

# EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PARA PYMES DESDE UNA PERSPECTIVA FISCAL

**LUIS M. SALAS GARCÍA-NEBLE**

*Licenciado en Administración y Dirección de Empresas  
Asesor Fiscal*

## **Extracto:**

**T**RAS diecisiete años de aplicación de la anterior normativa contable, obsoleta en gran medida, los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad, aprobados por los Reales Decretos 1514/2007 y 1515/2007, parecen imponerse en la gestión empresarial a pesar de la estanqueidad que se produce con cada cambio en el entorno legal.

Sin embargo, a la hora de contabilizar determinadas operaciones poco frecuentes, la labor del profesional se hace más compleja, acentuándose estas dificultades cuando el empresario se enfrenta, además, a las constantes modificaciones introducidas en el capítulo de imposición directa (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades) e indirecta (Impuesto sobre el Valor Añadido).

En el presente trabajo, eminentemente práctico, plantearemos un supuesto que contendrá algunos aspectos recogidos en las normas de valoración contables y en las reformas fiscales de los últimos años. Para cada operación de este ejercicio ofreceremos la solución que consideramos oportuna, reflejando la contabilización a nuestro juicio más adecuada.

**Palabras clave:** Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre Sociedades y Plan General de Contabilidad.

# SPANISH GENERAL ACCOUNTING PLAN FOR SMEs FROM A TAX PERSPECTIVE

**LUIS M. SALAS GARCÍA-NEBLE**

*Licenciado en Administración y Dirección de Empresas  
Asesor Fiscal*

## **Abstract:**

**A**FTER a seventeen-year implementation of the previous accounting rules, largely obsolete, the criteria contained in the General Accounting Plan, passed through the Royal Decrees 1514/2007 and 1515/2007, seem to prevail in business management despite the standstill that occurs whenever there is a change at a legal level.

However, when accounting for certain unusual transactions, professional work becomes more complex, in such a way that these difficulties become more noticeable when the employer also faces the constant changes introduced through both the direct (Personal Income Tax and Corporate Income Tax) and the indirect taxation sections (Value Added Tax).

In this paper, especially practical, we will provide a case study that will contain some aspects included both in the valuation rules for accounting and in the tax reforms of the previous years. For each operation in this exercise, the most appropriate solution will be offered, reflecting, in our view, the most satisfactory accounting.

**Keywords:** Value Added Tax, Corporate Income Tax and General Accounting Plan.

# Sumario

Enunciado.

Solución.

1. Normativa de aplicación.
2. Constitución de la sociedad.
3. Adquisición de inmovilizados materiales.
  - 3.1. Actualización de costes de desmantelamiento futuros.
  - 3.2. Activación de gastos financieros.
4. Inversiones en inmuebles arrendados.
5. Tratamiento de la adquisición intracomunitaria.
6. Tratamiento del IVA no deducible.
7. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.
  - 7.1. Confección de la cuenta de pérdidas y ganancias.
  - 7.2. Diferencias permanentes.
  - 7.3. Diferencias temporarias.
  - 7.4. Cálculo del Impuesto sobre Sociedades.

## **ENUNCIADO**

El día 1 de enero de 2012, don Juan Antonio constituye por vía telemática la empresa «ROCI-MER, SLU», cuyo objeto social lo compone la producción y venta de productos audiovisuales. El capital social está integrado exclusivamente por una aportación dineraria de 3.080 euros en una cuenta bancaria. Ese mismo día alquila una nave industrial desde donde desarrollará su actividad, satisfaciendo al arrendador (persona física) la cantidad de 1.000 euros mensuales. Rubrica el contrato por 10 años.

El 30 de marzo de 2012, adquiere una maquinaria especial por 125.000 euros (IVA no incluido). Al margen de dicho importe, debe hacer frente a 1.850 euros (IVA no incluido) en concepto de gastos de transporte de dicha maquinaria. Por otro lado, se sabe que la empresa gastará 500 euros anuales en un seguro para cubrir posibles defectos en la misma. Se estima que la maquinaria tendrá una vida útil de 10 años, pasados los cuales se deberá hacer frente a unas obras de desmantelamiento, supongamos que por imperativo legal, por importe de 7.000 euros. Estima la empresa que el tipo de descuento adecuado es el 4 por 100.

El 30 de junio de 2012, adquiere una segunda máquina por 60.000 euros. Para financiar la adquisición de dicha maquinaria y el IVA de dichas operaciones (10.800 euros), la empresa formaliza un préstamo con una entidad financiera con las siguientes condiciones:

- Capital: 70.800 euros.
- 4 pagos semestrales de igual importe (sistema de amortización francés).
- Tipo de interés del 6 por 100 anual.
- Sin comisiones de apertura.

La máquina precisa de los siguientes gastos de instalación y montaje para estar en condiciones de funcionamiento:

- 340 euros a los 6 meses de la adquisición.
- 680 euros a los 12 meses.
- 400 euros a los 18 meses, estando a partir de entonces en condiciones de funcionamiento.

Al activo se le estima una vida útil de 10 años.

El 1 de julio de 2012, se ve obligado a realizar una serie de reformas en la nave, concretamente:

- Instala un sofisticado sistema de calefacción, adquirido por 15.000 euros y al que se le estima una vida útil de 15 años.

- Adquiere mobiliario por 3.200 euros a un proveedor portugués. Se sabe que el IVA portugués es del 23 por 100 y que previamente «ROCIMER, SLU» cursó alta en el Registro de Operadores Intracomunitarios mediante el modelo 036. Considera que tiene una vida útil de 5 años.

El 1 de septiembre de 2012, adquiere por 20.000 euros un vehículo turismo que utilizará indistintamente para usos empresariales y particulares, al que considera una vida útil de 8 años.

Al margen de lo comentado en párrafos anteriores, se conoce que las ventas del ejercicio son de 400.000 euros y los gastos de 200.000 euros (sueldos y salarios incluidos).

**Sabiendo que la empresa decide aplicar el Plan General de Contabilidad para Pymes, se solicita que:**

- a) Se estudie la contabilización de todas las operaciones.
- b) Se calcule el Impuesto sobre Sociedades teniendo en consideración que, por problemas de liquidez, es intención de la empresa acogerse a la amortización más acelerada posible según las tablas salvo que pudiera tener posibilidad de acceso a la libertad de amortización, a los efectos de pagar este año la menor cantidad posible de dicho tributo.

## **SOLUCIÓN**

### **1. NORMATIVA DE APLICACIÓN**

De cara a resolver el enunciado planteado, debemos observar la normativa que comentamos más abajo:

- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.
  - Marco conceptual.
  - Norma de registro y valoración 2.<sup>a</sup>. Inmovilizado material.

- Norma de registro y valoración 3.<sup>a</sup>. Normas particulares sobre inmovilizado material.
  - Norma de registro y valoración 11.<sup>a</sup>. Instrumentos de patrimonio propio.
  - Norma de registro y valoración 14.<sup>a</sup>. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otros Impuestos indirectos.
  - Norma de registro y valoración 15.<sup>a</sup>. Impuesto sobre beneficios.
  - Norma de registro y valoración 17.<sup>a</sup>. Provisiones y contingencias.
- Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo.
  - Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público.
  - Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.
  - Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.

## 2. CONSTITUCIÓN DE LA SOCIEDAD

Con los datos del enunciado de este ejercicio, tenemos claro cuál es el importe de los fondos propios relativos a la cifra de capital social (3.080,00 euros), así como la tipología de las aportaciones (dinerarias).

Por ello, parece claro que el asiento a realizar sería:

N.º de cuenta	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	3.080,00	
100	Capital social		3.080,00

No obstante, en toda operación relativa al capital social se genera una serie de costes que también debemos tener en consideración y suelen referirse a tributos autonómicos y aranceles notariales y registrales.

En este sentido, el artículo 5 del Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, establece que:

«Uno. La constitución de sociedades de responsabilidad limitada por vía telemática se hará de acuerdo con las siguientes reglas:

(...)

g. Se aplicarán como aranceles notariales y registrales, la cantidad de 150 euros para el notario y 100 para el registrador.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, cuando el capital social de las sociedades de responsabilidad limitada no sea superior a 3.100 euros y sus estatutos se adapten a algunos de los aprobados por el Ministerio de Justicia, se seguirán las reglas previstas en el mismo con las siguientes especialidades:

(...)

Se aplicarán como aranceles notariales y registrales la cantidad fija de 60 euros para el notario y 40 para el registrador».

Por otra parte, si nos preguntamos por la versión de Operaciones Societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, también deberíamos acudir a ese controvertido real decreto-ley al establecerse en su artículo 3 (Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) que estarán «exentas de dicho impuesto la constitución de sociedades, el aumento de capital, (...)».

Identificados los costes máximos en concepto de notario y registrador mercantil, se nos puede plantear la duda de cómo contabilizar estas operaciones. Aquí es donde, a nuestro juicio, entra en acción la norma de registro y valoración 11.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad para Pymes, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, en virtud de la cual se establece que «Los gastos derivados de estas transacciones, incluidos los gastos de emisión de estos instrumentos, tales como honorarios de letrados, notarios, y registradores; impresión de memorias, boletines y títulos; tributos; publicidad; comisiones y otros gastos de colocación, se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas».

De esta forma, la contabilización que proponemos será:

N.º de cuenta	Cuentas	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	60,00	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	10,80	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		9,00
410	Notario		61,80

N.º de cuenta	Cuentas	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	40,00	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	7,20	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		6,00
410	Registrador mercantil		41,20

### 3 ADQUISICIÓN DE INMOVILIZADOS MATERIALES

#### 3.1. Actualización de costes de desmantelamiento futuros

Para conocer la contabilización de la adquisición de la maquinaria especial, claro caso de inmovilizado material, debemos acudir a la norma de registro y valoración 2.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad para Pymes.

En ella, se estipula que «Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea este el precio de adquisición o el coste de producción». También se expone que: «El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explotación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares».

Aplicando la norma a nuestro caso, podemos tener claro que los 125.000 euros satisfechos por la máquina comprada formarán parte del precio de adquisición. Pero podemos preguntarnos qué sucedería con los gastos de transporte, del seguro y las futuras obras de desmantelamiento.

#### *Coste del transporte*

Parece obvio que para que la maquinaria adquirida entre en condiciones de funcionamiento es condición *sine qua non* que dicho activo sea transportado hasta la ubicación de la empresa adquirente. Por ello, es evidente que los 1.850 euros de transporte no se llevarán directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias sino que aumentarán el precio de adquisición del activo.

Si nos preguntáramos por las implicaciones que tendría no respetar escrupulosamente la norma de registro y valoración 2.<sup>a</sup> en este aspecto, la respuesta sería contundente: el importe de los gastos de transporte llevados a pérdidas y ganancias en lugar de aumentar el activo conllevaría un resultado contable erróneo que supondría un perjuicio financiero para la Hacienda Pública, dado que los 1.850 euros del transporte deberían imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, y por tanto deducirse en el impuesto directo correspondiente (IS o IRPF) siguiendo el criterio de la amortización, en lugar de en el año en que se percibe el servicio.



*Seguro para posibles defectos*

En lo que al seguro se refiere, entendemos que dicha transacción no es necesaria para que la máquina estuviera en «condiciones de funcionamiento». Por ello, podremos llevar dicho importe a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio y considerarlo gasto deducible fiscalmente, al estar la maquinaria asegurada totalmente afecta a la actividad económica.

*Costes futuros de desmantelamiento*

Establece la norma de registro y valoración 2.<sup>a</sup> que también «formará parte del valor del inmovilizado material, la estimación inicial del **valor actual** de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de provisiones de acuerdo con lo dispuesto en la norma aplicable a estas».

Dicho esto, parece claro que los costes de desmantelamiento formarán parte de la valoración inicial de la maquinaria adquirida. Para conocer el importe de esos costes futuros debemos aplicar el criterio del valor actual, que según el marco conceptual no es otro que «el importe de los flujos de efectivo a recibir o pagar en el curso normal del negocio, según se trate de un activo o de un pasivo, respectivamente, actualizados a un tipo de descuento adecuado». En el enunciado se supone un tipo de descuento adecuado del 4 por 100, sin embargo en la praxis es más complejo determinar para cada operación cuál es ese «tipo de descuento adecuado», hecho del que se deriva cierta inseguridad jurídica.

Una vez comentados estos extremos, consideramos que podemos estar en condiciones de conocer cuál es la valoración inicial de la maquinaria y, por tanto, su contabilización.

Concepto	Importe
Precio de adquisición	125.000,00
Gastos de transportes	1.850,00
Provisión de desmantelamiento *	4.728,95
Total valoración inicial	131.578,95
* Provisión de desmantelamiento = Valor actual de obligaciones asumidas	

Obligaciones asumidas:

										7.000 €
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Valor actual = Valor final / (1 + i)<sup>n</sup>, donde «i» es el tipo de interés y «n» el número de periodos.

Según las reglas de las matemáticas financieras los 7.000 euros, de dentro de 10 años, equivalen a:  $7.000/(1 + 0,04)^{10} = 4.728,95$  euros, en el momento actual. Este importe relativo al valor en el momento actual de los costes futuros lo conoceremos como provisión de desmantelamiento.

El asiento contable a realizar sería:

N.º de cuenta	Cuentas	Debe	Haber
213	Maquinaria 1	131.578,95	
472	Hacienda Pública, IVA soportado *	22.833,00	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		149.683,00
143	Provisión de desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		4.728,95

\* IVA soportado = (Precio de adquisición de maquinaria + Gastos de transporte)  $\times$  0,18 = (125.000 + 1.850)  $\times$  0,18 = 22.833,00, dado que la normativa contable no modifica, en este sentido, la forma de cálculo de la base imponible del IVA.

En lo que al seguro se refiere, deberíamos contabilizar:

N.º de cuenta	Cuentas	Debe	Haber
625	Primas de seguro	500,00	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		500,00

Como se podrá comprobar, a efectos fiscales, la diferencia entre aquellos gastos derivados de la adquisición del activo que sean necesarios para la puesta en condiciones de funcionamiento de este (gastos de transporte) y los que no lo sean (seguro) ocasiona un criterio distinto de imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias. Mientras el seguro será catalogado contable y fiscalmente como gasto del ejercicio, el transporte se imputará a resultados mediante el criterio de la amortización.

A 31 de diciembre de 2012, deberemos dotar la amortización de dicha maquinaria en base al cociente entre el valor inicial (menos el valor residual, si lo hubiese) y el número de años de vida útil. Así:

$$\text{Amortización año 2012} = (131.578,95/10) \times 9/12 = 9.868,42 \text{ euros}$$

N.º de cuenta	Cuentas	Debe	Haber
681	Amortización maquinaria	9.868,42	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		9.868,42

Respecto a si es deducible, o no, la parte de la dotación a la amortización que corresponde a la provisión por desmantelamiento, debemos manifestar que la Administración Tributaria entiende que sí lo es, ya que:

«En caso de que el importe de la estimación inicial del valor de las obligaciones asumidas derivadas de la rehabilitación objeto de consulta forme parte del valor del inmovilizado material y, por tanto, se considere 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.»

Por otro lado, al finalizar el ejercicio también debemos actualizar la provisión de desmantelamiento, de acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración 17.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad para Pymes. Es decir, «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». Así pues:

N.º de cuenta	Cuentas	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones *	141,17	
143	Provisión de desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		141,17
* Gastos financieros por actualización de provisiones:			
	Valor 31 de diciembre de 2012 $[4.728,95 \times (1,04)^{9/12}]$ .....	4.870,12	
	– Valor 30 de marzo de 2012 .....	4.728,95	
	<hr/>		
	Ajuste (31 de diciembre de 2011) .....	141,17	
Consideramos que distan 9 meses desde el 30 de marzo al 31 de diciembre, aplicando el Principio de Importancia Relativa.			

En materia impositiva, entendemos totalmente deducible este gasto financiero al no existir posicionamiento fiscal contrario al criterio contable.

Por otra parte, aunque por las limitaciones físicas de este trabajo prescindamos de realizar todos los asientos, debemos resaltar que, a 31 de marzo de 2022, el valor de la provisión por desmantelamiento ascenderá a 7.000 euros. Dicho importe será destinado a afrontar los gastos de desmantelamiento previstos para esa fecha, resultando necesarios los ajustes pertinentes por la diferencia entre los gastos previstos y en los que finalmente se ha incurrido.

A finales de año, el único apunte que nos quedaría pendiente de realizar sería la periodificación de la prima de seguro, dado que el gasto no se ha devengado totalmente, solo 9 de los 12 meses del ejercicio.

N.º de cuenta	Cuentas	Debe	Haber
480	Gastos anticipados *	125,00	
625	Primas de seguro		125,00
* Gastos anticipados: $500,00 \times 3/12 = 125,00$ .			

### 3.2. Activación de gastos financieros

Al margen de la maquinaria contabilizada en el epígrafe anterior, del enunciado del ejercicio se desprende la adquisición de un segundo inmovilizado que aún no se encuentra en condiciones de funcionamiento, precisando de 18 meses e incurrir en diferentes gastos de instalación para ello.

Al necesitar más de un año para estar en condiciones de funcionamiento y estar financiado, se deberían capitalizar los gastos financieros de acuerdo a lo establecido en la norma de registro y valoración 2.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad para Pymes, que establece:

«En los inmovilizados que necesiten un **periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso**, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción».

Supongamos la siguiente tabla como el cuadro de amortización facilitado por la entidad financiera:

Fecha	Pago semestral	Interés	Cuota	Pendiente
30-06-2012				70.800,00 €
31-12-2012	19.027,22 €	2.093,06 €	16.934,15 €	53.865,85 €
30-06-2013	19.027,22 €	1.592,44 €	17.434,78 €	36.431,07 €
31-12-2013	19.027,22 €	1.077,01 €	17.950,20 €	18.480,87 €
30-06-2014	19.027,22 €	546,35 €	18.480,87 €	- €
	76.108,86 €	5.308,86 €	70.800,00 €	

Con las cifras contenidas en el anterior cuadro, y suponiendo que la única financiación con la cuenta la empresa es la ajena relacionada con la adquisición de dicho activo, es evidente que los intereses satisfechos deberían incrementar el valor de adquisición del elemento del inmovilizado hasta que este estuviera en condiciones de funcionamiento.

Sin embargo, esta teoría no sería del todo acertada, al incorporar el préstamo el valor del IVA soportado, que vistos los datos del ejercicio consideramos a priori deducible (afectación a una actividad empresarial para la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas).

A este respecto la Consulta 5 del BOICAC n.º 82/2010, que versa sobre la capitalización de los gastos financieros derivados de la obtención de un préstamo para financiar el IVA devengado por la construcción de una planta industrial establecía que:

«Es decir, el IVA soportado deducible, que la empresa reconocerá como un activo, y que compensará u obtendrá su devolución, en la correspondiente liquidación, se excluye del concepto de precio de adquisición o coste de producción. Por lo que en este caso, no parece que pueda calificarse el préstamo obtenido para su pago como financiación específica del inmovilizado».

De esta forma, parece claro que los asientos a efectuar serían:

- Por la obtención del préstamo (30 de junio de 2012).

N.º de cuenta	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	70.800,00	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		34.368,93
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		36.431,07

- Por la adquisición de la maquinaria en montaje y pago al proveedor (30 de junio de 2012).

N.º de cuenta	Cuentas	Debe	Haber
233	Maquinaria 2 en montaje	60.000,00	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	10.800,00	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		70.800,00

N.º de cuenta	Cuentas	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	70.800,00	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		70.800,00

- Por el pago de la primera cuota semestral (31 de diciembre de 2012).

N.º de cuenta	Cuentas	Debe	Haber
662	Intereses de deuda	2.093,06	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	16.934,15	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		19.027,22

- Por la reclasificación de la deuda de largo plazo al corto plazo.

N.º de cuenta	Cuentas	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	17.950,20	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		17.950,20

- Por los gastos de instalación y montaje.

N.º de cuenta	Cuentas	Debe	Haber
233	Maquinaria 2 en montaje *	340,00	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	61,20	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		401,20

\* Al no estar el activo en condiciones de funcionamiento, los gastos de instalación inherentes a la adquisición del mismo dejarán de formar parte de la cuenta de pérdidas y ganancias para incrementar el precio de adquisición del inmovilizado (NRV 2.ª del PGC Pymes).

- Por la activación de los gastos financieros.

N.º de cuenta	Cuentas	Debe	Haber
233	Maquinaria 2 en montaje *	1.773,78	
764	Incorporación al activo de gastos financieros **		1.773,78

\* Si bien se han devengado 2.093,06 euros, solo una parte de esa cantidad corresponde al precio de adquisición del elemento del activo. La diferencia serían gastos financieros relativos al IVA deducible que tendrían la consideración de gasto deducible en el ejercicio de devengo:

- Gastos financieros maquinaria =  $2.093,06 \times (60.000,00/70.800,00) = 1.773,78$  euros
- Gastos financieros IVA =  $2.093,06 \times (10.800,00/70.800,00) = 319,28$

\*\* Utilizaremos una cuenta de ingresos financieros, al contrario del criterio tradicionalmente utilizado (733. «Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso»), al posicionarse el ICAC al respecto en la Consulta 3 del BOICAC n.º 75/2008: «En este sentido, en la medida en que los importes activados por gastos financieros sean significativos, de forma análoga a como se presentan las activaciones de gastos de explotación, donde aparecen los gastos por naturaleza y se recogen los ingresos en una partida de carácter corrector (Trabajos realizados por la empresa para su activo), se creará una partida en el margen financiero, cuya denominación podría ser la de "Incorporación al activo de gastos financieros"».

Tras las apreciaciones realizadas en el presente epígrafe podríamos plantearnos las siguientes cuestiones que trataremos de responder:

- ¿A cuánto asciende la amortización de esta maquinaria?

La respuesta es clara. Tanto contable como fiscalmente, la amortización debe iniciarse a partir de que el inmovilizado pueda producir ingresos con regularidad, es decir, pueda comenzar a funcionar, circunstancia que no sucede en las inmovilizaciones en montaje o en curso.

- ¿Cuál sería el valor de la maquinaria en el momento de estar en condiciones de funcionamiento?

A 30 de junio de 2014, tendremos contabilizada la maquinaria en montaje por la siguiente cantidad:

Concepto	Importe
Precio de adquisición	60.000,00
Gastos de instalación *	1.420,00
Gastos financieros capitalizados **	4.499,03
Total valoración inicial	65.919,03
* Gastos de instalación = 340,00 + 680,00 + 400,00 = 1.420,00	
** Gastos financieros capitalizados = 5.308,86 euros × (60.000,00/70.800,00) = 4.499,03, dado que la parte de intereses que financian el IVA no formarían parte del precio de adquisición.	

- ¿Cómo se haría el asiento el 30 de junio de 2014 para dar de alta la maquinaria?

Daríamos de baja a la maquinaria en montaje para dar de alta a la maquinaria.

N.º de cuenta	Cuentas	Debe	Haber
213	Maquinaria 2	65.919,03	
233	Maquinaria 2 en montaje *		65.919,03

#### 4. INVERSIONES EN INMUEBLES ARRENDADOS

Por el enunciado del ejercicio tenemos constancia de que la empresa «ROCIER, SLU» es arrendataria de una nave industrial por la que satisface 1.000 euros al arrendador, reteniéndole en concepto de IRPF el 21 por 100 (vigente desde el 1 de enero de 2012). Por ello, mensualmente contabilizará:

N.º de cuenta	Cuentas	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	1.000,00	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	180,00	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		210,00
410	Arrendador del local		970,00

Esta forma de realizar el asiento variaría si no fuera obligatorio retener al arrendador, situación que recordamos se produciría [art. 75.3 g) 3 del RD 439/2007, de 30 de marzo]:

«Cuando la actividad del arrendador esté clasificada en alguno de los epígrafes del grupo 861 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, o en algún otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, y aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no hubiese resultado cuota cero.

A estos efectos, el arrendador deberá acreditar frente al arrendatario el cumplimiento del citado requisito, en los términos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda».

Por otro lado, se observa que instala un sistema de calefacción en el local y adquiere mobiliario. Obviamente, el mobiliario será propiedad de «ROCIMER, SLU» una vez finalizado el contrato de alquiler, al poder separarlos de la nave industrial. Sin embargo, el sistema de calefacción permanecerá en el local. Por ello, los tratamientos del sistema de calefacción y del mobiliario serán distintos, abordando el segundo de ellos en el siguiente epígrafe.

Para dar reflejo contable a la instalación de la calefacción deberíamos acudir al apartado h) de la norma de registro y valoración 3.ª del Plan General de Contabilidad para Pymes, cuyo tenor reproducimos más abajo:

«En los acuerdos que, de conformidad con la norma relativa a arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, deban calificarse como arrendamientos operativos, las inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso, se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la **duración del contrato de arrendamiento** o cesión –incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir–, **cuando esta sea inferior a la vida económica del activo**».

Aplicando la norma aludida, a la hora de adquirir la instalación la empresa contabilizará el sistema de calefacción de la siguiente forma:

N.º de cuenta	Cuentas	Debe	Haber
215	Sistema de climatización	15.000,00	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	2.700,00	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		17.700,00

Sin embargo, a la hora de amortizar el elemento se deberá tener en consideración la norma de registro comentada para determinar la cuota anual. Para ello, se tendrá que considerar como vida útil del activo adquirido el menor plazo de los siguientes:

- Duración del contrato de arrendamiento ..... 10 años
- Vida económica del activo ..... 15 años

Así, la cuota de amortización de 2012 ascenderá a:  $(15.000/10) \times (6 \text{ meses}/12 \text{ meses}) = 750$  euros.

N.º de cuenta	Cuentas	Debe	Haber
681	Amortización de calefacción	750,00	
2815	Amortización acumulada de calefacción		750,00



## 5. TRATAMIENTO DE LA ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA

La compra del mobiliario citado en el enunciado cumple con los requisitos establecidos en la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para ser considerada como una adquisición intracomunitaria de bienes, es decir:

- Se adquiere un bien mueble corporal (mobiliario).
- Existe transporte desde el país comunitario de origen (Portugal) al territorio de aplicación del impuesto (parte peninsular española o Baleares), con independencia de quién se haga cargo del mismo.
- La adquisición es a título oneroso (3.200 euros).
- La compraventa se realiza entre dos empresarios: un proveedor portugués y un empresario cliente español. «ROCIMER, SLU» acreditaría ser empresario mediante la exhibición del NIF-IVA atribuido por la Administración Tributaria española cuando cursó, mediante el modelo 036, el correspondiente alta en el Registro de Operadores Intracomunitarios.

Cumpliendo con estos cuatro requisitos, la operación de venta estaría exenta para el proveedor portugués mientras que estaría sujeta y no exenta para la empresa adquirente, tributando por tanto en España. Es decir, «ROCIMER, SLU» recibiría una factura sin IVA, e ingresaría en la Agencia Tributaria el IVA español (18%).

Sin embargo, por motivos de neutralidad fiscal del IVA para los empresarios, «ROCIMER, SLU» tendría derecho a consignar el IVA autorrepercutido (aunque ya no sea obligatorio emitir la, hasta hace poco, preceptiva autofactura) como deducible. De esta forma, consignaría en el modelo de autoliquidación trimestral de IVA del 3.º trimestre (modelo 303):

IVA devengado			
Adquisición intracomunitaria de bienes			
Base imponible	3.200,00 (casilla 19)	Cuota	576,00 (casilla 20)

IVA deducible			
Adquisición intracomunitaria de bienes de inversión *			
Base imponible	3.200,00 (casilla 32)	Cuota	576,00 (casilla 33)
* En IVA se debería distinguir de los bienes corrientes al tratarse de un inmovilizado material de base imponible superior a los 3.005,06 euros (art. 108 de la Ley 37/1992).			

El reflejo contable de esta operación debería ser el siguiente:

N.º de cuenta	Cuentas	Debe	Haber
216	Mobiliario	3.200,00	
472	Hacienda Pública, IVA soportado AIB de inversión	576,00	
523	Proveedor de inmovilizado portugués		3.200,00
477	Hacienda Pública, IVA repercutido AIB		576,00

Al 31 de diciembre de 2012, dotaremos la correspondiente amortización:

N.º de cuenta	Cuentas	Debe	Haber
681	Amortización de mobiliario *	320,00	
2816	Amortización acumulada de mobiliario		320,00

\* Amortización de mobiliario =  $(3.200,00/5) \times (6 \text{ meses}/12 \text{ meses}) = 320,00$ .

## 6. TRATAMIENTO DEL IVA NO DEDUCIBLE

La adquisición del vehículo turismo, otro claro caso de elemento del inmovilizado material, solo reviste la complejidad de determinar el precio de adquisición, teniendo en consideración la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado, ya que la norma de registro y valoración 2.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad considera mayor valor del precio de adquisición los impuestos indirectos «no recuperables directamente de la Hacienda Pública».

La dificultad de calcular el impuesto indirecto no recuperable radica en que, al usar el empresario el vehículo para fines particulares y empresariales, «ROCIMER, SLU» no tendría derecho a la deducción íntegra del IVA soportado en la adquisición. Al respecto, la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece en su artículo 95.3.2 que:

«Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100.»

En resumen, para conocer el porcentaje de deducción del IVA, el empresario debe estar al efectivo grado de afectación del vehículo, entrando en acción una presunción *iuris tantum* de deducibilidad del 50 por 100 de las cuotas. Será misión del empresario acreditar, por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, un grado de afectación superior, y de la Administración Tributaria demostrar un grado inferior.

Por otro lado, debido a la modificación del artículo 90 de la Ley del IVA incorporada en el Real Decreto-Ley 20/2012, con efectos **desde el 1 de septiembre de 2012**, debemos tomar como **tipo impositivo del IVA el 21 por 100** en lugar del 18 por 100.

Suponiendo que la empresa, poco arriesgada, aun afectando el vehículo a la actividad empresarial en un porcentaje superior, optase por deducir solo el 50 por 100 de las cuotas de IVA soportado, el asiento a realizar sería el que sigue:

N.º de cuenta	Cuentas	Debe	Haber
218	Elementos de transporte *	22.100,00	
472	Hacienda Pública, IVA soportado **	2.100,00	
523	Proveedor de inmovilizado a corto plazo		24.200,00

\* Elemento de transporte = Precio de adquisición + Impuestos indirectos no recuperables = 20.000,00 + 2.100,00 = 22.100,00.

\*\* Hacienda Pública, IVA soportado = 20.000,00 × 21% × 50% = 2.100,00.

Por otro lado, al 31 de diciembre de 2012, se deberá dotar la oportuna amortización, tomando para ello como precio de adquisición (22.100 euros):

N.º de cuenta	Cuentas	Debe	Haber
681	Amortización de elementos de transporte *	920,83	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		920,83

\* Dotación a la amortización = (22.100/8) × 4 meses/12 meses = 920,83.

Sin embargo, puede surgir la duda de si la dotación a la amortización del vehículo sería o no deducible en el Impuesto sobre Sociedades, máxime si consideramos el criterio de que solo son deducibles en dicho tributo aquellos gastos exclusivamente afectos a la actividad empresarial. Dado que el vehículo no está exclusivamente afecto a la actividad empresarial, ya que es usado también por el administrador de la sociedad para usos particulares, podríamos entender que dicha amortización no sería deducible.

Sin embargo, la Dirección General de Tributos se ha pronunciado a favor de catalogar dicho gasto contable como gasto fiscal. Así, por ejemplo la Consulta V0688/2007, de 4 de abril de 2007 (NFC025064), relativa a la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de un vehículo afecto parcialmente a las labores de la empresa, siendo el resto para el uso particular del gerente, contestaba:

«En cuanto al tratamiento del vehículo en el Impuesto sobre Sociedades, al estar afecto a la actividad de la consultante, tendrá la consideración de activo fijo material y según señala el artículo 11 del TRLIS, "serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material e inmaterial, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia".

Por lo que toda la amortización del vehículo **será gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de la consideración como renta en especie que pudiera tener (a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y para el gerente) la utilización del**

**vehículo por este para sus fines particulares**, cuya valoración se determinaría de acuerdo con lo establecido en el artículo 43.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio».

A modo de repaso, ya que los sueldos y salarios se han encuadrado entre los 200.000 euros de gastos restantes, comentaremos que el uso particular del vehículo constituirá para el administrador una retribución en especie cuyo valor será el siguiente:

- Retribución especie 2012 = Valor vehículo (IVA incluido) × 20% × Uso no laboral × (4/12).
- Valor del vehículo (IVA incluido) = 24.200.
- Consideraremos uso no laboral el 50 por 100, aunque se debería estar al caso concreto.
- Retribución en especie 2012 = 24.200,00 × 20% × 50% × (4/12) = **806,67** euros.

Este importe de la retribución en especie, aunque tendría la consideración de rendimientos del trabajo y estarían sujetos a ingreso a cuenta, sería exento de cotización al ser de cuantía inferior al 20 por 100 del IPREM siempre que y cuando la cesión del vehículo no sea debida en virtud de norma, convenio colectivo o contrato de trabajo.

## 7. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

### 7.1. Confección de la cuenta de pérdidas y ganancias

La base imponible del Impuesto sobre Sociedades parte del resultado contable antes de impuestos, aplicándose con posterioridad una serie de diferencias permanentes y temporales.

Por ello, en primer lugar trataremos de calcular el resultado fruto de nuestra cuenta de pérdidas y ganancias:

Signo	Concepto	Importe
+	Ingresos del ejercicio	400.000,00
-	Gastos del ejercicio	200.000,00
-	Primas de seguros	375,00
-	Dotación a la amortización de maquinaria 1	9.868,42
-	Gastos financieros por actualización de provisiones	141,17
		.../...

Signo	Concepto	Importe
.../...		
-	Gastos financieros préstamo	2.093,06
+	Incorporación al activo de gastos financieros	1.773,78
-	Arrendamientos y cánones	12.000,00 *
-	Dotación a la amortización de calefacción	750,00
-	Dotación a la amortización de mobiliario	320,00
-	Dotación a la amortización de elementos de transporte	920,83
=	<b>Resultado contable antes de impuestos</b>	<b>175.305,30</b>
* Arrendamientos anuales = 1.000,00 × 12.		

Obtenido el resultado contable antes de impuestos, debemos estudiar si existe alguna discrepancia de criterio entre la normativa fiscal y contable, que genere el nacimiento de diferencias permanentes o temporarias.

## 7.2. Diferencias permanentes

Las diferencias permanentes son derivadas del distinto tratamiento otorgado a un ingreso o gasto por la legislación tributaria respecto a la normativa contable, divergencia que no revertirá con el transcurso del tiempo.

En este ejercicio detectamos este tipo de diferencias, de carácter negativo, en el caso de la constitución de la sociedad. En ella, incurrimos en una serie de gastos notariales y de registro que, debido a la norma de registro y valoración 11.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad para Pymes, fueron contabilizados como menores reservas. Sin embargo, diversas consultas de la Dirección General de Tributos han recalcado que:

«En el ámbito fiscal, el artículo 19.3 del TRLIS dispone que: no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias **o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria**, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Se establece como condición para la deducción de un gasto contable su registro, ya sea en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas. Por tanto, los gastos de constitución señalados en la norma de registro y valoración 9.<sup>a</sup> 4 del PGC (en el PGC Pymes, la NRV 11.<sup>a</sup>) serán fiscalmente deducibles, al tener la condición de gasto en el ámbito contable, en la medida en que figuren contabilizados en una cuenta de reservas.»

Estas diferencias serán negativas al corresponderse a gastos fiscales que no se encuentran recogidos como gastos contables en la cuenta de pérdidas y ganancias.

### 7.3. Diferencias temporarias

Se producen diferencias temporarias cuando aparecen gastos e ingresos contables que también tienen dicha consideración fiscalmente, si bien su valoración o imputación temporal no coincide. Es decir, al contrario que en el caso de las permanentes, las diferencias temporarias revierten en ejercicios futuros, produciéndose en el ejercicio de la reversión un ajuste de signo contrario.

En el enunciado del ejercicio podemos observar la intención de la empresa de diferir, en la medida de lo posible, la tributación por el Impuesto sobre Sociedades. Así podríamos preguntarnos si existe alguna posibilidad de aplicar la libertad de amortización o si las tablas de amortización contenidas en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades permiten una amortización fiscal más acelerada que la contable.

#### a) Libertad de amortización

El capítulo de la libertad de amortización (disp. adic. undécima del TRLIS) ha sufrido en los últimos años varias modificaciones sustanciales, vinculándose al mantenimiento de empleo (RDL 6/2010, de 9 de abril), dejándose de vincular a este extremo (RDL 13/2010, de 3 de diciembre) y por último anulándose (RDL 12/2012, de 30 de marzo).

Hasta la fecha de entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012, la empresa podría haber amortizado libremente la totalidad de los elementos del activo nuevos adquiridos. Sin embargo, a partir de su vigencia (31 de marzo de 2012) la empresa no podrá amortizar libremente ningún elemento.

Para saber qué pasaría con aquellas inversiones realizadas entre 2011 y el 31 de marzo de 2012 debemos acudir a la disposición transitoria trigésimo séptima del Real Decreto-Ley 12/2012, cuyo contenido podemos resumir en los siguientes puntos:

- Las inversiones realizadas hasta la fecha de entrada en vigor (31 de marzo de 2012) por empresas de reducida dimensión seguirán gozando del derecho a la libertad de amortización.
- Las empresas que no sean catalogadas como de reducida dimensión podrán aplicar la libertad de amortización, con el límite del 20 por 100 de la base imponible previa a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas, a las inversiones realizadas hasta la fecha de entrada en vigor.
- Las empresas que no sean catalogadas como de reducida dimensión podrán aplicar la libertad de amortización, con el límite del 40 por 100 de la base imponible previa a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas, a las inversiones realizadas hasta dicha fecha, siempre que cumplan el requisito de creación y mantenimiento de empleo.

Dado que «ROCIMER, SLU» ha facturado menos de 10 millones de euros, considerándose por tanto como empresa de reducida dimensión, podrá aplicar la libertad de amortización a la maqui-

naria adquirida el 30 de marzo de 2012. Por ello, en el ejercicio 2012 tendrá un gasto fiscal derivado de la amortización de la maquinaria considerablemente superior al contable, procediendo realizar un ajuste negativo que tornará en positivo a partir del siguiente año.

Gasto contable $[(131.578,95/10) \times 9/12]$ .....	9.868,42
Gasto fiscal máximo $(131.578,95 \times 100\%)$ .....	131.578,95
Ajuste a realizar $(9.868,42 - 131.578,95)$ .....	-121.710,53

Este ajuste ocasionará un pasivo a favor de la Agencia Tributaria por diferencias temporarias imponderables en ejercicios futuros.

### b) Mobiliario

El mobiliario se amortiza contablemente en función de su vida útil estimada (5 años, equivalentes a un 20% anual). Sin embargo, las tablas del Impuesto sobre Sociedades establecen un coeficiente máximo del 10 por 100 (equivalente a 10 años).

De esta forma, la empresa amortiza contablemente más de lo que sería deducible en el Impuesto sobre Sociedades. Es por ello necesario realizar un ajuste positivo (gasto contable mayor al gasto fiscal), que revertirá en negativo a partir del sexto año.

Gasto contable $[(3.200,00/5) \times (6 \text{ meses}/12 \text{ meses})]$ .....	320,00
Gasto fiscal máximo $[3.200,00 \times 10\% \times (6 \text{ meses}/12 \text{ meses})]$ .....	160,00
Ajuste a realizar $(320,00 - 160,00)$ .....	160,00

Este ajuste supondrá un crédito ante la Agencia Tributaria por diferencias temporarias deducibles en ejercicios futuros.

### c) Sistema de calefacción

La vida útil de la calefacción, calculada siguiendo las directrices de la norma de registro y valoración 3.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad, asciende a 10 años (un 10%). Por su parte, la amortización fiscal máxima según las tablas del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades sería del 12 por 100 (8,33 años).

Dado que de los datos del enunciado se desprende que la empresa tiene intención de amortizar según la amortización fiscal máxima, procederá realizar un ajuste negativo (gasto fiscal mayor al gasto contable), que revertirá en positivo a partir del noveno ejercicio.

Gasto contable $[(15.000,00/10) \times (6 \text{ meses}/12 \text{ meses})]$ .....	750,00
Gasto fiscal máximo $[15.000,00 \times 12\% \times (6 \text{ meses}/12 \text{ meses})]$ ....	900,00
Ajuste a realizar $(750,00 - 900,00)$ .....	-150,00

Este ajuste ocasionará un pasivo a favor de la Agencia Tributaria por diferencias temporarias imponibles en ejercicios futuros.

#### d) Elemento de transporte

Mientras la vida útil del elemento de transporte se estima en 8 años (12,5%), la amortización fiscal máxima según tablas sería del 16 por 100 (6,25 años).

Al igual que con la calefacción, la empresa se acogería a la amortización fiscal máxima, procediendo a realizar otro ajuste negativo (gasto fiscal mayor al gasto contable), que revertirá en positivo a partir del octavo ejercicio.

Gasto contable $[(21.800,00/8) \times 4 \text{ meses}/12 \text{ meses}]$ .....	908,33
Gasto fiscal máximo $(21.800,00 \times 16\% \times 4 \text{ meses}/12 \text{ meses})$ .....	1.162,67
Ajuste a realizar $(908,33 - 1.162,67)$ .....	-254,34

Este ajuste ocasionará un pasivo a favor de la Agencia Tributaria por diferencias temporarias imponibles en ejercicios futuros.

## 7.4. Cálculo del Impuesto sobre Sociedades

Estando en condiciones de calcular el Impuesto sobre Sociedades proponemos el siguiente resultado contenido en este cuadro:

<b>Resultado contable antes de impuestos</b>	<b>175.305,30</b>
- Diferencia permanente gasto notaría	-60,00
- Diferencia permanente gasto registrador	-40,00
- Diferencia temporaria libertad amortización	-121.710,53
<b>+ Diferencia temporaria amortización mobiliario</b>	<b>160,00</b>
- Diferencia temporaria amortización calefacción	-150,00
	.../...



.../...	
- Diferencia temporaria amortización vehículo	-254,34
<b>= Base imponible previa</b>	<b>53.250,43</b>
- Compensación base imponible negativa ejercicios anteriores	0,00
<b>= BASE IMPONIBLE</b>	<b>53.250,43</b>
× Tipo impositivo (tipo de gravamen) *	25%
<b>= CUOTA ÍNTEGRA</b>	<b>13.312,61</b>
- Deducción por doble imposición	0,00
- Bonificaciones	0,00
<b>= CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA POSITIVA</b>	<b>13.312,61</b>
- Deducciones por inversión y creación de empleo	0,00
<b>= CUOTA LÍQUIDA POSITIVA</b>	<b>13.312,61</b>
- Retenciones e ingresos a cuenta	0,00
<b>= CUOTA DEL EJERCICIO A INGRESAR O DEVOLVER</b>	<b>13.312,61</b>
- Pagos fraccionados	0,00
<b>= CUOTA DIFERENCIAL</b>	<b>13.312,61</b>

\* Debemos destacar que, según establece la disposición final tercera del Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, «en los periodos impositivos iniciados dentro del año 2009, 2010, 2011 y 2012, las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en dicho periodo sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en el mismo sea inferior a 25 empleados, tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 del TRLIS deban tributar a un tipo diferente del general:

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del 20 por 100.
- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 25 por 100.

La aplicación de esta escala está condicionada a que durante los 12 meses siguientes al inicio del periodo impositivo, la plantilla media de la entidad no sea inferior a la unidad y, además, tampoco sea inferior a la plantilla media de los 12 meses anteriores al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009».

Así, si la empresa cumpliera las condiciones anteriormente expuestas, su tipo impositivo sería del 20 por 100. Por otra parte, al constituirse la sociedad en 2012, cuando «la plantilla media en los doce meses siguientes al inicio del primer periodo impositivo sea superior a cero e inferior a la unidad, la escala establecida (...) se aplicará en el periodo impositivo de constitución de la entidad a condición de que en los doce meses posteriores a la conclusión de ese periodo impositivo la plantilla media no sea inferior a la unidad».

Para concluir el reflejo de las operaciones, debemos contabilizar el día 31 de diciembre de 2012 el gasto por el Impuesto sobre Sociedades y los activos y pasivos por diferencias temporarias:

N.º de cuenta	Cuentas	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	13.312,61	
4752	Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades		13.312,61

**Diferencia temporaria libertad amortización:**

N.º de cuenta	Cuentas	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles *	30.427,63	
6301	Impuesto corriente		30.427,63
* $121.710,53 \times 25\% = 30.427,63$ .			

**Diferencia temporaria amortización mobiliario:**

N.º de cuenta	Cuentas	Debe	Haber
6301	Impuesto corriente *	40,00	
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles		40,00
* $160,00 \times 25\% = 40,00$ .			

**Diferencia temporaria amortización calefacción:**

N.º de cuenta	Cuentas	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles *	37,50	
6301	Impuesto corriente		37,50
* $150,00 \times 25\% = 37,50$ .			

**Diferencia temporaria amortización elemento transporte:**

N.º de cuenta	Cuentas	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles *	63,59	
6301	Impuesto corriente		63,59
* $254,34 \times 25\% = 63,59$ .			