se puede prever razonablemente la reversión del impuesto anticipado.»

De los párrafos anteriores parece deducirse que cuando el plazo de reversión sea superior a los 10 años, las diferencias se considerarán *permanentes*. Este tratamiento no es definitivo, ya que la misma Resolución en su apartado 8 establece:

«Si un impuesto anticipado no fue objeto de registro contable como un activo como consecuencia de que se previó su reversión futura en un plazo superior a los diez años y no concurrían las circunstancias establecidas en el apartado 7 de esta norma, *deberá ser objeto de registro contable* en el primer ejercicio en que el plazo de reversión futura no exceda los diez años, contados desde la fecha de cierre del ejercicio, o se produzca la situación contemplada en el apartado 7 de esta norma.»

Por tanto, por la dotación efectuada en el presente ejercicio se realizará un ajuste positivo de 1.000.000 que se considera como una diferencia permanente, y por la afloración de los impuestos anticipados cuyo plazo de reversión es inferior a 10 años se efectuará el siguiente registro:

| | | | | |
|-----------|--|---|--|-----------|
| 2.100.000 | <i>Impuesto sobre beneficios anticipado (474)</i> (6.000.000 x 35%) | a | <i>Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)</i> | 2.100.000 |
| _____ | | x | _____ | |

NOTA 18

Ya se ha comentado en la nota anterior que las aportaciones a fondos de pensiones internos no son deducibles y constituyen diferencias de tipo permanente.

En cuanto a las dotaciones de fondos externos, a nivel contable se ha dado un gasto en la cuenta *Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones (643)* que sí es deducible según establece el artículo 13.3 de la LIS:

«Serán deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones regulados en la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones. Dichas contribuciones se imputarán a cada partícipe en la parte correspondiente.»

NOTA 19

Como se ha comentado en la NOTA 15 para las permutas se entenderá por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Para determinar dicho valor se aplicarán los métodos previstos en el artículo 16.3 de esta ley.

y el movimiento de la cuenta *Impuesto sobre beneficios anticipado (474)*:

| AÑO | DEBE | HABER | SALDO DEUDOR | SALDO ACREEDOR |
|-------|---------|--------|--------------|----------------|
| 19X5 | 350.000 | | 350.000 | |
| 19X6 | | 70.000 | 280.000 | |
| 19X7 | | 70.000 | 210.000 | |
| 19X8 | | 70.000 | 140.000 | |
| 19X9 | | 70.000 | 70.000 | |
| 19X10 | | 70.000 | 0 | |

2. CÁLCULO DEL GASTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

| | |
|--|--------------------|
| Beneficio antes de impuestos | 150.000.000 |
| ± DIFERENCIAS PERMANENTES | |
| + Gastos extraordinarios no deducibles (1) | + 500.000 |
| + Gastos no deducibles por falta de factura (3) | + 50.000 |
| + Recargo de apremio (5) | + 50.000 |
| + Provisión insolvencias 19X5 no deducible (12) | + 3.000.000 |
| + Permuta de maquinaria por valores (15) | + 1.000.000 |
| - Depreciación monetaria venta inmovilizado (16) | - 624.000 |
| + Aportaciones a fondos de pensiones internos (17) | + 1.000.000 |
| RESULTADO CONTABLE AJUSTADO | 154.976.000 |
| TIPO DE GRAVAMEN | 35% |
| IMPUESTO BRUTO | 54.241.600 |
| DEDUCCIONES | - 6.000.000 |
| IMPUESTO DEVENGADO | 48.241.600 |

3. ASIENTOS CONTABLES DEL CÁLCULO DEL GASTO DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

Por la afloración de los *Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (4745)* y del *Impuesto sobre beneficios anticipado (474)*:

| | | | |
|-----------|--|---|--|
| 7.000.000 | <i>Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (4745)</i> (20.000.000 x 35%) | | |
| | | a | <i>Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)</i> 7.000.000 |

_____ x _____

| | | | |
|-----------|--|---|--|
| 2.100.000 | <i>Impuesto sobre beneficios anticipado (474)</i> (6.000.000 x 35%) | | |
| | | a | <i>Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)</i> 2.100.000 |

_____ x _____

– Por la contabilización del gasto del año 19X5:

| | | | |
|------------|--|---|---|
| 48.241.600 | <i>Impuesto sobre beneficios (630)</i> | | |
| 175.000 | <i>Impuesto sobre beneficios diferido ventas a plazos 19X4 (47901)</i> (500.000 x 35%) | | |
| 131.250 | <i>Impuesto sobre beneficios anticipado amortización no deducible (47401)</i> (375.000 x 35%) | | |
| 43.750 | <i>Impuesto sobre beneficios anticipado fondo de comercio (47402)</i> (125.000 x 35%) | | |
| 2.100.000 | <i>Impuesto sobre beneficios anticipado provisión 19X5 no deducible (47403)</i> (6.000.000 x 35%) | | |
| 350.000 | <i>Impuesto sobre beneficios anticipado permuta (47404)</i> (1.000.000 x 35%) | | |
| | | a | <i>Impuesto sobre beneficios diferido ventas a plazos 19X5 (47902)</i> 1.050.000 (3.000.000 x 35%) |

| | | |
|---|--|------------|
| a | Impuesto sobre beneficios diferido libertad amortización (47903) | 2.800.000 |
| | (8.000.000 x 35%) | |
| a | Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (4745) | 7.000.000 |
| | (20.000.000 x 35%) | |
| a | Impuesto sobre beneficios anticipado provisión no deducible 19X4 (47405) | 700.000 |
| | (2.000.000 x 35%) | |
| a | Impuesto sobre beneficios diferido leasing (47904) | 175.000 |
| | (500.000 x 35%) | |
| a | Impuesto sobre beneficios diferido reinversión (47905) | 1.444.100 |
| | (4.126.000 x 35%) | |
| a | Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473) | 23.000.000 |
| a | Hacienda Pública, acreedor por el Impuesto sobre Sociedades (4752) | 14.872.500 |

 x

Por el traspaso a la cuenta *Pérdidas y ganancias (129)* de las cuentas *Impuesto sobre beneficios (630)* y *Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)*:

| | | |
|------------|---|------------|
| 9.100.000 | Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638) | |
| 39.141.600 | Pérdidas y ganancias (129) | |
| | a Impuesto sobre beneficios (630) | 48.241.600 |

 x

4. CONCILIACIÓN DEL RESULTADO CON LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (APARTADO 15 DE LA MEMORIA)

| RESULTADO CONTABLE DEL EJERCICIO | | | 110.858.400 |
|---|------------|---------------------|---------------------|
| | AUMENTOS | DISMINUCIONES | |
| IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (630, 638) | 39.141.600 | | 39.141.600 |
| DIFERENCIAS PERMANENTES | | | 4.976.000 |
| + Gastos extraordinarios no deducibles | 500.000 | | |
| + Gastos no deducibles por falta de factura | 50.000 | | |
| + Recargo de apremio | 50.000 | | |
| + Provisión insolvencias no deducible | 3.000.000 | | |
| + Permuta de maquinaria por valores | 1.000.000 | | |
| - Depreciación monetaria | | (624.000) | |
| + Aportaciones a fondos de pensiones internos | 1.000.000 | | |
| DIFERENCIAS TEMPORALES | | | |
| <i>Con origen en el ejercicio</i> | | | (8.126.000) |
| - Ventas a plazos ejercicio 19X5 | | (3.000.000) | |
| - Libertad de amortización | | (8.000.000) | |
| + Amortización no deducible | 375.000 | | |
| + Amortización fondo de comercio | 125.000 | | |
| + Provisión para insolvencias no deducible | 6.000.000 | | |
| - Leasing | | (500.000) | |
| - Reinversión beneficio venta inmovilizado | | (4.126.000) | |
| + Permuta de terrenos por instalaciones | 1.000.000 | | |
| <i>Con origen en ejercicios anteriores</i> | | | (1.500.000) |
| + Ventas a plazos ejercicio 19X4 | 500.000 | | |
| - Provisión para insolvencias deducibles | | (2.000.000) | |
| <i>Compensación bases imponibles negativas de ejercicios anteriores</i> | | (20.000.000) | (20.000.000) |
| BASE IMPONIBLE | | | 125.350.000 |