
Pregunta Nº 4. Ecofrutas tributarias.

Mariano sabía que comprar FruFrus S.A., el negocio de frutas ecológicas del compañero de su jefe, le traería más trabajo con el impuesto de sociedades. Mariano es el responsable de la parte administrativa y contable de KerMator S.A., una empresa de distribución de productos de alimentación minorita. El 1 de octubre de 2022 KerMator adquirió FruFrus y de esa operación surgió un fondo de comercio de 23.000 euros. En la fusión se adquirieron unos almacenes cuyo valor en libros era 250.000 euros con una vida útil de 25 años sin valor residual, pero que se valoró en 270.000 euros en la operación y por tanto en las cuentas de KerMator. Laureano sabe que hay diferencias en el tratamiento contable y fiscal.

La compra de FruFrus vino como solución a varios problemas. Por un lado, en 2022 KerMator tuvo que hacer frente a unas sanciones de una administración local por incumplimientos varios de carácter tributario y administrativo por valor de 11.000 euros. Por otro, FruFrus ha contratado a varias personas con discapacidad que le han generado unas deducciones de 8.000 euros en 2022.

El 1 de diciembre adquirió dos vehículos de transporte nuevo para asumir el negocio de FruFrus. El coste de ambos vehículos fue de 85.000 euros (valor residual conjunto de 5.000 euros y vida útil de 5 años). Los vehículos gozaban de libertad de amortización y KerMator decidió amortizarlos en 2 años.

Vendió por 15.000 euros un vehículo cuyo coste era de 40.000 euros (amortización acumulada 23.000 euros, deterioro de 10.000 euros, sin valor residual, vida útil restante 3 años). En la fecha de la venta el efecto fiscal contabilizado era de 1.250 euros.

Respecto a la liquidación del impuesto, las retenciones y pagos a cuenta para 2022 era de 8.500 euros. El tipo impositivo es el 25%. Lo único positivo de todo esto era que 2022 se había cerrado con un beneficio de 200.000 euros, lo que permitiría compensar unas pérdidas de 29.000 euros de años anteriores, y cobrar un generoso bono en la paga extra de verano...

Se pide:

1. Preparar la liquidación del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2022. Muestre y explique sus cálculos y cifras basándose en la normativa contable y fiscal española vigente. Identifique la base imponible, cuota íntegra, y cuota líquida.
2. Prepare los asientos contables para recoger la contabilización del impuesto del ejercicio 2022. Muestre y explique sus cálculos y cifras basándose en la normativa contable española vigente.

Información del enunciado

Tipo impositivo 25%

No tenemos información para saber si la empresa es ERD

Resultado antes de impuestos de la sociedad KerMator S.A 200.000 euros

Bases imponibles negativas de la sociedad KerMator S.A A 29.000

En el año 2022 se adquiere la empresa FruFrus S.A., (1 de octubre 2022)

En este tipo de operaciones de fusión las entidades participantes pueden aplicar régimen fiscal especial o aplicar el régimen general establecido en la LIS

Deducciones que tiene la empresa FruFrus S.A 8.000 euros (generadas en el 2022), suponemos que en el balance de adquisición figuran estas como Deducciones pendientes de aplicación por 8.000 euros en el activo

En la adquisición del negocio se ha valorado unos almacenes con un valor contable de 250.000 en 270.000 que es su valor razonable (el enunciado nos informa de la diferencia entre el tratamiento contable y fiscal)

En la adquisición nace un Fondo de comercio por importe de 23.000

Resumen de la normativa de fusiones en el régimen fiscal general y especial aplicable a las fusiones

Si se aplica el Régimen general el tratamiento fiscal se regula en la LIS art.17.4.d, 5 y 9

En la entidad transmitente los elementos transmitidos se valoran por su valor de mercado. La entidad que transmite esos elementos debe integrar en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de esos elementos y su valor fiscal.

La entidad adquirente valora los elementos patrimoniales recibidos como consecuencia de estas operaciones por su valor de mercado, siendo dicho valor por el que deben contabilizarse esos elementos en los supuestos de fusiones y escisiones entre entidades que no forman parte de un grupo

Si se aplica el Régimen especial el tratamiento fiscal se regula en la LIS art.76 a 84

Es un régimen especial de diferimiento del impuesto aplicable a fusiones, escisiones y aportaciones no dinerarias de ramas de actividad en virtud del cual no se integran en la base imponible de la entidad transmitente las rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia de: transmisiones realizadas por entidades residentes en territorio español de bienes y derechos situados en él.

El artículo 77. establece el régimen de las rentas derivadas de la transmisión

1. No se integrarán en la base imponible las siguientes rentas derivadas de las operaciones a que se refiere el artículo anterior:

a) Las que se pongan de manifiesto **como consecuencia de las transmisiones realizadas por entidades residentes en territorio español de bienes y derechos en él situados.**

El artículo 78 regula la valoración fiscal de los bienes adquiridos

1. Los bienes y derechos adquiridos mediante las transmisiones derivadas de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen previsto en el artículo anterior **se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores fiscales que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente.**

En relación con las deducciones pendientes de aplicar el art.39 y 84.1 LIS establece

Si la entidad transmitente tiene deducciones en cuota **pendientes** de practicar, o si tales deducciones ya se han practicado pero está pendiente de cumplir el **período de permanencia** de la inversión, **la entidad adquirente asume el derecho a aplicar esas deducciones, así como la obligación de mantener las mismas hasta cumplir el tiempo que reste para completar el plazo que permita su aplicación.**

En la resolución del puesto y dado que nos habla del diferente tratamiento fiscal y contable en la valoración del negocio aplicaríamos el Régimen especial

Por la sanción que le han puesto a la sociedad KerMator S.A se trata de un gasto no deducible de acuerdo con el art 15 de la LIS. Se trata de una diferencia permanente, ajuste positivo +11.000

Por la fusión realizaremos los siguientes ajustes

Almacén con diferente valoración fiscal y contable.

$250.000/25 = 10.000$ amortización fiscal

$270.000/25 = 10.800$ amortización contable

Cada año se realizaría un ajuste positivo, diferencia temporaria que revierte el pasivo por diferencias temporarias que se dio de alta en la fusión

Como la fusión fue en octubre

$$10.000 \times 3/12 = 2.500$$

$$10.800 \times 3/12 = 2.700$$

Ajuste positivo gasto contable no deducible, revierte pasivo por diferencia temporaria +200

Por el fondo de comercio

$$23.000 / 10 = 2.300 \times 3/12 = 575 \text{ amortización contable}$$

$$23.000 / 20 = 1.150 \times 3/12 = 287,5 \text{ amortización fiscal}$$

Diferencia temporaria ajuste positivo +287,5 nace un activo por diferencias temporarias

Por la amortización de los vehículos adquiridos el 1 de diciembre

La empresa contablemente aplicara lo establecido en la RICAC 2013, amortizando los vehículos en el periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable (que será su vida útil de 5 años)

Amortización contable

$$(85.000 - 5.000) / 5 = 16.000 \text{ euros amortización contable anual}$$

$$16.000 \times 1/12 = 1.333,33$$

Aplica libertad de amortización y la empresa decide amortizarlos en dos años

Respecto al importe a amortizar fiscalmente debemos considerar lo establecido en el art.3.2 RIS.

Siendo la Base de amortización: **El importe objeto de amortización es el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual**

Podría interpretarse que la empresa aplica como gasto fiscal de amortización 40.000 euros en el año 2022 y 40.000 en el año 2023

También podría interpretarse que la empresa realizó la siguiente amortización fiscal

$$(85.000-5.000)/2= 40.000 \times 1/12 = 3.333,33$$

Aplico la primera de las opciones por ser la más beneficiosa a efectos fiscales para la empresa.

Gasto fiscal de amortización 40.000

Gasto contable 1.333,33

Diferencia negativa 38.666,67

Diferencia temporaria negativa -38.666,67, nace un pasivo por diferencias

Por la venta del vehículo

Tenemos dado de baja un activo por diferencias por 1250

Por lo tanto el ajuste previo que se ha realizado y esta pendiente de revertir sería por un importe de:

$$1.250/0,25 = 5.000 \text{ Ajuste pendiente de revertir}$$

15.000 572 Bancos

23.000 281 Amortización acumulada del
inmovilizado material

10.000 291 Deterioro de valor del
inmovilizado material

218 Elementos de transporte 40.000

791 Reversión del deterioro del
inmovilizado materia 5.000

771 Beneficios procedentes del
inmovilizado material 3.000

Ajuste negativo 5000 revierte el deterioro que no fue gasto deducible.

Resultado antes de impuestos	200.000
Diferencias permanentes	
Sanción	+11.000
Diferencias temporarias	
Por la amortización del almacén	+200
Por la amortización del fondo de comercio	+287,5
Por la libertad de amortización	-38.666,67
Por el vehículo vendido	-5.000
Base imponible previa	167.820,83
Por las bases imponibles negativas	(29.000)
Base imponible	138.820,83
Tipo impositivo	25%
Cuota íntegra	34.705,2075
Deducciones creación de empleo $34.705,2075 \times 25\% = 8.676,301$ Limite	8.000
Cuota Líquida	26.705,2075
Retenciones y pagos a cuenta	8.500
Cuota Diferencial	18.205,2075

Por el impuesto corriente:

26.705,2075 6300 Impuesto corriente

473 H.P. retenciones y 8.500

pagos a cuenta

47 H.P. acreedora por 18.205,2075

conceptos fiscales

Por la diferencia entre amortización fiscal y contable del fondo de comercio

71,875 475 Activo por diferencias temporarias

deducibles

287,5x25%

6301 Impuesto diferido 71,875

Por el vehículo vendido que tenía un activo por diferencias

1.250 6301 Impuesto diferido 5.000 x25%

475 Activo por diferencias 1.250
temporarias deducibles

Por el almacén adquirido en la fusión que tiene diferente valor contable y fiscal

50 479 Pasivo por diferencias temporarias deducibles
200 X 25%

6301 Impuesto diferido 50

Por la libertad de amortización aplicada a los vehículos nuevos

9.666,667 6301 Impuesto diferido

479 Pasivo por diferencias 9.666,667
temporarias deducibles
38.666,67 X 25%

Por las deducciones aplicadas que se dieron de alta en la fusión

8.000 Impuesto diferido (6301)

Derechos por deducciones y bonificaciones
a pendientes de aplicar (4742) 8.000