

SUPUESTO Nº 5 ALUMINIOS INTELIGENTES S.A.

La Sociedad anónima ALUMINIOS INTELIGENTES, con domicilio social en España, se encuentra en el ejercicio 2X24 sujeta al Impuesto sobre Sociedades al tipo del 25 %, y durante el presente ejercicio es considerada como de reducida dimensión a efectos fiscales.

La cifra de negocios del ejercicio 2X24 ha sido de 12.500.000 euros, teniendo un beneficio antes de impuestos de 550.000 euros.

Algunos de los hechos acaecidos durante el ejercicio y que pudieran tener trascendencia fiscal son los siguientes:

- 1.- El 1 de abril de 2X24 se permuta un elemento del inmovilizado adquirido años atrás por un importe de 1.000.000 euros, cuyo valor razonable es de 300.000 euros por otro cuyo valor de mercado es de 280.000 euros. La permuta es calificada como comercial. El elemento entregado había gozado de libertad de amortización, teniendo una amortización contable acumulada a la fecha de la permuta de 700.000 euros.
- 2.- Se le ha impuesto una sanción por la Inspección de Trabajo por importe de 250.000 euros. Se ha recurrido la misma ante la jurisdicción competente, por lo que se ha dotado la correspondiente provisión.
- 3.- Durante este ejercicio, considerándose como una entidad puntera en tecnología, y para ampliar su cuota de mercado, se ha considerado oportuno absorber a otra entidad del sector. Tras Acuerdo del Consejo de Administración el día 1 de abril se produce la absorción, lo que ha generado un Fondo de comercio valorado, por Auditores externos en 750.000 euros, considerando que contablemente su recuperación deberá producirse durante un período de 10 años. En este caso, decide no aplicar el beneficio fiscal de entidades de reducida dimensión.
- 4.- Tiene contabilizada una donación dineraria mediante transferencia bancaria, por importe de 400.000 euros a una entidad comprendida en el ámbito de aplicación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Por este donativo la normativa fija que pueda tener una deducción del 40 % de dicha donación, con un límite sobre la base imponible del impuesto del 15 %.
- 5.- Tiene un cliente por importe de 50.000 euros que está incurso en un procedimiento por alzamiento de bienes, con lo que ha considerado oportuno dotar la correspondiente provisión.
- 6.- En el ejercicio 2X22 efectuó unas ventas a plazos por importe de 2.000.000 euros con un beneficio de 500.000 euros, que ha cobrado de la siguiente forma:

2X22	500.000 euros
2X23	500.000 euros

2X24 1.000.000 euros

7.- Tiene bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar por 890.000 euros. Si fuera posible, tiene previsto dotar la reserva por nivelación al ser considerada entidad de reducida dimensión.

8.- Se le han practicado retenciones por 5.000 euros y tiene pagos fraccionados por 37.500 euros.

TRABAJO A REALIZAR:

- Cálculo de la base imponible y cuota íntegra y líquida del impuesto.
- Contabilización de las operaciones que puedan afectar al Impuesto sobre Sociedades.

(En la resolución de este supuesto no es necesario tomar en consideración la Resolución de 9 de febrero de 2016 del ICAC por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios)

SOLUCION

El enunciado nos indica que la empresa cumple los requisitos para ser considerada ERD

La normativa del IS delimita el concepto de entidad de reducida dimensión atendiendo al **importe neto de cifra de negocios**, se requiere que en el período impositivo inmediato anterior la cifra de negocios de la entidad sea inferior a 10 millones de euros, independientemente del volumen de la cifra de negocios del propio período impositivo.

1.

Se trata de una permuta comercial el bien recibido se valora con el límite del valor razonable de este

Se ha recibido el bien por 280.000 (misma valoración contable y fiscal)

En los años previos se realizado un ajuste negativo por importe de -300.000 (la diferencia entre el gasto contable de amortización y el gasto fiscal de amortización deducible)

Ahora ese ajuste de los años anteriores al dar de baja el activo tiene que revertirse y eliminar el pasivo por diferencias temporarias imponibles

La empresa tiene dado de alta la cuenta 479 Pasivos por diferencias temporarias imponibles por importe de $300.000 \times 25\% = 75.000$

El elemento entregado tenía un valor contable de $1.000.000 - 700.000 = 300.000$

El valor fiscal del elemento entregado $1000.000 - 1.000.000 = 0$

Asiento contable

700.000	(681) Amortización acumulada inmovilizado		
280.000	(2xx) Inmovilizado nuevo		
20.000	(691) Pérdida procedente del inmovilizado material		
		Inmovilizado (2xx)	1.000.000

Explicación al ajuste: se ha contabilizado una pérdida de 20.000 cuando fiscalmente vendes un bien que vale 0 por 280.000 (la diferencia entre esos -20.000 de pérdidas y 280.000 de beneficio es la reversión del pasivo por diferencias)

Ajuste positivo +300.000 Diferencia temporaria que revierte

Pasamos a analizar si la empresa al ser ERD puede aplicar el beneficio fiscal del art 103

Posible amortización acelerada del bien nuevo permutado

Artículo 103. Amortización de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible.

1. Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, afectos en ambos casos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

De acuerdo con DGT CV 28-12-21: Un elemento es nuevo cuando está recién hecho o fabricado, cuando sea utilizado o puesto en condiciones de funcionamiento por primera vez. Una **nave industrial** se considera nueva cuando no haya sido objeto de utilización anteriormente

No estaríamos ante un elemento nuevo del inmovilizado

2. La empresa ha contabilizado

250.000 (669) Gasto excepcional

Provisión para pago de sanción (14x) 250.000

Ajuste positivo +250.000 Diferencia permanente

3. Se absorbe otra empresa generándose un fondo de comercio

Gasto contable $750.000 / 10 = 75.000 \times 9/12 = 56.250$

Gasto fiscal $750.000 / 20 = 37.500 \times 9/12 = 28.125$

Diferencia entre gasto fiscal y contable 28.125

Diferencia positiva 28.125 Diferencia temporaria nace un activo por diferencias

4. Por la donación la empresa ha contabilizado

400.000 (696) Gasto excepcional

Bancos (572)

400.000

Artículo 15. Gastos no deducibles.

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Ajuste positivo +400.000 Diferencia permanente

Además, nos informa que podrá aplicarse una deducción por ser una donación a entidad sin ánimo de lucro

5. Por el cliente incurso en un procedimiento de alzamiento de bienes

50.000 (694) Pérdidas por deterioro de
créditos comerciales

Deterioro de valor de créditos por 50.000
operaciones comerciales (490)

Artículo 13. Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales.

1. Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del Impuesto concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que haya transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación.

b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.

c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.

d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

c) Que el deudor esté procesado por el delito de **alzamiento de bienes**. El alzamiento de bienes requiere una serie de actuaciones del deudor encaminadas a hacer desaparecer su patrimonio con intención de defraudar a sus acreedores, **bastando que esté simplemente investigado por este delito, aunque no haya sentencia judicial firme, para que la pérdida por deterioro dotada sea fiscalmente deducible.**

El gasto es deducible y no hay ajuste

6. Por la venta a plazos

Art 11. 4. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente **a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.**

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, **aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.**

Se tributará por el benéfico total en función de los cobros

$$500.000/2.000.000 \times 1.000.000 = 250.000$$

AÑO	INGRESO CONTABLE	INGRESO FISCAL	AJUSTE FISCAL
2X22	500.000	125.000	-375.000
2X23	0	125.000	+ 125.000
2X24	0	250.000	+ 250.000

En el año 2X22 se hizo ajuste negativo por 375.000, este ajuste revirtió en 125.000 en el año 2X23 y revierten otros 250.000 en este año

Ajuste positivo +250.000, Diferencia temporaria revierte el pasivo por diferencias

Por la aplicación de las bases imponibles negativas.

Artículo 26. Compensación de bases imponibles negativas.

1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación.

En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros.

Artículo 105. Reserva de nivelación de bases imponibles.

1. Las entidades que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 101 de esta Ley en el período impositivo y apliquen el tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29 de esta Ley, **podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su importe.**

Resultado contable antes de impuestos	550.000

Diferencias permanentes	
Ajuste por sanción	+250.000
Ajuste por la donación	+400.000
Diferencias temporarias	
Ajuste por bien permutado	+300.000
Ajuste por fondo de comercio	+28.125
Ajuste por la venta a plazos	+250.000
Base imponible	1.778.125
Bases imponibles negativas	890.000
Base imponible	888.125
Reserva de nivelación 10% 888.125	(88.812,5)
Tipo impositivo	25%
Cuota íntegra	199.828,12
*Deducción donación	(53.287,5)
Cuota líquida	146.540,625
Retenciones	(5000)
Pagos fraccionados	(37.500)
Cuota a ingresar	104.040,625

Por la deducción de la donación

Además, nos informa que podrá aplicarse una deducción por ser una donación a entidad sin ánimo de lucro
 Importe de la deducción

Base de la deducción $400.000 \times 40\% = 160.000$ (límite 15% base imponible)

Deducción por donativos

(L 49/2002 art.27.3.segundo)

Los contribuyentes del IS, los contribuyentes del IRPF que realicen o no actividades económicas y los contribuyentes del IRNR que operen en territorio español mediante establecimiento permanente, pueden deducir de la cuota íntegra de su impuesto personal los incentivos fiscales establecidos al mecenazgo (L 49/2002

art.19 a 21; nº 8834 s.) por las donaciones y aportaciones que realicen en favor del consorcio que se cree para encargarse de la ejecución del programa de apoyo al respectivo acontecimiento de excepcional interés general.

Base de la deducción (L 49/2002 art.18 redacc RDL 6/2023)

La base de la deducción del impuesto personal del donante es la siguiente:

a) Tratándose de donativos dinerarios, **su importe.**

En este caso la base de la deducción serian los 400.000 euros donados, sin embargo se establece un limite para la base de la deducción.

Límite de la base de deducción

La base de esta deducción no puede exceder del **15% de la base imponible del período impositivo.**

Si la base de la deducción excede de dicho límite, el exceso puede aplicarse en los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos, siempre respetando dicho límite conjuntamente con la base de deducción de las donaciones que se realicen en dichos períodos. El importe de la deducción no está sujeto a ningún límite sobre la cuota íntegra.

Debemos tener en cuenta la resolución del **TEAC 25-1-22.**

El límite de la base de deducción de la cuota en el IS por razón de donativos, donaciones o aportaciones viene determinado por la base imponible del período, **constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores, y no por la base imponible previa a esa compensación**

De acuerdo con el Artículo 10.LIS Concepto y determinación de la base imponible.

1. **La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.**

A falta de otra resolución y de acuerdo con el art 10 LIS considero que la base imponible que debemos tomar como límite es la resultante de minorar la renta obtenida en el período impositivo por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores (antes de aplicar la reserva de nivelación)

Limite base de la deducción = **888.125 x 15% = 133.218,75**

133.218,75 x 40% = 53.287,5 Deducción donaciones

Queda pendiente de aplicar

(400.000 - 133.218,75) x 40% = 106.712,5 deducción pendientes por donaciones

Por la cuota líquida:

146.540,625 Impuesto corriente (6300)

a	HP, acreedora por impuesto de sociedades (4742)	104.040,625
	HP, retenciones y pagos a cuenta (473)	42.500

Por la venta del inmovilizado, reversión del pasivo por la amortización acelerada

75.000 Pasivo por diferencias temporarias imponibles
(300.000 x 25%) (479)

a	Impuesto diferido (6301)	75.000
---	--------------------------	--------

Por el fondo de comercio

7.031,25 Activo por diferencias temporarias deducibles
(28.125x 25%) (474)

a	Impuesto diferido (6301)	7.031,25
---	--------------------------	----------

Por la venta a plazos

62.500 Pasivo por diferencias temporarias imponibles
(250.000 x 25%) (479)

a	Impuesto diferido (6301)	62.500
---	--------------------------	--------

Por la compensación de las BINS:

222.500 Impuesto diferido (6301)

a Créditos por pérdidas a compensar 222.500
(890.000 x 25%) (4745)

Por el alta de la deducción que no podemos aplicar

106.712,5 (4742) Derechos por deducciones y
bonificaciones pendientes de aplicar

a Impuesto diferido (6301) 106.712,5

Por la dotación de la reserva de nivelación

88.812,5 (129) Resultado del ejercicio

a Reserva de nivelación (1147) 88.812,5