

TRABAJO EFECTUADO POR:

JORGE TRUJILLANO OLAZARRI

Asesor Fiscal

Sumario:

VI. Beneficios no reinvertidos procedentes del inmovilizado.

1. Normativa aplicable.
2. Comentario.
3. Conciliación de las diferencias.

Caso práctico núm. 4.

VII. Reinversión de beneficios procedentes del inmovilizado.

1. Normativa aplicable.
2. Comentario.

Caso práctico núm. 5.



VI. BENEFICIOS NO REINVERTIDOS PROCEDENTES DEL INMOVILIZADO

1. Normativa aplicable.

MERCANTIL

CCo: Artículo 38.1.

LSA: Artículo 192.

PGC: Principios contables.

Norma de elaboración de la Memoria 17.^a.

FISCAL

LIS: Artículo 15.11 (normas correctoras).

Disposición adicional 9.^a 2 (coeficientes para 1996).

Disposición final 9.^a 1 i) (habilitación para fijar coeficientes en el futuro).

2. Comentario.

CONTABLE

El artículo 192 de la LSA establece la contabilización de estos ingresos en cuentas separadas de aquellos que procedan de la actividad ordinaria propia de la explotación de la sociedad. Incluso establece que, cuando sean relevantes para la apreciación de los resultados, deberán ser mencionados expresamente en la memoria.

Según el documento número 13 de la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad de la AECA, las condiciones para el reconocimiento de estos ingresos serán:

- a) El cobro del precio debe estar razonablemente asegurado.
- b) Las operaciones de las que se deriva el ingreso han de haber sido realizadas en firme y haber sido ejecutadas materialmente.
- c) No han de existir riesgos de que la transacción sea sustancialmente anulada.

FISCAL

Una de las novedades de la nueva Ley del Impuesto es la introducción de una medida cuyo objeto es evitar que tributen las rentas originadas por el efecto de la inflación.

Dicho efecto sobre el circulante se palia valorando las existencias por el método LIFO, admitido contablemente y ahora también fiscalmente.

En cuanto al inmovilizado, material o inmaterial pero no financiero, lo previsto por la ley es corregir la depreciación monetaria producida desde 1 de enero de 1983, fecha de la última actualización de balances, permitiendo el no computar, a efectos fiscales, el ingreso contable con origen en la enajenación de un inmovilizado hasta el límite máximo del importe por el que dicho ingreso figure registrado.

El cálculo del importe a minorar se efectúa conforme a las siguientes reglas:

1. Se multiplica el precio de adquisición o coste de producción de los inmovilizados transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a los mismos por los coeficientes establecidos al efecto.

2. Al importe así obtenido se le resta el valor neto contable del inmovilizado transmitido.

3. La diferencia anterior se multiplica por $\frac{a}{b}$.

a representa los fondos propios.

b representa el pasivo total menos los derechos de crédito y la tesorería.

Las magnitudes de a y b serán las habidas durante el tiempo de tenencia del inmovilizado transmitido.

No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por los últimos cinco ejercicios anteriores a la fecha de la transmisión, pero sólo en el caso de que este plazo sea inferior al anterior.

Si $\frac{a}{b}$ fuese superior a 0'4 no se aplicará todo lo indicado en el apartado 3.

Finalmente, en cuanto a los coeficientes aludidos en el apartado 1 hay que indicar:

- a) La disposición adicional 9.^a 2 establece los coeficientes aplicables a las enajenaciones de inmovilizado efectuadas en 1996.
- b) La disposición final 9.^a 1 i) habilita a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para establecer los coeficientes aplicables a estas correcciones monetarias.
- c) A las amortizaciones acumuladas se aplicarán los coeficientes correspondientes al año en que se dotaron.
- d) A las posibles mejoras de los inmovilizados se les aplica el coeficiente correspondiente al año en que se realizaron.

3. Conciliación de las diferencias.

La minoración a efectuar sobre el resultado contable, como consecuencia de la corrección monetaria, produce un ajuste extracontable negativo que tendrá el carácter de diferencia permanente.

Su importe será el obtenido mediante los cálculos anteriormente descritos.

CASO PRÁCTICO NÚM. 4**ENUNCIADO**

- Supongamos que los balances de situación de una sociedad durante los últimos 6 años son los siguientes, expresados en millones de pesetas:

	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Activos	800	900	1.000	1.100	1.200	1.300
Derechos cto.	100	110	120	130	140	150
Tesorería	5	6	7	8	9	10
TOTAL ACTIVO	905	1.016	1.127	1.238	1.349	1.460
Fondos propios	300	300	350	350	350	400
Pasivo exigido.....	605	716	777	888	999	1.060
TOTAL PASIVO	905	1.016	1.127	1.238	1.349	1.460

- Esta sociedad adquirió el 1 de abril de 1990 un inmovilizado no financiero por 12.000.000 que vende el 1 de octubre de 1996 por 8.000.000. Lo ha amortizado a razón de un 6 por 100 anual.
- Otros datos referentes a 1996 son:

Beneficio antes de impuestos	1.584.348
Deducciones de la cuota	10.000
Pagos a cuenta	40.000

SOLUCIÓN

Cálculo de los saldos medios habidos durante el tiempo de tenencia del inmovilizado transmitido:

$$\text{Fondos propios} = \frac{2.050}{6} = 341\bar{6}$$

$$\text{Pasivo total} = \frac{7.095}{6} = 1.182\bar{5}$$

$$\text{Derechos de crédito} = \frac{750}{6} = 125$$

$$\text{Tesorería} = \frac{45}{6} = 7\bar{5}$$

El cociente que hemos denominado $\frac{a}{b}$ sería, en este caso:

$$\frac{341\bar{6}}{1.182\bar{5} - 125 - 7\bar{5}} = 0'325396825$$

Cálculo de los saldos medios habidos durante los últimos cinco ejercicios anteriores a la fecha de la transmisión:

$$\text{Fondos propios} = \frac{1.750}{5} = 350$$

$$\text{Pasivo total} = \frac{6.190}{5} = 1.238$$

$$\text{Derechos de crédito} = \frac{650}{5} = 130$$

$$\text{Tesorería} = \frac{40}{5} = 8$$

El cociente $\frac{a}{b}$ sería, en este caso:

$$\frac{350}{1.238 - 130 - 8} = 0,318$$

Puesto que este cociente es inferior al obtenido anteriormente no será elegido por la sociedad, que utilizará el mayor para así poder aplicar una reducción de más cuantía.

Actualización de las amortizaciones practicadas:

AÑO	COEFICIENTE	VALOR HISTÓRICO	VALOR ACTUALIZADO
1990	1'19	0'06 x 12.000.000 x 9/12	642.600
1991	1'15	0'06 x 12.000.000	828.000
1992	1,13	0'06 x 12.000.000	813.600
1993	1,11	0'06 x 12.000.000	799.200
1994	1,09	0'06 x 12.000.000	784.800
1995	1,05	0'06 x 12.000.000	756.000
1996	1	0'06 x 12.000.000 x 9/12	540.000
	SUMA	4.680.000	5.164.200

Valor neto contable actualizado:

$$12.000.000 \times 1'19 - 5.164.200 = 9.115.800$$

Valor neto contable histórico:

$$12.000.000 - 4.680.000 = 7.320.000$$

Importe de la actualización efectuada:

$$9.115.800 - 7.320.000 = 1.795.800$$

Importe de la minoración a practicar sobre la base imponible:

$$1.795.800 \times 0'325396825 = 584.348$$

Este importe no sobrepasa el límite previsto por la ley que es, en este caso:

$$8.000.000 - 7.320.000 = 680.000$$

Cálculo del impuesto devengado:

REAI	1.584.348
DP	(584.348)
RCA	1.000.000
IB	350.000
D	(10.000)
(630)	340.000

Cálculo de la cuota a ingresar:

REAI	1.584.348
DP	(584.348)
DT	-
BIP	1.000.000
BINEA	-
BI	1.000.000
CI	350.000

D	(10.000)
CL	340.000
PC	(40.000)
(4752)	300.000

Asiento contable:

340.000 *Impuesto sobre beneficios (630)*

<i>a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	40.000
<i>a Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>	300.000

_____ x _____

VII. REINVERSIÓN DE BENEFICIOS PROCEDENTES DEL INMOVILIZADO

1. Normativa aplicable.

MERCANTIL

Cco: Artículo 38.1.

LSA: Artículo 192.

PGC: Principios contables.

Norma de elaboración de la Memoria 17.^a.

FISCAL

LIS: Artículo 21 (régimen general).

Artículo 127 (régimen para las empresas de reducida dimensión).

2. Comentario.

CONTABLE

Véase el comentario incluido en el apartado dedicado a los beneficios extraordinarios no reinvertidos procedentes de la enajenación del inmovilizado no financiero.

FISCAL

El artículo 127 de la ley establece la exención por reinversión de las plusvalías con origen en la enajenación de inmovilizados materiales de las empresas de reducida dimensión.

A esta exención, que contiene algunas diferencias respecto de la que existía con la ley anterior, nos referiremos en el apartado dedicado a las PYME.

En éste vamos a estudiar el régimen general previsto para las empresas que no tienen la consideración de reducida dimensión, es decir, aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios habido en el período impositivo inmediato anterior sea superior a 250 millones de pesetas.

NOVEDADES QUE RESULTAN DE LA COMPARACIÓN CON EL RÉGIMEN ANTERIOR

- a) Desaparece la exención y se sustituye por un diferimiento de la tributación.
- b) Se amplían los elementos patrimoniales afectos a este incentivo fiscal.
- c) Se modifica el plazo para efectuar la reinversión.
- d) Se modifica el plazo de mantenimiento de la reinversión.
- e) Desaparecen el requisito de afectación a una actividad empresarial, el de no cesión a terceros y el de no deducción de los gastos consecuencia de la utilización posterior del bien enajenado.

DIFERIMIENTO DE LA TRIBUTACIÓN

El ingreso extraordinario no se integra en la base imponible del período en que surge contablemente sino en la de ejercicios posteriores.

El importe del ingreso que se difiere fiscalmente no es el contabilizado, porque a éste hay que aplicarle las normas correctoras del artículo 15.11 de la ley.

Es decir, en primer lugar hay que calcular la parte de la plusvalía contable que no va a tributar tanto si hay reinversión como si no. Recuérdese que el citado artículo regula la corrección en base a la inflación de los ejercicios precedentes y a las posibilidades que hubo de financiar el bien enajenado.

Una vez determinada la parte del ingreso extraordinario contable que sí va a tributar, su importe se sumará por partes iguales a las futuras bases imposables por cualquiera de los dos procedimientos siguientes, a elección del sujeto pasivo:

- a) A las bases de los períodos impositivos concluidos en los siete años siguientes al cierre del ejercicio en que venció el plazo de reinversión (véase **ejemplo 3**).
- b) A las bases de los períodos impositivos durante los que se amorticen los elementos patrimoniales en que se materializó la reinversión (véase **ejemplo 4**). Evidentemente, esta opción no existirá cuando los activos en que se reinvirtió no sean amortizables.

No obstante obsérvese la redacción del artículo 21.3 de la ley:

«El importe de la renta no integrada en la base imponible se sumará a la misma 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 apartado 1, o, tratándose de bienes amortizables, en los períodos impositivos durante los que se amorticen los elementos patrimoniales en los que se materialice la reinversión, a elección del sujeto pasivo».

Simplificando el texto obtendríamos:

«... por partes iguales en los períodos impositivos:

- Concluidos en los siete años siguientes...
- Durante los que se amorticen...»

De este texto se desprende claramente que la segunda alternativa sólo es admisible cuando se trate de bienes amortizables, en cuyo caso será el sujeto pasivo quien opte por cualquiera de las dos posibilidades previstas.

Lo que no dice la ley, y en nuestra opinión debería figurar expresamente, es que en esta segunda alternativa la acumulación a la base imponible deba efectuarse conforme al ritmo de amortización de los bienes afectados, prevaleciendo, por tanto, la previa indicación de «por partes iguales».

Obviamente esta cuestión de interpretación sólo afecta a los casos en que la amortización no se practique linealmente. Desde nuestro punto de vista el futuro reglamento del Impuesto deberá establecer que la imputación se efectúe en proporción a la amortización practicada.

ELEMENTOS PATRIMONIALES AFECTOS A ESTE INCENTIVO FISCAL

Los inmovilizados cuya enajenación sea el origen del diferimiento de la tributación, deberán pertenecer a cualquiera de las siguientes categorías contables:

- a) Material.
- b) Inmaterial.
- c) Financiero. En este caso deberá tratarse de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades, que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital de las mismas y que se hubiesen poseído, al menos, con un año de antelación.

Los inmovilizados en los que se ha de materializar la reinversión pertenecerán a cualquiera de las categorías anteriormente mencionadas.

La Ley del Impuesto no exige que los activos enajenados o en que se hayan reinvertido estén afectos a la actividad productiva, por lo que en principio no se discrimina a los activos en curso ni a los que supongan meras inversiones especulativas. Tampoco exige que se reinvierta en activos nuevos.

En definitiva, es posible que el importe obtenido por la enajenación de un terreno, de un bien adquirido mediante un contrato de *leasing* o de una participación de control de otra sociedad, se pueda reinvertir en una nave industrial usada o en investigar para obtener un procedimiento de fabricación, todo ello sin perder el beneficio de este incentivo fiscal.

Las transmisiones de los elementos del inmovilizado han de ser necesariamente onerosas. Una transmisión lucrativa no supondría el abono de una cuenta de ingresos extraordinarios, sino de ingresos de imputación plurianual. Si esta operación se diese entre sociedades vinculadas podría surgir una renta fiscal, cuya tributación no sería posible diferir.

PLAZO PARA EFECTUAR LA REINVERSIÓN

Obsérvese la redacción del artículo 21.1 de la ley: «... dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores».

Puesto que lo que dice el texto es «... el año anterior a la fecha de la entrega...», en vez de «... el año anterior al de la fecha...», parece que no cabe más interpretación que la que figura seguidamente.

El plazo para efectuar la reinversión será, como máximo, el que se extiende a lo largo de los 48 meses que median entre:

- a) El año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial enajenado, y
- b) Los tres años posteriores a dicha fecha.

En consecuencia, puede suceder que en el año 2001 se adquiriera un inmovilizado con el producto de la venta de otro cuya entrega se produce en el año 2002, de manera que los tres años posteriores a dicha entrega serían los años 2003, 2004 y 2005, siendo el número de meses transcurridos 48 como máximo.

En definitiva, el plazo establecido en el artículo 21.1 debe interpretarse en el sentido que comúnmente se le da a la expresión «de fecha a fecha».

Reglamentariamente se desarrollará la posibilidad de ampliar este plazo, a solicitud del sujeto pasivo, cuando concurren circunstancias específicas que lo justifiquen.

La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice, lo cual en nuestro ejemplo sucedía a comienzos del año 1. Esto significa que en el caso de que el bien en que se ha materializado la reinversión no fuese amortizable, o su amortización fuese inferior a siete años, el diferimiento de la plusvalía fiscal finalizaría en el año 12, en cambio, su hipotética amortización se completaría, a más tardar, en el año 7.

En caso de no realizarse la reinversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta diferida, además de los intereses de demora, se ingresará conjuntamente con la cuota correspondiente del período impositivo en que venció dicho plazo (véase **ejemplo 5**).

Este incumplimiento se compensa en términos de cuota, es decir, utilizando retenciones y pagos a cuenta. Si reglamentariamente no se impide, también podrán utilizarse deducciones y bonificaciones.

PLAZO DE MANTENIMIENTO DE LA REINVERSIÓN

En principio, este plazo oscilará entre un mínimo de poco más de siete años y un máximo de poco menos de doce, tomando como referencia el momento de la reinversión de cuyo plazo de mantenimiento nos estamos ocupando. O lo que es lo mismo, diez años a contar desde el de la enajenación que genera el beneficio cuya tributación se difiere.

El apartado 4 del artículo 21 dice que los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdidas justificadas, hasta que se cumpla el plazo de siete años en que se debe producir el reintegro de la renta diferida.

Si la materialización de la reinversión se produjo en el año 1 y la enajenación del activo que produjo la renta diferida se efectuó en el año 2, el plazo de siete años a que se refiere la ley finalizará en el año 12.

Si la enajenación se produce en el año 2 y la reinversión en el año 5, el plazo de mantenimiento también finalizará en el año 12. Esto es, entre siete y ocho años después de haber materializado la reinversión.

Este plazo, en principio mínimo, de poco más de siete años, sería finalmente menor si la vida útil del bien, medida en términos fiscales, fuese inferior a siete años. En este caso, sería suficiente mantener el bien durante los años que resultasen de la aplicación de cualquiera de los métodos de amortización que figuran en el artículo 11.1 de la ley.

El plazo de mantenimiento se da por terminado cuando se pueda justificar la pérdida del inmovilizado afectado (véanse **ejemplos 6 y 9**).

La transmisión de los elementos en que se haya materializado la reinversión antes de que finalice su plazo mínimo de mantenimiento, obliga a integrar la renta pendiente en la base imponible correspondiente al período en que se realice la citada transmisión (véase **ejemplo 7**).

Este incumplimiento se compensa en términos de base, por lo que podrán utilizarse la renta negativa del período o las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores que no hayan prescrito.

También cabe la posibilidad de que el importe de la transmisión, previa a la finalización del plazo de mantenimiento, sea reinvertido nuevamente, produciéndose un encadenamiento de reinversiones que permitiría no tener que proceder a reintegrar la renta pendiente de tributación en el ejercicio en que se transmite el activo objeto de primera reinversión.

Distinto sería el caso en que la transmisión se produjese con posterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento, pues ya no habría posibilidad de encadenar reinversiones (véase **ejemplo 8**).

CONCILIACIÓN DE LAS DIFERENCIAS

En el ejercicio en el que aparece contablemente el beneficio procedente del inmovilizado, cuyo cómputo fiscal se difiere, surge una diferencia temporal negativa y, consecuentemente, la cuenta (479) «Impuesto sobre beneficios diferido».

El saldo de esta cuenta se va periodificando a medida que se va reintegrando, en las sucesivas bases imponibles, la renta inicialmente diferida. Esto es, en los ejercicios a que corresponden dichas bases se producirán ajustes extracontables positivos que con el carácter de diferencias temporales suponen cargos en la cuenta (479) hasta su cancelación.

No obstante, esta cancelación se efectuará de manera anticipada cuando se produzca el incumplimiento de los requisitos de reinversión o mantenimiento.

3

Ejemplo:

- Una sociedad vende el 1 de octubre de 1996 por 77.904.348 una construcción cuyo precio de adquisición fue de 12.000.000 y cuya amortización acumulada hasta dicho día asciende a 4.680.000.
- El importe de la corrección a que se refiere el artículo 15.11 de la Ley del Impuesto es de 584.348 pesetas (véase el caso práctico del capítulo «Beneficios no reinvertidos procedentes del inmovilizado»).
- El 1 de julio de 1999 adquiere por 80.000.000 un activo fiscalmente amortizable en un plazo mínimo de cinco años.
- Analizaremos a continuación la evolución de las diferencias entre el resultado contable y el fiscal motivadas exclusivamente por el diferimiento de la plusvalía obtenida.
- La empresa opta fiscalmente por la alternativa que le supone tributar más tarde.

Solución:

Ingreso contable:

$$77.904.348 - (12.000.000 - 4.680.000) = 70.584.348$$

Ingreso fiscal:

$$77.904.348 - (12.000.000 - 4.680.000) - 584.348 = 70.000.000$$

AÑO	INGRESO FISCAL	INGRESO CONTABLE	DIFERENCIA PERMANENTE	DIFERENCIA TEMPORAL	IMPUESTO DIFERIDO
1996	-	70.584.348	(584.348)	(70.000.000)	(24.500.000)
1997	-	-	-	-	-
1998	-	-	-	-	-
1999	-	-	-	-	-
2000	10.000	-	-	10.000.000	3.500.000
2001	10.000	-	-	10.000.000	3.500.000

.../...

.../...

2002	10.000	-	-	10.000.000	3.500.000
2003	10.000	-	-	10.000.000	3.500.000
2004	10.000	-	-	10.000.000	3.500.000
2005	10.000	-	-	10.000.000	3.500.000
2006	10.000	-	-	10.000.000	3.500.000
SUMA	70.000.000	70.584.348	(584.348)	0	0

Puesto que la sociedad vende la construcción en el año 1996, el plazo de reinversión finaliza en 1999.

La amortización fiscal del elemento en que se ha reinvertido finaliza el 30 de junio de 2004. Por tanto, el diferimiento más prolongado se obtiene por la alternativa de reintegrar la plusvalía durante los siete ejercicios siguientes a la finalización del plazo de reinversión. De esta forma se completa la reversión en el año 2006.

La diferencia permanente negativa que surge en 1996 es la parte del ingreso contable que no va a tributar, tanto si se reinvierte como si no.

4

Ejemplo:

Utilicemos el enunciado del ejemplo anterior con la siguiente modificación: el activo en el que se ha materializado la reinversión es fiscalmente amortizable en un plazo mínimo de 10 años.

Solución:

AÑO	INGRESO FISCAL	INGRESO CONTABLE	DIFERENCIA PERMANENTE	DIFERENCIA TEMPORAL	IMPUESTO DIFERIDO
1996	-	70.584.348	(584.348)	(70.000.000)	(24.500.000)
1997	-	-	-	-	-
1998	-	-	-	-	-
1999	3.500.000	-	-	3.500.000	1.225.000
2000	7.000.000	-	-	7.000.000	2.450.000
2001	7.000.000	-	-	7.000.000	2.450.000
2002	7.000.000	-	-	7.000.000	2.450.000
2003	7.000.000	-	-	7.000.000	2.450.000
2004	7.000.000	-	-	7.000.000	2.450.000
2005	7.000.000	-	-	7.000.000	2.450.000
2006	7.000.000	-	-	7.000.000	2.450.000

.../...

.../...

2007	7.000.000	-	-	7.000.000	2.450.000
2008	7.000.000	-	-	7.000.000	2.450.000
2009	3.500.000	-	-	3.500.000	1.225.000
SUMA	70.000.000	70.584.348	(584.348)	0	0

Obsérvese que en el supuesto de que la reinversión se hubiese materializado a comienzos de 1996, la empresa hubiese optado por la alternativa propuesta en el caso 3.

5

Ejemplo:

Supongamos que la sociedad del ejemplo 3 no hubiese realizado reinversión alguna finalizado el plazo correspondiente.

Solución:

AÑO	INGRESO FISCAL	INGRESO CONTABLE	DIFERENCIA PERMANENTE	DIFERENCIA TEMPORAL	IMPUESTO DIFERIDO
1996	-	70.584.348	(584.348)	(70.000.000)	(24.500.000)
1997	-	-	-	-	-
1998	-	-	-	-	-
1999	70.000.000	-	-	70.000.000	24.500.000
SUMA	70.000.000	70.584.348	(584.348)	0	0

La cuenta (479) «Impuesto sobre beneficios diferido» que surge en 1996 revierte de una sola vez en 1999. En los casos anteriores dicha reversión se producía fraccionadamente durante una larga serie de años, pero en éste el incumplimiento del plazo de reinversión obliga a la empresa a reintegrar la cuota íntegra diferida en 1996 y los correspondientes intereses de demora.

6

Ejemplo:

Supongamos que la sociedad del ejemplo 3 puede demostrar que en el año 2002 sucedió un accidente por el que perdió la totalidad del activo en que materializó la reinversión.

Solución:

Entendemos que en este caso no habría que alterar el ritmo de reintegro previsto para el período que media entre los años 2000 y 2006, ambos inclusive.

Habría que esperar al posible desarrollo reglamentario de esta cuestión, pues dada la redacción del artículo 21.4 de la ley también se podría interpretar esta otra posibilidad:

AÑO	INGRESO FISCAL	INGRESO CONTABLE	DIFERENCIA PERMANENTE	DIFERENCIA TEMPORAL	IMPUESTO DIFERIDO
1996	-	70.584.348	(584.348)	(70.000.000)	(24.500.000)
1997	-	-	-	-	-
1998	-	-	-	-	-
1999	-	-	-	-	-
2000	10.000.000	-	-	10.000.000	3.500.000
2001	10.000.000	-	-	10.000.000	3.500.000
2002	10.000.000	-	-	10.000.000	3.500.000
2003	10.000.000	-	-	10.000.000	3.500.000
2004	30.000.000	-	-	30.000.000	10.500.000
SUMA	70.000.000	70.584.348	(584.348)	0	0

Esta alternativa sería aplicable en el caso de que se entendiese que debe producirse el reintegro pendiente en el ejercicio en que se hubiese completado la amortización fiscal del activo que se perdió en el año 2002.

7

Ejemplo:

Supongamos que la sociedad del cuarto ejemplo transmite el activo en que materializó la reinversión en el año 2004.

.../...

.../...

Solución:

AÑO	INGRESO FISCAL	INGRESO CONTABLE	DIFERENCIA PERMANENTE	DIFERENCIA TEMPORAL	IMPUESTO DIFERIDO
1996	–	70.584.348	(584.348)	(70.000.000)	(24.500.000)
1997	–	–	–	–	–
1998	–	–	–	–	–
1999	3.500.000	–	–	3.500.000	1.225.000
2000	7.000.000	–	–	7.000.000	2.450.000
2001	7.000.000	–	–	7.000.000	2.450.000
2002	7.000.000	–	–	7.000.000	2.450.000
2003	7.000.000	–	–	7.000.000	2.450.000
2004	38.500.000	–	–	38.500.000	13.475.000
SUMA	70.000.000	70.584.348	(584.348)	0	0

El plazo de mantenimiento de la reinversión finaliza el 31 de diciembre de 2006. La transmisión del activo en que se materializó la reinversión antes de cumplir dicho plazo supone:

- a) Desde el punto de vista contable, la cancelación de la cuenta (479) «Impuesto sobre el beneficio diferido», cargándola por su saldo de 13.475.000 en el asienso por el que se contabilice el impuesto sobre el beneficio del año 2004;
- b) Desde el punto de vista fiscal, el incremento de la renta del año 2004 en 38.500.000, que es la parte de la plusvalía pendiente de reintegro.

En caso de que el importe de la transmisión que se efectúa en el año 2004 sea íntegramente reinvertido en los mismos términos descritos en el comentario fiscal de este capítulo, habrá que tener en cuenta lo siguiente:

- a) Por haber sucedido la transmisión dentro del plazo de mantenimiento de la reinversión, la empresa podrá beneficiarse fiscalmente de esta nueva reinversión no integrando, en la base imponible del año 2004, los 38.500.000 pendientes de tributación;
- b) Habrá que esperar a la publicación de las normas que desarrollen el artículo 21 de la ley para saber si el nuevo aplazamiento se recalcula por el mismo procedimiento que se utilizó en su día (optando entre los siete ejercicios siguientes al nuevo plazo de reinversión o según el ritmo de amortización del nuevo bien) o si, por el contrario, habrá que limitarse a seguir el plan de reintegro por el que se optó en la primera reinversión sin más replanteamientos.

8

Ejemplo:

Supongamos que la sociedad del cuarto ejemplo transmite el activo en que materializó la reinversión el 1 de julio de 2007, por un importe de 30.000.000, procediendo a aplicar esta cantidad a la adquisición de una máquina en el ejercicio siguiente.

Solución:

AÑO	INGRESO FISCAL	INGRESO CONTABLE	DIFERENCIA PERMANENTE	DIFERENCIA TEMPORAL	IMPUESTO DIFERIDO
1996	–	70.584.348	(584.348)	(70.000.000)	(24.500.000)
1997	–	–	–	–	–
1998	–	–	–	–	–
1999	3.500.000	–	–	3.500.000	1.225.000
2000	7.000.000	–	–	7.000.000	2.450.000
2001	7.000.000	–	–	7.000.000	2.450.000
2002	7.000.000	–	–	7.000.000	2.450.000
2003	7.000.000	–	–	7.000.000	2.450.000
2004	7.000.000	–	–	7.000.000	2.450.000
2005	7.000.000	–	–	7.000.000	2.450.000
2006	7.000.000	–	–	7.000.000	2.450.000
2007	17.500.000	14.000.000	(x)	17.500.000 - - (14.000.000-x)	6.125.000 - -0'35 (14.000.000-x)

Puesto que la transmisión se produce con posterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento, es inevitable el reintegro de la renta diferida pendiente de tributación. Produciéndose contablemente un cargo de la cuenta (479) por importe de 6.125.000 en el asiento por el que se contabilice el impuesto sobre el beneficio del año 2007.

Vamos a suponer que el activo adquirido el 1 de julio de 1999 por 80.000.000 se amortizó contablemente a un ritmo del 10 por 100. A 1 de julio de 2007 su valor neto contable será:

$$80.000.000 \times 0'2 = 16.000.000$$

Y en consecuencia se va a producir un ingreso contable de:

$$30.000.000 - 16.000.000 = 14.000.000$$

.../...

.../...

Con motivo de esta nueva reinversión lo primero que habrá que hacer será calcular el importe x , que es la parte del ingreso contable que, por efecto de la corrección monetaria, no va a tributar.

Tras la cancelación del saldo de la cuenta (479) que surgió en 1996 se abonará una nueva cuenta (479) por el impuesto, en términos de cuota, que se difiere en 2007.

9

Ejemplo:

Supongamos que la sociedad del cuarto ejemplo puede demostrar que en el año 2007, a causa de un accidente, perdió la totalidad del activo en que materializó la reinversión en 1999.

Solución:

Puesto que a 31 de diciembre de 2006 finalizó el plazo de mantenimiento de la reinversión y puesto que el activo en cuestión va a ser amortizado por última vez hasta la fecha de su baja del inmovilizado, entendemos que en la liquidación del impuesto correspondiente al ejercicio 2008 deberá producirse la completa reversión de la renta pendiente de reintegro.

AÑO	INGRESO FISCAL	INGRESO CONTABLE	DIFERENCIA PERMANENTE	DIFERENCIA TEMPORAL	IMPUESTO DIFERIDO
1996	–	70.584.348	(584.348)	(70.000.000)	(24.500.000)
1997	–	–	–	–	–
1998	–	–	–	–	–
1999	3.500.000	–	–	3.500.000	1.225.000
2000	7.000.000	–	–	7.000.000	2.450.000
2001	7.000.000	–	–	7.000.000	2.450.000
2002	7.000.000	–	–	7.000.000	2.450.000
2003	7.000.000	–	–	7.000.000	2.450.000
2004	7.000.000	–	–	7.000.000	2.450.000
2005	7.000.000	–	–	7.000.000	2.450.000
2006	7.000.000	–	–	7.000.000	2.450.000
2007	7.000.000	–	–	7.000.000	2.450.000
2008	10.500.000	–	–	10.500.000	3.675.000
SUMA	70.000.000	70.584.348	(584.348)	0	0

CASO PRÁCTICO NÚM. 5**ENUNCIADO**

17 de octubre de 1994: la sociedad A vendió una nave industrial afecta a su actividad productiva por importe de 32.000 unidades monetarias, obteniendo un incremento de su patrimonio fiscal de 10.000 u.m.

1 de julio de 1995: invirtió 12.000 u.m. en una instalación que fue inmediatamente incorporada al proceso productivo. Pocos días después presentó la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio anterior en cuya base imponible no se incluyó la plusvalía fiscal de 10.000 u.m. aludida anteriormente. No existieron bonificaciones o deducciones que afectasen a dicha liquidación.

30 de junio de 1996: vende en 41.000 u.m. la instalación adquirida el año anterior. Como consecuencia de la amortización practicada sobre la misma su valor neto contable era de 10.900 u.m. La corrección a efectuar en base al artículo 15.11 de la LIS es de 100 u.m.

1 de septiembre de 1996: adquiere otra instalación, sustitutoria de la recientemente vendida, por importe de 24.000 u.m.

CALCÚLENSE las diferencias entre el resultado contable y la base imponible correspondientes a 1996 que tengan su origen en las variaciones del inmovilizado de la sociedad A y contabilícese el impuesto sobre el beneficio suponiendo que el resultado antes de impuestos es 920 u.m., que se han soportado retenciones y efectuado pagos a cuenta por importe de 21 u.m. y que se ha generado el derecho a practicar deducciones de la cuota por importe de 12 u.m.

SOLUCIÓN

1. La sociedad A no incluyó en su liquidación del Impuesto sobre Sociedades, correspondiente a 1994, las 10.000 u.m. de plusvalía fiscal obtenida de la venta de la nave industrial efectuada el 17 de octubre de dicho año.

Conforme a la anterior regulación de la exención por reinversión (art. 15.8 LIS y 146 y ss. RIS) tiene de plazo hasta 17 de octubre de 1996 para reinvertir las 32.000 u.m. que originaron la citada plusvalía.

Puesto que dicho plazo se ha cumplido y teniendo en cuenta las variaciones de inmovilizado descritas en el enunciado, la sociedad A plantea la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, correspondiente a 1996 de la manera siguiente:

- a) Cálculo de la cantidad a añadir a la cuota íntegra de 1996 como consecuencia de no haber reinvertido el total del importe obtenido en la enajenación de 17 de octubre de 1994:

$$\text{Importe no reinvertido: } 32.000 - 24.000 = 8.000$$

$$\text{Plusvalía no exenta} = x$$

$$\frac{32.000}{10.000} = \frac{8.000}{x} \quad x = 2.500$$

$$\text{Cuota correspondiente a esta plusvalía: } 2.500 \times 0'35 = 875$$

A esta cuota habrá que añadir los intereses de demora que por ser contabilizados en cuenta de gastos financieros y por tener el carácter de partida fiscalmente deducible no van a suponer motivo de diferencia entre los ámbitos contable y fiscal.

- b) Surge la obligación de mantener, a partir de 1 de septiembre de 1996 y durante dos años, la instalación adquirida en esta fecha. No obstante si antes de 1 de septiembre de 1998 se vendiese, la exención ya aplicada no se pierde si el importe de la venta o el valor neto contable, si fuere inferior, se reinvierten nuevamente hasta completar el período de mantenimiento pendiente.
- c) Como consecuencia de la venta de 30 de junio de 1996 la sociedad A ha obtenido una renta fiscal de:

$$41.000 - 10.900 - 100 = 30.000$$

Se decide diferir la tributación de esta renta con la intención de reinvertir las 41.000 u.m. antes de 30 de junio de 1999.

2. Las diferencias que surgen entre el ámbito contable y el fiscal son, conforme a lo anterior, las siguientes:

NOTA	INGRESO FISCAL	INGRESO CONTABLE	DIFERENCIA PERMANENTE	DIFERENCIA TEMPORAL	IMPUESTO DIFERIDO
a)	2.500	0	2.500		
b)	0	30.100	(100)	(30.000)	(10.500)

- a) Expresión en términos de base de las 875 u.m. que se van a añadir a la cuota íntegra de la liquidación del impuesto.
- b) Abono en la cuenta (771) «Beneficios procedentes del inmovilizado material»: $41.000 - 10.900 = 30.100$.

La diferencia permanente corresponde a la parte exonerada de tributación por la corrección del artículo 15.11 de la LIS.

La diferencia temporal revertirá en ejercicios posteriores de manera gradual si se cumplen las condiciones asociadas a la reinversión, o de una sola vez si se incumplen.

Cabría la posibilidad de que dentro del plazo que finaliza el 30 de junio de 1999 se reinvirtiese sólo una parte de las 41.000 u.m. Esta cuestión no ha sido expresamente contemplada por la ley por lo que, probablemente, sólo será por el futuro reglamento.

3. Cálculos a efectuar:

a) Por la liquidación del Impuesto sobre Sociedades:

REAI	920
DP	2.400
DT	(30.000)
BIP	(26.680)

b) Por el impuesto devengado contablemente:

REAI	920
DP	2.400
RCA	3.320
IB	1.162
D	(12)
(630)	1.150

4. Contabilización del impuesto sobre el beneficio:

21	Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos (4709)	
10.500	Impuesto sobre beneficios (630)	
	a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)	21
	a Impuesto sobre beneficios diferido (479)	10.500
	_____ x _____	

Recuérdese que el ICAC, mediante Resolución de 30 de abril de 1992, BOICAC 9, sobre algunos aspectos de la norma de valoración número 16 del PGC, establece, entre otras cuestiones las siguientes:

- a) Los impuestos diferidos se contabilizan en todo caso.
- b) Los créditos derivados de la compensación de bases imponibles negativas sólo se contabilizarán cuando éstas procedan de un hecho no habitual en la gestión de la empresa, siempre que se considere que las causas que lo originaron han desaparecido y que se van a obtener beneficios que permitan la compensación de dichas bases negativas.

En el caso que nos ocupa la diferencia entre la cantidad contabilizada como gasto de impuestos y la previamente calculada asciende a:

$$10.500 - 1.150 = 9.350$$

Y corresponde a:

- a) Crédito fiscal expresado en términos de cuota correspondiente a la base imponible negativa surgida en el período:

$$0'35 \times 26.680 = 9.338$$

- b) Deducción sobre la cuota devengada en el período y pendiente de aplicación: 12.

De donde:

$$9.338 + 12 = 9.350$$

En el apartado correspondiente de la Memoria se dejará constancia de los dos créditos fiscales que por aplicación del principio de prudencia no se han contabilizado, puesto que el resultado del período, previo a los beneficios por ventas de activos fijos, era de pérdidas.