

CONTABILIDAD	RESULTADO CONTABLE Y FISCAL (CASO PRÁCTICO)	Núm.
TRIBUTACIÓN		42/1998

**ISABEL GALLEGO ÁLVAREZ**

*Doctora en Ciencias Económicas. Profesora Asociada de Contabilidad. Facultad de Economía y Empresa. Universidad de Salamanca*

**Extracto:**

**S**E plantea un supuesto de carácter práctico donde se analiza la situación contable y fiscal de distintas operaciones que se le pueden presentar a la empresa en un determinado ejercicio.

Las operaciones planteadas (amortizaciones, provisiones, operaciones con acciones propias, etc.) se resuelven considerando lo establecido por las normas contables contenidas en el PGC, Resoluciones del ICAC, Normas Internacionales de Contabilidad, etc., y lo establecido por las normas fiscales contenidas en el Impuesto sobre Sociedades y Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

## **ENUNCIADO**

La Sociedad Anónima STURT presenta el 1 de enero de 1997 una situación que está representada por las siguientes cuentas:

Caja 28.000.000, Construcciones 30.000.000, Terrenos 10.000.000, Capital social (30.000 acciones) 30.000.000, Amortización acumulada del inmovilizado material 6.000.000, Proveedores 22.000.000, Reservas voluntarias 10.000.000.

### **Durante el ejercicio 1997 realiza las siguientes operaciones:**

1. El 1 de julio de 1997 adquiere al contado mobiliario por 950.000 pesetas, pagando además en dicha fecha los siguientes gastos: por transporte 25.000 pesetas y por montaje 25.000 pesetas, en esta misma fecha comienza a utilizarse el mobiliario. Se estima que por sus características el mobiliario tendrá una vida útil de 4 años, aunque a efectos fiscales se amortiza según el período mínimo, considerando que según las últimas tablas de coeficientes de amortización aprobadas en 1997, para este tipo de inmovilizado el coeficiente máximo es del 20 por 100 y el período máximo es de 20 años.

2. Adquiere una máquina el 1 de enero de 1997 (fecha en la que entra en funcionamiento) pagando al contado 5.000.000 de pesetas, se utiliza diariamente en 2 turnos de trabajo, considerando como turno normal 8 horas diarias. Según las últimas tablas de coeficientes de amortización aprobadas en 1997 el coeficiente máximo de amortización a turno normal de 8 horas para este tipo de maquinaria es del 10 por 100 y el período máximo de amortización de 20 años. La máquina se amortiza anualmente considerando el coeficiente que corresponde por el trabajo que realiza diariamente durante 2 turnos.

3. Adquiere a principios de 1997 otra empresa denominada GESUL, pagando por su adquisición 20.000.000 de pesetas, en el momento de su adquisición la empresa GESUL presenta la siguiente situación patrimonial: Clientes 5.000.000, Bancos 10.000.000, Proveedores 5.000.000, Capital social 10.000.000. El inmovilizado inmaterial derivado de esta operación se amortiza en el plazo de 5 años, aunque a efectos fiscales se aplica el límite anual máximo de la décima parte de su importe.

4. Dispone de la siguiente información referente a sus operaciones comerciales:

- Las compras de mercaderías a crédito durante el ejercicio 1997 son las siguientes: 25.000 unidades a 1.000 ptas./unidad, 50.000 unidades a 1.500 ptas./unidad y 100.000 unidades a 2.000 ptas./unidad.
- Las ventas de mercaderías también a crédito durante el mismo período ascienden a 500.000.000 de pesetas (50.000.000 más que en el ejercicio anterior).
- No posee existencias iniciales de mercaderías, y se conoce que la empresa al finalizar el ejercicio todavía tiene en sus almacenes 5.000 unidades que valora aplicando el criterio de valoración: última entrada, primera salida.

5. Vende el 1 de julio de 1997 cobrando al contado 17.000.000 de pesetas, parte de las construcciones que adquirió el 1 de enero de 1995 por 20.000.000 de pesetas, habiéndose aplicado un coeficiente lineal de amortización del 10 por 100 (admitido fiscalmente). Los datos correspondientes a los balances de situación de la empresa durante los años 1995 y 1996 expresados en valores medios, son los siguientes:

Inmovilizado .....	39.000.000
Deudores .....	800.000
Tesorería .....	200.000
<b>TOTAL ACTIVO .....</b>	<b>40.000.000</b>
Pasivo no exigible .....	15.000.000
Pasivo exigible .....	25.000.000
<b>TOTAL PASIVO Y NETO PATRIMONIAL .....</b>	<b>40.000.000</b>

6. Durante el ejercicio adquiere el 10 por 100 de sus propias acciones al 150 por 100, posteriormente 2.000 acciones las amortiza y el resto quedan en la empresa. Se conoce que el valor de mercado al finalizar el ejercicio 1997 de dichas acciones es del 140 por 100.

7. Los clientes correspondientes a la venta de mercaderías pagan el 90 por 100 de su deuda, por el resto la empresa realiza una estimación global por el riesgo de insolvencia de los clientes.

8. El valor de mercado de los terrenos al finalizar el ejercicio es de 9.000.000 de pesetas.

9. Las multas y sanciones fiscales que la empresa hace efectivas durante el ejercicio ascienden a 500.000 pesetas.

SE PIDE:

- A) Contabilizar todas las operaciones correspondientes al ejercicio 1997 necesarias para obtener el resultado contable. Determinar las posibles diferencias con el resultado fiscal, considerando la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobada en diciembre de 1995 y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado en abril de 1997.
- B) Calcular el gasto del impuesto sobre beneficios y la cuota a pagar del Impuesto sobre Sociedades aplicando ambas normas, realizando todos los ajustes que procedan y conociendo que el tipo impositivo es del 35 por 100.
- C) Reflejar la reversión de la diferencia temporal positiva que se deriva del apartado número 1, considerando un resultado positivo constante antes de contabilizar la amortización e impuestos de 5.000.000 de pesetas.

### SOLUCIÓN

**A) Contabilizar todas las operaciones correspondientes al ejercicio 1997 necesarias para obtener el resultado contable. Determinar las posibles diferencias con el resultado fiscal, considerando la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobada en diciembre de 1995 y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado en abril de 1997.**

– Asiento de apertura para representar la situación de la empresa al inicio del ejercicio 1997.

10.000.000	Terrenos (220)		
30.000.000	Construcciones (221)		
28.000.000	Caja (570)		
		a Capital social (100)	30.000.000
		a Reservas voluntarias (117)	10.000.000
		a Amortización acumulada inmovilizado material (282)	6.000.000
		a Proveedores (400)	22.000.000
		x	

1. Se trata de una operación donde la empresa tiene que contabilizar una adquisición de un elemento patrimonial de inmovilizado material y su amortización anual considerando también el aspecto fiscal. Se puede definir el inmovilizado material según la Norma Internacional de Contabilidad número 16, como los activos tangibles que posee una empresa para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos o para propósitos administrativos, pudiendo incluirse elementos destinados al mantenimiento o reparación de tales activos. Son elementos patrimoniales adquiridos o construidos con la intención de utilizarlos con continuidad y no están destinados a la venta en el curso ordinario de la actividad.

Los elementos patrimoniales del inmovilizado material se valorarán por el precio de adquisición o coste de producción, esta postura es mantenida por la IV Directriz de la CE, por el Código de Comercio en su artículo 38 y por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas en el documento número 2, donde se considera que el precio de adquisición es el sumatorio del importe facturado por el vendedor más los gastos producidos hasta la puesta en funcionamiento y más los impuestos indirectos no recuperables. También la Norma de Valoración número 2 del Plan General de Contabilidad (PGC) indica que el precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor, todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares.

Si aplicamos las Normas anteriores a nuestro supuesto para contabilizar el mobiliario se tendrán que considerar 950.000 pesetas, más todos los gastos de transporte y montaje que suman 50.000, en definitiva, el mobiliario se contabilizará por 1.000.000 de pesetas.

– Por la adquisición del mobiliario el 1 de julio.

1.000.000 *Mobiliario (226)*

a *Caja (570)*

1.000.000

x

También la empresa tendrá que contabilizar la amortización anual correspondiente a medio año de dicho inmovilizado. El concepto de amortización está recogido en el documento número 2 de AECA que la define: «como la expresión contable de la depreciación del inmovilizado en su aplicación al proceso productivo y consiste en la distribución del coste histórico o regularizado del inmovilizado material durante la vida útil estimada de cada elemento, efectuada de forma racional o uniforme». La Norma de Valoración número 2.5 del PGC establece que: «en todos los casos se deducirán las amortizaciones practicadas, las cuales habrán de establecerse sistemáticamente en función de la vida útil de los bienes atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia que pudieran afectarles».

También es importante considerar si el elemento patrimonial debe amortizarse desde la fecha de adquisición o desde la entrada en funcionamiento, para ello podemos acudir a la Resolución de 30 de julio del ICAC que especifica el momento de inicio del proceso de amortización: «el inicio de la amortización comenzará a partir del momento en que el activo está en condiciones de funcionamiento, entendiéndose por ello, desde que el inmovilizado puede producir ingresos con regularidad, una vez concluidos los períodos de prueba, es decir, cuando está disponible para su utilización». En el supuesto planteado coincide la fecha de adquisición con la de entrada en funcionamiento.

– Por la amortización anual,  $1.000.000/4 \times 1/2 = 125.000$ .

125.000	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>		
		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	125.000
_____		x	_____

Hasta estos momentos la empresa solamente ha tenido en cuenta el aspecto contable tanto en relación a la adquisición como a la amortización anual considerando como gasto contable 125.000 pesetas. Analizaremos seguidamente el aspecto fiscal de la amortización, para ello seguiremos lo establecido en el artículo 11.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y el artículo 2.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

En el artículo 11.1 de la ley se expresa que serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material o inmaterial, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso y disfrute; se considera que la depreciación es efectiva cuando sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

En el artículo 2.1 del reglamento se especifica que la depreciación se entenderá efectiva cuando sea el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado algunos de los siguientes coeficientes:

- el coeficiente de amortización lineal máximo establecido en las tablas de amortización,
- el coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización establecido en las tablas (coeficiente mínimo), y
- cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriores.

Según lo anterior las tablas de amortización establecen el coeficiente de amortización lineal máximo y el período máximo de amortización, pero existen unas relaciones para obtener el coeficiente lineal mínimo y el período mínimo de amortización, estas relaciones son las siguientes:

$$\text{Coeficiente lineal mínimo} = 1/\text{período máximo}$$

$$\text{Período mínimo} = 1/\text{coeficiente lineal máximo}$$

En el supuesto planteado el coeficiente lineal mínimo = 1/20 años = 5 por 100, y el período mínimo = 1/20 por 100 = 5 años. Como a efectos fiscales el mobiliario se amortiza según el período mínimo que son 5 años, durante 1997 solamente es gasto deducible la cantidad que se obtenga dividiendo el precio de adquisición entre dicho período mínimo, es decir  $1.000.000/5 \times 1/2 = 100.000$ .

Según lo expuesto hasta estos momentos el gasto contable es 125.000 pesetas, pero fiscalmente solamente es deducible 100.000 pesetas, lo que origina que el resultado contable sea inferior al fiscal, teniendo que efectuar la empresa al finalizar el ejercicio un ajuste extracontable de carácter positivo para conciliar el resultado contable con la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Para ello se utilizará la cuenta de impuesto sobre beneficios anticipado.

2. La empresa tendrá que contabilizar en primer lugar la adquisición de la maquinaria y posteriormente la amortización anual correspondiente a la misma, teniendo en cuenta que trabaja a doble turno de trabajo de 8 horas cada turno.

En este caso habrá que determinar si en la Ley del Impuesto sobre Sociedades o en el Reglamento, existe alguna forma particular para amortizar los elementos patrimoniales con estas características. Así del artículo 2.3 del reglamento se deduce que: «cuando un elemento patrimonial se utilice diariamente en más de un turno normal de trabajo, podrá amortizarse en función del coeficiente formado por la suma de: el coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización (coeficiente mínimo), y el resultado de multiplicar la diferencia entre el coeficiente de amortización lineal máximo y el coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización (coeficiente mínimo), por el cociente entre las horas diarias habitualmente trabajadas y 8 horas, no será de aplicación a los elementos que por su naturaleza técnica deban ser utilizados de forma continuada».

$$\text{Coeficiente} = \text{Coeficiente mínimo} + [(\text{Coef. máximo} - \text{Coef. mínimo}) \times \text{Tiempo real} / \text{Tiempo normal}]$$

En nuestro supuesto el coeficiente máximo es del 10 por 100, y el coeficiente mínimo lo podemos obtener dividiendo la unidad por el período máximo que también lo conocemos  $1/20$  años = 5 por 100. El tiempo considerado normal es de 8 horas diarias y el tiempo real al trabajar 2 turnos es de 16 horas, por lo tanto, sustituyendo en la fórmula anterior, obtenemos el coeficiente a aplicar a la máquina:

$$\text{Coeficiente} = 5 + [(10 - 5) \times 16/8] = 15\%$$

La amortización anual correspondiente a 1997 se obtiene de multiplicar dicho coeficiente del 15 por 100 por 5.000.000,  $15\% \times 5.000.000 = 750.000$ .

– Por la adquisición.

5.000.000	<i>Maquinaria (223)</i>		<i>a</i>	<i>Caja (570)</i>	5.000.000
		x			

– Por la amortización anual.

750.000	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>		<i>a</i>	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	750.000
		x			

De esta operación y si la empresa contabiliza la amortización aplicando lo establecido en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades no se origina ninguna diferencia entre el resultado contable y fiscal, puesto que la amortización anual realizada se considera tanto gasto contable como fiscal, ya que la empresa amortiza la máquina dentro de los límites establecidos en las tablas de amortización.

3. Se puede definir el Fondo de comercio siguiendo lo establecido por la Resolución de 21 de enero de 1992 del ICAC como: «el conjunto de bienes inmateriales, tales como la clientela, nombre o razón social, localización, cuota de mercado y nivel de competencia de la empresa, capital humano, canales comerciales y otros de naturaleza análoga que impliquen valor para la empresa».



También es necesario anotar, según establece dicha Resolución y la Norma de Valoración número 5 del PGC, que sólo será objeto de contabilización y, por lo tanto, sólo podrá figurar en el activo cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa. Amortizándose 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.

En este supuesto se trata de una adquisición a título oneroso ya que la empresa STURT adquiere a la empresa GESUL pagando 20.000.000 de pesetas, apareciendo un Fondo de comercio que hay que valorar. En el supuesto planteado la empresa paga a GESUL 20.000.000 de pesetas por un patrimonio neto de 10.000.000 (se obtiene por diferencia entre el activo real y el pasivo exigible, 15.000.000 – 5.000.000), se supone que el exceso de valor entre lo que la empresa paga y lo que realmente incorpora a su patrimonio y pertenece a la empresa GESUL se debe a la existencia de un inmovilizado inmaterial representado por la localización del negocio, la clientela, nombre de la empresa, etc., que es lo que constituye el Fondo de comercio.

– El asiento contable que refleja la adquisición de la empresa GESUL, incluido el Fondo de comercio y que va a integrarse en el patrimonio de la empresa STURT será:

5.000.000	<i>Cientes (430)</i>		
10.000.000	<i>Bancos (572)</i>		
10.000.000	<i>Fondo de comercio (213)</i>		
		<i>a Proveedores (400)</i>	5.000.000
		<i>a Caja (570)</i>	20.000.000
_____		x	_____

– Por la amortización del Fondo de comercio,  $10.000.000/5 = 2.000.000$ .

2.000.000	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i>		
		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>	2.000.000
_____		x	_____

El gasto contable de esta operación es de 2.000.000 de pesetas que se refleja en la amortización del Fondo de comercio. Fiscalmente, se tendrá que considerar el contenido del artículo 11.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades al señalar que: «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 el fondo de comercio se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso».

En el supuesto planteado la cantidad que se puede deducir en el ejercicio 1997 como máximo es la décima parte de su importe, es decir,  $10.000.000/10 = 1.000.000$ .

Esta cantidad se considera gasto fiscalmente deducible, pero la diferencia entre la amortización contable y la fiscal no se considera fiscalmente deducible, originándose una diferencia temporal positiva por 1.000.000.

4. En este apartado, la empresa debe contabilizar todas las operaciones comerciales que realiza la empresa, así como el ajuste de la variación de existencias que se produzca aplicando el método de valoración LIFO, que es el que se utiliza a efectos contables. De este apartado también se deduce que esta empresa no gozará de los incentivos fiscales establecidos en la ley para las empresas que se consideran de reducida dimensión, puesto que una empresa se considera de reducida dimensión, según el artículo 122.1 de la ley cuando «el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 250 millones de pesetas». Según el enunciado las ventas del período anterior ascendieron a 450 millones de pesetas.

– Por las compras de mercaderías a crédito.

300.000.000	Compra de mercaderías (600)		
		a Proveedores (400)	300.000.000
_____		x _____	

– Por la venta de mercaderías a crédito.

500.000.000	Clientes (430)		
		a Venta mercaderías (700)	500.000.000
_____		x _____	

– Por la eliminación de las existencias iniciales y creación de las finales.

0	Variación de existencias de mercaderías (610)		
		a Existencias de mercaderías (300)	0
_____		x _____	
5.000.000	Existencias de mercaderías (300)		
		a Variación de existencias de mercaderías (610)	5.000.000
_____		x _____	

– Para obtener las existencias finales aplicando el criterio de valoración LIFO:

Existencias iniciales de mercaderías:	
	0
+ Compras de mercaderías:	
25.000 x 1.000 .....	25.000.000
50.000 x 1.500 .....	75.000.000
100.000 x 2.000 .....	200.000.000
– Existencias finales de mercaderías:	
5.000 x 1.000 .....	5.000.000
= Coste de las mercaderías vendidas:	
100.000 x 2.000 .....	200.000.000
50.000 x 1.500 .....	75.000.000
20.000 x 1.000 .....	20.000.000

En la Ley y Reglamento del Impuesto sobre Sociedades no se especifica si alguno de los métodos de valoración de existencias que se utilizan en contabilidad (LIFO, FIFO, PMP, etc.) no es admitido a efectos fiscales. Al no dedicarse ningún artículo a este tema, puede entenderse que las normas fiscales están de acuerdo con las contables y no se tendrá que realizar ningún ajuste extracontable para conciliar el resultado contable con la base imponible del Impuesto sobre Sociedades al coincidir tanto la norma fiscal como la contable en la utilización del mismo método de valoración, en este caso el LIFO.

5. Desde el punto de vista contable la empresa deberá realizar los asientos para reflejar la amortización y la venta del inmovilizado, teniendo en cuenta la amortización acumulada hasta la fecha de la venta que asciende a 5.000.000 de pesetas.

– Por la amortización hasta el 1 de julio de 1997:  $20.000.000 \times 10\% \times 1/2 = 1.000.000$ .

<i>1.000.000 Amortización del inmovilizado material (682)</i>		
	<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	<i>1.000.000</i>
	x	

– Asiento contable para reflejar la venta de parte de las construcciones el 1 de julio de 1997.

5.000.000	Amortización acumulada del inmovilizado material (282)		
17.000.000	Caja (570)		
		a Construcciones (221)	20.000.000
		a Beneficios procedentes inmovilizado material (771)	2.000.000
		x	

Este beneficio que se integra en el resultado contable también se integrará para determinar el resultado fiscal, considerando lo establecido en el artículo 15.11 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Según dicho artículo, 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 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. Los coeficientes de corrección monetaria para 1997, están regulados en el artículo 57 de la Ley 12/1996, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1997, que establece que en función del momento de adquisición del elemento patrimonial transmitido, serán los siguientes:

Con anterioridad a 1 de enero de 1984 .....	1,851
En el ejercicio 1984 .....	1,681
En el ejercicio 1985 .....	1,553
En el ejercicio 1986 .....	1,462
En el ejercicio 1987 .....	1,392
En el ejercicio 1988 .....	1,330
En el ejercicio 1989 .....	1,272
En el ejercicio 1990 .....	1,222
En el ejercicio 1991 .....	1,181
En el ejercicio 1992 .....	1,154
En el ejercicio 1993 .....	1,140
En el ejercicio 1994 .....	1,119
En el ejercicio 1995 .....	1,074
En el ejercicio 1996 .....	1,023
En el ejercicio 1997 .....	1,000

Según el apartado anterior se multiplica el precio de adquisición de las construcciones por el coeficiente de actualización correspondiente al año en el que se adquirió, en este supuesto 1,074:  $20.000.000 \times 1,074 = 21.480.000$ . También se actualizan las amortizaciones acumuladas que se pueden representar en el siguiente cuadro:

AÑO	COEFICIENTE ACTUALIZACIÓN	AMORTIZACIÓN ANUAL	AMORTIZACIÓN ANUAL ACTUALIZADA
1995	1,074	2.000.000	2.148.000
1996	1,023	2.000.000	2.046.000
1997	1,000	1.000.000	1.000.000
		5.000.000	5.194.000

Obtenemos la diferencia entre  $21.480.000 - 5.194.000 = 16.286.000$ .

- 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, en nuestro supuesto el valor contable es de  $20.000.000 - 5.000.000 = 15.000.000$ . Al aplicar el contenido de este apartado se obtiene  $16.286.000 - 15.000.000 = 1.286.000$ .
- c) La cantidad resultante de dicha operación se multiplica por un coeficiente que es el siguiente:

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

Para determinar el coeficiente se consideran las magnitudes del período de tiempo de tenencia del elemento patrimonial transmitido o en los 5 ejercicios anteriores a la fecha de la transmisión, si este último plazo fuera menor. En el supuesto planteado las construcciones se adquirieron el 1 de enero de 1995, por tanto, las magnitudes a considerar son las del ejercicio 1995 y 1996:

Inmovilizado .....	39.000.000
Deudores .....	800.000
Tesorería .....	200.000
<b>TOTAL ACTIVO .....</b>	<b>40.000.000</b>
Pasivo no exigible .....	15.000.000
Pasivo exigible .....	25.000.000
<b>TOTAL PASIVO Y NETO PATRIMONIAL .....</b>	<b>40.000.000</b>

$$15.000.000 / 40.000.000 - 800.000 - 200.000 = 0,384615384$$

Al multiplicar 1.268.000 x 0,384615384 obtenemos 494.615,3846, que es la cantidad que se deducirá como consecuencia de la depreciación monetaria, dando lugar a una diferencia permanente negativa (si redondeamos obtenemos la cantidad de 494.615).

– Por la amortización del resto de las construcciones,  $10.000.000 \times 10\% = 1.000.000$ .

1.000.000	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>		
		a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>
			1.000.000
		x	

No se producen diferencias entre el resultado contable y fiscal, puesto que el coeficiente de amortización está dentro de lo admitido en las tablas de amortización.

6. La empresa adquiere un número de acciones que está dentro de los límites establecidos en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, concretamente en el artículo 75, al ser el 10 por 100 de las acciones que constituyen su Capital social y al estar totalmente desembolsadas.

– Por la adquisición de las acciones propias  $3.000 \times 1.000 \times 150\% = 4.500.000$ . Al mismo tiempo se establece una reserva indisponible utilizando la cuenta de Reservas para acciones propias que se abonará por el importe de la adquisición con cargo a una cuenta de Reservas disponibles o a la cuenta 129.

4.500.000	<i>Acciones propias en situaciones especiales (198)</i>		
		a	<i>Caja (570)</i>
			4.500.000
		x	
4.500.000	<i>Reservas voluntarias (117)</i>		
		a	<i>Reservas para acciones propias (115)</i>
			4.500.000
		x	

– Por la amortización de 2.000 acciones que supone la reducción del Capital social, dicho capital disminuye por el valor nominal.

2.000.000	<i>Capital social (100)</i>		
1.000.000	<i>Reservas voluntarias (117)</i>		
		a	<i>Acciones propias situaciones especiales (198)</i>
			3.000.000
		x	

3.000.000	<i>Reservas para acciones propias (115)</i>		
		a	<i>Reservas voluntarias (117)</i>
			3.000.000
		x	

Desde el punto de vista contable la empresa reduce capital por el valor nominal de las acciones, contabilizando la diferencia entre el precio de adquisición (150%) y el nominal (100%) en una cuenta de reservas y no en una cuenta de gestión.

Desde el punto de vista fiscal el artículo 15.10 del Impuesto sobre Sociedades establece que «la adquisición y amortización de acciones propias no determinará para la entidad adquirente rentas positivas o negativas». Parece deducirse que la empresa no tiene que realizar ajuste alguno al coincidir el tratamiento contable con el fiscal.

La empresa todavía dispone de 1.000 acciones de 1.000 pesetas nominales que adquirió al 150 por 100, pero la cotización de dichas acciones al finalizar el ejercicio es del 140 por 100. Aplicando el principio de prudencia valorativa tendrá que dotar una provisión.

– Por la dotación a la provisión para acciones propias por la cantidad de  $1.000 \times 1.000 \times x$  (150% – 140%) = 100.000.

100.000	<i>Dotación a la provisión para acciones propias (6984)</i>		
		a	<i>Provisión por depreciación de acciones propias (5971)</i>
			100.000
		x	

Contablemente la dotación a la provisión es un gasto del ejercicio. Fiscalmente el artículo 12.3 del Impuesto sobre Sociedades considera que no serán deducibles las dotaciones concierne a valores representativos del Capital social del propio sujeto pasivo, al no ser deducibles las dotaciones, se produce una divergencia entre el criterio contable y fiscal, originando una diferencia temporal positiva puesto que el resultado contable es inferior al fiscal, en este caso, la diferencia es de 100.000 pesetas.

7. La empresa tendrá que contabilizar, por una parte la cantidad que cobra de sus clientes y por el resto tendrá que dotar una provisión global. En relación a las provisiones, el documento número 11 de AECA denominado Provisiones, contingencias y acontecimientos posteriores al cierre de los estados financieros, las define como «aquellas cuentas que recogen hechos o situaciones que implican quebrantos imputables al período al que se refieren los estados financieros que, bien porque existe una alta probabilidad de que se produzcan, bien porque no se conozca la totalidad de

sus datos y circunstancias, han de contabilizarse bajo diferentes formas de estimación y métodos de cálculo, al objeto de que el resultado incluya todas las pérdidas que le corresponden». Según lo anterior se puede realizar una clasificación de las provisiones siguiendo la IV Directriz y lo establecido por la *Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés* (OECCA) que en su Recomendación número 18 establece dos tipos de provisiones:

*Provisiones para riesgos y gastos* que tendrán por objeto cubrir pérdidas o deudas claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, pero con la particularidad de que en la fecha de cierre del balance reúnan las condiciones de ser probables o seguras y, además indeterminadas en cuanto a su importe o en cuanto a la fecha en que se producirán, no teniendo por objeto corregir los valores de los elementos de activo.

*Provisiones por depreciación*, que tienen por finalidad la corrección de los valores de los elementos de activo, objeto no cubierto por las anteriores, son recogidas por medio de las correcciones valorativas cuando la depreciación de los elementos patrimoniales que tratan de constatar, no es definitiva a la fecha de cierre del balance.

En el supuesto, se trata de una provisión por depreciación, perteneciente al subgrupo 49. Provisiones por operaciones de tráfico, realizándose una estimación global del riesgo de insolvencia de los clientes.

– Por el cobro del 90 por 100 de la deuda de los clientes.

450.000.000 Caja (570)	a	Clientes (430) 450.000.000
	x	

– Por la estimación global del riesgo de insolvencia de los clientes.

50.000.000 Dotación a la provisión para insolvencias (694)	a	Provisión para insolvencias (490) 50.000.000
	x	

Desde el punto de vista contable se considera gasto toda la dotación efectuada, pero habrá que comprobar la regulación fiscal para ver si se produce o no diferente tratamiento en dicha provisión.

El artículo 12.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que no serán deducibles las dotaciones basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores. También el artículo 7.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades se expresa en el mismo



sentido al indicar que no serán deducibles las dotaciones basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de los deudores. En este caso el gasto contable será superior al fiscal, lo que implica que el resultado contable será inferior al fiscal teniendo que realizar la empresa, al finalizar el ejercicio un ajuste extracontable de carácter positivo por 50.000.000 para conciliar el resultado contable con el fiscal, que se contabilizará en la cuenta de Impuesto sobre beneficios anticipado.

8. Considerando lo indicado en el apartado anterior para las provisiones, en este apartado corresponde anotar una provisión por depreciación. También la Norma de Valoración número 2.5 del PGC hace referencia a las correcciones de valor de inmovilizado material al establecer que «deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias con el fin de atribuir a cada elemento del inmovilizado material el inferior valor de mercado que le corresponda al cierre de cada ejercicio». En el supuesto planteado habrá que dotar una provisión por  $(10.000.000 - 9.000.000) = 1.000.000$ .

– Asiento contable para reflejar la provisión.

1.000.000	<i>Dotación a la provisión del inmovilizado material (692)</i>		
	a	<i>Provisión depreciación inmovilizado material (292)</i>	1.000.000
	x		

Desde el punto de vista contable la dotación a la provisión contabilizada es gasto contable, fiscalmente ni en el artículo 12, ni en el artículo 13 del Impuesto sobre Sociedades se hace alusión a estas provisiones, por lo que puede deducirse que la fiscalidad admite lo establecido en las normas contables y, por tanto se considera también gasto fiscalmente deducible, no originándose diferencias entre el resultado contable y fiscal por esta operación.

9. La empresa contabiliza el gasto que suponen las multas y sanciones.

500.000	<i>Gastos extraordinarios (678)</i>		
	a	<i>Caja (570)</i>	500.000
	x		

El artículo 14.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece como no deducibles las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones. Es gasto contable pero no se puede deducir fiscalmente, por tanto se produce una diferencia permanente positiva, puesto que está establecido por la legislación fiscal de forma expresa y no tiene plazo de reversión.

– Resultado contable del ejercicio 1997.

356.475.000	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>		
		<i>a</i>	<i>Compras de mercaderías (600)</i> 300.000.000
		<i>a</i>	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i> 2.000.000
		<i>a</i>	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i> 2.875.000
		<i>a</i>	<i>Gastos extraordinarios (678)</i> 500.000
		<i>a</i>	<i>Dotación provisión inmovilizado material (692)</i> 1.000.000
		<i>a</i>	<i>Dotación provisión para insolvencias (694)</i> 50.000.000
		<i>a</i>	<i>Dotación provisión acciones propias (6984)</i> 100.000
		x	_____
5.000.000	<i>Variación de existencias (610)</i>		
500.000.000	<i>Ventas de mercaderías (700)</i>		
2.000.000	<i>Beneficio procedente del inmovilizado material (771)</i>		
		<i>a</i>	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i> 507.000.000
		x	_____

El resultado contable obtenido en el ejercicio es de 507.000.000 – 356.475.000 = 150.525.000.

**B) Calcular el gasto del impuesto sobre beneficios y la cuota a pagar del Impuesto sobre Sociedades aplicando ambas normas, realizando todos los ajustes que procedan y conociendo que el tipo impositivo es del 35 por 100.**

En los apartados anteriores, al contabilizar cada una de las operaciones del ejercicio, ya se han comentado los ajustes que procedía realizar por la no coincidencia entre los criterios contables y fiscales, siempre considerando la normativa regulada en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en el Reglamento, dichos ajustes se recogen en los siguientes cuadros que se deben realizar para determinar el gasto por impuesto sobre beneficios y la cuota a pagar del Impuesto sobre Sociedades.

CÁLCULO DEL GASTO POR IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS	
<b>Resultado contable antes de impuestos</b> .....	<b>150.525.000</b>
Diferencia permanente negativa depreciación monetaria .....	(494.615)
Diferencia permanente positiva multas y sanciones .....	500.000
<b>Resultado contable ajustado</b> .....	<b>150.530.385</b>
Tipo impositivo .....	35%
<b>Gasto por impuesto</b> .....	<b>52.685.635</b>

## CÁLCULO DE LA CUOTA A PAGAR DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

<b>Resultado contable antes de impuestos</b> .....	<b>150.525.000</b>
Diferencia permanente negativa depreciación monetaria .....	(494.615)
Diferencia permanente positiva multas y sanciones .....	500.000
Ajuste positivo amortización inmovilizado material .....	25.000
Ajuste positivo provisión insolvencias .....	50.000.000
Ajuste positivo provisión acciones propias .....	100.000
Ajuste positivo amortización fondo de comercio .....	1.000.000
<b>Base imponible del Impuesto s/Sociedades</b> .....	<b>201.655.385</b>
Tipo impositivo .....	35%
<b>Cuota o impuesto a pagar</b> .....	<b>70.579.385</b>

– El asiento contable que procede realizar en 1997 es el siguiente:

52.685.635	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>		
17.893.750	<i>Impuesto sobre beneficios anticipado (474)</i>		
	(51.125.000 x 35% = 17.893.750)		
		a	<i>Hacienda Pública, acreedor Impuesto sobre Sociedades (4752)</i> 70.579.385
	_____	x	_____
52.685.635	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>		
		a	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i> 52.685.635
	_____	x	_____

– Asiento de cierre.

28.000.000	<i>Capital social (100)</i>		
1.500.000	<i>Reserva para acciones propias (115)</i>		
7.500.000	<i>Reservas voluntarias (117)</i>		
97.839.365	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>		
2.000.000	<i>Amortización acumulada inmovilizado inmaterial (281)</i>		
3.875.000	<i>Amortización acumulada inmovilizado material (282)</i>		
1.000.000	<i>Provisión por depreciación inmovilizado material (292)</i>		
327.000.000	<i>Proveedores (400)</i>		
70.579.385	<i>Hacienda Pública, acreedor Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>		
50.000.000	<i>Provisión para insolvencias (490)</i>		
100.000	<i>Provisión depreciación acciones propias (5971)</i>		
		a	<i>Fondo de comercio (213)</i> 10.000.000

a Terrenos y bienes naturales (220)	10.000.000
a Construcciones (221)	10.000.000
a Maquinaria (223)	5.000.000
a Mobiliario (226)	1.000.000
a Acciones propias situaciones especiales (198)	1.500.000
a Existencias de mercaderías (300)	5.000.000
a Clientes (430)	55.000.000
a Impuesto sobre beneficios anticipado (474)	17.893.750
a Caja (570)	464.000.000
a Bancos (572)	10.000.000

x

– Balance de situación final de 1997.

ACTIVO	PASIVO Y NETO
A) ACCIONISTAS POR DESEMBOLSOS NO EXIGIDOS	A) FONDOS PROPIOS
B) INMOVILIZADO	100-Capital social ..... 28.000.000
213-Fondo de comercio ..... 10.000.000	115-Reserva acciones propias ..... 1.500.000
281-Amortización acumulada inmovilizado inmaterial ..... (2.000.000)	117-Reserva voluntaria ..... 7.500.000
220-Terrenos y bienes naturales ..... 10.000.000	129-Pérdidas y ganancias ..... 97.839.365
221-Construcciones ..... 10.000.000	B) INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS
223-Maquinaria ..... 5.000.000	C) PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS
226-Mobiliario ..... 1.000.000	D) ACREEDORES A LARGO PLAZO
282-Amortización acumulada inmovilizado material ..... (3.875.000)	E) ACREEDORES A CORTO PLAZO
292-Provisión depreciación inmovilizado material ..... (1.000.000)	400-Proveedores ..... 327.000.000
198-Acciones propias situaciones especiales ..... 1.500.000	4752-Hacienda Pública, acreedor Impuesto sobre Sociedades ..... 70.579.385
C) GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS	
D) ACTIVO CIRCULANTE	
300-Existencias de mercaderías ..... 5.000.000	
430-Clientes ..... 55.000.000	
490-Provisión para insolvencias ..... (50.000.000)	
474-Impuesto sobre beneficios anticipado ..... 17.893.750	
570-Caja ..... 464.000.000	
572-Bancos ..... 10.000.000	
5971-Provisión depreciación acciones propias ..... (100.000)	
<b>TOTAL ACTIVO ..... 532.418.750</b>	<b>TOTAL PASIVO Y NETO ..... 532.418.750</b>

**C) Reflejar la reversión de la diferencia temporal positiva que se deriva del apartado número 1, considerando un resultado positivo constante antes de contabilizar la amortización e impuestos de 5.000.000 de pesetas.**

En el ejercicio 1997 se origina una diferencia temporal positiva como consecuencia de no coincidir el criterio contable y fiscal para contabilizar la amortización del mobiliario, contablemente la amortización anual asciende a 125.000 pesetas y fiscalmente a 100.000 pesetas, dando lugar a un cargo en la cuenta de Impuesto sobre beneficios anticipado de  $(125.000 - 100.000) \times 35$  por 100 = 8.750 pesetas que tendrán que revertir en un futuro.

Si seguimos analizando el resto de los años hasta amortizar totalmente el mobiliario, podremos observar como se va a producir dicha reversión.

– En el año 1998, el gasto contable por amortización es de  $1.000.000 / 4 = 250.000$  pesetas, mientras que fiscalmente es de  $1.000.000 / 5 = 200.000$  pesetas. Lo podemos reflejar en el siguiente cuadro y asiento contable.

RESULTADO CONTABLE	RESULTADO FISCAL
Resultado antes de amortización e impuestos ..... 5.000.000	Resultado antes de amortización impuestos ..... 5.000.000
Amortización anual ..... (250.000)	Amortización anual ..... (200.000)
Resultado contable ..... 4.750.000	Resultado fiscal ..... 4.800.000
Tipo impositivo ..... 35%	Tipo impositivo ..... 35%
Gasto por impuesto ..... 1.662.500	Cuota a pagar ..... 1.680.000

1.662.500 *Impuesto sobre beneficios (630)*  
 17.500 *Impuesto sobre beneficios anticipado (474)*  
 (50.000 x 35% = 17.500)

a *Hacienda Pública, acreedor Impuesto sobre Sociedades (4752)* 1.680.000

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

1.662.500 *Pérdidas y ganancias (129)*

a *Impuesto sobre beneficios (630)* 1.662.500

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Si consideramos que la empresa cuenta con la misma información en los ejercicios siguientes, procederá realizar el mismo cuadro y el mismo asiento contable para conciliar el resultado contable con el fiscal durante los años: 1998, 1999 y 2000. Hasta estos momentos el cargo en la cuenta de Impuesto sobre beneficios anticipado asciende a las siguientes cantidades:

8.750	en el año 1997
17.500	en el año 1998
17.500	en el año 1999
17.500	en el año 2000

– En el año 2001 (1 de julio) finaliza la amortización contable del mobiliario, puesto que ya se ha amortizado 125.000 en 1997, 250.000 en 1998, 250.000 en 1999 y 250.000 en el año 2000, por tanto la amortización contable del 2001 es de 125.000, mientras que fiscalmente no se terminará de amortizar hasta el año 2002 (1 de julio), en definitiva fiscalmente corresponde amortizar 200.000 durante el ejercicio que estamos considerando. Todo esto lo podemos representar mediante el siguiente cuadro y asiento contable.

RESULTADO CONTABLE	RESULTADO FISCAL
Resultado antes de amortización e impuestos ..... 5.000.000	Resultado antes de amortización impuestos ..... 5.000.000
Amortización anual ..... (125.000)	Amortización anual ..... (200.000)
Resultado contable ..... 4.875.000	Resultado fiscal ..... 4.800.000
Tipo impositivo ..... 35%	Tipo impositivo ..... 35%
Gasto por impuesto ..... 1.706.250	Cuota a pagar ..... 1.680.000

1.706.250 *Impuesto sobre beneficios (630)*

a *Hacienda Pública, acreedor Impuesto sobre Sociedades (4752)* 1.680.000  
a *Impuesto sobre beneficios anticipado (474)* 26.250

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

1.706.250 *Pérdidas y ganancias (129)*

a *Impuesto sobre beneficios (630)* 1.706.250

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

– En el año 2002 (1 de julio) ya se habrá amortizado totalmente el mobiliario desde el punto de vista contable, pero aún resta de amortizar 100.000 desde el punto de vista fiscal, como queda reflejado en el siguiente cuadro y asiento contable.

RESULTADO CONTABLE	RESULTADO FISCAL
Resultado antes de amortización e impuestos ..... 5.000.000	Resultado antes de amortización e impuestos ..... 5.000.000
Amortización anual	Amortización anual ..... (100.000)
Resultado contable ..... 5.000.000	Resultado fiscal ..... 4.900.000
Tipo impositivo ..... 35%	Tipo impositivo ..... 35%
Gasto por impuesto ..... 1.750.000	Cuota a pagar ..... 1.715.000

1.750.000 *Impuesto sobre beneficios (630)*

a *Hacienda pública, acreedor Impuesto sobre Sociedades (4752)* 1.715.000  
a *Impuesto sobre beneficios anticipado (474)* 35.000

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

1.750.000 *Pérdidas y ganancias (129)*

a *Impuesto sobre beneficios (630)* 1.750.000

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

De todo lo expuesto se deduce cómo se produce la reversión de las cantidades anotadas en el debe de la cuenta Impuesto sobre beneficios anticipado que asciende a un total de 61.250, con dos anotaciones en el haber de dicha cuenta, una que corresponde al ejercicio 2001 por 26.250 y otra que corresponde al ejercicio 2002 por 35.000.