

CASO PRÁCTICO GLOBAL SOBRE EL CIERRE CONTABLE Y FISCAL DE 2023.

01/12/2023

Autor: Gregorio Labatut Serer.

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

Profesor Titular de la Universidad de Valencia.

En el cierre contable de 2023 tiene que realizarse teniendo en cuenta todas las Resoluciones y consultas del ICAC sobre contabilidad, especialmente 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. (en adelante la RICAC). Además de diversas consultas evacuadas por el ICAC durante el ejercicio 2022 y 2023.

También hay que recordar que este cierre contable de 2023 es el tercer año que se aplica los criterios de la reforma contable del Plan General de Contabilidad producida mediante el Real Decreto 1/2021 por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, y la Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios. Aunque ya han pasado tres años desde su aplicación, hay algunas cuestiones que todavía resultan de interés.

La reforma contable de 2021 modificó fundamentalmente el Plan General de Contabilidad, con el fin de adaptar la normativa española a los contenidos de las nuevas Normas de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea: NIIF-UE 9 Instrumentos financieros y NIIF-UE 15 Reconocimiento de ingresos por operaciones ordinarias de ventas a clientes.

De esta forma el Real Decreto introdujo importantes cambios y, los más importantes se realizan en la norma de registro y valoración 9ª. “Instrumentos financieros” y 14ª. “Ingresos por ventas y prestación de servicios”, así como en la información a incluir en la memoria sobre estas transacciones.

Desde el punto de vista fiscal, evidentemente hay que seguir los criterios establecidos fundamentalmente por Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) y el Reglamento (Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. RIS). También hay que tener en

cuenta los cambios que se introdujeron por la Ley de Presupuestos de 2023 (Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023) en materia del Impuesto sobre sociedades.

Desde una óptica eminentemente contable, nosotros nos vamos a centrar en las diferencias entre los criterios contables y los criterios fiscales del impuesto sobre sociedades para el cierre de 2023. Estas diferencias, como sabemos, pueden ser permanentes o temporarias.

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 desarrollo¹, tendrán derecho a una reducción en la base imponible en el porcentaje que resulte de multiplicar por un 60 % el resultado del siguiente coeficiente:

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 %, 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.

¹ 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.

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 vinculadas².

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 % 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 % 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 LIS³ indica que, para que se pueda aplicar la exención por doble imposición, debe cumplirse:

² Introducido a partir de 2018 por la Ley de Presupuestos de 2018.

³ 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



- a. Participación mínima del 5 %. Hasta el ejercicio 2020, también se incluía aquellas inversiones que sin llegar al 5 %, el valor de adquisición de la participación, directa o indirecta fuera superior a 20 millones de euros. Esta última opción ha sido eliminada por la Ley de Presupuestos de 2021, no obstante, se establece un régimen transitorio de tributación de las participaciones con un valor de adquisición superior a 20 millones, de tal modo que, las participaciones adquiridas en los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2021, que tuvieran un valor de adquisición superior a 20.000.000€ sin alcanzar el porcentaje del 5% en el capital de la entidad, podrán aplicar la exención siempre que cumplan el resto de los requisitos previstos, durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025.
- 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.

Hay que manifestar que, a partir del 1 de enero de 2021, se introdujo el apartado 10 en el artículo 21 de la LIS, que dice lo siguiente:

“10. El importe de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades y el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad y en el resto de supuestos a que se refiere el apartado 3 anterior, a los que resulte de aplicación la exención prevista en este artículo, se reducirá, a efectos de la aplicación de dicha exención, en un 5 por ciento en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones”. Esto significa que de facto la reducción se reduce al 95 % en la mayoría de los casos.

Solamente se podrá aplicar el 100 % en la exención, esto es no se aplicará la reducción del 5 % en concepto de gastos de gestión, cuando se cumpla lo siguiente (punto 11 del artículo 21):

- Los dividendos o participaciones en beneficios sean percibidos por una entidad cuyo INCN sea inferior a 40 millones de € en el ejercicio inmediato anterior y además:

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.

- No debe tener la consideración de entidad patrimonial.
- No debe formar parte de un grupo de sociedades con anterioridad a la constitución de la sociedad de la que percibe los dividendos.
- No debe tener una participación (en ninguna entidad) $\geq 5\%$ antes de la constitución de la sociedad de la que percibe los dividendos.
- Debe haber sido constituida con posterioridad al 01.01.2021.

La exención del 100% se aplicará exclusivamente por los dividendos o participaciones en beneficios que se perciban en los 3 años inmediatos y sucesivos al año de su constitución.

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) 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 % 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 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 ningún caso se entenderá cumplido este requisito cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas”.

Finalmente, se indica que “En el supuesto 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, la aplicación de esta exención respecto de dichas rentas requerirá que el requisito previsto en esta letra se cumpla, al menos, en la entidad indirectamente participada.

En el supuesto de que la entidad participada, residente o no residente en territorio español, obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades procedentes de dos o más entidades respecto de las que solo en alguna o algunas de ellas se cumplan los requisitos señalados en las letras a) o a) y b) anteriores, la aplicación de la exención se referirá a aquella parte de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos por el contribuyente respecto de entidades en las que se cumplan los citados requisitos.

No se aplicará la exención prevista en este apartado, respecto del importe de aquellos dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

Para la aplicación de este artículo, en el caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social y, en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas”.

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 % 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. Art. 15 k). Pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades cualificadas. A partir del 1 de enero de 2017, k) no serán deducibles, “*Las pérdidas por deterioro 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, 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”.

Son las inversiones que se conocen con el nombre de inversiones cualificadas. Surgiendo de este modo una diferencia permanente positiva.

6. 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 cualificadas.

En la misma línea, el Art. 15 l), indica que 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

Algunas Diferencias temporarias positivas deducibles en el futuro.

7. Artículo 16 LIS. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros. “1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 % 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.

8. 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.

9. 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 que será deducible en el futuro.

10. 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 %).

11. 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 concorra 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.

12. 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.

13. Artículo 14.9 LIS. 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.

14. Artículo 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 y el artículo 9 de 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. 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.

El tratamiento contable del artículo 9 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019, es parecido a la norma fiscal, tan solo existe una diferencia en el caso de que la aportación sea no dineraria, porque en este caso el exceso de aportación que pudiera realizar el socio se considera una subvención de capital y afectaría al resultado de los ejercicios en que el bien aportado se amortice, deteriore, o se produzca la baja del inventario. Solamente en este caso surgiría una diferencia temporaria positiva.

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.

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 (empresas de reducida dimensión), se tomará el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas multiplicado por 1,5”.

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

3. Amortizaciones libres.

1. Para las sociedades en general:

- Artículo 12.3 LIS: “a) Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.

b) Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo.



Los edificios podrán amortizarse de forma lineal durante un período de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

c) Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.

d) Los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.

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.

Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización minorarán, a efectos fiscales, el valor de los elementos amortizados.”

- Disposición adicional decimoséptima Libertad de amortización en inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables. Se podrán amortizar libremente en los períodos impositivos que se inicien o concluyan en 2023 las inversiones en instalaciones destinadas al autoconsumo de energía eléctrica que utilicen energía procedente de fuentes renovables
Requisitos: podrán ser amortizadas libremente en los períodos impositivos que se inicien o concluyan en dicho año, siempre que, durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores.
La cuantía máxima de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será de 500.000 euros.
Los edificios no podrán acogerse a la libertad de amortización regulada en esta disposición.

2. Empresas de Reducida Dimensión.

- Artículo 102 Libertad de amortización. Libertad de amortización para inmovilizado materiales nuevos e inversiones inmobiliarias puestos a disposición en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101



Requisito: Incremento de plantilla respecto a los 12 meses anteriores y que se mantengan durante los 24 siguientes.

Importe: Incremento de plantilla multiplicado por 120.000 €

Límite: valor del bien

Los trabajadores contratados que den derecho a la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad no se computarán para la libertad de amortización con creación de empleo para empresas de reducida dimensión. Tampoco se computan los trabajadores que dieran derecho a una de las deducciones por creación de empleo.

4. Amortizaciones aceleradas.

1. Para las sociedades en general:

- Disposición adicional decimoctava Amortización acelerada de determinados vehículos: Las inversiones en vehículos nuevos FCV, FCHV, BEV, REEV o PHEV, según definición del anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, afectos a actividades económicas y que entren en funcionamiento en los períodos impositivos que se inicien en los años 2023, 2024 y 2025, 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.

2. En Empresas de Reducida dimensión.

- Artículo 103 Amortización de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible. Adquiridos, resultantes de un contrato de ejecución de obra o construidos por la empresa.

La amortización se incrementará en multiplicar por 2 sobre el coeficiente máximo en tablas.

Fondo de comercio, podrá deducirse en un 150 por ciento sobre el 5 % (DGT V0540-20).

Se aplicará a elementos que tenga coeficiente en las tablas. No se aplicará por ejemplo, en las obras de acondicionamiento de un local arrendado (DGT V1957-12).

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 % 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 compensación⁴.
- En todo caso, se podrá compensar un importe mínimo de 1 millón de euros

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 2015 siempre y cuando cumplan determinadas condiciones.

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

- Reserva de capitalización. (Artículo 25 LIS)⁵ Para sociedades que tributen al 25 % o al 30 %. Una reducción en la base imponible del 10 por ciento del importe

⁴ 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,

⁵ 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

del incremento de sus fondos propios (fundamentalmente la reserva voluntaria), siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

b) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.

En ningún caso, el derecho a la reducción prevista en este apartado podrá superar el importe del 10 por ciento de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

En caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del período impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción,

- **Reserva de nivelación de Bases Imponibles Negativas. (Artículo 105 LIS).**

Con respecto a la reserva de nivelación, para entidades de reducida dimensión, en el artículo 105.2 de la LIS, se indica que *“Las cantidades a que se refiere el apartado anterior se adicionarán a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma.*

El importe restante se adicionará a la base imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo”. A este respecto, como el primer año en el que se aplicó fue el 2015, las minoraciones que se produjeron y que no se hubieran compensado con bases imponibles obtenidas, se empezó a realizar las adiciones a partir del ejercicio 2020.

Tipos de gravamen:

Actualmente y para el ejercicio 2022, 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

consecuencia, el saldo de la cuenta de Reserva de capitalización dotada, también puede ser considerada a la hora de calcular las reservas generadas.

- económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente⁶, al tipo del 15 % (por toda la base imponible). Este tipo de gravamen del 15 % 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: 30 %
 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 (Capítulo XIV de la LIS): 25 % resultado actividad empresarial.
 7. Entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros que será el 23 por ciento.

Registro contable de la deducción fiscal del artículo 39.7 LIS en los financiadores de espectáculos de artes escénicas:

En el artículo 39.7 de la LIS, se indica que *“También tendrá acceso a la deducción prevista en el apartado 1 y 3 del artículo 36 de esta Ley, el contribuyente que participe en la financiación de producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación, documental o producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizada por otro contribuyente, cuando aporte cantidades en concepto de financiación, para sufragar la totalidad o parte de los costes de la producción sin adquirir derechos de propiedad intelectual o de otra índole respecto de los resultados del mismo, cuya propiedad deberá ser en todo caso de la productora. Dichas aportaciones se podrán realizar en cualquier fase de la producción hasta la obtención del certificado de nacionalidad”*.

.....

Para su aplicación será necesario que exista un contrato de financiación y comunicarlo a la AEAT junto con una serie de documentación que se detalla en el artículo 39.7 de la LIS, no más tarde del 31 de diciembre.

Ahora bien, el productor debe de ceder este derecho al financiador.

• ⁶ Con independencia de que en el siguiente la base imponible sea positiva o negativa. Se puede ver en:

<https://www2.agenciatributaria.gob.es/ES13/S/IAFRIAFC12F?TIPO=R&CODIGO=0146817>

Según la norma, *“El contribuyente o contribuyentes que participan en la financiación tendrá derecho a acreditar en su autoliquidación la deducción prevista en ese artículo, determinándose su importe en las mismas condiciones que se hubieran aplicado el productor. No obstante lo anterior, el contribuyente que participa en la financiación de la producción no podrá aplicar una deducción superior al importe correspondiente, en términos de cuota, resultante de multiplicar por 1,20 el importe de las cantidades por él desembolsadas para la financiación de aquella. El exceso podrá ser aplicado por el productor.*

El contribuyente o contribuyentes que participe en la financiación de la producción aplicará anualmente la deducción establecida en este artículo, en función de las aportaciones desembolsadas en cada periodo impositivo”.

En conclusión, el financiador aporta una cantidad a la financiación de la producción y esta cantidad junto con una retribución adicional del 20 % podrá ser minorada de su declaración del Impuesto sobre sociedades, siempre y cuando dicho importe pueda ser deducido por el productor en función de la inversión realizada (limitarlo al 30% de la parte proporcional que le corresponda al financiador sobre el total de los costes de que haya tenido el productor).

Aplicación de la cuota mínima a pagar en el cierre de 2022:

La Ley de presupuestos de 2022, introdujo la aplicación del llamado tipo mínimo para el cierre del ejercicio 2022. En la exposición de motivos de dicha Ley se podría leer lo siguiente:

“En el Impuesto sobre Sociedades se establece una tributación mínima del 15 % de la base imponible para aquellos contribuyentes del Impuesto con un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a veinte millones de euros o que tributen en el régimen de consolidación fiscal, en este caso, cualquiera que sea el importe de su cifra de negocios. El tipo de tributación mínima será del 10 en las entidades de nueva creación, cuyo tipo es del 15 %, y del 18 % para las entidades de crédito y de exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos cuyo tipo general es del 30 %. Esto supone que, como resultado de la aplicación de las deducciones, no se podrá rebajar la cuota líquida por debajo de dicho importe. Esta medida tiene su correlato en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, para las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente.”

Para ello se modificó:

1. Se modificó el artículo 30, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 30. Cuota íntegra y cuota líquida.

1. Se entenderá por **cuota íntegra** la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen. En el supuesto de entidades que apliquen lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley, la cuota íntegra vendrá determinada por el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible minorada o incrementada, según corresponda, por las cantidades derivadas del citado artículo 105.

2. Sobre la cuota íntegra se aplicarán las bonificaciones y deducciones que procedan previstas en la normativa del Impuesto dando lugar a la cuota líquida del mismo que, en ningún caso, podrá ser negativa.»

2. Se añade un nuevo artículo 30 bis, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 30 bis. Tributación mínima.

1. En el caso de contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo o que tributen en el régimen de consolidación fiscal regulado en el Capítulo VI del Título VII de esta Ley, con independencia de su importe neto de la cifra de negocios, **la cuota líquida no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 15 % a la base imponible, minorada o incrementada, en su caso y según corresponda, por las cantidades derivadas del artículo 105 de esta Ley y minorada en la Reserva por Inversiones regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Dicha cuota tendrá el carácter de cuota líquida mínima.**

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a los contribuyentes que tributen a los tipos de gravamen previstos en los apartados 3, 4 y 5 del artículo 29 de esta Ley ni a las entidades de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

A los efectos de determinar la cuota líquida mínima a la que se refiere el primer párrafo de este apartado, el porcentaje señalado en el mismo será el 10 % en las entidades de nueva creación que tributen al tipo del 15 % según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 29 de esta Ley, y el 18 % si se trata de entidades que tributen al tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 6 del artículo 29 de esta Ley.

En el caso de las cooperativas, la cuota líquida mínima no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 60 % a la cuota íntegra calculada de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

En las entidades de la Zona Especial Canaria, la base imponible positiva sobre la que se aplique el porcentaje al que se refiere este apartado no incluirá la parte de la misma correspondiente a las operaciones realizadas material y efectivamente en el ámbito

geográfico de dicha Zona que tribute al tipo de gravamen especial regulado en el artículo 43 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

a) En primer lugar, se minorará la cuota íntegra en el importe de las bonificaciones que sean de aplicación, incluidas las reguladas en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y en el importe de la deducción prevista en el artículo 38 bis de esta Ley.

En segundo lugar, se aplicarán las deducciones por doble imposición reguladas en los artículos 31, 32, 100 y disposición transitoria vigésima tercera de esta Ley, respetando los límites que resulten de aplicación en cada caso.

En caso de que, como resultado de lo dispuesto en los dos párrafos anteriores, resulte una cuantía inferior a la cuota líquida mínima calculada según lo regulado en el apartado 1 de este artículo, esa cuantía tendrá, como excepción a lo dispuesto en ese apartado, la consideración de cuota líquida mínima.

b) En caso de que tras la minoración de las bonificaciones y deducciones a que se refieren la letra a) anterior resultara una cuantía superior al importe de la cuota líquida mínima calculada según lo regulado en el apartado 1 de este artículo, se aplicarán las restantes deducciones que resulten procedentes, con los límites aplicables en cada caso, hasta el importe de dicha cuota líquida mínima.

Las deducciones cuyo importe se determine con arreglo a lo dispuesto en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se aplicarán, respetando sus propios límites, aunque la cuota líquida resultante sea inferior a la mencionada cuota líquida mínima.

3. Las cantidades no deducidas por aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes de acuerdo con la normativa aplicable en cada caso.

3. Tres. Se modifica el artículo 41, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 41. Deducción de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados. Serán deducibles de la cuota líquida o, en su caso, de la cuota líquida mínima:

a) Las retenciones a cuenta.

b) Los ingresos a cuenta. c) Los pagos fraccionados.

Cuando dichos conceptos superen el importe de la cuota líquida del Impuesto o, en su caso, de la cuota líquida mínima, la Administración tributaria procederá a devolver, de oficio, el exceso.

4. Cuatro. Se modificó el apartado 1 del artículo 49, que queda redactado de la siguiente forma:

«Tendrá una bonificación del 40 % la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que cumplan los requisitos del artículo anterior. La bonificación prevista en este apartado resultará incompatible, en relación con las rentas bonificadas, con la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de esta Ley.»

5. Cinco. Se modificó el apartado 1 del artículo 71, que queda redactado de la siguiente forma:

«1. La cuota íntegra del grupo fiscal se minorará en el importe de las deducciones y bonificaciones previstas en los Capítulos II, III y IV del Título VI de esta Ley, así como cualquier otra deducción que pudiera resultar de aplicación, dando lugar a la cuota líquida del mismo que, en ningún caso, podrá ser negativa. Los requisitos establecidos para la aplicación de las mencionadas deducciones y bonificaciones se referirán al grupo fiscal.»

Vamos a resumir todo lo expuesto, de una forma didáctica:

1. Cálculo de la cuota líquida:

Base imponible
x Tipo de gravamen.
(-) Bonificaciones
(-) Deducciones
Cuota líquida.

Nota: La Base imponible será después de la minoración de la reserva de capitalización en su caso.

2. La cuota líquida no podrá ser inferior a la cuota líquida mínima, calculada del siguiente modo:

Base imponible
x Tipo de gravamen mínimo

(±) Reserva de nivelación (Entidades de dimensión reducida)
(-) Reserva por Inversiones del artículo 27 de la Ley 29/1994, de 6 de julio, de Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en su caso)
CUOTA LIQUIDA MINIMA.

NOTA: Obsérvese que tanto la minoración por reserva de nivelación como la reserva por inversiones en Canarias no se ven afectadas por la aplicación de la cuota líquida mínima.

En el caso de cooperativas, la cuota líquida mínima no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 60 % a la cuota íntegra calculada de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

En el caso de que cuota líquida sea inferior a CUOTA LIQUIDA MINIMA, se aplicará las restantes deducciones, con los límites aplicables en cada caso, hasta el importe de la CUOTA LIQUIDA MINIMA.

En cualquier caso, la deducción de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados. Serán deducibles de la cuota líquida o, en su caso, de la cuota líquida mínima.

Se puede ver un caso práctico en esta dirección web: <http://gregorio-labatut.blogspot.com/2021/12/efectos-de-la-ley-de-presupuestos-de.html>

Veamos un caso práctico global.

CASO PRÁCTICO GLOBAL.

Cierta sociedad, durante el ejercicio 2023 ha obtenido un resultado contable positivo antes de impuestos de 10.887.000 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.

A los efectos del registro contable del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2023, se sabe lo siguiente:

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 % 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 % (8 años, 1.000.000 euros).
3. El año anterior se había contabilizado una pérdida por deterioro de créditos sobre clientes por 1.000.000 euros, por unos saldos morosos con antigüedad inferior a seis meses que no fueron deducibles. Este ejercicio se ha cobrado íntegramente.
 4. En el ejercicio, se ha contabilizado gastos por atenciones a clientes o proveedores por un importe de 100.000 euros superior al límite del 1 % 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 con el anagrama de la empresa, 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 acumulada por 6.000.000 euros. La amortización contable practicada en el ejercicio y en los anteriores asciende a 2.000.000 euros.
 6. En el ejercicio, 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 %. La empresa, no ha contabilizado por olvido el ingreso correspondiente en el resultado contable del ejercicio.
 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 ha registrado durante el ejercicio un dividendo de empresas en las que se tiene más del 5 % del capital durante más de un año por 100.000 euros.
 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 costes totales directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación tanto con

- terceros no vinculados como vinculados ascienden a 500.000 euros. Estos últimos han sido incorporados al valor de los activos”.
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 % sobre el resultado operativo ascendía a 800.000 euros.
 15. Existen bases imponibles negativas pendientes de compensar por 400.000 euros.
 16. Durante el ejercicio 2023 esta empresa ha contribuido a financiar la de producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación, documental o producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizada por otro contribuyente (Sociedad B), cumpliendo todos los requisitos impuestos por el artículo 39.7 de la LIS, por un importe de 100.000 euros. A estos efectos el productor ha renunciado a la deducción en favor del financiador, y este puede aplicarse la deducción adicional del 20 % en su declaración del Impuesto sobre sociedades, porque se encuentra dentro de los límites que podría ser deducido por el productor en función de la inversión realizada
La empresa ha contabilizado esta aportación en la cuenta de activo (4742x) Créditos por deducción por financiación espectáculos y artes escénicas.
 17. La empresa ha realizado durante el ejercicio 2023 una inversión en paneles solares (inversión destinada al autoconsumo de energía eléctrica procedentes de fuentes renovables) por un importe de 500.000 euros. La empresa estima que mantendrá la plantilla media en el ejercicio 2023 y 2024. La inversión se ha realizado a principios de 2023. Se ha contabilizado una amortización del 5 % pero la empresa quiere amortizarse el máximo permitido por la Ley.
 18. Ha principios de año, la empresa invirtió en 5 vehículos híbridos enchufables, por un importe de 200.000 euros. La empresa ha contabilizado una amortización del 16 %, pero se quiere acoger a la amortización acelerada.
 19. Finalmente, la evolución de los fondos propios de la sociedad, a los efectos del cálculo de la reserva de capitalización, fue el siguiente:

EVOLUCIÓN DE LOS FONDOS PROPIOS			
Ejercicio	2021	2022	2023
Capital social	100.000	100.000	100.000
Reserva legal	30.000	39.000	90.000
Reserva estatutaria	20.000	25.000	76.000
Reserva voluntaria	1.000.000	1.500.000	5.250.000
Reserva de capitalización	100.000	450.000	700.000
Reserva nivelación	80.000	400.000	600.000

NOTA: El incremento de la reserva voluntaria procede exclusivamente de resultados no distribuidos en los ejercicios anteriores.

También se sabe que en el ejercicio 2018 se produjo una minoración por reserva de nivelación de 100.000 euros, y desde entonces no se ha obtenido bases imponibles negativas.

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)⁷.

SOLUCIÓN:

1. Diferencias permanentes:

⁷ A pesar de ser una Empresa de Dimensión Reducida, se quiere dar este tipo de información en la Memoria, ya que se formula Balance y Memoria normales y aplica el PGC.

Diferencias permanentes:	
Exceso de gastos atención a clientes	100.000
Derechos de uso patentes (franquicia):	
Coeficiente:	
numerador $(500.000 - 200.000) \times 1,30 = 390.000$	
Denominador: 500.000	
coeficiente: 0,78	
Importe: $0,60 \times 0,78 \times (1.000.000 - 200.000)$	-374.000
Exención Dividendos (artículo 21 LIS)	-95.000
95 % sobre 100.000 euros	

PRECISIÓN: Con respecto a 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.

- Realizar la hoja de cálculo con las diferencias temporarias.

			25%	
AÑOS/DIFERENCIAS	anteriores	2022	2023	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		1.000.000	- 1.000.000	-
Activo dif.temp.deducibles		250.000	- 250.000	-
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
Compensación Bases Imponibles negativ.		100.000	-100.000	0
Crédito por pérdidas a compensar		25000	- 25.000	0
Inversión en placas solares_ 500.000 - 25.000			-475.000	-475.000
Pasivo diferencias temporarias imponibles			-118750	-118.750
Inversión en vehiculos electricos 16% sobre 200.000			-32.000	-32.000
Pasivo diferencias temporarias imponibles			-8000	-8000

NOTAS:

En cuanto a la deducibilidad de los gastos financieros netos, el artículo 16.1 de la LIS indica que “1. En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros”. Por lo tanto, la diferencia temporaria positiva sería $1.500.000 - 1.000.000 = 500.000$ euros.

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

El resultado contable antes de impuestos asciende a 10.887.000 euros, pero en el punto 8ª se dice: “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 %. No se ha contabilizado el ingreso correspondiente en el resultado contable del ejercicio por olvido.

En consecuencia, hay que modificar el resultado contable, incorporando el siguiente asiento:

1.500.000	(130)	Subvenciones oficiales de capital	(746) Subvenciones, donaciones y legados trasferidos a resultados del ejercicio	1.500.000
-----------	-------	-----------------------------------	---	-----------

Nota: No se ha utilizado para ello el grupo 8 y 9, sino que se ha registrado directamente contra la cuenta 130.

20. Finalmente, hay que tener en cuenta que según el punto 16, durante el ejercicio 2023 esta empresa ha contribuido a financiar la de producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación, documental o producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizada por otro contribuyente (Sociedad B), cumpliendo todos los requisitos impuestos por el artículo 39.7 de la LIS, por un importe de 100.000 euros. A estos efectos el productor ha renunciado a la deducción en favor del financiador, y este puede aplicarse la deducción adicional del 20 % en su declaración del Impuesto sobre sociedades, porque se encuentra dentro de los límites que podría ser deducido por el productor en función de la inversión realizada.

La empresa ha contabilizado esta aportación en la cuenta de activo (4742x) Créditos por deducción por financiación espectáculos y artes escénicas.

Pues bien, hay que registrar el ingreso financiero correspondiente al derecho de deducción por el importe entregado más un 20 %:

Por el ingreso financiero correspondiente al derecho de deducción ante la AEAT: so % sobre 100.000 euros = 20.000 euros.

20.000	(4742x)	Créditos por deducción financiación espectáculos y artes escénicas		
--------	---------	--	--	--

		(769) Otros ingresos financieros (2)	20.000
--	--	--------------------------------------	--------

Por lo tanto, el resultado del ejercicio antes de impuestos, después de este ajuste, será: $10.887.000 + 1.500.000 + 20.000 = 12.407.000$ euros.

CALCULO DE LA BASE IMPONIBLE Y DE LA CUOTA A PAGAR.	
Resultado contable antes de impuestos	12.407.000
Diferencias permanentes	
Exceso de gastos atención a clientes	100.000
Derechos de uso patentes	
Importe: 0,60x0,78x(1.000.000 - 200.000)	- 374.000
Exención de dividendos articulo 21 LIS	- 95.000
Diferencias temporarias:	
Originadas en ejercicios anteriores:	
Pérdida por deterioro de clientes	- 1.000.000
Leasing	2.000.000
Provisión por garantías	- 4.000.000
Rentas negativas inversiones 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
Libertad amortización placas solares	-475.000
Amortización acelerada vehiculos electricos	- 32.000
BASE IMPONIBLE PREVIA	3.431.000
Minorción reserva capitalización.	- 343.100
COMPENSACIÓN BASES IMPONIBLES NEGATIVAS	- 400.000
BASE IMPONIBLES PREVIA RESERVA NIVELACIÓN	2.687.900
Minorción reserva nivelación	- 268.790
Adición minoración reserva nivelación 2018	100.000
BASE IMPONIBLE	2.519.110
Tipo impositivo	25%
CUOTA INTEGRAL	629.778
(-) Deducción art. 39.7 financiación artes escenicas	-120.000
CUOTA LÍQUIDA	509.778
Retenciones y pagos a cuenta	100.000
CUOTA A PAGAR	409.778

PRECISIONES: El incremento de las reservas voluntarias durante 2023 ha sido de 3.750.000 euros (5.250.000 – 1.500.000) (Ver cuadro punto 19). 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 4.000.000 euros (3.750.000 + 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 considerada a la hora de calcular las reservas generadas.

Sin embargo, la base imponible previa asciende a 3.431.000 euros, siendo el 10 % 343.100 euros, siendo ésta la cantidad inferior que puede aplicarse este año por la limitación de la base imponible previa (10 % sobre Base Imponible previa), como ha incrementado sus reservas generadas en el año por 4.000.000 euros, tiene un derecho a aplicarse el 10 % del incremento de los fondos propios (10 % sobre 4.000.000 = 400.000 euros). La diferencia por 56.900 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. El efecto impositivo que puede ser reconocido (siempre y cuando no existan dudas razonables sobre su minoración en los dos años siguientes) será de 25 % sobre 56.900 = 14.225 euros.

También al haberse minorado 100.000 euros en el ejercicio 2018 por reserva de nivelación, y no haber obtenido durante los cinco años siguientes Bases Imponibles negativas, esta minoración debe ser adicionada en el ejercicio 2023 (cinco ejercicios siguientes).

Finalmente, la deducción fiscal del artículo 39.7 LIS en los financiadores de espectáculos de artes escénicas por 120.000 euros, no supera el 25 % de la cuota íntegra.

4. Registrar el impuesto corriente y el impuesto diferido.

Impuesto corriente.

509.778	(630) Impuesto corriente	(4752) H.P. acreedora IS	409.778
		(473) H.P. Retenciones y pagos a cuenta	100.000

Diferencias temporarias revertidas procedentes de ejercicios anteriores:

Reversión por deterioro de clientes			
250.000	(6301) Impuesto diferido	(4740) Activo por diferen.temp.deducibles	250.000
	1.000.000 x 0,25		
Reversión leasing.			
500.000	(479) Pasivo dif.temp.imponibles	(6301) Impuesto 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 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		

Minoración de reserva de capitalización pendiente de aplicar.			
14.225	(47x) Crédito por reducciones pendientes reserva capitalizac.		
	25 % (400.000 - 343.100)	(6301) Impuesto diferido	14.225
Minoración por reserva de nivelación.			
67.198	(6301) Impuesto diferido	(479x) Pasivo por reserva de nivelación.	67.198
	268.790 x 0,25		
Adición por reserva de nivelación.			
10.000	(479x) Pasivo por reserv nivelación	(6301) Impuesto difereido	10.000
	100.000 x 25 %		

Libertad amortización placas solares: 25 % sobre 475.000: 118.750 euros.			
118.750 (6301) Impuesto diferido	(479) Pasivo por difer.temp.imponibles		118.750
Amortización acelerada vehiculos eléctricos: 25 % sobre 32.000 = 8.000 euros.			
8.000 (6301) Impuesto diferido	(479) Pasivo por difer.temp.imponibles		8.000

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

100.000 (4745) Créditos por pérdidas a compensar	(6301) impuesto diferido		100.000
400.000 x 25 %			

Nota: Suponemos que se registró el crédito por pérdidas a compensar.

Resumen:

Resultado ejercicio		12.407.000
Impuesto corriente	509.778	
Impuesto diferido	2.094.723	- 2.604.500
Resultado contable		9.802.500

5. Determinar el resultado contable.

2.604.500	129	Resultado ejercicio	del	a	Impuesto corriente	6300	509.778
			a	a	Impuesto diferido	6301	2.094.723

Resultado del ejercicio: $12.407.000 - 2.604.500 = 9.802.500$ 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).

NOTA: Si se puede confeccionar el balance y memoria abreviados, está nota no es preceptiva.

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
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	
Resultado contable del ejercicio	9.802.500				9.802.500
Impuesto sobre Sociedades	2.604.500				2.604.500
Diferencias permanentes	100.000	469.000			-369.000
Diferencias temporarias:					
- Con origen en el ejercicio	1.600.000	6.507.000			-4.907.000
- Con origen en ejerc. anteriores	2.000.000	5.700.000			-3.700.000
Compensación de B.I. negativas de ejercicios anteriores					-400.000
Minoración reserva capitalización y nivelación.					-511.890
BASE IMPONIBLE					2.519.110

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 2024, con la distribución del resultado de 2023. 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.

Finalmente, la adición de la reserva de nivelación minorada en 2018, producirá una liberación de la reserva de nivelación, que se considerará reserva de libre disposición.

Un cordial saludo para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer.

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

Profesor Titular de la Universidad de Valencia.