

PRÁCTICA 4 Variaciones Patrimoniales

SOLUCIÓN

En este supuesto se plantean diversas operaciones realizadas por Varia.SA. con elementos patrimoniales. Vamos, en primer lugar, a analizarlas para revisar su tratamiento contable y determinar las posibles consecuencias fiscales:

1. Venta de diverso mobiliario el 01.06.N:

Determinación del resultado contable:

Beneficio ó Pérdida = Valor de Transmisión - Valor Contable

Valor Contable: V. Adquisición + Mejoras - Deterioro Valor - Amortización Acumulada

Por tanto: dado que en este caso no se han realizado mejoras, ni se ha dotado contablemente ningún deterioro de valor de estos activos, el Valor Contable será: Valor de Adquisición - Amortización Acumulada:

a) Amortización acumulada: (C.Máx: 10%, T.Máx: 20 años)

N-4:	40.000 x 10% =	4.000
N-3:	40.000 x 10% =	4.000
N-2:	40.000 x 10% =	4.000
N-1:	40.000 x 10% =	4.000
N: (sólo hasta 01.06) ...	40.000 x 10% x 6/12 =	2.000

(nota: según el apartado de elementos comunes, el mobiliario tiene un Coeficiente Máximo del 10%. Si se hubiese adquirido entre 01.01.03 y 31.12.04 el C.Máx. sería del 11% al poder ser multiplicado por 1,1 (ver Disposición Adicional 7ª L).

TOTAL Amortización Acumulada: 18.000

b) Valor Contable: 40.000,00 - 18.000,00 = 22.000

c) **RENTA CONTABLE** : 20.000 - 22.000 = **- 2.000**

La operación de venta de mobiliario ha generado una pérdida patrimonial que podemos comprobar que ha sido correctamente contabilizada, pues está así recogida en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Fiscalmente **no procede practicar ningún ajuste** porque la pérdida ya está registrada contablemente y por tanto integrada en la Base Imponible. No procede practicar la corrección monetaria porque no se cumplen los 2 requisitos: no se trata de una renta positiva y el elemento transmitido no es un inmueble (Art. 15.9 L).

2. Venta de terreno el 31.12.N:

Determinamos, en primer lugar, el resultado contable que deriva de la operación, que será la diferencia entre el valor de transmisión y el valor contable:

$$\text{Beneficio ó Pérdida} = \text{Precio de Venta} - \text{Valor Contable}$$

$$\text{Valor Contable: } V. \text{ Adquisición} + \text{Mejoras} - \text{Deterioro Valor} - \text{Amortización Acumulada}$$

Para determinar el Valor Contable debemos tener presente 2 consideraciones:

- a) Los terrenos no se amortizan, pues se entiende que su vida útil es ilimitada,
- b) En este caso se ha producido en el ejercicio N una disminución del valor contable (300.000 €) que responde a una depreciación irreversible y contabilizada en los términos dispuestos por la normativa contable (figura en el Resultado Contable en la cuenta (672) *Pérdidas procedentes de Inversiones Inmobiliarias*).

Esta pérdida contabilizada tiene pleno efecto fiscal (art. 10.3 L), y **no procede practicar ningún ajuste**, integrándose en la Base Imponible del IS de Varia.SA.

El nuevo Valor Contable, representará el valor de los terrenos de cara a la determinación del beneficio o pérdida derivado de su transmisión.

⇒ Valor Contable a 31.12.N: Valor de Adquisición - Pérdida Extraordinaria:

$$\dots\dots\dots 700.000 - 300.000 = 400.000$$

$$\text{Por tanto: } \mathbf{Renta Contable:} \dots\dots\dots 200.000 - 400.000 = \mathbf{-200.000}$$

La operación de venta del terreno ha generado una pérdida patrimonial que, junto a la pérdida extraordinaria por depreciación de valor ha sido correctamente contabilizada, pues consta en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias (200.000 + 300.000 = 500.000).

Fiscalmente serán deducibles las dos pérdidas contabilizadas por lo que **no procede practicar ningún ajuste**. Además, respecto a la posibilidad de aplicar la corrección monetaria:

El art. 15.9 L señala que la corrección monetaria se aplica a los efectos de integrar en la BI las *rentas positivas* obtenidas en la *transmisión* de elementos patrimoniales del activo fijo (o de elementos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta) que tengan la naturaleza de bienes inmuebles.

En este caso, a pesar de tratarse de un bien inmueble, como la transmisión ha generado una renta negativa, **no procede la aplicación de la corrección monetaria**.

3. Venta de almacén el 31.03.N

De nuevo debemos comenzar por conocer el resultado contable que deriva de la operación (diferencia entre el valor de transmisión y el valor contable):

$$\text{Beneficio ó Pérdida} = \text{Precio de Venta} - \text{Valor Contable}$$

$$\text{Valor Contable: } V. \text{ Adquisición} + \text{Mejoras} - \text{Deterioro Valor} - \text{Amortización Acumulada}$$

En este caso, para determinar el Valor Contable debemos resolver 2 cuestiones iniciales:

- a) Según la norma contable, el Valor de Adquisición debe incluir todos los gastos adicionales necesarios hasta su puesta en condiciones de funcionamiento (Norma de Valoración 2ª PGC), por tanto:

$$\text{Valor de Adquisición: } \dots 370.000 + 22.200 + 800 + 2.000 + 5.000 = 400.000$$

- b) Para determinar la Amortización, no será amortizable (ni contable ni fiscalmente) la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo (Art. 1.2 R). Así, cuando no se conozca el valor del suelo se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición.

En este caso, el valor de la construcción representa un 75% del valor catastral total en N-3, por lo que el **valor amortizable** será: $400.000 \times 75\% = 300.000 \text{ €}$

Por tanto, el Valor Contable será, en este caso, la diferencia entre el precio de adquisición y la amortización acumulada en 2 años y 9 meses:

$$\text{Valor Contable: } \dots 400.000 - [3\% \times 300.000 \times (6/12 + 2 + 3/12)] = \underline{\underline{375.250}}$$

$$\Rightarrow \text{Renta Contable: } \dots 600.000 - 375.250 = \underline{\underline{+ 224.750}}$$

La operación de venta del almacén ha generado un beneficio patrimonial que entendemos ha sido correctamente contabilizado en la Cuenta (771) *Beneficios procedentes del Inmovilizado Material* que figura en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Fiscalmente, dado que entendemos que el beneficio ha sido contabilizado, ya se incluye en la BI, sólo nos queda plantarnos si **procede aplicar la corrección monetaria**:

- ↘ Dado que se transmite un bien inmueble y se ha obtenido una renta positiva, procede aplicar la **CORRECCIÓN MONETARIA (Art. 15.9 L)** de acuerdo con las siguientes reglas :

- a) Determinar el Valor Contable actualizado: multiplicando el precio de adquisición y las amortizaciones acumuladas por los coeficientes establecidos por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el IS:

V.Contable actualizado: Precio Adq. actualizado - Amort. Ac. actualizada

⇒ **V.Contable Actualizado:** | € | €00 - 25.€GJ, | Í = Á, ' ", %\$,))

			Valor Contable	Coeficientes Actualización	Valor Actualizado
Precio Adquisición: (N-3)			400.000,00	1,0GGF	(\$, ", (0,00
Amortizaciones:	Base	Coeficiente Amortización			
N-3 :	300.000	3% x 6/12	4.500,00	1,0GGF	4.Í JJ, | Í
N-2 :	300.000	3%	9.000,00	1,0F€€	9.€J€€€
N-1 :	300.000	3%	9.000,00	1,01€€	9.€J€00
N :	300.000	3% x 3/12	2.250,00	1,0000	2.250,00
Amort Acumulada:			24.750,00		25.\$&, ()
VC y VC Actualizado:			375.250,00		' , ' ., %0,))

- b) El siguiente paso será determinar la diferencia: V.C. Actualizado - V.C.

⇒ En este caso: | H | H | F0, | Í | Í - 375.250,00 = , .) * 0,))

- c) A continuación debemos verificar si procede la aplicación del **coeficiente K** (coeficiente de financiación o de endeudamiento).

Calculamos **K** (art. 15.9 c) L): $105.000 / (105.000 + 895.000 - 700.000) = 0.35$

⇒ Dado que $K < 0,4$ procede su aplicación.

- d) **CORRECCION MONETARIA :** | ì | ð | Í | Í x 0,35 = &- - * , %

Por tanto, fiscalmente podemos practicar un **ajuste permanente negativo** por corrección monetaria de &" - * 2% €

⇒ el **Beneficio Fiscal** será: 224.750 - 2.996,19 = **221.753,81 €**

4. Misma situación que el caso 1 pero la venta se realiza por 32.000 €.

Además, se acuerda con la empresa compradora que el pago se realizará al 50% el 30.12.N y el 31.07.N+1.

Contablemente, la renta obtenida en la operación será ahora:

a) Valor de Transmisión:	.....	32.000
b) Valor Contable:	..... 40.000,00 - 18.000,00 =	22.000
c) RENTA CONTABLE :	..... 32.000 - 22.000 =	+ 10.000

Fiscalmente, si entendemos que la empresa ha contabilizado correctamente el beneficio obtenido (siguiendo el criterio de devengo), éste estará integrado en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y, por tanto en BI.

Sin embargo, en este plano fiscal, podemos entender la venta como una operación a plazo, pues entre la transmisión del elemento (30.06.N) y el último pago (31.07.N+1) transcurre más de un año (art. 19.4 L): de esta forma, la renta se entenderá obtenida proporcionalmente a los cobros, 50% en N y 50% en N+1, originándose los siguientes ajustes por diferencia con la contabilidad:

Ejercicio	Contabilidad	Fiscalidad	Ajustes
N	10.000	50% x 10.000 = 5.000	- 5.000 (T)
N+1	0	50% x 10.000 = 5.000	+ 5.000 (T)

5. Venta de remolque de camión el 01.01.N

Determinaremos en primer el resultado contable que deriva de la operación, por diferencia entre el valor de transmisión y el valor contable (sabiendo que la amortización se ha practicado en el ejercicio N-1 al 18%):

a) Valor de Transmisión:	.....	13.000
b) Valor Contable:	..... 10.000 - (18% x 10.000) =	8.200
c) RENTA CONTABLE :	..... 13.000 - 8.200 =	+ 4.800

Ha obtenido en la venta un Beneficio de 4.800 € que se ha contabilizado correctamente pues consta en el Resultado Contable (así, podemos comprobar que la cuenta de *Beneficios procedentes del Inmovilizado Material* recoge el beneficio contable derivado de la venta del almacén, caso 3, junto a éste: 224.750 + 4.800 = 229.550).

Fiscalmente **no procede practicar ningún ajuste** en relación con el beneficio obtenido en esta transmisión pues está correctamente contabilizado y no procede aplicar la corrección monetaria (no se trata de un bien inmueble).

Ahora bien, dado que transmite el bien antes de finalizar su vida útil (al amortizar al 18%: $100/18 = 5,56$ años) y que en N-1 la empresa aplicó en su liquidación por IS la D.Adicional 11ª L (y podía hacerlo al mantenerse la plantilla respecto a los 12 meses anteriores, siempre que considere que se va a mantener otros 24), debe practicar en la liquidación del ejercicio N el **ajuste de reversión** de la Libertad de Amortización.

➤ o sea, debe practicar un ajuste fiscal que recupere el exceso de amortización computada fiscalmente por Libertad de Amortización, así:

Ejercicio	Contabilidad	Fiscalidad	Ajustes
N-1	1.800	10.000	- 8.200 (T)
N	0	+ 8.200	+ 8.200 (T)

Finalmente, con todo lo anterior, la Base Imponible Previa de la Sociedad Varia.SA. en el ejercicio N será:

- Notas:
1. no consideramos ahora el caso 4, al ser una reformulación del 1.
 2. fijémonos que en la Cuenta de PyG aparece contabilizado el gasto por IS por 60.000 € que no es fiscalmente deducible (art. 14.1.b) L), debiendo proceder a practicar también el ajuste correspondiente.

BASE IMPONIBLE :	RESULTADO CONTABLE :	+ 138.550,00
AJUSTES FISCALES :	3) Corrección Monetaria:	- 2.996,19
	5) Reversión Lib. Amort.:	+ 8.200,00
	*) Imp. sobre Sociedades:	+ 60.000,00
	BASE IMPONIBLE PREVIA :	+ 203.753,81