

# Casos prácticos del PGC y PGC PyMES y sus implicaciones fiscales

6.ª Edición

■ CISS



Antonio P. Martínez Alfonso

Gregorio Labatut Serer



# Casos prácticos del PGC y PGC PyMES y sus implicaciones fiscales

**6.ª Edición**

Antonio P. Martínez Alfonso  
Gregorio Labatut Serer

© Antonio Pascual Martínez Alfonso y Gregorio Labatut Serer, 2022.  
© Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.

**Wolters Kluwer Legal & Regulatory España**

C/ Collado Mediano, 9  
28231 Las Rozas (Madrid)  
Tel: 91 602 01 82  
e-mail: clienteslaley@wolterskluwer.es  
<http://www.wolterskluwer.es>

**Primera edición:** Junio 2008  
**Segunda edición:** Abril 2009  
**Tercera edición:** Septiembre 2010  
**Cuarta edición:** Octubre 2012  
**Quinta edición:** Abril 2016  
**Sexta edición:** Marzo 2022

**Depósito Legal:** M-6703-2022  
**ISBN versión impresa:** 978-84-9954-746-6  
**ISBN versión electrónica:** 978-84-9954-747-3

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.  
*Printed in Spain*

© **Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra. El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación. WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores. WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades. WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres. **Nota de la Editorial:** El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

**8. OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS: COMBINACIONES DE NEGOCIOS Y RECONOCIMIENTO INICIAL DE UN ELEMENTO QUE NO PROCEDA DE UNA COMBINACIÓN DE NEGOCIOS**

Anteriormente hemos comentado que las diferencias temporarias también se producen por las siguientes operaciones:

- a) En los ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible, incluidas las variaciones de valor de los activos y pasivos, siempre que dichas variaciones difieran de las atribuidas a efectos fiscales.
- b) En una combinación de negocios, cuando los elementos patrimoniales se registran por un valor contable que difiere del valor atribuido a efectos fiscales.
- c) En el reconocimiento inicial de un elemento, que no proceda de una combinación de negocios, si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales.

Vamos a analizar los dos últimos supuestos a través de sendos casos prácticos:

**Caso práctico de aplicación núm. 12: Otras diferencias temporarias. Combinaciones de negocios**

La sociedad CHA-CHA, SA adquiere una división (rama de la actividad) de la sociedad BEAT 16, compuesta por los siguientes elementos patrimoniales:

• Local comercial (el valor del terreno es el 25%) . . . . .	100.000
• Mercaderías . . . . .	45.000
• Clientes . . . . .	55.000
• Proveedores . . . . .	40.000

Los activos y pasivos se transmiten por su valor en libros, excepto el local comercial que se ha valorado por 120.000 €. La división se transmite por el precio global de 210.000 euros, siendo la diferencia de valor respecto del valor de mercado de los bienes, atribuible a la clientela y a la buena gestión del negocio que se transmite.

La adquisición en bloque se acoge al régimen especial de tributación contemplado en los artículos 76 a 89 de la LIS (régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, y canje de valores) que supone fundamentalmente un diferimiento de la tributación, puesto que la misma (los beneficios obtenidos por la sociedad transmitente por la transmisión en bloque de la rama de actividad) se traspasa a la sociedad adquirente que tributará cuando se produzca la recuperación de los activos adquiridos, bien por enajenación de los mismos, bien por la amortización o deterioro.

El tipo de gravamen actual, así como el esperado cuando se produzca la recuperación futura de los activos, es el 25%.

**SE PIDE: Contabilizar los asientos que corresponde efectuar por la sociedad CHA-CHA, SA en la adquisición de la rama de actividad de BEAT-16.**

**Nota.** Es necesario señalar que la compraventa como tal de un conjunto de elementos patrimoniales, no se puede acoger al régimen fiscal especial. Sólo se podría acoger al citado régimen si la empresa adquirente emitiera acciones y, por lo tanto, que surja un nuevo accionista, que es quien aporta la rama de actividad, o bien este aporta instrumentos de patrimonio (acciones o participaciones de otras empresas) cuyo porcentaje de participación es superior al 5%. Así, si hay pago en dinero como es el caso, la operación no se puede acoger al régimen especial. Si que podría acogerse la operación al citado régimen si fuese una segregación de una rama de actividad o una

## 8. OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS: COMBINACIONES DE NEGOCIOS Y RECONOCIMIENTO ...

escisión parcial de la misma, siempre que la adquirente en vez de pagar, emitiera participaciones/ acciones para recepcionar el negocio recibido. Así, El supuesto planteado lo es a efectos puramente didácticos para analizar el reflejo contable de la operación.

### Solución:

Valoración de los activos identificables de BEAT-16 (120.000 + 45.000 + 55.000)	220.000
Valoración de los pasivos identificables de BEAT-16 y pasivo fiscal que surge por diferencias de valoración $40.000 + (120.000 - 100.000) \times 0,25$	45.000
Valor de mercado de los activos y pasivos identificables (220.000 - 45.000)	175.000
Coste de la combinación de negocios Fondo de comercio (210.000 - 175.000)	210.000 35.000

- Contabilización de la adquisición de la rama de actividad:

30.000 (210) Terrenos y bienes naturales		
90.000 (211) Construcciones		
45.000 (300) Mercaderías		
55.000 (430) Clientes		
35.000 Fondo de comercio	a	(400) Proveedores 40.000
		(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles 5.000
		$[(120.00 - 100.000) \times 0,25]^{(1)}$
		(572) Bancos <sup>(2)</sup> 210.000

(1) Tal y como establece la norma, no procede reconocer pasivos por impuesto diferido (pasivos por diferencias temporarias imponibles) por el reconocimiento inicial de un fondo de comercio.

(2) Si se tratase de una segregación o escisión parcial la cuenta a utilizar sería acciones emitidas.

Podemos observar cómo contablemente los activos y pasivos se reflejan por el valor de mercado; sin embargo, el valor de los mismos según las normas fiscales es el que tiene registrado la sociedad BEAT-16. Por lo tanto, la tributación que no realiza la sociedad BEAT-16 por acogerse al régimen del diferimiento) es la que se traspa a la sociedad adquirente, que se registra inicialmente como un pasivo diferido, que se irá convirtiendo en tributación corriente a medida que se recuperen los activos adquiridos bien por la amortización de los mismos (cuya amortización contable será mayor que la fiscalmente admitida), bien por su enajenación.

**Precisión:** esta misma operación acogida al régimen general del impuesto del artículo 17 de la LIS no provoca diferimiento alguno de impuestos; en consecuencia, no nace ningún pasivo diferido en la adquirente, puesto que la sociedad transmitente tributa por los beneficios obtenidos en la operación.

**Caso práctico de aplicación núm. 13: Otras diferencias temporarias. Reconocimiento inicial (valor contable) diferente del valor fiscal**

La sociedad SALSA, SA permuta un inmovilizado (maquinaria) adquirido por 600.000 € y amortizado en un 25% de su valor, por otra maquinaria que tiene un valor de mercado de 500.000 €. Ambos inmovilizados son de la misma naturaleza y uso para la empresa y tienen la misma configuración de flujos de efectivo. El tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades es el 25%. La nueva máquina tiene una vida útil, en base a la cual se amortiza contablemente de 5 años.

**Solución:**

Al ser activos de la misma naturaleza y uso y con una misma configuración de flujos de efectivo se trata de una permuta no comercial. El tratamiento contable es el siguiente:

El inmovilizado recibido se valora por el menor de los siguientes valores:

1. El valor neto contable (VNC) del elemento entregado, más la contraprestación monetaria si la hay.
2. El valor razonable del activo recibido.

Así pues, en este tipo de permutas, si hay pérdidas se llevan a resultados, pero no se pueden dar beneficios.

	150.000 (281) Amortización acumulada del inmovilizado material (600.000 x 25%)			
	450.000 (213) Maquinaria (Activo recibido) <sup>(1)</sup>	a	(213) Maquinaria (Activo entregado)	600.000

- (1) El inmovilizado material recibido se valora por el menor de:
- VNC inmovilizado entregado: 600.000 - 150.000 = 450.000.
  - Valor de mercado del inmovilizado recibido: 500.000.

El inmovilizado material recibido se valora contablemente por 450.000 €, mientras que su valor fiscal es el valor de mercado que asciende a 500.000 €, en consecuencia existe una diferencia entre:

• Base fiscal .....	500.000
• Valor en libros .....	450.000
• <b>Diferencia temporaria deducible</b> .....	<b>50.000</b>

Eso va a suponer que en el futuro se paguen menos impuestos (porque una base fiscal mayor generará mayores amortizaciones fiscales), por lo que contablemente se genera una diferencia temporaria deducible (DT +), generando un activo diferido:

	12.500 (4740) Activos por diferencias temporarias deducibles (50.000 x 0,25)			
		a	(6301) Impuesto diferido	12.500

## 8. OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS: COMBINACIONES DE NEGOCIOS Y RECONOCIMIENTO ...

Esta diferencia revertirá mediante ajustes negativos (DT —) en los cinco años siguientes conforme se vaya amortizando la maquinaria y dará lugar a asientos del siguiente tipo:

2.500 (6301) Impuesto diferido	a (4740) Activo por diferencias temporarias deducibles	2.500
	(50.000/5) x 25%	

**Nota.** Esta operación al practicar la liquidación fiscal habrá dado lugar a un ajuste positivo de 50.000 en el año en que se realiza la permuta (ver artículo 17.4 de la LIS), que revertirá conforme se amortice el bien en los años siguientes mediante ajustes negativos por importe global de 50.000 (ver artículo 20 de la LIS).

**Caso práctico de aplicación núm. 14: Registro contable del efecto impositivo asociado a las subvenciones de capital recibidas por entidades con pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores que se encuentran pendientes de compensar fiscalmente.**

**DOCTRINA:** Este asunto ha sido tratado en la **Consulta nº 3 del BOICAC 105 de marzo de 2016**. El ICAC dispone que en el momento del reconocimiento de la subvención en el patrimonio deberá registrarse el correspondiente pasivo por impuesto diferido, cuya reversión se irá produciendo a medida que se vaya imputando la subvención a la cuenta de resultados. A mayor abundamiento se informa que la interpretación de este Instituto sobre el tratamiento contable del reconocimiento de activos por impuestos diferidos derivados del derecho a compensar bases imponibles negativas está publicada en la **Consulta 10 del BOICAC nº 80**, cuyo contenido se ha reproducido, en líneas generales, en la Resolución de 9 de febrero de 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.

A este respecto cabe recordar que la Resolución de 9 de febrero de 2016, señala en el artículo 5.6, que:

«Por el contrario, será probable que se disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente para poder recuperar los activos por impuesto diferido, siempre que existan diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal, y referidas al mismo sujeto pasivo, cuya reversión se espere:

a) En el mismo ejercicio fiscal en el que se prevea reviertan las diferencias temporarias deducibles; o ...».

Por otra parte tenemos que señalar que la LIS no limita temporalmente la compensación de las Bases Imponibles negativas, aunque sí que existe un límite cuantitativo del 70%, 50 % o 25% sobre la propia base imponible previa, siendo compensables en todo caso hasta 1.000.000€

Veamos un caso práctico:

La sociedad TARTUFO SL, viene obteniendo desde hace más de 10 años Bases imponibles negativas. Aplicando los criterios que establece el ICAC, tanto en consultas como en la Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios, la sociedad no tiene reconocido en el balance el crédito fiscal por pérdidas a compensar, ya que al cierre de cada ejercicio, la dirección no estimaba probable que se pudiera disponer de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente para poder compensar tales bases imponibles negativas. El importe total de las mismas asciende a 2.000.000€.

A finales de este ejercicio la sociedad recibe una subvención de capital por importe de 2.500.000 euros, para la compra de determinadas instalaciones que se amortizaran en un período de 12 años.







La 6ª edición incorpora importantes novedades respecto de la anterior:

1. Se han actualizado los contenidos en relación con las modificaciones que en el PGC PYMES introdujo el RD 602/2016, referenciando en cada capítulo las consultas del ICAC relativas a la problemática analizada, así como casos prácticos que emulan situaciones reales de aquellas consultas (último BOICAC n.º 128 de diciembre de 2021).
2. Se adapta la obra a la última modificación en el PGC (RD 1/2021, de 12 de enero), para los ejercicios que se inicien a partir del 01/01/2021, y cuyas principales modificaciones se producen en la clasificación y valoración de los instrumentos financieros (NRV 9ª) y en los nuevos criterios para el reconocimiento de los ingresos por ventas de bienes y prestaciones de servicios (NRV 14ª).
3. Se han añadido casos prácticos en todos los capítulos. En total, 448 casos ampliamente comentados tanto contablemente como sus implicaciones fiscales.
4. Se ha reestructurado el capítulo 9, en atención al RD 1/2021 antes citado por el que se modifica la NRV 14ª y por la aprobación de la Resolución del ICAC de 10 de febrero de 2021, dictada en desarrollo de la referida NRV 14ª del PGC.
5. Se trata de forma pormenorizada, al régimen fiscal de las operaciones entre partes vinculadas el cual se desarrolla de forma independiente en el capítulo 14 del manual. En el mismo se hace un análisis mediante casos prácticos y ejemplos de las obligaciones específicas de documentación entre personas o entidades vinculadas y de la obligación de declaración de las mismas en el modelo 232.
6. Se ha incluido un nuevo capítulo, el 15, en el que se analiza mediante casos prácticos la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, que regula los aspectos contables de las operaciones societarias.

ISBN: 978-84-9954-746-6



9

788499

547466



3652K61295



ER-0280/2005



GA-3005/0100