

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. EJERCICIO 2009 (CASO PRÁCTICO)

FERNANDO BORRÁS AMBLAR

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

ESTANDO próxima la presentación del Impuesto sobre Sociedades, normalmente del 1 al 25 de julio de 2010, vamos a realizar la declaración del impuesto de una sociedad que tributa en el régimen general del impuesto, en la que incorporamos diferentes ajustes por operaciones de la entidad en el ejercicio 2009.

Palabras clave: Impuesto sobre Sociedades, liquidación del impuesto y cuota diferencial.

2009 CORPORATE INCOME TAX (CASE STUDY)

FERNANDO BORRÁS AMBLAR

Inspector de Hacienda del Estado

Abstract:

WITH the filing period of the Corporate Income Tax returns being about to start, typically July 1 through July 25, we simulate a firm's general regime tax return that includes various adjustments for transactions carried out in 2009.

Keywords: Corporate Income Tax, tax calculation and refundable amount.

ENUNCIADO

La sociedad «ZAQUE, SA», dedicada a la fabricación, comercialización y desarrollos tecnológicos en relación con la zapatería, ha obtenido en el ejercicio 2009 un resultado contable antes de impuestos por importe de 3.850.000 euros.

La sociedad tributa en el régimen general, al tener una cifra de negocios en el ejercicio 2008 superior a 8.000.000 y pone a nuestra disposición los siguientes datos a los efectos de determinar la cuota diferencial del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009.

1. La media de trabajadores del ejercicio 2008 era de 150 personas. En el ejercicio 2009 por un proceso de reestructuración empresarial ha despedido a 20 trabajadores el día 15 de junio de 2009. No obstante, la sociedad tiene previsto, de acuerdo con su programa de los próximos ejercicios, que la media de trabajadores de los ejercicios 2009 y 2010 sea por lo menos la misma que al finalizar el ejercicio 2008.
2. La entidad venía amortizando una maquinaria adquirida el 1 de julio de 2005 por importe de 100.000 euros al tipo de 8%, por método lineal. Las tablas de amortización para ese elemento determinan un porcentaje máximo de amortización de 12% y un periodo máximo de amortización de 18 años. Al estar practicando la amortización en un porcentaje inferior al máximo, la entidad practicó la siguiente anotación contable por la amortización de la maquinaria en el ejercicio 2009:

		Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	14.000	
681	Amortización del inmovilizado material	12.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		26.000

3. La entidad formalizó el día 2 de enero de 2008 un contrato de arrendamiento financiero con una entidad constituida para tal fin, sobre un inmovilizado material amortizable al 10% siendo el valor del mismo 3.000.000 euros. La duración del contrato era de dos años. Y las cuotas mensuales correspondientes a la recuperación del coste del elemento, en el momento inicial,

sumadas todas las del año, eran de 1.000.000 de euros en 2008 y 1.800.000 euros en 2009. La opción de compra que se efectuará al final del mes de enero de 2010 será de 200.000 euros.

Para determinar las cuotas totales por el arrendamiento financiero, se incrementarán las cuotas de recuperación del coste del elemento, detalladas anteriormente, en los intereses correspondientes calculados al 15%.

A principios del año 2009, una vez pagadas las primeras 12 cuotas del contrato, a la vista de que no va a poder pagar el resto de las cuotas, negocia con la entidad de arrendamiento una modificación del contrato.

El contrato se alarga tres años y las cuotas de recuperación del elemento, sumadas todas las del año, son las siguientes:

Año	Cuotas modificadas correspondiente a la recuperación del coste (por años)
2009	500.000
2010	400.000
2011	425.000
2012	475.000

La opción de compra, que se efectuará al final del mes de enero de 2013, será de 200.000 euros. Por supuesto cada una de las cuotas de recuperación se incrementará en los intereses correspondientes.

4. La entidad realizó una inversión en mayo de 2008 en acciones de la mercantil «ZAPATA, SA» por un importe de 3.500.000 euros. Esta inversión corresponde a 500.000 acciones y al 25% del capital. En ese momento el patrimonio neto de la mercantil «ZAPATA, SA» era de 10.000.000 de euros, los ajustes por cambio de valor ascienden a 2.000.000 de euros y no existían subvenciones ni donaciones.

La diferencia existente entre patrimonio neto y el coste de la inversión se debe a unas plusvalías tácitas existentes en la fecha de adquisición.

A 1 de enero de 2009, el patrimonio neto de la mercantil era el mismo que en el momento de la adquisición, es decir, de 10.000.000 de euros y los ajustes por cambio de valor ascendían a 2.000.000 no existiendo ni subvenciones ni donaciones. Por otra parte, las plusvalías tácitas tienen el mismo valor.

Al cierre del ejercicio, el patrimonio neto de la sociedad «ZAPATA, SA» asciende a 8.800.000 euros, de los que 1.000.000 corresponden a ajustes por cambios de valor no existiendo subvenciones ni donaciones. Por otra parte, se conoce que las plusvalías tácitas han disminuido en un 30%.

«ZAQUE, SA», de acuerdo con la norma novena de registro y valoración del Plan General de Contabilidad (PGC) realizó la siguiente anotación contable para registrar el deterioro de las acciones de la entidad «ZAPATA, SA»:

		Debe	Haber
696	Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo	600.000	
293	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas		600.000

Por otra parte se conoce que la entidad «ZAPATA, SA» ha contabilizado gastos que no tienen la consideración de deducibles por importe de 80.000 euros.

5. La entidad «ZAQUE, SA» tiene el 100% de acciones de «KETA, SA» adquiridas por importe de 5.000.000 de euros, en el mes de enero de 2008.

La sociedad «KETA, SA» tiene el 100% de acciones de «NIKO, SA» adquiridas asimismo por 5.000.000 de euros, en enero de 2008.

El balance de la sociedad «NIKO, SA» en el momento de la adquisición de las acciones por «KETA, SA», en enero de 2008, era el siguiente:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Activo no corriente Inmuebles	1.000.000	Fondos propios Capital (2.000.000) Reservas (2.000.000)	4.000.000
Activo no corriente	4.000.000	Ajustes por cambio de valor Subvenciones Pasivo no corriente Pasivo corriente	1.000.000 - - -
Total activo	5.000.000	Total patrimonio neto y pasivo	5.000.000

El balance de la sociedad «NIKO, SA» al final del ejercicio 2008 fue el siguiente:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Activo no corriente Inmuebles	1.000.000	Fondos propios Capital (2.000.000) Reservas (2.000.000) Resultados negativos 2008 (-1.500.000)	2.500.000
Activo no corriente	5.000.000	Ajustes por cambio de valor Subvenciones Pasivo no corriente Pasivo corriente	2.000.000 - - 1.500.000
Total activo	6.000.000	Total patrimonio neto y pasivo	6.000.000

Y se conoce que la entidad «KETA, SA» no contabilizó deterioro alguno por las acciones de «NIKO, SA», al considerar que el importe recuperable de las acciones era superior al precio de adquisición de las acciones de 5.000.000 de euros, de acuerdo con la norma novena de registro y valoración del PGC. No obstante la entidad «KETA, SA» se dedujo por el artículo 12.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) 1.500.000 euros por el deterioro de las acciones de «NIKO, SA».

El patrimonio neto de la entidad «KETA, SA» a 31 de diciembre de 2008 estaba formado exclusivamente por el capital social por importe de 5.000.000 de euros.

La mercantil «ZAQUE, SA», en el ejercicio 2008, no contabilizó deterioro alguno de las acciones de «KETA, SA», de acuerdo con la norma novena del PGC y no se dedujo cantidad alguna por deterioro de acuerdo con lo establecido en el artículo 12.3 del TRLIS, según el texto establecido del citado precepto en el momento de efectuar la declaración en el mes de julio de 2009.

El balance de la sociedad «NIKO, SA» al final del ejercicio 2009 es el siguiente:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Activo no corriente	1.000.000	Fondos propios	1.500.000
Inmuebles		Capital (2.000.000)	
		Reservas (2.000.000)	
		Resultados negativos 2008 (-1.500.000)	
		Resultados negativos 2009 (-1.000.000)	
Activo no corriente	6.000.000	Ajustes por cambio de valor	3.000.000
		Subvenciones	-
		Pasivo no corriente	-
		Pasivo corriente	2.500.000
Total activo	7.000.000	Total patrimonio neto y pasivo	7.000.000

Por último se conoce que la entidad «NIKO, SA» todos los gastos que ha contabilizado tienen la consideración de fiscalmente deducibles en los ejercicios 2008 y 2009.

Asimismo, el patrimonio neto de la entidad «KETA, SA» a 31 de diciembre de 2009 estaba formado exclusivamente por el capital social por importe de 5.000.000 de euros, no contabilizando deterioro contable alguno por las acciones de «NIKO, SA».

6. La entidad «ZAQUE, SA» adquirió un fondo de comercio por 1.000.000 de euros en el ejercicio 2008. La empresa realizó un test del deterioro del fondo de comercio y resultó que el valor del citado fondo de comercio al final del ejercicio 2008 era de 600.000 euros. Por ello realizó una anotación contable por pérdida por deterioro del fondo de comercio por importe de 400.000 euros que fue gasto contable y fiscal. En el ejercicio 2009, el test de deterioro realizado ha determinado que el valor del fondo de comercio que es de 600.000 euros no ha realizado anotación contable alguna. Asimismo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 213.4 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLA), y de acuerdo con lo establecido por

el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en la consulta 3 del BOICAC 73 de marzo de 2008, ha realizado un abono a la cuenta de reservas indisponibles por importe de 30.000 euros (5% de 600.000).

7. «KEL, SA», socio de la entidad «ZAQUE, SA», que participa en el 70% del capital ha realizado una donación no reintegrable a la entidad «ZAQUE, SA», por importe de 500.000 euros, que la mercantil ha contabilizado de acuerdo con lo establecido en la norma 18 de registro y valoración del PGC, de la siguiente manera:

		Debe	Haber
572	Bancos	500.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios		500.000

Se conoce asimismo que los restantes socios de la mercantil «ZAQUE, SA» no han realizado ninguna donación a la entidad.

8. La mercantil «ZAQUE, SA» ha venido desarrollando en los últimos años un proyecto de investigación y desarrollo fruto del cual se ha obtenido un nuevo producto que la empresa ha patentado como componente de un material para suelas de zapatillas deportivas.

El coste total del proyecto le ha supuesto un desembolso de 790.000 euros y la obtención e inscripción de la patente unos gastos adicionales de 10.000 euros.

La empresa ha venido activando los gastos del proyecto por considerar que no había dudas sobre el éxito técnico y la rentabilidad económico-comercial del mismo, registrándose la patente como activo intangible por importe de 800.000 euros.

Una vez registrada la patente, la empresa ha cedido su explotación comercial a una entidad española, con la que no tiene ningún tipo de vinculación, por un plazo de 10 años a cambio de unos ingresos anuales de 500.000 euros.

«ZAQUE, SA» considera que transcurrido este tiempo la patente carecerá de valor por lo que ésta se amortiza de manera lineal durante el citado plazo, siendo éste el único gasto anual asociado a la patente. La mercantil lleva una contabilidad de costes que le permite conocer efectivamente cuáles son los ingresos y gastos del inmovilizado intangible.

9. La mercantil «ZAQUE, SA» en el ejercicio 2007 transmitió un inmueble por importe de 1.500.000 euros teniendo una plusvalía de 1.000.000 de euros, habiéndose acogido a la deducción por reinversión establecida en el artículo 42 del TRLIS. La deducción practicada por aplicación del artículo 42 del TRLIS en el ejercicio 2007 fue de 137.895 euros ($951.000 \times 0,145$), al tener en cuenta para determinar la base de la deducción la corrección monetaria del inmueble. En el ejercicio 2009, el bien inmueble que fue transmitido en 2007 se arrienda a la entidad propietaria abonando «ZAQUE, SA» 100.000 euros por el alquiler del citado inmueble.
10. La mercantil acordó con sus tres directivos, el 1 de abril del año 2009, una retribución adicional consistente en multiplicar el 10% de la revalorización de las acciones por 10.000 euros,

a cada uno de ellos, siempre que permanezcan en activo en la entidad dentro de cinco años desde esa fecha.

En el momento del acuerdo el valor de la acción es de 500 euros, y el valor de las acciones de la empresa al cierre del ejercicio 2009 es de 600 euros y continúan en la empresa los tres directivos.

«ZAQUE, SA» registró el compromiso de pago con sus tres directivos a 31 de diciembre de 2009 de la siguiente manera:

		Debe	Haber
6450	Retribuciones al personal con instrumentos de patrimonio [$3 \times 10.000 \times (600 - 500) \times 10\%$]	300.000	
147	Provisión por transacciones con pagos en instrumentos de patrimonio		300.000

11. «KEL, SA», socio en el 70% del capital de la entidad «ZAQUE, SA», prestó en el ejercicio 2009 a la entidad «ZAQUE, SA», 2.000.000 euros a un tipo de interés del 2%, con vencimiento anual. La entidad «ZAQUE, SA», de acuerdo con lo establecido en la consulta 6 del BOI-CAC 79 de septiembre practicó las siguientes anotaciones contables en relación con el préstamo, habiendo determinado, después de un análisis de comparabilidad, y con suficientes comparables internos y externos, que el tipo de interés de mercado para la entidad es del 6%:

		Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito	2.000.000	
5113	Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo		1.924.528,31
118	Aportaciones de socios		75.471,69

		Debe	Haber
662	Intereses de deudas ($2.000.000 \times 2\% + 75.471,69$)	115.471,69	
5133	Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo		115.471,69

		Debe	Haber
5133	Otras deudas con empresas del grupo	2.040.000	
572	Bancos e instituciones de crédito		2.040.000

12. La mercantil «ZAQUE, SA» participa en el 40% en la entidad alemana «STHOQUE», el coste de la participación fue de 2.000.000 de euros, habiendo sido adquirida la participación en el año 2005. La entidad alemana «STHOQUE» realiza la actividad de fabricación y comercialización de zapato deportivo. En el ejercicio 2009 ha transmitido la participación a otra entidad alemana por importe de 5.000.000 de euros. La entidad «ZAQUE, SA» ha

- integrado en la base imponible la ganancia obtenida. Asimismo ha incorporado gastos en relación con comisiones por la transmisión efectuada por importe de 100.000 euros.
13. El día 2 de diciembre de 2009 la entidad «ZAQUE, SA» adquirió unas naves industriales que habían sido encargadas en el mes de enero de 2009 y que la empresa calificó como inversiones inmobiliarias al estar destinadas al arrendamiento. Como pago de las mismas se entregó un terreno, adquirido en el año 2000 cuyo valor contable era de 400.000 euros. El valor razonable de ambos inmuebles ascendía a 1.000.000 de euros en la fecha de la entrega de los mismos. Por otra parte, el 20% del valor de las naves industriales corresponde al valor del terreno sobre el que han sido construidas. «ZAQUE, SA» contabilizó las inversiones inmobiliarias por su valor razonable y reconoció un beneficio extraordinario de 600.000 euros.
 14. La entidad ha presentado los tres pagos fraccionados sin ingresar cantidad alguna al resultar la parte de la base imponible correspondiente a cada uno de los tres periodos negativa. Las retenciones a cuenta han ascendido a 35.800 euros.

SE PIDE:

Liquidar el impuesto y determinar la cuota diferencial correspondiente al ejercicio 2009.

SOLUCIÓN**Liquidación del impuesto y determinación de la cuota diferencial:**

RESULTADO CONTABLE ANTES DE IMPUESTOS	3.850.000
Punto 2. Cambio de porcentajes de amortización. (No hay ajustes)	-
Punto 3. Cambio de cuotas de adquisición del bien en arrendamiento financiero (art. 115)	-300.000
Punto 4. Deterioro de acciones de grupo, multigrupo o asociadas (art. 12.3 TRLIS) (+600.000 - 30.000)	+570.000
Punto 5. Deterioro de acciones de grupo, multigrupo o asociadas (art. 12.3 TRLIS. Redacción por Ley 11/2009)	-1.000.000
Punto 6. Deducibilidad del fondo de comercio (art. 12.6 TRLIS)	-30.000
Punto 7. Donaciones de socios	+150.000
Punto 8. Reducción de ingresos procedentes de activos intangibles (art. 23 TRLIS)	-250.000
Punto 9. La entidad opta por integrar la deducción por reinversión practicada en 2007 por importe de 137.895 euros	-
	.../...

.../...	
Punto 10. Provisión por pago con instrumentos de patrimonio (art. 13 TRLIS)	+300.000
Punto 11. Operación vinculada (art. 16 TRLIS)	+22.641,50
Punto 12. Transmisión de valores extranjeros. Exención (art. 21.2 TRLIS)	-2.900.000
Punto 13. Libertad de amortización con mantenimiento de empleo (disp. adic. 11.ª TRLIS)	-800.000
Total ajustes	-4.237.358,50
BASE IMPONIBLE	-387.358,50
CUOTA ÍNTEGRA AL 30%	-
CUOTA LÍQUIDA POSITIVA	-
Retenciones e ingresos a cuenta	-35.800
CUOTA DEL EJERCICIO A INGRESAR O DEVOLVER	-35.800
Pagos fraccionados	-
CUOTA DIFERENCIAL	-35.800
Incremento por pérdida de beneficios fiscales anteriores	+137.895
LÍQUIDO A INGRESAR	102.095

Notas:

Punto 1.

La entidad podrá aplicar la disposición adicional undécima del TRLIS, que se refiere a la libertad de amortización con mantenimiento de empleo, si bien a 31 de diciembre de 2009 no ha mantenido empleo en comparación con la media de los trabajadores del ejercicio 2008. La norma establece que durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del periodo impositivo en que los elementos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores. Por ello el mantenimiento de empleo se deberá computar al final del ejercicio 2010, y determinar la media de los ejercicios 2009 y 2010, y en esa fecha la media deberá ser de 150 trabajadores, por lo menos.

Hay que tener en cuenta que la entidad ha adquirido un inmueble (punto 13) afecto a la actividad, calificado como inversión inmobiliaria y puede ser objeto de libertad de amortización en el ejercicio 2009. No obstante, en caso de que no se cumpliera la condición del manteniendo del empleo al finalizar el ejercicio 2010, en ese ejercicio deberá corregir el incentivo fiscal aplicado en el ejercicio 2009.

Punto 2.

La entidad ha cambiado el porcentaje de amortización aplicado en ejercicios anteriores, pasando del 8% a aplicar, este año, al 12%.

El artículo 2 del Reglamento del Impuesto establece que cuando el sujeto pasivo opte por el método de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, la depreciación se

entenderá efectiva cuando sea el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes:

- El coeficiente de amortización lineal máximo.
- El coeficiente de amortización lineal que se deriva del periodo máximo de amortización establecido en las tablas (el coeficiente lineal mínimo).
- Cualquier porcentaje comprendido entre los dos anteriores.

Por ello, en nuestro caso, el coeficiente máximo es del 12% y el mínimo es del 5,55% (100/18); así, en los ejercicios anteriores pudo aplicar el 8% y en este ejercicio puede aplicar el 12%.

De esta manera, la amortización de 2009, por importe de 12.000 euros es gasto contable y fiscal. Sin embargo, en relación con el exceso de amortización contabilizado de ejercicios anteriores por importe de 14.000 euros, contabilizados con un cargo en la cuenta de reservas, no supone un gasto contable, pero tampoco puede suponer un gasto fiscal, dado que no es de aplicación lo establecido en el párrafo segundo del punto 1 del artículo 2 del reglamento. El citado precepto se aplica, exclusivamente, cuando en un ejercicio se contabiliza una amortización inferior a la resultante de aplicar el coeficiente mínimo.

Conclusión: En este punto no hay que realizar ningún ajuste al resultado contable para determinar la base imponible.

Punto 3.

El contrato inicial cumplía todos los requisitos, subjetivos y objetivos, del artículo 115 del TRLIS, por ello se habría realizado el siguiente cuadro que reflejaría las cantidades a deducir fiscalmente en los ejercicios siguientes, teniendo en cuenta las cuotas del contrato inicial:

La amortización lineal máxima es 300.000 (10% s/ 3.000.000). Por ello el límite establecido en el artículo 115 será de 600.000 euros (2×300.000)

Ejercicio	Amortización lineal máxima	Coste recuperación del bien	Límite	Gasto fiscal	Exceso	Diferencia temporaria
2008	300.000	1.000.000	600.000	600.000	400.000	-300.000
2009	300.000	1.800.000	600.000	600.000	1.200.000	-300.000
					Total	
					1.600.000	
2010	300.000	200.000	600.000	600.000	Total	-300.000
					1.200.000	
					.../...	

Ejercicio	Amortización lineal máxima	Coste recuperación del bien	Límite	Gasto fiscal	Exceso	Diferencia temporaria
...						
2011	300.000		600.000	600.000	Total 600.000	-300.000
2012	300.000		600.000	600.000	0	-300.000
2013	300.000		600.000	-	-	+300.000
2014	300.000		600.000	-	-	+300.000
2015	300.000		600.000	-	-	+300.000
2016	300.000		600.000	-	-	+300.000
2017	300.000		600.000	-	-	+300.000
Total	3.000.000	3.000.000		3.000.000		0

Sin embargo, el contrato de arrendamiento financiero se modifica al principio del ejercicio 2009, al no poder pagar las cuotas, y como consecuencia de ello, la parte de las mismas que corresponde a la adquisición del bien, no cumplen la condición que sean constante o crecientes. Y por ello, en principio, el contrato dejaría de cumplir los requisitos objetivos para ser considerado un contrato de arrendamiento financiero del artículo 115 del TRLIS.

No obstante, el artículo 115.4 del TRLIS ha sido modificado por la disposición transitoria trigésima (por Ley 11/2009, de 26 octubre) y, por ello, aun incumpliendo esa condición, de que la parte de las cuotas correspondiente a la adquisición del bien sean constantes o crecientes, el contrato sigue cumpliendo los requisitos subjetivos y objetivos del artículo 115 del TRLIS, y ello nos dará lugar a unas nuevas cantidades fiscalmente deducibles, siendo éstas las siguientes:

Ejercicio	Amortización lineal máxima	Coste recuperación del bien	Límite	Gasto fiscal	Exceso	Diferencia temporaria
2008	300.000	1.000.000	600.000	600.000	400.000	-300.000
2009	300.000	500.000	600.000	600.000	Total 300.000	-300.000
2010	300.000	400.000	600.000	600.000	Total 100.000	-300.000
2011	300.000	425.000	600.000	525.000	0	-225.000
2012	300.000	475.000	600.000	475.000	-	-175.000
2013	300.000	200.000	600.000	200.000	-	+100.000
2014	300.000		600.000	-	-	+300.000
2015	300.000		600.000	-	-	+300.000
...						

Ejercicio	Amortización lineal máxima	Coste recuperación del bien	Límite	Gasto fiscal	Exceso	Diferencia temporaria
.../...						
2016	300.000		600.000	–	–	+300.000
2017	300.000		600.000	–	–	+300.000
Total	3.000.000	3.000.000		3.000.000		0

Conclusión: En el ejercicio 2009, se tendrá que hacer un ajuste negativo de 300.000, que será una diferencia temporaria imponible.

Punto 4.

En primer lugar vamos a determinar las plusvalías tácitas en el momento en que la participación de «ZAPATA, SA» fue adquirida en mayo de 2008.

$$3.500.000 - 25\% \text{ de } 10.000.000 = 1.000.000 \text{ euros}$$

Luego las plusvalías tácitas totales de la sociedad «ZAPATA, SA» en el momento de la adquisición de las acciones eran de 4.000.000 de euros (1.000.000/0,25)

El patrimonio neto a fecha 1 de enero de 2009 y a fecha 31 de diciembre de 2009 es el siguiente:

Patrimonio neto a 1 de enero de 2009		Patrimonio neto a 31 de diciembre de 2009	
Fondos propios	8.000.000	Fondos propios	7.800.000
Ajustes cambio de valor	2.000.000	Ajustes cambio de valor	1.000.000
Subvenciones	–	Subvenciones	–
Total patrimonio neto	10.000.000	Total patrimonio neto	8.800.000

Determinación del deterioro contable de acuerdo con la norma novena de registro y valoración del PGC (explicación del asiento realizado contablemente).

Para inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo o asociadas, el importe de la corrección valorativa será la diferencia entre el valor en libros y el importe recuperable.

Y salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones, se tomará en consideración el patrimonio neto de la entidad participada, corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración, que se corresponden a elementos identificables en el balance de la participada.

Por ello salvo mejor evidencia de importe recuperable, éste será:

Patrimonio neto a 31 de diciembre de 2009	8.800.000
Plusvalías existentes a 31 de diciembre de 2009 (4.000.000 – 30% de 4.000.000)	2.800.000
Suma	11.600.000

Y el 25% de 11.600.000 = 2.900.000

Corrección valorativa en «ZAQUE, SA» de las acciones de «ZAPATA, SA»:

$$3.500.000 - 2.900.000 = 600.000 \text{ euros}$$

Que es el importe de la anotación contable realizada por la entidad.

Y de acuerdo con lo establecido en el artículo 12.3 del TRLIS este gasto contable no será fiscalmente deducible, y por ello hay que hacer un ajuste contable positivo de 600.000 euros.

El gasto fiscalmente deducible, para acciones de grupo, multigrupo o asociadas, viene determinado por:

1. En primer lugar, no puedan superar la siguiente diferencia:

FONDOS PROPIOS INICIO EJERCICIO – FONDOS PROPIOS FIN EJERCICIO
--

En nuestro caso:

$$25\% (8.000.000 - 7.800.000) = 50.000 \text{ euros}$$

2. En segundo lugar, se exceptiona el principio de inscripción contable siempre que se cumpla lo siguiente:

<p>Valor de la participación (minorado en cantidades deducidas en periodos anteriores) > > Fondos propios al final del ejercicio + Plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición de la participación y que subsistan.</p>

NOTA: Al mayor valor lo denominaremos EXCESO.

Y el deterioro fiscalmente deducible no puede superar la diferencia anterior, es decir, no puede superar lo que hemos denominado anteriormente EXCESO.

En nuestro caso:

$$3.500.000 - 25\% (7.800.000 + 2.800.000) = 850.000 \text{ euros}$$

3. En tercer lugar, la diferencia (de los Fondos propios al inicio – Fondos propios al final) se tiene que corregir, en su caso, por los gastos del ejercicio de la entidad «ZAPATA, SA» que no tengan la condición de fiscalmente deducibles, que ascienden a 80.000 euros.

En nuestro caso:

$$50.000 - 25\% (80.000) = 30.000 \text{ euros}$$

Por ello, de acuerdo con el artículo 12.3 del TRLIS, el gasto fiscalmente deducible por las acciones de «ZAPATA, SA» es de 30.000 euros. Y tendremos que hacer una diferencia permanente negativa de 30.000 euros.

Conclusión: En conjunto por el punto 4, hay que hacer dos ajustes, uno positivo de 600.000 euros y otro negativo de 30.000 euros. En conjunto se realizará un ajuste positivo por importe de 570.000 euros.

Punto 5.

Para determinar el deterioro fiscalmente deducible en la entidad «ZAQUE, SA», por las acciones de «KETA, SA», hay que tener en cuenta que la Ley 11/2009, de 26 de octubre, y con efectos 1 de enero de 2008 introdujo un nuevo párrafo 4 del punto 3 del artículo 12 del TRLIS, del siguiente tenor: «A efectos de aplicar esta deducción, el importe de los fondos propios de la participada se reducirán o aumentarán, por el importe de las deducciones y los ajustes positivos, respectivamente, que esta última entidad haya practicado por aplicación de lo establecido en este apartado correspondientes a las participaciones tenidas en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

Y lo primero que tenemos que tener en cuenta es que esta norma tiene efectos para periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2008, pero la norma se publicó, después de terminado el periodo normal de presentación del impuesto del ejercicio 2008, para periodos impositivos que coincidieran con el año natural.

Por ello, en estos casos, las empresas no aplicaron el precepto porque no existía la norma. Y, en el caso de que las mercantiles lo quieran aplicar, entendemos que, lo más normal, será realizar una declaración complementaria del ejercicio 2008, incorporando el deterioro fiscalmente deducible que no pudieron aplicarse.

Así las cosas, en el caso que nos ocupa, la entidad «NIKO, SA» ha tenido resultados negativos en 2008, por importe de 1.500.000 euros y en el año 2009 por importe de 1.000.000 de euros.

La sociedad «KETA, SA» no ha contabilizado ninguna corrección monetaria en los ejercicios 2008 y 2009.

No obstante, la pérdida por deterioro fiscalmente deducible, sin necesidad de inscripción contable, de acuerdo con el artículo 12.3 del TRLIS para acciones de grupo, multigrupo o asociadas viene determinado por:

1. En primer lugar, no puedan superar la siguiente diferencia:

FONDOS PROPIOS INICIO EJERCICIO – FONDOS PROPIOS FIN EJERCICIO
--

En nuestro caso:

Año 2008: $4.000.000 - 2.500.000 = 1.500.000$ euros

Año 2009: $2.500.000 - 1.500.000 = 1.000.000$ de euros

2. En segundo lugar, se exceptiona el principio de inscripción contable siempre que se cumpla lo siguiente:

Valor de la participación (minorado en cantidades deducidas en periodos anteriores) >
> Fondos propios al final del ejercicio + Plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición de la participación y que subsistan.

NOTA: Al mayor valor lo denominaremos EXCESO.

Y el deterioro fiscalmente deducible no puede superar la diferencia anterior, es decir, no puede superar lo que hemos denominado anteriormente EXCESO.

En nuestro caso:

En 2008: $5.000.000 - (2.500.000 + 0) = 2.500.000$ euros

En 2009: $(5.000.000 - 2.500.000) - (1.500.000 + 0) = 1.000.000$ de euros

3. En tercer lugar, la diferencia (de los Fondos propios al inicio – Fondos propios al final) se tiene que corregir, en su caso, por los gastos del ejercicio de la entidad «NIKO, SA» que no tengan la condición de fiscalmente deducibles. En 2008 y 2009 no existe gasto alguno contabilizado que no fuera fiscalmente deducible.

Luego el deterioro fiscalmente deducible en la entidad «KETA, SA» por las acciones de «NIKO, SA», sin necesidad de inscripción contable es de:

Año 2008: 1.500.000 euros

Año 2009: 1.000.000 de euros

Y en la sociedad «ZAQUE, SA» la pérdida por deterioro fiscalmente deducible, sin necesidad de inscripción contable, de acuerdo con el nuevo precepto establecido en el artículo 12.3 del TRLIS, por Ley 11/2009, de 26 de octubre, sería:

1. En primer lugar, no puedan superar la siguiente diferencia:

FONDOS PROPIOS INICIO EJERCICIO – FONDOS PROPIOS FIN EJERCICIO

En nuestro caso:

Año 2008: $5.000.000 - 3.500.000 = 1.500.000$ euros

Año 2009: $3.500.000 - 2.500.000 = 1.000.000$ de euros

2. En segundo lugar, se exceptiona el principio de inscripción contable siempre que se cumpla lo siguiente:

Valor de la participación (minorado en cantidades deducidas en periodos anteriores) >
> Fondos propios al final del ejercicio + Plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición de la participación y que subsistan.

NOTA: Al mayor valor lo denominaremos EXCESO.

Y el deterioro fiscalmente deducible no puede superar la diferencia anterior, es decir, no puede superar lo que hemos denominado anteriormente EXCESO.

En nuestro caso:

En 2008: $5.000.000 - (3.500.000 + 0) = 1.500.000$ euros

En 2009: $(5.000.000 - 1.500.000) - (2.500.000 + 0) = 1.000.000$ de euros

3. En tercer lugar, la diferencia (de los Fondos propios al inicio – Fondos propios al final) se tiene que corregir, en su caso, por los gastos del ejercicio de la entidad «NIKO, SA» que no tengan la condición de fiscalmente deducibles. En 2008 y 2009 no existe gasto alguno contabilizado que no fuera fiscalmente deducible.

Luego el deterioro fiscalmente deducible en la entidad «ZAQUE, SA» por las acciones de «NIKO, SA», sin necesidad de inscripción contable es de:

Año 2008: 1.500.000 euros

Año 2009: 1.000.000 de euros

Conclusión: En el año 2009, tendrá que realizar un ajuste negativo a la base imponible por importe de 1.000.000 de euros.

Por otra parte, debería presenta una declaración complementaria del ejercicio 2008, minorando la base imponible declarada en 1.500.000 euros. Esa declaración complementaria del ejercicio 2008 tendría efectos de reinterrupción de la prescripción del ejercicio 2008.

Punto 6.

La consulta vinculante de la DGT número V1544-09 (NFC032950), de 26 de junio de 2009, en su punto primero, dice, en resumen, lo siguiente: «En ejercicios posteriores, en donde no se haya deteriorado el fondo de comercio, se aplicará la deducción que establece el artículo 12.6 del TRLIS en las condiciones establecidas en el mismo».

Con ello, entendemos, que en ejercicios posteriores será deducible la veinteava parte (el 5%) del precio de adquisición del fondo de comercio, siempre que por dicha cantidad se hubiera dotado la reserva indisponible que establece el artículo 213.4 del TRLSA.

En nuestro ejemplo, en el ejercicio 2009, la cantidad fiscalmente deducible por el fondo de comercio sin necesidad de contabilización, en el caso de que no hubiera deterioro contable, sería de 50.000 euros (5% s/ 1.000.000). Pero es necesario que por la citada cantidad se dotara la reserva indisponible del artículo 213.4 del TRLSA.

Pero como la entidad de acuerdo con la consulta 3 del BOICAC 73 (NFC029541) de marzo de 2008 del ICAC ha realizado un abono a reservas indisponibles por importe de 30.000 euros (5% de 600.000), es decir, sobre el valor neto contable del fondo de comercio, sólo es deducible 30.000 euros.

Conclusión: Por el punto 6 se realizará un ajuste negativo de 30.000 euros.

Punto 7.

La DGT ha tratado el tema de las donaciones de socios a las entidades en las que participen en las siguientes consultas vinculantes: V1626-09 (NFC034633), de 9 de julio de 2009; V1703-09 (NFC034681), de 16 de julio de 2009; V1863-09 (NFC034978), de 7 de agosto de 2009.

Las consultas dicen, en resumen, lo siguiente:

- No son ingreso contable, en ningún caso. Se abonan directamente a patrimonio neto.
- No son ingreso fiscal, ya que se consideran aportaciones de socios, en dos supuestos:
 - a) El socio tiene el 100% de las acciones.
 - b) Todos los socios realizan una donación en proporción a su participación.
- En otros casos: tener en cuenta la realidad económica de la operación efectuada. Es decir, la prevalencia del fondo económico sobre la forma jurídica. Pero no indican cuál es la calificación que tendría en el socio y en la sociedad las donaciones de socios o partícipes por la parte que exceda de su porcentaje de participación en el capital.

Sin embargo este tema ha sido tratado en las consultas V2180-09 (NFC035749), de 29 de septiembre de 2009, y V2630-09 (NFC037046), de 26 de noviembre de 2009, que indican lo siguiente:

- Las donaciones de socios no constituyen ingresos para la sociedad (criterio general).
- Los socios tendrán mayor valor de la aportación salvo que no sea probable que se obtengan beneficios. Y se entenderá que sucede esto cuando existiendo otros socios los donantes realicen una donación superior en términos proporcionales a los que corresponde a su participación efectiva.

En estos casos será gasto para el socio e ingreso para la donataria.

De acuerdo con las consultas anteriores en nuestro caso, se produciría un ingreso para la entidad «ZAQUE, SA» por importe de 150.000 euros (30% de 500.000), es decir, por el porcentaje de la donación del socio que no participa en el capital de la mercantil.

Conclusión: Por el punto 7 habría que hacer un ajuste positivo de 150.000 euros.

Punto 8.

El artículo 23 del TRLIS establece la reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles. En nuestro caso, la cesión del derecho de un inmovilizado intangible, una patente, obtenidos por un proceso de investigación daría derecho a la reducción del 50% de los ingresos obtenidos, ya que cumple todos los requisitos establecidos en el precepto.

La reducción del artículo 23 del TRLIS recae sólo sobre los ingresos, y por ello como los ingresos anuales ascienden a 500.000 euros, se aplicará una reducción del 250.000 euros (50% de 500.000) mediante un ajuste negativo/diferencia permanente al resultado contable por dicho importe.

Por otra parte, la reducción del 50% de los ingresos se podrán aplicar hasta el año siguiente a aquel que los ingresos por la cesión del activo supere al coste del activo creado (en nuestro caso 800.000×6). En nuestro caso 4.800.000 euros. Y esto ocurrirá el año 10, luego a partir del año 11, los ingresos por la cesión del activo no darán derecho a la reducción.

Conclusión: Por el punto 8 habría que hacer un ajuste negativo de 250.000 euros.

Punto 9.

El artículo 42 del TRLIS establece la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y en el párrafo 4 del punto 7 del precepto establece lo siguiente:

«La inclusión en la base de la deducción del importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales cuya adquisición o utilización posterior genere gastos deducibles, cualquiera que sea el ejercicio en que éstos se devenguen, será incompatible con la deducción de dichos gastos. El sujeto pasivo podrá optar entre acogerse a la deducción por reinversión y la deducción de los mencionados gastos. En tal caso, la pérdida del derecho a la deducción se regularizará en la forma establecida en el artículo 137.3 del TRLIS.»

En nuestro caso la mercantil «ZAQUE, SA» transmitió un inmueble en el ejercicio 2007, que generó derecho a la deducción por reinversión por importe de 137.895 euros.

Y el citado inmueble es arrendado por la entidad «ZAQUE, SA» y genera en este ejercicio gastos por arrendamiento por importe de 100.000 euros.

La entidad tendría que analizar si va a arrendar en ejercicios siguientes el inmueble y optar por la deducibilidad fiscal de los gastos del arrendamiento o la deducción por reinversión practicada.

En este caso, opta por la deducción de los gastos de arrendamiento y por ello, en la declaración del ejercicio 2007, deberá integrar la deducción por reinversión aplicada en el ejercicio 2007 (137.895 €) más los intereses de demora.

Punto 10.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.1 f) del TRLIS establece que no serán deducibles los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, tanto si se satisfacen en efectivo o mediante entrega de dichos instrumentos.

Por ello, el gasto contabilizado por importe de 300.000 euros no será fiscalmente deducible y se tendrá que realizar un ajuste positivo por la citada cantidad.

Punto 11.

La contabilización ha sido efectuada de acuerdo con lo establecido en la consulta 6 del BOICAC 79 (NFC035415) de septiembre de 2009, atendiendo a la verdadera naturaleza económica de la misma, el existir una diferencia a favor de la mercantil «ZAQUE, SA», ya que recibe un préstamo del socio, al tipo del 2% cuando el tipo de interés del mercado es el 6%.

El valor razonable de la transacción será 1.924.528,31 euros (2.040.000/1,06) y como el importe entregado por el préstamo es de 2.000.000 de euros existirá una diferencia de 75.471,69 euros que de acuerdo con la consulta 6 del BOICAC se contabiliza como aportación de socios.

La operación de préstamo de socio a sociedad es una operación vinculada, cuyo beneficiario es la entidad «ZAQUE, SA», ya que recibe un préstamo al tipo del 2% cuando el tipo de mercado es el 6%.

Por ello la entidad «ZAQUE, SA» tendrá que reflejar un mayor gasto por intereses, esto es, el ajuste primario, en nuestro caso por importe de 115.471,69 euros, que será gasto contable y gasto fiscal.

Por otra parte, tendrá que calificar, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16.8 del TRLIS y en el artículo 21 bis del reglamento, el importe de la diferencia entre el importe de los intereses pagado al socio el 2% y el tipo de mercado del 6%. De acuerdo con los citados preceptos:

- La parte de renta que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considera aportación a los fondos propios de la entidad.

- Y la parte de renta que no se corresponda con el porcentaje de participación se considerará renta para la entidad, debiendo tributar por ella.

En nuestro caso, la entidad «ZAQUE, SA» ha contabilizado la diferencia entre la cantidad entregada por el socio, y el valor razonable de la transacción 75.471,69 euros (2.000.000 – 1.924.528,31), como aportaciones de socios.

Y de acuerdo con lo establecido en el artículo 16.8 del TRLIS y en el 21 bis del reglamento, sólo tiene la consideración de aportaciones de socios 52.830,18 euros (70% de 75.471,69).

La diferencia 22.641,50 euros tiene la consideración de renta para «ZAQUE, SA», y tendrá que realizar un ajuste positivo para determinar la base imponible.

Conclusión: Por el punto 11 se tendrá que realizar un ajuste positivo de 22.641,50 euros.

Punto 12.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 21.2 del TRLIS estará exenta la renta obtenida en la transmisión de la participación de una entidad no residente en territorio español, cuando se cumplan los requisitos, que en esquema son los siguientes:

- Que el porcentaje de participación, directo o indirecto en la sociedad no residente sea al menos el 5%, y que la participación se posea durante un año anterior al día en que se transmitan las participaciones.
- Que la entidad participada haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al IS.
- Que la entidad extranjera realice una actividad empresarial en el extranjero.

Al cumplirse los requisitos, la renta obtenida por la transmisión de los valores de la entidad no residente estarán exentos.

Y la renta obtenida y computada como ingreso ha sido la siguiente:

Precio de enajenación	5.000.000
Precio de adquisición	-2.000.000
Gastos por la transmisión	-100.000
Renta obtenida por la transmisión	2.900.000

Conclusión: Por el punto 12 se tendrá que realizar un ajuste negativo por importe de 2.900.000 euros.

Punto 13.

Se han adquirido en diciembre de 2009 unas naves industriales por importe de 1.000.000 de euros, de los que 200.000 euros corresponden al valor de suelo y 800.000 euros al valor de la edificación.

Dado que la empresa tiene previsto que al final de 2010 la media de trabajadores correspondiente a los ejercicios 2009 y 2010, sea por lo menos la media del ejercicio 2008, es decir, de 150 empleados, podrá aplicar la libertad de amortización con mantenimiento de empleo establecida por la disposición adicional undécima del TRLIS.

Por ello, en el ejercicio 2009, al haber adquirido un elemento nuevo, integrante de sus inversiones inmobiliarias y que está afecto a su actividad empresarial, podrá practicar una libertad de amortización por 800.000 euros. Y realizará un ajuste negativo por importe de 800.000 euros, que será una diferencia temporaria imponible.