

## PRACTICA 6

## Liquidación completa del Impuesto

### SOLUCIÓN

Nota: Dado que en el ejercicio anterior (N-1) el importe neto de la cifra de negocios no superó los 10 millones de euros, la empresa puede aplicar en el ejercicio N (año 2012) el Régimen de Entidades de Reducida Dimensión (art. 108.1 L). En los ejercicios anteriores tributó en el Régimen General al superar en todos los años previos los 10 mill.€, de cifra de negocios. Por lo comentado en el apartado 14.b también sabemos que no puede aplicar la disposición adicional 12ª, al haberse producido una reducción de plantilla respecto al ejercicio 2008.

1. Cumple todas las condiciones exigidas en el artículo 115 L por lo que debe aplicar el régimen especial de los contratos de arrendamiento financiero. (Hay que comprobar que verifica todas las condiciones).

Ello supone que el coste financiero (intereses anualmente pagados) es gasto fiscalmente deducible si está contabilizado (y se comprueba que así es, ya que en Pérdidas y Ganancias hay unos Gastos Financieros por valor de 3.000 € correspondientes al año N). Por su parte, la cuota correspondiente a la recuperación del coste del bien también será deducible siempre que no supere el límite fijado por el 115.6 L, esto es, la amortización que se obtendría de aplicar el triple (2 x 1,5) del coeficiente lineal máximo establecido para el elemento en cuestión (ya que nos encontramos ante una empresa de reducida dimensión).

En nuestro caso, si vamos a las tablas podemos ver que el coeficiente máximo es el 12%

Así, la cuantía máxima que podría alcanzar el gasto fiscal asociado a la cuota de recuperación del coste del bien es el 36% (3 x 12%) sobre el valor del bien (31.000 €), esto es: 11.160 €.

Como la cuota de recuperación de coste correspondiente al ejercicio N es 10.000, sólo será fiscalmente deducible esa cuantía. En consecuencia tendremos que:

Contablemente: amortización :  $12\% \times 31.000 = 3.720$

3.720	Amort. Im. Material	a	A. Acum. I. Material	3.720
-------	---------------------	---	----------------------	-------

Fiscalmente: el gasto deducible será: 10.000 € y, por tanto, en el ejercicio N tendremos un **ajuste temporal negativo de - 6.280 €**.

Ajuste que puede realizarse al tratarse de una excepción al principio de inscripción contable.

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
3.720	10.000	- 6.280

2. a) Las pérdidas de valor de créditos comerciales derivados de deudas de Administraciones Públicas no son deducibles, salvo que la deuda sea objeto de procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía, según el art. 12.2 segundo párrafo L, y por tanto procede un **ajuste temporal positivo de + 1.000 €**.

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
1.000	0	+ 1.000

b) La pérdida por riesgo de insolvencia del cliente de N-3 cumple las condiciones del artículo 12.2.a) L pues han transcurrido más de 6 meses desde el vencimiento de la obligación y el momento del devengo del impuesto. Por tanto, el gasto contable es deducible y no es necesario practicar ningún ajuste.

c) Finalmente, debemos señalar que en este ejercicio no podemos aplicar el art. 112 L relativo a la deducción por deterioro de créditos para la cobertura del riesgo global derivado de las posibles insolvencias de clientes, calculada como el 1% del saldo de clientes existente a la conclusión del periodo impositivo. Esto es así porque la cuenta de clientes sólo arroja un saldo de 2.500 euros (ver Balance) y el art. 112.2 L indica que sobre éste hay que restar las pérdidas individualizadas efectuadas durante el ejercicio que hayan sido deducibles y aquellas otras que según ese artículo no lo pueden ser, por lo que la cuantía sobre la que se podría aplicar el 1% es cero.

3. Las bases imponibles negativas habrá que tenerlas en cuenta en la liquidación. Según el artículo 25.1 L, ésta es compensable pues está dentro del plazo máximo.

4. En primer lugar, debemos determinar la renta contable (beneficio o pérdida), derivada de la venta de la Máquina A:

Valor de Transmisión :.....		8.000 €
Valor Contable : .....	10.000 - 4.800 =	5.200 €
- Precio de adquisición (el 30.06.N-3) : .....	10.000	
- Amortizaciones :		
N-4 : .....	10.000 x 12% x 6/12 =	600
N-3 : .....	10.000 x 12% =	1.200
N-2 : .....	10.000 x 12% =	1.200
N-1 : .....	10.000 x 12% =	1.200
N : .....	10.000 x 12% x 6/12 =	600
- Total Amortizaciones : .....	4.800	
BENEFICIO CONTABLE : .....	8.000 - 5.200 =	2.800 €

Este beneficio contable coincidirá con el beneficio fiscal, toda vez que **no procede aplicar la corrección monetaria** por no tratarse de un bien inmueble (art. 15.9 L).

En principio no se nos dan datos para una posible aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, puesto que no se indica que se haya producido la reinversión del importe de la transmisión.

[Resolución para "nota": En cualquier caso, y aunque no se explicita en el enunciado, deberíamos considerar que la Máquina C del epígrafe 1, "adquirida" mediante un contrato de leasing, fiscalmente es una reinversión de lo obtenido en la venta de la máquina A, ya que verifica todas las condiciones del art. 42 L, y en concreto del artículo 42.6.b) L, por lo que podríamos aplicar una deducción en cuota por reinversión de beneficios extraordinarios.

Así, como el importe de la venta de la Máquina A (8.000) es menor que el coste de adquisición de la Máquina C (31.000), podemos entender que la reinversión es total, y por tanto, la deducción sería:  $12\% \times 2.800 = 336 \text{ €}$ ].

5. Nos encontramos ante la transmisión del Inmueble A y la posterior reinversión del importe de la transmisión, lo que supone que debemos estudiar el problema desde tres puntos de vista:

a) Existe la posibilidad de aplicar la **corrección monetaria** al tratarse de un bien inmueble (Art. 15.9 L). Debemos, en todo caso, comprobar si se produce la segunda condición, esto es, si la transmisión genera una renta positiva:

Fecha adquisición: 01.07.N-4

Precio de adquisición: 100.000 €  
(ver información en punto 6)

Valor del suelo: 20.000 €

Valor de la construcción : 80.000 €

De ahí : Valor Contable: ..... 100.000 - (8.400 + 1.200) = 90.400 €  
**Renta contable operación:** ..... 110.000 - 90.400 = + 19.600 €

Por tanto, dado que se transmite un inmueble y la renta generada en la operación es positiva, podemos aplicar la corrección monetaria. Para ello:

1º. Calculamos el VC actualizado :

VC<sub>act</sub> : ..... 104.460 - 9.754,56 = 94.705,44 €

\*) P Adq<sub>act</sub> : ..... 100.000 x 1,0446 = 104.460

\*) Suma Amortizaciones Acumuladas<sub>act</sub> : ..... 9.754,56

Am.<sub>act.N-4</sub> : ..... 1.200 x 1,0446 = 1.253,52

Am.<sub>act.N-3</sub> : ..... 2.400 x 1,0221 = 2.453,04

Am.<sub>act.N-2</sub> : ..... 2.400 x 1,0100 = 2.424,00

Am.<sub>act.N-1</sub> : ..... 2.400 x 1,0100 = 2.424,00

Am.<sub>act.N</sub> : ..... 1.200 x 1,0000 = 1.200,00

2º. Calculamos la diferencia : VNC<sub>act</sub> - VNC = 94.705,44 - 90.400 = 4.305,44 €

3º. Dado que K = 0,5 > 0,4 no procede su aplicación y por tanto, procede un **ajuste permanente negativo (de valoración)** por corrección monetaria de **- 4.305,44 €**.

4º. Como consecuencia del ajuste, el beneficio fiscal de la operación asciende a 19.600,00 - 4.305,44 = 15.294,56 €.

Por tanto:

BENEFICIO CONTABLE	BENEFICIO FISCAL	AJUSTE
19.600	15.294,56	- 4.305,44

b) Procede aplicar la **deducción por reinversión de beneficios extraordinarios**, del artículo 42 L, toda vez que el importe total del precio de venta se reinvierte en un elemento patrimonial y se cumplen los restantes requisitos (obtención de renta positiva, tipo de bien transmitido y tipo de bien en que se reinvierte, y plazo de reinversión).

Si suponemos que el Inmueble B va a permanecer en el activo de la empresa al menos 5 años, según lo dispuesto en el epígrafe 8 de dicho artículo, y decide aplicar la deducción, tendremos que:

- Base de la Deducción. Renta Fiscal integrada en BI: 15.294,56 €
- **Deducción por Reversión:** ..... 12% x 15.294,56 = 1.835,35 €

c) Quedaría por ver si podemos aplicar una **amortización fiscal acelerada al Inmueble B** al ser objeto de reversión y al ser la empresa de reducida dimensión (esta cuestión la analizaremos en el siguiente epígrafe, junto con el resto de amortizaciones de la empresa).

6. Respecto al gasto fiscal por amortización tendremos:

**Nota inicial:** con los datos aportados en el apartado 14.b) podemos concluir que su plantilla se ha reducido en el ejercicio N respecto a los 12 meses anteriores, por lo que no es aplicable el artículo 109 L.

Además, dado que en todos los ejercicios anteriores la empresa no fue nunca de reducida dimensión, a los activos adquiridos nuevos en dichos ejercicios no le son aplicables en N los incentivos previstos por los artículos 109 al 113 L.

- **Inmueble A:** No existe ninguna circunstancia fiscalmente relevante ya que se amortiza al C.Máx. permitido 3% (ver tablas Elementos Comunes) y por tanto la amortización contable en N y en cada ejercicio previo ha sido deducible.

- **Inmueble B:** Debemos plantearnos 2 consideraciones:

a) Si tenemos presente que el suelo no se amortiza y que se adquiere el 01.07.N, la amortización contabilizada (1.200) resulta claramente de la aplicación del coeficiente máximo según tablas (3%):  $3\% \times (110.000 - 30.000) \times 6/12 = 1.200$ .

Nótese que no sería aplicable la aceleración en la amortización lineal para bienes usados (art. 2.4 R) porque el inmueble B no tiene al menos una antigüedad de 10 años.

b) Dado que este inmueble se adquiere usado no es aplicable el art. 109 L (de hecho por los datos del apartado 14 la plantilla no ha aumentado sino disminuido), ni el art. 111 L.

Lo que sí procede aplicar es lo dispuesto en el artículo 113 L que, para bienes de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias afectos a explotaciones económicas en los que se materialice la reversión y se cumplan los plazos del art. 42.6 L, permite acelerar la amortización fiscal multiplicándola por 3 el coeficiente máximo. Nótese que no se exige que se trate de activos nuevos (además adviértase también que aunque el inmueble B fuese nuevo, también aplicaríamos este artículo y no el 111 L al ser más ventajoso para la empresa).

Así la amortización fiscalmente deducible sería:  $1.200 \times 3 = 3.600$ ,

por lo que procede practicar un **ajuste temporal negativo de - 2.400 €.**

Por tanto:

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
1.200	3.600	<b>- 2.400</b>

(Nótese que es posible la aplicación de este incentivo dado que el art. 113.3 L exime de la exigencia de la imputación contable del art. 19.3 L).

- **Máquina A:** La amortización contabilizada hasta la venta es correcta ( $12\% \times 6/12 \times 10.000 = 600$ ), no existiendo ninguna diferencia entre el criterio fiscal y lo contabilizado, por lo que la amortización contable se considera gasto deducible.

- **Máquina B:** Se adquiere usada por lo que, según el art. 2.4 R, podemos imputar como gasto fiscal hasta el doble del C.Máx. En este caso, el coeficiente duplicado es el 24%. Si lo aplicamos,  $(3/12 \times 24\% \times 2.000 = 120)$  nos da la cantidad ya contabilizada y, por tanto, **no proceden ajustes fiscales**.
- **Mobiliario:** Se amortiza contablemente según el C.Máx. permitido (10%) y, por tanto, la amortización contable de 500 € es fiscalmente deducible.
- **Equipo informático:** Como se comprueba por la amortización acumulada hasta el 31.12.N-1, la empresa ha venido aplicando el coeficiente máximo del 25% y, por tanto, el período de amortización es de 4 años.

La amortización acumulada hasta 31.12.N-1 (2.187,50) es el resultado de aplicar dicho coeficiente durante el tiempo que ha permanecido en la empresa, es decir tres años y medio. En consecuencia, le resta por amortizar medio año al 25% ( $6/12 \times 25\% \times 2.500$ ) lo que significa que el gasto fiscal máximo permitido es de 312,50 €. Como amortizó contablemente 625, estamos ante un exceso de amortización (saneamiento de activo) no deducible, y, por tanto, debemos practicar un **ajuste permanente positivo de + 312,50**.

Por tanto:

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
625	312,50	<b>+ 312,50</b>

7. Se trata de un inmovilizado intangible con vida útil definida que se ha puesto de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa (suponemos que la empresa que lo vendió no forma parte del grupo de sociedades de Zapatasa ya que no se nos indica nada en el enunciado).

Fiscalmente: sería deducible hasta el 10% del importe de la patente (3.720 €) (art. 11.4 L).

En cualquier caso, como sólo contabilizó 3.000 €, ésta será la cantidad fiscalmente deducible, ya que este caso no está exento de cumplir con el principio de inscripción contable. **No se realizará ningún ajuste.** [Obsérvese que no se puede aplicar el art. 111 L, ya que en el año de adquisición de la patente, la empresa no era de reducida dimensión].

8. Respecto a las partidas recogidas en la cuenta de gastos diversos tenemos que:

- Material de oficina: gasto deducible fiscalmente y por tanto **no procede ajuste**.
- Dotación a fondos externos: gasto deducible fiscalmente y por tanto **no procede ajuste**.
- Donativo al campamento: Es un donativo que según el artículo 14.1.e) L no es gasto deducible, lo que supone un **ajuste positivo permanente (de calificación) por + 500 €**.
- Estancia del socio en una clínica: Es una retribución a los fondos propios y según el artículo 14.1.a) L no es gasto deducible, por lo que procede un **ajuste positivo permanente (de calificación) por + 2.000 €**.
- Multa del Ministerio de Medioambiente: no deducible según el art. 14.1.c) L y por tanto debe realizarse un **ajuste positivo permanente (de calificación) de + 1.900 €**.

En resumen, sobre la cuenta de gastos diversos:

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
9.350	4.950	<b>+ 4.400</b>

9. Las sanciones y multas no son deducibles según el art. 14.1.c) L y por tanto tendremos que efectuar un **ajuste positivo permanente (por calificación) de + 255,00 €**. Tampoco el propio impuesto es deducible, por el art. 14.1.b) L, por lo que habrá que hacer un segundo **ajuste positivo permanente (por calificación) por valor de + 1.250 €**.

Los impuestos y tasas locales son gastos fiscalmente deducibles, por lo que **no requieren ajuste**.

En resumen, respecto a los tributos:

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
2.750	1.245	<b>+ 1.505</b>

10. En la operación efectuada por la empresa transcurrirá más de un año entre la fecha de venta y la fecha del último cobro, y por tanto se puede considerar una operación a plazo (por aplicación del art. 19.4 L).

Así, según este artículo, podemos aplicar el criterio de caja para esta operación y por tanto, aunque el ingreso contable según el criterio de devengo fue de 10.000 €, según el criterio de caja el ingreso fiscal es 0 (dado que, del total a cobrar, en el ejercicio actual no se ingresará nada). Esta situación implica un **ajuste negativo temporal de - 10.000 €**.

INGRESO CONTABLE	INGRESO FISCAL	AJUSTE
10.000	0	<b>- 10.000</b>

11. El IVA es un impuesto indirecto y, en su régimen general, se autoliquida, no formando parte ni de los ingresos ni de los gastos; por tanto debiera haberse excluirlo del ingreso contable, determinando el importe de la venta sin el IVA.

$$\text{Venta sin IVA} = 6.050 / 1,21 = 5.000 \Rightarrow \text{IVA} = 1.050$$

Por tanto, procede practicar un **ajuste negativo permanente de - 1.050,00 €**

INGRESO CONTABLE	INGRESO FISCAL	AJUSTE
6.050	5.000	<b>- 1.050</b>

12. Dado que se trata de una subvención de explotación, contablemente debería haberse computado como ingreso en el ejercicio en el que se devenga, esto es, N (N.V. 18ª PGC).

Pues bien, en aplicación de los artículos 10.3, 133.1 y 143 L el error contable de no computar un ingreso debe ser corregido con un **ajuste positivo permanente de + 600 €**.

INGRESO CONTABLE	INGRESO FISCAL	AJUSTE
0	600	<b>+ 600</b>

13. a) Según la norma contable y también el criterio fiscal (art. 17.3 L) debemos computar los ingresos por el importe íntegro, esto es, considerando la retención que nos han practicado (21% según art. 64.a) R) sobre los intereses.

Para determinar la cuantía de la retención tendremos que calcular el importe íntegro de la siguiente forma:

$$\text{Ingreso íntegro: } 711,00 / (1 - 0.21) = 900 \text{ €} \Rightarrow \text{retención: } 189 \text{ €}$$

⇒ Tendremos que practicar un **ajuste positivo permanente por 189 €**

Al mismo tiempo, tenemos que recordar que en la liquidación del impuesto existirá una retención de 189 € a restar de la cuota líquida como pago a cuenta efectuado.

INGRESO CONTABLE	INGRESO FISCAL	AJUSTE
711	900	<b>+ 189</b>

- b) El porcentaje de participación en la Sociedad A es superior al 5% durante al menos un año y, en consecuencia, puede aplicar la deducción plena (100%) por doble imposición interna de dividendos (art. 30.2 L).

Nótese que para determinar la cuota íntegra que corresponde al dividendo percibido debe utilizar el 25% puesto que se trata de una ERD y éste es su tipo de gravamen, pues su BI no supera los 300.000 €. [Si su BI superase esta cantidad habría que calcular su tipo impositivo medio a partir del cociente: Cuota íntegra / BI].

Así: **Deducción por Doble Imposición Interna:**  $100\% \times 25\% \times 100 = 25 \text{ €}$

Nota: Además, el art. 140.4.d) L y el art. 59 p) R establecen que dado que ZapatasasL tiene derecho a la deducción del 100%, la Sociedad A no debe practicar retención al abonarle el dividendo.

Ello supone que en estos casos dividendo íntegro y neto coinciden y que, por lo tanto, no hay una retención a minorar de la cuota líquida.

14. a) Dado que los gastos de formación profesional en TICs realizados en el ejercicio superan la media de los dos ejercicios anteriores, la deducción por gastos de formación profesional (art. 40 y D.A. 10ª.1 L) se calculará de la siguiente forma:

**Deducción por Gastos de Formación:**  $[1\% \times 1.000] + [2\% \times 1.000] = 30 \text{ €}$

- b) Dado que aumenta la plantilla media de trabajadores discapacitados con contrato indefinido y jornada completa, puede aplicar la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad (art. 41 L) que se calculará de la siguiente forma:

Incremento de la plantilla de trabajadores discapacitados con contrato indefinido y jornada completa:  $1 \times 6 / 12 = 0,5$

(nótese que se contrata a un trabajador cumpliendo los requisitos pero en este ejercicio sólo permanece en la empresa 6 meses y debemos calcular la "plantilla media anual").

**Deducción por Creación de Empleo Trab. Discapacidad:**  $0,5 \times 6.000 = 3.000 \text{ €}$

- c) Según el art. 35 L (y D.A. 10ª.2 L) los gastos de I+D gozan de una deducción del 25%, además del 17% aplicable a los gastos de personal correspondientes a investigadores/as cualificados/as adscritos en exclusiva a las actividades de investigación (3.500€). Por otro lado, la base de la deducción se minorará en el 65% de las subvenciones recibidas imputables como ingreso en el periodo impositivo (2.000€).

Base de la deducción por gastos en I+D:  $3.500 + 1.500 - 65\%(2.000) = 3.700 \text{ €}$

**Deducción por actividades de I+D:**  $25\% (3.700) = 925 \text{ €}$

Base de la deducción por gastos de personal cualificado:  $3.500 - 65\%(2.000) = 2.200$

**Deducción por actividades de I+D:**  $17\% (2.200) = 374 \text{ €}$

15. Los Pagos Fraccionados realizados no son gasto (ni contable ni fiscalmente) sino un anticipo del IS. Así, los tendremos en cuenta en la Liquidación para el cálculo de la Cuota Diferencial.

## LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO

**Resultado contable:**..... **37.785,00**

<b>Ajustes:</b>	- Leasing:.....	- 6.280,00		
	- Pérdidas por Deterioro: .....	+ 1.000,00		
	- Corrección monetaria: .....	- 4.305,44		
	- Amortizaciones:.....	- 2.087,50		
	- Gastos: .....	+ 4.400,00	Total ajustes :	- 16.028,94
	- Impuestos: .....	+ 1.505,00		
	- Operación a plazo: .....	- 10.000,00		
	- IVA: .....	- 1.050,00		
	- Subvención explotación: ...	+ 600,00		
	- Ingreso financiero: .....	+ 189,00		

Base Imponible Previa:..... 21.756,06

Bases impositivas negativas de ejercicios anteriores:..... - 2.000,00

**Base imponible:**..... **19.756,06**

**Cuota Íntegra** (25% al ser ERD y BI < 300.000): ..... 25% x 19.756,06 = **4.939,02**

Deducciones por doble imposición:..... - 25,00

**Cuota Íntegra Ajustada Positiva:**..... **4.914,02**

Deducciones por incentivos:..... - (1.835,35 + 30 + 591,66) = - 2.457,01

(Límite conjunto a aplicar: 50% x 4.914,02 = 2.457,01)

a) Deducción por reinversión: ..... 1.835,35

b) Otras deducciones por incentivos:

- Gastos de formación en TICs: ..... 30,00

- Creación empleo: ..... 591,66

    Posible: ..... 3.000,00

    Pendiente(\*):..... 2.408,34

- Gastos en I+D: ..... 0,00

    Posible: ..... 1.299,00

    Pendiente(\*): ..... 1.299,00

(\* ) No se pueden aplicar en este ejercicio al superarse el límite del 50%.

Deducciones por Incentivos, sujetas a límite conjunto, aplicadas en este ejercicio: 2.457,01 €

[Deducciones por creación de empleo y por gastos de I+D pendientes de aplicación en los 15 y 18 ejercicios siguientes, respectivamente, por importe conjunto de: 2.408,34 + 1.299,00 = **3.707,34**]

**Cuota Líquida Positiva:**..... **2.457,01**

Pagos a Cuenta (Retenciones y Pagos Fraccionados): .. - (189,00 + 678,00) = - 867,00

**CUOTA DIFERENCIAL (A INGRESAR):**..... **+ 1.590,01 €**