

Liquidación del impuesto sobre sociedades y cierre del ejercicio 2017 (caso práctico)

M.ª Pilar Martín Zamora

Profesora titular de Economía Financiera y Contabilidad.

Universidad de Huelva

Luis A. Malvárez Pascual

Catedrático de Derecho Financiero.

Universidad de Huelva

EXTRACTO

En el caso práctico se realiza el cierre contable del ejercicio 2017, así como la liquidación del IS correspondiente a dicho periodo impositivo. A tal efecto, se estudian con especial atención diferentes operaciones que tienen un tratamiento contable y fiscal diferente. Entre otros aspectos, se estudian las consecuencias derivadas del registro de un gasto correspondiente a un periodo anterior, la aplicación del criterio de caja en la imputación de los ingresos derivados de la venta a plazos de un activo, las pérdidas por deterioro de diferentes tipos de activos, la donación de un elemento del inmovilizado, el gasto deducible por atenciones a clientes y proveedores, así como la aplicación de los diversos incentivos fiscales previstos para las empresas de reducida dimensión (libertad de amortización, amortización acelerada para elementos nuevos, pérdida por deterioro por el método global y reserva de nivelación). Además, se analizan otras operaciones que no dan lugar a ajustes en el IS, al ser cuestiones que no están reguladas en la LIS, pero que tienen interés desde el punto de vista contable en la medida en que sobre estos asuntos se ha pronunciado el ICAC recientemente. En este sentido, se estudian la constitución de un derecho de superficie, la retribución en especie otorgada a un trabajador de la compañía consistente en la cesión de un vehículo o la provisión para responsabilidades que corresponde a una indemnización percibida por una reclamación judicial cuando se ha obtenido una sentencia favorable que ha sido recurrida en una instancia superior.

Palabras clave: impuesto sobre sociedades; cierre contable; empresas de reducida dimensión; ejercicio 2017; caso práctico.

ENUNCIADO

Empiem, SA, entidad con la consideración contable de pequeña y mediana empresa (pyme), dedicada a la fabricación y venta de componentes metálicos y cuyo ejercicio económico coincide con el año natural, facilita la información que se detalla seguidamente a efectos del cierre del ejercicio 2017.

1. BALANCE DE SALDOS A 31 DE DICIEMBRE DE 2017 PREVIO A LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO

Código	Título	Saldo
10000	Capital social	60.000
11200	Reserva legal	12.000
11300	Reservas voluntarias	15.000
14300	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado (máquina-2015)	10.891,34
17300	Proveedores de inmovilizado a largo plazo	151.642,42
17400	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo	77.619,15
18100	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo	200.000
21000	Terrenos y bienes naturales (2017)	60.000
21100	Construcciones (2017)	240.000
21300	Maquinaria (2015)	110.000
21301	Maquinaria (2016)	120.000
21600	Mobiliario (2015)	12.000
21700	Equipos para procesos de información (2015)	8.000
21800	Elementos de transporte (2015)	20.000
21801	Elementos de transporte (1/2016)	30.000
21802	Elementos de transporte (10/2016)	50.000
21803	Elementos de transporte (2017)	55.000
22000	Inversiones en terrenos y bienes naturales (2015)	30.000
28130	Amortización acumulada de maquinaria (2015)	19.250
28131	Amortización acumulada de maquinaria (2016)	12.000
28160	Amortización acumulada de mobiliario (2015)	2.300
28170	Amortización acumulada de equipos procesos información (2015)	3.833,33
28180	Amortización acumulada de elementos de transporte (2015)	10.000
		.../...

Código	Título	Saldo
.../...		
28181	Amortización acumulada de elementos de transporte (1/2016)	3.000
28182	Amortización acumulada de elementos de transporte (10/2016)	2.000
29180	Deterioro de valor de elementos de transporte (2015)	800
31000	Materias primas	15.170
33000	Productos en curso	6.920
35000	Productos terminados	21.250
40000	Proveedores	113.065
41000	Acreedores por prestaciones de servicios	10.180
43000	Clientes	210.150
43600	Clientes de dudoso cobro (Ayuntamiento de Zaragoza)	31.370,35
43601	Clientes de dudoso cobro (Fail, SL)	20.199
46000	Anticipos de remuneraciones	1.850
47000	Hacienda Pública, deudora por IVA	3.172
47200	Hacienda Pública, IVA soportado	103.170
47400	Activos por diferencias temporarias deducibles (deterioro inmovilizado-2015)	200
47401	Activos por diferencias temporarias deducibles (deterioro créditos-2016)	655
47450	Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio 2016	800
47300	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	18.150
47510	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas	4.812
47600	Organismos de la Seguridad Social, acreedores	6.932,20
47700	Hacienda Pública, IVA repercutido	118.485
47900	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (máquina-2015)	4.812,50
47901	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (mobiliario-2015)	575
47902	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (equipo informático-2015)	958,33
47903	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (vehículo-2015)	2.500
47904	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (<i>leasing</i> -2016)	2.143,31
47905	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (vehículo-2016)	750
47906	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (libertad amortización)	12.000
49000	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (Ayuntamiento de Zaragoza)	1.960,02
		.../...

Código	Título	Saldo
.../...		
49001	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (Fail, SL)	20.199
49409	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (sistema global)	3.930
52300	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	148.357,58
52400	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo	21.807,62
57200	Bancos, c/c	46.628,05
60100	Compras de materias primas	1.280.200
60200	Compras de otros aprovisionamientos	120.120
60600	Descuentos sobre compras por pronto pago	12.700,55
62100	Arrendamientos y cánones	45.700
62200	Reparaciones y conservación	118.700
62500	Primas de seguros	8.120
62700	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	48.000
62800	Suministros	91.830,08
62900	Otros servicios	17.580
63100	Otros tributos	15.420
63900	Ajustes positivos en la imposición indirecta (Ayuntamiento de Zaragoza)	6.300
63901	Ajustes positivos en la imposición indirecta (Fail, SL)	4.200
64000	Sueldos y salarios	292.075
64200	Seguridad Social a cargo de la empresa	116.830
66900	Otros gastos financieros	1.655
69400	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales (Ayuntamiento de Zaragoza)	8.260,02
69401	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales (Fail, SL)	24.399
70100	Ventas de productos terminados	2.295.000
76200	Ingresos de créditos	1.569,35
77800	Ingresos excepcionales	30.000

2. DÉBITOS Y CRÉDITOS DE INVERSIONES Y DESINVERSIONES

Desde el inicio de sus actividades, Empiem, SA ha realizado las siguientes inversiones y bajas de inmovilizado dando lugar al reconocimiento de débitos y créditos, respectivamente, que aún lucen en balance:

Ejercicio 2016:

- A comienzos de enero se firmó un contrato de arrendamiento financiero sobre una máquina con una duración de cuatro años. En la fecha de formalización del contrato, el valor razonable del bien era de 120.000 euros. Las cuotas, comprensivas de capital e intereses según un tipo del 6% anual, presentaban el siguiente detalle según la información facilitada por la entidad de *leasing*:

Ejercicio	Cuota	Intereses	Recuperación del coste del bien	Capital pendiente
2016	27.773,23	7.200	20.573,23	99.426,77
2017	27.773,23	5.965,61	21.807,62	77.619,15
2018	27.773,23	4.657,15	23.116,08	54.503,06
2019	27.773,23	3.270,17	24.503,06	30.000
2019 (opción de compra)	30.000	0	30.000	0

Ejercicio 2017:

- El 1 de julio se adquirió un local comercial nuevo a un promotor inmobiliario. El precio de adquisición fue de 300.000 euros, estimándose que el 20% correspondía al solar sobre el que se asienta la construcción. Empiem, SA, que satisfizo el IVA devengado en la transacción, se comprometió a liquidar la deuda pendiente mediante dos pagos de 155.000 euros a realizar los días 30 de junio de 2018 y 2019.
- El 1 de julio Empiem, SA constituyó un derecho de superficie sobre un terreno que, desde su adquisición, tenía puesto a la venta. El contrato, con un plazo de duración de 10 años y dos prórrogas automáticas de cinco años cada una salvo oposición expresa del superficiario, contemplaba, entre otras, las siguientes condiciones:
 1. En la fecha de la constitución del derecho, el superficiario había de pagar una cuantía única por todo el periodo de duración del derecho de superficie (incluidas, en su caso, las dos prórrogas) por un total de 200.000 euros.
 2. El superficiario tenía que construir una nave en el terreno que, a la finalización del contrato, pasará a ser propiedad de Empiem, SA. El coste de la construcción de la nave, que se extenderá durante un periodo de dos años, se ha estimado en 300.000 euros, con una vida económica de 40 años.

En la fecha de la firma del contrato, tanto el superficiario como Empiem, SA manifestaron su intención de prorrogar automáticamente el acuerdo. En esta fecha, el tipo de interés de mercado era del 1,5 % semestral.

- Empiem, SA ha detectado que no luce en balance el crédito derivado de la venta de una máquina adquirida por 100.000 euros en 2015. En la fecha de compra del activo, la empresa conocía que, para ser retirado de la actividad, debía ser objeto de desmantelamiento, estimando que el valor actual de dicha actuación era de 10.000 euros actualizable a un tipo del 5 % anual. Sin embargo, a comienzos del ejercicio 2017, como consecuencia de una mayor competencia entre las empresas dedicadas a la retirada de este tipo de activos, se estimó que el valor actual del coste al que debería enfrentarse al finalizar la vida útil del activo era tan solo de 2.000 euros.

En la venta de este inmovilizado, que se efectuó a comienzos de octubre de 2017, se estableció un precio de venta de 85.000 euros. El comprador, que satisfizo 20.000 euros así como la cuota de IVA devengada en la transacción, aceptó dos efectos de 34.000 euros de nominal y vencimiento los días 30 de septiembre de 2018 y 2019. El desmantelamiento del activo tuvo un coste de 2.120 euros (IVA no incluido), satisfecho con talón bancario.

3. OTRA INFORMACIÓN PARA EL CIERRE DE CUENTAS

- a) Empiem, SA amortiza sus inmovilizados, tras estimar un valor residual nulo de todos ellos, de acuerdo con la siguiente política:

Elemento	Fecha de adquisición	Coste	Política de amortización	
			Método	Vida útil estimada
Construcciones	1-7-2017	240.000	Lineal	50 años
Maquinaria	1-4-2015	100.000	Lineal	10 años
	1-1-2016	120.000	Lineal	10 años
Mobiliario	1-2-2015	12.000	Lineal	10 años
Equipos informáticos	1-2-2015	8.000	Lineal	4 años
Elementos de transporte	1-1-2015	20.000	Lineal	4 años
	1-1-2016	30.000	Lineal	10 años
				.../...

Elemento	Fecha de adquisición	Coste	Política de amortización	
			Método	Vida útil estimada
.../...				
Elementos de transporte (cont.)	1-10-2016	50.000	Lineal	6,25 años
	1-3-2017	55.000	Lineal	6,25 años

- b) Desde el inicio del ejercicio 2017, el vehículo adquirido en enero de 2016 está cedido, en concepto de retribución en especie, a su director comercial en régimen de *renting* para fines privados. La cuota anual, que se determina en atención a las reglas de valoración de las retribuciones en especie establecidas en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF) (más IVA del 21%), no es abonada por el trabajador. Tampoco se le repercute al trabajador el ingreso a cuenta que la empresa debe ingresar por el pago de esta retribución en especie, siendo el porcentaje del mismo el 20%. Por otra parte, se sabe que la empresa no debió satisfacer ninguna cantidad en la adquisición del vehículo por el impuesto de matriculación (impuesto especial sobre determinados medios de transporte).
- c) Realizado el inventario al cierre del ejercicio, se ha constatado que una furgoneta donada a comienzos de abril a una asociación de jóvenes no ha causado baja en los registros contables. Este activo, que fue entregado, como aportación no dineraria con ocasión de la constitución de Empiem, SA, por un socio que lo había venido utilizando en su actividad, tenía al cierre del ejercicio 2016 un importe recuperable de 9.200 euros.
- d) Durante los meses de julio y agosto se llevaron a cabo actuaciones de reestructuración interior del local adquirido a comienzos de julio. Dichas actuaciones, por una cuantía de 30.000 euros y que han sido registradas en la cuenta 622, «Reparaciones y conservación», han incrementado la superficie utilizable del activo. Las obras concluyeron a finales de agosto, estando el local en condiciones de funcionamiento a principios de septiembre.
- e) Empiem, SA, que sigue los procedimientos individualizado y global para determinar el riesgo de insolvencia de sus créditos comerciales, cuenta con la siguiente información:
- El 1 de agosto de 2017 vendió una partida de componentes eléctricos por 20.000 euros (más IVA del 21%) a Fail, SL con vencimiento a 180 días. Como consecuencia del aplazamiento, en factura se incorporaron intereses por una cuantía de 400 euros. A comienzos de noviembre de 2017 se dictó auto de declaración de concurso del cliente por lo que Empiem, SA emitió la correspondiente factura rectificativa, registrando además un deterioro de

valor al estimar que, al término del concurso, no existirían bienes para la recuperación del crédito concedido. Al cierre del ejercicio 2017, el procedimiento aún seguía en curso.

- A comienzos de diciembre de 2016 se vendieron componentes eléctricos al Ayuntamiento de Zaragoza por una cuantía de 30.000 euros (más IVA del 21 %) con vencimiento a 90 días. En factura figuraban intereses de 450 euros como consecuencia del aplazamiento. En la fecha de vencimiento del derecho de cobro, el ayuntamiento no atendió el pago si bien se comprometió a una liquidación inminente. Transcurridos seis meses y no habiéndose producido el pago, Empiem, SA presentó una factura rectificativa previendo que cobraría antes de la conclusión del ejercicio 2017. A 31 de diciembre de 2017, no se había hecho efectivo todavía el crédito, estimándose, tras una reunión con el concejal de Economía y Hacienda, que el cobro se produciría probablemente a finales de marzo de 2018.
 - De acuerdo con su experiencia previa, Empiem, SA reconoce un riesgo de insolvencia por el sistema global del 3% de la cifra de deudores que luce en balance al cierre de ejercicio, después de sustraer aquellos créditos afectados por el procedimiento individualizado de estimación de fallidos.
- f) Con ocasión del archivo de las facturas emitidas y recibidas en 2017, se descubrió en un cajón una factura por arrendamiento de una máquina por una cuantía de 20.000 euros correspondiente al ejercicio 2015 habiéndose procedido a su registro como gasto en el ejercicio actual. Asimismo, se ha registrado como ingresos del ejercicio 2017 una venta de 10.000 euros realizada en 2016 y que, por no disponer de todos los datos identificativos del cliente, no fue facturada hasta enero de 2017.
- g) En el cuadro de las ventas del ejercicio, se ha constatado que en la cuenta 701, «Ventas de productos terminados», se ha incluido el anticipo que, por importe de 15.000 euros, fue entregado por un cliente a cuenta de un pedido de mercancías que será remitido en febrero de 2018.
- h) En la cuenta 625, «Primas de seguros», figura, por una cuantía de 6.000 euros, la prima de seguros que cubre los daños que pueda experimentar el inmovilizado en el periodo comprendido entre 1 de julio de 2017 y 30 de junio de 2018.
- i) En la partida 627, «Publicidad, propaganda y relaciones públicas», además de una campaña publicitaria en prensa y radio realizada en el verano de 2017, figuran:
- Una factura, por una cuantía de 3.000 euros, correspondiente al patrocinio de un torneo de pádel.
 - Una factura por la adquisición de regalos que, por un total de 30.000 euros, se han entregado a clientes y proveedores.

- j) Dado que el local adquirido en 2017 aún no tiene asignado valor catastral, no se ha remitido a la empresa la liquidación del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI). Al cierre del ejercicio, Empiem, SA estimó que probablemente tenga que efectuar el próximo año un pago, por este concepto, por una cuantía de 1.800 euros.
- k) A comienzos del ejercicio 2016, Empiem, SA demandó a un suministrador por el incumplimiento de entrega de determinadas materias primas en el plazo acordado, lo que le produjo fuertes perjuicios al no poder servir un importante pedido recibido de varios clientes. En octubre de 2017 se dictó sentencia en primera instancia a favor de Empiem, SA, condenándose al proveedor a indemnizar con 50.000 euros a favor de Empiem, SA quien solicitó la ejecución de la sentencia. Así, pese a que el proveedor interpuso recurso contra el fallo judicial, hizo entrega de la cuantía fijada.

Al cierre del ejercicio 2017, tras consultar con sus asesores jurídicos, Empiem, SA consideró que probablemente el fallo en segunda instancia, esperado en un plazo de dos años, sea desfavorable para sus intereses y, consecuentemente, tenga que reintegrar el importe recibido en octubre. El tipo de interés de mercado apropiado para operaciones a dos años es del 5% anual.

- l) Como consecuencia de la caída de los precios en el mercado inmobiliario, Empiem, SA, al cierre del ejercicio 2017, determinó el importe recuperable del local adquirido en julio para el reconocimiento de la correspondiente corrección valorativa. A tal efecto, se calcularon los siguientes valores:

- Valor razonable neto de costes de venta: 290.000 euros.
- Valor en uso: 285.500 euros.

- m) Tras la realización del inventario de existencias, en los almacenes de Empiem, SA figuraban al cierre del ejercicio 2017 las siguientes partidas:

Existencias	Valoración
Materias primas	11.270
Materiales diversos	3.720
Productos en curso	75.100
Productos terminados	20.950

Por otra parte, en esa fecha se conocía que el valor neto realizable de los productos terminados ascendía a 18.400 euros.

4. INFORMACIÓN DE CARÁCTER FISCAL

- a) Empiem, SA inició su actividad a comienzos del ejercicio 2015. Desde su constitución, la cifra de negocios ha variado como sigue:

Ejercicio	2015	2016
Cifra de negocios	2.120.000	2.992.000

- b) En la liquidación del impuesto sobre sociedades (IS) del ejercicio 2016 se realizó un ajuste positivo por una cuantía de 2.620 euros como consecuencia de la no deducibilidad de parte del deterioro de valor de créditos comerciales reconocido contablemente mediante la aplicación del sistema de estimación global.
- c) En relación con los inmovilizados adquiridos en 2017, la intención de Empiem, SA es deducir la cantidad máxima permitida.
- d) En aplicación del beneficio fiscal de la libertad de amortización, Empiem, SA dedujo en el ejercicio 2016 la totalidad del valor de adquisición del vehículo de carga que, por 50.000 euros, adquirió en octubre de ese mismo año.
- e) El valor de mercado del vehículo donado en abril era de 12.000 euros.
- f) Empiem, SA decidió aplicar la reserva de nivelación en la cantidad máxima permitida.
- g) En la liquidación del IS correspondiente al ejercicio 2016 se presentó una base imponible negativa de 3.200 euros, siendo el propósito de Empiem, SA su compensación en el plazo más breve posible.
- h) Durante el ejercicio 2017, se ha contratado de forma indefinida y a jornada completa un trabajador con un 70% de discapacidad, siendo la primera persona con discapacidad que emplea Empiem, SA.
- i) Efectuada una previsión de las futuras ganancias fiscales, Empiem, SA estima que serán suficientes para la recuperación de los activos por impuesto diferido que puedan presentarse.

Se pide:

1. Valoración y registro de las operaciones realizadas en 2017 y pendientes de reconocimiento contable.
2. Valoración y registro de los ajustes de cierre del ejercicio 2017.

3. Determinación del resultado antes de impuestos
4. Valoración y registro del impuesto sobre beneficios devengado en el ejercicio 2017.
5. Determinación del resultado del ejercicio 2017.
6. Confección del balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la nota 8 de la memoria de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2017.

SOLUCIÓN

1. VALORACIÓN Y REGISTRO DE LAS OPERACIONES REALIZADAS EN 2017 Y PENDIENTES DE RECONOCIMIENTO CONTABLE

A lo largo del ejercicio 2017, Empiem, SA ha realizado diferentes operaciones que no han sido objeto de registro contable. Concretamente, son tres las transacciones que están pendientes de reconocimiento, a saber:

- La donación de una furgoneta a una asociación de jóvenes realizada a comienzos de abril.
- La venta de una máquina efectuada en octubre.
- El pago de la cuota derivada del contrato de arrendamiento financiero correspondiente al ejercicio 2017.

1.1. DONACIÓN DE UNA FURGONETA

Para el registro de la donación de la furgoneta, en primer lugar, procederá registrar la depreciación de dicho inmovilizado durante los meses del ejercicio en que ha participado en la actividad de la empresa. De acuerdo con la información suministrada, este activo fue entregado por un socio con ocasión de la constitución de la empresa y, tratándose de un bien usado, Empiem, SA decidió amortizarlo linealmente según una vida útil estimada de cuatro años. No obstante, dado que, al cierre del ejercicio 2016, el importe recuperable de este activo era de 9.200 euros mientras que su valor contable era de 10.000 euros, la empresa registró un deterioro de valor de 800 euros. En consecuencia, la cuota de amortización correspondiente a los tres meses en que el vehículo ha permanecido en la empresa vendrá dada por la cuantía derivada de distribuir el valor en libros del bien (9.200 €) en la vida útil restante (dos años), esto es:

$$\text{Cuota de amortización (2017)} = (20.000 - 10.000 - 800) \times 1/2 \times 3/12 = 1.150 \text{ euros}$$

La anotación, como consecuencia de la depreciación irreversible de la furgoneta, se realizará como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
68100	Amortización del inmovilizado material	1.150	
28180	Amortización acumulada de elementos de transporte (2015)		1.150

Por su parte, la entrega de dicha furgoneta a la asociación de jóvenes dará lugar al siguiente registro:

Código	Título	Debe	Haber
28180	Amortización acumulada de elementos de transporte (2015)	11.150	
29180	Deterioro de valor de elementos de transporte (2015)	800	
67100	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	8.050	
21800	Elementos de transporte (2015)		20.000

La entrega sin contraprestación del vehículo determina el reconocimiento de una pérdida por el valor en libros del activo donado pues, según dispone el apartado 3 de la norma de registro y valoración (en adelante, NRV) 2.ª del Plan General de Contabilidad de Pymes (en adelante, PGC-Pymes), «la diferencia entre el importe que, en su caso, se obtenga de un elemento del inmovilizado material, neto de los costes de venta, y su valor contable determinará el beneficio o la pérdida surgida al dar de baja dicho elemento, que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que esta se produce».

1.2. VENTA DE UNA MÁQUINA

Teniendo en cuenta los saldos de los elementos patrimoniales relacionados con la máquina vendida, Empiem, SA no ha procedido a su ajuste como consecuencia de la nueva estimación del coste de desmantelamiento. Como determina el apartado 2 de la norma primera de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias¹ (en adelante, RICAC-IM), «la valoración inicial del inmovilizado material podrá verse alterada por cambios en estimaciones contables que modifiquen el importe de la provisión asociada a los costes de desmantelamiento y rehabilitación». En consecuencia, antes de reconocer el gasto por

¹ BOE núm. 58, de 8 de marzo de 2013 (NFL015759).

amortización de este elemento durante el periodo en que ha participado en la actividad, se deberá ajustar la provisión por desmantelamiento por cuanto el cambio en la estimación realizada inicialmente puede dar lugar a una alteración del valor en libros de la máquina.

Considerando la información facilitada, el ajuste a practicar vendrá dado por:

Valor en libros de la provisión por desmantelamiento (1-1-2017)	10.891,34
Valor actual del coste a afrontar al finalizar la vida útil (1-1-2017)	2.000
Minoración de la provisión	8.891,34

De acuerdo con el cálculo anterior, la provisión deberá disminuir en 8.891,34 euros, que reducirá el valor en libros de la máquina. No obstante, habrá de tenerse en cuenta que la RICAC-IM en el apartado 2 de la norma segunda dispone que «si la modificación supone una minoración de la provisión superior al valor en libros de este componente del coste del activo, en la fecha en que se realiza la nueva estimación, el exceso se reconocerá como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias». Consecuentemente, habremos de calcular el valor en libros del componente «provisión por desmantelamiento» incluido en la valoración inicial de la máquina que, en caso de ser inferior a la cuantía del ajuste a practicar, daría lugar al reconocimiento de un ingreso en la cuenta de resultados del ejercicio.

Valoración inicial del componente «provisión»	10.000
Amortización (2015) $(10.000 \times 1/10 \times 9/12)$	750
Amortización (2016) $(10.000 \times 1/10)$	1.000
Valor en libros del componente «provisión»	8.250

Dado que la cuantía del ajuste es superior al valor en libros del componente «provisión», procederá el reconocimiento de un ingreso de la forma siguiente:

Código	Título	Debe	Haber
14300	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado (máquina-2015)	8.891,34	
28130	Amortización acumulada de maquinaria (2015)	1.750	
21300	Maquinaria (2015)		10.000
79530 (1)	Exceso de provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		641,34

(1) Siguiendo la codificación empleada por el PGC-Pymes, se ha habilitado esta partida para el reconocimiento del ingreso derivado de la minoración del coste estimado del retiro del activo, al no estar prevista en el listado de cuentas incluido en dicho texto.

Una vez realizado el ajuste, para el registro de la venta de la máquina, deberá contabilizarse previamente el gasto por amortización durante el tiempo que, en el ejercicio 2017, el elemento vendido ha participado en la actividad. A tal efecto, la cuantía y el registro de dicho gasto, teniendo en cuenta que la vida útil restante de la máquina era de 8 años y 3 meses, serán:

$$\text{Amortización (2017)} = (100.000 - 17.500) \times 1/8,25 \times 9/12 = 7.500 \text{ euros}$$

Código	Título	Debe	Haber
68100	Amortización del inmovilizado material	7.500	
28130	Amortización acumulada de maquinaria (2015)		7.500

Para la venta de la máquina, Empiem, SA tuvo que acometer la retirada del activo. A tal fin, en primer término, se deberá actualizar la provisión por desmantelamiento y, seguidamente, registrar el coste real producido por el retiro del inmovilizado vendido:

$$\text{Actualización (2017)} = 2.000 \times [(1 + 0,05)^{9/12} - 1] = 74,54 \text{ euros}$$

Código	Título	Debe	Haber
66000	Gastos financieros por actualización de provisiones	74,54	
14300	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		74,54

Código	Título	Debe	Haber
14300	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado	2.074,54	
62900	Otros servicios	45,46	
47200	Hacienda Pública, IVA soportado	445,20	
57200	Bancos, c/c		2.565,20

Tras el ajuste por la nueva estimación del coste de desmantelamiento, el valor en libros de la máquina será 75.000 euros (100.000 – 25.000), que comparado con el precio de venta de la máquina (85.000 €), determina un beneficio en la operación de 10.000 euros. La venta de este activo se registrará como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
28130	Amortización acumulada de maquinaria (2015)	25.000	
			.../...

Código	Título	Debe	Haber
.../...			
57200	Bancos, c/c	37.850	
54300	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	32.010	
24300	Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado	32.990	
21300	Maquinaria (2015)		100.000
47700	Hacienda Pública, IVA repercutido		17.850
77100	Beneficios procedentes del inmovilizado material		10.000

El crédito sobre el comprador de la máquina se valora inicialmente por 65.000 euros, que es el valor razonable de la cuantía pendiente de cobro. A efectos de determinar qué parte de dicho crédito debe lucir en el activo corriente y qué parte en el activo no corriente, se ha calculado el tipo efectivo de la operación y el cuadro de amortización del crédito de acuerdo con el mismo.

Así, teniendo en cuenta que el comprador ha aceptado dos efectos de 34.000 euros de nominal y vencimiento a uno y dos años, respectivamente, desde la fecha de venta, el tipo efectivo de la operación vendrá dado por:

$$65.000 = 34.000/(1 + i) + 34.000/(1 + i)^2; i = 3,06154 \% \text{ anual}$$

Por su parte, el cuadro de amortización del derecho de cobro sobre el comprador de la máquina presentará el siguiente detalle:

Fecha	Intereses	Cobros	Capital amortizado	Capital pendiente
1-10-2017				65.000
30-9-2018	1.990	34.000	32.010	32.990
30-9-2019	1.010	34.000	32.990	0

1.3. PAGO DE LA CUOTA DERIVADA DEL CONTRATO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO

Del balance de saldos se deduce que contablemente Empiem, SA ha clasificado como arrendamiento financiero el contrato formalizado en enero de 2016. En consecuencia, ha reconocido un activo por el valor razonable que dicho bien tenía en la fecha de firma del contrato y un pasivo por las cuotas comprometidas, incluida la opción de compra.

Sin embargo, el examen de los saldos de la deuda pendiente revela que no ha sido registrado el pago correspondiente al ejercicio 2017. En consecuencia, deberá llevarse a cabo la siguiente anotación:

Código	Título	Debe	Haber
52400	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo	21.807,62	
52700	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	5.965,61	
47200	Hacienda Pública, IVA soportado	5.832,38	
57200	Bancos, c/c		33.605,61

2. VALORACIÓN Y REGISTRO DE LOS AJUSTES DE CIERRE DEL EJERCICIO 2017

2.1. AJUSTES DERIVADOS DE ERRORES

De acuerdo con la información suministrada, Empiem, SA ha detectado los siguientes errores en los registros contables:

- Calificación contable incorrecta de las obras efectuadas en el local adquirido en julio.
- Registro incorrecto de gastos e ingresos de ejercicios anteriores.
- Calificación contable errónea de un anticipo entregado por un cliente.

a) Calificación contable incorrecta de las obras efectuadas en el local adquirido en julio

Durante los meses de julio y agosto, Empiem, SA llevó a cabo obras en el local adquirido a comienzos de julio que han conducido a un mayor aprovechamiento del activo mediante el aumento de la superficie utilizable. El coste de esta actuación se ha registrado como gasto del ejercicio. Sin embargo, dado que las actuaciones realizadas han dado lugar a una alteración del local, aumentando su anterior eficiencia productiva, estas actividades tendrán la consideración contable de mejora del inmovilizado que, a tenor de lo dispuesto en el apartado 2.3 de la norma segunda de la RICAC-IM, se imputarán como mayor valor del inmovilizado cuando produzca una o varias de las siguientes consecuencias:

- Aumento de la capacidad de producción del activo.
- Mejora sustancial de la productividad del activo.
- Alargamiento de la vida útil estimada del activo.

Dado que, como consecuencia de las obras, se ha ampliado la superficie utilizable del local, su coste habrá de ser imputado como mayor valor del local. Puesto que la empresa ha registrado dicha actuación como gasto del ejercicio, procederá realizar la siguiente anotación:

Código	Título	Debe	Haber
21100	Construcciones (2017)	30.000	
62200	Reparaciones y conservación		30.000

b) Registro incorrecto de gastos e ingresos de ejercicios anteriores

Empiem, SA ha imputado a la cuenta de resultados de 2017 gastos e ingresos de los ejercicios 2015 y 2016, respectivamente. De acuerdo con la NRV 21.^a del PGC-Pymes, los errores contables incurridos en ejercicios anteriores se subsanarán en el ejercicio en que se detecten, contabilizando el ajuste en una partida de reservas por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos que ponga de manifiesto la corrección del error². En consecuencia, para subsanar los errores cometidos, en aplicación de lo dispuesto en la citada NRV, se procederá como sigue:

- Por la corrección del gasto devengado en 2015, pero contabilizado en 2017:

Código	Título	Debe	Haber
11300	Reservas voluntarias	20.000	
62100	Arrendamientos y cánones		20.000

- Por la corrección del ingreso devengado en 2016, pero registrado en 2017:

Código	Título	Debe	Haber
70100	Ventas de productos terminados	10.000	
11300	Reservas voluntarias		10.000

c) Calificación contable errónea de un anticipo entregado por un cliente

Con ocasión del cuadro de las ventas realizadas en el ejercicio 2017, se ha detectado que un anticipo entregado por un cliente ha sido registrado como una venta. Para subsanar este error, se procederá como sigue:

² Además, la empresa habrá de modificar las cifras de la información comparativa e incorporará la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Código	Título	Debe	Haber
70100	Ventas de productos terminados	15.000	
43800	Anticipos de clientes		15.000

2.2. AJUSTES POR DEPRECIACIONES IRREVERSIBLES DEL INMOVILIZADO

A tenor de la política de amortizaciones de Empiem, SA, el gasto por amortización de los elementos de inmovilizado material que permanecen al cierre del ejercicio se determinará como sigue:

Elemento	Cuota de amortización (2017)
Construcciones $(270.000 (1) \times 1/50 \times 4/12)$	1.800
Maquinaria (2016) $(120.000 \times 1/10)$	12.000
Mobiliario $(12.000 \times 1/10)$	1.200
Equipos informáticos $(8.000 \times 1/4)$	2.000
Elementos de transporte (1/2016) $(30.000 \times 1/10)$	3.000
Elementos de transporte (10/2016) $(50.000 \times 1/6,25)$	8.000
Elementos de transporte (2017) $(55.000 \times 1/6,25 \times 10/12)$	7.333,33
Total	35.333,33

(1) Aunque la construcción se valoró inicialmente por 240.000 euros, la subsanación del error derivado de las obras acometidas en el local determina que su nueva valoración sea de 270.000 euros que habrá de distribuirse en la vida útil estimada del activo (50 años) desde la fecha en que está en condiciones de funcionamiento (1 de septiembre de 2017).

El registro del gasto calculado presentará el siguiente detalle:

Código	Título	Debe	Haber
68100	Amortización del inmovilizado material	35.333,33	
28110	Amortización acumulada de construcciones (2017)		1.800
28131	Amortización acumulada de maquinaria (2016)		12.000
28160	Amortización acumulada de mobiliario (2015)		1.200
			.../...

Código	Título	Debe	Haber
.../...			
28170	Amortización acumulada de equipos para procesos de información (2015)		2.000
28181	Amortización acumulada de elementos de transporte (1/2016) ...		3.000
28182	Amortización acumulada de elementos de transporte (10/2016) .		8.000
28183	Amortización acumulada de elementos de transporte (2017)		7.333,33

2.3. AJUSTES POR DETERIORO DE VALOR DE LOS ACTIVOS NO CORRIENTES

De acuerdo con la información suministrada, Empiem, SA ha detectado indicios de deterioro del local adquirido en julio. A los efectos de reconocer la pertinente corrección valorativa, ha procedido a determinar el importe recuperable de dicho inmovilizado mediante el cálculo de los siguientes valores:

- Valor razonable neto de costes de venta: 290.000 euros.
- Valor en uso: 285.500 euros.

Según lo dispuesto en el apartado 2.2 de la NRV 2.ª del PGC-Pymes, «se producirá una pérdida por deterioro de valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso». Considerando los valores determinados por la empresa, el importe recuperable del local ascenderá a 290.000 euros por ser el mayor entre los valores calculados. No obstante, ha de tenerse en cuenta que el local figura en los registros contables en dos cuentas diferentes: 210, «Terrenos y bienes naturales» (solar sobre el que se asienta el local), y 211, «Construcciones» (vuelo del local). Dado que, con ocasión del reconocimiento inicial de este inmovilizado, se estimó que el 20% del precio de adquisición correspondía al solar, se mantendrá esta proporción a los efectos de distribuir el importe recuperable del local entre los dos componentes del mismo. De esta forma, el test de deterioro, que pondrá de manifiesto la pérdida de carácter reversible experimentada por ese activo, tendrá la siguiente configuración:

Concepto	Terrenos y bienes naturales	Construcciones
Valor en libros	60.000	270.000 – 1.800 = 268.200
Importe recuperable	290.000 × 0,2 = 58.000	290.000 × 0,8 = 232.000
Pérdida por deterioro	2.000	36.200

Por su parte, la anotación contable que procederá realizar para reconocer la pérdida por deterioro puesta de manifiesto será la siguiente:

Código	Título	Debe	Haber
69100	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	38.200	
29100	Deterioro de valor de terrenos y bienes naturales (2017)		2.000
29110	Deterioro de valor de construcciones (2017)		36.200

2.4. AJUSTES POR DETERIORO DE VALOR DE CRÉDITOS COMERCIALES

En la determinación de las correcciones valorativas por deterioro de créditos comerciales incobrables, Empiem, SA emplea un sistema individualizado respecto de determinados clientes. Concretamente, de acuerdo con el balance de saldos inicial los derechos de cobro contra el Ayuntamiento de Zaragoza y Fail, SL se encuentran registrados como de dudoso cobro, habiéndose reconocido las oportunas correcciones por deterioro.

a) Deterioro de crédito cifrado mediante sistema individualizado

El crédito contra el Ayuntamiento de Zaragoza se reconoció inicialmente en 2016 y, al cierre de dicho ejercicio, se valoró por su coste amortizado, habida cuenta de que en la factura entregada constaban intereses por el aplazamiento. A comienzos de marzo de 2017, fecha en que vencía dicho crédito, Empiem, SA asentó los intereses devengados y, pese a que no se produjo el cobro del mismo, no registró ningún deterioro de valor porque se estimó que la recuperación del derecho de cobro sería inminente. Sin embargo, transcurridos seis meses desde el vencimiento, se emitió una factura rectificativa para recuperar la cuota del impuesto sobre el valor añadido (IVA) repercutida, cumpliéndose todos los requisitos que establece la normativa del IVA para ello³. Además, de acuerdo con los saldos que figuran en el balance, se reconoció una corrección valorativa por deterioro. Así, las anotaciones que se han realizado son las siguientes:

³ De acuerdo con el artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA (LIVA) para que se pueda modificar la base imponible a fin de recuperar la cuota de IVA que fue ingresada en el periodo del devengo es necesario que el crédito se considere total o parcialmente incobrable, lo que ocurrirá cuando reúna las siguientes condiciones: 1.ª Que hayan transcurrido seis meses desde el devengo del impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo. Dicho plazo opera cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros (en otro caso, el plazo será de un año); 2.ª Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registros exigidos para este impuesto; 3.ª Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquella, IVA excluido, sea superior a 300 euros; 4.ª Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, incluso cuando se trate de créditos afianzados por entes públicos. No obstante, cuando se trate de créditos adeudados por entes públicos, como ocurre en el caso planteado, la reclamación judicial o el requerimiento notarial se sustituirá por una certificación expedida por el órgano competente del ente público deudor de acuerdo con el informe

1 de diciembre de 2016. Por la venta de componentes eléctricos:

Código	Título	Debe	Haber
43000	Clientes	36.300	
70100	Ventas de productos terminados		30.000
47700	Hacienda Pública, IVA repercutido		6.300

31 de diciembre de 2016. Por la valoración posterior del crédito contra el Ayuntamiento de Zaragoza, mediante el devengo de intereses:

a) Determinación del tipo efectivo de la operación:

$$30.000 = 30.450/(1 + i); i = 1,5\% \text{ trimestral}$$

b) Registro de los intereses devengados al cierre del ejercicio 2016:

Código	Título	Debe	Haber
43000	Clientes	149,26	
76200	Ingresos de créditos		149,26

$$\text{Intereses devengados (31-12-2016)} = 30.000 \times [(1 + 0,015)^{1/3} - 1] = 149,26 \text{ euros}$$

1 de marzo de 2017. Por la valoración posterior del crédito contra el Ayuntamiento de Zaragoza, mediante el devengo de intereses:

Código	Título	Debe	Haber
43000	Clientes	300,74	
76200	Ingresos de créditos		300,74

$$\text{Intereses devengados (1-3-2017)} = 30.149,26 \times [(1 + 0,015)^{2/3} - 1] = 300,74 \text{ euros}$$

del interventor o tesorero de aquel en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía. El mencionado precepto continúa señalando que la modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de seis meses señalado y comunicarse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente. Según determina el artículo 24.1 del Reglamento del IVA (RIVA) en los casos de modificación de la base imponible el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 15 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y remisión de la factura que rectifique a la anteriormente expedida, debiendo el sujeto pasivo acreditar dicha remisión.

1 de septiembre de 2017. Por la emisión de la factura rectificativa⁴:

Código	Título	Debe	Haber
47700	Hacienda Pública, IVA repercutido	6.300	
63900	Ajustes positivos en la imposición indirecta		6.300

1 de septiembre de 2017. Por la valoración posterior del crédito contra el Ayuntamiento de Zaragoza, mediante el devengo de intereses⁵:

Código	Título	Debe	Haber
43000	Clientes	920,35	
76200	Ingresos de créditos		920,35

$$\text{Intereses devengados (1-9-2017)} = 30.450 \times [(1 + 0,015)^{6/3} - 1] = 920,35 \text{ euros}$$

1 de septiembre de 2017. Por la consideración del crédito contra el Ayuntamiento de Zaragoza como de dudoso cobro y el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro:

Código	Título	Debe	Haber
43600	Clientes de dudoso cobro (Ayuntamiento de Zaragoza)	37.670,35	
43000	Clientes		37.670,35

Test de deterioro	
Valor en libros del crédito	37.670,35
	.../...

⁴ El registro contable de la modificación de la base imponible del IVA, en virtud de la emisión de una factura rectificativa, se analiza en la Consulta 4 del BOICAC 98, de junio de 2014 (NFC051264), donde se señala que «adicionalmente al reflejo contable de esta situación de riesgo de crédito, en la medida que se produzcan las circunstancias que de acuerdo con la legislación fiscal hagan efectiva la reducción de la base imponible de este impuesto no existiendo duda alguna sobre este aspecto, la empresa deberá registrar la disminución de la partida de deudas con la Hacienda Pública por el IVA devengado con motivo de la entrega de bienes o de la prestación de servicios, para lo que podrá emplear la cuenta 477. Hacienda Pública, IVA repercutido, recogida en la quinta parte del PGC, que en cualquier caso supondrá una menor deuda con la Administración pública. La contrapartida será un ingreso que figurará en la cuenta de pérdidas y ganancias, como un ajuste a la imposición indirecta».

⁵ En cumplimiento del principio de empresa en funcionamiento y de devengo, pese al vencimiento del crédito, Empiem, SA continuará reconociendo intereses mediante la aplicación del criterio del coste amortizado.

Test de deterioro	
.../...	
Valor actual de los flujos de efectivos futuros (1) $[30.000/(1 + 0,015)^{4/3}]$	29.410,33
Deterioro de valor	8.260,02
(1) De acuerdo con el apartado 2.1.3 de la NRV 8.ª del PGC-Pymes, la pérdida por deterioro de valor de los activos financieros a coste amortizado «será la diferencia entre su valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivos futuros que se estima se van a generar, descontados al tipo de interés efectivo calculado en el momento del reconocimiento inicial».	

Código	Título	Debe	Haber
69400	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales (Ayuntamiento de Zaragoza)	8.260,02	
49000	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (Ayuntamiento de Zaragoza)		8.260,02

Además, una vez que se ha modificado la base imponible del IVA mediante la emisión de la factura rectificativa, con carácter general, no será exigible al deudor la cuota repercutida⁶, registrándose dicha circunstancia como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
49000	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (Ayuntamiento de Zaragoza)	6.300	
43600	Clientes de dudoso cobro (Ayuntamiento de Zaragoza)		6.300

Sin embargo, al cierre del ejercicio 2017, en relación con este derecho de cobro, están pendientes de reconocimiento los intereses devengados para que el crédito luzca por su coste amortizado y la adecuación de la corrección valorativa que figura en el balance a la nueva fecha estimada de recuperación del derecho de cobro. Por tanto, deberán llevarse a cabo las siguientes anotaciones:

⁶ El artículo 80.Cuatro.C) de la LIVA establece que «una vez practicada la reducción de la base imponible, esta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el impuesto sobre el valor añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida». En la medida en que el deudor es un ente público las dos opciones que recoge el precepto son posibles. En este caso se ha considerado que el ente público actúa en dicha operación en su condición de empresario o profesional.

31 de diciembre de 2017. Por la valoración posterior del crédito contra el Ayuntamiento de Zaragoza, mediante el devengo de intereses:

Código	Título	Debe	Haber
43600	Clientes de dudoso cobro (Ayuntamiento de Zaragoza)	628,97	
76200	Ingresos de créditos		628,97

$$\text{Intereses devengados (31-12-2017)} = 31.370,35 \times [(1 + 0,015)^{4/3} - 1] = 628,97 \text{ euros}$$

31 de diciembre de 2017. Por el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro según las nuevas circunstancias:

Test de deterioro	
Valor en libros del crédito (31.999,32 - 1.960,02)	30.039,30
Valor actual de los flujos de efectivos futuros [30.000/(1 + 0,015)]	29.556,65
Aumento del deterioro de valor	482,65

Código	Título	Debe	Haber
69400	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales (Ayuntamiento de Zaragoza)	482,65	
49000	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (Ayuntamiento de Zaragoza)		482,65

En cuanto al segundo crédito deteriorado (derecho de cobro sobre Fail, SL), según los saldos que figuran en el balance inicial, se han practicado las siguientes anotaciones:

1 de agosto de 2017. Por la venta de componentes eléctricos:

Código	Título	Debe	Haber
43000	Clientes	24.200	
70100	Ventas de productos terminados		20.000
47700	Hacienda Pública, IVA repercutido		4.200

1 de noviembre de 2017. Por la valoración posterior del crédito contra Fail, SL, mediante el devengo de intereses:

a) Determinación del tipo efectivo de la operación:

$$20.000 = 20.400/(1 + i); i = 2\% \text{ semestral}$$

b) Registro de los intereses devengados a la fecha del auto de declaración de concurso:

Código	Título	Debe	Haber
43000	Clientes	199	
76200	Ingresos de créditos		199

$$\text{Intereses devengados (1-11-2017)} = 20.000 \times [(1 + 0,02)^{3/6} - 1] = 199 \text{ euros}$$

1 de noviembre de 2017. Por la emisión de la factura rectificativa:

Código	Título	Debe	Haber
47700	Hacienda Pública, IVA repercutido	4.200	
63900	Ajustes positivos en la imposición indirecta		4.200

1 de noviembre de 2017. Por la consideración del crédito contra Fail, SL como de dudoso cobro, el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro y la recuperación de la cuota de IVA devengada. A tal efecto, la entidad ha debido enviar la factura rectificativa tanto al deudor concursado como a los administradores concursales⁷ en el plazo de los tres meses siguientes a la publicación en el BOE del auto de declaración de concurso⁸.

⁷ El artículo 24.1 del RIVA establece que «en los supuestos del apartado tres del artículo 80 de la Ley del Impuesto, deberá expedirse y remitirse asimismo una copia de dicha factura a la administración concursal y en el mismo plazo».

⁸ En concreto, el artículo 80.Tres de la LIVA establece que «la base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo de dos meses contados a partir del fin del plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal». En la medida en que este último plazo es de un mes, el plazo total durante el cual se podrá enviar la factura rectificativa es de tres meses.

Por otra parte, con carácter general esta modificación de la base imponible será definitiva aún en el caso improbable de que se lograra cobrar el crédito completo, salvo en ciertos supuestos. En este sentido, el artículo 80.Tres de la LIVA continúa señalando que «solo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1.º, 4.º y 5.º de la Ley Concursal, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercute la cuota precedente». En el caso que nos ocupa, dadas las pocas expectativas que existen de cobrar el crédito, se considera que la modificación de la base imponible es definitiva.

Código	Título	Debe	Haber
43601	Clientes de dudoso cobro (Fail, SL)	24.399	
43000	Clientes		24.399

Test de deterioro			
Valor en libros del crédito			24.399
Valor actual de los flujos de efectivos futuros			0
Deterioro de valor			24.399

Código	Título	Debe	Haber
69401	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales (Fail, SL)	24.399	
49001	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (Fail, SL)		24.399

Código	Título	Debe	Haber
49001	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (Fail, SL)	4.200	
43601	Clientes de dudoso cobro (Fail, SL)		4.200

No obstante, con ocasión del cierre del ejercicio 2017, procederá, de una parte, valorar el crédito por su coste amortizado mediante el devengo de intereses y, en segundo término, adecuar el deterioro registrado en noviembre, habida cuenta de que el valor en libros del crédito se ha modificado como consecuencia de los intereses devengados:

31 de diciembre de 2017. Por la valoración posterior del crédito contra Fail, SL, mediante el devengo de intereses:

Código	Título	Debe	Haber
43601	Clientes de dudoso cobro (Fail, SL)	133,77	
			.../...

Finalmente, la empresa que pretenda la modificación de la base imponible deberá cumplir todos los requisitos establecidos en el artículo 24 del RIVA.

Código	Título	Debe	Haber
...			
76200	Ingresos de créditos		133,77

Intereses devengados (31-12-2017) = $20.199 \times [(1 + 0,02)^{2/6} - 1] = 133,77$ euros

31 de diciembre de 2017. Por el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro:

Test de deterioro	
Valor en libros del crédito (20.332,77 - 20.199)	133,77
Valor actual de los flujos de efectivos futuros	0
Aumento del deterioro de valor	133,77

Código	Título	Debe	Haber
69401	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales (Fail, SL)	133,77	
49001	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (Fail, SL)		133,77

b) Deterioro de crédito cifrado mediante estimación global

Empiem, SA, atendiendo a su experiencia previa, reconoce un riesgo de insolvencia por el sistema global del 3% de la cifra de deudores que luce en balance al cierre de ejercicio, después de sustraer los créditos afectados por el procedimiento individualizado de estimación de fallidos. Tras las anotaciones pendientes y las correspondientes al cierre del ejercicio, las cuentas de deudores al cierre del ejercicio 2017 presentan el siguiente detalle:

Código	Título	Saldo
43000	Clientes	210.150
43600	Clientes de dudoso cobro (Ayuntamiento de Zaragoza)	31.999,32
43601	Clientes de dudoso cobro (Fail, SL)	20.332,77
44600	Deudores por derechos de superficie	3.040,47

Dado que la cifra de deudores por operaciones comerciales, previa eliminación de los créditos cuyo riesgo de insolvencia se cifra mediante un seguimiento individualizado y el activo re-

conocido por el derecho futuro sobre el inmueble que revertirá a la conclusión del contrato de derecho de superficie⁹, asciende a 210.150 euros, la corrección valorativa por deterioro será de 6.304,50 euros (210.150 × 0,03), registrándose como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
69409	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales (sistema global)	6.304,50	
49009	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (sistema global)		6.304,50

Además, procederá la reversión de la corrección realizada al cierre del ejercicio precedente:

Código	Título	Debe	Haber
49009	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (sistema global)	3.930	
79409	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales		3.930

2.5. AJUSTES POR APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DEL DEVENGO

Aparte de los ingresos financieros reconocidos en el apartado anterior con origen en créditos comerciales, la aplicación del principio del devengo exige el reconocimiento de los siguientes ingresos y gastos:

- Reconocimiento de los gastos financieros con origen en la adquisición del local realizada en julio de 2017.
- Reconocimiento de los ingresos financieros con origen en la venta de la máquina efectuada en octubre de 2017.
- Reconocimiento de los gastos financieros con origen en el contrato de arrendamiento financiero.

⁹ Véase apartado g) del epígrafe 2.5 de la solución del caso práctico. De acuerdo con la Consulta 2 del BOICAC 106, de marzo de 2016 (NFC059914), si en un contrato de derecho de superficie se contempla la construcción de un inmueble por el superficiario a revertir a la finalización del acuerdo, el derecho a recibir el inmueble se reconocerá como un activo en el epígrafe «Deudores comerciales no corrientes» del balance sujeto, en su caso, a correcciones de valor. En este sentido, entendemos que, aunque se presenten circunstancias que determinen un cambio en las estimaciones realizadas en la valoración del citado activo, difícilmente la empresa se enfrentará a un riesgo de insolvencia sobre ese activo.

- Reconocimiento de la retribución en especie.
- Periodificación del gasto contabilizado en concepto de primas de seguro.
- Reconocimiento del gasto por IBI pendiente de liquidación.
- Reconocimiento de ingresos y gastos derivados del derecho de superficie constituido.
- Reconocimiento del gasto correspondiente al ejercicio como consecuencia del probable fallo desfavorable para Empiem, SA por el recurso interpuesto por un proveedor.

a) Reconocimiento de los gastos financieros con origen en la adquisición del local realizada en julio de 2017

La revisión del balance de saldos pone de manifiesto que Empiem, SA registró adecuadamente el local comercial adquirido en julio de 2017 así como la deuda con el promotor inmobiliario. Sin embargo, al cierre del ejercicio, el pasivo financiero debe lucir en balance por su coste amortizado. Procederá, por tanto, la determinación del tipo efectivo de la operación y el reconocimiento de los intereses devengados en el periodo comprendido entre 1 de julio y 31 de diciembre de 2017.

Teniendo en cuenta que la deuda se reconoció inicialmente por 300.000 euros y que Empiem, SA se ha comprometido a realizar dos pagos anuales de 155.000 euros, el tipo efectivo de la operación se calculará como sigue:

$$300.000 = 155.000/(1 + i) + 155.000/(1 + i)^2; i = 2,214141 \% \text{ anual}$$

Los intereses devengados al cierre del ejercicio 2017 se determinan y registran como sigue:

$$\text{Intereses devengados (2017)} = 300.000 \times [(1 + 0,02214141)^{6/12} - 1] = 3.303,03 \text{ euros}$$

Código	Título	Debe	Haber
66200	Intereses de deudas	3.303,03	
52300	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		3.303,03

b) Reconocimiento de los ingresos financieros con origen en la venta de la máquina efectuada en octubre de 2017

El crédito sobre el comprador de la máquina se reconoció inicialmente por su valor razonable (65.000 €). Sin embargo, estos activos financieros que, a efectos de valoración se incluyen en la cartera de «activos financieros a coste amortizado», deben lucir al cierre del ejercicio valo-

rados por su coste amortizado, lo que obliga al reconocimiento de los ingresos devengados según el tipo efectivo de la operación (3,06154% anual¹⁰):

$$\text{Intereses devengados (2017)} = 65.000 \times [(1 + 0,0306154)^{3/12} - 1] = 491,89 \text{ euros}$$

Código	Título	Debe	Haber
54300	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	491,89	
76200	Ingresos de créditos		491,89

c) Reconocimiento de los gastos financieros con origen en el contrato de arrendamiento financiero

Atendiendo al detalle facilitado por la entidad financiera con la que se suscribió el contrato de arrendamiento financiero, los gastos financieros correspondientes al ejercicio 2017 ascendían a 5.965,61 euros que deberán ser reconocidos como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
66200	Intereses de deudas	5.965,61	
52700	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		5.965,61

d) Reconocimiento de la retribución en especie

Importe de la retribución en especie

La regla de valoración de la retribución en especie consistente en la entrega de un vehículo automóvil se encuentra en el artículo 43.1.1.º b) de la LIRPF, que establece que se aplicarán las siguientes reglas de valoración: «b) En el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles: En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación. En el supuesto de uso, el 20 por ciento anual del coste a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo».

En consecuencia, el valor de la retribución en especie en este caso debe calcularse aplicando un 20% sobre el coste de adquisición para el pagador incluido los tributos satisfechos. En la medida en que el coste de adquisición (excluido IVA) fue de 30.000 euros, la base sobre la que

¹⁰ Véase apartado 1.2 de la solución del caso práctico.

se aplicará dicho porcentaje será 36.300 euros ($30.000 \times 1,21$), pues se indica en el enunciado que el modelo adquirido estaba excluido del pago del impuesto de matriculación. De este modo, el importe de la retribución en especie será de 7.260 euros ($0,2 \times 36.300$).

Sujeción al IVA de la cesión del vehículo

Por otra parte, la cesión para fines privados del vehículo constituye una operación sujeta al IVA, por lo que la empresa deberá repercutir el impuesto a su trabajador. En el caso planteado, el IVA debe calcularse sobre la base del importe de la retribución en especie, por lo que la cuota devengada en la operación ascenderá a 1.524,6 euros ($0,21 \times 7.260$).

Así lo ha considerado la Dirección General de Tributos (DGT) a partir de la Consulta de 30 de mayo de 2011 (V1379/2011 –NFC041317–), en la que cambió el criterio que había defendido con anterioridad¹¹, para lo cual rectificó y dejó sin efecto la anterior Resolución de fecha 23 de marzo de 2011 (V0745/2011 –NFC040947–), basándose para ello en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). La DGT considera que las retribuciones en especie constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso a efectos del IVA, al considerar que existe una relación directa entre las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyen el objeto de tales retribuciones y la contraprestación percibida, en la medida en que el empleado habría renunciado a la parte de la retribución en metálico que le correspondía a cambio de percibir la retribución en especie pactada. Por tanto, la cesión al trabajador del uso de un vehículo para fines particulares, ya sea de forma parcial o total, constituye una prestación de servicios sujeta al IVA¹² de tal modo que, de conformidad con el artículo 94 de la LIVA, la sociedad deberá repercutir el IVA, debiendo emitir la correspondiente factura al

¹¹ La DGT venía considerando que estas retribuciones constituían operaciones no sujetas, al tratarse de entregas de bienes o prestaciones de servicios realizados a título gratuito, dentro del marco de una relación laboral, conforme a lo establecido en el artículo 7.7.º de la LIVA, en relación con el artículo 95.Dos.5.º de la misma ley, que excluía la deducibilidad de las cuotas soportadas en las adquisiciones de dichos bienes y servicios.

¹² La Consulta de 30 de mayo de 2011 señala lo siguiente: «Por lo que al objeto de la consulta se refiere, los bienes y servicios percibidos por el trabajador en aplicación del denominado "plan de compensación flexible" a que se refiere la entidad consultante, constituyen retribuciones en especie que suponen una modificación o novación del contrato de trabajo existente de forma que implican un cambio en la composición del sistema retributivo aplicado, sustituyéndose, en su caso, retribuciones dinerarias por retribuciones no dinerarias. En estas circunstancias, cabe concluir que existe una relación directa entre las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyen las retribuciones en especie satisfechas por la entidad empleadora y la parte de la retribución en metálico a la que el trabajador que las percibe debe renunciar como contraprestación de las retribuciones en especie percibidas. Por tanto, en consonancia con lo señalado por el citado tribunal, tales retribuciones en especie constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso a efectos del impuesto sobre el valor añadido. En consecuencia, tendrán la consideración de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto, por lo que respecta al objeto de la consulta:

– La cesión al trabajador del uso de un vehículo cuyo alquiler es contratado y sufragado por la entidad empleadora».

Este criterio se ha visto ratificado en Consultas posteriores, como la de 25 de abril de 2012 (V0891/2012 –NFC044357–) o la de 9 de mayo de 2012 (V0996/2012 –NFC044485–).

empleado¹³. Dicho criterio ha sido ratificado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en diversas resoluciones¹⁴.

A tal efecto, la base imponible a efectos del IVA se determinará en función de la valoración que suponga la retribución en especie de la cesión o entrega del vehículo¹⁵. Si dicha cantidad es satisfecha por el empleado no modificará el valor de la retribución en especie, pero si no es así la misma estará constituida por la valoración más la cuota de IVA asumida por la empresa. En el caso planteado, dado que el trabajador no satisface tampoco la cuota de IVA, la misma se ha de sumar al importe de la retribución en especie, por lo que su valoración total asciende a 8.784,6 euros.

Por otra parte, se ha de precisar también que la sociedad podrá deducirse las cuotas del IVA soportadas como consecuencia de la adquisición o arrendamiento del vehículo¹⁶.

Ingreso a cuenta

Finalmente, se indica que el ingreso a cuenta no es repercutido al trabajador, por lo que su importe debe sumarse también al importe de la retribución. El ingreso a cuenta será de 1.756,92 euros.

¹³ La Consulta de 30 de mayo de 2011 determina que «el sujeto pasivo que presta el servicio deberá repercutir el impuesto al destinatario del mismo, es decir, a aquel con quien ha contratado. Por tanto, cuando el prestador del servicio es el empleador, este debería repercutir el impuesto al destinatario, esto es, al empleado, e ingresarlo en el Tesoro».

¹⁴ En concreto, se pueden citar las Resoluciones del TEAC de 20 de octubre de 2016 y de 22 de noviembre de 2017 (NFJ068713). En el FJ 2.º de esta última resolución dicho órgano señala lo siguiente: «la cesión de uso de vehículos por parte de la entidad a sus trabajadores será una prestación de servicios sujeta al impuesto siempre que exista una relación directa entre el servicio prestado por el empleador (retribución en especie) y la contraprestación percibida por el mismo (trabajo personal del empleado), relación cuya existencia consideramos clara; la entidad retribuye a sus empleados por el trabajo que estos desempeñan, de manera que una parte de la prestación laboral de los mismos es contrapartida de dicha cesión. La cesión de uso de los vehículos es parte del importe total de las retribuciones que el trabajador percibe por los servicios laborales que presta a la entidad. Por tanto, concluimos que la cesión de uso de vehículos por parte de la entidad a sus trabajadores constituye una prestación de servicios efectuada a título oneroso a efectos del impuesto, por lo que se encuentra sujeta al mismo».

¹⁵ Es cierto que la DGT no aplica exactamente este criterio. La Consulta de 25 de abril de 2012 señala que «la base imponible se determinará según el valor que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado entre partes que fuesen independientes para la cesión de uso del automóvil en cuestión por la parte correspondiente al uso privado». No obstante, el valor que resulta de la aplicación de las normas establecidas en la LIRPF se puede considerar un valor cierto de mercado, lo que permite que pueda considerarse como base imponible.

¹⁶ La Consulta de 30 de mayo de 2011 continúa señalando lo siguiente: «Como se ha indicado en el apartado anterior de la presente contestación, la cesión al trabajador del uso de un vehículo para fines particulares, ya sea de forma parcial o total, [...] constituyen una prestación de servicios sujeta al impuesto, por lo que, de conformidad con el citado artículo, la entidad consultante podrá deducir las cuotas del IVA soportadas como consecuencia de la adquisición de los bienes o servicios objeto de cesión». Por su parte, la Consulta de 25 de abril de 2012 determina que «se debe aclarar que, considerando que las controvertidas operaciones no se efectúan a título gratuito, se deduce que no les es aplicable la exclusión que establece el artículo 96.Uno.5.º de la Ley 37/1992, conforme a la cual no son deducibles las cuotas soportadas por referencia a bienes y servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas, ya que esta exclusión o restricción es únicamente aplicable en los supuestos en que los bienes o servicios van a ser objeto de entrega gratuita».

En consecuencia, el importe total de la retribución en especie que, de acuerdo con la Consulta 5 del BOICAC 106, de junio de 2016 (NFC059919), se registrará en la partida de gastos de personal de la cuenta de pérdidas y ganancias asciende a 10.541,52 euros. De acuerdo con dicha consulta, para el registro de la retribución en especie se podrá emplear la cuenta 649, «Otros gastos sociales» y, como contrapartida, «la empresa deberá registrar el ingreso correspondiente al servicio de *renting*, que en la medida que forme parte de las actividades ordinarias de la empresa deberá mostrarse en la cifra anual de negocios; en caso contrario, para contabilizar el ingreso se podrá emplear la cuenta 755. Ingresos por servicios al personal». En cuanto al IVA repercutido en la operación, de no ser abonado por el trabajador, la consulta citada señala que «se contabilizará como un mayor valor del gasto de personal. Del mismo modo, si la operación pudiera determinar la realización de un ingreso a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas, deberá incrementarse por dicho importe el gasto de personal indicado, generándose como contrapartida una cuenta relativa a la Hacienda Pública acreedora».

De acuerdo con los cálculos realizados y las pautas de registro indicadas por el ICAC, al cierre del ejercicio 2017, Empiem, SA llevará a cabo la siguiente anotación:

Código	Título	Debe	Haber
64900	Otros gastos sociales	10.541,52	
75500	Ingresos por servicios al personal		7.260
47700	Hacienda Pública, IVA repercutido		1.524,60
47510	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		1.756,92

e) Periodificación del gasto contabilizado en concepto de primas de seguro

Entre los gastos contabilizados en el ejercicio figura una prima de seguros que cubre los daños que pueda experimentar el inmovilizado en el periodo comprendido entre 1 de julio de 2017 y 30 de junio de 2018, habiéndose satisfecho por dicho concepto una cuantía de 6.000 euros. A los efectos de determinar el resultado como diferencia entre ingresos y gastos devengados en 2017, será necesario proceder a la periodificación del gasto registrado mediante la consideración como «gasto anticipado» de la parte del gasto pagado en 2017 que se devengará en 2018 ($6.000 \times 6/12$), lo que se asentará como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
48000	Gastos anticipados	3.000	
62500	Primas de seguros		3.000

f) Reconocimiento del gasto por IBI pendiente de liquidación

Empiem, SA, al no haber recibido la liquidación del IBI del local adquirido en el ejercicio por no contar aún este con valor catastral, estimó que probablemente tenga que atender un pago de 1.800 euros en el año 2018. Dado que se trata de un gasto del ejercicio actual cuya naturaleza es conocida, que dará lugar a un pago en el futuro y su cuantía puede ser estimada con fiabilidad, procederá reconocer una provisión a corto plazo por la estimación realizada¹⁷ mediante la siguiente anotación:

Código	Título	Debe	Haber
63100	Otros tributos	1.800	
52910	Provisión a corto plazo para impuestos		1.800

g) Reconocimiento de ingresos y gastos derivados del derecho de superficie constituido

El tratamiento contable de la contraprestación acordada por la constitución de un derecho de superficie desde el punto de vista del propietario del terreno se analiza en la Consulta 2 del BOICAC 106, de marzo de 2016, donde, con remisión a consultas anteriormente publicadas¹⁸, se establece que:

«a) El canon variable originará el reconocimiento de un ingreso anual de conformidad con el principio de devengo.

b) Adicionalmente, en la medida que el inmueble construido en el terreno por cuenta de la sociedad superficiaria constituye una contraprestación más de la operación, la empresa deberá reflejar contablemente el futuro derecho de propiedad sobre el inmueble como un activo (derecho de crédito a recibir el inmueble) y el correspondiente ingreso de forma sistemática durante el plazo del contrato, de acuerdo con un criterio financiero, sin perjuicio de la posible aplicación del principio de importancia relativa.

A tal efecto, salvo mejor evidencia de lo contrario, el importe que debería lucir en el activo de la empresa propietaria del terreno al finalizar el derecho de superficie podría asimilarse al valor neto contable de la construcción en la empresa superficiaria, en dicha fecha, en el supuesto de que la amortización se calculase en función de

¹⁷ De acuerdo con la NRV 17.ª del PGC-Pymes, las provisiones «se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vayan devengando. Cuando se trate de provisiones con vencimiento inferior o igual a un año, y el efecto financiero no sea significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento».

¹⁸ Consulta 1 del BOICAC 96, de diciembre de 2013 (NFC049787); Consulta 6 del BOICAC 40, de diciembre de 1999 (NFC010559).

la vida económica del activo. En su caso, al cierre de cada ejercicio se deberán efectuar las correcciones valorativas necesarias. Por último, considerando su naturaleza el citado activo se presentará en el epígrafe "Deudores comerciales no corrientes)".

Atendiendo a la información facilitada, Empiem, SA, con ocasión de la constitución del derecho por el importe cobrado, llevó a cabo el siguiente registro:

Código	Título	Debe	Haber
57200	Bancos, c/c	200.000	
18100	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo		200.000

Una vez reconocido el importe «a cuenta» de la cesión del terreno durante un plazo de 20 años, en cada uno de los ejercicios afectados, procederá la realización de un doble movimiento. De un lado, el pasivo será ajustado para actualizar su valor, con cargo a una cuenta de gastos financieros. Por otra parte, el pasivo se cargará a medida que se devengue el ingreso por la cesión del terreno. A tal efecto, empleando como criterio financiero el valor actual de una renta¹⁹, los ingresos que Empiem, SA habrá de reconocer semestralmente como consecuencia del crédito concedido por el superficiario, teniendo en cuenta el tipo de interés semestral del mercado del 1,5%, se determinarán como sigue:

$$200.000 = c \frac{(1 + 0,015)^{40} - 1}{0,015}; c = 6.685,42 \text{ euros}$$

El cuadro de imputación a resultados del cobro percibido en 2017 durante los 20 años de cesión del terreno presentará el siguiente detalle:

Fecha	Intereses	Cuota	Amortización principal	Capital pendiente
1-7-2017				200.000
31-12-2007	3.000	6.685,42	3.685,42	196.314,58
1-7-2018	2.944,72	6.685,42	3.740,70	192.573,88
				.../...

¹⁹ El valor actual de una renta permite valorar en el momento presente un flujo de capitales futuros que se percibirán en varios periodos.

Fecha	Intereses	Cuota	Amortización principal	Capital pendiente
.../...				
31-12-2018	2.888,61	6.685,42	3.796,81	188.777,07
...
1-7-2036	292,04	6.685,42	6.393,38	13.075,90
31-12-2036	196,14	6.685,42	6.489,28	6.586,62
1-7-2037	98,80	6.685,42	6.586,62	0

De acuerdo con los comentarios anteriores, al cierre del ejercicio 2017, procederá la realización de las dos anotaciones siguientes:

Por el reconocimiento del ingreso devengado durante el ejercicio 2017:

Código	Título	Debe	Haber
18100	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo	6.685,42	
75600	Ingresos por derechos de superficie (1)		6.685,42

(1) Para el reconocimiento del ingreso por la cesión del derecho de superficie, se ha habilitado la cuenta 756, «Ingresos por derechos de superficie», en el subgrupo 75, «Otros ingresos de gestión», del PGC-Pymes.

Por el ajuste del pasivo reconocido con ocasión del cobro inicial a su coste amortizado mediante el devengo de intereses:

Código	Título	Debe	Haber
66200	Intereses de deudas	3.000	
18100	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo		3.000

Por otra parte, deberá reconocerse el futuro derecho de propiedad sobre el inmueble que construirá el superficiario y revertirá a Empiem, SA a la finalización de la cesión del terreno. De acuerdo con la consulta del ICAC antes citada, salvo mejor evidencia de lo contrario, el importe que debería lucir en el activo de Empiem, SA «al finalizar el derecho de superficie podría asimilarse al valor neto contable de la construcción en la empresa superficiaria, en dicha fecha, en el supuesto de que la amortización se calculase en función de la vida económica del activo». En este sentido, teniendo en cuenta que el periodo de construcción de la nave es de dos años y que la vida econó-

mica de la misma se ha estimado en 40 años, el valor contable que tendrá dicho activo al finalizar el derecho de superficie, tomando en consideración las dos prórrogas automáticas, será el siguiente:

$$\text{Valor neto contable} = 300.000 - (300.000 \times 1/40 \times 18) = 165.000 \text{ euros}$$

Así, Empiem, SA habrá de reconocer un ingreso de forma sistemática durante el plazo del contrato, de acuerdo con un criterio financiero, para que en la fecha de finalización del derecho de uso luzca un activo por el valor neto contable de la construcción antes calculado. A tal efecto, teniendo en cuenta el tipo de interés del 1,5% semestral y mediante el uso del valor actual de una renta como criterio financiero, se procederá como sigue:

$$165.000 = c \frac{(1 + 0,015)^{40} - 1}{0,015}; c = 5.515,47 \text{ euros}$$

Una vez determinada la cuota, los ingresos a reconocer en cada semestre se calcularán mediante el siguiente cuadro de amortización:

Fecha	Intereses	Cuota semestral	Ingresos a reconocer	Pendiente de activación
1-7-2017				165.000
31-12-2007	2.475	5.515,47	3.040,47	161.959,53
1-7-2018	2.429,39	5.515,47	3.086,08	158.873,45
31-12-2018	2.383,10	5.515,47	3.132,37	155.741,08
...
1-7-2036	240,93	5.515,47	5.274,54	10.787,62
31-12-2036	161,81	5.515,47	5.353,66	5.433,96
1-7-2037	81,51	5.515,47	5.433,96	0

El derecho futuro sobre la construcción, de acuerdo con la consulta citada del ICAC, se registrará como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
44600	Deudores por derechos de superficie (1)	3.040,47	.../...

Código	Título	Debe	Haber
.../...			
75600	Ingresos por derechos de superficie		3.040,47
<p>(1) Según dispone la consulta citada del ICAC, el derecho futuro sobre el inmueble se reconocerá como un activo en el epígrafe «Deudores comerciales no corrientes» del balance. A tal efecto, se ha habilitado la cuenta 446, «Deudores por derechos de superficie», que lucirá en el activo no corriente. En la fecha de finalización del derecho de superficie, esa cuenta, que tendrá un valor en libros de 165.000 euros, se abonará con cargo a la partida representativa de la construcción que ha de entregar el superficiario.</p>			

h) Reconocimiento del gasto correspondiente al ejercicio como consecuencia del probable fallo desfavorable para Empiem, SA por el recurso interpuesto por un proveedor

A tenor de la información facilitada, Empiem, SA obtuvo un fallo favorable en primera instancia cuando demandó a un proveedor por el incumplimiento de los plazos de entrega de un pedido de materias primas, solicitando la ejecución de la sentencia. Así, recibió el importe fijado en el fallo judicial y, como gozaba de libertad de disposición sobre el efectivo incorporado a su patrimonio, siguiendo la Consulta 3 del BOICAC 108, de diciembre de 2016 (NFC062944)²⁰, reconoció un activo y un ingreso excepcional por una cuantía de 50.000 euros.

Sin embargo, tras el análisis del recurso interpuesto por el demandado, existe una obligación presente cuya cancelación traerá consigo el reintegro de la cantidad percibida porque probablemente el fallo en segunda instancia sea desfavorable para Empiem, SA, por lo que procederá el reconocimiento de una provisión, de acuerdo con lo dispuesto en la NRV 17.^a del PGC-Pymes. Dado que el fallo se espera en un plazo de dos años, la provisión se reconocerá por el valor actual

²⁰ La consulta, que versa sobre el tratamiento contable de una indemnización recibida en un proceso judicial a raíz de una sentencia dictada en primera instancia y que ha sido recurrida por la parte demandante, especifica que «si la empresa recibiese el importe acordado en el fallo judicial y gozara de libertad de disposición sobre el efectivo incorporado a su patrimonio, se cumplirían los requisitos para reconocer el activo y el correspondiente ingreso por naturaleza. No obstante, la interposición de un recurso contra la sentencia dictada en primera instancia originaría una nueva situación de incertidumbre acerca de la obligación de reintegrar las cantidades ahora obtenidas, que será preciso analizar en aplicación de la norma de registro y valoración (NRV) 15.^a Provisiones y contingencias del PGC. Esto es... la incertidumbre afectará no solo al momento de la devolución de la cantidad obtenida, sino a la propia existencia de la obligación de devolver ese importe, total o parcialmente, es decir, a si existe o no una obligación en el momento presente. En tal caso, la cuestión a dilucidar sería la probabilidad de que en la segunda instancia pudiera recaer un fallo desfavorable para la consultante. Si después del citado análisis se concluye que existe una obligación presente cuya cancelación traerá consigo el reintegro de la cantidad recibida, porque es probable que el fallo en segunda instancia sea desfavorable para la empresa consultante, se cumpliría el principal requisito regulado en la NRV 15.^a del PGC para reconocer una provisión. En caso contrario, se deberá informar en la memoria sobre la contingencia que se resolverá en el futuro».

de la mejor estimación del pago a realizar para liquidar la obligación que, teniendo en cuenta el tipo de interés de mercado del 5% anual, ascenderá a:

$$\text{Valor actual} = 50.000 / (1 + 0,05)^2 = 45.351,47 \text{ euros}$$

La provisión se reconocerá mediante el siguiente registro:

Código	Título	Debe	Haber
67800	Gastos excepcionales	45.351,47	
14200	Provisión para otras responsabilidades		45.351,47

2.6. OTROS AJUSTES

Antes de determinar el resultado del ejercicio 2017, deben llevarse a cabo las siguientes anotaciones:

- Liquidación del IVA del cuarto trimestre de 2017.
- Regularización de las cuentas de existencias.
- Reclasificación de partidas como consecuencia del paso del tiempo.

a) Liquidación del IVA del cuarto trimestre de 2017

De acuerdo con los registros correspondientes al cuarto trimestre de 2017, las cuotas devengadas y soportadas por IVA en dicho periodo coinciden con los saldos de las cuentas 477, «Hacienda Pública, IVA repercutido», y 472, «Hacienda Pública, IVA soportado», que, tras las anotaciones realizadas, presentan el siguiente detalle:

Código	Título	Saldo
47200	Hacienda Pública, IVA soportado	109.447,58
47700	Hacienda Pública, IVA repercutido	137.859,60

Teniendo en cuenta, además, que con origen en trimestres anteriores existe una cuantía de 3.172 euros a compensar, la liquidación de IVA y su contabilización tendrán el siguiente detalle:

Cuota repercutida en el periodo	137.859,60
	.../...

.../...	
- Cuota soportada en el periodo	-109.447,58
- Cuantía pendiente de compensación de periodos anteriores	-3.172
Resultado de la liquidación	25.240,02

Código	Título	Debe	Haber
47700	Hacienda Pública, IVA repercutido	137.859,60	
47200	Hacienda Pública, IVA soportado		109.447,58
47000	Hacienda Pública, deudora por IVA		3.172
47500	Hacienda Pública, acreedora por IVA		25.240,02

b) Regularización de las cuentas de existencias

Tras el inventario realizado, Empiem, SA al cierre del ejercicio contaba con las siguientes existencias en sus almacenes:

Existencias	Valoración
Materias primas	11.270
Materiales diversos	3.720
Productos en curso	75.100
Productos terminados	20.950

En la medida en que las cuentas representativas de las existencias figuran en los registros contables por los bienes con que se contaba al inicio del ejercicio, procederá dar de baja dichos saldos e incorporar las existencias puestas de manifiesto mediante el inventario extracontable:

Código	Título	Debe	Haber
61100	Variación de existencias de materias primas	15.170	
71000	Variación de existencias de productos en curso	6.920	
71200	Variación de existencias de productos terminados	21.250	
31000	Materias primas		15.170

Código	Título	Debe	Haber
.../...			
33000	Productos en curso		6.920
35000	Productos terminados		21.250

Código	Título	Debe	Haber
31000	Materias primas	11.270	
32500	Materiales diversos	3.720	
33000	Productos en curso	75.100	
35000	Productos terminados	20.950	
61100	Variación de existencias de materias primas		11.270
61200	Variación de existencias de otros aprovisionamientos		3.720
71000	Variación de existencias de productos en curso		75.100
71200	Variación de existencias de productos terminados		20.950

Por otra parte, teniendo en cuenta que el valor neto realizable de las existencias finales de productos terminados asciende a 18.400 euros y es inferior al valor en libros de ese activo (20.950 €), de acuerdo con lo dispuesto en la NRV 12.ª del PGC-Pymes, procederá a reconocer un deterioro de valor de dichas existencias:

Código	Título	Debe	Haber
69300	Pérdidas por deterioro de productos terminados y en curso de fabricación	2.550	
39500	Deterioro de valor de productos terminados		2.550

c) Reclasificación de partidas como consecuencia del paso del tiempo

Para la correcta clasificación de la deuda derivada del arrendamiento financiero en balance, deberá reclasificarse la deuda pendiente trasladando a corto plazo la cuantía de la cuota que, en concepto de recuperación del coste del bien, se pagará en 2018:

Código	Título	Debe	Haber
17400	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	23.116,08	
52400	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		23.116,08

3. DETERMINACIÓN DEL RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS

Teniendo en cuenta las anotaciones anteriores con origen en operaciones realizadas en 2017 y no registradas contablemente o en los ajustes necesarios para el cierre del ejercicio 2017, el balance de saldos previo a la determinación del resultado presentará el siguiente detalle:

Código	Título	Saldo deudor	Saldo acreedor
10000	Capital social		60.000
11200	Reserva legal		12.000
11300	Reservas voluntarias		5.000
14200	Provisión para otras responsabilidades		45.351,47
17300	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		151.642,42
17400	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo		54.503,07
18100	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo		196.314,58
21000	Terrenos y bienes naturales (2017)	60.000	
21100	Construcciones (2017)	270.000	
21301	Maquinaria (2016)	120.000	
21600	Mobiliario (2015)	12.000	
21700	Equipos para procesos de información (2015)	8.000	
21801	Elementos de transporte (1/2016)	30.000	
21802	Elementos de transporte (10/2016)	50.000	
21803	Elementos de transporte (2017)	55.000	
22000	Inversiones en terrenos y bienes naturales (2015)	30.000	
24300	Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado	32.990	
28110	Amortización acumulada de construcciones (2017)		1.800
28131	Amortización acumulada de maquinaria (2016)		24.000
28160	Amortización acumulada de mobiliario (2015)		3.500
28170	Amortización acumulada de equipos procesos información (2015)		5.833,33
28181	Amortización acumulada de elementos de transporte (1/2016) ..		6.000
28182	Amortización acumulada de elementos de transporte (10/2016)		10.000
28183	Amortización acumulada de elementos de transporte (2017)		7.333,33
29100	Deterioro de valor de terrenos y bienes naturales (2017)		2.000
29110	Deterioro de valor de construcciones (2017)		36.200
			.../...

Código	Título	Saldo deudor	Saldo acreedor
.../...			
31000	Materias primas	11.270	
32500	Materiales diversos	3.720	
33000	Productos en curso	75.100	
35000	Productos terminados	20.950	
39500	Deterioro de valor de productos terminados		2.550
40000	Proveedores		113.175
41000	Acreedores por prestaciones de servicios		10.180
43000	Clientes	210.150	
43600	Clientes de dudoso cobro (Ayuntamiento de Zaragoza)	31.999,32	
43601	Clientes de dudoso cobro (Fail, SL)	20.332,77	
43800	Anticipos de clientes		15.000
44600	Deudores por derechos de superficie	3.040,47	
46000	Anticipos de remuneraciones	1.850	
47000	Hacienda Pública, deudora por IVA	3.172	
47200	Hacienda Pública, IVA soportado	109.447,58	
47400	Activos por diferencias temporarias deducibles (deterioro inmovilizado-2015)	200	
47401	Activos por diferencias temporarias deducibles (deterioro créditos-2016)	655	
47450	Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio 2016	800	
47300	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	18.150	
47510	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		6.568,92
47600	Organismos de la Seguridad Social, acreedores		6.932
47700	Hacienda Pública, IVA repercutido		137.859,60
47900	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (máquina-2015)		4.812,50
47901	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (mobiliario-2015)		575
47902	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (equipo informático-2015)		958,33
47903	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (vehículo-2015)		2.500
47904	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (<i>leasing</i> -2016) ..		2.143,31
47905	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (vehículo-2016)		750
			.../...

Código	Título	Saldo deudor	Saldo acreedor
.../...			
47906	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (libertad amortización)		12.000
48000	Gastos anticipados	3.000	
49000	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (Ayuntamiento de Zaragoza)		2.442,67
49001	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (Fail, SL)		20.332,77
49409	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (sistema global)		6.304,50
52300	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		151.660,61
52400	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		23.116,08
52910	Provisión a corto plazo para impuestos		1.800
54300	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	32.501,89	
57200	Bancos, c/c	48.307,24	
60100	Compras de materias primas	1.280.200	
60200	Compras de otros aprovisionamientos	120.120	
60600	Descuentos sobre compras por pronto pago		12.700,55
61100	Variación de existencias de materias primas	3.900	
61200	Variación de existencias de otros aprovisionamientos		3.720
62100	Arrendamientos y cánones	25.700	
62200	Reparaciones y conservación	88.700	
62500	Primas de seguros	5.120	
62700	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	48.000	
62800	Suministros	91.830,08	
62900	Otros servicios	17.625,46	
63100	Otros tributos	17.220	
63900	Ajustes positivos en la imposición indirecta (Ayuntamiento de Zaragoza)		6.300
63901	Ajustes positivos en la imposición indirecta (Fail, SL)		4.200
64000	Sueldos y salarios	292.075	
64200	Seguridad Social a cargo de la empresa	116.830	
64900	Otros gastos sociales	10.541,52	
66000	Gastos financieros por actualización de provisiones	74,54	
			.../...

Código	Título	Saldo deudor	Saldo acreedor
.../...			
66200	Intereses de deudas	12.268,64	
66900	Otros gastos financieros	1.655	
67100	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	8.050	
67800	Gastos excepcionales	45.351,47	
68100	Amortización del inmovilizado material	43.983,33	
69100	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	38.200	
69300	Pérdidas por deterioro de productos terminados y en curso de fabricación	2.550	
69400	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales (Ayuntamiento de Zaragoza)	8.742,67	
69401	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales (Fail, SL)	24.532,77	
69409	Pérdidas por deterioro por operaciones comerciales (sistema global)	6.304,50	
70100	Ventas de productos terminados		2.270.000
71000	Variación de existencias de productos en curso		68.180
71200	Variación de existencias de productos terminados	300	
75500	Ingresos por servicios al personal		7.260
75600	Ingresos por derechos de superficie		9.725,89
76200	Ingresos de créditos		2.823,98
77100	Beneficios procedentes del inmovilizado material		10.000
77800	Ingresos excepcionales		30.000
79409	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales		3.820
79530	Exceso de provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		641,34
Total		3.572.511,25	3.572.511,25

Partiendo del balance anterior, el resultado antes de impuestos se determinará como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
12900	Resultado del ejercicio	2.309.874,98	
60100	Compras de materias primas		1.280.200
60200	Compras de otros aprovisionamientos		120.120
			.../...

Código	Título	Debe	Haber
.../...			
61100	Variación de existencias de materias primas		3.900
62100	Arrendamientos y cánones		25.700
62200	Reparaciones y conservación		88.700
62500	Primas de seguros		5.120
62700	Publicidad, propaganda y relaciones públicas		48.000
62800	Suministros		91.830,08
62900	Otros servicios		17.625,46
63100	Otros tributos		17.220
64000	Sueldos y salarios		292.075
64200	Seguridad Social a cargo de la empresa		116.830
64900	Otros gastos sociales		10.541,52
66000	Gastos financieros por actualización de provisiones		74,54
66200	Intereses de deudas		12.268,64
66900	Otros gastos financieros		1.655
67100	Pérdidas procedentes del inmovilizado material		8.050
67800	Gastos excepcionales		45.351,47
68100	Amortización del inmovilizado material		43.983,33
69100	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material		38.200
69300	Pérdidas por deterioro de productos terminados y en curso de fabricación		2.550
69400	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales (Ayuntamiento de Zaragoza)		8.742,67
69401	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales (Fail, SL)		24.532,77
69409	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales (sistema global)		6.304,50
71200	Variación de existencias de productos terminados		300

Código	Título	Debe	Haber
60600	Descuentos sobre compras por pronto pago	12.700,55	
61200	Variación de existencias de otros aprovisionamientos	3.720	
63900	Ajustes positivos en la imposición indirecta (Ayuntamiento de Zaragoza)	6.300	
			.../...

Código	Título	Debe	Haber
.../...			
63901	Ajustes positivos en la imposición indirecta (Fail, SL)	4.200	
70100	Ventas de productos terminados	2.270.000	
71000	Variación de existencias de productos en curso	68.180	
75500	Ingresos por servicios al personal	7.260	
75600	Ingresos por derechos de superficie	9.725,89	
76200	Ingresos de créditos	2.823,98	
77100	Beneficios procedentes del inmovilizado material	10.000	
77800	Ingresos excepcionales	30.000	
79409	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales	3.820	
79530	Exceso de provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado	641,34	
12900	Resultado del ejercicio		2.429.371,76

De acuerdo con los registros realizados, el resultado antes de impuestos del ejercicio 2017 será de 119.496,78 euros.

4. VALORACIÓN Y REGISTRO DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS DEVENGADO

4.1. CALIFICACIÓN TRIBUTARIA DE LA EMPRESA

Desde su creación la empresa ha obtenido una cifra de negocios inferior a 10.000.000 de euros. En consecuencia, de acuerdo con el artículo 101 de la LIS, ha podido gozar desde su creación de los incentivos fiscales propios del régimen de empresas de reducida dimensión. En el periodo 2017 también tiene dicha condición, en la medida en que la cifra de negocios del año 2016 ascendió a 2.992.000 euros.

4.2. ANÁLISIS Y CLASIFICACIÓN DE LAS DIFERENCIAS ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y LA BASE IMPONIBLE DEL IS

a) Arrendamiento financiero

La amortización contable del periodo ha sido 12.000 euros ($120.000 \times 0,1$). Fiscalmente, en virtud del artículo 106 de la LIS la empresa podría deducir hasta el triple del coeficiente de ta-

blas, de lo que resultaría una cuota de amortización deducible de 36.000 euros ($120.000 \times 0,1 \times 3$). No obstante, la cantidad máxima que puede deducir es 21.807,62 euros, que es la cuota de recuperación del coste del bien satisfecha en el ejercicio. En consecuencia, se deberá realizar un ajuste negativo por importe de 9.807,62 euros.

b) Local adquirido en 2017

La base de amortización fiscal coincide con la computada en el ámbito contable. Téngase en cuenta que del valor de adquisición del local el 20% corresponde al suelo, por lo que el valor de la construcción asciende a 240.000 euros ($0,8 \times 300.000$). Además, el importe de la obra realizada para acondicionar el local, por importe de 30.000 euros, debe incluirse dentro del valor de la construcción de acuerdo con lo ya analizado, por lo que la base de amortización es de 270.000 euros.

La amortización contable ha ascendido a 1.800 euros ($270.000 \times 0,02 \times 4/12$). No obstante, a efectos del IS, al tratarse de un elemento nuevo del inmovilizado material, podrá acogerse a los incentivos previstos en el artículo 103 de la LIS, de tal forma que podrá amortizar hasta el doble del coeficiente de tablas. Por tanto, la amortización fiscal será de 3.600 euros ($270.000 \times 0,02 \times 2 \times 4/12$), por lo que se deberá realizar un ajuste negativo por importe de 1.800 euros.

Por otra parte, la entidad ha contabilizado al final del año un deterioro del valor de dicho local por importe de 38.200 euros. Dicha cantidad no resulta deducible fiscalmente de acuerdo con el artículo 13.2 de la LIS. En consecuencia, procede realizar un ajuste positivo de 38.200 euros.

c) Derecho de superficie

El tratamiento fiscal de la constitución del derecho de superficie no da lugar a ajustes, pues al no ser un contrato regulado en la normativa del IS las reglas que rigen a efectos de este impuesto coinciden con las aplicadas en contabilidad.

En cuanto al régimen que corresponde al canon que se abona en el momento de la constitución del derecho de superficie sería un ingreso del mismo modo que se ha establecido a efectos contables. Así se reconoce en la Consulta de la DGT de 20 de diciembre de 2007 (V2739/2007 –NFC028023–), que señala que «la contraprestación monetaria que se recibe de una sola vez con anterioridad al devengo del ingreso [...] se imputará a resultados mediante un criterio financiero durante el periodo de devengo de aquel, que en este caso será el periodo de cesión del derecho de uso»²¹.

Por otra parte, se han de analizar las consecuencias tributarias de que el superficiante, que es el titular del terreno sobre el que se constituye el derecho de superficie, adquiera la propiedad

²¹ El mismo criterio se mantiene en la Consulta de la DGT de 6 de octubre de 2014 (V2602/2014 –NFC052714–).

de las construcciones e instalaciones construidas sobre el citado terreno a la finalización del citado derecho (20 años). También a efectos de la reversión del citado activo se aplica el criterio contable, por lo que no se ha de practicar ajuste alguno. Por tanto, se incluirá en la base imponible un ingreso que se imputará a resultados, con un criterio financiero, a lo largo del periodo de duración del derecho de superficie²².

d) Venta de la máquina

La primera cuestión que hay que analizar es si el tratamiento contable que se otorga a la provisión por desmantelamiento se admite a efectos del IS. Debe tenerse en cuenta que la LIS no establece ninguna norma particular en relación con esta partida, por lo que su tratamiento coincide en los dos ámbitos. Así se ha reconocido también por la Administración tributaria. En particular, la Consulta de la DGT de 18 de febrero de 2010 (V0296/2010) concluye que «... caso de que el importe de la estimación inicial del valor de las obligaciones asumidas derivadas de la rehabilitación objeto de consulta forma parte del valor del inmovilizado material y, por tanto, se considera integrante del precio de adquisición a efectos contables, el gasto contable por la amortización de ese inmovilizado será fiscalmente deducible en los términos establecidos en el artículo 11 del TRLIS».

Otra cuestión que hay que determinar es si el incentivo fiscal previsto en el artículo 103 de la LIS resulta de aplicación a la totalidad del valor amortizable o si hay que excluir de dicho valor el importe de la provisión por desmantelamiento. En principio, la posibilidad de aplicar el doble del coeficiente de amortización previsto en las tablas se aplica sobre la totalidad de la base de amortización contable, por lo que al incluirse en dicha base el importe del desmantelamiento de la maquinaria, debe considerarse que el beneficio fiscal puede aplicarse también a este componente del precio de adquisición. Por tanto, durante 2015 y 2016 se aplica el doble del coeficiente de tablas sobre la base de amortización.

Por su parte, el 1 de enero de 2017 se procede a dar de baja el valor en libros del componente provisión incorporado en la valoración inicial del activo por un importe de 8.250 euros. De dicha operación, resulta la contabilización de un ingreso (exceso de provisión) por importe de 641,34

²² La Consulta de la DGT de 20 de diciembre de 2007 señala lo siguiente: «Por su parte, la reversión de la propiedad de las construcciones e instalaciones realizadas sobre el terreno en el momento de finalización del derecho de superficie, constituye una contraprestación más de la operación. En este sentido, el derecho a ser propietaria de la construcción en el futuro, debe reflejarse en el activo del balance por la mejor estimación del importe actualizado del valor que tendrá la construcción una vez concluya el plazo pactado para su entrega. La contrapartida será igualmente un ingreso a distribuir en varios ejercicios, que se imputará a resultados, con un criterio financiero, a lo largo del periodo de duración del derecho de superficie. Si fuese imposible estimar el valor de las instalaciones en el futuro, o si como consecuencia del dilatado periodo de tiempo convenido se estimase un valor residual del edificio insignificante, no procedería a registrar dicho valor hasta el momento en que se produjera la reversión, y se dará cuenta en la memoria de estas circunstancias». En igual sentido la Consulta de la DGT de 6 de octubre de 2014.

euros. La normativa fiscal no se refiere a esta cuestión, por lo que se han de aceptar los criterios contables. Ahora bien, en este momento, al causar baja el componente provisión incorporado en la valoración inicial del activo, han de revertir los ajustes negativos que se habían realizado en los periodos anteriores al amortizar el elemento patrimonial al doble de tablas. Por tanto, por este motivo se ha de realizar en el periodo 2017 un ajuste positivo por valor de 1.750 euros.

Finalmente, como consecuencia **de la venta de la máquina**, que se produce el 1 de octubre, se han de realizar los siguientes ajustes:

1.º Amortización de la maquinaria

La máquina se debe amortizar hasta el momento de la transmisión, por lo que se debe computar el gasto correspondiente a los primeros nueve meses de 2017, teniéndose en cuenta que a efectos fiscales se podrá incrementar la amortización al doble, de acuerdo con los siguientes datos:

- Amortización contable: $100.000 \times 0,1 \times 9/12 = 7.500$ euros
- Amortización fiscal: $100.000 \times 0,1 \times 2 \times 9/12 = 15.000$ euros

En consecuencia, se deberá realizar un ajuste negativo por importe de 7.500 euros.

2.º La reversión de los ajustes negativos relativos a la aceleración de la amortización

En el momento de la venta deben revertir los ajustes negativos que se realizaron en periodos anteriores como consecuencia de utilizar a efectos fiscales el doble del coeficiente máximo de tablas. Ello motivará un ajuste positivo de 25.000 euros.

3.º El diferimiento del ingreso por la aplicación del criterio de caja en la medida en que la operación se puede considerar como una venta a plazos

El beneficio obtenido por la venta asciende a 10.000 euros. No obstante, dicho beneficio se puede imputar fiscalmente en función de los cobros que se vayan realizando en la medida en que, entre la realización de la transmisión y el vencimiento del último plazo, va a transcurrir más de un año, de acuerdo con el artículo 11.4 de la LIS. La cantidad que se imputará al periodo 2017 resultará de la aplicación sobre dicho beneficio del porcentaje que representa la cantidad cobrada en dicho periodo respecto del total:

$$\text{Ingreso a reconocer fiscalmente} = 10.000 \times 20.000/85.000 = 2.352,94 \text{ euros}$$

En consecuencia, se deberá realizar un ajuste negativo de 7.647,06 euros (10.000 – 2.352,94).

En la tabla siguiente se resumen los ajustes pertinentes durante el tiempo en el que la maquinaria ha estado en el patrimonio de la sociedad:

	Contabilidad		Fiscalidad		Ajustes
	Máquina	Componente provisión	Máquina	Componente provisión	
2015	Amortización: $100.000 \times 0,1 \times 9/12 = 7.500$	Amortización: $10.000 \times 0,1 \times 9/12 = 750$	Amortización: $100.000 \times 0,1 \times 2 \times 9/12 = 15.000$	Amortización: $10.000 \times 0,1 \times 2 \times 9/12 = 1.500$	-7.500 por amortización -750 por provisión
2016	$100.000 \times 0,1 = 10.000$	$10.000 \times 0,1 = 1.000$	Amortización: $100.000 \times 0,1 \times 2 = 20.000$	Amortización: $10.000 \times 0,1 \times 2 = 2.000$	-10.000 por amortización -1.000 por provisión
2017 (1/01)		Baja de 8.250 (valor en libros del componente provisión) Ingreso (exceso de provisión) de 641,34		Se aceptan los criterios contables en cuanto a la baja de este elemento	+1.750 (reversión de ajustes por amortización del componente provisión)
2017 (1/10)	Amortización: $100.000 \times 0,1 \times 9/12 = 7.500$		Amortización: $100.000 \times 0,1 \times 2 \times 9/12 = 15.000$		-7.500 por amortización
2017 (1/10)					+25.000 (reversión de los ajustes por amortización de la máquina)
2017 (1/10)	Beneficio venta: 10.000		Beneficio venta: $10.000 \times 20.000/85.000 = 2.352,94$		-7.647,06 por venta a plazos

e) Retribución en especie (cesión del vehículo a un trabajador)

Los criterios expresados en la Consulta 5 del BOICAC 106, de junio de 2016, resultan válidos a efectos del IS, por lo que no se ha de realizar ajuste alguno en relación con la cesión de un vehículo a un trabajador en concepto de retribución en especie.

f) Donación de una furgoneta

En cuanto a la amortización de este elemento patrimonial hay que tener en cuenta que fue un bien que se entregó como aportación no dineraria por un socio, por lo que fue adquirido usado. En este sentido, podría deducirse en concepto de amortización hasta el doble del coeficiente de tablas ($16 \times 2 = 32\%$) o aplicar el señalado coeficiente sobre el valor originario del vehículo, caso de conocerse este o de haberse estimado mediante una tasación. No obstante, en este caso, el porcentaje de amortización contable que se ha aplicado es del 25%, por lo que en virtud del principio de inscripción contable este es el porcentaje que se puede aplicar, como máximo, a efectos del IS. Esto supone que durante los ejercicios 2015, 2016 y 2017 no existen ajustes en relación con la amortización de este activo. No obstante, en 2016, se practicó un ajuste con origen en el registro contable de una pérdida por deterioro de 800 euros que no fue deducible a efectos del IS, por lo que en dicho periodo se debió realizar un ajuste positivo de 800 euros.

Como consecuencia de la donación de la furgoneta, Empiem, SA deberá practicar una serie de ajustes:

- 1.º Realizará un ajuste positivo por una cuantía de 8.050 euros para corregir la pérdida contable reconocida al dar de baja el bien del patrimonio empresarial.
- 2.º Efectuará un ajuste negativo derivado de la baja del deterioro de valor reconocido en el ejercicio 2016 y que no resultó deducible con ocasión de la liquidación del IS de dicho periodo. La reversión de la pérdida por deterioro que no fue deducible se debe realizar de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 20 de la LIS. Al tratarse de un elemento amortizable, una parte de ese ajuste ha de practicarse en el momento de amortizar el elemento patrimonial. A tal efecto, se deberá imputar del mismo modo que la amortización contable del elemento del que procede, por lo que habría que dividir el importe de la pérdida deducida entre la vida útil restante. Por tanto, la corrección correspondiente a 2017 asciende a 100 euros [$800 \times 1/2$ (vida útil restante) $\times 3/12$]. En cualquier caso, al causar baja el elemento de la contabilidad, en el mismo periodo debe revertir el resto de la pérdida por deterioro no deducida, por lo que procederá realizar otro ajuste negativo de 700 euros. En suma, en 2017 revertirán los ajustes positivos que se realizaron en el ejercicio anterior como consecuencia de la pérdida por deterioro por un importe total de 800 euros.
- 3.º Habrá de efectuar otro ajuste positivo por una cuantía de 3.950 euros por la diferencia entre el valor de mercado (12.000 €) y el valor neto contable del bien donado (8.050 €), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17.4 a) de la LIS.

Los ajustes relacionados con el citado bien, desde que el mismo se incorporó al patrimonio de la empresa, se relacionan en la siguiente tabla:

	Contabilidad	Fiscalidad	Ajuste
2015	Amortización: $20.000 \times 1/4 = 5.000$	Amortización: 5.000	0
2016	Amortización: $20.000 \times 1/4 = 5.000$	Amortización: 5.000	0
	Deterioro: 800	Deterioro: 0	+800
2017	Amortización: $(20.000 - 10.000 - 800) \times 1/2 \times 3/12 = 1.150$	Amortización: 1.150	Reversión deterioro: -100 $(800/\text{vida útil restante} \times 3/12)$
	Pérdida por donación: 8.050	0	+8.050
		Reversión del resto del deterioro (-700) y ajuste por diferencia entre el valor de mercado y el contable del bien donado $(12.000 - 8.050 = 3.950)$	Reversión del resto del deterioro: -700 Ajuste a valor de mercado: +3.950

g) Factura de un gasto devengado en un ejercicio anterior

Como se ha analizado, la imputación de los gastos de periodos anteriores no contabilizados se deberá realizar en el periodo en el que se advierta el error contable a través de un cargo en una cuenta de reservas. En estos casos, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 11.3.1.º, segundo párrafo, de la LIS, que establece que los gastos imputados contablemente en un periodo impositivo posterior a aquel en que proceda su imputación temporal de acuerdo con el criterio del devengo, se deducirá en el periodo impositivo en el que se haya realizado su imputación contable. Además, el principio de inscripción contable habría impedido que el gasto se hubiera podido deducir en el periodo en el que se devengó.

Por tanto, en 2017, que es el ejercicio en que se procede a registrar contablemente el gasto devengado en el periodo anterior, mediante un cargo en reservas, se deberá realizar un ajuste negativo sobre el resultado contable a efectos de que dicho gasto se compute en la base imponible. En suma, habrá que minorar el resultado contable en 20.000 euros.

h) Factura de un ingreso devengado en un ejercicio anterior

El ingreso de la operación realizada en 2016 debe declararse en dicho periodo de acuerdo con el criterio del devengo, por lo que Empiem, SA deberá regularizar la declaración de dicho periodo a efectos de incluir en la misma un ingreso de 10.000 euros.

En el periodo 2017 no procede realizar ajuste alguno. Téngase en cuenta que dicho ingreso se ha registrado contablemente mediante un abono a una cuenta de reservas, al tratarse de un ingreso devengado en el ejercicio anterior, por lo que no ha sido reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias.

i) Anticipo registrado como ingreso

La empresa ha corregido el error, por lo que finalmente el ingreso se ha contabilizado de acuerdo con el devengo. En cualquier caso, incluso aunque no se hubiera subsanado no habría tenido que realizar ajuste alguno, pues se trataría del adelanto de un ingreso a un periodo anterior a aquel en el que correspondería imputarlo de acuerdo con dicho principio. Dicho criterio habría sido válido a efectos fiscales de acuerdo con el artículo 11.3 de la LIS.

j) Prima de seguros

El gasto relativo a las primas de seguros, que inicialmente se había registrado según el principio de caja, también ha sido regularizado en la contabilidad, por lo que el criterio que finalmente se ha aplicado en este ámbito es el mismo que rige a efectos del IS, de tal modo que no hay que llevar a cabo ajuste alguno. Si no se hubiere periodificado este gasto, debería haberse practicado un ajuste positivo por la parte del gasto de las primas correspondientes al ejercicio 2018.

k) Gastos de patrocinio y regalos a clientes

Los gastos de patrocinio del torneo de pádel no dan lugar a ajuste alguno, al ser deducibles para «promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios», de acuerdo con el artículo 15 e) de la LIS.

En cuanto a los regalos a clientes y proveedores, el artículo 15 e) de la LIS establece que «los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo». En la medida en que la cifra de negocios de 2017 ha sido de 2.270.000 euros, el límite máximo es 22.700 euros. Dado que el importe de los regalos realizados a clientes y proveedores ha superado esta cifra, el gasto no es totalmente deducible fiscalmente. A estos efectos, se debe realizar un ajuste positivo por importe de 7.300 euros.

l) Provisión por impuestos

El gasto registrado resulta deducible fiscalmente, por lo que no se practica ajuste alguno. Téngase en cuenta que el IBI de 2017 se encuentra devengado, aun cuando no se haya liquidado porque aún no se le ha asignado valor catastral al inmueble adquirido. Por tanto, es un gasto cierto y el hecho generador del gasto –el devengo del tributo– ya se ha producido, por lo que lo

único que no se conoce con certeza es el importe de la responsabilidad y cuándo se deberá satisfacer. En consecuencia, se cumplen todos los requisitos para que se pueda dotar la provisión, sin que se incluya entre las provisiones no deducibles contempladas en el artículo 14.3 de la LIS.

m) Provisión para responsabilidades (indemnización percibida por reclamación judicial)

Desde el punto de vista contable se ha reconocido un ingreso por importe de 50.000 euros, a efectos de registrar la indemnización percibida. Por su parte, dado que se ha considerado probable la pérdida del pleito en la segunda instancia, se ha dotado una provisión en el mismo periodo. El gasto reconocido contablemente asciende a 45.351,47 euros, al tener en cuenta la obligación presente.

La cuestión que hay que determinar es si los criterios que se han seguido en el ámbito contable tienen validez a efectos del IS. En este sentido, se ha de señalar que, en varias consultas dadas en los años 2014 y 2015, la Administración tributaria ha mantenido una postura diferente a la que ha señalado el ICAC. En estas consultas se plantean las consecuencias en el IS en caso de que se haya obtenido una sentencia favorable en primera instancia y se solicite la ejecución provisional. Las entidades consultantes plantean si la indemnización que se le reconozca constituye un ingreso y si, en ese caso, se podría registrar una provisión que tuviera el carácter de gasto deducible. La DGT consideró que, de acuerdo con el principio del devengo, el ingreso derivado de la indemnización habría de ser registrado en el periodo impositivo en el que la sentencia adquiriera firmeza y que en el periodo en que se ejecute provisionalmente la sentencia se debe registrar un pasivo por el importe cobrado, por lo que la percepción de la indemnización no tendría incidencia ni en el resultado contable ni en la base imponible del periodo²³. Por su parte, en el periodo en el que la sentencia adquiriera firmeza, la DGT consideraba que si el fallo fuera favorable, se debería contabilizar un ingreso por el importe de la indemnización reconocida judicialmente, mientras que si el fallo fuera desfavorable, se daría de baja la cuenta de pasivo contabilizada, de

²³ En la Consulta de 11 de septiembre de 2014 (V2395/2014 –NFC052428–) se señala lo siguiente: «De acuerdo con lo anterior, las indemnizaciones acordadas por sentencia judicial se devengan y se integran en la base imponible del periodo impositivo en que son firmes, pues en ese momento deja de ser una expectativa de derecho y se tiene certeza jurídica del derecho al ingreso. Una sentencia tiene la consideración de firme, de acuerdo con lo establecido en el artículo 207 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, cuando contra ella "no cabe recurso alguno bien por no preverlo la ley, bien porque, estando previsto, ha transcurrido el plazo legalmente fijado sin que ninguna de las partes lo haya presentado". En el caso de que solicite la ejecución provisional de la sentencia, el ingreso derivado de la indemnización se devengará en el periodo impositivo en el que la sentencia adquiere firmeza. Por lo tanto, dado que la sentencia no ha adquirido firmeza, al haber sido recurrida en segunda instancia, la entidad consultante no tiene que contabilizar ingreso alguno por el cobro de la indemnización en ese ejercicio sino que debe registrar un pasivo por el importe cobrado. Por tanto, el cobro de la mencionada indemnización, de forma provisional, no debe tener incidencia alguna en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio y, por ende, no debe tener incidencia alguna en la base imponible del periodo». La misma tesis se sustenta en las Consultas de 20 de enero de 2014 (V0115/2014 –NFC050121–) y de 29 de mayo de 2015 (V1695/2015 –NFC054860–).

tal modo que el importe de dicha indemnización no se reconocería en ningún momento ni en la cuenta de pérdidas y ganancias ni en la base imponible²⁴.

Ahora bien, en la Consulta de 18 de noviembre de 2016 (V5021/2016 –NFC063098–) la DGT rectifica la tesis que había sostenido con anterioridad. Lo primero que reconoce es que, en relación con este tipo de indemnización, se ha de aplicar la normativa contable, al no existir ninguna norma en la LIS dedicada a esta materia²⁵. Es por ello que para resolver la cuestión planteada, la DGT pide un informe al ICAC. Esta solicitud es del todo acertada, en la medida en que el asunto tiene un carácter eminentemente contable, pues se trata de analizar la aplicación del principio del devengo en los casos de cobro de una indemnización que esté recurrida en la instancia superior, por lo que debe ser el órgano encargado de la normalización contable el que aporte el criterio que solucione esta cuestión. Téngase en cuenta que cuando el artículo 11.1 de la LIS determina que, a efectos de la imputación temporal de los ingresos y gastos en el IS, se aplicará el principio del devengo, se establece que se interpretará de acuerdo con lo dispuesto en la normativa contable²⁶. Lo cierto es que en el informe emitido por el ICAC a la DGT se adelanta el criterio defendido en la Consulta 3 del BOICAC 108, de diciembre de 2016. En la medida en que coinciden los criterios, nos abstenemos de reproducir de forma íntegra el contenido del informe que se transcribe en la consulta. De este modo, la DGT reconoce que, en caso de que se cobre la indemnización de forma provisional, se ha de reconocer el activo y el correspondiente ingreso, que deberá integrarse en la base imponible del IS²⁷. Por otra parte, reconoce la posibilidad

²⁴ Así se reconoce en la Consulta de 20 de enero de 2014: «En el momento en que la sentencia adquiera firmeza, si el fallo fuera favorable, la entidad consultante contabilizará un ingreso extraordinario por el importe de la indemnización reconocida judicialmente. Por el contrario, si el fallo fuera desfavorable, la entidad consultante dará de baja la cuenta de pasivo contabilizada por el cobro de la indemnización, con abono a tesorería, sin que el importe de dicha indemnización se reconozca, en ningún momento, en la cuenta de pérdidas y ganancias y, en consecuencia, sin que la restitución de dicha indemnización tenga incidencia en la base imponible del periodo». En el mismo sentido la Consulta de 29 de mayo de 2015.

²⁵ La consulta señala que «en relación a las indemnizaciones, debe aplicarse la normativa contable, dado que, entre los preceptos que contiene la LIS para corregir el resultado contable y determinar la base imponible, no figura ninguna norma destinada a modificar el tratamiento contable de los ingresos derivados del cobro de indemnizaciones».

²⁶ El artículo 11.1 de la LIS señala lo siguiente: «Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros».

²⁷ La DGT concluye que «de conformidad con lo anterior, habrá que distinguir dos situaciones en relación con la indemnización recibida, en el caso de que la entidad demandada efectuara un depósito en una cuenta restringida del órgano judicial, esta circunstancia no originaría el reconocimiento de activo alguno, y por tanto, no se generaría ningún ingreso a integrar en la base imponible del impuesto. En esta circunstancia, no cabría dotar provisión alguna. Por el contrario, si la empresa recibe el importe acordado en el fallo judicial se cumplirían los requisitos para reconocer el activo y el correspondiente ingreso, que debería integrarse en la base imponible del impuesto sobre sociedades, en los términos establecidos en el artículo 10.3 de la LIS [...] De acuerdo con lo anterior, la indemnización a percibir por la entidad consultante deriva de una sentencia que no ha adquirido firmeza sobre la que se ha solicitado la ejecución provisional, en la medida en que la entidad reciba el importe acordado en el fallo judicial y goce de libertad de disposición del citado importe, se cumplirían los requisitos para que se produjera el devengo del ingreso, y su correspondiente integración en la base imponible, en el periodo impositivo en el que recibiera dicho pago».

de que la provisión que se dote contablemente cuando la sentencia se haya recurrido en segunda instancia sea fiscalmente deducible en el mismo periodo²⁸. Se ha de destacar que, como señala el informe del ICAC transcrito en la mencionada consulta, la mera interposición del recurso no permite que se dote la provisión contable, sino que es preciso que un juicio experto, objetivo e imparcial determine que es probable que en la segunda instancia pueda recaer un fallo desfavorable²⁹. Por tanto, para evitar problemas en un procedimiento de comprobación futuro, se ha de estar en posesión de un informe experto en el que se analice el riesgo de que recaiga en vía de recurso un fallo contrario al que se obtuvo en primera instancia. De hecho, en el supuesto planteado se indica que se ha solicitado el citado informe.

Por tanto, en el caso que nos ocupa no se debe realizar ajuste alguno, pues el criterio aplicado en el ámbito contable, que se sustenta en la tesis defendida por el ICAC, es válido a efectos fiscales, de acuerdo con lo señalado por la DGT.

n) Deterioro de créditos

Deterioro de valor del crédito contra el Ayuntamiento de Zaragoza

La pérdida por deterioro de valor del crédito contra el Ayuntamiento de Zaragoza no resulta deducible fiscalmente, pues para ello habría sido necesario que se iniciara un procedimiento arbitral o judicial que versara sobre la existencia o cuantía del crédito³⁰. En este caso, ni la cuantía ni la existencia del crédito son aspectos que resultan controvertidos, pues la pérdida dotada en el ámbito contable se fundamenta únicamente en el retraso en el pago del mencionado crédito. El ajuste que se debe realizar se determinará del siguiente modo:

²⁸ En cuanto a la posibilidad de deducir la provisión dotada contablemente la DGT señala que «de conformidad con lo anterior, el artículo 14 no establece ninguna limitación en relación a las provisiones dotadas derivadas de litigios en curso, por tanto, estas tendrán la consideración de fiscalmente deducibles en el impuesto sobre sociedades en el periodo impositivo en que se dote».

²⁹ En este sentido, el informe incluido en la consulta de la DGT señala lo siguiente: «En tal caso, la cuestión a dilucidar sería la probabilidad de que en la segunda instancia pudiera recaer un fallo desfavorable para la consultante. Si después del citado análisis se concluye que existe una obligación presente, porque es probable que el fallo sea desfavorable, se cumpliría el principal requisito regulado en la NRV 15.ª del PGC para reconocer una provisión. En caso contrario, la empresa deberá informar en la memoria sobre la contingencia que se resolverá en el futuro. En definitiva, la existencia de un procedimiento judicial en curso no es razón suficiente para que la incertidumbre inherente a esta situación origine el reconocimiento de un pasivo. En el caso de procedimientos judiciales, la existencia de una obligación presente se determina por el juicio experto, objetivo e imparcial, sobre la posibilidad de existencia de la obligación, debiendo concluir que se cumple el principal requisito para el reconocimiento de una provisión cuando sea más posible que exista una obligación que lo contrario».

³⁰ El artículo 13.1 establece que «no serán deducibles las siguientes pérdidas por deterioro de créditos: 1.º Las correspondientes a créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía».

Gasto reconocido (pérdida por deterioro)	8.742,67
Ingreso reconocido (recuperación IVA repercutido)	6.300
Ajuste sobre el resultado contable	+ 2.442,67

Deterioro de valor del crédito contra Fail, SL

En relación con el crédito de la entidad que fue declarada en noviembre de 2017 en concurso de acreedores, el artículo 13.1 de la LIS determina su carácter deducible en el IS³¹. Por tanto, el gasto reconocido en el ámbito contable resulta deducible fiscalmente. La pérdida por deterioro que se ha registrado en el ejercicio asciende a 24.532,77 euros, si bien dicha cifra se ha debido ajustar como consecuencia de la modificación de la base imponible del IVA que se ha realizado en el plazo previsto en el artículo 80.Tres de la LIVA, lo que supuso una reducción de 4.200 euros de la señalada pérdida, en la medida en que dicha cuota de IVA va a ser recuperada directamente de la Hacienda Pública en la siguiente declaración-liquidación trimestral. De acuerdo con todo ello, no procede realizar ajuste alguno en relación con este gasto.

Deterioro de valor por el sistema global

En relación con la base sobre la que puede aplicarse el porcentaje establecido en el artículo 104 de la LIS, contablemente ya se han eliminado de la cifra de deudores los créditos sobre los que se ha dotado la pérdida por el método individual³². Incluso se ha eliminado el crédito correspondiente a la reversión de las construcciones e instalaciones construidas sobre el terreno sobre el que se ha constituido el derecho de superficie, pues aunque dicha cantidad se integre en la cifra de deudores no tendría el menor sentido realizar un seguimiento de su deterioro por el método global. De este modo, en el ámbito contable se ha considerado que este método debe afectar al resto de deudores por operaciones comerciales. Estos mismos criterios son también los que deben aplicarse a efectos del IS, por lo que la base coincide en el ámbito contable y fiscal.

Por tanto, las diferencias vienen únicamente por el porcentaje de créditos fallidos que se ha tomado en consideración en el ámbito contable, pues la pérdida se ha determinado mediante la aplicación de un 3 % sobre la cifra de los deudores, de lo que resulta una cantidad de 6.304,50 euros

³¹ En concreto el artículo 13.1 determina que «serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias: [...] b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso».

³² Entre ellos se encuentra también el crédito que adeuda el Ayuntamiento de Zaragoza. Aun cuando la pérdida por deterioro no tenga carácter deducible en el IS, tampoco se puede integrar en la señalada base de cálculo a efectos fiscales por no tener en ningún caso carácter deducible de acuerdo con el artículo 13.1 de la LIS. En este sentido, el artículo 104.2 de la LIS determina que «los deudores sobre los que se hubiere reconocido la pérdida por deterioro de los créditos por insolvencias establecidas en el artículo 13.1 de esta ley y aquellos otros cuyas pérdidas por deterioro no tengan el carácter de deducibles según lo dispuesto en dicho artículo, no se incluirán entre los deudores referidos en el apartado anterior».

(210.150 × 0,03). Sin embargo, el artículo 104 de la LIS limita la pérdida por deterioro como máximo al 1 % sobre la cifra de deudores³³. Por tanto, la cantidad deducible asciende a 2.101,5 euros (210.150 × 0,01). En consecuencia, se deberá realizar un ajuste positivo de 4.203 euros.

Gasto reconocido contablemente	6.304,50
Gasto deducible en el IS	2.101,50
Ajuste sobre el resultado contable	+ 4.203

Por otra parte, el artículo 104.3 de la LIS establece que «el saldo de la pérdida por deterioro efectuada de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 no podrá exceder del límite citado en dicho apartado», es decir, del 1 % sobre los deudores existentes a la conclusión del periodo impositivo. En consecuencia, si en periodos anteriores se dotó esta pérdida por deterioro, deberá revertir su importe, pues en otro caso el saldo global de la pérdida excedería del señalado límite. Ahora bien, para determinar los ajustes que proceden realizar es preciso analizar cómo se ha actuado en el ámbito contable. A tal efecto, se ha registrado la reversión de la corrección realizada al cierre del ejercicio precedente, para lo cual se ha computado un ingreso de 3.930 euros. No obstante, desde el punto de vista fiscal este ingreso resulta excesivo, pues en el periodo anterior tan solo fue deducible una cuantía de 1.310 euros. En consecuencia, deberá realizarse un ajuste negativo por importe de 2.620 euros, que coincide con el ajuste positivo realizado en el periodo anterior. En definitiva, esto permite que la cantidad que fue deducida en el periodo anterior por el método global (1.310 €) sea corregida mediante el cómputo de un ingreso del mismo importe (esta es la cifra que no se ha ajustado en relación con el ingreso registrado en contabilidad).

ñ) Amortizaciones

1. Construcciones

- Amortización contable: $270.000^{34} \times 1/50 \times 4/12 = 1.800$ euros.
- Amortización fiscal: $270.000 \times 0,02 \times 2 \times 4/12 = 3.600$ euros.

En la medida en que se trataba de un elemento patrimonial nuevo se puede aplicar el doble del coeficiente de tablas de acuerdo con el artículo 103 de la LIS. Procede, por tanto, realizar un ajuste negativo por importe de 1.800 euros.

³³ El artículo 104.1 de la LIS establece que «en el periodo impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta ley, será deducible la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1 por ciento sobre los deudores existentes a la conclusión del periodo impositivo».

³⁴ Aunque la construcción se valoró inicialmente por 240.000 euros, la subsanación del error derivado de las obras acometidas en el local determina que su nueva valoración sea de 270.000 euros que habrá de distribuirse en la vida útil estimada del activo (50 años) desde la fecha en que está en condiciones de funcionamiento (1 de septiembre de 2017).

2. Maquinaria adquirida mediante leasing (2016)

- Amortización contable: $120.000 \times 1/10 = 12.000$ euros.
- Amortización fiscal: la cantidad máxima que puede deducir es 21.807,62 euros, que es la cuota de recuperación del coste del bien satisfecha en el ejercicio. Este es el límite máximo que puede deducir en el periodo la entidad.

En consecuencia, se deberá realizar un ajuste negativo por importe de 9.807,62 euros.

3. Máquina adquirida en 2015 y que se vende en 2017

Primero, procede realizar un ajuste positivo por importe de 1.750 euros como consecuencia de la reversión de los ajustes que se producen en el momento de dar de baja el valor en libros del componente provisión incorporado a la valoración inicial del activo.

Segundo, hasta el momento de la venta se deberá amortizar la máquina. En la medida en que puede beneficiarse de la aplicación del doble de coeficiente de tablas, podrá realizar un ajuste negativo de 7.500 euros, como consecuencia de la diferencia entre la amortización contabilizada y la que resulta deducible fiscalmente:

- Amortización contable: $100.000 \times 0,1 \times 9/12 = 7.500$ euros.
- Amortización fiscal: $100.000 \times 0,1 \times 2 \times 9/12 = 15.000$ euros.

Tercero, al venderse la máquina en 2017 deberán revertir los ajustes negativos realizados desde la puesta en funcionamiento de la misma, por lo que se deberá realizar un ajuste positivo de 25.000 euros.

4. Mobiliario

- Amortización contable: $12.000 \times 1/10 = 1.200$ euros.
- Amortización fiscal: $12.000 \times 0,1 \times 2 = 2.400$ euros. En este caso, al tratarse de un elemento patrimonial nuevo, se puede aplicar el doble del coeficiente de tablas de acuerdo con el artículo 103 de la LIS.

Por tanto, se deberá realizar un ajuste negativo por importe de 1.200 euros.

5. Equipos informáticos

- Amortización contable: $8.000 \times 1/4 = 2.000$ euros.
- Amortización fiscal: $8.000 \times 0,25 \times 2 \times 1/12 = 333,33$ euros. Téngase en cuenta que, debido a la aceleración de la amortización por la aplicación del doble del coefi-

cientos de tablas, en el ámbito fiscal la cantidad pendiente de amortizar es 333,33 euros, en la medida en que solo le queda un mes de vida útil fiscalmente, pues el elemento se adquirió el 1 de febrero de 2015 y tenía una vida útil fiscal de dos años.

En consecuencia, procede realizar un ajuste positivo de 1.666,67 euros.

6. Elementos de transporte adquirido en enero de 2016 (cedido como retribución en especie)

- Amortización contable: $30.000 \times 1/10 = 3.000$ euros.
- Amortización fiscal: $30.000 \times 0,1 \times 2 = 6.000$ euros. En este caso, se está empleando a efectos contables un porcentaje inferior al de tablas, que es el 16%. Sin embargo, el principio de inscripción contable impide que se pueda superar a efectos fiscales el coeficiente lineal empleado en el ámbito contable. Ahora bien, en la medida en que se trata de un elemento patrimonial que se adquirió nuevo y ser una empresa de reducida dimensión, Empiem, SA puede amortizar hasta el doble de la cantidad contabilizada, pues esta diferencia sí estaría excluida del principio de inscripción contable.

Por tanto, procederá realizar un ajuste negativo por importe de 3.000 euros.

7. Elementos de transporte adquirido en octubre de 2016

- Amortización contable: $50.000 \times 1/6,25 = 8.000$ euros.
- Amortización fiscal: Al gozar de libertad de amortización, fiscalmente este elemento se amortizó por completo en 2016. Por tanto, en el periodo 2017 no procede deducir ninguna cantidad en concepto de amortización.

Como consecuencia, se deberá realizar un ajuste positivo de 8.000 euros.

8. Elementos de transporte adquirido en 2017

- Amortización contable: $55.000 \times 1/6,25 \times 10/12 = 7.333,33$ euros.
- Amortización fiscal: $55.000 \times 0,16 \times 2 \times 10/12 = 14.666,66$ euros. Al tratarse de un elemento patrimonial nuevo se puede aplicar el doble del coeficiente de tablas de acuerdo con el artículo 103 de la LIS.

En consecuencia, se deberá realizar un ajuste negativo por importe de 7.333,33 euros.

A modo de resumen, en la tabla siguiente se muestran los ajustes derivados de la amortización de los diferentes elementos del inmovilizado:

Elemento	Amortización contable (2017)	Gasto fiscal	Ajuste
Construcciones	$270.000 \times 1/50 \times 4/12 = 1.800$	$270.000 \times 0,02 \times 2 \times 4/12 = 3.600$	-1.800
Maquinaria (2016)	$120.000 \times 1/10 = 12.000$	21.807,62	-9.807,62
Máquina (2015)	$100.000 \times 0,1 \times 9/12 = 7.500$	$100.000 \times 0,2 \times 9/12 = 15.000$	-7.500
Mobiliario	$12.000 \times 1/10 = 1.200$	$12.000 \times 0,1 \times 2 = 2.400$	-1.200
Equipos informáticos	$8.000 \times 1/4 = 2.000$	$8.000 \times 1/4 \times 1/12 \times 2 = 333,33$	+1.666,67
Elementos de transporte (1/2016) ..	$30.000 \times 1/10 = 3.000$	$30.000 \times 0,1 \times 2 = 6.000$	-3.000
Elementos de transporte (10/2016)	$50.000 \times 1/6,25 = 8.000$	0	+8.000
Elementos de transporte (2017) ...	$55.000 \times 1/6,25 \times 10/12 = 7.333,33$	$7.333,33 \times 2 = 14.666,66$	-7.333,33

o) Deterioro de valor de existencias

El artículo 13.2 de la LIS determina cuáles son las pérdidas por deterioro de activos que no resultan deducibles. Entre ellas, no se hace referencia a las pérdidas correspondientes a los activos corrientes, por lo que dicho gasto resulta deducible a efectos del IS y no procede realizar ajuste alguno, pues en la medida en que la LIS no hace referencia a este concepto debe admitirse la regulación contable, incluido el método empleado para su determinación.

p) Gastos financieros

No se debe realizar ningún ajuste, dado que no se cumplen los requisitos para que deba limitarse la deducción de este tipo de gastos de acuerdo con el artículo 16 de la LIS. Así es en la medida en que los gastos financieros netos del periodo no superan la cifra de 1.000.000 de euros pues, de acuerdo con los registros contables, su importe es de 13.998,18 euros según se detalla seguidamente.

Código	Título	Saldo
66000	Gastos financieros por actualización de provisiones	74,54
66200	Intereses de deudas	12.268,64
66900	Otros gastos financieros	1.655
Total		13.998,18

q) IS contabilizado

Se debe realizar un ajuste positivo por el IS registrado. En consecuencia, el ajuste será de 23.809,87 euros³⁵.

r) Base imponible negativa

La compensación de la base imponible negativa se aplica en su totalidad, dado que su cuantía no supera el millón de euros, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.1 de la LIS.

s) Reserva de nivelación

De acuerdo con el artículo 105 de la LIS, al tratarse de una empresa de reducida dimensión puede reducir la base imponible en un 10% por el concepto de reserva de nivelación. El importe de dicha reducción se calcula sobre la base imponible del periodo, una vez minorada la renta obtenida en las bases negativas pendientes de compensación. En la medida en que la base imponible antes de la reserva de nivelación asciende a 155.151,11 euros, la mencionada reducción se cuantificará aplicando un 10% sobre dicha base. En concreto, la reserva de nivelación que podrá aplicar en el periodo asciende, como máximo, a 15.515,11 euros.

t) Deducción generada en el ejercicio

En la medida en que se ha contratado a un trabajador con una igual o superior al 65% la deducción que corresponde es 12.000 euros, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 38.2 de la LIS.

No obstante, el artículo 39 de la LIS establece un límite máximo en relación con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, que no podrá superar el 25% de la cuota íntegra³⁶. En consecuencia, la cantidad máxima que puede aplicar en 2017 es:

$$\text{Deducción aplicable (2017)} = 34.909 \times 0,25 = 8.727,25 \text{ euros}$$

El resto, esto es, 3.272,75 euros (12.000 – 8.727,25), podrá ser deducido en los 15 años siguientes³⁷.

³⁵ Véase apartado 4.6 de la solución del caso práctico.

³⁶ El apartado 1 determina que «el importe de las deducciones previstas en este capítulo a las que se refiere este apartado, aplicadas en el periodo impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 25 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones».

³⁷ El artículo 39.1 de la LIS establece que «las cantidades correspondientes al periodo impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos».

u) Relación de los ajustes a practicar en 2017

A modo de resumen, se recogen en la tabla siguiente los ajustes positivos y negativos que se han de practicar sobre el resultado contable para obtener la base imponible del periodo:

		Aumentos	Disminuciones
Ajustes	Impuesto sobre sociedades	23.809,87	
	Gasto de periodo anterior (art. 11.3)		20.000
	Aplicación de criterio de caja en venta de maquinaria adquirida en 2015 (art. 11.4)		7.647,06
	Pérdida por deterioro del crédito del ayuntamiento (art. 13.1)	2.442,67	
	Deterioro local adquirido en 2017 (art. 13.2)	38.200	
	Baja furgoneta donada (art. 15 e)	8.050	
	Atenciones a clientes y proveedores (art. 15 e)	7.300	
	Donación por diferencia entre valor de mercado y valor contable (art. 17.4 a)	3.950	
	Reversión deterioro furgoneta donada (art. 20)		800
	Amortización de elemento de transporte adquirido 10/2016 (art. 102)	8.000	
	Amortización de equipos informáticos (art. 103)	1.666,67	
	Amortización de construcciones (art. 103)		1.800
	Amortización de elemento de transporte adquirido 1/2016 (art. 103)		3.000
	Amortización de elemento de transporte adquirido 2017 (art. 103)		7.333,33
	Amortización de mobiliario (art. 103)		1.200
	Amortización máquina adquirida en 2015 y que se vende en 2017 (art. 103)	26.750 (1)	7.500
	Amortización de maquinaria adquirida por <i>leasing</i> en 2016 (art. 106)		9.807,62
			.../...

		Aumentos	Disminuciones
.../...			
Ajustes (cont.)	Pérdida por deterioro por el sistema global (art. 104)	4.203	
	Pérdida por deterioro por el sistema global. Corrección de la reversión de la pérdida de 2016 (art. 104)		2.620
Total		124.372,21	61.708,01
<p>(1) En relación con la amortización de la máquina se han de realizar tres ajustes distintos. Por un lado, se han de realizar dos ajustes positivos que importan en total 26.750 euros. El primer ajuste, por importe de 25.000 euros, tiene su origen en la reversión que se produce en la venta de la máquina de los ajustes negativos realizados con anterioridad por la aplicación del artículo 103 de la LIS. El segundo ajuste positivo, por importe de 1.750 euros, deriva de la reversión de los ajustes que se producen en el momento de dar de baja el valor en libros del componente provisión incorporado a la valoración inicial del activo. Finalmente, se ha de realizar un ajuste negativo de 7.500 euros por la aplicación del artículo 103 de la LIS para amortizar el elemento patrimonial durante los nueve meses que ha permanecido en el patrimonio de la empresa.</p>			

4.3. LIQUIDACIÓN DEL IS DE 2017

Partiendo del resultado contable después de impuestos (95.686,91 €) que arroja la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2017 y tomando en consideración los ajustes antes comentados, la liquidación del IS de dicho periodo presentará el detalle siguiente:

Resultado contable después de impuestos	95.686,91
± Ajustes	+124.372,21
	-61.708,01
= Base imponible previa	158.351,11
- Base imponible negativa (2016)	3.200 (1)
= Base imponible antes de la reserva de nivelación	155.151,11
- Reserva de nivelación	15.515,11 (2)
= Base imponible después de la reserva de nivelación	139.636
× Tipo impositivo	0,25
= Cuota íntegra	34.909
	.../...

.../...	
– Deducciones	8.727,25 (3)
– Bonificaciones	-
= Cuota líquida	26.181,75
– Retenciones y pagos a cuenta	18.150 (4)
= Cuota diferencial	8.031,75
<p>(1) Véase apartado r) del epígrafe 4.2 de la solución del caso práctico. (2) Véase apartado s) del epígrafe 4.2 de la solución del caso práctico. (3) Véase apartado t) del epígrafe 4.2 de la solución del caso práctico. (4) De acuerdo con los registros contables, las retenciones y pagos fraccionados correspondientes al periodo 2017 ascienden a 18.150 euros (saldo de la cuenta 473, «Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta»).</p>	

4.4. VALORACIÓN Y REGISTRO DEL GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO CORRIENTE

De acuerdo con la NRV 15.^a del PGC-Pymes, «el gasto (ingreso) por impuesto corriente se corresponderá con la cancelación de las retenciones y pagos a cuenta así como con el reconocimiento de los pasivos y activos por impuesto corriente», es decir, deberá reconocerse un gasto en concepto de impuesto corriente cuya valoración debería coincidir con la cuota líquida consignada en la liquidación del IS. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, se ha llevado a cabo una corrección negativa del resultado contable, por una cuantía de 20.000 euros, como consecuencia de un gasto reconocido contra cuentas de patrimonio neto (registro de un gasto de un ejercicio anterior³⁸), lo que exige la discriminación de los ajustes para el reconocimiento adecuado del impuesto corriente como se indica a continuación:

	Repercusión en pérdidas y ganancias	Repercusión en patrimonio neto	Total
Beneficio antes de impuestos	119.496,78		119.496,78
± Ajustes	+100.562,34		+100.562,34
	-41.708,01	-20.000	-61.708,01
			.../...

³⁸ Véase apartado g) del epígrafe 4.2 de la solución del caso práctico.

	Repercusión en pérdidas y ganancias	Repercusión en patrimonio neto	Total
.../...			
= Base imponible previa	178.351,11	-20.000	158.351,11
- Base imponible negativa (2016)	3.200		3.200
= Base imponible antes de reserva de nivelación	175.251,11	-20.000	155.151,11
- Reserva de nivelación	15.515,11		15.515,11
= Base imponible del periodo	159.636	-20.000	139.636
× Tipo impositivo	0,25	0,25	0,25
= Cuota íntegra	39.909	-5.000	34.909
- Deducciones	8.727,25		8.727,25
- Bonificaciones			-
= Cuota líquida	31.181,75	-5.000	26.181,75
- Retenciones y pagos a cuenta	18.150		18.150
= Cuota diferencial	13.031,75	-5.000	8.031,75

En vista de la tabla anterior, donde se han diferenciado entre ajustes que afecten a partidas del resultado contable o de patrimonio neto y de acuerdo con el apartado 4 de la NRV 15.ª del PGC-Pymes, el gasto por impuesto corriente se inscribirá en la cuenta de pérdidas y ganancias. No obstante, los activos y pasivos por impuesto corriente relacionados con transacciones reconocidas directamente en una partida de patrimonio neto se registrarán con cargo o abono a dicha partida. En consecuencia, el reconocimiento del gasto por impuesto corriente devengado en el ejercicio 2017 se llevará a cabo como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
63000	Impuesto corriente	31.181,75	
11300	Reservas voluntarias		5.000
47300	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		18.150
47520	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		8.031,75

4.5. VALORACIÓN Y REGISTRO DEL GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO DIFERIDO

a) Clasificación de los ajustes practicados sobre el resultado contable

El registro del gasto (ingreso) por impuesto diferido que, de acuerdo con la NRV 15.^a del PGC-Pymes, «se corresponderá con el reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido...» requiere la clasificación de las diferencias temporarias, que son aquellas que tienen origen en la distinta valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa y que, normalmente, se producen –como sucede en el caso que nos ocupa– por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos por la utilización de diferentes criterios de imputación temporal en los ámbitos contable y fiscal y que, consecuentemente, revertirán en periodos futuros. Junto a este tipo de diferencias, pueden aparecer otras de carácter permanente que, según dispone la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016 por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios³⁹, son aquellas «entre el importe neto de los ingresos y gastos totales del ejercicio y la base imponible que no se identifican como diferencias temporarias».

Las diferencias temporarias, por su parte, han de ser separadas en imponderables (aquellas que dan lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros) y deducibles (aquellas que dan lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros).

En el caso planteado, los diferentes ajustes practicados sobre el resultado contable se clasificarán como sigue:

	Cuenta de pérdidas y ganancias		Ingresos y gastos reconocidos en patrimonio neto	
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones
Diferencias permanentes:				
• IS contabilizado	23.809,87			
• Gasto de periodo anterior				20.000
• Deterioro del local (2017)	2.000 (1)			
				.../...

³⁹ BOE núm. 40, de 16 de febrero de 2016 (NFL017871).

	Cuenta de pérdidas y ganancias		Ingresos y gastos reconocidos en patrimonio neto	
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones
.../...				
• Resultado por donación de furgoneta ..	8.050			
• Atenciones a clientes/proveedores	7.300			
• Diferencia valor de mercado (donación)	3.950			
• Deterioro de valor (Ayuntamiento de Zaragoza)	2.442,67			
Diferencias temporarias:				
1. Con origen en el ejercicio				
• Aplicación del criterio de caja		7.647,06		
• Deterioro del local (2017)	36.200			
• Amortización del local		1.800		
• Amortización vehículo (1/2016)		3.000		
• Amortización vehículo (2017)		7.333,33		
• Amortización mobiliario		1.200		
• Amortización máquina (2015)		7.500		
• Amortización máquina (2016)		9.807,62		
• Deterioro de valor (sistema global)	4.203			
2. Con origen en ejercicios anteriores				
• Deterioro furgoneta donada		800		
• Amortización vehículo (10/2016)	8.000			
• Amortización equipos informáticos .	1.666,67			
• Deterioro de valor (sistema global) ...		2.620		
.../...				

	Cuenta de pérdidas y ganancias		Ingresos y gastos reconocidos en patrimonio neto	
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones
.../...				
• Corrección amortizaciones por nueva estimación costes de retiro (máquina vendida)	1.750			
• Corrección de las amortizaciones aceleradas (máquina vendida)	25.000			
Total	124.372,21	41.708,01		20.000

(1) De acuerdo con los registros realizados al cierre del ejercicio, el gasto reconocido en 2017 por el deterioro del local adquirido en dicho periodo asciende a 38.200 euros distribuyéndose entre el solar sobre el que se asienta el inmueble (2.000 €) y la construcción (36.200 €). Si tenemos en cuenta que el gasto contabilizado no tiene carácter deducible en la liquidación de 2017 pero que sí lo será, de acuerdo con el artículo 20 de la LIS, cuando se transmita o se dé de baja si el activo no es amortizable o, tratándose de elementos patrimoniales amortizables, en los periodos impositivos que resten de vida útil, aplicando el método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos, salvo que sean objeto de transmisión o baja con anterioridad, la reversión del ajuste está ligada al tiempo. Sin embargo, la consideración contable del ajuste por deterioro del solar y por deterioro de la construcción difiere como consecuencia del momento a partir del cual se producirá fiscalmente la reversión del mismo. En este sentido, en relación con el deterioro del local, salvo que la empresa prevea que venderá o dará de baja el local en un plazo de 10 años contados desde el cierre del ejercicio 2017, en aplicación del principio de prudencia, no podrá reconocer un activo por impuesto diferido (apartado 3 a) del art. 5 de la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016) y, consecuentemente, la diferencia tendrá la consideración de permanente. En cambio, el ajuste positivo practicado por el deterioro de la construcción, en la medida en que revertirá fiscalmente en la vida útil restante del activo, tendrá la consideración contable de diferencia temporaria.

Las diferencias permanentes no dan lugar a efecto impositivo alguno en balance. En cuanto a las diferencias temporarias, se producen las siguientes situaciones:

- Las diferencias temporarias con origen en el ejercicio derivadas de ajustes positivos dan lugar al reconocimiento de activos por impuesto diferido, siempre que lo permita el principio de prudencia. En cambio, si son consecuencia de ajustes negativos determinarán el reconocimiento de pasivos por impuesto diferido.
- Las diferencias temporarias con origen en ejercicio anteriores como consecuencia de ajustes positivos dan lugar a la reversión de pasivos por impuesto diferidos mientras que si proceden de ajustes negativos darán lugar a la reversión de activos por impuesto diferido.

b) Valoración y registro de los activos por diferencias temporarias deducibles

En aplicación del principio de prudencia, solo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable la obtención de ganancias fiscales futuras que permitan la recuperación de esos activos. Puesto que Empiem, SA no duda sobre la obtención de ganancias futuras en cuantía suficiente para poder recuperar los activos por impuesto diferido que se presen-

ten, de acuerdo con la última tabla, habrá de reconocer activos por impuesto diferido, valorados según el tipo de gravamen esperado en la fecha de su reversión, por las diferencias temporarias deducibles que, como consecuencia de ajustes negativos en la liquidación del IS, se han originado en el ejercicio, lo que dará lugar a los siguientes registros:

- Por el activo derivado de la diferencia temporaria deducible con origen en el deterioro de la construcción adquirida en 2017:

Código	Título	Debe	Haber
47402	Activos por diferencias temporarias deducibles (deterioro inmovilizado-2017)	9.050	
63010	Impuesto diferido		9.050

- Por el activo derivado de la diferencia temporaria deducible con origen en el deterioro de créditos comerciales cifrado mediante el sistema global de estimación del riesgo de insolvencias:

Código	Título	Debe	Haber
47403	Activos por diferencias temporarias deducibles (deterioro créditos-2017)	1.050,75	
63010	Impuesto diferido		1.050,75

Por su parte, las diferencias temporarias deducibles con origen en ejercicios anteriores y derivadas de ajustes negativos en la liquidación del IS provocarán la reversión de los siguientes activos por impuesto diferido:

- Por la reversión del activo por diferencias temporarias deducibles con origen en el deterioro reconocido en 2016 de la furgoneta que ha sido donada en 2017:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	200	
47400	Activos por diferencias temporarias deducibles (deterioro inmovilizado-2015)		200

- Por la reversión del activo por diferencias temporarias deducibles con origen en el deterioro de créditos comerciales cifrado mediante estimación global en el ejercicio 2016:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	655	
47401	Activos por diferencias temporarias deducibles (deterioro créditos-2016)		655

c) Valoración y registro de los pasivos por diferencias temporarias imponibles

Con carácter general, las diferencias temporarias imponibles darán lugar al reconocimiento de pasivos por impuesto diferido que habrán de ser valorados según el tipo de gravamen esperado en el momento de su reversión. De acuerdo con la tabla incluida en el apartado a) de este epígrafe, Empiem, SA deberá reconocer pasivos por impuesto diferido como consecuencia de las diferencias temporarias con origen en el ejercicio y procedentes de ajustes negativos de la forma siguiente:

- Por el pasivo por la diferencia temporaria imponible originada en el ejercicio como consecuencia del empleo, a efectos fiscales, del criterio de caja para integrar en la base imponible el resultado habido en la venta de una máquina:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	1.911,77	
47907	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (criterio de caja)		1.911,77

- Por el pasivo por la diferencia temporaria imponible originada en el ejercicio como consecuencia de la diferente amortización, en los ámbitos contable y fiscal, de la construcción adquirida en 2017:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	450	
47908	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (construcciones-2017)		450

- Por el pasivo por la diferencia temporaria imponible originada en el ejercicio como consecuencia de la diferente amortización, en los ámbitos contable y fiscal, del vehículo adquirido en enero de 2016:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	750	
47905	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (vehículo-2016)		750

- Por el pasivo por la diferencia temporaria imponible originada en el ejercicio como consecuencia de la diferente amortización, en los ámbitos contable y fiscal, del vehículo adquirido en 2017:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	1.833,33	
47909	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (vehículo-2017)		1.833,33

• Por el pasivo por la diferencia temporaria imponible originada en el ejercicio como consecuencia de la diferente amortización, en los ámbitos contable y fiscal, del mobiliario adquirido en 2015:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	300	
47901	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (mobiliario-2015)		300

• Por el pasivo por la diferencia temporaria imponible originada en el ejercicio como consecuencia de la diferente amortización, en los ámbitos contable y fiscal, de la máquina adquirida en 2015:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	1.875	
47900	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (máquina-2015)		1.875

• Por el pasivo por la diferencia temporaria imponible originada en el ejercicio como consecuencia de la diferente amortización, en los ámbitos contable y fiscal, de la máquina adquirida mediante *leasing* en 2016:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	2.451,91	
47904	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (<i>leasing</i> -2016)		2.451,91

Por otra parte, la realización de ajustes positivos en la liquidación del IS con la consideración contable de diferencias temporarias con origen en ejercicios anteriores dará lugar a la reversión de los siguientes pasivos por impuesto diferido:

• Por la reversión parcial del pasivo por diferencias temporarias imponibles con origen en la diferente amortización del vehículo adquirido en octubre de 2016 respecto del cual, fiscalmente, se aplicó el beneficio que representa la libertad de amortización:

Código	Título	Debe	Haber
47906	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (libertad de amortización)	2.000	
63010	Impuesto diferido		2.000

• Por la reversión parcial del pasivo por diferencias temporarias imponibles con origen en la diferente amortización, en los ámbitos contable y fiscal, del equipo informático adquirido en 2015:

Código	Título	Debe	Haber
47902	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (equipo informático-2015)	416,67	
63010	Impuesto diferido		416,67

• Por la reversión parcial del pasivo por diferencias temporarias imponibles con origen en la corrección de la amortización de la máquina adquirida en 2015 como consecuencia de la nueva estimación de los costes de desmantelamiento:

Código	Título	Debe	Haber
47900	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (máquina-2015)	437,50	
63010	Impuesto diferido		437,50

• Por la reversión del pasivo por diferencias temporarias imponibles con origen en la diferente amortización, en los ámbitos contable y fiscal, de la máquina adquirida en 2015 y vendida en 2017:

Código	Título	Debe	Haber
47900	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (máquina-2015)	6.250	
63010	Impuesto diferido		6.250

d) Valoración y registro del pasivo por impuesto diferido derivado de la reserva de nivelación

De acuerdo con la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016 y, especialmente, la Consulta 1 del BOICAC 106, de junio de 2016 (NFC059913), desde un punto estrictamente contable, al suponer la reserva de nivelación una minoración de la base imponible «se pone de manifiesto una diferencia temporaria imponible asociada a un pasivo sin valor en libros pero con base fiscal que traerá consigo el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido cuya reversión se producirá en cualquiera de los dos escenarios regulados por la ley fiscal (generación de bases imponibles negativas o transcurso del plazo de cinco años sin incurrir en pérdidas fiscales)».

En el caso que nos ocupa, Empiem, SA ha reducido su base imponible, en concepto de reserva de nivelación, por una cuantía de 15.515,11 euros que obligará al reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	3.878,78	
47910	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (reserva de nivelación)		3.878,78

Además, la empresa, a tenor de artículo 105 de la LIS, vendrá obligada a dotar una reserva por el importe de la minoración realizada, que será indisponible hasta el periodo impositivo en que se produzca la adición de dicha cantidad a la base imponible. Como apunta la consulta del ICAC antes citada, al efecto de dotar la reserva, podrá emplearse una subcuenta con adecuada denominación de la cuenta 114, «Reservas especiales».

e) Valoración y registro de la compensación en el ejercicio de bases imponibles negativas de periodos anteriores

La compensación de bases imponibles negativas da lugar a la desaparición del crédito reconocido en la partida de activo 47450, «Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio 2016», por la cuantía correspondiente de aplicar el tipo de gravamen del 25 % sobre la base imponible negativa aplicada en la liquidación (3.200 €), lo que se registrará como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	800	
47450	Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio 2016		800

f) Valoración y registro de las deducciones pendientes de aplicar fiscalmente por insuficiencia de cuota

Como se ha comentado, Empiem, SA ha generado durante el ejercicio 2017 el derecho a practicar una deducción de 12.000 euros por la contratación de un trabajador con discapacidad. Sin embargo, dicha ventaja fiscal no ha podido ser aplicada en su totalidad por insuficiencia de cuota. Esta situación determinará el reconocimiento de un crédito fiscal por dicha cuantía, siempre que la empresa prevea su recuperación en un plazo de 10 años⁴⁰, lo que se reconocerá de la forma siguiente:

⁴⁰ Pese a que fiscalmente, en atención al artículo 19.1 de la LIS, la deducción no aplicada podrá ser utilizada en los 15 periodos siguientes, el artículo 5.2 de la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016, como se ha comentado, establece que «salvo prueba en contrario, no se considera probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras... cuando se prevea que su recuperación futura se va a producir en un plazo superior a los diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, al margen de cuál sea la naturaleza del activo por impuesto diferido...».

Código	Título	Debe	Haber
47420	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	3.272,75	
63010	Impuesto diferido		3.272,75

4.6. DETERMINACIÓN DEL GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

De acuerdo con los movimientos experimentados por las cuentas 63000, «Impuesto corriente», y 63010, «Impuesto diferido», en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2017 lucirá un gasto por impuesto sobre beneficios por la cuantía siguiente:

Impuesto corriente	31.181,75
± Impuesto diferido	-7.371,88
Gasto por impuesto sobre beneficios	23.809,87

4.7. EFECTO IMPOSITIVO DE LA SUBSANACIÓN DEL ERROR QUE HA DADO LUGAR A UN DIFERIMIENTO DE LA TRIBUTACIÓN

En el apartado h) del epígrafe 4.2 de la solución del caso se puso de manifiesto que la corrección contable del error cometido en 2016, consistente en no incluir en el resultado de dicho periodo un ingreso devengado en el mismo, implica un retraso de la tributación en la medida en que el ingreso, reconocido mediante un abono en una cuenta de reservas, se ha computado en un ejercicio posterior al de su devengo contable. Para regularizar la situación tributaria, Empiem, SA deberá realizar una autoliquidación rectificativa del periodo 2016, lo que provocará que en los registros contables deba practicarse la siguiente anotación en la fecha en que lleve a cabo tal actuación:

Código	Título	Debe	Haber
11300	Reservas voluntarias	2.500	
47520	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		2.500

5. DETERMINACIÓN DEL RESULTADO DESPUÉS DE IMPUESTOS

Para la determinación del resultado después de impuestos, se llevará a cabo la siguiente anotación contable:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	7.371,88	
12900	Resultado del ejercicio	23.809,87	
63000	Impuesto corriente		31.181,75

Así, el beneficio después de impuestos que lucirá en la cuenta de resultados y en la partida «VII. Resultado del ejercicio» de los fondos propios del balance será de 95.686,91 euros:

Resultado del ejercicio antes de impuestos	119.496,78
– Gasto por impuesto sobre beneficios	23.809,87
Resultado del ejercicio después de impuestos	95.686,91

6. CONFECCIÓN DEL BALANCE, CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS Y NOTA 8 SOBRE SITUACIÓN FISCAL DE LA MEMORIA DEL EJERCICIO 2017

Partiendo del balance de sumas y saldos antes de la determinación del resultado, el cálculo de este y el registro del impuesto sobre beneficios, el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2017 presentarán la configuración que se detalla seguidamente.

6.1. BALANCE

Activo	31.12.2017
	Importe
A) ACTIVO NO CORRIENTE	587.737,31
I. Inmovilizado intangible	
II. Inmovilizado material	508.333,34
III. Inversiones inmobiliarias	30.000
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo	
	.../...

Activo	31.12.2017
	Importe
.../...	
V. Inversiones financieras a largo plazo	32.990
VI. Activos por impuesto diferido	13.373,50
VII. Deudas comerciales no corrientes	3.040,47
B) ACTIVO CORRIENTE	412.551,28
I. Existencias	108.490
II. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar	220.252,15
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios	218.402,15
a) Clientes por ventas y prestaciones de servicios a largo plazo	
b) Clientes por ventas y prestaciones de servicios a corto plazo	218.402,15
2. Accionistas (socios) por desembolsos exigidos	
3. Otros deudores	1.850
III. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo	
IV. Inversiones financieras a corto plazo	32.501,89
V. Periodificaciones a corto plazo	3.000
VI. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	48.307,24
TOTAL ACTIVO (A + B)	1.000.288,59
Patrimonio neto y pasivo	Importe
A) PATRIMONIO NETO	177.686,91
A-1) Fondos propios	177.686,91
I. Capital	60.000
1. Capital escriturado	60.000
	.../...

Patrimonio neto y pasivo	31.12.2017
	Importe
.../...	
2. (Capital no exigido)	
II. Prima de emisión	
III. Reservas	22.000
IV (Acciones y participaciones en patrimonio propias)	
V. Resultados de ejercicios anteriores	
VI. Otras aportaciones de socios	
VII. Resultado del ejercicio	95.686,91
VIII. (Dividendo a cuenta)	
A-2) Ajustes por cambios de valor	
A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos	
B) PASIVO NO CORRIENTE	475.897,30
I. Provisiones a largo plazo	45.351,47
II. Deudas a largo plazo	206.145,49
1. Deudas con entidades de crédito	
2. Deudas con otros organismos	
3. Acreedores por arrendamiento financiero	54.503,07
4. Otras deudas a largo plazo	151.642,42
III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo	
IV. Pasivos por impuesto diferido	28.085,76
V. Periodificaciones a largo plazo	196.314,58
VI. Acreedores comerciales no corrientes	
VII. Deuda con características especiales a largo plazo	
	.../...

Patrimonio neto y pasivo	31.12.2017
	Importe
.../...	
C) PASIVO CORRIENTE	346.704,38
I. Provisiones a corto plazo	1.800
II. Deudas a corto plazo	174.776,69
1. Deudas con entidades de crédito	
2. Deudas con otros organismos	
3. Acreedores por arrendamiento financiero	23.116,08
4. Otras deudas a corto plazo	151.660,61
III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo	
IV. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar	170.127,69
1. Proveedores	113.175
a) Proveedores a largo plazo	
b) Proveedores a corto plazo	113.175
2. Otros acreedores	56.952,69
V. Periodificaciones a corto plazo	
VI. Deuda con características especiales a corto plazo	
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)	1.000.288,59

6.2. CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

Concepto	31.12.2017
	Importe
1. Importe neto de la cifra de negocios	2.270.000
2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	65.330
	.../...

Concepto	31.12.2017
	Importe
.../...	
3. Trabajos realizados por la empresa para su activo	
4. Aprovisionamientos	-1.387.799,45
5. Otros ingresos de explotación	16.985,89
6. Gastos de personal	-419.446,52
7. Otros gastos de explotación	-319.455,48
8. Amortización del inmovilizado	-43.983,33
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras	
10. Excesos de provisiones	641,34
11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado	-36.250
12. Otros resultados	-15.351,47
A) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12)	130.670,98
13. Ingresos financieros	2.823,98
a) Imputación de subvenciones, donaciones y legados de carácter financiero	
b) Otros ingresos financieros	2.823,98
14. Gastos financieros	-13.998,18
15. Variación de valor razonable en instrumentos financieros	
16. Diferencias de cambio	
17. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros	
B) RESULTADO FINANCIERO (13 + 14 + 15 + 16 + 17)	-11.174,20
C) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A + B)	119.496,78
18. Impuestos sobre beneficios	-23.809,87
D) RESULTADO DEL EJERCICIO (C + 18)	95.686,91

6.3. NOTA 8 «SITUACIÓN FISCAL» DE LA MEMORIA DE LAS CUENTAS ANUALES

De acuerdo con el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre⁴¹, Empiem, SA habrá de incorporar en su memoria una nota 8 relativa a la situación fiscal cuyo detalle será el siguiente:

1. Impuestos sobre beneficios.

El desglose del gasto por impuesto sobre beneficios entre impuesto corriente e impuesto diferido, imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias, es el siguiente:

	Ejercicio 2017
Impuesto corriente (cuenta 63000)	31.181,75
Impuesto diferido (cuenta 63010)	-7.371,88
Gasto por impuesto sobre beneficios	23.809,87

2. Otra información cuya publicación venga exigida por la norma tributaria.

La empresa no ha realizado transacciones en el ejercicio que obliguen, según la norma tributaria vigente, a ofrecer información alguna.

⁴¹ El Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre (BOE núm. 304, de 17 de diciembre), por el que se modificó, entre otras normas contables, el PGC-Pymes, redujo considerablemente la información que, sobre la situación fiscal, debe ser revelada por las entidades con la consideración contable de pymes. En este sentido, estas empresas, como mínimo, habrán de facilitar información sobre:

1. El gasto por impuesto sobre beneficios corriente.
2. Cualquier otra información cuya publicación venga exigida por la norma tributaria.