economistas
Consejo General
EC economistas contables

# CASO PRÁCTICO SOBRE EL CIERRE CONTABLE Y FISCAL DE 2019[1].

## 24/10/2019


## Autor: Gregorio Labatut Serer.

http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/

## Profesor Titular de la Universidad de Valencia.


Vamos a comentar mediante un caso práctico algunas diferencias que consideramos importantes entre la contabilidad y fiscalidad para el cierre de 2019.

Somos conscientes que no es posible abarcar todas las diferencias, pero nos vamos a centrar en algunas que nos han parecido más interesantes e importantes.

Antes de realizar el caso práctico vamos a explicar algunas diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad.

**Algunas diferencias permanentes:**

**Ingresos no computables: Diferencias permanentes negativas.**

1. Artículo 23 del LIS. Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles. Denominado Paten Box.
   "*1. Las rentas positivas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos legalmente protegidos, que deriven de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, y software avanzado registrado que derive de actividades de investigación y desarrollo*[2]*, tendrán derecho a una reducción en la base imponible en el porcentaje que resulte de multiplicar por un 60 por ciento el resultado del siguiente coeficiente:*

[1] En la fecha de realización de este caso práctico, no tenemos ninguna noticia sobre ninguna norma tributaria publicada que matice, modifique o cambie algunas de las cuestiones tratadas. No obstante, no descartamos que de aquí a final de año se publique en el BOE alguna norma fiscal que modifique alguna de las cuestiones aquí tratadas.

[2] Hasta el año 2017, solamente se aplicaba a: "….derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas". En consecuencia, la Ley de Presupuestos de 2018 amplió los supuestos de aplicación a los certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos legalmente protegidos, que deriven de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, y software avanzado registrado que derive de actividades de investigación y desarrollo.

*a) En el numerador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación con terceros no vinculados con aquella. Estos gastos se incrementarán en un 30 por ciento, sin que, en ningún caso, el numerador pueda superar el importe del denominador.*

*b) En el denominador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación tanto con terceros no vinculados con aquella como con personas o entidades vinculadas con aquella y de la adquisición del activo*[3].
*En ningún caso se incluirán en el coeficiente anterior gastos financieros, amortizaciones de inmuebles u otros gastos no relacionados directamente con la creación del activo.*
*La reducción prevista en este apartado también resultará de aplicación a las rentas positivas procedentes de la transmisión de los activos intangibles referidos en el mismo, cuando dicha transmisión se realice entre entidades que no tengan la condición de vinculadas*[4].

*2. A efectos de aplicar esta reducción, tendrán la consideración de rentas positivas susceptibles de reducción, los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos y las rentas positivas procedentes de su transmisión, que superen la suma de los gastos incurridos por la entidad directamente relacionados con la creación de los activos que no hubieran sido incorporados al valor de los activos, de las cantidades deducidas por aplicación del artículo 12.2 de esta Ley en relación con los activos, y de aquellos gastos directamente relacionados con los activos, que se hubieran integrado en la base imponible.*
*En caso de que en un período impositivo se obtengan rentas negativas y en períodos impositivos anteriores la entidad hubiera obtenido rentas positivas a las que hubiera aplicado la reducción prevista en este artículo, la renta negativa de ese período impositivo se reducirá en el porcentaje que resulte de la aplicación del apartado 1*".

De tal modo que excluye del numerador los gastos de subcontratación con personas o entidades vinculadas, de forma que, si este importe es superior al 30

[3] Hasta el ejercicio 2017, se indicaba: "En el denominador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación y, en su caso, de la adquisición del activo". Por lo tanto, a partir de la Ley de Presupuestos de 2018, se introduce la aclaración de que, en el denominador, se incluirán los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, tanto los derivados de la subcontratación tanto con terceros no vinculados como con personas o entidades vinculadas con la cedente.
[4] Introducido a partir de 2018 por la Ley de Presupuestos de 2018.

por ciento de los gastos, el numerador será menor que el denominador, de tal modo que el coeficiente corrector será inferior a uno y disminuirá el porcentaje del 60 por ciento de reducción de la base imponible.

En consecuencia, una parte de la renta obtenida está exenta de tributación. Se trata de una diferencia permanente negativa.

2. Exención para evitar la doble imposición económica: artículo 21 de la LIS[5] indica que, para que se pueda aplicar la exención por doble imposición, debe cumplirse:
    a. Participación mínima del 5 por ciento o bien un valor de adquisición de la participación, directa o indirecta superior a 20 millones de euros.
    b. Mantenimiento ininterrumpido durante, al menos, un año, teniéndose en cuenta el periodo que haya estado poseída por alguna otra entidad de su grupo de sociedades definido conforme al artículo 42 del Código de Comercio.

    También hay que saber que no se aplicará la exención por la parte de la plusvalía, generada en la transmisión de una participación en entidad patrimonial, que no se corresponda con el incremento de beneficios no distribuidos de la participada generados durante la tenencia de la participación.

    En el caso de entidades no residentes, además de los requisitos establecidos para la exención en caso de entidades residentes, el artículo 21.1.b) establece unos requisitos adicionales, como son:

    "b) Adicionalmente, en el caso de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos".

    Además, se tendrán en cuenta aquellos tributos extranjeros que hayan tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, con

[5] Para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2017, y en aplicación de los contenidos del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, se modifica el título y el artículo 21 de la LIS, en el sentido de no aplicación de la deducibilidad de las pérdidas realizadas en la transmisión de participaciones en entidades, siempre que se trate de participaciones con derecho a la exención en las rentas positivas obtenidas, tanto en dividendos como en plusvalías generadas También, queda excluida de integración en la base imponible cualquier tipo de pérdida que se genere por la participación en entidades ubicadas en paraísos fiscales o en territorios que no alcancen un nivel de tributación adecuado. De tal modo que se incorporará cualquier renta, positiva o negativa, que pueda generar la tenencia de participaciones en otras entidades, a través de un auténtico régimen de exención.

independencia de que el objeto del tributo lo constituya la renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de aquella. Se considerará cumplido este requisito, cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.
En el caso de que la entidad participada no residente obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades en más de un 70 por ciento de sus ingresos, la aplicación de esta exención requerirá que la participación indirecta, en la subfilial sea, al menos, del 5 por ciento

c. Participación mínima del 5% o bien un valor de adquisición de la participación, directa o indirecta superior a 20 millones de euros.
d. Mantenimiento ininterrumpido durante, al menos, un año, teniéndose en cuenta el periodo que haya estado poseída por alguna otra entidad de su grupo de sociedades definido conforme al artículo 42 del Código de Comercio.

3. Exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente (art. 22 LIS). En el caso de entidades no residentes, además de los requisitos establecidos para la exención en caso de entidades residentes, el artículo 21.1.b)

**Gastos no deducibles: Diferencias positivas.**

1. Artículo 15 LIS. Gastos no deducibles.
No serán deducibles:
…..
"c) Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones".

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.
No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.
Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad".
Produciéndose una diferencia permanente positiva.

2. Artículo 15.h). No serán deducibles, los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.
   Produciéndose una diferencia permanente positiva.

3. No deducibilidad de los intereses de préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo. Art. 15.a). Se trata de la no deducibilidad de los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, ya que se considera retribución de los fondos propios (art. 15.a) Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades). Según la Disposición Transitoria 17ª, este régimen no será aplicable a los préstamos participativos otorgados con anterioridad al 20.06.2014, ni a las operaciones de préstamos de valores realizadas con anterioridad al 01.01.2015
   Surgirá por lo tanto una diferencia permanente positiva.

4. En el artículo 15 de la LIS, se indica que no serán fiscalmente deducibles los gastos que, "a) Los que representen una retribución de los fondos propios.
   A los efectos de lo previsto en esta Ley, tendrá la consideración de retribución de fondos propios, la correspondiente a los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable".
   En consecuencia, no será deducible y se considerara retribución de fondos a los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades como por ejemplo las retribuciones de las acciones sin voto o acciones rescatables que contablemente es un gasto, pero que fiscalmente no será deducibles.
   Surgiendo de este modo una diferencia permanente positiva.

5. Articulo 18.11 a), aportaciones de socios o propietarios. Desde el punto de vista contable tienen la consideración de fondos propios. NRV 20ª.2 del PGC. Ahora bien, desde el punto de vista fiscal, si todos los socios realizan la aportación proporcionalmente a su participación en el capital social, se considerará fondos propios, pero si no es así, hasta el porcentaje de participación que posea el socio tendrán esa consideración, sin embargo, el exceso que aportara un socio sobre el que ha aportado menos se considerará ingreso del ejercicio[6].

[6] Desde el punto de vista contable se sigue el mismo criterio según Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 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, articulo 9.

Surgiendo de este modo una diferencia permanente positiva en su caso en 2019[7].

6. Art. 15 k). A partir del 1 de enero de 2017, y en aplicación de los contenidos del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, se modifica el título y el artículo 21 de la LIS, en el sentido de no aplicación de la deducibilidad de las pérdidas realizadas por deterioro o en la transmisión de participaciones en entidades, siempre que se trate de participaciones con derecho a la exención en las rentas positivas obtenidas, tanto en dividendos como en plusvalías generadas. De este modo, no serán deducibles las pérdidas por deterioro o en la transmisión de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades respecto de la que se de alguna de las siguientes circunstancias:
   1.º que, en el período impositivo en que se registre el deterioro, se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 de esta Ley (5 % o 20 millones de euros), o
   2.º que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en dicho período impositivo no se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley (tributación al menos del 10 %).
   Son las inversiones que se conocen con el nombre de inversiones cualificadas.
   Surgiendo de este modo una diferencia permanente positiva.
   NOTA: Introducida por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, Es aplicable a partir del 1 de enero de 2017

7. Art. 15 l). Las disminuciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable correspondientes a valores representativos de las participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades a que se refiere la letra anterior, que se imputen en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que, con carácter previo, se haya integrado en la base imponible, en su caso, un incremento de valor correspondiente a valores homogéneos del mismo importe.»
   Surgiendo de este modo una diferencia permanente positiva.
   NOTA: Introducida por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, Es aplicable a partir del 1 de enero de 2017

[7] La Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 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, entrará en vigor en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2020.

**Algunas Diferencias temporarias positivas deducibles en el futuro.**

8. Artículo 16 LIS. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros. "1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio…….En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.
   Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos (sin limitación de tiempo), conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado".
   Se trata de una diferencia temporaria positiva deducible en el futuro.

9. Artículo 11.9 LIS. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos.
   "Las rentas negativas generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean dados de baja en el balance de la entidad adquirente, sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo.
   No obstante, en el caso de elementos patrimoniales amortizables, las rentas negativas se integrarán, con carácter previo a dichas circunstancias, en los períodos impositivos que restarán de vida útil a los elementos transmitidos, en función del método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.".

   Se trata de una diferencia temporaria positiva deducible en el futuro.

10. Artículo 12 LIS. Correcciones de valor: amortizaciones
    "1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.
    Se considerará que la depreciación es efectiva cuando:
    a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en la siguiente tabla.
    b) Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización. …….
    c) Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos…….
    d) Se ajuste a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria.
    e) El contribuyente justifique su importe……"

    En consecuencia, en el caso de que se apliquen porcentajes de amortización superiores a los máximos existentes en las tablas fiscales aprobadas por el Reglamento del Impuesto

sobre Sociedades, salvo que se justifique o se apruebe un plan especial, no serán deducibles en ese ejercicio, produciéndose una diferencia temporaria positiva deducible en el futuro. Si sucede esto surgirá una diferencia temporaria positiva deducible en el futuro.

Finalmente, según el artículo 12.3, indica que podrán amortizarse libremente, entre otros ya contemplados en la Ley anterior, " e) Los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo. Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año". Extendiendo de este modo, la libertad de amortización de elementos de pequeña cuantía a cualquier empresa, cuando antes se reservaba para las empresas de dimensión reducida, pero modificando las cantidades.

11. Amortización del fondo de comercio. Fiscalmente la amortización del fondo de comercio será deducible en el 5 % (20 años), mientras que también a partir del 1 de enero de 2016, el fondo de comercio será contablemente amortizable en 10 años (10 %).

12. Artículo 13.1. LIS. 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 concurra alguna de las siguientes circunstancias:
a) Que haya transcurrido el plazo de seis 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……."

Por lo tanto, en el caso de deterioro de créditos con una antigüedad inferior a seis meses no serán deducibles en ese periodo, a no ser que suceda alguna de las circunstancias descritas en los puntos b) a d). En estos casos se producirá una diferencia temporaria positiva deducible en el futuro.

13. También en el Artículo 13.2. LIS. Pérdidas por deterioro, se indica que
"2. No serán deducibles:
a) Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio.
b) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.
c) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda.
Las pérdidas por deterioro señaladas en este apartado serán deducibles en los términos establecidos en el artículo 20 de esta Ley". Esto es en el momento de su venta posterior o su amortización, ya que el valor fiscal y contable de los elementos son distintos.
En el momento en el que surgen provocarán una diferencia temporaria positiva por los gastos no deducibles, provocando, tal y como se ha indicado una valoración fiscal y

contable distinta, y un efecto impositivo que se registrará en la cuenta 4740 Activos por diferencias temporarias deducibles.

14. Artículo 14.9LIS. Provisiones
"9. Los gastos inherentes a los riesgos derivados de garantías de reparación y revisión, serán deducibles hasta el importe necesario para determinar un saldo de la provisión no superior al resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del período impositivo el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el período impositivo y en los dos anteriores en relación a las ventas con garantías realizadas en dichos períodos impositivos.

    Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a las dotaciones para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas….."

    Pudiendo surgir de este modo una diferencia temporaria positiva deducible en los ejercicios siguientes.

15. Para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016[8], se ha producido la incorporación fiscal en la base imponible de los deterioros de participaciones registrados en el periodo en el que éstos fueron deducibles hasta 2013. Estos deterioros registrados en la contabilidad fueron deducibles hasta el año 2013, a partir de ese momento no fueron deducibles, pues bien, se establece un nuevo mecanismo de reversión de aquellos deterioros de valor de participaciones que resultaron fiscalmente deducibles en períodos impositivos previos a 2013. Esta reversión se realiza por un importe mínimo anual, de forma lineal durante cinco años. Estableciéndose la incorporación automática de los referidos deterioros, como un importe mínimo, sin perjuicio de que resulten reversiones superiores por las reglas de general aplicación, teniendo en cuenta que se trata de pérdidas estimadas y no realizadas que minoraron la base imponible.
    Para ello, se modificó la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
    Provocarán una diferencia temporaria positiva por los gastos no deducibles, provocando, tal y como se ha indicado una valoración fiscal y contable distinta, y un efecto impositivo que se registrará en la cuenta 4740 Activos por diferencias temporarias deducibles.

**Algunas Diferencias temporarias negativas imponibles en el futuro.**

1. Artículo 11.4 LIS. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos. "4. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

[8] Introducida por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.
En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación.
Lo previsto en este apartado se aplicará cualquiera que hubiere sido la forma en que se hubiere contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas".
Se trata de una diferencia temporaria negativa imponible en el futuro.

2. Artículo 106 TRLIS. Contratos de arrendamiento financiero
"3, Las cuotas de arrendamiento financiero deberán aparecer expresadas en los respectivos contratos diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra y la carga financiera exigida por ella, todo ello sin perjuicio de la aplicación del gravamen indirecto que corresponda.

4, El importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien deberá permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del período contractual.

5. Tendrá, en todo caso, la consideración de gasto fiscalmente deducible la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora…….

…..El importe de la cantidad deducible de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas que corresponda al citado bien. El exceso será deducible en los períodos impositivos sucesivos, respetando igual límite. Para el cálculo del citado límite se tendrá en cuenta el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien. Tratándose de los sujetos pasivos a los que se refiere el capítulo XII del título VII, se tomará el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas multiplicado por 1,5".

Finalmente, hay que comentar que para este ejercicio 2015 sigue sin ser aplicable (será el último) la excepción prevista en la normativa del Impuesto respecto al carácter constante o creciente de la parte que se corresponde con recuperación del coste del bien en las cuotas de arrendamiento financiero.

De este modo surge una diferencia temporaria negativa imponible en ejercicios siguientes.

**Compensación bases imponibles negativas.**

Las bases imponibles negativas se pueden compensar en un futuro sin límite temporal, pero se mantienen las limitaciones en la cuantía que existía en el ejercicio anterior. Esta limitación en las cuantías son las siguientes:

- Importe neto de la cifra de negocios (INCN) en los 12 meses anteriores al inicio período impositivo inferior a 20 millones de euros: limitación cuantitativa generalizada del 70 por

ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación, y admitiéndose, en todo caso, un importe mínimo de 1 millón de euros

- Importe neto de la cifra de negocios (INCN) en los 12 meses anteriores al inicio período impositivo superior o igual a 20 millones e inferior a 60 millones de euros: Limitación al 50 % de la Base Imponible previa a la compensación.
- Importe neto de la cifra de negocios (INCN) en los 12 meses anteriores al inicio período impositivo superior o igual a 60 millones de euros: Limitación al 25 % de la Base Imponible previa a la compensación[9].

El límite no será de aplicación en los siguientes casos:

- en el caso de entidades de nueva creación, en los 3 primeros períodos impositivos en que se genere una BI positiva previa a su compensación.

- en el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente.

- en el periodo impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración que resulte aplicable el régimen fiscal especial establecido en el capítulo VII del título VII de esta Ley.

**Minoraciones de la Base Imponible.**

Finalmente existen dos minoraciones de la Base Imponible que son aplicables a partir de este cierre 2015 siempre y cuando cumplan determinadas condiciones.

Estas dos minoraciones de la Base Imponible pueden ser debidas a:

- Reserva de capitalización. (Artículo 25 LIS)[10]
- Reserva de nivelación de Bases Imponibles Negativas. (Artículo 105 LIS).

**Tipos de gravamen:**

Actualmente y para el ejercicio 2019, existen los siguientes tipos impositivos:

1. Tipo de gravamen reducido para entidades de nueva creación. (Se mantiene para todo tipo de entidades en términos similares a lo introducido por el RDL 4/2013 y Ley 11/2013): Las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 por ciento (por toda la base imponible). Este tipo de gravamen

[9] Introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social,

[10] Con respecto a la reserva de capitalización, comentar que según nota de la AEAT , "La reserva de capitalización dotada se tendrá en cuenta a los efectos de determinar el incremento de los fondos propios y el mantenimiento del tal incremento, de acuerdo con lo señalado en el artículo 25.2 de la LIS. Por lo tanto, la reserva de capitalización dotada formará parte de los fondos propios existentes al inicio y al final del ejercicio de la misma forma que el resto de partidas integrantes de tales fondos no excluidas a efectos de determinar su incremento y posterior mantenimiento del mismo". En consecuencia, el saldo de la cuenta de Reserva de capitalización dotada, también puede ser considera a la hora de calcular las reservas generadas.

del 15 por ciento no resultará de aplicación a aquellas entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial (art. 5.2 LIS).

2. Tipo impositivo general (resto entidades, reducida dimensión o no): 25 %.
3. Entidades de crédito: 30 %
4. Entidades dedicadas a explotación hidrocarburos: 33 %
5. Entidades no lucrativas de interés público Ley 40/2002 de 23 de diciembre: 10 % resultado actividad empresarial.
6. Entidades no lucrativas que no sean de interés público y parcialmente exenta (Capitulo XIV de la LIS): 25 % resultado actividad empresarial.

Veamos un caso práctico

## *CASO PRÁCTICO.*

La situación patrimonial de cierta sociedad al cierre del ejercicio 2019, y antes del registro del impuesto sobre sociedades, era la siguiente:

| **PATRIMONIO NETO:** | | | |
|---|---|---|---|
| | | | |
| **Ejercicio** | **2017** | **2018** | **2019** |
| | | | |
| Capital social | 100.000 | 100.000 | 100.000 |
| Reserva legal | 30.000 | 39.000 | 90.000 |
| Reerva estaturaria | 20.000 | 25.000 | 76.000 |
| Reserva voluntaria | 1.000.000 | 1.500.000 | 4.250.000 |
| Reserva de capitalización | | 450.000 | 700.000 |
| Reserva nivelación | | 400.000 | 600.000 |
| Resultado antes de impuestos | | | 10.400.000 |
| | | | |
| Subvenciones de capital | | 11.250.000 | 10.125.000 |
| | | | |

NOTA: El incremento de la reserva voluntaria procede exclusivamente de resultados no distribuidos en el ejercicio anterior.

Durante el ejercicio 2019 la sociedad ha obtenido un resultado contable positivo antes de impuestos de 10.400.000 euros. Se trata de una empresa de reducida dimensión (art. 101 y ss. LIS) ya que el año anterior facturó menos de 10.000.000 euros.

1. En el ejercicio que se cierra la empresa ha contabilizado un ingreso por ventas a plazos por 60.000.000 euros. El beneficio de la operación ha sido del 10 por ciento sobre los ingresos. El cobro se realizaría en cuatro pagos anuales iguales a partir del próximo año. La empresa se acoge al diferimiento por ventas a plazos.

2. En el ejercicio se ha adquirido un elemento de transporte por 8.000.000 euros, la empresa amortiza este camión de forma constante durante cinco años (1.600.000 euros al año), mientras que según tablas fiscales el coeficiente máximo es del 12,5 por ciento (8 años, 1.000.000 euros).
3. El año anterior se había contabilizado una pérdida por deterioro de créditos sobre clientes por 3.000.000 euros, por unos saldos morosos con antigüedad inferior a seis meses. Este ejercicio se ha cobrado íntegramente.
4. Se ha contabilizado gastos por atenciones a clientes o proveedores por un importe de 100.000 euros superior al límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo. No obstante, además de la cantidad anterior, ha registrado unos gastos derivados de la adquisición de productos de la actividad de la empresa, para entregar en concepto de obsequios de escaso valor, cuya entrega tiene la finalidad de promocionar los productos que vende la entidad.
5. Hace tres años que la empresa ejerció la opción de compra sobre un leasing. En ese momento existía una diferencia temporaria por 6.000.000 euros. La amortización contable practicada en el ejercicio y en los anteriores asciende a 2.000.000 euros.
6. La empresa ha registrado un deterioro de un inmueble por 500.000 euros. No existe informe de tasación ni justificación documental sobre tal deterioro.
7. El año anterior se dotó una provisión para garantías de reparación y revisión postventa por un total de 8.000.000 euros, la media de los gastos producidos por este concepto en el año anterior y en los dos años anteriores indican que fiscalmente solamente fue deducible la mitad. Este año se han efectuado los gastos correspondientes por las reparaciones postventa realizadas.
8. A finales del ejercicio anterior se comunicó la obtención de una subvención por la Consejería de industria por 15.000.000 de euros para financiar diversas inversiones del activo fijo. Este año se han amortizado los elementos de activo subvencionados en un 10 %.
9. El año anterior, se registró una pérdida procedente del deterioro de inversiones financieras en el capital de otras empresas por un importe de 400.000 euros, que no fue deducible. Este año se han vendido dichas inversiones financieras con un beneficio de 20.000 euros.
10. Se registró en 2012 una pérdida por deterioro en participaciones financieras por 500.000 euros que fue fiscalmente deducible. Las participaciones siguen en el patrimonio de la empresa y el deterioro no ha revertido todavía.
11. Las retenciones y pagos a cuenta ascienden a 100.000 euros.
12. La empresa ha cedido el derecho de uso sobre una franquicia por un importe de 1.000.000 euros. Los gastos relacionados (amortizaciones, etc.) ascienden a 200.000 euros. Existe una subcontratación por partes de entidades vinculadas por 200.000 euros, mientras que los gastos totales directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación tanto con terceros no vinculados ascienden a 500.000 euros.

13. El año anterior, se registró una pérdida por 300.000 euros procedentes de una venta de inversiones financieras a una empresa del grupo. Este ejercicio la empresa del grupo al que se le vendió las inversiones financieras a enajenado dichas inversiones a una entidad ajena al grupo.
14. Los gastos financieros netos ascienden a 1.500.000 euros, mientras que el 30 por ciento sobre el resultado operativo ascendía a 800.000 euros. (existe acumulación de gastos financieros deducibles de años anteriores por 200.000 euros).
15. Se trata de una empresa de dimensión reducida.
16. Existen bases imponibles negativas pendientes de compensar por 400.000 euros.

Determinar:

1. Determinar las diferencias permanentes.
2. Realizar la hoja de cálculo con las diferencias temporarias.
3. Calcular la base imponible y la cuota a pagar.
4. Registrar el impuesto corriente y el impuesto diferido.
5. Determinar el resultado contable.
6. Confeccionar la nota de la memoria de la conciliación entre el resultado contable y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (Nota 12 de la Memoria normal).

SOLUCIÓN:

1. Diferencias permanentes:

| | |
|---|---|
| Diferencias permanentes: | |
| Exceso de gastos atención a clientes | 100.000 |
| Derechos de uso patentes: | |
| Coeficiente: | |
| numerador (500.000 - 200.000) x 1,30 = 390.000 | |
| Denominador: 500.000 | |
| coeficiente: 0,78 | |
| Importe: 0,60x0,78x(1.000.000 - 200.000) | -374.000 |

PRECISIÓN: Los gastos derivados de la adquisición de productos de la actividad de la empresa, para entregar en concepto de obsequios de escaso valor, cuya entrega tiene la finalidad de promocionar los productos que vende la entidad, son deducibles según la consulta de la DGT CV 31-1-17.

2. Realizar la hoja de cálculo con las diferencias temporarias.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | 25% | |
| **AÑOS/DIFERENCIAS** | **anteriores** | **2018** | **2019** | **Pendiente** |
| | | | | |
| Ventas a plazos | | | - 6.000.000 | - 6.000.000 |
| Pasivo difer.temp.imponibles | - | - | - 1.500.000 | - 1.500.000 |
| | | | | |
| Amortización elemento transporte | | | 600.000 | 600.000 |
| Activo difer.temp.deducibles | - | - | 150.000 | 150.000 |
| | | | | |
| Pérdida por deterioro clientes | | 3.000.000 | - 3.000.000 | - |
| Activo dif.temp.deducibles | | 750.000 | - 750.000 | - |
| | | | | |
| Leasing | - 6.000.000 | 2.000.000 | 2.000.000 | - 2.000.000 |
| Pasivo difer.temp.imponibles | - 1.500.000 | 500.000 | 500.000 | - 500.000 |
| | | | | |
| Provisión para garantías | | 4.000.000 | - 4.000.000 | - |
| Activo dif.temporarias deducibles | | 1.000.000 | - 1.000.000 | - |
| | | | | |
| Pérdida deterioro inmuebles | | | 500.000 | 500.000 |
| Activos dif.temporarias deducibles | | | 125.000 | 125.000 |
| | | | | |
| Subvención de capital | | - 15.000.000 | 1.500.000 | - 13.500.000 |
| Pasivo por diferencias temporarias imponibles | | - 3.750.000 | 375.000 | - 3.375.000 |
| | | | | |
| Limitación deducibilidad gastos financieros | | | 500.000 | 500.000 |
| Activos dif.temporarias deducibles | | | 125.000 | 125.000 |
| | | | | |
| Rentas negativas inversiones financ.grupo | | 300.000 | - 300.000 | - |
| Activos dif.temporarias deducibles | | 75.000 | - 75.000 | - |
| | | | | |
| Pérdidas deterioro inversiones financieras | | 400.000 | -400.000 | 0 |
| Activos dif.temporarias deducibles | | 100000 | -100.000 | 0 |
| | | | | |
| Deterioro deducible en 2012. A partir de 2016 | -500.000 | 100.000 | 100.000 | 400.000 |
| hay que incorporar un quinto (R.D.Ley 3/2016) | 200.000 Incorporado | | | |
| Activo dif.temporarias deducibles. | 50.000 | 25000 | 25.000 | 100.000 |

3. Calcular la base imponible y de la cuota a pagar.

| | |
|---|---|
| **Resultado contable antes de impuestos** | **10.400.000** |
| | |
| **Diferencias permanenrtes** | |
| Multa | 100.000 |
| Derechos de uso patentes | |
| Importe: 0,60x0,78x(1.000.000 - 200.000) | - 374.000 |
| | |
| **Diferencias temporarias:** | |
| **Originadas en ejercicios anteriores:** | |
| Pérdida por deterioro de clientes | - 3.000.000 |
| Leasing | 2.000.000 |
| Provisión por garantías | - 4.000.000 |
| Subvenciones de capital | 1.500.000 |
| Rentas negativas invesiones financ. Grupo | - 300.000 |
| Pérdidas deterioro inversiones financieras | - 400.000 |
| **Originadas en el ejercicio:** | |
| Ventas a plazo | - 6.000.000 |
| Amortización elementos de transporte | 600.000 |
| Pérdidas deterioro de inmuebles | 500.000 |
| Limitación deducibilidad gastos financieros | 500.000 |
| Incorporación deterioros (R.D.Ley 3/2016) | 100.000 |
| | |
| | |
| **BASE IMPONIBLE PREVIA** | **1.626.000** |
| Minorción reserva capitalización. | - 162.600 |
| COMPENSACIÓN BASES IMPONIBLES NEGATIVAS | - 400.000 |
| **BASE IMPONIBLES PREVIA RESERVA NIVELACIÓN** | 1.063.400 |
| Minorción reserva nivelación | - 106.340 |
| **BASE IMPONIBLE** | 957.060 |
| Tipo impositivo | 25% |
| **CUOTA INTEGRA** | 239.265 |
| Retención y pagos a cuenta | 100.000 |
| **CUOTA LIQUIDA** | **139.265** |

PRECISIONES: El incremento de las reservas voluntarias durante 2019 ha sido de 2.750.000 euros (4.250.000 – 1.500.000). Además, la reserva de capitalización ha aumentado en 250.000 euros (700.000 – 450.000). Por lo tanto, el incremento de los fondos propio que puede ser utilizado para la minoración este ejercicio por la Reserva de capitalización son 3.000.000 euros (2.750.000 + 250.000). Según Nota de la AEAT (ver nota pie de página 9, página 11): *La reserva de capitalización dotada se tendrá en cuenta*

*a los efectos de determinar el incremento de los fondos propios y el mantenimiento del tal incremento, de acuerdo con lo señalado en el artículo 25.2 de la LIS. Por lo tanto, la reserva de capitalización dotada formará parte de los fondos propios existentes al inicio y al final del ejercicio de la misma forma que el resto de partidas integrantes de tales fondos no excluidas a efectos de determinar su incremento y posterior mantenimiento del mismo*". En consecuencia, el saldo de la cuenta de Reserva de capitalización dotada, también puede ser considera a la hora de calcular las reservas generadas.

Sin embargo, la minoración por reserva de capitalización que puede aplicarse este año es por 162.400 euros (10 % sobre Base Imponible previa), como ha incrementado sus reservas generadas en el año por 3.000.000 euros, tiene un derecho a aplicarse el 10 por ciento del incremento de los fondos propios (10 por ciento sobre 3.000.000 = 300.000 euros). La diferencia por 137.600 euros se la podrá deducir en los dos ejercicios siguientes. Obsérvese que solamente hemos tenido en cuenta el aumento de las reservas voluntarias, y no las obligatorias y estatutarias.

Obsérvese que gracias a la aplicación de la minoración por reserva de capitalización y de nivelación, el tipo impositivo efectivo se ha reducido desde el 25 por ciento hasta el 20 por ciento

4. Registrar el impuesto corriente y el impuesto diferido.

Impuesto corriente.

| | | | |
|---|---|---|---|
| 239.265 | (630) Impuesto corriente | (4752) H.P. acreedora IS | 139.265 |
| | | (473) H.P. Retenciones y pagos a cuenta | 100.000 |

Diferencias temporarias revertidas procedentes de ejercicios anteriores:

| | | | |
|---|---|---|---|
| Reversión por deterioro de clientes | | | |
| 750.000 | (6301) Impuesto diferido | (4740) Activo por diferen.temp.deducibles | 750.000 |
| | 3.000.000 x 0,25 | | |
| Reversión leasing. | | | |
| 500.000 | (479) Pasivo dif.temp.imponibles | (6301) Impueto diferido | 500.000 |
| | 2.000.000 x 25 % | | |
| Reversión provisión por garantías. | | | |
| 1.000.000 | (6301) Impuesto diferido | (4740) Activo por diferen.temp.deducibles | 1.000.000 |
| | 4.000.000 x 0,25 | | |
| Reversión subvención de capital. | | | |
| 375.000 | (479) Pasivo dif.temp.imponibles | (6301) Impuesto diferido | 375.000 |
| | 1.500.000 x 0,25 | | |
| Reversión rentas negativas invers.financieras. Grupo | | | |
| 75.000 | (6301) Impuesto diferido | (4740) Activo por diferen.temp.deducibles | 75.000 |
| | 300.000 x 25 % | | |
| Reversión pérdidas deterioro inversiones financieras | | | |
| 100.000 | (6301) Impuesto diferido | (4740) Activo por diferen.temp.deducibles | 100.000 |
| | 400.000 x 25 % | | |

Diferencias temporarias originadas en el ejercicio:

| | | | |
|---|---|---|---|
| Ventas a plazos | | | |
| 1.500.000 | (6301) Impuesto diferido | (479) Pasivo por dif.temp.imponibles | 1.500.000 |
| | 6.000.000 x 0,25 | | |
| Amortización elementos de transporte. | | | |
| 150.000 | (4740) Activo dif.temp.deducibles | (6301) Impuesto diferido | 150.000 |
| | 600.000 x 0,25 | | |
| Pérdidas deterioro de inmuebles. | | | |
| 125.000 | (4740) Activo dif.temp.deducibles | (6301) Impuesto diferido | 125.000 |
| | 500.000 x 0,25 | | |
| Limitación deducibilidad gastos financieros | | | |
| 125.000 | (4740) Activo dif.temp.deducibles | (6301) Impuesto diferido | 125.000 |
| | 500.000 x 0,25 | | |
| Limitación deducibilidad gastos financieros | | | |
| 125.000 | (4740) Activo dif.temp.deducibles | (6301) Impuesto diferido | 125.000 |
| | 500.000 x 0,25 | | |
| Incorporación deterioros (R.D.Ley 3/2016) | | | |
| 25.000 | (4740) Activo dif.temp.deducibles | (6301) Impuesto diferido | 25.000 |
| | 100.000 x 0,25 | | |
| | | | |
| Minoración por reserva de nivelación. | | | |
| 26.585 | (6301) Impuesto diferido | (479x) Pasivo por reserva de nivelación. | 26.585 |
| | 106.340 x 0,25 | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| Minoración de reserva de capitalización pendiente de aplicar. | | | |
| 137.600 | (47x) Crédito por reducciones | | |
| | pendientes reserva capitalizac. | | |
| | 300.000 - 162.400 | (6301) Impuesto diferido | 137.600 |

NOTA: Consideramos que dada la evolución positiva de los resultados de la empresa, hay motivos suficientes para justificar el registro contable del crédito fiscal.

Resumen:

| | | |
|---|---|---|
| Resultado ejercicio | | 10.400.000 |
| Imuesto corriente | - 239.265 | |
| Impuesto diferido | - 1.888.985 | - 2.128.250 |
| | | |
| Resultado contable | | 8.271.750 |

5. Determinar el resultado contable.

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 2.128.250 | 129 | Resultado del ejercicio | a<br>a | Impuesto corriente<br>Impuesto diferido | 6300<br>6301 | 239.265<br>1.888.985 |

Resultado del ejercicio: 10.400.000 – 2.128.250 = 8.271.750 euros.

6. Confeccionar la nota de la memoria de la conciliación entre el resultado contable y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (nota 12 Memoria normal).

| CONCILIACIÓN DEL IMPORTE NETO DE INGRESOS Y GASTOS DEL EJERCICIO CON LA BASE | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | Cuenta de Perdidas y Ganancias | | Ingresos y gastos directam. Imputados al patrimon. neto | | TOTAL |
| Resultado contable del ejercicio | 8.271.750 | | | | 8.271.750 |
| | Aumentos | Disminuciones | Aumentos | Disminuciones | |
| Impuesto sobre Sociedades | 2.128.250 | | | | 2.128.250 |
| Diferencias permanentes | 100.000 | 374.000 | | | -274.000 |
| Diferencias temporarias: | | | | | |
| - Con origen en el ejercicio | 1.700.000 | 6.000.000 | | | -4.300.000 |
| - Con origen en ejerc. anteriores | 3.500.000 | 7.700.000 | | | -4.200.000 |
| Compensación de B.I. negativas de ejercicios anteriores | | | | | -400.000 |
| Minoración reserva capitalización y nivelación. | | | | | -268.940 |
| **BASE IMPONIBLE** | | | | | **957.060** |

Obligaciones: Según la Dirección General de Tributos en su consulta V4127-15, indica que, en cuanto a la reserva de capitalización, habrá que dotarla en el plazo previsto para realizar la distribución del resultado. Esto es, se aprobará por la Junta General de socios en el año 2020, con la distribución del resultado de 2019. Lo mismo podemos indicar para la minoración por reserva de nivelación, pero la Ley es más flexible en este tema, e indica que se registrarán cuando sea posible durante los ejercicios siguientes. También debe mantenerse durante cinco años y hasta que se obtenga base imponible negativa (con un máximo de cinco años). No obstante, en nuestro caso, no hay excusa para que no pueda ser dotada la reserva de nivelación.

Un cordial saludo para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer.

http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/

Profesor Titular de la Universidad de Valencia.