

PRACTICA 6B Supuesto general
(caso complementario) SOLUCIÓN

A continuación se resuelve cada caso del supuesto, utilizando la terminología siguiente:

RG: suponiendo que la entidad tributa en el Régimen General del IS

ERD: aplicando el Régimen de las Entidades de Reducida Dimensión

1. RG: Según la normativa contable, los descuentos incluidos en factura suponen un menor importe de la venta (NV 16ª.1). **No corresponde practicar ningún ajuste.**

ERD: No hay diferente tratamiento. Idéntica conclusión.

2. RG: El elemento está en condiciones de funcionamiento el 31.12.N. La amortización a imputar como gasto en PyG sería la correspondiente a 1 día (pero por el Principio Contable de *Importancia Relativa* obviamos este gasto en este ejercicio).

Por su parte, el criterio de imputación contable de la subvención implica imputarla como ingreso en la misma proporción que la amortización (NV 18ª 1.3).

Contablemente: dado que no se ha considerado amortización alguna, tampoco corresponde imputar ingreso alguno.

Fiscalmente: el criterio es el mismo que el contable. **No procede ningún ajuste.**

ERD: No hay diferente tratamiento. Idéntica conclusión.

3. RG: Según el art. 1.2 R sólo será amortizable el valor de la construcción, excluido el valor del suelo: 150.000 - 40.000 = 110.000 €. El art. 2.4 R señala, además, que en lo que concierne a dicho apartado, no se considerarán como elementos usados los edificios cuya antigüedad sea < a 10 años.

Por tanto, no cabe la aplicación del régimen de elementos usados (obsérvese que tampoco estaría bien aplicado por parte de la empresa), de forma que:

Gasto contable:	3% x 2 x 200.000 =	12.000
Gasto fiscal:	3% x 110.000 =	3.300
Ajuste (+) temporal:		+ 8.700

ERD: Respecto al régimen de aceleración de la amortización en el método de tablas (art. 2.4 R), la conclusión es la misma que la planteada para el RG.

Por otro lado, no cabe aplicar los artículos 109 L (de libertad de amortización) ó 111 L (de aceleración de la amortización) porque el bien se adquiere usado.

Por tanto, en ambos regímenes:

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
12.000	3.300	+ 8.700

4. Amortizaciones:

a) **Recinto frigorífico:** Según Tablas: C.Máx. = 8% ; TM = 25 años

RG: Gasto contable: 10% x 150.000,00 = 15.000
 Gasto fiscal: 8% x 150.000,00 = 12.000
Ajuste (+) temporal:..... **+ 3.000**

ERD: No hay diferente tratamiento ya que el bien se adquirió en N-4, cuando no era empresa de reducida dimensión. Idéntica conclusión.

Por tanto, en ambos regímenes:

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
15.000	12.000	+ 3.000

b) **Depósito:** C.Máx. = 7% ; TM: 30 años; C. mín: 3,33%

RG: Tendríamos que:

Amortización según C. máximo: 100.000 x 0,07 = 7.000,00
 Amortización según C. mínimo: 100.000 x (100/30) = 3.333,33

La amortización fiscalmente admisible en el ejercicio N puede superar la amortización máxima pues en períodos anteriores se amortizó por debajo del mínimo (art. 19.3.2º párrafo.excepción L y art. 2.1 R):

En concreto lo que se supera el coeficiente máximo en N coincide con el importe en que se estuvo por debajo del mínimo en N-2, por lo que **no procede ajuste**.

Así:

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
8.333,33	7.000 + 1.333,33 = 8.333,33	0

ERD: No hay diferente tratamiento ya que el bien se adquirió en N-2, cuando no era empresa de reducida dimensión. Idéntica conclusión.

c) **Máquina de embotellado:** CM: 10%; TM: 20 años; C. mín: 5%; Doble turno.

RG: Aplicamos del art. 2.3 R y determinar un nuevo coeficiente máximo más elevado, dado que se utiliza a doble turno.

Amortización fiscal máxima en doble turno: 5% + (10% - 5%) x 16/8 = 15%

Por tanto, la amortización máxima fiscalmente deducible será:

- Marzo a agosto: 6/12 x 10% x 50.000 = 2.500
 - Septiembre a diciembre: ... 4/12 x 15% x 50.000 = 2.500

 Gasto fiscal máximo:..... 5.000

Así, dado que el gasto contable por amortización es de 5.000, **no procede ajuste** (nótese que si aplicando este artículo, el gasto fiscalmente deducible fuese mayor que 5.000, tampoco se podría hacer ajuste negativo alguno ya que la diferencia no fue contabilizada).

ERD: Puede aplicar el art. 109 L según el cual, la adquisición de elementos nuevos de inmovilizado material vinculados a la creación de empleo (incremento de plantilla media respecto a los 12 meses anteriores) determina el beneficio fiscal de la libertad de amortización para dichos elementos, con el límite anual máximo de 120.000 € multiplicado por dicho incremento.

(En este caso, la inversión es de 50.000 €, con un incremento medio de 3 trabajadores por lo que, si suponemos que este incremento se va a mantener durante el período establecido, puede aplicar la libertad de amortización de los elementos nuevos con el límite de 360.000 € (= 120.000 x 3) para el periodo impositivo).

Así, dado que el enunciado indica que la empresa ha incrementado la plantilla media, y que espera que dicho incremento se mantenga al menos 5 años más, procede aplicar el art. 109 L y, por tanto:

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
5.000	50.000	- 45.000

Notas: 1. Si la adquisición de elementos nuevos del inmovilizado material no se hubiese podido vincular a la creación de empleo previsto en las condiciones del art. 109 L, obsérvese que en cualquier caso habríamos podido aplicar el artículo 111 L que prevé un régimen de aceleración de amortizaciones, multiplicando por 2 el C.Máx. de tablas.

2. Nótese que tanto en la aplicación del art. 109 L como del art. 111 L, es posible practicar un ajuste negativo computando fiscalmente un gasto mayor al contabilizado porque en ambos casos se establece una excepción al Principio de Inscripción Contable: para el art. 109 L en el art. 19.3.1º párrafo L; y para el art. 111 L en el apartado 6 de dicho artículo.

d) Instalaciones de elaboración: CM: 12%; TM: 18 años

RG: Se adquirieron hace 22 años, por lo que se ha superado el período máximo de vida útil y, además, también se ha superado la cuantía total del valor del bien. No es deducible fiscalmente gasto alguno por amortización (art. 2.2 R).

Por ello, procede un **Ajuste positivo permanente: + 3.000**

ERD: No hay diferente tratamiento. Idéntica conclusión.

Por tanto, en ambos regímenes:

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
3.000	0	+ 3.000

e) **Arcones frigoríficos móviles:** CM: 20%; TM: 10 años

RG: Base de Amortización: $10 \times 500 = 5.000$

Amortización Contabilizada: 5.000

La amortización máxima sería: $\dots 5.000 \times 6/12 \times 20\% = 500$

Así:

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
5.000	500	+ 4.500

ERD: Puede aplicar el art. 110 L (libertad de amortización para inversiones en elementos de inmovilizado material nuevos cuyo valor unitario no exceda de 601,01€). Así, estos 10 arcones pueden amortizarse libremente, hasta el límite de 12.020,24€ referido al período impositivo.

Así:

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
5.000	5.000	0

5. RG: Según el art. 12.2 L serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivados de posibles insolvencias de deudores que hayan sido declarados en situación de concurso. **No procede ajuste.**

Por su parte, no serán deducibles las asociadas a créditos adeudados por entidades de derecho público. Por ello, procede practicar un **ajuste (+)** por la dotación de la pérdida en la venta a la Diputación:

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
35.000	5.000	+ 30.000

ERD: Además de lo establecido para el RG: según el art. 112 L, será deducible la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1% del saldo de deudores existentes a la conclusión del período impositivo, sin incluir en esta cantidad los deudores para los que se hubiese reconocido pérdida específica o aquellos para los que, según el art. 12.2 L, ésta no sea deducible (art. 112.2 L): $235.000 - 5.000 - 30.000 = 200.000 \text{ €}$.

Por ello, el gasto fiscalmente deducible sería: $5.000 + (1\% \times 200.000) = 7.000$

Por tanto:

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
35.000	7.000	+ 28.000

6. **RG:** Los ingresos financieros han de imputarse contable y fiscalmente por el importe íntegro, siendo el tipo de retención del 21%. En este caso no se ha contabilizado correctamente.

$$\text{Ingreso íntegro} = 11.850 / (1 - 0,21) = 15.000$$

$$\text{Procede un Ajuste (+) permanente: } \dots 15.000 - 11.850 = \mathbf{+ 3.150}$$

ERD: No hay diferente tratamiento. Idéntica conclusión.

Por tanto, en ambos regímenes:

INGRESO CONTABLE	INGRESO FISCAL	AJUSTE
11.850	15.000	+ 3.150

Además, la retención a considerar en la liquidación para obtener la Cuota Diferencial es de:
 $21\% \times 15.000 = 3.150 \text{ €}$

7. **RG:** Entendiendo que se trata de un gasto de promoción (directa o indirecta) y que está correlacionado con los ingresos, es fiscalmente deducible (art. 14.1 L: se excluye del concepto de liberalidad). **No procede practicar ajuste.**

ERD: No hay diferente tratamiento. Idéntica conclusión.

8. Resultados extraordinarios por la transmisión de elementos patrimoniales (nave):

RG: a) Determinación de la corrección monetaria: (Art. 15.9 L)

Precio de Venta:.....	105.000
Precio de Adquisición:.....	110.000
Amortización Acumulada: 3% x 100.000 x 2,5 años =	7.500
Valor Contable: 110.000 - 7.500 =	102.500
Renta Contable (P Venta - VC):	105.000 - 102.500 = + 2.500,00

Dado que se cumplen las dos condiciones fijadas por el art. 15.9 L (transmisión de un activo fijo que tiene la naturaleza de bien inmueble y obtención de una renta positiva), podemos aplicar la corrección monetaria:

Valor Contable Actualizado:	111.100 - 7.560 = 103.540
Precio de Adq. Act. (N-2):	110.000 x 1,0100 = 111.100,00
Amortizaciones actualizadas:	
- Año (N-2):	3% x 100.000 x 1,0100 = 3.030,00
- Año (N-1):	3% x 100.000 x 1,0100 = 3.030,00
- Año (N):	3% x 100.000 x 6/12 x 1,0000 = 1.500,00

Total Amortizaciones actualizadas:.....	7.560,00	
V.C. actualizado - Valor Contable:	103.540 - 102.500 =	1.040
K = PN / [PN+PT-D.Cto.-T ^a] 50.000 / (210.000 - 40.000 - 10.000) = 0,3125		
Como 0,3125 < 0,4: se aplica K y, por tanto:	1.040 x 0,3125 =	325
Ajuste (-) permanente por corrección monetaria:		- 325

b) Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios: (Art. 42 L)

Toda vez que se cumplen los requisitos señalados en la Ley y se reinvierte en el mismo ejercicio la totalidad del precio de venta, puede aplicar la deducción en cuota:

Base de la Deducción: Beneficio Fiscal corregido:	2.500 - 325 =	2.175
Importe de la Deducción en Cuota:	12% x 2.175 =	261

ERD: a) y b): Respecto a la corrección monetaria no hay diferente tratamiento por lo que no varían las conclusiones obtenidas.

Respecto a la deducción por reinversión, para una ERD el porcentaje de deducción también es el 12%. Así la cuantía de la deducción será la misma.

Por tanto, en ambos regímenes:

- Ajuste por Corrección Monetaria:

INGRESO CONTABLE	INGRESO FISCAL	AJUSTE
2.500	2.175	- 325

- Deducción por Reinversión de Beneficios Extraordinarios: 261 €

ERD: c) Adicionalmente, el art. 113 L prevé la amortización acelerada de los elementos en los que se materialice la reinversión, en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 3 el coeficiente máximo previsto en las tablas de amortización.

En este supuesto, el elemento en el que se reinvierte se adquiere el 31 de diciembre, por lo que no vamos a practicar ajuste por este concepto, en aplicación del principio de importancia relativa.

[Resolución para nota: Para la empresa sería más ventajoso acogerse a la libertad de amortización del art. 109 L, ya que como vimos en el apartado 4.c) cumple todos los requisitos y sólo ha amortizado en este ejercicio 50.000€ de los 360.000€ que tiene como máximo].

9. **RG:** La operación no encaja dentro de la definición del art. 19.4 L, pues entre la entrega y el último cobro no transcurre más de un año.
Así, al no tratarse de una operación a plazos, todo el ingreso debería imputarse al ejercicio N, debiendo practicarse un ajuste positivo.

Por tanto, procede un **ajuste positivo temporal: + 5.000**

ERD: No hay diferente tratamiento. Idéntica conclusión.

Por tanto, en ambos regímenes:

INGRESO CONTABLE	INGRESO FISCAL	AJUSTE
0	5.000	+ 5.000

10. **RG:** En el ejercicio N, COLA.SA. se encuentra dentro del plazo para compensar bases imponibles negativas del ejercicio N-6 (plazo de 18 años según art. 25.1 L).

Por tanto, **B.I. negativa de ejercicios anteriores a compensar: 40.000 €**

ERD: No hay diferente tratamiento. Idéntica conclusión.

11. Doble imposición internacional (Art. 31 L)

RG: En primer lugar, como señala el art. 31.2 L el importe del impuesto satisfecho en el extranjero se debe incluir también en la Base Imponible (aún cuando no fuese plenamente deducible), por lo que en primer término corresponde practicar un **ajuste positivo permanente de + 10.000 €**, ya que la venta se contabilizó por el neto.

Por otro lado, la deducción por Doble Imposición Internacional será la menor de:

- El impuesto satisfecho en el extranjero: 10.000 €
- El importe de la cuota íntegra que correspondería por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español: $30\% \times 60.000 = 18.000 \text{ €}$

Así, la **Deducción por D.I. Internacional aplicable: 10.000 €**

ERD: Idéntica conclusión respecto a la integración en BI del impuesto soportado en el extranjero.

Respecto a la deducción por doble imposición internacional:

Aplicamos la misma lógica que en el RG salvo que el importe de la cuota íntegra en España sobre las mencionadas rentas sería: $20\% \times 60.000 = 12.000 \text{ €}$

Sin embargo, esto no altera la deducción aplicable: 10.000 €.

[El porcentaje es del 20% ya que éste es el tipo impositivo al cumplirse todos los requisitos de la D.A. 12ª: el Importe Neto de la Cifra de Negocios es < 5 M €, su plantilla media es < 25 y la ha incrementado respecto a 2008. Además, como se puede comprobar, la BI de la ERD no supera los 300.000€ (en caso contrario habría que aplicar su tipo impositivo medio, a partir del cociente: Cuota íntegra / BI)].

Por tanto, en ambos regímenes:

- Ajuste en Base Imponible:

INGRESO CONTABLE	INGRESO FISCAL	AJUSTE
0	10.000	+ 10.000

- Deducción por Doble Imposición Internacional: 10.000 €

12. Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades:

RG: a) Por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente (art. 39.1 L):

Deducción en Cuota Integra: 8% x 30.000 = **2.400**

b) Deducción por conexión a Internet (art. 40.3 L):

(media 2 ejercicios anteriores = 0) 2% x 10.000 = **200**

ERD: Procede aplicar las deducciones a) y b) anteriores.

13. Amortización de la Patente y Deducción por actividades de Innovación tecnológica:

RG: a) Por gastos destinados a actividades de innovación tecnológica (art. 35.2.c L):

Deducción en Cuota Integra: 12% x 2.000 = **240**

b) Amortiza la patente al 20%:

1. Amortización contable: $20\% \times 6.000 \times 10/12 = 1.000$

2. Máxima amortización fiscal permitida: el 10% siempre que la inversión haya sido fruto de una adquisición a título oneroso y que las empresas implicadas no formen parte de un grupo de sociedades (art. 11.4 L):

$10\% \times 6.000 \times 10/12 = 500$

Por lo que hay que practicar un **Ajuste temporal positivo:**

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
1.000	500	+ 500

RG: a) Procede aplicar la deducción anterior.

b) Puede aplicar el art. 111 L, que permite deducir (sin necesidad de cumplir con el principio de inscripción contable) hasta un 150% de la amortización máxima recogida en el art. 11.4 L para los elementos de inmovilizado intangible de vida útil definida. Así, si la amortización contable fue: $20\% \times 6.000 \times 10/12 = 1.000$

Amortización fiscal: $(10\% \times 6.000 \times 10/12) \times 150\% = 750$

Por lo que hay que practicar un **Ajuste temporal positivo:**

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
1.000	750	+ 250

LIQUIDACION DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE COLASA:

	Régimen general	Reducida Dimensión	
Saldo Pérdidas y Ganancias:	35.000,00	35.000,00	
AJUSTES:			
(3)	+ 8.700,00	+ 8.700,00	
4 a)	+ 3.000,00	+3.000,00	
4 c)	0,00	- 45.000,00	
4 d)	+ 3.000,00	+ 3.000,00	
4 e)	+ 4.500,00	0,00	
(5)	+ 30.000,00	+ 28.000,00	
(6)	+ 3.150,00	+ 3.150,00	
(8)	- 325,00	- 325,00	
(9)	+ 5.000,00	+ 5.000,00	
(11)	+ 10.000,00	+ 10.000,00	
(13)	+ 500	+ 250	
BASE IMPONIBLE PREVIA:	102.525,00	50.775,00	
Compensación B.I. NEGATIVA (10)	- 40.000,00	- 40.000,00	
BASE IMPONIBLE	62.525,00	10.775,00	
Tipo de Gravamen:	30%	20%	
CUOTA INTEGRAL	18.757,50	2.155,00	
DED. POR DOBLE IMPOSICION			
Internacional (11)	- 10.000,00	- 2.155,00	Nota (1)
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA (+)	8.757,50	0,00	
DEDUCCIONES POR INVERSIONES:			Nota (2)
Medio ambiente (12)	- 2.189,37	0,00	Nota (3)
Reinversión Beneficios Ext. (8)	0,00	0,00	
Conexión a Internet (12)	0,00	0,00	
Innovación Tecnológica (13)	0,00		
CUOTA LIQUIDA POSITIVA	6.568,13	0,00	
PAGOS A CUENTA:			
Retención sobre Intereses (6)	- 3.150,00	- 3.150,00	
Pagos Fraccionados (13)	- 1.330,00	- 1.330,00	
CUOTA DIFERENCIAL:	+ 2.088,13	- 4.480,00	

Notas:

- (1): En la liquidación en Régimen General la deducción por doble imposición internacional se aplica en su integridad (10.000€). En el Régimen para ERD la cuantía máxima aplicable, por insuficiencia de cuota íntegra, es de 2.155€. La deducción no aplicada (7.845€) se traslada a los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos (art. 31.4 L).
- (2): En el Régimen general el límite para la aplicación de las deducciones por incentivos es del 25% de la cuota íntegra ajustada positiva, ya que la deducción por actividades de Innovación Tecnológica (250€) no supera el 10% de la Cuota Íntegra Ajustada (875,75€). Este límite es de: 2.189,37 €. Por lo tanto, podríamos aplicar la deducción por inversiones medioambientales hasta esa cantidad, y dejar pendiente el resto (210,63€) a aplicar en los próximos 15 años. El resto de las deducciones también quedarían pendientes de aplicar en ese plazo: 261€ por reinversión, 200 € por conexiones-Internet y 240 € por Innovación (ésta con un plazo de 18 años).
- (3): En el Régimen de ERD no es aplicable ninguna deducción, pues no hay Cuota íntegra ajustada. Por ello tendremos los siguientes saldos pendientes, no aplicados, a deducir en las liquidaciones de los períodos impositivos de los 15 años inmediatos y sucesivos (18 años para el caso de la deducción por Innovación):
- Reinversión de beneficios extraordinarios: 261 €
 - Innovación Tecnológica: 240 €
 - Inversiones medioambientales: 2.400 €
 - Conexión a Internet: 200 €