

## IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. EJERCICIO 2008 (CASOS PRÁCTICOS)

**JOSÉ VICENTE NAVARRO ALCÁZAR**  
**FERNANDO BORRÁS AMBLAR**

*Inspectores de Hacienda del Estado*

### **Extracto:**

**ENCONTRÁNDOSE** próximo el cierre del ejercicio fiscal de este ejercicio es importante que las empresas puedan conocer las novedades introducidas en el Impuesto sobre Sociedades por la Ley 16/2007, que con efectos desde el 1 de enero de 2008 adapta la normativa fiscal a la reforma contable llevada a cabo por el nuevo Plan General de Contabilidad. Por ello, publicamos dos casos prácticos en los que los autores examinan diversas cuestiones de interés y que pueden orientar al lector de cara al inminente cierre fiscal 2008.

**Palabras clave:** Impuesto sobre Sociedades, liquidación del impuesto y contabilización gasto impuesto sobre beneficios.

## **ENUNCIADO CASO PRÁCTICO NÚM. 1**

La Sociedad «PUPA, SA», dedicada a la fabricación y comercialización de material sanitario, ha obtenido durante el año 2008 un resultado contable antes de contabilizar el gasto por el impuesto sobre beneficios de 800.000 euros.

«PUPA, SA» se constituyó e inició sus actividades el 1 de enero de 2002, su ejercicio económico y su período impositivo coinciden con el año natural, y no ha estado nunca sujeta al régimen de entidades de reducida dimensión.

Este año 2008, con la entrada en vigor del nuevo PGC, el departamento de contabilidad tiene muchas dudas sobre cómo se han registrado algunas operaciones que se han producido a lo largo del ejercicio, por lo que pone en conocimiento de usted como asesor fiscal de la empresa la siguiente información, a fin de que proponga los ajustes contables y fiscales que en su caso sean necesarios para contabilizar el gasto por el impuesto sobre beneficios y liquidar el IS de 2008:

1. A principios de año adquirió a muy buen precio una vieja nave industrial que pensaba destinar a almacén, por la que desembolsó 100.000 euros (valor del suelo 25%). Sin embargo, las condiciones en que se encontraba la construcción eran mucho peor de lo que se pensaba, por lo que tras un informe pericial se procedió a su demolición para levantar una nueva nave, cuyas obras de edificación comenzarán el próximo año.

Este contratiempo le ha supuesto a «PUPA, SA» unos gastos de derribo y demolición por importe de 50.000 euros.

Los asientos contables registrados han sido los siguientes:

Por la adquisición de la nave industrial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	25.000	
211	Construcciones	75.000	
572	Bancos		100.000

Por la baja del valor contable de la construcción demolida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material		
211	Construcciones	75.000	75.000

Por la activación de los gastos de derribo y demolición:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	50.000	
572	Bancos		50.000

2. A principios de 2008 ha realizado una fuerte inversión en maquinaria.

La empresa amortiza contablemente el activo de forma lineal según el coeficiente máximo de tablas, que es el 15 por 100.

Su coste ha ascendido a 1.000.000 de euros y se ha financiado mediante el contrato de leasing con una entidad financiera, cuyo cuadro de distribución de cuotas se acompaña a continuación:

Año	Anualidad	Cuota intereses	Cuota adquisición	Capital pendiente
2008	120.000	120.000	–	1.000.000
2009	120.000	120.000	–	1.000.000
2010	370.000	120.000	250.000	750.000
2011	370.000	70.000	300.000	450.000
2012	370.000	20.000	350.000	100.000

La opción de compra podrá ejercitarse, según indica el contrato, en el plazo de los primeros 10 días de enero de 2013 con un precio convenido para la misma de 100.000 euros.

3. «PUPA, SA» ha obtenido este año una concesión otorgada por la autoridad portuaria para utilizar durante ocho años un espacio acotado en el recinto del puerto donde se pretende consolidar una importante área comercial.

La concesión se concedió con efectos 1 de abril de 2008 y le ha supuesto una inversión en instalaciones de 400.000 euros que deberán revertir en perfecto estado de uso a la autoridad portuaria al final del período concesional.

La amortización contabilizada asciende a 37.500 euros, si bien el coeficiente de amortización máximo de las citadas instalaciones establecido en las tablas del RIS es del 10 por 100.

4. A comienzos de 2008 «PUPA, SA» ha recibido de la asociación de empresarios de la comarca una donación consistente en una máquina empaquetadora por su contribución al desarrollo económico y promoción de la comarca, cuyo valor razonable o de mercado era de 100.000 euros. «PUPA, SA» amortiza esta máquina de forma lineal al 20 por 100 que es el coeficiente máximo previsto en las tablas del RIS.

Asimismo, el socio mayoritario de «PUPA, SA» también ha realizado una donación a la entidad consistente en diversos cuadros de artistas modernos para decorar la sala de juntas de la empresa, valorados en 40.000 euros.

Por estas operaciones la contabilidad de «PUPA, SA» registra los siguientes asientos:

Por la donación recibida de la asociación de empresarios de la comarca:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	100.000	
941	Ingresos de donaciones y legados de capital		100.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
941	Ingresos de donaciones y legados de capital	100.000	
131	Donaciones y legados de capital		100.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	20.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		20.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
841	Transferencias de donaciones y legados de capital	20.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		20.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio	20.000	
129	Resultado del ejercicio		20.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
131	Donaciones y legados de capital	20.000	
841	Transferencias de donaciones y legados de capital		20.000

Por la donación recibida del socio mayoritario:

Código	Cuenta	Debe	Haber
216	Mobiliario	40.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios		40.000

5. «PUPA, SA» ha iniciado el 1 de octubre de 2008 un proyecto de investigación y desarrollo para fabricar un nuevo tejido de vendaje más manejable y resistente, a tal fin se han dedicado en exclusiva los siguientes gastos e inversiones:

- Gasto de personal investigador cualificado adscrito en exclusiva al proyecto: 40.000 euros.
- Maquinaria nueva para la fabricación de tejidos adquirida el 1 de octubre de 2008 por 200.000 euros, adscrita en exclusiva al proyecto.
- Gastos de material y suministros exteriores para el desarrollo del proyecto: 100.000 euros.

Por la compra de la maquinaria afecta al proyecto se ha solicitado asimismo una subvención oficial por importe de 150.000 euros, estando pendiente de aprobación por el Ministerio de Industria.

«PUPA, SA» ha contabilizado como gastos del ejercicio los gastos de personal, material y suministros, así como la amortización de la maquinaria realizada por el método de amortización lineal al coeficiente máximo previsto en las tablas del RIS que es del 20 por 100.

«PUPA, SA» es la primera vez que acomete un proyecto de investigación y desarrollo.

6. «PUPA, SA» posee el 10 por 100 de las acciones de «BALDO, SA», entidad dedicada a la promoción inmobiliaria, adquiridas a principios de 2006 por importe de 500.000 euros. La negativa evolución experimentada en el sector de la construcción a lo largo de 2007 ha determinado que el valor de mercado a 31 de diciembre de 2007 de las acciones de «BALDO, SA» se situara en 400.000 euros, por lo que en dicho ejercicio «PUPA, SA» registró una provisión por depreciación de estas acciones, actual pérdida por deterioro del valor de la participación, de 100.000 euros que fue fiscalmente deducible, al cumplir los requisitos establecidos en el artículo 12.3 del Texto Refundido de la LIS.

Las acciones de «BALDO, SA» han sido calificadas como activos financieros disponibles para la venta, figurando en el balance inicial de «PUPA, SA» de 2008 por su valor razonable, es decir, por 400.000 euros, en cumplimiento de lo señalado en la disposición transitoria primera del Real Decreto 1514/2007 por el que se aprueba el PGC.

Sin embargo, en 2008 «BALDO, SA» ha resultado adjudicataria de una importante obra pública que le está reportando abundantes beneficios y que ha supuesto la recuperación del valor de la inversión ya que su valor razonable a 31 de diciembre de 2008 ascendía a 550.000 euros.

Por tal motivo «PUPA, SA», de acuerdo con lo señalado en la norma de registro y valoración 9.<sup>a</sup> 2.6.3 del PGC, ha efectuado los siguientes asientos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	150.000	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		150.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido 30% × 150.000	45.000	
479	Diferencias temporarias imponibles		45.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	150.000	
8301	Impuesto diferido		45.000
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		105.000

7. Con motivo de la entrada en vigor del nuevo PGC «PUPA, SA» ha eliminado de su balance con cargo a la cuenta (116), «Reservas por ajustes del nuevo PGC», la cuenta (201), «Gastos de primer establecimiento» cuyo saldo ascendía a 31 de diciembre de 2007 a 120.000 euros.

8. Se ha registrado un gasto de 10.000 euros por la amortización de un derecho de traspaso adquirido el 30 de junio de 2008 a un tercero no vinculado, por el alquiler de un céntrico local comercial cuya duración es de cinco años y por el que «PUPA, SA» ha desembolsado 100.000 euros.

9. Entre los gastos contabilizados en el ejercicio figuran las siguientes partidas:

- 9.000 euros en concepto de gastos de publicidad por el patrocinio del equipo de fútbol sala de la localidad para la temporada 2008/2009 que va de septiembre a mayo, cuyos jugadores lucirán en la camiseta la marca comercial de «PUPA, SA».
- 3.000 euros por la organización de la junta general de accionistas de la sociedad que este año se ha desarrollado en el hotel «TUTIPLEIN». Además, la empresa ha registrado un gasto adicional de 4.000 euros para costear un fin de semana en el citado hotel, con el que ha obsequiado a los principales accionistas y que incluye un circuito de masajes y spa de acreditada fama.

10. La cuenta de ingresos financieros recoge las siguientes partidas:

- 10.000 euros de dividendos percibidos de la Entidad «PROTÉSICA, SA», de la que «PUPA, SA» participa en un 20 por 100 desde el 1 de marzo de 2008.

- 25.000 euros de dividendos percibidos de «PATRO, SA», en la que «PUPA, SA» participa con un 40 por 100 desde su constitución en 2003. Tales dividendos proceden de beneficios obtenidos en ejercicios en los que «PATRO, SA» tributó por el régimen de sociedades patrimoniales.
- 60.000 euros de dividendos procedentes de la mercantil «GA, SA», en la que «PUPA, SA» participa con el 60 por 100 desde su constitución en 2005, participación que adquirió por 360.000 euros. Los citados dividendos proceden del reparto de la cuenta de reservas voluntarias de «GA, SA», cuyo importe ascendía a 100.000 euros, y de los cuales 50.000 euros proceden de un traspaso de la prima de emisión de acciones que «GA, SA» hizo en 2006.
- Por último se ha percibido de «TIRITAS, SA», de la que «PUPA, SA» posee el 50 por 100 desde hace más de dos años, un dividendo de 50.000 euros. La participación en «TIRITAS, SA» costó 300.000 euros. Sin embargo, este año el valor de los fondos propios a 31 de diciembre de 2008 se situaba en 290.000 euros, frente a los 320.000 euros a que ascendía a principios de año. «PUPA, SA» ha registrado por tal motivo una pérdida por deterioro del valor de participación en «TIRITAS, SA» de 10.000 euros, al considerar que hay evidencias objetivas de que su valor no será recuperable.

**11.** El 1 de enero de 2007 «PUPA, SA» transmitió por 300.000 euros una patente de su propiedad cuyo valor contable era de 10.000 euros. El pago se pactó de la siguiente forma:

- 50 por 100 en el momento de la venta.
- 50 por 100 el 30 de junio de 2008.

Por esta operación «PUPA, SA» se acogió al régimen fiscal de operaciones con pago aplazado del precio establecido en el artículo 19.4 del Texto Refundido de la LIS.

Asimismo, «PUPA, SA» adquirió en 2007 un elemento de transporte por un precio de 100.000 euros, por lo que se aplicó la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios por importe de 14.016,66 euros =  $14,50\% \times (290.000 \times 100.000/300.000)$ .

**12.** El importe de los pagos fraccionados ascendió a 125.000 euros y las retenciones soportadas a 40.000 euros.

### **SE PIDE:**

Liquidar el IS y contabilizar el gasto por el impuesto sobre beneficios del año 2008.

## **SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1**

1. Tanto los gastos de derribo y demolición como la pérdida ocasionada por la baja del valor contable del edificio derruido se deben incluir como mayor precio de adquisición o coste de producción de los terrenos al tener la consideración de mejora, sin que supongan la existencia de un gasto fiscalmente deducible. Así lo ha entendido la DGT en su Consulta n.º V2601/2006.

Por lo tanto el asiento por el que se da de baja el valor contable de la construcción demolida no es correcto y debe revertirse:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	75.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material		75.000

2. La contabilidad de la empresa habrá registrado como gastos:

- 120.000 euros en concepto de intereses.
- Y 150.000 euros =  $1.000.000 \times 15\%$  en concepto de amortización del inmovilizado material.

Sin embargo, por las características del contrato de arrendamiento financiero le resulta aplicable el régimen especial regulado en el artículo 115 del Texto Refundido de la LIS, en el cual será deducible, por un lado, la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora, es decir 120.000 euros, y por otro, la parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas correspondientes a la recuperación del coste del bien, siempre que no sea superior al resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas, que en el presente caso es cero, al incluir un período de carencia de dos años.

En consecuencia, al no satisfacerse cuota alguna correspondiente a la recuperación del coste del bien, únicamente se computará como partida deducible la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora, ya que el régimen fiscal expuesto no se configura por la norma legal como optativo, por lo que si el contrato celebrado es de los citados por esta norma no cabe renunciar a su aplicación, ni íntegra ni parcialmente.

Este es el criterio administrativo establecido por la DGT en su respuesta a la Consulta n.º 1950/2001.

En conclusión, deberá efectuarse un ajuste extracontable positivo, diferencia temporaria deducible de 150.000 euros.

3. El apartado 6.º 10 del marco conceptual de la contabilidad del nuevo PGC, al definir el concepto de vida útil establece que en el caso de activos sometidos a reversión su vida útil es el período concesional cuando este sea inferior a la vida económica del activo.



Esta circunstancia es la que se da en el presente caso, ya que el período concesional es de 8 años y la vida económica de las instalaciones de 10 años (100/10).

Por lo tanto, la amortización contable es correcta ya que es el resultado del siguiente cálculo:

$$37.500 = 400.000/8 \times 9/12$$

Queda por determinar si esta amortización contabilizada es fiscalmente deducible, ya que en principio aplicando el coeficiente de amortización máximo previsto en las tablas del RIS, la amortización fiscal sería de:

$$30.000 = 400.000 \times 10\% \times 9/12$$

Pues bien, entendemos que la amortización contabilizada es fiscalmente deducible pese a superar el importe resultante de aplicar el coeficiente máximo de las tablas del RIS, ya que se puede considerar que esta amortización responde a una depreciación efectiva que está plenamente justificada en los términos señalados en el artículo 11.1 e) del Texto Refundido de la LIS, puesto que al cabo de ocho años cuando finalice el período concesional, este activo causará baja en el balance de la empresa pasando a ser propiedad de la autoridad portuaria.

En definitiva, no efectuaremos ningún ajuste por este concepto.

#### 4. Analicemos por separado estas dos operaciones:

- Donación recibida de la asociación de empresarios de la comarca. La contabilización es conforme a la norma contable (norma de registro y valoración 18.<sup>a</sup> del PGC), en la que la donación recibida de la asociación de empresarios de la comarca se lleva a resultados, conforme se amortiza el activo donado al tratarse de una donación de capital. Ahora bien, el criterio de imputación fiscal señalado en el artículo 15, apartados 2 a) y 3, y en el artículo 19.8 del Texto Refundido de la LIS, establece que las donaciones de cualquier tipo deben tributar íntegramente por su valor de mercado en el ejercicio en que se perciban.

Por tal motivo deberá practicarse un ajuste extracontable positivo/diferencia temporaria deducible de 80.000 euros por la diferencia entre el valor de mercado de la máquina (100.000 €) y la imputación contable a resultados del ejercicio (20.000 €).

- Donación efectuada por el socio mayoritario. Igualmente es correcta la contabilización de la donación de los cuadros efectuada por el socio mayoritario de la entidad, ya que la norma de registro y valoración 18.<sup>a</sup> 2 del PGC señala que las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate.

El problema se plantea a la hora de decidir si esta donación constituye o no un ingreso fiscal:

- a) Así, podemos entender que como se trata de una adquisición a título gratuito, «PUPA, SA» debe tributar por tal concepto mediante un ajuste extracontable positivo/diferencia temporaria deducible de 40.000 euros, tal y como señalan los citados artículos 15.2 a) y 3 y 19.8 del Texto Refundido de la LIS, ya que en ellos no se distingue la procedencia de la donación, sea esta de un socio o de un tercero.
- b) Pero por otro lado no debemos olvidar que el artículo 10.3 del Texto Refundido de la LIS establece que el cálculo de la base imponible del IS se efectúa partiendo del resultado contable determinado de acuerdo con las normas mercantiles y una vez corregido mediante la aplicación de los preceptos establecidos en el citado Texto Refundido de la LIS.

Por ello puede entenderse que tras la entrada en vigor del nuevo PGC, las donaciones recibidas de los socios y propietarios al no constituir ya ingreso contable, tampoco pueden considerarse ingreso fiscal por aplicación de lo señalado en el citado artículo 10.3 del Texto Refundido de la LIS, y sin que esto suponga vulnerar lo dispuesto en los mencionados artículos 15.2 a) y 3 y 19.8 del Texto Refundido de la LIS, ya que en estos preceptos únicamente se pretende resaltar un criterio de imputación fiscal de las donaciones diferente al contable, pero en modo alguno puede llevarnos a alterar el sentido técnico-contable de esta operación (art. 12.2 de la LGT) que no constituye ingreso para la entidad receptora sino aportación de fondos propios.

Bajo esta óptica la aplicación de los artículos 15.2 a) y 3 y 19.8 del Texto Refundido de la LIS quedaría reservada a las donaciones recibidas de terceros no socios ni propietarios.

Aun a riesgo de equivocarnos y en espera de lo que la doctrina administrativa señale al respecto, nos apuntamos a la opción b), por lo que no propondremos ajuste extracontable alguno por esta operación.

5. «PUPA, SA» registra como gastos del ejercicio las partidas afectas al proyecto de I+D, ahora bien el artículo 11.2 c) del Texto Refundido de la LIS permite aplicar la libertad de amortización a los activos afectos a las actividades de I+D, de manera que la empresa podrá aplicar este incentivo fiscal por lo que a la maquinaria se refiere:

Elemento	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste /Diferencia temporaria
Maquinaria	$200.000 \times 20\% \times 3/12 = 10.000$	200.000	- 190.000

Asimismo, «PUPA, SA» podrá aplicar la deducción por actividades de I+D por el siguiente importe:

- Gastos de I+D:  $150.000 = 40.000 + 10.000 + 100.000$ .

Y como es el primer año en que se desarrolla esta actividad, la deducción por gastos de I+D será:  $63.000 \text{ euros} = 42\% \times 150.000$ .

- Inversiones en I+D:  $16.000 = 8\% \times 200.000$ . La subvención solicitada al Ministerio de Industria aún no se ha aprobado, por lo que no está devengada y no minora la base de la deducción.
- Gastos de personal cualificado:  $6.800 = 17\% \times 40.000$ .

Total deducción por actividad de I+D: 85.800 euros = 63.000 + 16.000 + 6.800.

6. En principio, la contabilización de las acciones de «BALDO, SA» por su valor razonable a 1 de enero de 2008, así como la recuperación del valor, al estar calificadas como activo financiero disponible para la venta y del efecto impositivo, parece acorde con lo dispuesto en los preceptos del PGC que se citan en el enunciado del supuesto.

Sin embargo, el tratamiento fiscal de la operación plantea dudas y ello incide en el cálculo del impuesto diferido reflejado en la cuenta (479), «Diferencias temporarias imponibles».

Veamos las posibles alternativas que se plantean en el IS:

- a) Por un lado, el artículo 15.1 del Texto Refundido de la LIS, tras señalar que los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en el CCo, establece a continuación que, no obstante, las variaciones de valor originadas por la aplicación del criterio de valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Bajo esta perspectiva, en la medida en que la recuperación del valor de las acciones de «BALDO, SA» se imputa en una cuenta de reservas que forma parte del patrimonio neto de «PUPA, SA» y no en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, no tendrá por el momento trascendencia fiscal y la contabilización del impuesto diferido reflejado en la cuenta (479), «Diferencias temporarias imponibles» es correcta.

- b) Sin embargo, no debemos olvidar que las acciones de «BALDO, SA» sufrieron una depreciación en el ejercicio 2007 que dio lugar a un gasto fiscalmente deducible por importe de 100.000 euros, si bien ahora en 2008 la reversión de esta corrección valorativa se ha llevado a una cuenta de reservas integrante del patrimonio neto de la empresa, sin pasar por la cuenta de pérdidas y ganancias, en aplicación de lo dispuesto en el PGC.

Y en este punto debemos recordar que el artículo 19.6 del Texto Refundido de la LIS señala que la reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección valorativa por deterioro, lo que en el presente caso se produjo en 2007, se imputará en el período impositivo en el que se haya producido dicha reversión, es decir, en 2008, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella.

Es por ello que bajo este argumento deberíamos hacer un ajuste extracontable positivo/diferencia temporaria deducible de 100.000 euros. Téngase en cuenta que con este ajuste el valor fiscal de las acciones de «BALDO, SA» se sitúa en 500.000 euros, en tanto que con-

tablemente si bien su valor razonable es de 550.000, se ha diferido el reconocimiento de un resultado de 150.000 resultante de la revalorización producida.

En consecuencia, deberemos rectificar la contabilización del impuesto diferido imputable a cuentas del patrimonio neto, que únicamente ha de registrar el pasivo fiscal correspondiente a la revalorización que excede de la corrección valorativa efectuada en 2007, es decir, sobre  $50.000 = 150.000 - 100.000$ :

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Diferencias temporarias imponibles	30.000	
8301	Impuesto diferido ( $30\% \times 100.000$ )		30.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido ( $30\% \times 100.000$ )	30.000	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		30.000

Una vez practicados estos asientos de corrección, las cuentas (479), «Diferencias temporarias imponibles» y (133), «Ajustes por valoración de activos disponibles para la venta» habrán registrado por esta operación:

La cuenta (479), «Diferencias temporarias imponibles» un abono neto de:

$$15.000 = 45.000 - 30.000$$

Que refleja el pasivo fiscal que surge en «PUPA, SA» por la revalorización de las acciones de «BALDO, SA», que excede de la corrección valorativa de 2007.

Y la cuenta (133), «Ajustes por valoración de activos disponibles para la venta» un abono neto de:

$$135.000 = 105.000 + 30.000$$

Que refleja la revalorización de las acciones de «BALDO, SA» minorada en el efecto impositivo que tendrá que soportar la empresa en el futuro cuando se traslade el beneficio a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Nuevamente hemos de tomar una decisión y en este caso, en tanto la doctrina administrativa fije un criterio al respecto, nos decantamos por la alternativa b), por lo que propondremos un ajuste extracontable positivo/diferencia temporaria deducible por importe de 100.000 euros.

7. La eliminación de la cuenta (201), «Gastos de primer establecimiento» en 2008 con cargo a la cuenta (116) es correcta, ya que el nuevo PGC no permite la activación de dichos gastos.

El artículo 19.3 del Texto Refundido de la LIS permite la deducción fiscal de los gastos cargados a una cuenta de reservas cuando así lo establezca una norma legal o reglamentaria, lo que en

este caso se cumple por exigirlo una norma de rango reglamentario, como es el Real Decreto 1512/2007, por el que se aprueba el nuevo PGC, en su disposición transitoria primera.

Ahora bien, dado que el gasto no figura registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias de 2008, es decir, en el resultado contable del que parte la norma fiscal para determinar la base imponible (art. 10.3 del TRLIS), procederá efectuar un ajuste extracontable negativo/diferencia permanente negativa de 120.000 euros.

8. El derecho de traspaso constituye un inmovilizado intangible de vida útil definida, cuya amortización a efectos fiscales está limitada a la décima parte de su importe por ejercicio (art. 11.4 del TRLIS):

Elemento	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste /Diferencia temporaria
Derecho de traspaso	10.000	$100.000 \times 10\% \times 6/12 = 5.000$	+ 5.000

**NOTA:** Aplicación literal del artículo 11.4 del Texto Refundido de la LIS. No obstante, se podría considerar gasto fiscalmente deducible la amortización contable, 10.000 euros [ $(100.000/5) \times 6/12$ ], dado que el contrato de arrendamiento tiene una duración de cinco años y por tanto corresponde a una pérdida por deterioro efectiva justificada [art. 11.1 e) del TRLIS]. En este caso no realizaríamos ningún ajuste.

La DGT en Consulta número V0906/2008, de 6 de mayo, en un tema sobre amortización del inmovilizado intangible constituido por derechos de adquisición sobre jugadores de fútbol, considera que un medio de prueba para la justificación del deterioro del inmovilizado intangible puede ser la duración del contrato.

9. Deben practicarse las siguientes rectificaciones contables y ajustes extracontables:

- Los gastos para patrocinar el equipo de fútbol sala son fiscalmente deducibles y no constituyen una liberalidad, ya que sirven para promocionar a la empresa [art. 14.1 e) del TRLIS], ahora bien de los 9.000 euros a que ascienden:
  - $9.000 \times 4/9 = 4.000$  euros corresponden a 2008
  - $9.000 \times 5/9 = 5.000$  euros corresponden a 2009

Por tanto, deberá practicarse una rectificación contable en los siguientes términos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
480	Gastos anticipados	5.000	
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas		5.000

- Los gastos correspondientes al fin de semana en el hotel con el que se ha obsequiado a los principales accionistas constituyen retribución de fondos propios y no son gasto fiscalmente deducible [art. 14.1 a) del TRLIS], por lo que deberá hacerse un ajuste extracontable positivo/diferencia permanente positiva de 4.000 euros.

**10.** Procede practicar los siguientes ajustes y deducciones por doble imposición interna de dividendos:

- Los dividendos percibidos de «PROTÉSICA, SA» dan derecho a la deducción por doble imposición interna plena por importe de 3.000 euros =  $10.000 \times 30\% \times 100\%$ , a condición de que mantenga la participación al menos un año (art. 30.2 del TRLIS).
- Los dividendos de «PATRO, SA», sociedad patrimonial, solo dan derecho a la deducción por doble imposición interna limitada y su importe asciende a 3.750 euros =  $25.000 \times 30\% \times 50\%$  [disp. trans. 22.6 b) del TRLIS].
- Los dividendos percibidos por la distribución de las reservas voluntarias de «GA, SA», ascienden a 60.000 =  $60\% \times 100.000$ , sin embargo, la mitad de ellos procede del traspaso de la prima de emisión de acciones que no da derecho a la deducción por doble imposición de dividendos en aplicación de lo dispuesto en el artículo 30.4 a) del Texto Refundido de la LIS, por lo tanto la deducción por doble imposición interna será de 9.000 euros =  $30\% \times 100\% \times 30.000$ .

Además, la parte de los dividendos correspondiente al reparto de la prima de emisión de acciones, 30.000 euros, no genera renta puesto que no excede del valor contable de la participación en «GA, SA», que es de 360.000 euros, por lo que, de acuerdo con lo señalado en el artículo 15.4 del Texto Refundido de la LIS, procede efectuar un ajuste extracontable negativo/diferencia temporaria imponible de 30.000 euros.

- La base de la deducción de los dividendos procedentes de «TIRITAS, SA», debe minorarse en el importe de la pérdida por deterioro del valor de estas acciones que ha sido gasto deducible [art. 30.4 e) del TRLIS]. Así pues, la deducción por doble imposición interna de dividendos será de 12.000 euros =  $30\% \times 100\% \times (50.000 - 10.000)$ .

**11.** Por la operación de venta de la patente realizada en 2007 deberá computar una renta de  $145.000 = 290.000 \times 150.000/300.000$ , imputable a la parte del precio cobrada en 2008, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 19.4 del Texto Refundido de la LIS, debiendo efectuarse un ajuste extracontable positivo/reversión de la diferencia temporaria imponible de 2007, por importe de 145.000 euros.

Igualmente, la empresa tendrá derecho a practicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, ya que en 2008 ha realizado las siguientes inversiones aptas para aplicar este incentivo fiscal:

- Adquisición de la maquinaria en régimen de arrendamiento financiero (punto 2 del supuesto) por importe de 1.000.000 de euros.
- Adquisición de maquinaria afecta al proyecto de I+D (punto 5 del supuesto) por importe de 200.000 euros. Recuérdese que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 35.1 c) 2.º del Texto Refundido de la LIS la deducción por inversiones afectas a proyectos de I+D es compatible, para las mismas inversiones, con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 del Texto Refundido de la LIS.
- Adquisición del derecho de traspaso (punto 8 del supuesto) por importe de 100.000 euros.

Por el contrario, la adquisición de la nave industrial (punto 1 del supuesto) no puede computarse como reinversión por cuanto no puede afectarse todavía a la actividad económica desarrollada por «PUPA, SA».

Así las cosas, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios ascenderá a:

$$20.783,34 = 290.000 \times 12\% - 14.016,66$$

Este cálculo se ha realizado de acuerdo con el criterio establecido por la DGT en respuesta a la Consulta n.º V0635-35, de 18 de abril de 2005, en la cual se señala que «para el caso en el que la renta se integrara proporcionalmente según el criterio de las operaciones a plazos y, además, la reinversión se realizara en diferentes períodos impositivos, la deducción se practicará en los períodos impositivos en los que se vaya integrando la renta en la base imponible, por el importe que resulte de aplicar el porcentaje del 20 por 100 (en 2008 el 12%) a la renta total integrada en la base imponible desde la transmisión hasta los períodos en que se van percibiendo los correspondientes cobros, por la relación existente entre la cantidad total reinvertida hasta cada uno de dichos períodos y la cantidad total a reinvertir, minorado en la deducción que se hubiera practicado en los períodos anteriores en los que se percibieron los correspondientes cobros».

Liquidacion IS	Importes
Resultado contable del enunciado	800.000,00
Eliminación de la baja contable de la construcción demolida	75.000,00
Reducción de los gastos de publicidad anticipados	5.000,00
<b>Resultado contable antes del gasto por IS</b>	<b>880.000,00</b>
<b>Ajustes por diferencias permanentes</b>	
Gastos de primer establecimiento	- 120.000,00
Gastos de hotel para accionistas	4.000,00
<b>Ajustes por diferencias temporarias</b>	
Amortización de la maquinaria adquirida en arrendamiento financiero	150.000,00
Donación de la asociación de empresarios de la comarca	80.000,00
Libertad de amortización maquinaria afecta a proyecto de I+D	- 190.000,00
	.../...

.../...	
Recuperación del valor de las acciones del «BALDO, SA»	100.000,00
Amortización del derecho de traspaso	5.000,00
Reparto de la prima de emisión	- 30.000,00
Cobro aplazado de la patente	145.000,00
<b>Base imponible</b>	<b>1.024.000,00</b>
<b>Cuota íntegra</b>	<b>307.200,00</b>
Deducciones por doble imposición de dividendos (3.000 + 3.750 + 9.000 + 12.000)	- 27.750,00
<b>Cuota íntegra ajustada positiva</b>	<b>279.450,00</b>
<b>(Límite deducciones 139.725 = 50% × 279.450 al superar la deducción por I+D del ejercicio el 10% de 279.450)</b>	
Deducción por actividades de I+D	- 85.800,00
Reinversión de beneficios extraordinarios (sin límite)	- 14.016,66
<b>Cuota líquida</b>	<b>179.633,34</b>
Retenciones a cuenta	- 125.000,00
Pagos fraccionados	- 40.000,00
<b>Cuota diferencial a ingresar</b>	<b>14.633,34</b>

## CONTABILIZACIÓN IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

### A) Reflejo del impuesto corriente

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	179.633,34	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		165.000,00
4752	Hacienda Pública, acreedora por IS		14.633,34

### B) Reflejo del impuesto diferido

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Diferencias temporarias deducibles [(150.000 + 80.000 + 100.000 + 5.000) × 30%]	100.500	
6301	Impuesto diferido		100.500

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	66.000	
479	Diferencias temporarias imponibles [(190.000 + 30.000) × 30%]		66.000



Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Diferencias temporarias imponibles (145.000 × 30%)	43.500	
6301	Impuesto diferido		43.500

### C) Imputación del efecto impositivo al resultado del ejercicio

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	101.633,34	
6301	Impuesto diferido	78.000,00	
6300	Impuesto corriente		179.633,34

## ENUNCIADO CASO PRÁCTICO NÚM. 2

La Sociedad «DECORO, SA» dedicada a la fabricación y venta de mueble auxiliar y de terraza, así como a la realización de proyectos de decoración, ha obtenido en el año 2008 un resultado contable antes de impuestos, determinado de acuerdo con las normas del PGC, de 1.000.000 de euros. El período impositivo de la entidad y su ejercicio contable coinciden con el año natural.

Se dispone de la siguiente información de las actividades realizadas durante el ejercicio con posible trascendencia fiscal:

1. «DECORO, SA» adquirió por permuta, el 1 de julio de 2006, un activo que valoró contablemente en 100.000 euros y que desde entonces se ha venido amortizando linealmente a razón del 20 por 100 que constituye el doble del coeficiente máximo previsto en las tablas, hasta el 31 de diciembre de 2008, fecha en que ha sido vendido por un precio de 66.250 euros.

El 1 de julio de 2007 hizo una mejora que aumentó el valor contable del bien en 10.000 euros.

El valor de mercado de este activo en la fecha de adquisición, en el momento de la permuta, era de 120.000 euros. Hasta la última declaración del IS ha venido realizando los ajustes extracontables fiscalmente correctos derivados de esta operación.

2. Al inicio de 2006, la sociedad formalizó un contrato de arrendamiento financiero que cumple los requisitos del artículo 115 del Texto Refundido de la LIS sobre un elemento amortizable contablemente según tablas al coeficiente máximo del 15 por 100, por cuanto no tiene dudas de que ejercerá la opción de compra. La operación se contabilizó como la adquisición de un inmovilizado financiado a través de dicho contrato. El valor de contado del mismo era de 100.000 euros, la duración del contrato fue de dos años, siendo dos las cuotas anuales de arrendamiento satisfechas, una al inicio de 2006 y la otra al comienzo de 2007, por importe de 45.000 euros cada una de ellas corres-

pondiente a la recuperación del coste del elemento, además de los intereses. Al inicio de 2008 se ejercitó la opción de compra por importe de 10.000 euros. La amortización contabilizada en el ejercicio 2008 correspondiente a dicho elemento asciende a 15.000 euros.

3. En la cuenta de tributos figura contabilizado un gasto por importe de 50.000 euros correspondiente a la cuota devengada de IVA por una venta realizada en 2006 a un mayorista de muebles, que no fue repercutida en su momento, y que ha sido liquidada por la Inspección mediante acta de conformidad. No se ha abierto expediente sancionador puesto que la Inspección considera que la conducta de la sociedad no es constitutiva de infracción tributaria. La sociedad al cierre del ejercicio 2008 todavía no ha rectificado la factura correspondiente a aquella operación al objeto de repercutir al cliente el IVA liquidado por la Administración tributaria.

4. En enero de 2006 se adquirió el 25 por 100 del capital social de «NOU ESTIL, SA», entidad cuyas acciones no cotizan en Bolsa, por un importe de 600.000 euros, siendo el valor nominal correspondiente a las mismas de 500.000 euros. Las acciones con el nuevo PGC han sido calificadas como inversiones en empresas asociadas. El día 3 de febrero de 2008 la sociedad participada redujo su capital en un 50 por 100 (1.000.000 de €) con devolución, en metálico, de las aportaciones de los socios, en concepto de nominal. A la vista del balance formulado por la sociedad participada, sabemos que los fondos propios de la entidad «NOU ESTIL, SA» eran a 1 de enero de 2008 de 2.250.000 euros y a 31 de diciembre de 2008 de 1.300.000 euros. «DECORO, SA» ha registrado la operación de reducción de capital de acuerdo con lo establecido en la norma 9.<sup>a</sup> de registro y valoración del PGC y ha dotado una pérdida por deterioro de valores mobiliarios por importe de 25.000 euros realizando un cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias.

5. El 31 de diciembre de 2007 se contabilizó una pérdida por deterioro de créditos por importe de 16.000 euros debido a que el crédito de un cliente venció el 1 de octubre de 2007 y resultó impagado. Este año, como consecuencia de un proceso judicial de concurso, se acepta una renovación del crédito en tres efectos de un importe de 4.000 euros cada uno, con vencimientos escalonados en 2009, concediéndose una quita por el resto. La entidad ha mantenido la pérdida por deterioro correspondiente al crédito renovado por la desconfianza en el cobro y ha aplicado el resto de la pérdida contabilizada en el ejercicio anterior.

6. En febrero de 2008 adquiere a «NOU ESTIL, SA» un terreno por importe de 150.000 euros, que a su vez había sido adquirido cuatro meses antes por «NOU ESTIL, SA» a «DECORO, SA» a un precio de 200.000 euros. A 31 de diciembre de 2008 y debido a una reclasificación urbanística, el terreno se ha revalorizado hasta alcanzar en el mercado un precio de 275.000 euros.

«DECORO, SA» ha adquirido el terreno con fines especulativos, por lo que no ha afectado a su actividad económica.

7. El 1 de julio de 2006 «DECORO, SA» inicia un proyecto de desarrollo para la fabricación de un nuevo material para muebles de jardín más resistente y decorativo a partir de una investigación previa efectuada por la empresa años atrás. La sociedad ha venido activando los gastos en que ha incurrido para el desarrollo del proyecto que ha concluido a mediados del presente año.

Una vez analizados los resultados del proyecto, se plantean serias dudas sobre su viabilidad económico-comercial, razón por la cual se ha decidido llevar todos los gastos activados a la cuenta de pérdidas y ganancias del presente ejercicio.

El detalle de los gastos activados por conceptos y ejercicios ha sido el siguiente:

Concepto	Importe (€) 2006	Importe (€) 2007	Importe (€) hasta 30/06/2008
Sueldos y salarios	100.000	110.000	60.000
Trabajos, servicios y suministros exteriores	50.000	60.000	35.000
Amortización de maquinaria	50.000	100.000	50.000
<b>Total gastos activados</b>	<b>200.000</b>	<b>270.000</b>	<b>145.000</b>

Los sueldos y salarios corresponden a las retribuciones satisfechas a un ingeniero especializado que fue contratado en exclusiva durante este período para llevar a cabo el citado proyecto.

Durante todo este tiempo «DECORO, SA» se ha acogido al beneficio fiscal de libertad de amortización, aplicándolo en la cuantía máxima legalmente permitida.

8. La maquinaria afecta al anterior proyecto de desarrollo se adquirió el 1 de abril, de 2006 por importe de 500.000 euros y tras un dilatado período de pruebas entro en funcionamiento el 1 de julio de 2006, amortizándose linealmente a razón de un 20 por 100, que es el coeficiente máximo previsto en las tablas.

Concluido el mencionado proyecto, «DECORO, SA» ha decidido desprenderse de la misma puesto que no es susceptible de ser utilizada en su proceso productivo. A tal efecto, la Sociedad «INNOVA, SA» está interesada en su adquisición y ofrece a «DECORO, SA» en pago de la misma las acciones propias que forman su autocartera y que representan el 10 por 100 de su capital social. «DECORO, SA» acepta la operación, que se formaliza el 1 de julio de 2008. Las acciones se califican contablemente como disponibles para la venta y la permuta se calificó contablemente como no comercial.

Se sabe que «INNOVA, SA» ha contabilizado la maquinaria por importe de 400.000, lo que coincide con los fondos propios de las acciones entregadas que no ha variado desde el 1 de enero de 2008.

9. No obstante lo anterior, las acciones de «INNOVA, SA» han sufrido un fuerte deterioro en el segundo semestre de 2008 y sus fondos propios a 31 de diciembre de 2008 se han situado en 200.000 euros. Esto es debido, entre otras cuestiones, a la disminución de las reservas como consecuencia del reparto de un dividendo a cuenta. De estos dividendos, «DECORO, SA» ha recibido y contabilizado por su importe íntegro la cantidad de 130.000 euros. El deterioro mencionado se ha traducido contablemente en la contabilización de una pérdida por deterioro de valores mobiliarios en 2008 por importe de 100.000 euros.

**10.** A mediados de 2008 «DECORO, SA» se desprende de un importante paquete de 5.000 acciones de una sociedad que poseía desde 2003 y que representaban el 25 por 100 de su capital social.

Dichas acciones se adquirieron por su valor nominal de 100 y su valor, según el patrimonio neto de la entidad en el momento de la venta, era del 150 por 100, correspondiendo este mayor valor a los beneficios acumulados durante estos años, dado que la sociedad no ha repartido nunca dividendos. No obstante, el precio de venta se ha conseguido fijar en el 200 por 100, debido a la existencia de plusvalías latentes en activo de la citada sociedad.

**11.** A principios del pasado año pagó 160.000 euros por el traspaso de un local de negocios muy bien situado. El contrato de arrendamiento en el que se ha subrogado tiene una duración de ocho años; no obstante, la empresa lo viene amortizando linealmente considerando un período de cinco años.

**12.** «DECORO, SA» tiene una importante presencia en el mercado exterior, cuya actividad en el presente ejercicio se refleja en los siguientes datos:

- Desde 2005 tiene una sucursal en Munich que ha obtenido este año unos beneficios de 300.000 euros, por los que ha pagado a la Hacienda Pública alemana 30.000 euros.

La evolución de los resultados de la sucursal en estos años ha sido la siguiente: – 200.000 euros (2005), – 150.000 euros (2006), + 100.000 euros (2007).

- Participa desde hace varios años con un 20 por 100 del capital social en una empresa de fabricación de muebles de automontaje situada en Caracas, que este año ha obtenido unos beneficios de 2.000.000 de euros, los cuales han sido objeto de distribución vía dividendos entre sus socios tras pagar el 40 por 100 del IS venezolano. Por la transferencia de estos dividendos «DECORO, SA» ha pagado un 10 por 100 a la Hacienda Pública de Venezuela.
- Asimismo y con objeto de facilitar la exportación de sus productos en el norte de África, el 1 de octubre de 2008 ha suscrito el 40 por 100 del capital social de una entidad de nueva creación situada en Argel por importe de 200.000 euros, habiéndose desembolsado en el presente ejercicio el 50 por 100.

**13.** «DECORO, SA» era socio fundador con un 50 por 100 del capital social de la mercantil «TRESILLOS, SA», entidad constituida el 1 de enero de 2000 con un capital social de 400.000 euros.

«TRESILLOS, SA» se ha disuelto y liquidado en el presente año correspondiendo a «DECORO, SA» una cuota de liquidación compuesta por: 100.000 euros en efectivo y 500 tresillos cuyo coste de producción era de 200 euros cada uno, pero cuyo valor unitario de mercado ascendía a 350 euros.

«DECORO, SA» ha registrado en su contabilidad esta operación del siguiente modo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos	100.000	
300	Mercaderías (500 × 350)	175.000	
250	Inversiones financieras permanentes		200.000
778	Beneficios excepcionales		75.000

A finales del ejercicio «DECORO, SA» había vendido la mitad de estos tresillos.

14. Están pendientes de aplicar las siguientes deducciones en la cuota:

Ejercicio	Concepto	Importe (€)
2006	Formación profesional	50.000
2006	Actividades de I+D	110.000
2007	Creación de empleo	25.000
2007	Actividades de I+D	126.000

La entidad desea asimismo acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 del Texto Refundido de la LIS, si es que tiene derecho. A tal efecto hay que señalar que las inversiones realizadas por «DECORO, SA» son exclusivamente las que aparecen recogidas en los distintos puntos del supuesto.

15. Para la liquidación del ejercicio se sabe que la empresa ha efectuado los pagos fraccionados por el sistema establecido en el artículo 45.2 del Texto Refundido de la LIS de acuerdo con la información siguiente:

Concepto	Ejercicio 2006	Ejercicio 2007
Cuota íntegra	400.000	360.000
Deducciones por doble imposición	- 20.000	- 10.000
Otras deducciones	- 40.000	- 20.000
Retenciones	- 2.000	- 1.000
Pagos fraccionados	- 160.000	- 180.000
Cuota ingresada	178.000	149.000

**SE PIDE:**

Sabiendo que la entidad desea pagar lo mínimo posible por el IS, dentro de lo legalmente permitido, practicar la liquidación correspondiente al IS del ejercicio 2008.

## **SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1**

1. Habrá que reconstruir la amortización contable y fiscal del activo:

a) Amortización contable:

Ejercicio	Amortización contable	
2006	$100.000 \times 20\% \times 50\%$	10.000
2007 (normal)	$100.000 \times 20\%$	20.000
2007 (mejora)	$[(20.000 \times 50\%)/(100.000 - 20.000)] \times 10.000$	1.250
2008 (normal)	$100.000 \times 20\%$	20.000
2008 (mejora)	$[20.000/(100.000 - 20.000)] \times 10.000$	2.500
	<b>Total</b>	<b>53.750</b>

b) La amortización fiscal aplicando el 20 por 100 ( $10\% \times 2$ ) es correcta ya que el activo se adquirió por permuta y por tanto tiene la consideración de usado, de manera que resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 2.4 del RIS.

Ejercicio	Amortización fiscal	
2006	$120.000 \times 20\% \times 50\%$	12.000
2007 (normal)	$120.000 \times 20\%$	24.000
2007 (mejora)	$[(24.000 \times 50\%)/(120.000 - 24.000)] \times 10.000$	1.250
2008 (normal)	$120.000 \times 20\%$	24.000
2008 (mejora)	$[24.000/(120.000 - 24.000)] \times 10.000$	2.500
	<b>Total</b>	<b>63.750</b>

La diferencia entre el valor contable del activo, 100.000 euros y su valor de mercado 120.000 euros, se ha de integrar en la base imponible aplicando a la citada diferencia el método de amortización utilizado respecto del mencionado activo [art. 18 c) del TRLIS].

Por ello, en el ejercicio 2008 habrá de efectuarse por este concepto un ajuste extracontable o diferencia temporaria (-) de:

$$(20.000 + 2.500) - (24.000 + 2.500) = -4.000 \text{ euros}$$

El resultado contable de la transmisión habrá sido:

Precio de venta .....	66.250
Precio de adquisición .....	100.000
Precio de la mejora .....	10.000
- Amortizaciones acumuladas .....	- 53.750
Beneficio en venta .....	10.000

Por su parte, la renta derivada de la transmisión, teniendo en cuenta los valores y amortizaciones fiscales, será:

$$66.250 - (120.000 + 10.000 - 63.750) = 0$$

Y puesto que el resultado contable refleja un beneficio de 10.000 euros, procede en consecuencia efectuar un ajuste extracontable o diferencia temporaria (-) de - 10.000 euros.

En definitiva, el juego de los ajustes o diferencias temporales habrá sido el siguiente:

Ejercicio	Resultado contable permuta	Renta por permuta	Ajuste/Diferencia temporaria
2006	0	20.000	+ 20.000
	<b>Amortización contable</b>	<b>Amortización fiscal</b>	
2006	10.000	12.000	- 2.000
2007	21.250	25.250	- 4.000
2008	22.500	26.500	- 4.000
	<b>Resultado contable venta</b>	<b>Renta por venta</b>	
	10.000	0	- 10.000
<b>Total</b>			<b>0</b>

2. De acuerdo con las condiciones del contrato de arrendamiento financiero y el coeficiente máximo de amortización previsto en las tablas para el elemento patrimonial tendremos el siguiente cuadro:

Año	Recuperación del coste (1)	Amortización contable	Gasto fiscal (2)	Exceso (1) - (2)	Ajustes/Diferencia temporaria
2006	45.000	15.000	30.000	15.000	- 15.000
2007	45.000	15.000	30.000	15.000	- 15.000
				(T) 30.000	
2008	10.000	15.000	30.000	(T) 10.000	- 15.000
2009	0	15.000	10.000		+ 5.000
2010	0	15.000	0		+ 15.000
2011	0	15.000	0		+ 15.000
2012	0	10.000	0		+ 10.000
<b>Total</b>	<b>100.000</b>	<b>100.000</b>	<b>100.000</b>		<b>0</b>

El artículo 115 del Texto Refundido de la LIS permite la deducción de la parte de la cuota correspondiente a la recuperación del coste del bien hasta el límite resultante de multiplicar el doble del coeficiente lineal máximo previsto en las tablas de amortización por el coste del bien.

En el presente caso será:  $100.000 \times 15\% \times 2 = 30.000$  euros

En el año 2008 la cuota correspondiente a la recuperación del coste del bien es la cantidad satisfecha por el ejercicio de la opción de compra, esto es, 10.000 euros, ahora bien, la sociedad acumula un exceso no deducido por superar el citado límite en los dos años anteriores de 30.000 euros (15.000 + 15.000).

En definitiva, en el año 2008 la sociedad tiene pendiente de deducir:  $10.000 + 30.000 = 40.000$  euros y como ya hemos indicado que el límite se sitúa en 30.000 euros, esta será la cantidad deducible este año y 10.000 euros en el año próximo.

Puesto que el gasto contable es de 15.000 euros, procederá efectuar un ajuste extracontable o diferencia temporaria (-) de - 15.000 euros.

3. Procede efectuar un ajuste extracontable o diferencia permanente (+) de + 50.000 euros, puesto que el IVA debe repercutirse al cliente (art. 89 de la LIVA), esto es, por esta operación debió registrarse en la contabilidad un crédito y no un gasto.

4. La empresa habrá realizado los siguientes asientos:

Año 2006:

Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Inversiones financieras empresas asociadas	600.000	
570	Tesorería		600.000

Año 2008:

Código	Cuenta	Debe	Haber
570	Tesorería	250.000	
240	Inversiones financieras empresas asociadas		250.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
696	Pérdidas por deterioro de participaciones a largo plazo	25.000	
293	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas		25.000

La devolución de capital con devolución de aportaciones, independientemente de si se reduce el valor nominal de las acciones o si se amortiza parte de ella, supone una desinversión al recuperarse total o parcialmente el coste de la inversión efectuada debiendo disminuirse el precio de adquisición de los valores. El asiento realizado es correcto y no produce ningún ajuste fiscal.



Por otra parte, debemos calcular si la provisión dotada contablemente no excede de los límites fiscales de deducibilidad establecidos en el artículo 12.3 del Texto Refundido de la LIS, debiendo tenerse en cuenta la reducción de capital realizada. De esta forma comprobaremos los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio, teniendo en cuenta la reducción de capital practicada.

Fondos propios al inicio 2008 menos reducción de capital:

$$25\% (2.250.000 - 1.000.000) = 312.500$$

Fondos propios final 2008:

$$25\% \text{ de } 1.300.000 = 325.000$$

Es decir, ha habido una ganancia en 2008.

A efectos fiscales, pues, no se produce una pérdida por deterioro de los citados valores mobiliarios y por lo tanto deberemos efectuar un ajuste extracontable o diferencia temporaria (+) de + 25.000 euros, por la pérdida por deterioro contabilizada.

5. Los asientos contables habrán sido los siguientes:

Año 2007:

Código	Cuenta	Debe	Haber
436	Cientes de dudoso cobro	16.000	
430	Cientes		16.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	16.000	
490	Deterioro del valor de los créditos por operaciones comerciales		16.000

Año 2008:

Código	Cuenta	Debe	Haber
650	Pérdidas de créditos comerciales incobrables	4.000	
436	Cientes de dudoso cobro		4.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
490	Deterioro del valor de los créditos por operaciones comerciales	4.000	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales		4.000

La pérdida por deterioro del crédito contabilizada en el ejercicio 2007 no fue deducible dado que no habían transcurrido seis meses desde el vencimiento impagado (1 de octubre de 2007) hasta el cierre de dicho ejercicio (31 de diciembre de 2007), por lo que habría un ajuste extracontable positivo o diferencia temporaria (+) en la declaración del IS del ejercicio 2007.

Este año 2008 no procede dotar la pérdida por deterioro por cuanto ha habido una pérdida de 4.000 euros y se ha renovado el vencimiento del resto del crédito, 12.000 euros, posponiéndose hasta el próximo ejercicio (art. 12.2.5.º del TRLIS).

Ahora bien, la contabilidad de la empresa ha recogido en resultados una aplicación de la provisión por los 4.000 euros de la quita, pero como el año anterior no se admitió la deducibilidad de la pérdida por deterioro, este año tampoco podemos considerar la aplicación como ingreso.

Procede en consecuencia realizar un ajuste extracontable o diferencia permanente (–) de – 4.000 euros.

6. La recuperación del valor del terreno, hasta el importe de la pérdida sufrida en la venta por «NOU ESTIL, Sa», y que asciende a 50.000 euros (150.000 – 200.000), ha de computarse como ingreso en «DECORO, SA», al ser entidades vinculadas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 19.6 del Texto Refundido de la LIS.

Por ello tendremos que hacer un ajuste extracontable o diferencia temporaria (+) de + 50.000 euros.

7. A tenor de lo expuesto, la contabilidad de «DECORO, SA» habrá registrado el siguiente asiento contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	615.000	
620	Gastos de I+D (por los gastos activados) (200.000 + 270.000 + 145.000)		615.000

Sin embargo los gastos activados durante los ejercicios 2006 y 2007 fueron objeto de deducción en las declaraciones del IS de esos años, al haberse acogido la empresa a la libertad de amortización prevista en el artículo 11.2 del Texto Refundido de la LIS, por ello deberemos efectuar un ajuste extracontable o diferencia temporaria (+) de + 470.000 euros = 200.000 + 270.000.

Por lo que respecta a los gastos de I+D activados en el ejercicio 2008, procede aplicar la libertad de amortización a los conceptos de sueldos y salarios (60.000) y trabajos, servicios y suministros exteriores (35.000), si bien no hay que realizar ajustes extracontables al estar contabilizados como gastos del ejercicio.

Ahora bien, la maquinaria afecta al proyecto de I+D se amortizó fiscalmente de manera íntegra en el año 2006, en virtud de la libertad de amortización, por lo que no resulta deducible el gasto con-

tabilizado por su amortización. Deberemos por lo tanto realizar un ajuste extracontable o diferencia temporaria (+) de + 50.000 euros.

En definitiva, el juego de los ajustes o diferencias temporales habrá sido el siguiente:

Ejercicio	Gasto I+D activado	Gasto contable	Gasto fiscal		Ajuste/diferencia temporaria
2006	200.000	0	Sueldos y salarios	100.000	- 650.000
			Trabajos, servicios y suministros exteriores	50.000	
			Amortización maquinaria	500.000	
2007	270.000	0	Sueldos y salarios	110.000	- 170.000
			Trabajos, servicios y suministros exteriores	60.000	
2008	145.000	615.000	Sueldos y salarios	60.000	+ 520.000
			Trabajos, servicios y suministros exteriores	35.000	
<b>Totales</b>	<b>615.000</b>	<b>615.000</b>		<b>915.000</b>	<b>- 300.000</b>

Queda pendiente de revertir un ajuste extracontable o diferencia temporaria (-) de 300.000 que representa la libertad de amortización aplicada a la maquinaria afecta al proyecto de I+D en la cuantía que excede a la amortización contable, en concreto,  $300.000 = [500.000 - (20\% \times 500.000 \times 2)]$ . Dicha reversión se produce con la venta de la citada maquinaria que se analiza en el siguiente punto.

Asimismo, «DECORO, SA» podrá acogerse a la deducción por actividades de I+D prevista en el artículo 35 del Texto Refundido de la LIS, por los gastos realizados en 2008. Hay que precisar a este respecto que la conclusión con o sin éxito del programa de I+D no influye en la procedencia de la deducción.

El importe de la mencionada deducción será:

Media de gastos por I+D de los ejercicios 2006 y 2007:

$$(200.000 + 270.000)/2 = 235.000 \text{ euros}$$

Base de la deducción por gastos de I+D del año 2008: 145.000.

Y al no superar los gastos de I+D del período la media de los dos ejercicios anteriores, el importe de la deducción será:

$$145.000 \times 25\% = 36.250 \text{ euros}$$

(Téngase en cuenta que la amortización que computa como base de la deducción es la amortización contable fiscalmente deducible, por lo que no comprende las cantidades aplicadas como gasto fiscal en concepto de libertad de amortización).

A ello habrá que añadirle la deducción del 17 por 100 de los gastos por sueldos y salarios correspondientes al personal investigador cualificado adscrito al proyecto:

$$60.000 \times 0,17 = 10.200 \text{ euros}$$

Total deducción por actividades de I+D: 46.450 euros.

8. Por esta operación la contabilidad de «DECORO, SA» habrá registrado el siguiente asiento, al considerar la permuta como no comercial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	300.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (500.000 × 20% × 2)	200.000	
213	Maquinaria		500.000

Sin embargo, el artículo 15.3 del Texto Refundido de la LIS señala que en las permutas deberá computarse una renta por la diferencia entre el valor de mercado del bien recibido, 400.000, y el valor neto contable del elemento entregado, 300.000:

Por consiguiente, haremos un ajuste extracontable o diferencia temporaria (+) de + 100.000 euros.

Además, y dado que la maquinaria ha sido objeto de libertad de amortización, tal y como se recoge en el punto anterior, al haberse transmitido, el último párrafo del artículo 11.2 del Texto Refundido de la LIS obliga a incrementar la base imponible en el importe de las cantidades aplicadas a la libertad de amortización, con lo que termina de revertir el ajuste extracontable o diferencia temporaria (-) que estaba pendiente. En definitiva, haremos:

Libertad de amortización practicada .....	500.000
- Amortización contabilizada .....	- 200.000
Ajuste extracontable .....	+ 300.000

**NOTA:** La transmisión de la maquinaria afecta al proyecto de I+D no supone incumplir el requisito de mantenimiento previsto en el artículo 44.3 del Texto Refundido de la LIS, ya que en el caso de las inversiones afectas al proyecto de I+D el propio artículo 35 del Texto Refundido de la LIS señala que estas deben permanecer en el patrimonio de la sociedad, salvo pérdidas justificadas hasta que cumplan su finalidad específica en la citada actividad, excepto en los casos en que su vida útil, determinada en función del resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas del RIS fuese inferior.

9. Las acciones de «INNOVA, SA» en poder de «DECORO, SA» han sido calificadas como disponibles para la venta, lo que conlleva, en principio, que al final del ejercicio se valorarán a valor razonable y los cambios producidos por la diferencia de valor se llevarán a la cuenta de patrimonio neto. No obstante, si efectivamente se ha producido un deterioro, y así lo considera la entidad al no ser recuperable su importe, el cambio de valor se realizará con un cargo en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por ello, en principio, consideramos correcta la contabilización de la pérdida por el deterioro de los valores mobiliarios realizada por la entidad por importe de 100.000 euros, ya que el valor de adquisición de la participación se ha contabilizado por el valor neto contable de la maquinaria entregada, tal y como hemos visto en el punto anterior, es decir, 300.000 euros, y los fondos propios al cierre del ejercicio correspondientes a las acciones adquiridas ascienden a 200.000 euros.

Por su parte, el límite de deducción fiscal lo determina la diferencia entre los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio, de acuerdo con lo establecido en el artículo 12.3 del Texto Refundido de la LIS, es decir:

$$400.000 - 200.000 = 200.000 \text{ euros}$$

Por lo que no hay que realizar ningún ajuste extracontable.

Por último, se puede practicar la deducción por doble imposición de dividendos, en la cuantía que exceda de la depreciación sufrida por la cartera debida al reparto de las reservas existentes en el momento de la adquisición [art. 30.4 d) del TRLIS]:

$$(130.000 - 100.000) \times 30\% \times 100\% = 9.000 \text{ euros}$$

Corresponde aplicar la deducción del 100 por 100 (art. 30.2 del TRLIS) ya que aunque el tiempo de posesión de las acciones de «INNOVA, SA» no llega al año, este requisito temporal puede cumplirse también con posterioridad a la distribución del dividendo.

10. La renta generada por la venta de estas acciones puede acogerse a la deducción por doble imposición de dividendos prevista en el artículo 30.5 del Texto Refundido de la LIS hasta el importe de los beneficios no distribuidos correspondientes a la participación transmitida durante el tiempo de tenencia de la misma. Es decir:

Renta integrada en la base imponible:

Precio de venta .....	1.000.000
Precio adquisición (5.000 × 100) .....	500.000
	500.000

Incremento de beneficios netos no distribuidos:

$$5.000 \times (150 - 100) = 250.000$$

Por consiguiente, la deducción será:

$$250.000 \times 30\% \times 100\% = 75.000 \text{ euros}$$

**11.** La amortización contabilizada: 32.000 euros = 160.000/5, excede del límite de deducción fiscal señalado en el artículo 11.5 del Texto Refundido de la LIS: 16.000 euros = 160.000/10.

Por lo tanto, haremos un ajuste extracontable o diferencia temporaria (+) de + 16.000 euros.

**NOTA:** Aplicación literal del artículo 11.4 del Texto Refundido de la LIS. No obstante, se podría considerar gasto fiscalmente deducible 20.000 euros (160.000/8), dado que el contrato de arrendamiento tiene una duración de ocho años, y por tanto corresponde a una pérdida por deterioro efectiva justificada [art. 11.1 e) del TRLIS]. En ese caso el ajuste sería + 12.000.

La DGT en Consulta n.º V0906/2008, de 6 de mayo, en un tema sobre amortización del inmovilizado intangible constituido por derechos de adquisición sobre jugadores de fútbol considera que un medio de prueba para la justificación del deterioro del inmovilizado intangible puede ser la duración del contrato.

**12.** Actividad exterior de «DECORO, SA»:

a) Las rentas positivas obtenidas de la sucursal de Munich están exentas del IS, en el importe que superen a las rentas negativas de ejercicios anteriores y que se hubieren integrado en la base imponible de «DECORO, SA», dado que las rentas procedentes del citado establecimiento permanente cumplen los requisitos establecidos en el artículo 22 del Texto Refundido de la LIS.

Por lo tanto, habrá que realizar en primer lugar un ajuste extracontable o diferencia permanente (+) de + 30.000 euros por el impuesto pagado al transferir los beneficios, ya que figura contabilizado como gasto en la cuenta de tributos de «DECORO, SA».

Por otra parte, la renta neta negativa de los ejercicios 2005-2007 es de:

$$- 200.000 - 150.000 + 100.000 = - 250.000 \text{ euros}$$

Y de acuerdo con lo expuesto, la renta exenta ascenderá a: 300.000 - 250.000 = 50.000 euros, debiéndose consignar por un ajuste extracontable o diferencia permanente (-) de - 50.000 euros.

b) Por los dividendos recibidos de la empresa de Caracas, «DECORO, SA» puede acogerse a la exención prevista en el artículo 21 del Texto Refundido de la LIS, dado que se cumplen los requisitos establecidos en el citado precepto.

Así, por los dividendos íntegros percibidos, que ascienden a 240.000 euros = 2.000.000 × 60% × 20%, procede hacer un ajuste extracontable o diferencia permanente (-) de - 240.000 euros.

En tanto que por los impuestos satisfechos al transferir los beneficios a España que ascienden a 24.000 euros = 240.000 × 10%, en la medida en que ya figuran contabilizados como

gastos en la cuenta de tributos de «DECORO, SA», haremos un ajuste extracontable o diferencia permanente (+) de + 24.000 euros.

- c) Por último, la inversión realizada para la creación de una empresa en Argel puede acogerse a la deducción por actividades de exportación prevista en el artículo 37 del Texto Refundido de la LIS, ya que supone una participación superior al 25 por 100 del capital social, si bien la base de la deducción será el importe de la inversión efectiva, esto es, el capital desembolsado. En definitiva, el importe de la deducción será:

$$200.000 \times 50\% \times 9\% = 9.000 \text{ euros}$$

**13.** El artículo 15.6 del Texto Refundido de la LIS establece que en la disolución de entidades, se integrará en la base imponible de los socios la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos y el valor contable de la participación anulada.

Pero «DECORO, SA» ha contabilizado un beneficio excepcional de 75.000 euros como consecuencia de la disolución de la entidad «TRESILLOS, SA», y por ello la aplicación del artículo 15.6 del Texto Refundido de la LIS no produce ajuste alguno.

Por otra parte, al haber sido contabilizados los bienes recibidos por su valor de mercado, no será de aplicación el artículo 18 del Texto Refundido de la LIS.

Por último, la renta derivada de esta operación puede acogerse a la deducción por doble imposición de dividendos establecida en el artículo 30.3 del Texto Refundido de la LIS, dado que la sociedad disuelta habrá integrado en su base imponible la citada diferencia por imperativo del artículo 15.3 del Texto Refundido de la LIS, deducción que alcanzará el 100 por 100 de la cuota correspondiente a la citada renta al superar los porcentajes de participación (5%) y tenencia (>1 año) establecidos en el artículo 30.3 de la precitada norma:

$$75.000 \times 30\% \times 100\% = 22.500 \text{ euros}$$

**14.** Las deducciones pendientes de ejercicios anteriores se tendrán en cuenta para practicar la liquidación.

Cálculo de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios:

1. Rentas que pueden acogerse a la misma (transmisiones onerosas de elementos patrimoniales realizadas en el ejercicio, susceptibles de generar rentas que pueden acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, en virtud de lo dispuesto en el art. 42.2 del TRLIS):
  - Venta del activo al que se refiere el punto 1. En principio la transmisión de este activo material reúne los requisitos del precitado artículo, sin embargo, no hay integración de renta en la base imponible del ejercicio, como exige el artículo 42.1 del Texto Refundido de la LIS, puesto que si bien contablemente se ha reconocido un beneficio de 10.000 euros, sin embargo, esta renta se imputó fiscalmente al año 2006, cuando tuvo lugar la

permuta (pudiendo acogerse entonces a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), por lo que no procede la deducción.

- Permuta de la maquinaria recogida en el punto 8. La transmisión cumple con los requisitos señalados en el citado precepto, por lo que la renta generada en la misma, 100.000 euros, puede acogerse a la deducción. Por otra parte hay que tener en cuenta que como la maquinaria se había beneficiado de la libertad de amortización hicimos un ajuste positivo de 300.000 euros, pero esta renta de 300.000 euros, que tributa en 2008, no forma parte de la base de la deducción, por impedirlo el apartado 5 del reiterado artículo 42 del Texto Refundido de la LIS.
- Venta de las acciones señaladas en el punto 10. Concurren también en esta operación los requisitos necesarios para acogerse a la deducción, ahora bien, la base de la deducción estará integrada únicamente por aquellas rentas que no hayan disfrutado de la deducción por doble imposición de dividendos (art. 42.5 del TRLIS). Por lo tanto, la renta susceptible de acogerse a la deducción por esta operación será:

$$5.000 \times (200 - 150) = 250.000 \text{ euros}$$

- Disolución y liquidación de la entidad a que se refiere el punto 13. Si bien la renta de 75.000 euros, obtenida en esta operación, podría acogerse en principio a la deducción, pero al haberse aplicado sobre la totalidad de la misma la deducción por doble imposición de dividendos, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios resulta improcedente (art. 42.5 del TRLIS).

Por lo tanto, la base de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 del Texto Refundido de la LIS podrá ascender como máximo a 350.000 euros = 100.000 + 250.000.

2. Importe a reinvertir. Para poder aplicar la deducción sobre las mencionadas rentas será necesario reinvertir la totalidad del importe de las citadas transmisiones, es decir:

- Por la permuta del punto 8: 400.000 euros.
- Por la venta de acciones del punto 10: 1.000.000 de euros = 5.000 × 200.

Podría pensarse que la cantidad a reinvertir fuese la parte proporcional del total importe de la venta, correspondiente a la renta susceptible de acogerse a la deducción, es decir:  $(250.000/500.000) \times 1.000.000 = 500.000$  euros, sin embargo, este criterio ha sido rechazado por la DGT en Consulta n.º 1196/2004, de 12 de mayo.

Por lo tanto, la reinversión total debe ascender a 1.400.000 euros (400.000 + 1.000.000) para poder beneficiarse de los 350.000 euros de plusvalía de la deducción por reinversión.

3. Inversiones realizadas por la entidad en 2008. Tenemos que determinar cuál ha sido el importe reinvertido en elementos patrimoniales que generan el derecho a la deducción, a tenor de lo señalado en el artículo 42.3 del Texto Refundido de la LIS y en el plazo establecido en el apartado 4 del citado precepto.



Así pues, teniendo en cuenta que las transmisiones que generan el derecho a la deducción (puntos 8 y 10 del supuesto) se han producido el 1 de julio de 2008, debemos analizar las inversiones que se hayan producido desde el 1 de julio de 2007 hasta el 31 de diciembre de 2008:

- Mejora del activo material señalada en el punto 1 efectuada el 1 de julio de 2007 por importe de 10.000 euros.

La mejora del activo material podría considerarse apta para la reinversión, sin embargo al haberse vendido el activo a la que está incorporada el 31 de diciembre de 2008, se incumple el plazo de mantenimiento de la inversión establecido en el artículo 42.6 a) del Texto Refundido de la LIS por lo que no resulta computable.

- Adquisición del terreno señalado en el punto 6 efectuada el 1 de enero de 2008.

Esta adquisición no constituye un elemento apto para la reinversión, puesto que el terreno no se encuentra afecto a la actividad económica de la empresa.

- Adquisición de las acciones de «INNOVA, SA» señaladas en el punto 8, efectuada el 1 de julio de 2008, por importe de 400.000 euros.

Apta para computar como reinversión al reunir los requisitos establecidos en el mencionado artículo 42.3 del Texto Refundido de la LIS.

- Adquisición de las acciones de la sociedad de Argel señaladas en el punto 12, efectuada el 1 de octubre de 2008.

Aunque resulta apta para computar como reinversión al reunir los requisitos establecidos en el mencionado artículo 42.3 del Texto Refundido de la LIS, sin embargo, esta inversión se ha beneficiado de la deducción por actividades exportadoras del artículo 37 del Texto Refundido de la LIS, por lo que no se puede tener en cuenta al incurrir en incompatibilidad, ya que una misma inversión no puede gozar de más de una deducción de las previstas en el Capítulo IV del Título VI de Texto Refundido de la LIS para incentivar la realización de determinadas actividades.

Así lo entiende la DGT en la Consulta n.º 1867/2004 de 7 de octubre al señalar que «Por otra parte, cuando el Texto Refundido de la LIS, establece deducciones en la cuota íntegra para incentivar la realización de determinadas actividades, ... la realización de una inversión no puede dar lugar a aplicar más de una deducción en la cuota por diferentes conceptos, excepto la deducción por actividades en investigación y desarrollo y por reinversión de beneficios extraordinarios, para las que el artículo 35 del Texto Refundido de la LIS establece de forma expresa la compatibilidad entre ambas».

En definitiva, la reinversión asciende a 400.000 euros.

#### 4. Cálculo de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Al ser la reinversión parcial la deducción será:

$$350.000 \times (400.000/1.400.000) \times 12\% = 12.000 \text{ euros}$$

15. Los pagos fraccionados realizados por «DECORO, SA» habrán sido:

- En abril:

$$60.840 \text{ euros} = 18\% \times (400.000 - 20.000 - 40.000 - 2.000)$$

- Y en cada uno de los meses de octubre y diciembre:

$$59.220 \text{ euros} = 18\% (360.000 - 10.000 - 20.000 - 1.000)$$

- Total pagos fraccionados:

$$179.280 \text{ euros} = 60.840 + 59.220 + 59.220$$

Todo ello de acuerdo con lo establecido en el artículo 45 del Texto Refundido de la LIS y la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2008.

<b>Liquidación IS Ejercicio 2008 «DECORO, SA»</b>	<b>Importe</b>	<b>Normativa aplicable</b>
<b>Resultado contable</b>	<b>1.000.000</b>	Art. 10.3 del TRLIS
<b>Ajustes positivos</b>		
Punto 3 (diferencia permanente)	50.000	Arts. 89 de la LIVA y 10.3 del TRLIS
Punto 4 (diferencia temporaria nacida en el ejercicio)	25.000	Art. 12.3 del TRLIS
Punto 6 (diferencia temporaria nacida en el ejercicio)	50.000	Art. 19.6 del TRLIS
Punto 7 (diferencia temporaria. Reversión)	470.000	Art. 11.2 del TRLIS
Punto 7 (diferencia temporaria. Reversión)	50.000	Art. 11.2 del TRLIS
Punto 8 (diferencia temporaria nacida en el ejercicio)	100.000	Art. 15.3 del TRLIS
Punto 8 (diferencia temporaria. Reversión)	300.000	Art. 11.2 del TRLIS
Punto 11 (diferencia temporaria nacida en el ejercicio)	16.000	Art. 11.4 del TRLIS
Punto 12 (diferencia permanente)	30.000	Art. 22 del TRLIS
Punto 12 (diferencia permanente)	24.000	Art. 21 del TRLIS
<b>Total ajustes (+)</b>	<b>1.115.000</b>	
<b>Ajustes negativos</b>		
Punto 1 (diferencia temporaria. Reversión)	- 4.000	Art. 18 c) del TRLIS
Punto 1 (diferencia temporaria. Reversión)	- 10.000	Art. 18 b) del TRLIS
Punto 2 (diferencia temporaria nacida en el ejercicio)	- 15.000	Art. 115 del TRLIS

.../...

.../...		
Punto 5 (diferencia permanente)	- 4.000	Art. 12 del TRLIS
Punto 12 (diferencia permanente)	- 50.000	Art. 22 del TRLIS
Punto 12 (diferencia permanente)	- 240.000	Art. 21 del TRLIS
<b>Total ajustes (-)</b>	<b>- 323.000</b>	
<b>Base imponible</b>	<b>1.792.000</b>	
<b>Cuota íntegra al 30%</b>	<b>537.600</b>	Art. 28 del TRLIS
Punto 9: DDII	- 9.000	Art. 30.1 del TRLIS
Punto 10: DDII	- 75.000	Art. 30.5 del TRLIS
Punto 13: DDII	- 22.500	Art. 30.2 del TRLIS
<b>Total deducción doble imposición dividendos</b>	<b>- 106.500</b>	
<b>Cuota íntegra ajustada positiva</b>	<b>431.100</b>	
Punto 14. Deducciones pendientes de años anteriores: 311.000		Art. 39 del TRLIS
Punto 7. Deducción por actividades de I+D de 2008: 46.450		Art. 35 del TRLIS
Punto 12. Deducción por actividad exportadora de 2008: 9.000		Art. 37 del TRLIS
Total deducciones pendientes sujetas a límite: 366.450 (46.450 > 10% 431.100)		Art. 37.1 del TRLIS
<b>(Límite 50% 431.100 = 215.550)</b>		
<b>Deducciones aplicadas:</b> formación profesional 2006 (50.000) + + Creación de empleo 2007 (25.000) + I+D 2006 (110.000) + + I+D 2007 (30.550)	- 215.550	Art. 44.1 del TRLIS
Punto 14. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios	- 12.000	Art. 42 del TRLIS
<b>Deducciones para incentivar actividades</b>	<b>227.550</b>	
<b>Cuota líquida positiva</b>	<b>203.550</b>	
Punto 15. Pagos fraccionados	- 179.280	Art. 45 del TRLIS
<b>Cuota diferencial a ingresar ejercicio 2008</b>	<b>24.270</b>	Art. 137 del TRLIS

Y los asientos contables serían los siguientes:

a) Reflejo del impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	203.550	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		179.280
4752	Hacienda Pública, acreedora por IS		24.270

b) Reflejo del impuesto diferido:

Por las diferencias temporarias nacidas en el ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	4.500	
479	Diferencias temporarias imponibles (15.000 × 0,30)		4.500

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Diferencias temporarias deducibles (191.000 × 0,30)	57.300	
6301	Impuesto diferido		57.300

Por las diferencias temporarias que revierten de ejercicios anteriores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Diferencias temporarias imponibles (820.000 × 0,30)	246.000	
6301	Impuesto diferido		246.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	4.200	
4740	Diferencias temporarias deducibles (14.000 × 0,30)		4.200

Por la cancelación de las cuentas (6300) y (6301):

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	294.600	
129	Resultado del ejercicio		91.050
6300	Impuesto corriente		203.550