

CIERRE CONTABLE Y FISCAL DE 2019

Autor: Gregorio Labatut Serer

Profesor Titular de la Universidad de Valencia



economistas
Consejo General

EC economistas contables

REA auditores

REAF asesores fiscales

ÍNDICE:

1. INTRODUCCIÓN.....	4
2. CIERRE CONTABLE 2019.....	5
2.1. FORMULACIÓN CUENTAS ANUALES.....	6
2.2. ACTIVACIÓN DE GASTOS FINANCIEROS.....	8
2.3. RENOVACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL.....	9
2.4. AMPLIACIÓN Y MEJORA DEL INMOVILIZADO MATERIAL.....	11
2.5. PIEZAS DE RECAMBIO.....	12
2.6. INVERSIONES EN LOCALES ARRENDADOS.....	13
2.7. CAMBIOS DE CRITERIO, ERRORES Y ESTIMACIONES CONTABLES.....	14
2.8. PERIODIFICACIONES DE INGRESOS Y GASTOS.....	15
2.9. AMORTIZACIONES.....	19
2.9.1. Amortización del Fondo de Comercio.....	22
2.10. DETERIOROS.....	28
2.10.1. Deterioros de existencias.....	28
2.10.2. Deterioros del inmovilizado.....	29
2.10.3. Deterioros del valor de los créditos.....	31
2.10.4. Deterioros de inversiones financieras disponibles para la venta, mantenidas hasta el vencimiento o registradas al coste amortizado.....	32
2.11. PARTIDA EN MONEDA EXTRANJERA.....	35
2.12. OTRAS CUESTIONES A TENER EN CUENTA EN EL CIERRE CONTABLE DE 2019.....	37
2.13. POSIBLES CONTINGENCIAS FISCALES.....	38
2.14. PROVISIONES Y CONTINGENCIAS DERIVADAS DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS.....	40
3. PRINCIPALES MODIFICACIONES CONTABLES QUE SE PRODUCIRÁN A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2020.....	43
3.1. CONCEPTO DE BENEFICIO DISTRIBUIBLE.....	43
3.2. EFECTOS DE LA REDUCCIÓN DE CAPITAL EN LA CONTABILIDAD DEL SOCIO.....	45
4. OTRAS MODIFICACIONES CONTABLES QUE SE PREVEE SE PRODUCIRÁN A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2020.....	50
5. CIERRE FISCAL 2019.....	55

5.1 ENTIDAD PATRIMONIAL Y ACTIVIDAD ECONÓMICA. EL CASO DE LA PATRIMONIALIDAD SOBREVENIDA	56
5.2. APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE INSCRIPCIÓN CONTABLE	58
5.3. LA AMORTIZACIÓN DESDE EL PUNTO DE VISTA FISCAL...	61
5.4. CONDONACIÓN DE CRÉDITOS ENTRE SOCIEDADES VINCULADAS	66
5.5. APORTACIONES DE SOCIOS PARA FINANCIAR A LA SOCIEDAD.....	69
5.6. PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y LA BASE IMPONIBLE.....	71
5.6.1. Diferencias permanentes.....	73
5.6.2. Diferencias temporarias.....	80
5.7. LIMITACIÓN AL RECONOCIMIENTO CONTABLE DE ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	90
5.8. COMPENSACIÓN BASES IMPONIBLES NEGATIVAS	91
5.9. EJERCICIO DEL DERECHO DE COMPENSACIÓN BASES IMPONIBLES NEGATIVAS	94
5.10. MINORACIONES DE LA BASE IMPONIBLE	95
5.10.1. Minoración de la Base Imponible por reserva de capitalización. Art. 25 LIS.....	95
5.10.2. Minoración de la Base Imponible por la reserva de nivelación de bases imponible negativas. Art. 105 LIS	98
5.11. TIPOS DE GRAVAMEN.....	99
5.12. LIMITACIÓN A LA REVERSIÓN DE CIERTAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS QUE ORIGINARON ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS.....	100
5.13. DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES DE LA CUOTA INTEGRAL	105
5.14. CASO PRÁCTICO.....	110
6. BIBLIOGRAFÍA.....	118

1. INTRODUCCIÓN.

El cierre contable y fiscal de 2019, desde el punto de vista fiscal se realizará según los contenidos en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) y por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), adaptados todos ellos a 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 social¹, entre otras normas tributarias².

Desde el punto de vista contable, tanto la NRV 13ª del Plan General de Contabilidad como la NRV 15ª del Plan General de Contabilidad de Pymes, son coincidentes en aplicar para la contabilidad del Impuesto sobre Sociedades el método de la deuda basado en el balance y en este mismo sentido se pronuncia 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 Beneficios³.

De este modo, debe registrarse el efecto impositivo de las diferencias temporarias siempre y cuando tengan una repercusión en la fiscalidad futura de la empresa, y con la aplicación de la prudencia debida en cuanto al reconocimiento de activos por impuestos diferidos.

El concepto de diferencias temporarias consiste en la diferencia en el balance del valor de los activos y pasivos según la contabilidad y la normativa fiscal. Pero desde el punto de vista práctico, sabemos que las diferencias temporarias están formadas por:

- Las antiguas diferencias temporales (diferencias en los ingresos y gastos desde el punto de vista contable y fiscal, y que se compensen en un futuro).
- Gastos e ingresos imputados directamente al Patrimonio Neto, como por ejemplo las subvenciones y los ajustes por cambio de valor.
- Diferencias surgidas en la valoración de activos y pasivos en las combinaciones de negocios.
- Otras diferencias en las que desde el principio los activos y pasivos tengan una valoración distinta desde el punto de vista contable y fiscal, como por ejemplo las permutas no comerciales.

Antes de explicar las diferencias temporarias y permanentes que pueden surgir en este cierre, vamos a detenernos en la realización de determinadas operaciones para el cierre contable de 2019 y después en ver cuál es el tratamiento fiscal para algunas operaciones, pues su conocimiento puede redundar en un ahorro impositivo importante para las empresas.

¹ <https://www.boe.es/boe/dias/2016/12/03/pdfs/BOE-A-2016-11475.pdf>

² Entre otras podemos citar:

- R.D.-ley 17/2018, de 8 de noviembre, por el que se modifica el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el R.D. Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.
- Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.
- R.D.-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral, etc.

³ Puede verse en: <https://www.boe.es/boe/dias/2016/02/16/pdfs/BOE-A-2016-1564.pdf>

2. CIERRE CONTABLE 2019.

Desde el punto de vista contable, y antes de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, tendremos que hacer las operaciones propias del cierre del ejercicio.

En primer lugar, hay que recordar que deberemos tener preparados los libros de contabilidad obligatorios.

Libros obligatorios que según el artículo 25 del Código de Comercio Co.Co son: Libro de Inventarios y Cuentas Anuales y libro Diario. Además, para las sociedades mercantiles el libro de Actas y libro Registro socios (artículo 26 del Código de Comercio. Co.Co). Las consecuencias que pueden derivarse de no tener los libros actualizado son, entre otras que, en caso de concurso, éste se califique como culpable, con la responsabilidad correspondiente de los administradores de la sociedad.

En consecuencia, los administradores tienen la responsabilidad de la formulación y del contenido de las Cuentas Anuales.

Las Cuentas Anuales están formadas por:

- El balance.
- La Cuenta de Pérdidas y Ganancias.
- La Memoria.
- El Estado de Cambios en el Patrimonio Neto
- El Estado de Flujos de Efectivo.

El Estado de Flujos de Efectivo y el Estado de Cambios en el Patrimonio neto, no es obligatorio para las sociedades que puedan presentar el Balance y Memoria de forma abreviada, ni para las sociedades que puedan aplicar el PGC Pymes.

En este sentido, se pronunció Real Decreto 602/2016 de 2 de diciembre, 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, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre⁴.

⁴ <https://www.boe.es/boe/dias/2016/12/17/pdfs/BOE-A-2016-11954.pdf>

2.1. FORMULACIÓN CUENTAS ANUALES

También hay que tener en cuenta que los límites para presentar Balance y Memoria simplificados para este cierre 2019, así como para acogerse al PGC Pymes, se establecen, para aquellas sociedades que durante dos años consecutivos no hayan sobrepasado dos de los tres límites siguientes:

- Partidas del activo no supere los 4.000.000 euros.
- Importe neto de su cifra anual de negocios no supere los 8.000.000 euros.
- Número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

Para poder acogerse a la modalidad abreviada del Balance y la Memoria del PGC, como para acogerse al PGC Pymes, en el caso de grupos de sociedades, a partir del 1 de enero de 2016, consideramos conveniente recordar que se incluyó un párrafo, que indica lo siguiente:

“Si la empresa formase parte de un grupo de empresas en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 13.^a Empresas de grupo, multigrupo y asociadas contenida en esta tercera parte, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de la cifra de negocios y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones reguladas en las normas de consolidación aprobadas en desarrollo de los principios contenidos en el Código de Comercio. Esta regla no será de aplicación cuando la información financiera de la empresa se integre en las cuentas anuales consolidadas de la sociedad dominante”.

También se dice para la norma de elaboración de cuentas anuales 11^a del Plan de pymes.

Aquí se generan varios problemas porque se incluye a:

- Los grupos verticales de control según art. 42 del Código de Comercio. Esto es normal, ya que estos grupos consolidan y no genera problemas.
- Los grupos horizontales de unidad de decisión en la que se tienen los mismos socios o administradores. Puede generar problemas, puesto que este tipo de grupos no están obligados a consolidar.
- Las sociedades asociadas y multigrado. En este caso, no consolidan no consolidan por el método global.

Recuérdese que las empresas que puedan acogerse al Balance y Memoria abreviados del PGC, o al PGC Pymes, no están obligadas a presentar Estados de Cambios de Patrimonio Neto, ni Estado de Flujos de Efectivo.

De este modo, si el grupo en su conjunto supera los límites establecidos se tendrán que presentar balance y memoria desarrollados, con lo que eso conlleva, como la obligación de presentar Estado de Cambios de Patrimonio Neto y Estado de Flujos de Efectivo.

Otro problema que se presenta es la forma en la que debe realizarse el computo de los dos años, puesto que debemos de tomar la situación de dos años consecutivos en los que se supere dos de las tres condiciones expuestas, tanto para acogerse al Balance y Memoria abreviados, como para acogerse al PGC Pymes.

Pues bien, el ICAC dio respuesta en la consulta núm. 2 a este último problema. Se puede ver en: Consulta 2. Sobre la modificación incorporada por el artículo 1 del Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, en la forma de calcular los límites para presentar cuentas anuales abreviadas cuando una empresa forma parte de un grupo.

El ICAC en esta consulta concluyó que este cómputo "...se deben aplicar a los ejercicios que se inicien con posterioridad al 1 de enero de 2016. Por lo tanto, si en este primer ejercicio las sociedades del grupo hubieran superado en términos consolidados los citados umbrales, pero no lo hacen en términos individuales, las cuentas del ejercicio 2016 se podrán formular en modelos abreviados. No obstante, si en el segundo ejercicio (con carácter general el cerrado el 31 de diciembre de 2017) también se superaron los límites a nivel consolidado, las sociedades del grupo ya no podrán hacer uso de la mencionada facultad y deberán formular las cuentas anuales del ejercicio 2017 siguiendo los modelos normales".

De este modo, si lo superaron durante los ejercicios 2017 y 2018, en el cierre del ejercicio 2019 tendrán que seguir aplicando también el modelo de balance y memoria normal, y como consecuencia de ello deberán presentar también el Estado de Cambios de Patrimonio Neto y Estado de Flujos de Efectivo, además de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Recordar, sin embargo, que en cuanto a la obligación de auditar, se mantienen los límites existentes anteriormente, esto es, que durante dos años consecutivos no hayan sobrepasado dos de los tres límites siguientes:

- a. Total partidas del activo: 2.850.000 euros.
- b. Cifra de negocios: 5.700.000 euros.
- c. Número medio de trabajadores: 50

En lo que respecta a la formulación de las Cuentas Anuales, es responsabilidad de los Administradores que deben de firmarlas, y debe realizarse como máximo en un plazo no superior a tres meses desde el momento del cierre (Artículo 253 Ley Sociedades de Capital LSC), mientras que el plazo máximo para la aprobación de las Cuentas Anuales por parte de la Junta General de Socios es de seis meses desde el cierre contable (Artículo 164 Ley Sociedades de Capital LSC).

En la práctica, si la sociedad no cotiza puede ser frecuente que la formulación se extienda hasta la fecha de aprobación por parte de la Junta General de socios, aunque es cierto que la Ley establece el plazo de tres meses desde el cierre para la formulación para todo tipo de sociedades y, además hay que presentar la legalización de libros de forma telemática hasta el 30 de abril, lo que obliga a realizar la formulación de cuentas anuales.

Antes de acometer las operaciones del cierre del ejercicio, como son las periodificaciones, las amortizaciones y el registro de los deterioros, vamos a comentar el tratamiento contable de algunas operaciones que nos parecen importantes.

2.2. ACTIVACIÓN DE GASTOS FINANCIEROS

Este tema además de ser tratado en la NRV 2.1 del PGC, se desarrolla en la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias (en adelante la RIMIN).

La RIMIN, al igual que en la NRV 2ª.1 indica que deben ser capitalizados los gastos financieros que correspondan a la financiación específica del elemento, y también a la financiación genérica atribuible, siempre y cuando el plazo para la puesta en condiciones de uso del activo sea superior a un año.

En el caso de financiación específica los gastos financieros a activar serán los propios de dicha financiación.

En cuanto a los criterios aplicables a la capitalización de gastos financieros, en el supuesto de que se generen ingresos financieros por invertir los fondos procedentes de la financiación ajena, el ICAC lo ha regulado en su consulta núm. 3 del BOICAC 79 (septiembre de 2009).

El ICAC recuerda lo establecido en la Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción que obliga a la capitalización de la carga financiera siempre que los fondos obtenidos se hubieran atribuido a la financiación de la adquisición, fabricación o construcción del inmovilizado, y en el caso que nos ocupa no cabe duda que si los fondos han generado ingresos, durante su periodo de generación no han sido aplicados a financiar la obra y, en consecuencia, dichos gastos no deberían ser objeto de capitalización en la parte proporcional asociada a la financiación que ha originado los citados ingresos.

En definitiva, el ICAC considera vigente el criterio incluido en la consulta 4, publicada en el Boletín del ICAC (BOICAC) nº 36, de diciembre de 1998, en cuya virtud, los ingresos financieros en todo caso deben lucir en la cuenta de pérdidas y ganancias, y los gastos devengados durante el periodo transitorio en que se ha invertido la financiación ajena no deben activarse como mayor valor del inmovilizado en curso.

Veamos un caso práctico:

Una empresa está construyendo una nueva nave industrial cuyo periodo de obra durará más de un año. El inicio de la construcción se comenzó a principios de año.

Durante el ejercicio los costes relacionados con la construcción (mano de obra, materiales, gastos del proyecto, etc.) han ascendido a 1.000.000 euros, desembolsados del siguiente modo:

- 31 de enero: 300.000 euros.
- 31 de marzo: 200.000 euros.
- 30 de junio: 300.000 euros.
- 30 de noviembre: 200.000 euros.

Para financiar estas obras, la empresa obtuvo un préstamo a principios de año (inicio de las obras de la instalación) por un importe de 1.000.000 euros, a un tipo de interés del 3,5 por ciento, la empresa colocó los fondos en una cuenta remunerada al 2,5 por ciento hasta el momento en el que realizan los pagos. Los ingresos y gastos financieros se han registrado en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

b) Simultáneamente a la operación anterior se dará de baja el elemento sustituido, la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro de valor, registrándose, en su caso, el correspondiente resultado producido en esta operación, por la diferencia entre el valor contable resultante y el producto recuperado.

d) Si la renovación afectase a una parte de un inmovilizado cuyo valor en libros no pueda identificarse claramente, el coste de la renovación podrá tomarse como indicativo de cuál era el coste del elemento que se sustituye.

Veamos un caso práctico.

Supongamos un camión de gran tonelaje, que se adquirió hace tres años por un valor de 50.000 euros. Se amortiza de forma constante con una vida útil de seis años, de tal modo que la amortización acumulada en ese momento (tres años después ascendía a 25.000 euros). En ese momento, el camión sufre una grave avería, por lo que se le cambia totalmente el motor. El coste del cambio de dicho motor asciende a 20.000 euros.

La empresa no puede identificar cual fue en su día el coste del motor originario.

SOLUCIÓN:

Calculo de la amortización del motor:		
20.000x3/6	10.000	

Por la baja del motor originario:

10.000	2818	Amortización acumulada de elementos de transporte	a	Elementos de transporte	de	218	20.000
10.000	671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material					

Por el alta del nuevo motor:

20.000	218	Elementos de transporte	a	Contrapartida		xxx	20.000
--------	-----	-------------------------	---	---------------	--	-----	--------

En este caso, es posible que se produzca un alargamiento de su vida útil, cuestión que se tendrá en cuenta para el cálculo de las siguientes amortizaciones, según la NRV 22ª del PGC.

2.4. AMPLIACIÓN Y MEJORA DEL INMOVILIZADO MATERIAL

La RIMIN entiende por ampliación el proceso mediante el cual se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.

Y la mejora es el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva.

Para que los costes de una ampliación o mejora puedan imputarse como mayor valor del inmovilizado, se deberán producir una o varias de las consecuencias siguientes:

1. Aumento de su capacidad de producción,
2. Mejora sustancial en su productividad, o
3. Alargamiento de la vida útil estimada del activo.

En particular, los gastos de urbanización de un terreno se contabilizarán como mayor valor de este si los costes en los que incurre la empresa cumplen alguno de los requisitos recogidos anteriormente, incluso cuando la empresa se hubiera instalado con anterioridad al momento en que se inicien las actuaciones.

Si en estas operaciones se produjeran sustituciones de elementos, se aplicará lo dispuesto en el apartado de renovación del inmovilizado.

Si en el proceso de ampliación o mejora, hubiera que incurrir en costes de destrucción o eliminación de los elementos sustituidos, dichos costes se considerarán como mayor valor, minorado en su caso por el importe recuperado en la venta de estos.

En todo caso, el importe a capitalizar tendrá como límite máximo el importe recuperable de los respectivos elementos del inmovilizado material.

Veamos un caso práctico:

Se trata de una sociedad que tiene unos terrenos en un PAI y actualmente se está urbanizando el mismo.

Los gastos de urbanización ascienden a 2.000.0000 euros.

Dos casos:

Caso 1: El agente urbanizador no es el propietario de los terrenos, por los que repercute este coste a dichos propietarios.

Caso 2: El agente urbanizador es el propietario de los terrenos, que parcelará y venderá posteriormente.

SOLUCIÓN:

Caso 1. Agente urbanizador no es propietario de los terrenos.

Por la realización del gasto.

2.000.000	6xxx	Gastos	a	Contrapartida	xxx	2.000.000
-----------	------	--------	---	---------------	-----	-----------

--	--	--	--	--	--	--

Por la imputación del gasto a los propietarios.

2.000.000	430	Clientes	a	Ingresos por reparcelación.	70x	2.000.000
-----------	-----	----------	---	-----------------------------	-----	-----------

Caso 2. Agente urbanizador es propietario de los terrenos.

Por la realización del gasto.

2.000.000	6xxx	Gastos	a	Contrapartida	xxx	2.000.000
-----------	------	--------	---	---------------	-----	-----------

Por la imputación del gasto como mayor valor de los terrenos.

2.000.000	210	Terrenos	a	Trabajos realizados para el inmovilizado material	731	2.000.000
-----------	-----	----------	---	---	-----	-----------

2.5. PIEZAS DE RECAMBIO

Según la RIMIN las piezas de recambio son las destinadas a ser montadas en instalaciones, equipos o máquinas, en sustitución de otras semejantes.

El tratamiento contable depende del ciclo de almacenamiento de estas. De este modo, es posible que tengan:

- Ciclo de almacenamiento sea inferior al año: Tratamiento de existencias. A la adquisición de estas se registrará en la cuenta (602) Compras de otros aprovisionamientos. Y tras el inventario físico, por las existencias en la cuenta (322) Repuestos.
- Ciclo de almacenamiento superior a un año: se adquieren con el objetivo de mantener un nivel de repuestos de seguridad de elementos concretos, se registrarán junto con los bienes que vayan a sustituir y se someterán al mismo proceso de amortización. Cuando no sea posible identificar la pieza a sustituir, en todo caso se aplicará un método racional de amortización que ponga de manifiesto la depreciación experimentada. Se registrará en la cuenta (219). Otro inmovilizado material.

Veamos un caso práctico:

Una sociedad adquiere dos tipos de piezas de recambio para la maquinaria: Piezas de tipo A y piezas del tipo B.

Las piezas de tipo A tienen una rotación inferior a un año, en el ejercicio se adquieren 100 piezas por un total de 10.000 euros, al finalizar el ejercicio en el inventario final se encontraban 10 piezas del tipo A.

Las piezas del tipo B tienen una rotación superior a un año. Durante el ejercicio se adquieren 50 piezas por un total de 200.000 euros.

SOLUCIÓN:

Piezas tipo A: Ciclo inferior a un año.

Por la compra:

10.000	602	Compras de otros aprovisionamientos	a	Proveedores	400	10.000
--------	-----	-------------------------------------	---	-------------	-----	--------

Por el inventario: 10 piezas x 100 euros = 1.000 euros.

1.000	322	Repuestos	a	Variación de existencias	610	1.000
-------	-----	-----------	---	--------------------------	-----	-------

Piezas del tipo B: Ciclo superior a un año.

Por la adquisición.

200.000	219	Otro inmovilizado material	a	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	523	200.000
---------	-----	----------------------------	---	---	-----	---------

2.6. INVERSIONES EN LOCALES ARRENDADOS

Según la Norma de Registro y Valoración núm. 3ª, punto h, del PGC, se indica lo siguiente:

“h) En los acuerdos que, de conformidad con la norma relativa a arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, deban calificarse como arrendamientos operativos, las inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del contrato de arrendamiento o cesión incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir, cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo”.

Veamos un caso práctico:

Supongamos una empresa que, para explotar su negocio, arrienda un local comercial por un periodo de cuatro años, renovables por otros cuatro más. Ambas partes pretenden llevar a cabo la renovación. Para efectuar la actividad, la empresa realiza diversas obras de adaptación del local comercial, como instalación de aire acondicionado, renovación de las paredes, pintura, instalación eléctrica, etc., por un total de 120.000 euros. La vida económica se estima en 15 años.

Solución:

Adquisición de las instalaciones.

120.000	215	Otras instalaciones	a	Contrapartida	xxxxx	120.000
---------	-----	---------------------	---	---------------	-------	---------

Amortización anual de las instalaciones: $120.000/8 = 15.000$ euros.

15.000	681	Amortización inmovilizado material	a	Amortización acumulada de instalaciones	2819	15.000
--------	-----	------------------------------------	---	---	------	--------

Las inversiones que se han realizado cumplen lo establecido en dicha norma, deberán activarse y amortizarse durante los años de arrendamiento, incluyendo el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir.

2.7. CAMBIOS DE CRITERIO, ERRORES Y ESTIMACIONES CONTABLES

La Norma de Registro y Valoración 22.^a del PGC, Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, indica que cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo, se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

Sin embargo, se calificarán como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto.

Se deberá proporcionar información oportuna en la Memoria.

Ejemplo:

Una entidad, que tiene dentro de su inmovilizado una máquina afecta a su explotación y registrada por su valor de adquisición de 500.000 euros, la cual se viene amortizando según tablas a un porcentaje del 20 por 100 anual. El contable olvida dotar la amortización anual al cerrar el ejercicio 20X0 por importe de 100.000 euros.

SOLUCIÓN:

En aplicación de la NRV 22ª del PGC, al tratarse de un error, se debe registrar en 20X1 con cargo a Reservas.

100.000	11x	Reservas voluntarias	a	Amortización acumulada maquinaria	de	2813	100.000
---------	-----	----------------------	---	-----------------------------------	----	------	---------

Posteriormente veremos el tratamiento fiscal de este caso.

2.8. PERIODIFICACIONES DE INGRESOS Y GASTOS

Antes del cierre del ejercicio hay que realizar la periodificación de ingresos y gastos. Para ello deberemos tener en cuenta el Principio del devengo, de modo que los gastos e ingresos queden reflejados en el momento de su devengo contable, con independencia del momento del cobro o pago.

Según el PGC, “Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.

Debemos tener en cuenta los gastos pagados por anticipado, que pueden ser por los siguientes motivos:

- Primas de seguro.
- Publicidad satisfecha en un ejercicio, pero con una duración a ejercicios posteriores.
- Arrendamientos de locales pagados por anticipado.
- Intereses devengados y no vencidos de préstamos y leasings.
- Desembolsos o pagos importantes para asistencia a ferias, efectuados en el ejercicio, cuya feria se celebrará en el año siguiente. No es gasto, y si se ha contabilizado como tal, hay que pasarlo a gastos anticipados.

El asiento de periodificación en estos casos será:

	480 567	Gastos anticipados Intereses pagados por anticipado	a	Gastos	6xxx	
--	------------	--	---	--------	------	--

También deberemos tener en cuenta los gastos devengados y todavía no pagados, como consecuencia de las operaciones, por ejemplo:

- Intereses devengados y no pagados:

	62x	Gastos financieros	a	Intereses a corto plazo de deudas	528	
			a	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	527	

- Por compras devengadas y cuyas facturas todavía no se han recibido.

	600	Compras	a	Proveedores facturas pendientes de recibir o formalizar	4009	
--	-----	---------	---	---	------	--

- Y así con cualquier otro gasto devengado y todavía no registrado.

Veamos algunos ejemplos:

1. El 1 de junio se pagan a través del banco las primas anuales de seguros de los vehículos de la empresa por un importe de 15.000 euros.

Día 1 de junio:

15.000	625	Primas de seguros	a	Tesorería	57xx	15.000
--------	-----	-------------------	---	-----------	------	--------

Día 31 de diciembre. Periodificación. Se han devengado en el año 7 meses, quedando 5 meses para el año siguiente: $15.000 \times 5/12 = 6.250$ euros.

6.250	480	Gastos anticipados	a	Primas de seguros	625	6.250
-------	-----	--------------------	---	-------------------	-----	-------

2. El 1 de diciembre se paga una campaña publicitaria de los productos de la empresa por un importe de 30.000 euros. (IVA 21 por ciento). La campaña publicitaria va a durar 3 meses.

Día 1 de diciembre.

30.000	627	Publicidad y propaganda	a	Tesorería	57xx	36.300
6.300	472	H.P. IVA soportado				

31 de diciembre. Periodificación. Se ha devengado un mes, quedando dos meses para el próximo año: $30.000 \times 2/3 = 20.000$ euros.

20.000	480	Gastos anticipados	a	Publicidad y propaganda	y	627	20.000
--------	-----	--------------------	---	-------------------------	---	-----	--------

3. El 15 de diciembre se liquida a los comerciales de la empresa los gastos por stands publicitarios en ferias, por importe de 30.000 euros. Estos gastos corresponden a la asistencia de una feria que se extiende desde el 15 de diciembre al 15 de enero.

Día 15 de diciembre:

30.000	627	Publicidad y propaganda	a	Tesorería		57x	30.000
--------	-----	-------------------------	---	-----------	--	-----	--------

31 de diciembre. Periodificación. Se han devengado 15 días, correspondiendo los otros 15 días al año siguiente: $30.000/2 = 15.000$ euros.

15.000	480	Gastos anticipados	a	Publicidad y propaganda	y	627	15.000
--------	-----	--------------------	---	-------------------------	---	-----	--------

4. En el mes de enero del año siguiente se recibe notificación de los proveedores, que los rappels concedidos por las compras en el año ascienden a 15.000 euros. Corresponde a las compras del año, por lo tanto, aunque se recibe el año siguiente, corresponde el devengo al año presente, y debe contabilizarse en este año que se cierra.
31 de diciembre.

15.000	40x	Proveedores	a	Rappels sobre compras		609	15.000
--------	-----	-------------	---	-----------------------	--	-----	--------

5. El 31 de diciembre de 2019 se adquirió unos productos comerciales por 30.000 euros. La factura se recibió en el mes de enero con fecha 3 de enero de 2020. Corresponde a unas adquisiciones devengadas en el año que se cierra. El registro contable será en este año.
31 de diciembre.

30.000	600	Compras de mercaderías	a	Proveedores, facturas pendientes de recibir		4009	30.000
--------	-----	------------------------	---	---	--	------	--------

6. Le empresa tiene un préstamo a corto plazo por 3.000.000 euros al 6 por ciento anual, la última liquidación de intereses se produjo el 15 de diciembre. En consecuencia, se han devengado 15 días de este año que se liquidarán en el año siguiente. $3.000.000 \times 6 \text{ por ciento} \times 1/12 \times 1/2 = 7.500$ euros.
31 de diciembre

7.500	62x	Gastos financieros	a	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	527	7.500
-------	-----	--------------------	---	--	-----	-------

También debemos de tener en cuenta la periodificación de ingresos, como, por ejemplo, por:

- Arrendamientos cobrados por anticipado.
- Prestaciones de servicio cobradas por anticipado.
- Intereses percibidos por anticipado, etc.

En el caso de ingresos cobrados por anticipado:

	7xx	Ingresos	a	Ingresos anticipados	485	
			a	Intereses cobrados por anticipado	567	

Del mismo modo hay que tener en cuenta los ingresos ya devengados y todavía no registrados, por:

- Intereses devengados y no cobrados,

	547	Intereses a corto plazo de créditos	a	Ingresos financieros	76x	
	546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda				

- Por ventas devengadas y cuya factura todavía no se ha realizado.

	4309	Clientes, facturas pendientes de formalizar	a	Ventas	70x	
--	------	---	---	--------	-----	--

- Por cualquier otro ingreso devengado y no cobrado.

Por ejemplo:

1. El 15 de diciembre se perciben los intereses por anticipado de un mes por un préstamo concedido a una empresa del grupo. El importe percibido asciende a 5.000 euros.

Por los intereses percibidos:

5.000	57x	Tesorería	a	Ingresos de créditos	762	5.000
-------	-----	-----------	---	----------------------	-----	-------

31 de diciembre: por la periodificación por los intereses que corresponden al año siguiente: $5.000 \frac{1}{2} = 2.500$ euros

2.500	762	Ingresos de créditos	a	Intereses cobrados por anticipado	567	2.500
-------	-----	----------------------	---	-----------------------------------	-----	-------

2. En la fecha del cierre del ejercicio había facturas por ventas realizadas y devengadas por 5.000 euros que se facturaron con fecha del año siguiente:
 Corresponden a ventas del ejercicio, por lo que deben ser registradas en el ejercicio.

5.000	4309	Clientes, facturas pendientes de formalizar	a	Ventas	70x	5.000
-------	------	--	---	--------	-----	-------

PRECISIÓN: Lo realmente correcto sería facturar en el ejercicio en el que se devenga, entre otras cosas por el registro del IVA en el mismo año que se devenga la factura, pero en el caso de no realizarse la facturación, por aplicación del principio del devengo el ingreso debe ser considerado en el ejercicio correspondiente.

2.9. AMORTIZACIONES

En cuanto al gasto contable por amortización se registrará también cuando se devengue en función de la vida útil del bien.

A este respecto la RIMIN, en la Norma segunda: Valoración posterior, en el punto 3 Amortización, se indica:

"1. La amortización se identifica con la depreciación que normalmente sufren los bienes de inmovilizado por el funcionamiento, uso y disfrute de los mismos, debiéndose valorar, en su caso, la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos. La dotación anual que se realiza expresa la distribución del precio de adquisición o coste de producción durante la vida útil estimada del inmovilizado.

2. Por ello, la amortización habrá de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación considerada como normal por las causas señaladas anteriormente.

Esta regla solo puede excepcionar cuando el activo no está sometido a desgaste por su funcionamiento, uso, obsolescencia o disfrute.

En consecuencia, con independencia de criterios fiscales, que veremos posteriormente, desde el punto de vista contable, la amortización debe establecerse de forma sistemática en función de la vida útil estimada del elemento, en consecuencia, la amortización contable es funcional, pero también se debe a "la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos".

De tal modo que, en el caso de inactividad, en el punto 3.7 Momento de cese del proceso de amortización de la RIMIN, se indica claramente:

"La amortización cesará en la fecha en la que el activo se clasifique como mantenido para la venta.

De acuerdo con lo anterior, la amortización no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado temporalmente del uso, a menos que se encuentre totalmente amortizado, con independencia de la necesidad de revisar su patrón de consumo".

Por ello, un activo no utilizado no sufre desgaste debido a su uso, pero sí que puede sufrirlo por otros motivos, por ejemplo, la obsolescencia, y también debido a su inutilización, que en muchos casos hace

que se desgaste. Por lo tanto, contablemente lo que debe hacerse en caso de no actividad es "revisar su patrón de consumo" y amortizarlo según esa revisión.

En la RIMIN se indica que el inicio de la amortización se producirá cuando el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento, esto es cuando pueda producir ingresos con regularidad, concluidos el período de prueba. En definitiva, cuando esté disponible para su utilización.

Con carácter general se entenderá que la puesta en condiciones de funcionamiento se producirá en el momento en que los bienes del inmovilizado, después de superar el montaje, instalación y pruebas necesarias, estén en condiciones de participar normalmente en el proceso productivo al que están destinados.

Por otro lado, la amortización cesará en la fecha en la que el activo se clasifique como mantenido para la venta.

La amortización no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado temporalmente del uso, a menos que se encuentre totalmente amortizado, con independencia de la necesidad de revisar su patrón de consumo, tal y como hemos comentado anteriormente.

Como consecuencia de todo esto, si el activo no se utiliza, puede reducirse su amortización revisando el patrón de consumo del activo, pero no debe interrumpirse la misma.

Hay que tener en cuenta que el motivo por el que se produce la amortización es por su uso, obsolescencia y paso del tiempo. Por lo tanto, si no existe uso del activo, la amortización se puede ver reducida pero no desaparece ya que el deterioro por el paso del tiempo y la obsolescencia no cesa.

Veamos dos casos prácticos.

Caso práctico núm. 1.

Una empresa tiene un conjunto de maquinaria por un importe de 100.000 euros. La vida útil de las mismas se estima en 10 años, por lo que viene amortizando la maquinaria un 10 por ciento.

En el quinto año, cuando la maquinaria esta amortizada en la mitad, la empresa tiene un periodo de inactividad. Durante este periodo se estima que el deterioro del activo se reduce un 4 por ciento, quedando en el 6 por ciento por el deterioro por el paso del tiempo y obsolescencia.

Efectivamente a partir de ese momento de inactividad la amortización se debe contabilizar, pero valorada en un 6 por ciento.

Caso práctico núm. 2.

Supongamos una empresa de transporte, que adquiere un nuevo camión el día 1 de enero de 20x10.

El coste del camión asciende a 5.000.000 euros. Su vida útil se estima en condiciones normales en 5 años. Si se encuentra inactivo se estima que su vida útil se alargaría 4 años más.

El camión entra en funcionamiento el mismo día, pero por causas debidas a la baja actividad de la empresa, el camión no se utiliza durante el año 20x13, empezando a ser utilizado el 1 de enero de 20x14.

SOLUCIÓN:

Año 20x10

Amortización: $5.000.000/5 = 1.000.000$ euros.

1.000.000	681	Amortización inmovilizado material	a	Amortización Acumulada elementos de transporte	28215	1.000.000
-----------	-----	---------------------------------------	---	--	-------	-----------

Año 20x11

Amortización: $5.000.000/5 = 1.000.000$ euros.

1.000.000	681	Amortización inmovilizado material	a	Amortización Acumulada elementos de transporte	28215	1.000.000
-----------	-----	---------------------------------------	---	--	-------	-----------

Año 20x12

Amortización: $5.000.000/5 = 1.000.000$ euros.

1.000.000	681	Amortización inmovilizado material	a	Amortización Acumulada elementos de transporte	28215	1.000.000
-----------	-----	---------------------------------------	---	--	-------	-----------

Año 20x13

Valor contable: $5.000.000 - 3.000.000 = 2.000.000$ euros.

Estimación vida útil restante: $2+4 = 6$ años⁵.

Amortización: $2.000.000/6 = 333.333$ euros.

333.333	681	Amortización inmovilizado material	a	Amortización Acumulada elementos de transporte	28215	333.333
---------	-----	---------------------------------------	---	--	-------	---------

Año 20x14

Valor contable: $5.000.000 - 3.000.000 - 333.333 = 1.667.667$ euros.

Estimación vida útil restante: 2 años⁶.

Amortización: $1.667.667/2 = 833.333$ euros.

⁵ Posteriormente veremos las implicaciones fiscales que puede tener esto. Es recomendable que la nueva vida útil no supere el periodo máximo de amortización de las tablas fiscales, o en su caso, proponer a la AEAT un plan de amortización especial.

⁶ Al recuperar la actividad, vuelve a recuperar la situación anterior, y por lo tanto la vida útil será de los dos años que tenía antes de la inactividad.

833.333	681	Amortización inmovilizado material	a	Amortización Acumulada elementos de transporte	28215	833.333
---------	-----	---------------------------------------	---	--	-------	---------

PRECISIÓN: De todas formas, se recomienda que para no haya problemas fiscales, se amortice durante la vida útil máxima establecida en las tablas fiscales, o bien se solicite un plan especial de amortización (artículo 12 Ley Impuesto sobre Sociedades LIS). Veremos posteriormente este tema.

En la RIMIN también se indica que se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento.

Podrán agruparse aquellas partes significativas de un elemento de inmovilizado material que tengan vida útil y métodos de amortización coincidentes con otras partes significativas que formen parte del mismo elemento.

La amortización se contabilizará incluso si el valor razonable del activo excede a su valor contable, siempre que el valor residual del activo no supere su valor contable. Esto quiere decir, que, aunque en el mercado el activo tenga un valor superior, la amortización debe seguir practicándose.

Los terrenos y los edificios son activos independientes, y se contabilizarán por separado, incluso si han sido adquiridos de forma conjunta. Esto se produce porque los terrenos no se amortizan y por el contrario el edificio sí que se amortiza.

Con respecto a los terrenos, la RIMIN indica que, tienen una vida ilimitada y por tanto no se amortizan, dejando al margen algunas excepciones como minas, canteras y vertederos, o algunos componentes depreciables como los cierres. Si el coste de un terreno incluye los costes de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, esa porción del coste del terreno se amortizará a lo largo del periodo en el que se obtengan beneficios por haber incurrido en esos costes.

En esta misma línea se pronuncia la consulta número 2 del BOICAC número 90/junio 2012. En esta consulta se trata el reconocimiento y valoración contable de un vertedero de residuos y las obras de adecuación del terreno que deban realizarse en un futuro sobre el mismo.

En cuanto a los intangibles a partir del 1 de enero de 2016 el fondo de comercio será amortizable durante un periodo de 10 años, en línea con la modificación producida a partir del 1 de enero de 2016 en el Art. 39.4 del Código de Comercio, en el que se indica que “4. Los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida. Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente.

El fondo de comercio únicamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso.

2.9.1. Amortización del Fondo de Comercio

Según la modificación del artículo 39.4 del Código de Comercio realizada por la Disposición final primera de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, “4. Los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida. Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente.

El fondo de comercio únicamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años.

En la Memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre el plazo y el método de amortización de los inmovilizado intangibles”. Esta disposición entró en vigor para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2016.

Por otro lado, en el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre por el que se modificó el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, se establecen las normas para la amortización del fondo de comercio.

En primer lugar, se creó la cuenta 2804 Amortización Acumulada del Fondo de Comercio para recoger dicha amortización.

En segundo lugar, en el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, se indicaba:

“1. A partir del inicio del primer ejercicio en que resulte de aplicación el presente Real Decreto (1 de enero de 2016), el valor en libros del fondo de comercio existente al cierre del periodo anterior y de los de los elementos inmovilizado que se hubieran calificado como intangibles de vida útil indefinida se amortizarán de forma prospectiva siguiendo los nuevos criterios aprobados por el presente real decreto. Las cuotas de amortización se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

2. No obstante lo indicado en el apartado anterior, en relación con el fondo de comercio, se podrá optar por amortizar su importe con cargo a reservas siguiendo un criterio lineal de recuperación y una vida útil de diez años a contar desde la fecha de adquisición. En su caso, el valor en libros del fondo de comercio que subsista se seguirá amortizando de manera lineal a partir de esa fecha en el periodo de tiempo que reste hasta completar el plazo de diez años.

3. La reserva por fondo de comercio se reclasificará a las reservas voluntarias de la sociedad en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en el activo del balance”.

También, desde el punto de vista fiscal existe disparidad de criterios, pues fiscalmente hasta el ejercicio 2011 el fondo de comercio era amortizable el 5 por ciento, pero desde el ejercicio 2012 a 2015 solamente fue amortizable el 1 por ciento (mediante la aplicación del Real Decreto-ley 2/2012, de 3 de febrero, de saneamiento del sector financiero, y posteriormente la Ley 16/2013, de medidas en materia de fiscalidad medioambiental y sobre otros tributos). Volviendo a recuperar fiscalmente la amortización el 5 por ciento a partir de 2016⁷.

⁷ No obstante, si la empresa es de Dimensión Reducida a partir de 2016 se podrá acoger a la amortización acelerada del artículo 103 de la Ley del Impuesto sobre sociedades, y podrán multiplicar por 2 la amortización fiscal máxima, siendo para los intangibles aplicable el coeficiente 1,5.

Veamos un caso práctico.

Supongamos que una empresa tiene desde principios de 2011 contabilizado un fondo de comercio por un importe de 10.000 euros. No ha sufrido deterioro desde entonces.

- Fiscalmente se ha amortizado un 5 por ciento en 2011 y un 1 por ciento durante los ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015.
- En consecuencia, tiene registrado el efecto impositivo en la cuenta 479 Pasivos por Diferencias temporarias imponibles por (25 por ciento sobre 900) 225 euros.
- La Cuenta de Reservas por fondo de comercio tiene un saldo de 2.500 euros (500 x 5).
- Tipo impositivo 25 por ciento.

Se pide:

- Registrar la amortización contable del Fondo durante el ejercicio 2019, suponiendo que durante el ejercicio 2016 hubiera ejercitado alguna de las dos opciones planteadas.

SOLUCIÓN:

Opción 1. Método prospectivo: Comenzar la amortización contable, con independencia de su antigüedad a partir del 1 de enero de 2016, cargándolo en la cuenta de Resultados.

Fondo de comercio	10.000	10%	5%	1%					
AÑOS	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	
Amortización contable	-	-	-	-	-	1.000	1.000	1.000	
Amortización fiscal	500	100	100	100	100	500	500	500	
Diferencia temporaria	- 500	- 100	- 100	- 100	- 100	500	500	500	
Acumulado	- 500	- 600	- 700	- 800	- 900	- 400	100	600	
Tipo impositivo	25%								
Pasivo dif.tempo.imponible	125	150	175	200	225	100			
Activo por dif.temp.deducible							25	150	

Contablemente, hasta el 1 de enero de 2016 no se amortiza, mientras que fiscalmente se amortizó el 5 por ciento en el año 2011, y un 1 por ciento durante los años 2012 a 2015 ambos inclusive. De este modo la amortización fiscal no contabilizada alcanza la cifra de 900 euros, lo cual provocó la aparición de una diferencia temporaria negativa y el registro contable en la cuenta (479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles por 225 euros (25 por ciento sobre 900) acumulado al ejercicio 2015.

Pues bien, en el ejercicio 2016, 2017 y 2018 la amortización contable es del 10 por ciento (1.000), mientras que la amortización fiscal es del 5 por ciento (500), produciéndose la reversión de la diferencia temporaria positiva imponible acumulada por 900 en el ejercicio 2015, y haciendo aparecer un activo por diferencia temporaria deducible por 100 en 2016, que se compensaría en 2017 apareciendo un activo por impuestos diferidos por 25, que en 2018 alcanzaría el importe acumulado de 150.

El registro contable de la amortización en 2019 sería:

1.000	(680) Amortización inmovilizado intangible	(2804) Amortización acumulada fondo de comercio	1.000
-------	--	---	-------



Compensándose totalmente la diferencia temporaria imponible por 25 % sobre 500 = 125.

125	(4740) Activo por difer.		
	temporaria deducible	(631) Impuesto diferido	125

Por tanto, en el ejercicio 2018 cambió el signo de las diferencias temporarias que hasta ese momento generaban pasivos por diferencias temporarias imponibles (compensándose todas las acumuladas hasta la fecha) y surgiendo activos por diferencias temporarias deducibles, que se siguen incrementando en 2019.

En los años siguientes, sucederá lo siguiente:



		SALDOS ACUMULADOS FINAL 2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	
Amortización																			
Fiscal		3.000	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	100
Contable		2.400	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Diferencia		600	500	500	500	500	500	500	500	-500	-500	-500	-500	-500	-500	-500	-500	-500	-100
Efecto impositivo		150	125	125	125	125	125	125	125	-125	-125	-125	-125	-125	-125	-125	-125	-125	-25
25%																			
Saldo pasivo por diferen.temp.imponibles										0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Saldo activos por diferencias temporarias deducibles	0	150	275	400	525	650	775	900	1025	900	775	650	525	400	275	150	25	0	0

En consecuencia, en el ejercicio 2019, se registraría:

1.000	(680) Amortización inmovilizado intangible	(2804) Amortización acumulada fondo de comercio	1.000
-------	--	---	-------

El efecto impositivo:

125	(4740) Activos por impuestos diferidos	(6301) Impuestos diferidos	125
	500 x 25%		

2.10. DETERIOROS

Los deterioros se pueden producir en cualquier clase de activos, cuando el valor contable del activo es superior a su importe recuperable. En este caso, se produce un deterioro del activo, que si es reversible se contabilizará en las cuentas de deterioros correspondientes con contrapartida en una cuenta de gastos del ejercicio, como veremos posteriormente.

Se pueden producir deterioros principalmente, en las existencias, en el inmovilizado, en los créditos por derechos de cobro y en las inversiones financieras.

2.10.1. Deterioros de existencias

El principio de prudencia justifica que el PGC haya incluido el subgrupo 39. *Deterioro del valor de existencias*, para el registro del deterioro de estas.

De esta manera se da cauce a la norma de registro y valoración de existencias incluida en el propio PGC y en el PGC Pymes, que prevé que cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, procederá efectuar correcciones valorativas, dotando a tal efecto el correspondiente deterioro y contabilizando la pérdida.

En consecuencia, el *deterioro de valor de las existencias* se puede definir como la expresión contable de las pérdidas reversibles, que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de existencias al cierre del ejercicio debidas a una disminución en el valor de las existencias por debajo de su coste.

Sin embargo, existe un caso en que no procede la dotación del deterioro, aunque se haya producido una depreciación de las existencias. Se trata del caso de bienes incluidos dentro de las existencias que hubieran sido objeto de un contrato de venta en firme, cuyo cumplimiento deberá tener lugar posteriormente. No obstante, ha de cumplirse un requisito para poder establecer esa excepción, consistente en que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el precio de adquisición o el coste de producción de tales bienes, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la buena ejecución del contrato.

Las cuentas de deterioro del valor presentarán siempre saldo acreedor, pero, sin embargo, según los modelos oficiales de balance del PGC se mostrarán en el Activo, minorando la correspondiente cuenta de existencias.

Esto pone de manifiesto que son cuentas compensadoras de las respectivas cuentas de existencias del subgrupo 39. Deterioro del valor de las existencias.

2.10.2. Deterioros del inmovilizado

Con independencia de la amortización, se puede producir una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso, tal y como se pronuncia la NRV 2.2. del PGC.

Se entiende por valor en uso el Valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo, ajustado por los riesgos específicos del activo.

Con respecto a la tasa de descuento que hay que aplicar, la Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos (en adelante REDET), en su apartado 2.3.4. Tasa de descuento, ofrece algunas soluciones para la misma, que no comentaremos por razones de espacio, pero en cualquier caso tiene que ver con las Técnicas de Valoración de empresas.

Los cargos por amortizaciones futuras se ajustarán a la nueva valoración del activo.

Por lo tanto, si el valor razonable o el valor en uso es mayor que el valor contable, no hay deterioro.

El cálculo del deterioro se realizará solamente, salvo en el caso del fondo de comercio, cuando exista indicios del mismo. En la REDET se indican los casos en los que existen indicios de deterioro.

Si no hubiese razón para creer que el valor en uso de un activo excede de forma significativa a su valor razonable menos los costes de venta, se considerará a este último como su importe recuperable. Este será, con frecuencia, el caso de un activo que se mantiene para ser enajenado o para disponer de él por otra vía.

El importe recuperable se calculará para un activo individual, a menos que no se pueda estimar. Si este fuera el caso, el importe recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo.

A estos efectos, al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material pueda estar deteriorado, en cuyo caso, deberá estimar su importe recuperable efectuando las correcciones valorativas que procedan.

La REDET indica que “al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios, tanto internos como externos, de que algún activo pueda estar deteriorado, en cuyo caso, deberá estimar su importe recuperable efectuando las correcciones valorativas que procedan”.

También indica algunas circunstancias que pueden provocar la existencia de indicios de deterioros, como, por ejemplo:

a) Cambios significativos en el entorno tecnológico, regulatorio, legal, competitivo o económico en general.

b) Disminución significativa del valor razonable del activo y superior a la esperada por el paso del tiempo o uso normal.

c) Durante el ejercicio, los tipos de interés de mercado u otros tipos de mercado de rendimiento de inversiones han sufrido incrementos que probablemente afecten al tipo de descuento utilizado para calcular el valor de uso del activo, de forma que su importe recuperable haya disminuido de forma significativa.

d) El importe en libros de los activos netos de la entidad es mayor que su capitalización bursátil.

e) Evidencia de obsolescencia o deterioro físico del activo, no prevista a través del sistema de amortización del activo.

f) Cambios significativos en la forma o en la extensión en que se utiliza o se espera utilizar el activo acaecidos durante el ejercicio o que se espera se produzcan a corto plazo.

g) Existen dudas razonables de que el rendimiento técnico y económico del activo se pueda mantener en el futuro de acuerdo con las previsiones.

h) Interrupción de la construcción del activo antes de su puesta en condiciones de funcionamiento.

i) Cese o reducción significativa de la demanda o necesidad de los servicios prestados con el activo. Sin embargo, una mera fluctuación a la baja de la demanda no debe constituir necesariamente un indicio de que se ha producido un deterioro de valor de dicho activo, ya que la demanda o necesidad de estos servicios puede fluctuar a lo largo del tiempo.

j) Para el caso de activos o actividades subvencionados, el reintegro de la subvención.

Las correcciones valorativas por deterioro de los elementos del inmovilizado material, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del



deterioro tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

Normalmente se puede producir un deterioro en los terrenos y bienes naturales que no son objeto de amortización, porque no tienen una vida útil definida, pero no es condición necesaria pues los elementos amortizables también pueden sufrir un deterioro además de la amortización.

2.10.3. Deterioros del valor de los créditos

La actividad económica y financiera de la empresa está rodeada de riesgos. Uno de los riesgos en los que está inmersa la empresa es la posibilidad de que no se satisfagan por clientes y deudores las operaciones pendientes, es decir, que no paguen lo que deben. Es lo que se llama riesgo de crédito.

La forma de registrar contablemente este riesgo se lleva a cabo con las cuentas representativa del deterioro contable (hay que recordar que se dotará una pérdida por deterioro de valor cuando el valor recuperable del bien sea inferior a su valor contable).

Las Cuentas relacionadas con el deterioro de valor de los créditos comerciales:

436. Clientes de dudoso cobro.

446. Deudores de dudoso cobro.

490. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales.

650. Pérdidas de créditos comerciales incobrables.

694. Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales.

794. Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales.

Desde el punto de vista contable existen dos métodos para registrar el deterioro de los créditos:

- Método de estimación individual de fallidos, y
- Método de estimación global.

Mediante el primer método se registrará el deterioro cuando se produzca el impago del cliente, o cuando existan dudas razonables sobre la solvencia del mismo, pero de una forma individual para cada uno de ellos; mientras que con el segundo método el registro contable del deterioro se realizará al cierre del ejercicio de una forma global en función de la estimación de los posibles fallidos que se produzcan sobre la base de la experiencia previa.

2.10.4. Deterioros de inversiones financieras disponibles para la venta, mantenidas hasta el vencimiento o registradas al coste amortizado⁸

En cuanto al deterioro de las inversiones financieras mantenidas al coste o disponibles para la venta, al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor en libros de una inversión no será recuperable.

El importe de la corrección valorativa será la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión, calculados, bien mediante la estimación de los que se espera recibir como consecuencia del reparto de dividendos realizado por la empresa participada y de la enajenación o baja en cuentas de la inversión en la misma, bien mediante la estimación de su participación en los flujos de efectivo que se espera sean generados por la empresa participada, procedentes tanto de sus actividades ordinarias como de su enajenación o baja en cuentas.

Salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, en la estimación del deterioro de esta clase de activos se tomará en consideración el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración, que correspondan a elementos identificables en el balance de la participada. El ICAC en su consulta núm. 5 del BOICAC 74, clarifica el tema de las plusvalías tácitas existentes en la fecha de valoración, así como el posible fondo de comercio de la inversión financiera, también indica que para determinar la corrección valorativa existen dos formas para determinar el valor recuperable:

- Método directo: el mayor entre el importe de la venta menos los costes de venta, y los flujos de caja derivados del mantenimiento de la inversión (estimados a través de dividendos o a partir de los flujos de caja que genera la empresa).
- Método indirecto: Salvo mejor evidencia, en la estimación del mismo (valor recuperable) se tomará en consideración el patrimonio corregido por las plusvalías tácitas existentes en el momento de la valoración.

Éste último (el método indirecto) puede ser útil en aquellos casos en que puede servir para demostrar un valor recuperable mínimo sin la necesidad de realizar un análisis más completo.

En el mismo sentido se pronuncia la REDET Norma cuarta, punto 3.

Finalmente, respecto al deterioro de los activos disponibles para la venta, la NRV 9ª del PGC, en su punto 2.6.3, nos indica que “Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un

⁸ Como veremos posteriormente, el ICAC ha publicado el Proyecto de Real Decreto 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, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.

activo financiero disponible para la venta, o grupo de activos financieros disponibles para la venta con similares características de riesgo valoradas colectivamente, se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial, y que ocasionen”.

Esto significa que los activos catalogados como disponibles para la venta, normalmente no se deterioran ya que tanto los incrementos de valor como las disminuciones se registrarán con cargo o abono en el Patrimonio Neto, no obstante, según la misma norma, “En el caso de inversiones en instrumentos de patrimonio, la falta de recuperabilidad del valor en libros del activo, evidenciada, por ejemplo, por un descenso prolongado o significativo en su valor razonable. En todo caso, se presumirá que el instrumento se ha deteriorado ante una caída de un año y medio y de un cuarenta por ciento en su cotización, sin que se haya producido la recuperación de su valor, sin perjuicio de que pudiera ser necesario reconocer una pérdida por deterioro antes de que haya transcurrido dicho plazo o descendido la cotización en el mencionado porcentaje”. En el mismo sentido se pronuncia la Consulta núm. 4 del BOICAC 77/marzo 2009.

Finalmente comentar, que la cartera catalogada como activos financieros mantenidos para negociar no sufre deterioro, ya que se valoran al valor razonable con cambios en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, tanto para los aumentos de valor como para las disminuciones.

No obstante, no podemos dejar de comentar que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) publicó las siguientes normas, para modificar principalmente el actual PGC, adaptándolo a los contenidos de la NIIF-UE 9 Instrumentos financieros y NIIF-UE-14 Reconocimiento de los ingresos:

- Proyecto de Real Decreto 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, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre. (en adelante el proyecto)⁹

- Proyecto de Resolución 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.

⁹ Según este proyecto, se modificará fundamentalmente en el PGC con efectos en los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2020, esto es el año que viene. Pero para ello, dichas normas que son proyectos deben convertirse en normas definitivas y publicarse en el BOE. Con lo cual duda mucho, que si no tenemos Gobierno finalmente esto sea así. Los cambios más importantes que se van a producir en el Norma de Registro y Valoración (NRV) 9ª del PGC, en concreto en las distintas categorías de Activos financieros y en la NRV 14ª Reconocimiento de ingresos, para adaptarlas a las NIIF-UE 9 Instrumentos financieros, y NIIF-UE 15 Reconocimiento de los ingresos.

En estas normas se contempla que los cambios, fundamentalmente en el PGC se produzcan en los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2020, esto es el año que viene. Pero para ello, dichas normas que son proyectos deben convertirse en normas definitivas y publicarse en el BOE.

Se producirán cambios más importantes que se van a producir en el Norma de Registro y Valoración (NRV) 9ª del PGC, en concreto en las distintas categorías de Activos financieros.

Actualmente, las categorías de instrumentos financieros existentes, son las siguientes:

1. Préstamos y partidas a cobrar.
2. Inversiones mantenidas hasta el vencimiento.
3. Activos financieros mantenidos para negociar.
4. Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.
5. Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.
6. Activos financieros disponibles para la venta.

Pues bien, todas estas categorías se van a refundir con la reforma en tres categorías, que son las siguientes:

1. Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.
2. Activos financieros a coste amortizado.
3. Activos financieros a coste.

El cambio más importante, es la desaparición de la categoría de “Activos financieros disponibles para la venta” (valorados al valor razonable pero con cambios en el Patrimonio Neto), esta categoría se reclasificará en la nueva cartera de Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias”.

Al traspasar los activos clasificados como disponibles para la venta a activos con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, los ajustes por cambios de valor acumulados en el patrimonio neto relacionados con activos financieros disponibles para la venta se reclasificarán al inicio del ejercicio de aplicación de la reforma, a una cuenta de reservas.

A estos efectos, el traspaso se realizará en la fecha de primera aplicación sobre la base de los hechos y circunstancias existentes en esa fecha.

En este sentido se pronuncia la Disposición transitoria primera del proyecto. Criterios de primera aplicación de las modificaciones del Plan General de Contabilidad en materia de clasificación y valoración de instrumentos financieros en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2020, de modo que las diferencias de valoración que surja en los activos y pasivos se reconocerá en una partida de reservas.

En cuanto a los efectos fiscales, en los momentos de redactar este texto no tenemos noticias al respecto, pero existen precedentes por lo que lo más seguro es que la tenga. Puesto que, al realizar un abono a cuentas de reservas haya que tributar por ello. Por lo menos la adaptación de la Circular 4/2017 del Banco de España para entidades financieras, así se produjo, permitiendo mediante una transitoria el pago en tres años. Puede verse la nota publicada por la AEAT “Incorporación en el Impuesto sobre Sociedades de los efectos de la Circular de la 4/2017, de 27 de noviembre”.

A estos efectos se modificó el artículo 17.1 de la LIS, con efectos para los períodos impositivos que se inician a partir de 1 de enero de 2018, por el apartado uno del artículo 2 del R.D.-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral, del modo siguiente:

“No obstante, las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, sin perjuicio de lo señalado en la letra l) del artículo 15 de esta Ley, o mientras no deban imputarse a una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria. El importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en la cuenta de pérdidas y ganancias. El importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados”.

2.11. PARTIDAS EN MONEDA EXTRANJERA.

En el caso de existencia de partidas en moneda extranjera hay que aplicar la Norma de Registro y Valoración NRV 11ª del PGC, aplicando el método monetario, no monetario. Este método se desarrolla en el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, artículo 61.

Según esta norma, hay que distinguir entre:

- Partidas monetarias: Como, por ejemplo, tesorería, bancos, cuentas a cobrar y a pagar. Estas partidas se convertirán en moneda de presentación (euros) aplicando el tipo de cambio de cierre. Las diferencias se registrarán en Pérdidas y Ganancias (668/768. Diferencias negativas/positivas de cambio)
- Partidas no monetarias: Como el inmovilizado, patrimonio neto, etc. Se convertirán en moneda de presentación (euros) a tipo de cambio histórico, el que existía cuando se realizó la operación.
- Cuenta de pérdidas y ganancias: Se convertirán en moneda de presentación (euros) aplicando el tipo de cambio en el momento que se realice la transacción.

En este sentido, se pronuncia también la consulta número 2 del BOICAC número 108/diciembre 2016, para el caso particular en el que se adquieren existencias en moneda extranjera, cuando previamente se ha realizado un anticipo al proveedor.



El ICAC considera que las existencias adquiridas con el anticipo es una partida no monetaria, por lo que se debe de aplicar para su valoración el tipo de cambio histórico (el existente en el momento de la transacción).

Veamos un caso práctico:

Una empresa importadora adquiere una partida de productos de EE.UU. por un importe de 400.000 dólares.

- El día 1 de noviembre realiza un anticipo de 250.000 dólares, el tipo de cambio en ese momento era de 1,20
- Finalmente, el 1 de diciembre se realiza la entrega de total de los géneros, siendo el tipo de cambio en ese momento de 1,01
- Se pide:
- Registrar esas operaciones y realizar la valoración de los inventarios en lo que respecta a la citada partida, ya que al cierre se encontraba en el inventario.

SOLUCIÓN:

Día 1 de noviembre. Por el registro del anticipo:

$250.000 \text{ dólares} / 1,20 = 208.333,33 \text{ euros.}$

208.333,33	(407) Anticipo de proveedores.	(570) Bancos c/c	208-333,33
------------	--------------------------------	------------------	------------

Día 1 de diciembre. Por la adquisición:

$250.000 \text{ dólares} / 1,20 = 208.333,33 \text{ euros.}$

$150.000 \text{ dólares} / 1,01 = 148.514,85 \text{ euros.}$

TOTAL..... 356.848,18 euros.

356.848,18	(600) compras mercaderías	(407) Anticipo de proveedores	208.333,33
		(400) Proveedores	148.514,85

Por el inventario a 31 de diciembre:

356.848,18	(300) Mercaderías.	(610) Variación de existencias	356.848,18
------------	--------------------	--------------------------------	------------

2.12. OTRAS CUESTIONES A TENER EN CUENTA EN EL CIERRE CONTABLE DE 2019.

En el cierre contable, además de las cuestiones que hemos descrito hasta ahora, también habrá que tener en cuenta las siguientes operaciones, aunque las mismas sería conveniente realizarlas no solamente al cierre, sino de forma periódica:

1. Realizar arqueo de las cajas, y ajustar las posibles diferencias que puedan existir entre el saldo de las cajas y los importes realmente existentes con la cuenta de resultados.
2. Realizar una conciliación de todos y cada uno de los bancos, ajustando los posibles errores que se puedan encontrar.
3. Valoración de partidas en moneda extranjera, tal y como hemos comentado anteriormente.
4. Realizar inventario de existencias, y regularizar diferencias que puedan existir entre el inventario permanente y las existencias físicas reales, aplicando correctamente los métodos de valoración de existencias (precio de adquisición, coste de producción, FIFO, Precio medio ponderado, etc.)
5. Contabilizar los rappels y descuentos devengados, tanto sobre compras, como sobre ventas.
6. Registrar los posibles deterioros de existencias y documentar las pérdidas por deterioro.
7. Revisar si se ha realizado correctamente el corte de operaciones al cierre. Cuadre de las entradas en almacén en unidades físicas con las facturas recibidas, y las salidas con las facturas emitidas. Tener en cuenta las mercancías en tránsito (condiciones INCOTERMS, FOB, CIF, etc.).
8. Tener en cuenta las mercancías en depósito. Mercancías que no son de la empresa, pero se encuentran en depósito en nuestros almacenes y al revés.
9. Inmovilizado material (NRV 2 y 3 del PGC). Revisar valoración de inmovilizado en curso, y posibles activaciones de gastos (componentes de precio de adquisición). Revisar amortizaciones y registro de posibles deterioros. Ajustar amortizaciones futuras a nuevas estimaciones de vida útil, para evitar que existen inmovilizados totalmente amortizados y en funcionamiento. Distinguir y registrar correctamente operaciones de reparaciones de ampliaciones, mejoras y renovación.
10. Inmovilizado Intangibles (NRV 5 y 6). Gastos de I+D, Fondo de comercio. Revisar amortizaciones y deterioros, etc.
11. Revisar las subvenciones, donaciones y legados (NRV 18). Distinguir entre Subvenciones de capital, subvenciones de explotación y subvenciones recibidas de los socios.
12. Transferir subvenciones de capital al resultado en función de la amortización de los bienes subvencionados. (cuenta 746 Subvenciones trasladadas a resultados del ejercicio)
13. Instrumentos financieros (NRV 9), activos y pasivos financieros. Revisar la clasificación e activos y pasivos financieros, revisar aplicación del coste Amortizado, valor razonable, etc. Verificar la correcta periodificación de intereses a favor y en contra. Registrar y documentar posibles deterioros.
14. Verificar contratos de alquiler, y distinguir entre arrendamientos financieros u operativos.
15. Revisar hechos posteriores, (NRV 22^a) y verificar si existen cambios en las estimaciones, errores o cambios de criterio. Recordar que los errores y cambios de criterio tienen un efector

- retroactivo (cargo o abono a reservas) mientras que los cambios en las estimaciones tienen un efecto prospectivo (efecto en los años siguientes).
16. Revisar provisiones y si existen contingencias o litigios pendientes. Distinguir si se deben registrar y/o información en la memoria.
 17. Revisar la correcta contabilización del IVA y retenciones, y realizar cuadros con declaraciones fiscales.
 18. Determinar el resultado antes de impuestos y registro del Impuesto sobre sociedades, para lo cual debemos tener en cuenta todo lo que se explica a continuación.

2.13. POSIBLES CONTINGENCIAS FISCALES

Una vez realizadas las operaciones antes mencionadas de regularización y liquidación del ejercicio y antes de acometer el registro contable del Impuesto sobre sociedades es necesario realizar algunos cuadros entre los datos contables y los datos incluidos en algunas declaraciones informativas tributarias.

Por ejemplo, deberemos cuadrar las bases registradas en las declaraciones de IVA con los datos contables, y las declaraciones de las retenciones practicadas a terceros también con los datos contables.

Fundamentalmente se deben realizar los cuadros de los datos contables con las siguientes declaraciones:

- Declaración anual del IVA 390 Resumen declaración anual del IVA y modelo 303 Declaración de IVA.

Las ventas en el mercado nacional y los ingresos por prestaciones de servicios, ingresos por arrendamientos, etc. ambos sujetos a IVA, más los importes de las ventas del inmovilizado también sujetas, se corresponden con el volumen del régimen ordinario de las operaciones realizadas en régimen general del IVA, que se debe declarar en la declaración resumen anual del IVA, modelo 390.

También hay que tener en cuenta la declaración a realizar en el Modelo 347. Declaración Informativa de operaciones con terceras personas.

- Declaración de Operaciones Intracomunitarias. Modelo 349 anual del IVA y modelo 303 Declaración de IVA.

Hay que verificar que las ventas (exportaciones) y compras (importaciones) netas a la Unión Europea (intracomunitarias), así como las operaciones no sujetas, coinciden con los importes declarados en los cuatro trimestres del modelo 349 (declaración informativa de operaciones intracomunitarias) presentados y en su caso en los presentados en la declaración anual del IVA modelo 303.

- También se debe producir el cuadro de las ventas contabilizadas como internacionales o a países terceros, y su coincidencia con la cifra de exportaciones declarada en las autoliquidaciones mensuales IVA y en la declaración recapitulativa 390 DUA.

PRECISIÓN: Los sujetos pasivos que lleven los libros registros a través de la sede electrónica de la AEAT¹⁰ quedan exonerados de presentar las siguientes declaraciones:

- La declaración sobre las operaciones con terceras personas, modelo 347.
 - La declaración informativa (modelo 340).
 - La declaración resumen-anual del IVA. Modelo 390.
- Cuenta 640 Sueldos y salarios, profesionales del subgrupo 62, deben ser coincidentes con la base de retenciones con modelo 190. En este sentido, la cuenta 640 (sueldos y salarios) del PGC, coincide con la base de la retención y con las retribuciones imputadas a cada uno de los trabajadores en el modelo 190 Resumen de retenciones.
- Dietas (cuenta 640 o 629) coincida con la base de retención con clave L (dietas y rentas exentas) modelo 190. Verificar que las dietas contabilizadas en una subcuenta de la cuenta 640 u en otra cuenta, (por ejemplo, en una subcuenta de la 629), coincidan con los importes declarados con clave L (Dietas y rentas exentas) en el Modelo 190.
- Trabajos de profesionales. Contabilizados en el subgrupo 62 del PGC, deberá coincidir con las bases declaradas en el Modelo 111.
- Arrendamientos registrados contablemente tienen coincidencia con las bases declaradas en el modelo 115, siempre que exista obligación de retener. En concreto en el caso de arrendamiento de inmuebles cuadrar con el Modelo 180. Declaración Informativa de retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos.

De este modo, se tiene que comprobar que las retenciones practicadas – tanto a trabajadores, como a profesionales, como a determinadas actividades económicas en régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos - y satisfechas o aplazadas en el modelo 110 o 111, coinciden con las declaradas en el resumen de retenciones modelo 190.

¹⁰ Sistema de llevanza de libros registros del IVA a partir del 1 de julio de 2017 (SII), según el Real Decreto 596/2016 para la modernización, mejora e impulso del uso de los medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 6/12/2016).

2.14. PROVISIONES Y CONTINGENCIAS DERIVADAS DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

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, contempla en el artículo 18. Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios.

En este artículo se indica que, “1. De acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración sobre provisiones y contingencias del Plan General de Contabilidad, con carácter general, las obligaciones presentes de naturaleza fiscal se deriven o no de un acta de inspección, deberán ocasionar en el ejercicio en que surjan, la correspondiente dotación a la provisión por el importe estimado de la deuda tributaria.

2. La provisión a la que hace referencia el número anterior o, en su caso, si se trata de importes determinados, la deuda con la Hacienda Pública se registrará con cargo a los conceptos de gasto correspondientes a los distintos componentes que la integran.

3. El registro de las operaciones que se derivan del apartado anterior, se realizarán según lo siguiente:

a) La cuota del impuesto sobre sociedades del ejercicio se contabilizará como un gasto en la partida 17 “Impuesto sobre beneficios”. A tal efecto se podrá emplear la cuenta 633. “Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios” contenida en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad.

b) Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida “Gastos financieros” de la cuenta de pérdidas y ganancias.

c) Los intereses y las cuotas correspondientes a todos los ejercicios anteriores se contabilizarán mediante un cargo en una cuenta de reservas cuando habiendo procedido el registro de la citada provisión en un ejercicio previo, éste no se hubiese producido. Por el contrario, si el reconocimiento o los ajustes en el importe de la provisión se efectúan por cambio de estimación (consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos), se cargará a cuentas del subgrupo 63 por el importe que corresponde a la cuota y a cuentas del subgrupo 66 por los intereses de demora, correspondan éstos al ejercicio o a ejercicios anteriores.

d) La sanción producirá un gasto de naturaleza excepcional, que se contabilizará mediante la cuenta 678. “Gastos excepcionales”.”

Ante esto, hay que indicar que según la NRV 22ª CAMBIOS DE CRITERIOS CONTABLES, ERRORES Y ESTIMACIONES CONTABLES, el tratamiento contable es el siguiente:

- Cambios de criterio y errores: **RETROSPECTIVO**.
- Cambio en las estimaciones (Más información): **PROSPECTIVO**.

De tal modo que si la disparidad de criterio con la Agencia Tributaria se debe a un error (equivocación del sujeto pasivo en la confección de sus impuestos), el efecto de los intereses y las cuotas de ejercicios anteriores se registrarían en cuentas de reservas.

Mientras que, si la disparidad de criterio se debe a un cambio en las estimaciones o a tener una mayor información sobre ciertos aspectos de la legislación fiscal, en ese caso, el efecto de los intereses y las cuotas de ejercicios anteriores se registrarían en cuentas de resultados.

Por otro lado, la norma comentada, nos indica en el punto 4, que “4. Los excesos que se puedan poner de manifiesto en la provisión a que se ha hecho referencia, supondrán un cargo en la misma con abono a los conceptos de ingreso que correspondan; en concreto, los excesos que se produzcan en relación con el concepto de gasto por impuesto sobre sociedades, supondrán una reducción en la partida ‘Impuesto sobre beneficios’ de la cuenta de pérdidas y ganancias, para lo que se podrá emplear la cuenta 638. ‘Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios’; por su parte, los excesos que se produzcan en relación con el concepto de intereses correspondientes a ejercicios anteriores darán lugar a un abono en la cuenta de reservas; por último, los excesos que se puedan poner de manifiesto en relación con el concepto de sanción figurarán en la partida ‘Ingresos excepcionales’”.

Veamos un caso práctico:

Tras la inspección producida en los últimos cuatro años, el actuario levanta la siguiente acta:

Cuotas del impuesto sobre beneficios del año no declaradas: 40.000 euros.

Intereses del año correspondiente a la cuota no declarada en el ejercicio: 3.200 euros.

Cuotas del impuesto sobre beneficios de años anteriores: 100.000 euros.

Intereses de cuotas de ejercicios anteriores: 10.000 euros.

Sanción: 70.000 euros.

Total deuda tributaria: 223.200 euros.

La empresa firma el acta en disconformidad y piensa recurrirla.

PRECISIÓN: Con relación a los intereses de demora, habría que atender a lo preceptuado en la Resolución de 4 de abril de 2016, de la DGT.

Supongamos en primer lugar que los motivos por los que se levanta el acta se tratan de un error por parte de la compañía, y en segundo lugar supongamos que se trata de un cambio en las estimaciones.

1. ERROR:

40.000	(633) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios		
3.200	(62x) Gastos financieros		
110.000	(11x) Reservas		
70.000	(678) Gastos excepcionales		



		(141) Provisión para impuestos	223.200
--	--	--------------------------------	---------

2. CAMBIO EN LAS ESTIMACIONES:

140.000	(633) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios		
13.200	(62x) Gastos financieros		
70.000	(678) Gastos excepcionales		
		(141) Provisión para impuestos.	223.200

3. PRINCIPALES MODIFICACIONES CONTABLES QUE SE PRODUCIRÁN A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2020.

Hay que destacar la publicación por parte del ICAC de 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 (en adelante la Resolución). En esta Resolución se desarrolla el tratamiento contable de las operaciones reguladas por la legislación mercantil, lo que se ha dado en llamar contabilidad de operaciones societarias.

De este modo, la Resolución se divide en diez capítulos:

- Capítulo I. Disposiciones generales
- Capítulo II. Las aportaciones sociales
- Capítulo III. Acciones y participaciones propias y de la sociedad dominante
- Capítulo IV. Cuentas anuales
- Capítulo V. Los administradores
- Capítulo VI. Aplicación del resultado
- Capítulo VII. Aumento y reducción de capital
- Capítulo VIII. Obligaciones y otros instrumentos de financiación
- Capítulo IX. Disolución y liquidación
- Capítulo X. Las modificaciones estructurales y el cambio de domicilio

Estos cambios serán de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2020, en consecuencia, solamente va a tratar aquí algunas operaciones que nos han llamado más la atención como:

1. Concepto de beneficio distribuible.
2. Efectos de la reducción de capital en la contabilidad del socio.

3.1. CONCEPTO DE BENEFICIO DISTRIBUIBLE.

Se conoce con el nombre de beneficio distribuible el máximo de beneficio que puede ser distribuido los socios por parte de la sociedad.

De este modo, el beneficio distribuible, estará formado por:

- Saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- (-) Dotación a reserva legal.
- (-) dotación de cualquier reserva obligatoria por ley o estatutos.
- (-) resultado negativo de ejercicios anteriores en el importe que exceda de la reserva legal y otras reservas indisponibles.
- (+) remanente
- (+) reservas de libre disposición.
- (+) importe de los gastos financieros contabilizados al cierre del periodo en concepto de dividendo mínimo o preferente. (acciones rescatables, sin derecho a voto, etc. que no son deducibles según art. 15 Ley Impuesto sobre Sociedades LIS)

Este último importe se debe incluir, porque se trata del dividendo que corresponde a ciertos instrumentos de capital que son considerados pasivos financieros desde el punto de vista contable, porque la sociedad tiene una obligación de con respecto a los mismos. Por ejemplo, las acciones rescatables, acciones sin voto e instrumentos financieros compuestos que estudiaremos posteriormente. Se trata pues de remuneraciones del capital, y por lo tanto desde el punto de vista mercantil son dividendos, pero contablemente al reconocerse en el pasivo se trata de gastos financieros, que se contabilizan en la cuenta 664. Dividendos de acciones y participaciones consideradas pasivos financieros (fiscalmente no son deducibles en el impuesto sobre sociedades).

Obviamente, desde el punto de vista mercantil, son dividendos, y, por lo tanto, se incluyen a los efectos del cálculo del beneficio máximo distribuible.

También hay que tener en cuenta ciertas restricciones al reparto del dividendo que se contemplan en el artículo 273 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC) y que también se indican en artículo 28 de la Resolución.

A modo de resumen el artículo 273 de la LSC nos viene a decir, que no se podrá repartir dividendos entre los socios, cuando suceda alguna de las siguientes circunstancias:

1. Valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social.
2. Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas.

3. Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance.

En la misma línea se pronuncia el artículo 28 de la Resolución al indicar:

“2.- Una vez cubiertas las atenciones previstas por las leyes o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio distribuible, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social mercantil.

Los beneficios imputados directamente al patrimonio neto (ajustes por cambios de valor positivos y subvenciones, donaciones y legados reconocidos directamente en el patrimonio neto), no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta y, por lo tanto, se minorarán de la cifra de patrimonio neto.

En todo caso, la distribución de beneficios sólo será posible cuando el importe de las reservas de libre disposición sea, como mínimo, igual al valor en libros del activo en concepto de investigación y desarrollo que figure en el balance.

3. Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas, antes de dotar, en su caso, la reserva legal”.

3.2. EFECTOS DE LA REDUCCIÓN DE CAPITAL EN LA CONTABILIDAD DEL SOCIO.

Ante una distribución de dividendos o ante una disminución de capital de la sociedad, la repercusión en la contabilidad del inversor puede ser de dos tipos:

1. Reconocimiento como un ingreso financiero.
2. Recuperación de todo o parte de la inversión financiera realizada.

En el caso de reducción del capital, en el artículo 40 de la Resolución, se indica: “1. *Con carácter general, la reducción de capital para compensar pérdidas o dotar la reserva legal no origina registro alguno en el socio porque el importe del patrimonio neto de la sociedad que reduce capital antes y después de la operación es el mismo.*

(...)

2. *Cuando se acuerda una reducción de capital con devolución de aportaciones, independientemente de si se reduce el valor nominal, se agrupan las acciones o participaciones o se amortiza parte de ellas, se produce una desinversión al recuperar el socio parcial o totalmente*

el coste de la inversión efectuada y, por lo tanto, se deberá disminuir el valor en libros de los respectivos activos financieros.

Para identificar en el inversor el coste de las acciones o participaciones correspondientes a la reducción de capital se deberá aplicar a la inversión la misma proporción que represente la reducción de fondos propios respecto al patrimonio neto de la sociedad antes de la reducción, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en dicho momento; en su caso, se reducirá proporcionalmente el importe de las correcciones valorativas contabilizadas.

La diferencia entre el importe recibido y el valor contable de la inversión que se da de baja, siguiendo el criterio establecido en el párrafo anterior, se reconocerá como un resultado financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias”.

De este modo, la disminución de capital por devolución de aportación a los socios bien sea por disminución del nominal o por amortización de acciones o participaciones, en la contabilidad del inversor producirá lo siguiente:

- o Disminución de la inversión financiera: En el coste de las acciones o participaciones que se disminuye. Dicho coste se determinará en proporción entre la reducción de fondos propios de la sociedad respecto a su patrimonio neto antes de la reducción (corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en dicho momento)
- o La diferencia hasta el importe percibido, se considerará resultados del ejercicio.

En este sentido, ya se pronunciaba la consulta del ICAC 20 BOICAC 85 Instrumentos financieros NRV 9^a. Operaciones entre empresas del grupo NRV 21^a. Resultados generados desde la fecha de adquisición de las inversiones en empresas del grupo a efectos del reparto de dividendos; desde el punto de vista económico se trata de una recuperación parcial de la inversión, por lo que debería surgir un resultado por diferencia entre el importe recibido y la parte proporcional del coste de la inversión.

Ante esto, hay que decir que este tratamiento contable, puede tener importante trascendencia fiscal, pues desde la óptica fiscal solamente se trataba el reparto de dividendos o la disminución de capital cuando se entregaba un elemento no dinerario, pero no cuando se entregaban aportaciones dinerarias.

Desde la perspectiva fiscal, cuando se entregaba al socio un elemento no dinerario, en los apartados 4.c) y 5 del artículo 17 de la LIS establecen lo siguiente:

“4. Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

(...)

c) Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de éstos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios”.

La integración en la base imponible de las rentas a las que se refiere este artículo se efectuará en el período impositivo en el que se realicen las operaciones de las que derivan dichas rentas.

Deberá integrar en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos a los socios y su valor contable. En el supuesto de la distribución de parte de la prima de asunción, en el caso de que no hubiera reservas, se presumirá que dicha prima de asunción no procede de ningún tipo de reservas generadas o beneficios no distribuidos por la sociedad, por lo que no generará renta alguna que deba integrarse en la base imponible de la sociedad. Pero sí en caso contrario.

En el caso de disminución del capital, desde el punto de vista fiscal, el artículo 18 de la LIS en el caso de operaciones vinculadas (como es la relación entre sociedad socio) “... a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la misma que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el socio. La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje, tendrá para la entidad la consideración de retribución de fondos propios y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe...”

También se puede citar el artículo 17.6 de la LIS, que indica: “6. En la reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor de mercado de los elementos recibidos sobre el valor fiscal de la participación...”

Ahora desde la óptica contable se sigue este mismo criterio, cuando la devolución al socio se realiza por aportaciones no dinerarias, pues el artículo 40.3 se indica:

“3. Cuando la sociedad acuerde el pago de la devolución de aportaciones mediante la entrega de un elemento patrimonial o grupo de elementos patrimoniales distintos del efectivo, el socio contabilizará la reducción de capital aplicando el tratamiento contable previsto para las permutas.

A tal efecto, la permuta se presumirá como no comercial cuando la sociedad receptora participe en la práctica totalidad del capital de la sociedad transmitente.

La diferencia entre el valor por el que proceda reconocer el activo recibido y el valor en libros de la inversión que se da de baja se contabilizará como un resultado financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Sin embargo, en caso de que la devolución se realice mediante la entrega de un negocio entre empresas del grupo la operación se contabilizará de acuerdo con las reglas particulares establecidas en la norma de registro y valoración sobre operaciones entre empresas del grupo del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.”

Veamos un caso práctico:

Supongamos una sociedad que su patrimonio neto estaba compuesto por:

- Capital social: 10.000 acciones de 100 euros cada una.....: 1.000.000 euros.
- Reserva legal: 200.000 euros.
- Reserva voluntaria: 800.000 euros.
- TOTAL PATRIMONIO NETO: 2.000.000 euros.

En un momento dado, decide reducir el capital en 1.000 acciones, por un valor de 200.000 euros.

Registrar esta operación en la contabilidad de un socio que poseía 200 acciones y que percibe 40.000 euros.

SOLUCIÓN:

Según la Resolución del ICAC, en el caso de disminución de capital por devolución de aportación a los socios bien sea por disminución del nominal o por amortización de acciones o participaciones, en la contabilidad del inversor producirá lo siguiente:

- Disminución de la inversión financiera: En el coste de las acciones o participaciones que se disminuye. Dicho coste se determinará en la proporción entre la reducción de fondos propios de la sociedad respecto a su patrimonio neto antes de la reducción (corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en dicho momento)

- La diferencia hasta el importe percibido, se considerará resultados del ejercicio.

Supondremos que no existían en el momento de la inversión plusvalías tacitas, por lo tanto, el coste de las acciones o participaciones disminuidas será en el porcentaje: $\text{Disminución fondos propios/patrimonio neto antes de la disminución} = 200.000/2.000.000 = 0,10$

De tal modo que la repercusión en el inversor es:

- Recuperación de la inversión: $0,10 \times 40.000 = 4.000$ euros.
- Resto. Resultado ejercicio: $40.000 - 4.000 = 36.000$ euros.

40.000	(572) Bancos c/c	(540) Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio $0,10 \times 40.000$	4.000
		(760) Ingresos de participaciones en inversiones de patrimonio	36.000

Veamos otro caso práctico:



Supongamos que la sociedad A, y la sociedad B no forman parte de ningún grupo.

La sociedad b es socio de la sociedad a. la inversión financiera tenía un valor de 100

La sociedad a disminuye capital y la parte que corresponde a la sociedad a es de 500, para cancelar la deuda con la sociedad B, la sociedad a le entrega un inmueble que tenía un valor de tasación de 500.

Registrar lo que proceda en la contabilidad de la sociedad B.

SOLUCIÓN:

Como la sociedad B no tiene la la práctica totalidad del capital de la sociedad A, la permuta se entiende que es comercial.

500	(211) construcciones	(250/540) Participación en instrum. patrimonio	100
		a (773) Beneficios procedentes de participaciones a lp. Ptes. Vinculadas	400

Desde el punto de vista fiscal, se tributará por esta diferencia, a no ser que la sociedad B tenga una participación superior al 5 % o su coste sea superior a 20 millones de euros, esto es, se pueda aplicar la exención establecida en el artículo 21 de LIS.

4. OTRAS MODIFICACIONES CONTABLES QUE SE PREVEE SE PRODUCIRÁN A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2020.

En los momentos de redactar estas líneas, se prevén cambios en el PGC comentados en el apartado 2.10.4. Deterioros de inversiones financieras disponibles para la venta, mantenidas hasta el vencimiento o registradas al coste amortizado, sobre la publicación por parte del ICAC de las siguientes normas, para modificar principalmente el actual PGC, adaptándolo a los contenidos de la NIIF-UE 9 Instrumentos financieros y NIIF-UE-14 Reconocimiento de los ingresos:

- Proyecto de Real Decreto 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, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.

- Proyecto de Resolución 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.

En estas normas se contempla que los cambios, fundamentalmente en el PGC se produzcan en los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2020, esto es el año que viene. Pero para ello, dichas normas que son proyectos deben convertirse en normas definitivas y publicarse en el BOE.

Con estas modificaciones, el PGC se adapta 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.

De este modo, se modificarán principalmente las Normas de Registro y Valoración del PGC siguientes:

- Norma de Registro y Valoración 9ª. “Instrumentos financieros” y
- Norma de Registro y Valoración 14ª. “Ingresos por ventas y prestación de servicios”, así como en la información a incluir en la memoria sobre estas transacciones.

Sin embargo, solamente se modifica el PGC, ya que el ICAC ha adoptado la decisión de no modificar los criterios de reconocimiento y valoración en materia de instrumentos financieros y reconocimiento de ingresos del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas empresas.

Con lo cual se va a producir una diferencia sustancial en la contabilidad de las empresas según se adopte un plan general de contabilidad u otro.

En cuanto a la modificación de la Norma de Registro y Valoración 9 Instrumentos financieros, se ha producido una simplificación en el registro de 9ª instrumentos financieros en cuanto a la clasificación de las carteras, pues desaparece la cartera de disponibles para la venta, por lo que se ha considerado apropiado, reducir a tres el número de carteras para catalogar los activos financieros en función de la gestión o modelo de negocio de la empresa: coste amortizado, valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, y coste.

Esta última cartera, activos financieros a coste se utilizará para contabilizar en las cuentas anuales individuales las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas. Además, también se incluirán en esta cartera los instrumentos de patrimonio para los que no pueda obtenerse una estimación fiable de su valor razonable, así como otras inversiones de naturaleza similar como las cuentas en participación o los préstamos participativos con retribución contingente.

También con esta nueva tipología, desaparece la cartera de “Préstamos y partidas a cobrar” e “Inversiones mantenidas hasta el vencimiento” (valores cotizados con una fecha de vencimiento fijada, cobros de cuantía determinada o determinable y que la empresa mantenía con la intención efectiva y la capacidad de conservar hasta su vencimiento). No obstante, la mayoría de los activos clasificados en ambos grupos se reclasifiquen a la cartera de “Coste amortizado” en la medida que la empresa los mantenga con el objetivo de percibir los flujos de efectivo derivados de la ejecución del contrato.

De este modo, las carteras de “Activos financieros mantenidos para negociar” y “Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias” se agrupan e integran en la nueva cartera de “Valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

También, dentro de las medidas aprobadas para simplificar el tratamiento contable de los instrumentos financieros también hay que referirse, en relación con los instrumentos financieros híbridos. En primer lugar, se elimina el, requerimiento de identificar y separar los derivados implícitos en un contrato principal que sea un activo financiero, que a partir de ahora se valorarán:

- a coste amortizado si sus características económicas son coherentes con un acuerdo básico de préstamo, o
- a valor razonable en caso contrario,
- a coste, en el caso de que el valor razonable no pueda estimarse de manera fiable.

Finalmente, con respecto a los cambios producidos en la NRV 9ª. “Instrumentos financieros”, hay que poner de manifiesto que no se contempla el reconocimiento de los deterioros por pérdidas esperadas, sino que se mantiene el criterio actual de pérdidas incurrida. El motivo es que este tipo de reconocimiento afecta fundamentalmente a las entidades financieras, y en este caso ya el Banco de España ha adaptado la Circular 4 el criterio de reconocimiento de las pérdidas esperadas en función de estimaciones realizadas con modelos estadísticos internos de cálculo, pero que no parecía adecuado ampliar este criterio de forma generalizada al resto de las empresas, considerando que en

las empresas no financieras es habitual que el vencimiento de los derechos de cobro frente a los clientes sea inferior al año.

No obstante, se mantiene el criterio actual de reconocimiento del deterioro según el modelo de dotación global de deterioro, pero siempre y cuando se haya puesto de manifiesto un evento de pérdida que lleva a calificar al activo financiero como deteriorado o con deterioro crediticio, por ejemplo, la experiencia de años anteriores sobre el porcentaje normal de impagados.

Con respecto a la contabilidad de las coberturas contables, se introduce una mayor flexibilidad en los requisitos a cumplir; para ello, se incrementan los posibles instrumentos de cobertura y partidas cubiertas aptos para la designación, y se suprimen los umbrales del análisis cuantitativo acerca de la eficacia retroactiva de la cobertura.

Quizá el hecho más destacado, será el que se produzca como consecuencia del traspaso de los activos clasificados como disponibles para la venta a activos con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, los ajustes por cambios de valor acumulados en el patrimonio neto relacionados con activos financieros disponibles para la venta se reclasificarán al inicio del ejercicio de aplicación de la reforma, a una cuenta de reservas.

A estos efectos, el traspaso se realizará en la fecha de primera aplicación sobre la base de los hechos y circunstancias existentes en esa fecha.

En este sentido se pronuncia la Disposición transitoria primera del proyecto. Criterios de primera aplicación de las modificaciones del Plan General de Contabilidad en materia de clasificación y valoración de instrumentos financieros en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2020, de modo que las diferencias de valoración que surja en los activos y pasivos se reconocerá en una partida de reservas.

En cuanto a los efectos fiscales, en los momentos de redactar este texto no tenemos noticias al respecto, pero existen precedentes por lo que lo más seguro es que la tenga. Puesto que, al realizar un abono a cuentas de reservas haya que tributar por ello. Por lo menos la adaptación de la Circular 4/2017 del Banco de España para entidades financieras, así se produjo, permitiendo mediante una transitoria diferir el pago en tres años. Puede verse la nota publicada por la AEAT “Incorporación en el Impuesto sobre Sociedades de los efectos de la Circular de la 4/2017, de 27 de noviembre”.

A estos efectos se modificó el artículo 17.1 de la LIS, con efectos para los períodos impositivos que se inician a partir de 1 de enero de 2018, por el apartado uno del artículo 2 del R.D.-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral, del modo siguiente:

“No obstante, las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, sin perjuicio de lo señalado en la letra l) del artículo 15 de esta Ley, o mientras no deban imputarse a una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria. El importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en



virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en la cuenta de pérdidas y ganancias. El importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados”.

En relación al cambio que se producirá en la NRV 14ª ingresos por ventas y prestaciones de servicios, muchas de las precisiones que introduce la NIIF-UE 15 ya han sido tratadas en las interpretaciones publicadas por el ICAC, mediante resolución y consulta; a modo de ejemplo se puede mencionar la obligación que tiene la empresa de identificar el conjunto de transacciones incluidas en un solo acuerdo a cambio de una sola contraprestación, que debe asignarse a cada una de ellas en función de su valor razonable relativo para poder así reconocer el ingreso derivado de cada componente del acuerdo en función de los criterios generales establecidos para las entregas de bienes (transferencia de riesgos y ventajas) y prestación de servicios (porcentaje de realización).

En esta línea, se reforma la NRV 1RV 14ª, asumiendo la metodología elaborada a nivel internacional por la NIIF-UE 15 Reconocimiento de ingresos, incorporando en el Plan General de Contabilidad el principio básico consistente en reconocer los ingresos cuando se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente y por el importe que se espera recibir de este último, a partir de un proceso secuencial de etapas, para su posterior desarrollo en una resolución del ICAC.

De este modo, para aplicar este criterio fundamental de registro contable de ingresos, la empresa seguirá un proceso completo que consta de las siguientes etapas sucesivas:

- a) Identificar el contrato (o contratos) con el cliente, entendido como un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles para las mismas.
- b) Identificar la obligación u obligaciones a cumplir en el contrato, representativas de los compromisos de transferir bienes o prestar servicios a un cliente.
- c) Determinar el precio de la transacción, o contraprestación del contrato a la que la empresa espera tener derecho a cambio de la transferencia de bienes o de la prestación de servicios comprometida con el cliente.
- d) Asignar el precio de la transacción a las obligaciones a cumplir, que deberá realizarse en función de los precios de venta individuales de cada bien o servicio distinto que se hayan comprometido en el contrato, o bien, en su caso, siguiendo una estimación del precio de venta cuando el mismo no sea observable de modo independiente.
- e) Reconocer el ingreso por actividades ordinarias cuando (a medida que) la empresa cumple una obligación comprometida mediante la transferencia de un bien o la prestación de un servicio; cumplimiento que tiene lugar cuando el cliente obtiene el control de ese bien o servicio, de forma que el importe del ingreso de actividades ordinarias reconocido será el importe asignado a la obligación contractual satisfecha.



La empresa revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso a reconocer, a medida que cumple con el compromiso asumido.

Cuando existan dudas relativas al cobro del derecho de crédito previamente reconocido como ingresos por venta o prestación de servicios, la pérdida por deterioro se registrará como un gasto por corrección de valor por deterioro y no como un menor ingreso.

La aplicación de estas modificaciones están previstas para aplicarse a las primeras cuentas anuales de los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2020, siempre y cuando estos proyectos de Real Decreto y de Resolución se publiquen en el BOE en este año.

Finalmente, hay que comentar que, con respecto a las existencias, se admite la aplicación del valor razonable menos los costes de ventas como excepción en el caso, de "... los intermediarios que comercialicen con materias primas cotizadas podrán valorar sus existencias al valor razonable menos los costes de venta siempre y cuando con ello se elimine o reduzca de forma significativa una "asimetría contable" que surgiría en otro caso por no reconocer estos activos a valor razonable...".

5. CIERRE FISCAL 2019

Una vez efectuado el cierre contable, deberemos tener en cuenta las repercusiones fiscales que el mismo tiene.

Desde el punto de vista fiscal, se aplicarán los contenidos en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) y el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), adaptados todos ellos a 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; entre otras normas tributarias y otras medidas urgentes en materia social¹¹, entre otras normas tributarias¹².

En nuestra opinión, es conveniente estudiar los siguientes temas:

- Conceptos de entidad patrimonial y actividad económica.
- Aplicación de la inscripción contable.
- Amortizaciones desde la óptica fiscal.
- Repercusiones de la condonación de créditos entre entidades vinculadas.
- Principales diferencias entre el resultado contable y la Base Imponible: diferencias permanentes y temporales al cierre de 2019.
- Compensación de Bases Imponibles negativas.
- Minoración de la Base Imponible: Reserva de capitalización y Reserva de nivelación de Bases Imponibles negativas.
- Tipos de gravamen.
- Limitación de la aparición de Bases imponibles negativas como consecuencia de la compensación de activos por impuestos diferidos.
- Deduciones y bonificaciones de la cuota íntegra.
- Desarrollo de un caso práctico completo.

¹¹ <https://www.boe.es/boe/dias/2016/12/03/pdfs/BOE-A-2016-11475.pdf>

¹² Entre otras podemos citar:

- R.D.-ley 17/2018, de 8 de noviembre, por el que se modifica el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el R.D. Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.
- Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.
- R.D.-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral, etc.

5.1 ENTIDAD PATRIMONIAL Y ACTIVIDAD ECONÓMICA. EL CASO DE LA PATRIMONIALIDAD SOBREVENIDA

La Ley del Impuesto sobre Sociedades en vigor desde el 1 de enero de 2015, trajo el concepto de “patrimonialidad sobrevenida”.

Consiste fundamentalmente en que aquellas sociedades que durante los ejercicios anteriores hayan tenido beneficios y no los hayan repartido entre los socios con el objetivo de autofinanciar la empresa, pueden verse afectadas y ser consideradas “entidades patrimoniales”, siempre y cuando estos beneficios no los hayan invertido en la actividad económica, sino que los hayan invertido en otros activos, como por ejemplo valores o inversiones financieras no afectas.

La consideración de una entidad como patrimonial, implica entre otras cuestiones la exclusión de algunos regímenes e incentivos fiscales, como por ejemplo los de entidad de reducida dimensión, la no exención por doble imposición de parte de las plusvalías en la transmisión de sus participaciones, no compensación de bases imponibles negativas cuando se adquiere una entidad, aplicación del tipo de gravamen para entidades de nueva creación, etc.

Esto se desprende del artículo 5. Concepto de actividad económica y entidad patrimonial, de la Ley.

En él se indica:

1. En primer lugar lo que se entiende por actividad económica: Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

También se indica el caso específico de arrendamiento de inmuebles. En este caso se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa. Aunque hay que decir que según diversas resoluciones (podemos citar TEAC de 20 de diciembre de 2012 y otras), este hecho no es condición suficiente para su consideración como entidad patrimonial, ya que se debe analizar la casuística específica para determinar si existe la actividad económica y que los requisitos de personal son tan solo indicios de la existencia de la actividad económica, pero no son requisitos definitivos y que se podría aportar cualquier otro medio de prueba admitido en derecho, para demostrar que existe actividad económica. Pero bueno, esta es otra cuestión que no vamos a analizar.

Asimismo, la doctrina administrativa considera que existe actividad económica cuando una entidad no tiene persona contratada pero el arrendatario cuenta con un patrimonio inmobiliario relevante y la contratación de persona se suple con la subcontratación de la gestión (DGT V 3383-15).

2. En segundo lugar, se indica lo que se entiende por entidad patrimonial: Se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica.

3. En tercer lugar, se indica cómo se calculan estos activos afectos y no afectos a la actividad, para establecer el porcentaje de más, o menos, del 50 por ciento:

a. El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad. Lo cual supone que, como referencia para hacer el cálculo, no se escogerá los valores existentes a fecha 31 de diciembre (cierre del ejercicio), sino la media de los balances trimestrales del año (se entiende cantidades acumuladas en cada trimestre).

b. Particularidad con respecto al dinero, derechos de crédito y valores no afectos a la actividad. No se computarán el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores a los que se refiere el párrafo siguiente (con ciertas características), que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores¹³.

c. Características que deben tener los valores para que no se computen. El art.5 apartado 2 de la Ley nos indica las características que deben tener, que son alguna de las siguientes:

a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

d) Los que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado. Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte de un 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.

¹³ No obstante, con respecto al dinero la Consulta V3440-15 de la Dirección General de Tributos, entiende que "Asimismo, es preciso traer a colación que, tal y como indica el artículo 5.2 de la LIS, no se computarán el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o de valores no computables, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores. Por tanto, si la entidad Y acumulara tesorería por el desarrollo ordinario de su actividad económica, no procedente de la transmisión de elementos patrimoniales ni de valores no computables, dicha tesorería se considerará como elemento afecto a la hora de determinar si tiene o no la consideración de entidad patrimonial".

5.2. APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE INSCRIPCIÓN CONTABLE

Con respecto a la inscripción contable, el artículo 11.3 de la LIS, indica que:

“Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados”.

En consecuencia, los ingresos y gastos se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias o en reservas en el ejercicio en el que se devenguen. Se contempla pues que contablemente se imputen en un periodo distinto al devengo, pero eso provocaría una contabilización incorrecta de las operaciones, ya que contablemente la aplicación del principio del devengo impediría que se registrasen en periodo distinto.

Sin embargo, en el mismo artículo se indica que *“No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores”*.

Por lo tanto, se refiere a que en el supuesto caso de que contablemente se contabilice un gasto en un periodo posterior al de su devengo, el reconocimiento fiscal se realizará en el periodo posterior en el que esté contabilizado, siempre y cuando no provoque una menor tributación. Ello provocaría, normalmente, un mayor pago de impuestos inicialmente, que posteriormente se compensaría.

Del mismo modo, en el caso de los ingresos imputados contablemente en periodo anterior al de su devengo, producirá la tributación inmediata del mismo.

En ambos casos, esta imputación fiscal en ejercicio diferente al de devengo (en caso de gastos en uno posterior y en caso de ingresos en uno anterior) solo es posible si no sale perjudicada la Hacienda Pública. A este respecto es importante destacar que la doctrina administrativa entiende que hay que tener en cuenta la prescripción. Así, por ejemplo, no sería posible deducir en 2019 un gasto devengado en 2012, porque estaría ya prescrito.

Normalmente, en empresas cuya Base Imponible sea positiva no va a suceder la existencia de una menor tributación por adelantar un ingreso, o posponer el gasto, lo que ocurre es que este ejercicio la entidad pagará más de la cuenta.

De ahí que resulta muy importante una correcta periodificación de los ingresos y gastos, puesto que, si se contabiliza un ingreso en un periodo y corresponde su imputación total o parcialmente en ejercicios siguientes, y no se ha realizado periodificación, producirá fiscalmente una mayor tributación en el primer ejercicio.

Por ejemplo:



El 15 de diciembre se perciben los intereses por anticipado de un mes por un préstamo concedido a una empresa del grupo. El importe percibido asciende a 5.000 euros.

15 de diciembre

5.000	57x	Tesorería	a	Ingresos de créditos	762	5.000
-------	-----	-----------	---	----------------------	-----	-------

Si no se realiza la periodificación contable oportuna, entonces se tributará en este ejercicio por ese ingreso, cuando parte de él se devenga en el ejercicio siguiente. Para evitar esto, es importantísimo registrar la periodificación oportuna, del modo siguiente:

31 de diciembre.

2.500	762	Ingresos de créditos	a	Intereses cobrados por anticipado	567	2.500
-------	-----	----------------------	---	-----------------------------------	-----	-------

Sin embargo, en el caso de los gastos, en el caso de que se registre un gasto en un ejercicio anterior al de su devengo contable, fiscalmente la imputación del mismo se realizará en el ejercicio del devengo, con independencia de que se contabilice en ese ejercicio o en el anterior.

Pero si el devengo de un gasto se produce en un ejercicio, y el registro contable se realiza en uno posterior, la imputación fiscal del mismo se realizará en el ejercicio posterior, siempre y cuando no resulte perjudicada con ello la Agencia Tributaria.

Por ejemplo:

Una entidad, tiene en su inmovilizado una máquina afecta a su explotación y registrada por su valor de adquisición de 500.000 euros la cual se viene amortizando según tablas a un porcentaje del 20 por 100 anual. El contable olvida dotar la amortización anual al cerrar el ejercicio 20X0 por importe de 100.000 euros.

SOLUCIÓN:

Si al cierre del ejercicio no se ha contabilizado la amortización (o cualquier otro gasto), el principio de inscripción contable no permite deducir la amortización vía ajuste extracontable en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en el que no se ha registrado contablemente (20X0).

En aplicación de la NRV 22^a del PGC, al tratarse de un error, se debe registrar en 20X1 con cargo a Reservas, del modo siguiente:

100.000	11x	Reserva voluntaria	a	Amortización Acumulada elementos de maquinaria	28213	100.000
---------	-----	--------------------	---	--	-------	---------

En el ejercicio 20X1 será deducible, pero habrá que realizar un AJUSTE EXTRACONTABLE EN LA AUTOLIQUIDACIÓN modelo 200 del IS de 100.000 en la casilla 356, y con ello se cumple el principio de inscripción contable, resultado deducible en el ejercicio posterior (20X1), pero siempre y cuando no supere la amortización mínima (vida útil máxima) establecida en la tabla de amortización del artículo 12 de la LIS.

Como conclusión, fiscalmente para que un gasto sea deducible debe estar registrado y devengado, mientras que un ingreso si esta contabilizado, con independencia de su devengo, resultará imponible.

Registro contable de amortizaciones por debajo de su amortización mínima:

Sin embargo, cuando un elemento patrimonial se hubiere amortizado contablemente en algún período impositivo por un importe inferior al resultante de aplicar el coeficiente previsto en su periodo máximo (amortización mínima), según el art. 4.1 del RIS, “....., se entenderá que el exceso de las amortizaciones contabilizadas en posteriores períodos impositivos respecto de la cantidad resultante de la aplicación del coeficiente máximo, corresponde al período impositivo citado en primer lugar, hasta el importe de la amortización que hubiera correspondido por aplicación de la vida útil máxima”.

Por ejemplo: vida útil máxima 20 años (5 por ciento amortización mínima). Porcentaje máximo 10 por ciento.

Si en un año anterior se amortiza el 3 por ciento (diferencia 2 por ciento) y en uno posterior el 12 por ciento (diferencia 2 por ciento), este exceso se afectará al primer ejercicio (Reservas). Será deducible siempre y cuando el periodo no hubiera prescrito y no supere el plazo máximo de amortización.

Veamos otro ejemplo: Supongamos que se adquiere un elemento del inmovilizado material a principios del año X1 por 5.000 euros. Las tablas oficiales de amortización señalan un tanto por ciento máximo del 10 por ciento anual; y un número máximo de años de amortización de 20 (5 por ciento de amortización anual).

Durante los años 1 a 9 la empresa no ha amortizado contablemente cantidad alguna y en el año X10, amortiza 5.000 euros contabilizándose:

4.500	11x	Reserva voluntaria	a	Amortización	28213	5.000
500	681	Amortización inmovilizada material		Acumulada elementos de maquinaria		

Pues bien, en ese ejercicio será deducible por un importe de 1.500 euros, que corresponderá 500 euros a amortización máxima del ejercicio y 1.000 euros por los cuatro años anteriores no prescritos, (4 años x 250 amortización mínima). En total 1.500 euros (DGT 1806-99 de 06/10/1999, que aclara la consulta 0504-98), así como art. 4.1 del RIS.

5.3. LA AMORTIZACIÓN DESDE EL PUNTO DE VISTA FISCAL

Desde el punto de vista fiscal, según el Art. 12 LIS será deducible la amortización practicada, si corresponde a una depreciación efectiva y está contabilizada.

Se entiende que la amortización es efectiva, cuando:

- Corresponda al resultado de aplicar los coeficientes establecidos en el artículo 12 LIS y 4 del Reglamento del Impuesto sobre sociedades (RIS).
- Resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización (Artículo 5 RIS).
- Resultado de aplicar el método de los números dígitos (Artículo 6 RIS).
- Se ajuste a un Plan formulado por el sujeto pasivo: existe posibilidad de presentar planes especiales de amortización en cualquier momento dentro del plazo de amortización del elemento patrimonial (artículo 7 RIS).
- El contribuyente justifique su importe.

De tal modo que los elementos patrimoniales del inmovilizado material, inmaterial e inversiones inmobiliarias deberán amortizarse dentro del período de su vida útil (Art. 3.3 RIS).

Con respecto a los métodos de amortización de porcentaje constante sobre valor pendiente de amortización (artículo 5 RIS) y el método de los números dígitos (artículo 6 RIS), no se ha producido ningún cambio con respecto a lo que se venía aplicando hasta ahora, por lo tanto, no nos detendremos mucho en su aplicación. Solamente indicar lo siguiente:

Método de porcentaje constante sobre valor pendiente de amortización:

“...corresponde con el resultado de aplicar al valor pendiente de amortización del elemento patrimonial un porcentaje constante que se determinará ponderando cualquiera de los coeficientes que resulte de la aplicación de la tabla de amortización establecida en el apartado 1 del artículo 12 de la Ley del Impuesto por los siguientes coeficientes:

- a) 1,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización inferior a 5 años.
- b) 2, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a 5 e inferior a 8 años.
- c) 2,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a 8 años.

El período de amortización será el correspondiente al coeficiente de amortización lineal elegido.

En ningún caso el porcentaje constante podrá ser inferior al 11 por ciento.

El importe pendiente de amortizar en el período impositivo en que se produzca la conclusión de la vida útil se amortizará en dicho período impositivo.

2.- Los edificios, mobiliario y enseres no podrán amortizarse mediante el método de amortización según porcentaje constante”.

Método suma de dígitos:

En cuanto al método de suma de dígitos, tampoco se ha producido ningún cambio con el que se venía aplicando hasta ahora, indicando el artículo 6 del RIS, lo siguiente:

“1. Cuando el contribuyente utilice el método de amortización según números dígitos la depreciación se entenderá efectiva si la cuota de amortización se obtiene por aplicación del siguiente método:

a) Se obtendrá la suma de dígitos mediante la adición de los valores numéricos asignados a los años en que se haya de amortizar el elemento patrimonial. A estos efectos, se asignará el valor numérico mayor de la serie de años en que haya de amortizarse el elemento patrimonial al año en que deba comenzar la amortización, y para los años siguientes, valores numéricos sucesivamente decrecientes en una unidad, hasta llegar al último considerado para la amortización, que tendrá un valor numérico igual a la unidad.

La asignación de valores numéricos también podrá efectuarse de manera inversa a la prevista en el párrafo anterior.

El período de amortización podrá ser cualquiera de los comprendidos entre el período máximo y el que se deduce del coeficiente de amortización lineal máximo según la tabla de amortización establecida en la Ley del Impuesto, ambos inclusive.

b) Se dividirá el precio de adquisición o coste de producción entre la suma de dígitos obtenida según el párrafo anterior, determinándose así la cuota por dígito.

c) Se multiplicará la cuota por dígito por el valor numérico que corresponda al período impositivo.

2. Los edificios, mobiliario y enseres no podrán amortizarse mediante el método de amortización según números dígitos.

3. Los elementos patrimoniales adquiridos usados podrán amortizarse mediante el método de amortización según números dígitos, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1”.

Amortización durante más de un turno de trabajo:

Tampoco se ha producido ningún cambio en cuanto a la amortización durante más de un turno de trabajo y los elementos usados, que aplicarán el mismo sistema que venían aplicando hasta ahora, de tal modo que en el artículo 4.2 RIS, se indica que:

“2. Cuando un elemento patrimonial se utilice diariamente en más de un turno normal de trabajo, podrá amortizarse en función del coeficiente formado por la suma de:

a) el coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización, y

b) el resultado de multiplicar la diferencia entre el coeficiente de amortización lineal máximo y el coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización, por el cociente entre las horas diarias habitualmente trabajadas y ocho horas.

Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a aquellos elementos que por su naturaleza técnica deban ser utilizados de forma continuada”.

De tal modo que el porcentaje se calculará:

$$\text{porcentaje} = \text{coeficiente mínimo} + [(\text{coeficiente máximo} - \text{mínimo}) \times (\text{horas trabajadas} / 8 \text{ horas})]$$

Ejemplo: Coeficiente mínimo = 8 por ciento. Coeficiente máximo = 20 por ciento. Horas trabajadas = 24 horas.

El porcentaje a aplicar será: $8 + [(20-8) \times (24/8)] = 8 + 36 = 44$ por ciento.

Amortización elementos usados (de segunda mano):

Con respecto a la amortización de los elementos usados (de segunda mano), tampoco hay cambio sustancial, indicando el artículo 4.3 LIS, lo siguiente:

“3. Tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que se adquieran usados, es decir, que no sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez, el cálculo de la amortización se efectuará de acuerdo con los siguientes criterios:

- a) Sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por 2 la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.
- b) Si se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, éste podrá ser tomado como base para la aplicación del coeficiente de amortización lineal máximo.
- c) Si no se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, el contribuyente podrá determinar aquél pericialmente. Establecido dicho precio de adquisición o coste de producción se procederá de acuerdo con lo previsto en la letra anterior.

Tratándose de elementos patrimoniales usados adquiridos a entidades pertenecientes a un 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, la amortización se calculará de acuerdo con lo previsto en la letra b), excepto si el precio de adquisición hubiese sido superior al originario, en cuyo caso la amortización deducible tendrá como límite el resultado de aplicar al precio de adquisición el coeficiente de amortización lineal máximo.

A los efectos de este apartado no se considerarán como elementos patrimoniales usados los edificios cuya antigüedad sea inferior a diez años”.

Amortizaciones libres y aceleradas:

Según el artículo 12.3 de la LIS, se podrán amortizar de forma libre:

“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.

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.

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.

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

Llamar la atención del lector sobre la amortización de los elementos de pequeña cuantía: 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”.

De este modo, con respecto a la legislación anterior al 1 de enero de 2015, se extendió 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.

Veamos un ejemplo: Una sociedad realiza las siguientes adquisiciones de elementos del inmovilizado a principios de 2019:

- 35 sillas de 150 euros cada una = 5.250 euros.
- 15 mesas de 210 euros cada una = 3.150 euros.
- 5 armarios de 300 euros cada uno = 1.500 euros.
- 10 impresoras de 60 euros cada una = 600 euros.
- TOTAL = 10.500 euros.

Con independencia de la amortización contabilizada, puede deducirse por libertad de amortización 10.500 euros. Diferencia temporaria negativa.

Ahora bien, también es cierto que con el paraguas del principio de importancia relativa, es posible que la empresa llegue a la conclusión de los activos adquiridos de muy pequeña cuantía se registren como gastos del ejercicio, dada la poca significatividad de los mismos, y en este sentido, haya registrado los activos adquiridos de menos de 300 euros como gastos del ejercicio, en cuyo caso, solamente había que tener la precaución que el conjunto de ellos no sobrepase la cantidad máxima de 25.000 euros, puesto que las cantidades mayores no serían deducibles en ese ejercicio¹⁴.

Empresas de Reducida Dimensión:

En cuanto a las amortizaciones aceleradas en el caso de Empresas de Reducida Dimensión (ERD) podemos comentar:

1. Se eliminó ya en 2015 la amortización acelerada (triple del coeficiente según tablas) en caso de reinversión. La DT 28 regula el régimen transitorio para entidades que estuviesen aplicando este beneficio fiscal: «Las entidades que estuviesen aplicando lo dispuesto en el artículo 113 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, según redacción vigente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, podrán continuar su aplicación, con los requisitos y condiciones establecidos en aquel».

2. Se eliminó también en 2015 el antiguo Artículo 110 de la anterior LIS, Libertad de amortización para inversiones de escaso valor, que indicaba que “Los elementos del inmovilizado material nuevos puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108 de esta ley, cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros, podrán amortizarse libremente, hasta el límite de 12.020,24 euros referido al período impositivo”. Esto ha quedado eliminado a partir del 1 de enero de 2015 al haberse introducido una libertad de amortización para todo tipo de entidades de bienes de escaso valor, tal y como hemos comentado anteriormente.

3. No se aplican los incentivos de ERD cuando la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial según el art. 5.

4. Se mantiene la libertad de amortización con mantenimiento de empleo. Art. 102 LIS. En el que se indica: 1. “*Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo anterior, podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros 24 meses.*

La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el referido incremento calculado con dos decimales.

¹⁴ Esto podría llevar un problema a la empresa, puesto que, al no estar registrado el activo, entendemos que las amortizaciones futuras tampoco serían deducibles.

Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

La libertad de amortización será aplicable desde la entrada en funcionamiento de los elementos que puedan acogerse a ella.”

5. Se mantiene la amortización acelerada del duplo sobre la tabla fiscal (inmovilizado material e inversiones inmobiliarias) para inmovilizado nuevo. Artículo 103 que indica: “1. Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, afectos en ambos casos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas”. Con respecto a los elementos del inmovilizado intangible, al estar derogado el número 3 del artículo 13 con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, (Apartado dos de la disposición final quinta de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, «B.O.E.» 21 julio), no obstante, la mayoría de los autores que se inclinan por interpretar que sigue vigente la amortización multiplicada por el coeficiente 1,5, siendo esta la interpretación de la AEAT.

Desde la reforma fiscal del IS en 2015, se puede aplicar en las Empresas de Dimensión Reducida la minoración por reserva de nivelación de bases imponibles, Artículo 105, que veremos posteriormente.

En cuanto al inmovilizado intangible y según el artículo 12.2 de la LIS, a partir de 2016 en los casos donde no esté definida la amortización de un inmovilizado intangible será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe, igual que la amortización del fondo de comercio.

Sin embargo, como a partir del 1 de enero de 2016, contablemente los inmovilizados intangibles poseen vida útil definida y si no la poseen se amortizarán en un plazo de 10 años salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente (por ejemplo, Fondo de comercio), tal y como hemos visto en el punto 2.9.1 Amortización del fondo de comercio, es preceptivo para poder aplicar la amortización fiscal, que la amortización contable se haya registrado como gasto.

5.4. CONDONACIÓN DE CRÉDITOS ENTRE SOCIEDADES VINCULADAS

La condonación de créditos entre empresas vinculadas y su transcendencia en el patrimonio del deudor y del acreedor, se trata desde un punto de vista contable en las siguientes consultas del ICAC: Consulta núm. 6 del BOICAC núm. 79/septiembre de 2009 y en la consulta núm.2 del BOICAC

núm. 96 de diciembre de 2013. En concreto se trata la condonación de créditos entre sociedades del grupo.

Desde el punto de vista fiscal, se trata en el artículo 18.11 de la LIS.

Desde el punto de vista contable, en el caso de que la dominante concediera un crédito a la dependiente, y posteriormente se condonara, la consideración contable es la siguiente:

- Para la sociedad dominante: Hasta el porcentaje de participación se considera un incremento de valor de la inversión financiera. La diferencia es un gasto excepcional (678) Gastos excepcionales. Desde el punto de vista fiscal tiene el mismo tratamiento, y el gasto excepcional no será deducible.
- Para la sociedad dependiente, se tratará de un incremento del patrimonio neto (118 Aportaciones de socios) en el porcentaje de participación, mientras que la diferencia es un ingreso del ejercicio que se registrará en la cuenta 778 Ingresos excepcionales, que tributará desde un punto de vista fiscal.

En este sentido, se manifiesta el art. 18.11. b) de la LIS *“Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe. La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe”*.

Mientras que, en el caso contrario, si la dependiente es quien concede un crédito a la dominante, que posteriormente se condona, contablemente se considera:

- Para la sociedad dependiente: Hasta el porcentaje de participación una disminución del patrimonio neto, lo que supondrá un cargo en cuentas de reservas. La diferencia es un gasto excepcional (678) Gastos excepcionales. Desde el punto de vista fiscal tiene el mismo tratamiento, y el gasto excepcional no será deducible.
- Para la sociedad dominante: Hasta el porcentaje de participación se puede considerar de dos formas distintas:
 - o Una disminución del valor de la inversión financiera, en el caso de que la sociedad dependiente no tuviera reservas suficientes.
 - o Una distribución encubierta de dividendos, en el caso de que la dependiente tuviera reservas suficientes en su patrimonio.

La diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad que tributará. Desde el punto de vista fiscal, tanto si la dependiente tiene reservas como si no se considerará una distribución encubierta de dividendos, y por lo tanto de un ingreso del ejercicio. En este sentido se pronuncia el artículo 18.11.a) de la LIS: *“a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la misma que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en*

beneficios para el socio. La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje, tendrá para la entidad la consideración de retribución de fondos propios y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe...”

Veamos un caso práctico:

Supongamos un grupo de empresas que está formado por la sociedad A (dominante) que posee el 100 por ciento de participación sobre la sociedad B, y el 100 por ciento de participación sobre la sociedad C. Las sociedades B y C son dependientes, no existiendo entre ellas ningún otro tipo de relación.

Se han establecido las siguientes relaciones entre ellas:

La sociedad B ha concedido un préstamo a la sociedad A por un total de 500.000 euros.

Por otro lado, la sociedad C ha concedido un préstamo a la sociedad A por un importe de 300.000 euros. Estos préstamos son con vencimiento a largo plazo.

Al cierre del ejercicio se ha decidido condonar todos estos préstamos, a estos efectos, se sabe que las reservas de la sociedad B ascienden a 600.000 euros, mientras que la sociedad C no poseía reservas.

SE PIDE: Registrar lo que proceda en la contabilidad individual de la sociedad A y la sociedad B, así como su tratamiento fiscal.

SOLUCIÓN:

Contabilidad en la sociedad B dependiente: Da de baja el crédito contra cuentas de reservas.

500.000	11x	Reservas	a	Créditos a LP a partes vinculadas	242	500.000
---------	-----	----------	---	-----------------------------------	-----	---------

Contabilidad de la sociedad C dependiente: Da de baja el crédito contra cuentas de reservas. Se quedarían las reservas en negativo, lo que podría dar lugar a un acuerdo de disminución en el capital social. Pero tendrían que acordarlo los socios.

300.000	11x	Reservas	a	Créditos a LP a partes vinculadas	242	300.000
---------	-----	----------	---	-----------------------------------	-----	---------

Fiscalmente tiene el mismo tratamiento.

Contabilidad de la sociedad A dominante:

Por el préstamo concedido a la Sociedad B. La sociedad B no tiene reservas suficientes, por lo tanto, la condonación se considerará distribución de reservas.

500.000	163	Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas	a	Ingresos de participaciones en instrumentos financieros	760	500.000
---------	-----	--	---	---	-----	---------

Fiscalmente tiene el mismo tratamiento, ingresos del ejercicio.

Por el préstamo concedido a la sociedad C. La sociedad C no tiene reservas, por lo tanto, la condonación se considera disminución de la inversión financiera.

300.000	163	Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas	a	Participaciones a largo plazo en partes vinculadas	a	240	300.000
---------	-----	--	---	--	---	-----	---------

Fiscalmente tiene el tratamiento de ingresos del ejercicio.

PRECISIÓN: En este ejemplo el ingreso que se produce en la dominante (matriz) tiene derecho a la exención para evitar la doble imposición, solo en el caso de que no tuviera el 100 por 100 por el importe que corresponde a otros socios, el ingreso no tendría derecho a la exención por considerarse otras utilidades y no dividendos. Ver artículo 18.11 de la LIS cuando hace referencia al artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006 del IRPF.

5.5. APORTACIONES DE SOCIOS PARA FINANCIAR A LA SOCIEDAD

Los socios pueden hacer aportaciones a la sociedad para su financiación. Estas aportaciones pueden ser en concepto de:

- Capital social.
- Aportaciones de socios o propietarios.
- Préstamos.
- Funcionamiento como una cuenta corriente.

Si se realiza como capital social, para ello hay que realizar una modificación del capital social mediante una escritura de ampliación de capital, notario, Registro Mercantil, etc. Requiere la aprobación previa de la Junta General de Socios. Tanto fiscal como contablemente tiene la consideración de fondos propios.

Aportaciones de socios o propietarios: Según el PGC se trata de “Elementos patrimoniales entregados por los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales, en virtud de operaciones no descritas en otras cuentas. Es decir, siempre que no constituyan contraprestación por la entrega de bienes o la prestación de servicios realizados por la empresa, ni tengan la naturaleza de pasivo. En particular, incluye las cantidades entregadas por los socios o propietarios para compensación de pérdidas”.

También según la NRV 20ª punto 2. *Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios, se indica que:*

“Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate. La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma”.

Requiere también la aprobación por parte de la Junta General de Socios.

En consecuencia, desde el punto de vista contable es considerada fondos propios de la entidad y puede ser utilizada con otra finalidad que no sea la de compensar pérdidas, en concreto el PGC indica que se incluirán los elementos patrimoniales entregados por los socios o propietarios de la empresa, cuando actúen como tales, en virtud de operaciones no descritas en otras cuentas y que no constituyan pasivos.

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 aportante se considerará fondos propios, sin embargo, el exceso que aportara un socio sobre el que ha aportado menos se consideraría ingreso del ejercicio¹⁵.

En definitiva, desde un punto de vista fiscal y también contable, y hasta el porcentaje de participación que posea el socio aportante, no se considera fondos propios, el exceso se considerará ingresos del ejercicio. (ART. 18.11.a) de la LIS), al indicar: *“a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la misma que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el socio. La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje, tendrá para la entidad la consideración de retribución de fondos propios y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe...”*.

Veamos un caso práctico:

En una sociedad que tiene dos socios, con una participación cada uno de ellos del 50 por ciento, acuerdan realizar una aportación para financiar la compañía de 100.000 euros, de tal modo que el socio A aporta la totalidad, y el socio B no aporta nada.

Contablemente, según NRV 20^a.2 del PGC, la aportación tiene la consideración de fondos propios, por lo que se registrará, no obstante, según hemos visto en el artículo 9.1 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 (y también en las consultas del ICAC núm. 6 del BOICAC núm. 79/Septiembre de 2009 y núm.2 del BOICAC núm. 96 de diciembre de 2013), para la sociedad se tratará de un incremento del patrimonio neto (118 Aportaciones de socios) en el porcentaje de participación, mientras que la diferencia es un ingreso del ejercicio que se registrará en la cuenta 778 Ingresos excepcionales, que tributará desde un punto de vista fiscal.

¹⁵ Desde el punto de vista contable se sigue el mismo tratamiento. Puede verse al respecto el contenido del artículo 9 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo sobre instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, que indica: *“1. Las aportaciones de los socios sin contraprestación y en proporción a su participación en la sociedad, incluidas las que eventualmente se realicen en mérito de prestaciones accesorias de contenido financiero, no cumplen la definición de ingreso, ni la de pasivo y, por lo tanto, el valor razonable del bien o derecho aportado, o el de la deuda condonada, se contabilizará en el patrimonio neto, dentro de los fondos propios, en el epígrafe A-1.VI. “Otras aportaciones de socios”. 2. Cuando los socios efectúen una aportación en un porcentaje superior a su participación en el capital social de la sociedad, el exceso sobre dicho importe se reconocerá atendiendo a la realidad económica de la operación. En la medida en que la operación se califique como una donación, se aplicarán los criterios indicados en la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas. (.....)”*.



100.000	57x	Tesorería	a	Aportaciones de socios o propietarios	118	500.000
			a	Ingresos excepcionales	770	500.000

Si se trata de un préstamo, formalizado o no en contrato público, se deberá registrar por parte de la sociedad en las cuentas correspondientes a corto o largo plazo de exigible (163 Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas, o 513 Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas) y fiscalmente devengará un tipo de interés de mercado que deberá ser contabilizado. Artículo 18 de la LIS.

Finalmente, si se trata de una aportación puntual, y funciona como una cuenta corriente, se registrará en la cuenta 551 Cuenta corriente con socios y administradores. Según el PGC se indica que se trata de “Cuentas corrientes de efectivo con socios, administradores y cualquier otra persona natural o jurídica que no sea Banco, banquero o Institución de Crédito, ni cliente o proveedor de la empresa y que no corresponda a cuentas en participación”.

Para que fiscalmente no tenga ningún riesgo, debe funcionar como una autentica cuenta corriente, ser a corto plazo y tener cargos y abonos, esto es aportaciones de fondos y retiradas de los mismos en la misma cantidad.

5.6. PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y LA BASE IMPONIBLE

Las sociedades determinarán sus rentas a partir de los libros de contabilidad por el denominado modo de Estimación Directa.

En el artículo 10.3 de la LIS se indica que, *“En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”*.

Por lo que una vez determinado el resultado contable antes de impuestos, mediante determinados ajustes positivos o negativos por diferencias entre criterios contables y fiscales, se llegará a determinar la Base Imponible previa. De ella se deducirán las posibles minoraciones de la base imponible por reserva de capitalización compensación de posibles bases imponibles negativas que tenga la sociedad pendiente de compensar, y finalmente la minoración por reserva de nivelación.

Sobre ella se aplicará el tipo impositivo correspondiente y obtendremos la cuota íntegra. De aquí se deducirán determinadas deducciones por doble imposición de dividendos y algunas bonificaciones y obtendremos la denominada cuota íntegra ajustada.

Sobre la misma se aplicarán determinadas deducciones por incentivación (incentivos para la inversión, creación de empleo, etc.) y obtendremos la denominada cuota líquida.

Finalmente, sobre la cuota líquida se descontarán los pagos a cuenta y las retenciones y obtendremos la cuota diferencial, que corresponderá con la obligación del pago del impuesto. Todo ello queda perfectamente esquematizado en el cuadro núm. 1 siguiente:

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. CALCULO DEL IMPUESTO A PAGAR
RESULTADO CONTABLE ANTES DE IMPUESTOS. ± AJUSTES POR DIFERENCIAS
<hr/>
BASE IMPONIBLE PREVIA
(-) Minoraciones por reserva de capitalización
COMPENSACION BASES IMPONIBLES NEGATIVAS.
(-) Minoraciones por reserva de nivelación
BASE IMPONIBLE.
<hr/>
x TIPO IMPOSITIVO
<hr/>
CUOTA INTEGRAL
(-) DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICIÓN.
(-) BONIFICACIONES
<hr/>
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA
(-) DEDUCCIONES POR INCENTIVACIÓN
<hr/>
CUOTA LIQUIDA.
(-) PAGOS A CUENTA Y RETENCIONES
<hr/>
CUOTA DIFERENCIAL. IMPUESTO A PAGAR.

Cuadro núm. 1. Cálculo del impuesto a pagar.

En primer lugar, vamos a estudiar los Ajustes por diferencias. Se refiere a las diferencias entre criterios contables y fiscales según la LIS y Reglamento del Impuesto sobre sociedades.

Con la aplicación de la LIS a partir de 1 de enero de 2015, con respecto a la legislación anterior, por un lado, se ha producido un aumento de las diferencias (permanentes y temporarias) entre la contabilidad y fiscalidad fundamentalmente por ajustes positivos, y por otro lado el surgimiento de minoraciones de la base imponible por las reservas de capitalización y nivelación, por lo que resulta fundamental realizar un pequeño estudio sobre estas posibles diferencias.

Vamos a comentar las principales diferencias entre la contabilidad y fiscalidad para el cierre de 2019, así como las minoraciones de la base imponible establecidas por la Ley del Impuesto sobre sociedades por reserva de nivelación y de capitalización.

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

Las diferencias permanentes son aquellas que no se compensarán en el futuro, y pueden ser positivas o negativas, mientras que las diferencias temporarias, se compensarán en el futuro y surgen como diferencias en la valoración de activos y pasivos desde el punto de vista contable y fiscal. Pueden ser positivas, en cuyo caso darán lugar en el futuro a un menor pago de impuestos (serán deducibles en el futuro); o negativas, en cuyo caso darán lugar en el futuro a un mayor pago de impuestos (serán imposables en el futuro).

5.6.1. Diferencias permanentes

Diferencias permanentes negativas. Debidas a Ingresos contables que no tributarán fiscalmente.

1. Artículo 23 de LIS. Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles. Denominado Patent 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 desarrollo¹⁶, 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:*

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

¹⁶ La ley de presupuestos generales del Estado para 2018 volvió a modificar el régimen del denominado Patent box, con su régimen transitorio. 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.

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 activo¹⁷.

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 vinculadas¹⁸.

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 1¹⁹.

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 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.

Veamos un pequeño ejemplo:

¹⁷ 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 introdujo 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.

¹⁸ Introducido a partir de 2018 por la Ley de Presupuestos de 2018.

¹⁹ Este segundo párrafo ha sido aclaratorio introducido por la Ley de Presupuestos de 2018, de tal modo que se detalla las rentas tienen la consideración de rentas positivas a las que se va a aplicar la reducción, de tal modo que tendrán esta consideración los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos y rentas positivas procedentes de su transmisión, que superen la suma de determinados gastos.

La empresa CENSIONA, cede los derechos de uso sobre los siguientes elementos a otra empresa que se encuentra en la Unión Europea:

- Cesión de los derechos de uso sobre una patente mediante franquicia, por 1.000.000 euros anuales. La amortización de la patente es de 100.000 euros anuales. Los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación con terceros vinculados con aquella ascienden a 350.000 euros. Los gastos de subcontratación con terceros vinculados ascienden a 150.000 euros.

- Cesión de los derechos de uso de películas cinematográficas, por 200.000 euros. Gastos: 100.000 euros.

Se pide calcular las rentas obtenidas a los efectos de la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

SOLUCIÓN:

La cesión de los derechos de uso sobre patentes es objeto de reducción, mientras que la rentas por la cesión de los derechos de uso de películas no.

Cálculo de reducción de rentas:

Cesión de la patente mediante franquicia:

Coefficiente: $(350.000 - 150.000) \times 1,30 / 350.000 = 0,7428$.

Reducción: $0,60 \times 0,7428 \times (1.000.000 - 450.000) = 245.124$ euros.

Rentas computables por la cesión del uso de películas: $200.000 - 100.000 = 100.000$ euros.

Reducción: 0.

2. Exención para evitar la doble imposición económica: artículo 21 de la LIS²⁰ 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.

²⁰ 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.

A estos efectos, se modifica, a partir del 1 de enero de 2017 la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, del siguiente modo:

- el apartado 10 del artículo 11 y se deroga el apartado 11.
- se modifica el apartado 2 del artículo 13, Tres. Se añaden las letras k) y l) en el artículo 15 Gastos no deducibles.
- Se modifica el apartado 1 del artículo 17 Regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas.
- Finalmente, se modificó «CAPÍTULO IV. Exención en valores representativos de los fondos propios de entidades y establecimientos permanentes» Seis. Así como el título del artículo 21.

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.

En este caso, se contemplan dos tipos de exenciones distintas:

- exención para evitar la doble imposición de dividendos
- exención que corresponde con la plusvalía cuando se transmite la participación.

En el caso de la exención para evitar la doble imposición de dividendos, el requisito del año se puede cumplir con posterioridad a la percepción del dividendo, pero en el caso de exención por las plusvalías en caso de transmisión, no es posible que se cumpla posteriormente.

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 este caso, estamos hablando de una entidad holding, y en este caso habría que matizar algunas cuestiones que son esenciales para aplicar o no la exención. Por ejemplo, en caso de consolidación, si la participada no pudiera aplicar la exención, entonces sí podría aplicarla la matriz.

Además, también se aplicaría tanto en el caso de que la participada fuera o no residente.

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 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.

Diferencias permanentes positivas. Debido a gastos contabilizados y no deducibles.

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”.

Los intereses de demora en las actas de inspección no serán deducibles tampoco, según resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015, aunque es discutible que este criterio se pueda aplicar con los criterios de la Ley 27/2014, ya que “Resolución de 4 de abril de 2016, de la Dirección General de Tributos, en relación con la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, en aplicación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades”, admite su deducibilidad.

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”.

Con respecto a los gastos derivados de la adquisición de obsequios de escaso valor que se entregan para promocionar los productos de una entidad, no se consideran gastos de atenciones a clientes, por lo no están sometido al límite del 1% del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo. DGT CV 31-1-17

En atención de lo indicado en el artículo 15 f) de la LIS que indica que no serán deducible “Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico”, de lo indicado en la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018, se puede concluir la retribución de los administradores por trabajos de alta dirección debe de estar también prevista en los Estatutos, para que ésta no sea contraria al ordenamiento jurídico previsto.

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. En 2015 ya surgió una nueva diferencia permanente positiva, y es la establecida en el art. 15.a). Se trata de la no deducibilidad de los intereses 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 17^a, este nuevo 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 serán deducibles y se considerarán retribución de fondos propios, por ejemplo, las retribuciones de las acciones sin voto o acciones rescatables que contablemente son gasto, pero que fiscalmente no serán deducibles.

En cuanto a las primas de asistencia a la Junta General de socios, la retribución satisfecha a los socios por su asistencia a las juntas generales extraordinarias proceden de su condición de socios, es decir por la participación en los fondos propios de la entidad que satisface dichas primas, se considerará una retribución de los fondos propios²¹.

Surge de este modo una diferencia permanente positiva.

5. Artículo 18.11 a), aportaciones de socios o propietarios. Existe coincidencia entre la contabilidad y la fiscalidad en este caso, de tal modo que, 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.

En definitiva, desde un punto de vista fiscal y contable, y hasta el porcentaje de participación que posea el socio aportarte, no se considera fondos propios, el exceso se considerará ingresos del

²¹ Desde el punto de vista contable, el artículo 29 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019, indica que “1. Las primas de asistencia a la junta general y los gastos necesarios para su celebración se contabilizarán en la fecha en que se incurran, que con carácter general será la propia fecha en que se realice el acto. Estos importes se mostrarán en la partida “Otros gastos de explotación” de la cuenta de pérdidas y ganancias.

2. Sin perjuicio de lo anterior, cuando pueda concluirse que el pago por tal concepto no tiene carácter compensatorio ni cabe identificarlo como una cuantía razonable para incentivar la participación de los socios en el gobierno de la sociedad, la prima de asistencia se reconocerá como una aplicación del resultado.

Para realizar ese juicio se atenderá al importe de la prima de asistencia en comparación con lo que es habitual en sociedades similares, su naturaleza o las condiciones de su atribución o del elenco de los beneficiarios u otras circunstancias que concurran en el caso. En la memoria de las cuentas anuales se incluirá una explicación sobre el criterio que ha seguido la sociedad para contabilizar las primas de asistencia”.

ejercicio. No producirán ningún tipo de diferencia en el caso de que se haya contabilizado correctamente.

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 por ciento 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 por ciento).

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.

8. Modificación del artículo 15 m) Real Decreto Ley 17/2018, disposición final 1ª y 3ª (BOE 9-11-2018). Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de este real decreto-ley (10-11-2018), es decir prácticamente desde 1-1-2019 no es deducible el gasto por Actos Jurídicos Documentados de las escrituras de préstamo con garantía hipotecaria que tienen que pagar los prestamistas. Afecta fundamentalmente a entidades de crédito, y se generará una diferencia permanente positiva.

5.6.2. *Diferencias temporarias*

Las diferencias temporarias se deben a distintos criterios de valoración contable y fiscal de los activos y pasivos. Darán lugar en el ejercicio a diferencias positivas o negativas que en años siguientes revertirán o se compensarán²².

**Gastos contabilizados y no deducibles fiscalmente (deducibles en ejercicios siguientes).
Diferencias temporarias positivas deducibles en el futuro.**

1. 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 siguientes (sin limitación de tiempo), conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado”.

También, “En el caso de que los gastos financieros netos del período impositivo no alcanzaran el límite establecido en el apartado 1 de este artículo (30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio), la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del período impositivo se adicionará al límite previsto en el apartado 1 de este artículo (30 por ciento del beneficio operativo), respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia”.

Esto significa que, si en algún año en concreto no se alcanza la diferencia, esta se reservará para aplicarla durante los cinco ejercicios siguientes.

Finalmente comentar que *“El límite previsto en este apartado no resultará de aplicación en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70 por ciento del precio de adquisición. Asimismo, este límite no se aplicará en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30 por ciento del precio de adquisición”*.

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

Veamos un caso práctico:

La Cuenta de Pérdidas y Ganancias de cierta sociedad es la siguiente durante los ejercicios 2019 y 2020:

²² Puede verse en diversos manuales, entre los que podemos citar: Martínez Alonso, A y Labatut Serer, G. “Casos prácticos de PGC y PGC Pymes y sus implicaciones fiscales”. Capítulo 8. Quinta Edición. Editorial Wolters Kluwer. También puede verse un desarrollo muy extenso en: Labatut Serer, G, Gomá Guitar, P: Aspectos prácticos de la contabilidad de impuestos”. Editorial Francis Lefebvre. ISBN 978-84-17162-76-4. Deposito legal: M-35326-2017.



CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	2019	2020
Importe neto de la cifra de negocios	4.000.000	5.000.000
Variación de existencias de productos terminados	500.000	600.000
Trabajos realizados por las empresa para su activo	300.000	100.000
Aprovisionamientos	-2.000.000	-2.500.000
Otros ingresos de explotación	500.000	600.000
Gastos de personal	-600.000	-800.000
Otros gastos de explotación	-100.000	-200.000
Amortización del inmovilizado	-400.000	-450.000
Imputación de subvenciones del inmovilizado y otras	200.000	150.000
Exceso de provisiones.	100.000	
Deterioro y resultados por enajenación del inmovilizado	-300.000	-400.000
RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	2.200.000	2.100.000
Ingresos financieros	300.000	400.000
Gastos financieros	-1.500.000	-800.000
Variación valor razonable instrumentos financieros		
Diferencias de cambio		
Deterioro y resultados por enajenación instr.financieros		
RESULTADO FINANCIERO	-1.200.000	-400.000
RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	1.000.000	1.700.000

Se sabe que en el año 2018 hubo un exceso de los gastos financieros deducible sobre los realmente aplicados de 100.000 euros.

SE PIDE:

Calcular los gastos financieros deducibles en cada uno de los ejercicios 2019 y 2020 y registrar el efecto impositivo sabiendo que no existe ninguna otra diferencia entre la contabilidad y la fiscalidad.



	2019	2020
Gastos financieros netos	-1.200.000	-400.000
Beneficio operativo del ejercicio:		
Resultado de explotación	2.200.000	2.100.000
(+) Amortización del inmovilizado	400.000	450.000
(-) Imputación de subvenciones y otras	-200.000	-150.000
(+) Deterioro y resultados enajenación del inmovilizado	300.000	400.000
Beneficio operativo del ejercicio	2.700.000	2.800.000
Limite deducibilidad:		
30%	810.000	840.000
En todo caso es deducible (1)	-1.000.000	-400.000
Diferencia	200.000	-100.000
Compensación año anterior	100.000	
Pendiente para los años siguientes	100.000	

Cálculo del impuesto a pagar:

	2019	2020
Resultado antes de impuestos	1.000.000	1.700.000
Diferencias temporarias:		
Exceso gastos financieros	100.000	-100.000
Base imponible	1.100.000	1.600.000
Tipo impositivo	25%	25%
Cuota íntegra	275.000	400.000

(1) Son deducibles 400.000 euros en todo caso, porque éste es el importe de los gastos financieros netos devengados en el ejercicio 2020, y es inferior a 1.000.000 euros.

Registro contable del efecto impositivo:

AÑO 2019			
275.000	(6300) Impuesto corriente	(4752) H.P. acreedora	275.000
25.000	(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles	(6301) Impuesto diferido	25.000
AÑO 2020			
400.000	(6300) Impuesto corriente	(4752) H.P. acreedora	400.000
25.000	(6301) Impuesto diferido	(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles	25.000

2. 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.

3. 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.

También, 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.

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

4. 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) anterior.

Tampoco serán deducibles las siguientes pérdidas por deterioro de créditos:

“1.- Las correspondientes a créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía. Véase entre otras la CV0876/2008 de la DGT.

2.- Las correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

3.- Las correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores. Salvo lo establecido para las Empresas de Dimensión Reducida. Artículo 104 LIS.

En todos estos casos se producirá una diferencia temporaria positiva deducible en el futuro.

En cuanto a las empresas catalogadas como de Reducida Dimensión, se mantiene la deducibilidad de la dotación global de insolvencias de deudores, en empresas de reducida dimensión. Artículo 104 LIS. En el que se indica: “1. En el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, será deducible la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1 por ciento sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo”.

5. 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.

En este sentido, según DT 15ª de la LIS, indica que *“La reversión de las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda que hubieran resultado fiscalmente deducibles, se integrarán en la Base imponible del período en que se produzca la recuperación del valor en el ámbito contable.*

En este caso la reversión se integrará en la base imponible con el límite del valor fiscal que tendría el activo intangible teniendo en cuenta la amortización que se tenía que haber registrado”.

Y también *“Cuando existan deterioros que han resultado deducibles y otros no, la disposición transitoria cuadragésima primera del TRLIS, añadida por la Ley 16/2013, establecía en relación con la reversión del deterioro de participaciones en capital que revierten primero las pérdidas por deterioro que han resultado fiscalmente deducibles”.*

6. Pues bien, relacionado con esto, podemos comentar el criterio introducido 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, en el sentido de que para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, se producirá una 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, de la que cabe destacar:

“3. En todo caso, la reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan resultado fiscalmente deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, se integrará, como mínimo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los cinco primeros períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016.

En el supuesto de haberse producido la reversión de un importe superior por aplicación de lo dispuesto en los apartados 1 o 2 de esta disposición, el saldo que reste se integrará por partes iguales entre los restantes períodos impositivos.

No obstante, en caso de transmisión de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades durante los referidos períodos impositivos, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que aquella se produzca las cantidades pendientes de revertir, con el límite de la renta positiva derivada de esa transmisión.

4.- En el caso de que un establecimiento permanente hubiera obtenido rentas negativas netas que se hubieran integrado en la base imponible de la entidad en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, la exención prevista en el artículo 22 de esta Ley o la deducción a que se refiere el artículo 31 de esta Ley sólo se aplicarán a las rentas positivas obtenidas con posterioridad a partir del momento en que superen la cuantía de dichas rentas negativas”.

De este modo, si contablemente no ha revertido el deterioro, fiscalmente sí que revertirá a partir del 1 de enero de 2016 por quintas partes, produciendo un ajuste positivo y una diferencia temporaria positiva deducible en el futuro, apareciendo en el balance un cargo por el efecto impositivo, en la cuenta 4740. Activos por diferencias temporarias deducibles.

No obstante, el ICAC ha tratado este tema en Consulta núm. 1. BOICAC. 109/MARZO 2017. Tratamiento contable de la reforma fiscal aprobada por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre. NRV 13ª. RICAC de 9 de febrero de 2016.

En esta consulta el criterio del ICAC con respecto a este tema, es que el efecto contable será el del reconocimiento de estos activos por impuestos diferidos (4740. Activo por diferencias temporarias deducibles) siempre y cuando la reversión se vaya a producir en los próximos 10 años, y esto se producirá en aquel caso en el que durante los próximos 10 años se vaya a extinguir la sociedad participada.

Veamos un caso práctico:

En el ejercicio 2012 la empresa A tiene 1.000 acciones de la sociedad B por un importe de 500.000 euros. Estos títulos sufrieron un deterioro de 300.000 euros que se registró en 2012 y fue deducible en dicho año.

Registrar lo que corresponda en 2019, en los siguientes casos:

- Caso 1: En el ejercicio 2019 todavía no había revertido dicho deterioro.
- Caso 2: En el ejercicio 2019 había revertido dicho deterioro en 200.000 euros.

SOLUCIÓN:

•Caso 1: En el ejercicio 2019. No habia revertido el deterioro			
Reversión fiscal del deterioro: 300.000/5 = 60.000 euros.			
Supondrá un ajuste fiscal positivo. Diferencia temporaria positiva.			
25 % sobre 60.000 = 15.000 euros.			
15.000 (4740) Activos diferencias			
	temporarias deducibles	(6301) Impuesto diferido	15.000
Esto se haría en 2016, 2017, 2018 y 2019, faltaría 2020			

AÑO	Reversión deterioro fiscal	Reversión deterioro contable	Diferencia	Efecto cuenta 4740
2016	60.000		60.000	15.000
2017	60.000		60.000	15.000
2018	60.000		60.000	15.000
2019		200.000	-200.000	50.000
2019	120.000		120.000	30.000
PENDIENTE	300.000	200.000	100.000	25.000

Contabilización 2019			
30.000	(4740) Activo dif.temp.dedu	(6301) Impuestos diferidos	30.000
50.000	(6301) Impuesos diferidos	(4740) Activo dif.temp.deduc.	50.000

Saldo cuenta 4740 Activos por impuestos diferidos: 15.000 + 15.000 + 15.000 + 30.000 – 50.000 = 25.000 QUE QUEDA PENDIENTE.

7. 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...”

Se ha citado esta provisión, pero existen otras que tampoco serán deducibles y que se enumeran en el artículo 14 de la LIS, como, pueden ser:

1. los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

Estos gastos serán fiscalmente deducibles en el período impositivo en que se abonen las prestaciones.

2. los gastos relativos a retribuciones a largo plazo al personal mediante sistemas de aportación definida o prestación definida. No obstante, serán deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones regulados en el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, así como las realizadas a planes de previsión social empresarial. No obstante, serán deducibles si se cumplen ciertos requisitos enumeradas en el artículo 15.2 de la LIS.

3. Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas. Ahora bien, Si una provisión deriva de una disposición contractual y existe certeza de su acaecimiento como consecuencia de un compromiso expreso, el gasto contable asociado a dicha provisión es deducible. DGT CV 10-6-16

4. Los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.

5. Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.

6. Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas.

7. Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan en efectivo.

8. Los gastos relativos a las provisiones técnicas realizadas por las entidades aseguradoras serán deducibles hasta el importe de las cuantías mínimas establecidas por las normas aplicables.

Todos estos gastos por provisiones no deducibles lo serán generalmente cuando se abonen dichas entidades, lo cual genera unas diferencias temporarias positiva deducible en los ejercicios siguientes.

Ingresos contabilizados no imputables fiscalmente y gastos no contabilizados pero deducibles fiscalmente (imponibles en ejercicios siguientes). 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 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 de elementos de inmovilizado material o intangible. Art. 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.

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”.

En el caso de que contablemente se amortice en función de su vida útil y fiscalmente se acoja a una amortización libre, de modo que sea mayor que la contable, surgirá una diferencia temporaria negativa.

4. Amortizaciones libres de inmovilizado material nuevo e inversiones inmobiliarias en empresas de reducida dimensión. Art. 102 LIS. Conectada con el incremento de plantilla. Incremento de plantilla respecto a los 12 meses anteriores y que se mantengan durante los 24 siguientes. El importe será el incremento de plantilla multiplicado por 120.000 euros, con el límite del valor del bien.
Provoca la aparición de una diferencia temporaria negativa.
5. Amortizaciones aceleradas de elementos nuevos del inmovilizado material, de inmovilizado intangible y de inversiones inmobiliarias en empresas de reducida dimensión. Art. 103 LIS. Multiplicar por dos el coeficiente de amortización máxima de la tabla fiscal.
Provoca la aparición de una diferencia temporaria negativa.

5.7. LIMITACIÓN AL RECONOCIMIENTO CONTABLE DE ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

En cuanto al reconocimiento de Activos por impuestos diferidos, bien sean motivados por diferencias temporarias deducibles, compensación de bases imponibles negativas o por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar; según la resolución del ICAC 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; no es lo mismo el reconocimiento de un activo que de un pasivo por impuestos diferidos, en consecuencia los pasivos se reconocerán en todo caso, mientras que los activos que son derechos de compensación con bases imponibles positivas del futuro, están condicionados a la existencia de esas bases imponibles positivas futuras, por lo tanto, solo se reconocerán cuando que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos. Esto cobra especial importancia en el caso de la existencia en el ejercicio de bases imponibles negativas, tal y como desarrollaremos más adelante.

Según la Resolución: “3. *Salvo prueba en contrario, no se considera probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en los siguientes supuestos:*

- a) *Cuando se prevea que su recuperación futura se va a producir en un plazo superior a los diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, al margen de cuál sea la naturaleza del activo por impuesto diferido.*

b) En el caso de tratarse de créditos derivados de deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar fiscalmente por insuficiencia de cuota, cuando habiéndose producido la actividad u obtenido el rendimiento que origine el derecho a la deducción o bonificación, existan dudas razonables sobre el cumplimiento de los requisitos para hacerlas efectivas”.

“5. En todo caso, el plan de negocio empleado por la empresa para realizar sus estimaciones sobre las ganancias fiscales futuras deberá ser acorde con la realidad del mercado y las especificidades de la entidad”.

“8. En la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa reconsiderará la contabilización de todos los activos por impuesto diferido. Por lo tanto, en ese momento, la empresa dará de baja un activo reconocido con anterioridad si ya no resulta probable su recuperación, o registrará cualquier activo de esta naturaleza no reconocido previamente, siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación y se cumplen las demás reglas”.

5.8. COMPENSACIÓN BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

Para el ejercicio 2017 y siguientes, existe una 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. No existiendo limitación de tipo temporal.

Pero 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, introdujo una nueva limitación aplicable para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, y es el límite en la compensación de Bases Imponibles Negativas (BIN) en empresas con cifra de negocios de 20 millones de euros o superior en el ejercicio anterior, y también limitación a la aplicación de la deducción por doble imposición internacional o interna, generada o pendiente de compensar, de tal modo que se añade una disposición adicional decimoquinta, a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que indica lo siguiente:

«Disposición adicional decimoquinta. Límites aplicables a las grandes empresas en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.

De este modo, los 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, aplicarán las siguientes especialidades:

1. Los límites establecidos en el apartado 12 del artículo 11, en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 26, en la letra e) del apartado 1 del artículo 62 y en las letras d) y e) del artículo 67, de esta Ley se sustituirán por los siguientes:

– El 50 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros, pero inferior a 60 millones de euros.

– El 25 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

2. El importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31, 32 y apartado 11 del artículo 100, así como el de aquellas deducciones para evitar la doble imposición a que se refiere la disposición transitoria vigésima tercera, de esta Ley, no podrá exceder conjuntamente del 50 por ciento de la cuota íntegra del contribuyente.»

Resumiendo, en el ejercicio 2017 y siguientes, la compensación de bases imponibles negativas queda del siguiente modo:

Cifra de negocios en el ejercicio anterior	Ejercicio 2017 y siguientes
Inferior a 20 millones de euros	70 por ciento mínimo un millón de euros.
Entre 20 millones de euros e inferior a 60 millones	50 por ciento
60 millones o superior	25 por ciento

En todo caso se admite un importe mínimo de 1 millón de euros

Estos límites no serán de aplicación en los siguientes casos:

- en el caso de entidades de nueva creación, en los tres 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 en la que resulte aplicable el régimen fiscal especial establecido en el capítulo VII del título VII de esta Ley (fusiones, escisiones, etc.).

El artículo 26 de la LIS contempla unos supuestos en los que no se compensarán Bases Imponibles negativas de ejercicios anteriores.

No se produciría la compensación de Bases Imponibles negativas de ejercicios anteriores, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas

o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

b) Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 por ciento en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

c) La entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias:

- No viniera realizando actividad económica alguna dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición.
- Realizara una actividad económica en los 2 años posteriores a la adquisición diferente o adicional a la realizada con anterioridad, que determinara, en sí misma, un importe neto de la cifra de negocios en esos años posteriores superior al 50 por ciento del importe medio de la cifra de negocios de la entidad correspondiente a los 2 años anteriores.
- Se trate de una entidad patrimonial.
- La entidad haya sido dada de baja en el índice de entidades por no haber presentado la declaración por este Impuesto correspondiente a 3 períodos impositivos consecutivos.

Comentarios: Obsérvese que se trata de que nuevos socios, o socios que participen muy poco en la sociedad (menos del 25 por ciento), adquieran la mayoría del capital social (más del 50 por ciento), y además se cumpla alguna de las condiciones indicadas.

Entre las condiciones indicadas se encuentran:

- Inactividad durante los tres meses anteriores (pongo la atención de tres meses).
- Cambio de actividad con ciertas condiciones.
- Que se trate de una entidad patrimonial.
- Que no se haya presentado declaración del impuesto en los últimos tres años.

Veamos un caso práctico:

Una sociedad en el año 2019 acumulaba bases imponibles negativas de ejercicios anteriores por 1.000.000 euros. La empresa estuvo sin actividad durante los últimos seis meses de 2019.

En 2019 unos accionistas que ostentaban el 10 por ciento de la participación adquieren el 90 por ciento restante, quedándose con todo el capital social.

¿Puede la Sociedad compensar las Bases Imponibles negativas acumuladas?

SOLUCIÓN:

Se cumple el criterio de nuevos socios o socios que tenían una participación inferior al 25 por ciento obtienen la mayoría del capital social con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa, y la sociedad no ha realizado actividad en los tres

meses anteriores a la adquisición. En consecuencia, la entidad no podrá compensar en el futuro las Bases Imponibles negativas acumuladas.

Respecto a la comprobación de bases imponibles negativas se ha establecido un plazo especial de 10 años para su comprobación. Si transcurre dicho plazo, es obligatorio que el contribuyente acredite el importe de las bases negativas que pretende compensar, así como su cuantía exhibiendo la liquidación y la contabilidad, y acreditando también su depósito en el Registro Mercantil.

5.9. EJERCICIO DEL DERECHO DE COMPENSACIÓN BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

Una Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 1510/2013/00/00 de 04 de abril de 2017, considera que la compensación de bases imponibles negativas constituye una opción para el contribuyente, por lo tanto, y atendiendo al contenido del artículo 119.3 de la Ley General Tributaria, este derecho se puede ejercitar o se renuncia al mismo.

El artículo 119.3 de la Ley General Tributaria indica: "*3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración*".

Atendiendo a esto, el TEAC entiende que si una empresa teniendo bases imponibles negativas pendientes de compensar, y en un ejercicio posterior tiene base imponible positiva y no ejerce el derecho de compensación, o, por el contrario, decida compensar únicamente una parte de las mismas, se entiende que renuncia al mismo, y no puede ejercerlo en ese ejercicio, en la parte que pudo hacerlo y no lo hizo, por ejemplo cuando posteriormente la AEAT le pueda modificar la base imponible en una inspección.

Aún más, también entiende que esa misma empresa que tiene bases imponibles negativas pendientes de compensar, y en un ejercicio posterior no presenta en tiempo y plazo la declaración, se entiende que también renuncia al mismo, aunque la presente de forma extemporánea posteriormente, pues al no presentar la declaración en tiempo el TEAC también entiende que renuncia a la compensación futura de dichas bases imponibles negativas en el ejercicio en cuestión.

En este último caso, el TEAC toma esta decisión para no generar un beneficio en las empresas que no presenta declaración en tiempo y forma, por comparación con las que sí que las presentan y no ejercen el derecho de compensación.

Resumiendo, en el caso de tener bases imponibles negativas, hay que aplicárselas si se quieren deducir en ese ejercicio, y se debe de presentar la declaración en tiempo y forma, porque en caso contrario se entiende que se renuncia a la compensación en ese ejercicio. Pero no obstante el derecho no se pierde por eso y se podrán compensar en ejercicios siguientes. En la misma línea se pronuncia la consulta vinculante de la DGT V2496-18.

El TEAC en su resolución de 06356/2015 de 16 enero 2019, matiza el criterio contenido en la resolución 01510/2013 de 4 de abril de 2017, entendiendo que la opción elegida sobre la cantidad a compensar (o la no compensación) debe interpretarse y entenderse que es inmutable mientras las cosas no cambien. En el caso que se estudia, se trata de una sociedad que tiene unas bases imponibles negativas reconocidas por la AEAT, y efectúa la autoliquidación y no ejerce la opción de compensación. Pero posteriormente las BIN,s aumentan como consecuencia de un proceso de una resolución de un órgano revisor económico, administrativo o contencioso. Se produce un aumento de las BIN,s y por lo tanto, ante esta situación, si posteriormente existe una modificación de la autoliquidación estas BIN,s de nuevo reconocimiento sí que podrían ser utilizadas, ya que cuando ejerció la opción no puedo hacerlo porque no existían.

Con respecto a la libertad de amortización para empresas de Reducida Dimensión, el TEAC establece, en una unidad de criterio, que solo puede establecerse en el plazo reglamentario de declaración, de tal modo que “la libertad de amortización” funciona como una opción (Art. 119.3) y sólo puede ejercitarse en el plazo reglamentario de presentación de la declaración. Así, si un sujeto pasivo decide en la declaración de un ejercicio no acoger a “la libertad de amortización” determinados bienes y/o derechos, posteriormente ya no podrá cambiar esa opción respecto de ese ejercicio y debe quedar constancia en la contabilidad de dicha opción.

Del mismo modo, tanto la minoración de la Base Imponible por la reserva de capitalización, como de nivelación son incentivos opcionales, si se decide no utilizarlos en este ejercicio no se podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación posteriormente para aplicarlas.

5.10. MINORACIONES DE LA BASE IMPONIBLE

En el cierre de 2019 también se podrán seguir aplicando las minoraciones de la base imponible por:

- Reserva de capitalización (artículo 25 LIS).
- Reserva de nivelación de Bases Imponibles Negativas (artículo 105 LIS).

5.10.1. Minoración de la Base Imponible por reserva de capitalización. Art. 25 LIS

Los contribuyentes que tributen al tipo 25 por ciento, al 30 por ciento o al 15 por ciento (por inicio de actividad, aunque hay que advertir que las entidades de nueva creación no aplican este incentivo en el primer período impositivo, aunque incrementen sus fondos propios dado que para la determinación de los fondos propios no se tienen en cuenta los beneficios del ejercicio y siempre será nulo el incremento), tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10 por ciento

del importe del incremento de sus fondos propios, (con el límite también del 10 por ciento de la Base imponible del periodo) 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 (10 por ciento del citado incremento), que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.

Ahora bien, el incremento de fondos propios vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.

No obstante, a los efectos de determinar el referido incremento, no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo:

1. Las aportaciones de los socios.
2. Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.
3. Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.
4. Las reservas de carácter legal o estatutario. Teniendo en cuenta que según la Dirección General de Tributos (consulta V2357-16), el concepto de reserva legal es un concepto amplio, y no se limita a lo que la legislación mercantil entiende por reserva legal, sino que incluye a cualquier otra legislación fiscal o mercantil que obligue a dotar una reserva obligatoria, como por ejemplo la reserva por inversión de beneficios.
5. Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
6. Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.
7. Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este Impuesto.

IMPORTANTE: Todo lo cual provoca la necesidad de que para que pueda ser aplicado este incentivo fiscal, el aumento de los fondos propios sea como consecuencia de reservas de libre disposición provenientes de la distribución del resultado del ejercicio anterior.

No se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos:

- Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.
- Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el capítulo VII del título VII de esta Ley.

- Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

Ahora bien, en ningún caso, el derecho a la reducción 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 (integración de deterioro de créditos no deducibles inicialmente) y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, en caso de insuficiencia de la 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, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo en el período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en el párrafo anterior. Por lo que puede surgir otra diferencia temporaria positiva, lo que provocará la aparición de un nuevo derecho fiscal susceptible de ser reconocido como activos por derechos por reserva de capitalización (474xx).

Ahora bien, hay que poner de manifiesto que, si se produce este hecho y la cantidad minorada es inferior al 10 % del incremento de los fondos propios por insuficiencia de base imponible, hay que indicar que la Dirección General de Tributos ha matizado que la reserva figurará por el importe reducido y no por el 10 por 100 del incremento de los fondos.

El incumplimiento de los requisitos previstos como el mantenimiento de la reserva de capitalización durante 5 años, dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora, en la autoliquidación del año en que se incumpla.

En ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015, según DGT V4127-15, el plazo para dotar la referida reserva de capitalización es el previsto en la normativa mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio.

Finalmente, comentar que según nota de la AEAT²³, *“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.

²³ Puede verse en:

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/componentes/Le_interesa_conocer/Actualizacion_Manual_de_Sociedades.shtml

5.10.2. Minoración de la Base Imponible por la reserva de nivelación de bases imponibles negativas. Art. 105 LIS

Solamente aplicables a las Empresas de Reducida Dimensión (ERD).

Las ERD podrán minorar su Base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su importe, pero en todo caso, la minoración no podrá superar el importe de 1 millón de euros. Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el importe de la minoración no podrá superar el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

Esta minoración no la pueden aplicar aquellas ERD que inicien una actividad económica y tributen al 15 por ciento.

La minoración sobre la Base imponible positiva por reserva de nivelación debe ser después de haber considerado, en su caso, la Reserva de Capitalización y la compensación de bases imponibles negativas. En este sentido se expresa la declaración del modelo 200 del impuesto y en los pagos fraccionados, sí que establece el orden a aplicar, que será el siguiente: primero minorar la reserva de capitalización de la base imponible previa, después considerar la compensación de base imponibles negativas, y finalmente minorar sobre ese resultado la reserva de nivelación.

La condición para aplicar la minoración por reserva de nivelación es que, si la entidad tiene bases negativas en los 5 años siguientes, el importe minorado se va adicionando a las mismas hasta dejarlas en cero, y si no existen bases imponibles negativas suficientes en los cinco próximos años, la cantidad minorada se adiciona a la base imponible del quinto año.

Por todo ello, desde un punto de vista contable y según la Consulta número 1 del BOICAC número 106/Junio 2016, sobre el efecto impositivo de la “reserva de capitalización” y la “reserva de nivelación” reguladas en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, con respecto a la reserva de nivelación “*...al minorarse la base imponible se pone de manifiesto una diferencia temporaria imponible asociada a un pasivo sin valor en libros pero con base fiscal que traerá consigo el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido cuya reversión se producirá en cualquiera de los dos escenarios regulados por la ley fiscal (generación de bases imponibles negativas o transcurso del plazo de cinco años sin incurrir en pérdidas fiscales)*”.

También, el contribuyente está obligado a dotar una reserva por el importe de la minoración, que será indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad de las cantidades a que se refiere el apartado anterior.

La reserva deberá dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en base imponible, esto es con cargo al resultado de 2019. En caso de no poderse dotar esta reserva, la minoración estará condicionada a que la misma se dote con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación. Por lo tanto, y según DGT V 4127-15, dicha reserva deberá dotarse, siempre que sea posible cuando la Junta General resuelva sobre la aplicación del resultado del ejercicio iniciado en 2019.

No se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos:

- Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.
- Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el capítulo VII del título VII de esta Ley (fusión, escisión, etc.).
- Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

La minoración de BI por esta reserva de nivelación se tendrá en cuenta a efectos de determinar los pagos fraccionados según el art. 40.3.

Comentar también que las cantidades destinadas a la dotación de la reserva prevista en este artículo no podrán aplicarse, simultáneamente, al cumplimiento de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25.

El incumplimiento de lo dispuesto respecto al mantenimiento de la reserva de nivelación determinará la integración en la cuota íntegra del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, la cuota íntegra correspondiente a las cantidades que han sido objeto de minoración, incrementadas en un 5 por ciento, además de los intereses de demora.

5.11. 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 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 Entidades Reducida Dimensión (ejercicio anterior INCN inferior a 10 millones de euros): 25 por ciento.
3. Tipo normal: 25 por ciento.
4. Entidades de crédito: 30 por ciento.
5. Entidades dedicadas a explotación hidrocarburos: 30 por ciento.
6. Entidades no lucrativas de interés público Ley 49/2002 de 23 de diciembre: 10 por ciento resultado actividad empresarial.
7. Entidades no lucrativas que no sean de interés público y parcialmente exento (Capítulo XIV de la LIS): 25 por ciento resultado actividad empresarial.
8. Tributarán al 20 por ciento las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, excepto por lo que se refiere a los resultados extra cooperativos, que tributarán al tipo general del 25 %

9. Las cooperativas de crédito y cajas rurales tributarán al tipo general, excepto por lo que se refiere a los resultados extra cooperativos, que tributarán al tipo del 30 por ciento.

10. Las sociedades de inversión de capital variable reguladas por la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, (siempre que el número de accionistas fuera el previsto en su artículo 9.4; así como los fondos de inversión de carácter financiero previstos en la citada Ley, siempre que el número de partícipes requerido sea, como mínimo, el previsto en su artículo 5.4; las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria regulados en la citada Ley, distintos de los previstos en la letra d) siguiente, siempre que el número de accionistas o partícipes requerido sea, como mínimo, el previsto en los artículos 5.4 y 9.4 de dicha Ley y que, con el carácter de instituciones de inversión colectiva no financieras, tengan por objeto exclusivo la inversión en cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento; las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria regulados en la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva que cumplan ciertas condiciones; y finalmente el fondo de regulación del mercado hipotecario, establecido en el artículo veinticinco de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de regulación del mercado hipotecario; tributarán al 1 %.

11. Los fondos de pensiones regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, tributarán al cero por ciento.

5.12. LIMITACIÓN A LA REVERSIÓN DE CIERTAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS QUE ORIGINARON ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

Se trata de la aparición de bases imponibles negativas por compensación de activos por impuestos diferidos. En concreto, nos estamos refiriendo a que en ejercicios anteriores se produjeron Activos por Impuestos diferidos, lo cual provocó en su día diferencias temporarias positivas. Pues bien, si en el ejercicio siguiente revierten, y, en consecuencia, se convierten en diferencias negativas, existe una limitación a su reconocimiento en algunos casos, y esta limitación consiste en que no se podrá producir base imponible negativa por este motivo.

En este sentido, se manifiesta actualmente, en el artículo 11.12 de la LIS, se dice textualmente lo siguiente:

“12. Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, jubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en esta Ley, con el límite del 70 por ciento de la base

imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

Las cantidades no integradas en un período impositivo serán objeto de integración en los períodos impositivos siguientes con el mismo límite. A estos efectos, se integrarán en primer lugar, las dotaciones correspondientes a los períodos impositivos más antiguos.”

Vamos a intentar explicar qué se quiere decir con esto.

En primer lugar, hay que saber qué afecta a la reversión de activos por diferencias temporarias deducibles. Se trata de gastos contabilizados en periodos anteriores y que no fueron deducibles en ese año, pero lo serán en el futuro.

Pero no les resulta de aplicación a las reversiones de las diferencias temporarias deducibles que provengan de la aplicación del 12.2.a) de esta Ley (esto es aquellos deterioros de créditos no vinculados con el contribuyente y que tengan antigüedad de menos de seis meses). Son créditos comerciales y son los que tienen la mayoría de las empresas que podemos catalogar de “normales”.

Hay que recordar que en las entidades financieras no les resulta aplicable la deducibilidad por el tema de los seis meses, ya que tienen un criterio de deducibilidad especial.

Entonces, ¿a cuáles afecta?, pues al resto, que son:

- Aquellos deterioros de créditos no vinculados y no adeudados por entidades de derecho público, por otros motivos.
- Dotaciones a aportaciones de sistema de previsión social.
- Dotaciones a provisiones o fondos internos para coberturas similares a los planes de pensiones.
- Prejubilaciones.
- Deterioros de otros activos como de los inmuebles adjudicados por créditos impagados y vinculados con ellos.
- Deterioro de inversiones financieras en empresas del grupo, multigrupo y asociadas provocados también por impago de créditos.

Se puede decir, que las empresas que pueden verse afectadas por esta medida son principalmente entidades financieras, inmobiliarias, eléctricas, etc.

En segundo lugar, vamos al fondo de la cuestión. Se trata de que la reversión de las diferencias que han provocado activos por impuestos diferidos (que fueron positivas en su día), y ahora cuando reviertan serán negativas, y entonces, este efecto negativo en el resultado contable pudiera provocar bases imponibles negativas. Existe una limitación en este caso, y la reversión se producirá hasta dejar la base imponible en cero (y no solo eso, sino en un porcentaje de la base imponible positiva que veremos posteriormente), pero en ningún caso se pueden provocar pérdidas por ello.

Las cantidades que no puedan ser deducidas ahora por ese motivo, lo serán durante los ejercicios siguientes sin ningún problema, pero siempre con el mismo límite de la base imponible positiva que veremos a continuación.

¿Qué sucede entonces?, pues que activos por impuestos diferidos que debían proceder de bases impositivas negativas (por pérdidas fiscales), no se afloran y se mantienen bajo el epígrafe de activos por diferencias temporarias deducibles.

Recordar que los activos por pérdidas fiscales son aquellas partidas que Basilea III²⁴ indica que se excluyeran del cómputo del Patrimonio Neto. Vamos a llamarles “activos peligrosos”, pues bien, se cambian por otros menos peligrosos como son por diferencias temporarias deducibles (menos peligrosos).

Finalmente hay que recordar que las limitaciones de compensación de bases impositivas negativas son:

- General (año anterior menos de 20 millones de cifra de negocio) para 2019: 70 por ciento de la Base Imponible positiva previa a la integración de estos gastos y de la reserva de capitalización.
- Cifra de negocios durante los 12 meses anteriores igual o superior a 20 millones e inferior a 60 millones: 50 por ciento de la Base imponible positiva antes de compensar bases impositivas negativas.
- Cifra de negocios durante los 12 meses anteriores igual o superior a 60 Millones: 25 por ciento de la Base imponible positiva previa antes de compensar bases impositivas negativas²⁵:

Veamos un ejemplo:

Supongamos una empresa que tiene en su activo la cuenta 4740 Activos por diferencias temporarias deducibles por 30.000 euros, siendo el efecto impositivo de una diferencia positiva de 100.000 euros provocada por un deterioro de activos distintos a los correspondientes en el art. 12.2.a) de la LIS. Se trata de una entidad financiera y el tipo impositivo 30 por ciento.

El año anterior la cifra de negocios ascendió a 50 millones de euros.

Pues bien, supongamos que en este año 2019 revierte la diferencia temporaria deducible de 100.000 euros.

Supongamos que la Base Imponible positiva previa asciende a:

- Caso a: 300.000 euros.
- Caso b: 0 euros.

SOLUCIÓN:

²⁴ Puede verse en: Marco regulador internacional para bancos (Basilea III). http://www.bis.org/bcbs/basel3_es.htm

²⁵ Introducido por 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. Teniendo en cuenta que en cualquier caso se admite un importe mínimo de 1 millón de euros

En ambos casos, el efecto de la reversión de los activos por impuestos diferidos registrados en la cuenta 4740 Activos por diferencias temporarias deducibles, sería negativo, disminuyendo de este modo la base imponible.

En el caso a) al ser la Base Imponible previa de 300.000 euros, se podría deducir la diferencia negativa por la reversión de la diferencia temporaria totalmente por 200.000 euros. De tal modo que la base imponible final quedaría establecida en 100.000 euros (300.000 – 200.000) euros, y se tributaría por dicha cantidad. De este modo, se podría aplicar totalmente la diferencia negativa por la reversión de la diferencia temporaria.

En caso b) en circunstancias normales, si no existiera la restricción, se produciría la reversión de la diferencia temporaria registrada en la cuenta 4740, y aparecería el efecto impositivo de la base imponible final que sería negativa (ascendería a menos 100.000). Esto es, se cancelaría la cuenta 4740 Crédito por diferencias temporarias (menos peligroso) y aparecería la cuenta 4745 Crédito por pérdidas fiscales (más peligrosa).

Pero aplicando la restricción, no podría aplicarse la deducción, y la base imponible final sería de cero, permaneciendo en el activo la cuenta 4740 Activos por diferencias temporarias deducibles por 30.000 euros, y habría que esperar a años siguientes para su deducción.

De modo que la reversión de la diferencia temporaria no se podría provocar bajo ningún concepto bases imponibles negativas, por lo que la diferencia temporaria no revertiría, se quedaría en el balance como estaba antes, y la base imponible sería igual a cero, por lo que se mantendría en el balance la cuenta 4740 Activo por diferencias temporarias deducibles por 30.000 euros para años siguientes (menos peligrosa).

¿Es importante esto?

Pues sí, para el caso de las entidades financieras, por aplicación de los criterios de Basilea III.

En definitiva, se trata de cambiar los “créditos por pérdidas fiscales” por los “activos por diferencias temporarias deducibles”.

También, y relacionado con este tema, en el artículo 130 LIS, se contempla el derecho a la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria. Esto se producirá en aquellos casos en los que:

“a) Que el contribuyente registre pérdidas contables en sus cuentas anuales, auditadas y aprobadas por el órgano correspondiente.

En este supuesto, el importe de los activos por impuesto diferido objeto de conversión estará determinado por el resultado de aplicar sobre el total de los mismos, el porcentaje que representen las pérdidas contables del ejercicio respecto de la suma de capital y reservas.

b) Que la entidad sea objeto de liquidación o insolvencia judicialmente declarada.

Asimismo, los activos por impuesto diferido por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las bases imponibles negativas, se convertirán en un crédito exigible frente a la Administración Tributaria cuando aquellos sean consecuencia de integrar en la base imponible las

dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, así como las dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que generaron los activos por impuesto diferido a que se refiere el primer párrafo del apartado anterior.

3. La conversión de los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 1 de este artículo en un crédito exigible frente a la Administración Tributaria se producirá en el momento de la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en que se hayan producido las circunstancias descritas en el apartado anterior.

4. La conversión de los activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración Tributaria a que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que el contribuyente pueda optar por solicitar su abono a la Administración Tributaria o por compensar dichos créditos con otras deudas de naturaleza tributaria de carácter estatal que el propio contribuyente genere a partir del momento de la conversión. El procedimiento y el plazo de compensación o abono se establecerán de forma reglamentaria.

5. Los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 1 anterior podrán canjearse por valores de Deuda Pública, una vez transcurrido el plazo de 18 años, computado desde el último día del período impositivo en que se produzca el registro contable de tales activos. El procedimiento y el plazo del canje se establecerán de forma reglamentaria”.

Todo ello se relaciona con el aval que el Gobierno realizó por estos activos por impuestos diferidos de la banca mediante el Real Decreto-Ley 14/2013, de 29 de noviembre, de medidas urgentes para la adaptación del derecho español a la normativa de la Unión Europea en materia de supervisión y solvencia de entidades financieras, ya que las normas de Basilea III no contemplaban estos activos por impuestos diferidos para al cálculo del “core capital”. Finalmente, para evitar que la Unión Europea interpretara todo esto como un trato de favor hacia la banca, por Ley de Presupuestos de 2016 se impuso un gravamen del 1,5 por ciento a estos avales.

Veamos un caso práctico:

Una entidad tenía las siguientes partidas en su cuenta de resultados, no deducibles fiscalmente acogidos al REAL DECRETO-LEY 14/2013, DE 29 DE NOVIEMBRE, DE MEDIDAS URGENTES:

Dotaciones a aportaciones de sistema de previsión social: 300.000 euros.

Dotaciones a coberturas similares a planes de pensiones: 500.000 euros.

Prejubilaciones: 600.000 euros.

Deterioros de activos adjudicados por créditos impagados y vinculados con ellos: 300.000 euros.

Deterioro de inversiones procedentes de créditos impagados: 300.000 euros.

TOTAL: 2.000.000 Euros. Efecto impositivo: 30 por ciento = 600.000 euros.

Supongamos que la entidad refleja pérdidas contables en sus cuentas anuales, auditadas y aprobadas por el órgano correspondiente. De tal modo que este ejercicio tiene un resultado negativo de 800.000 euros, siendo su capital y reservas 4.000.000 euros.

Contabilización:

600.000	(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles	(6301) Impuesto diferido	600.000
---------	---	--------------------------	---------

Aplicación art. 130 LIS: porcentaje que representen las pérdidas contables del ejercicio respecto de la suma de capital y reservas: $800.000/4.000.000 = 0,20$. Lo que significa 20 por ciento.

Conversión de Activos por impuestos diferidos en activo corriente: $600.000 \times 20 \text{ por ciento} = 120.000$ euros.

Contabilización:

120.000	(470) H. Publica deudora por diversos conceptos.	(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles	120.000
---------	--	---	---------

5.13. DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES DE LA CUOTA INTEGRAL

Las bonificaciones para el ejercicio 2019 no tienen gran novedad con respecto a 2018 de modo que contamos con:

1. Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (art. 33). Queda igual que en el ejercicio 2016.
2. Bonificación por prestación de servicios públicos locales (art. 34). Queda igual que en el ejercicio 2016.

En cuanto a las deducciones en el cierre del ejercicio solo quedan 4 tipos de deducciones, ya que a partir del 1 de enero de 2019 desaparece la deducción por creación de empleo en la doble versión por la formalización en ambos casos de un contrato por tiempo indefinido de apoyo a los

emprendedores, definido este en el artículo 4 de la Ley 3/2012, de 6 de julio²⁶. De tal modo, que los motivos de deducción actualmente son:

1. Deducción por I+D e Innovación Tecnológica. IT (art. 35).

Inversiones en I+D:

- 25 por ciento de los gastos del periodo.
- 42 por ciento de los que excedan del bienio anterior.
- 17 por ciento adicional sobre los gastos de personal de investigadores cualificados adscritos en exclusiva a proyectos de I+D.
- 8 por ciento sobre inversiones en elementos de Inmovilizado Material o Intangible afectos exclusivamente a proyectos de I+D (no para edificios y terrenos).

Inversiones en Innovación Tecnológica (IT): 12 por ciento de los gastos efectuados en el período impositivo.

2. Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (art. 36)²⁷:

- a) Del 25 por ciento respecto del primer millón de base de la deducción.
- b) Del 20 por ciento sobre el exceso de dicho importe.

La base de la deducción estará constituida por el coste total de la producción, así como por los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite para ambos del 40 por ciento del coste de producción.

²⁶ Derogada por Real Decreto-Ley 28/2018, de 28 de diciembre, para la revalorización de las pensiones públicas y otras medidas urgentes en materia social, laboral y de empleo. Se introdujo esta deducción por aplicación de la disposición transitoria novena de la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, y ha sido derogada por la letra a) del número 2 de la disposición derogatoria única del R.D.-ley 28/2018, de 28 de diciembre, para la revalorización de las pensiones públicas y otras medidas urgentes en materia social, laboral y de empleo («B.O.E.» 29 diciembre) con efectos desde el 1 enero 2019 .El motivo es como consecuencia de la disminución de la tasa de desempleo por debajo del 15 %.

²⁷ Según la Ley de Presupuestos de 2018, a partir del 5 de julio de 2018, se establecen una serie de obligaciones a los productores que apliquen esta deducción, como son:

- 1. Incorporar en los títulos de crédito y en la publicidad de la producción una referencia específica a haberse acogido al incentivo fiscal.
- 2. Remitir al Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales para su archivo, clasificación y gestión una serie de materiales que son objeto de la deducción y una serie de informaciones.
- 3. Compromiso a ceder los derechos de reproducción parcial de las obras audiovisuales y materiales gráficos entregados para la realización de actividades y elaboración de materiales de promoción en España y en el extranjero con fines culturales o turísticos.

Pues bien, estas obligaciones han sido suprimidas por el Real Decreto-Ley 26/2018 de 28 de diciembre, por el que se aprueban medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematografía; ya que podían acarrear importantes consecuencias negativas para el cine español. No obstante, se ha añadido en el artículo 36.2 LIS que “reglamentariamente se podrán establecer los requisitos y obligaciones para tener derecho a la práctica de esta deducción” con el objeto de que mediante modificación de Reglamento se establezcan las obligaciones que se considere que deben asumir los productores que se acojan a este incentivo fiscal, que resulten proporcionadas y acordes a la finalidad del incentivo. Puede verse en:

[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/RSS/Todas las Novedades/Le interesa conocer/Principales novedades tributarias contenidas en el Real Decreto ley 26 2018 de 28 de diciembre por el que se aprueban medi cinematografia.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/RSS/Todas%20las%20Novedades/Le%20interesa%20conocer/Principales%20novedades%20tributarias%20contenidas%20en%20el%20Real%20Decreto%20ley%2026%202018%20de%2028%20de%20diciembre%20por%20el%20que%20se%20apruueban%20medi%20cinematografia.shtml)

Al menos el 50 por ciento de la base de la deducción deberá corresponderse con gastos realizados en territorio español.

El importe de esta deducción no podrá ser superior a 3 millones de euros.

En el supuesto de una coproducción, los importes señalados en este apartado se determinarán, para cada coproductor, en función de su respectivo porcentaje de participación en aquella.

El importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de las ayudas percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 50 por ciento del coste de producción. No obstante, dicho límite se elevará hasta:

a") El 60 por ciento en el caso de producciones transfronterizas financiadas por más de un Estado miembro de la Unión Europea y en las que participen productores de más de un Estado miembro.

b") El 70 por ciento en el caso de las producciones dirigidas por un nuevo realizador cuyo presupuesto de producción no supere 1 millón de euros.

3. Deducción por creación de empleo para personas con discapacidad (art. 38). Se mantiene en los mismos términos que en el ejercicio anterior.

a) Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 9.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento, contratados por el sujeto pasivo, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior.

b) Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 12.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 65 por ciento, contratados por el sujeto pasivo, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior.

4. Sociedades forestales²⁸. Deducción del 10 por ciento de los gastos o inversiones en conservación, mantenimiento, mejora, protección y acceso al monte por estas sociedades.

El importe de todas estas deducciones no podrá exceder conjuntamente del 25 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones. No obstante, el límite se elevará al 50 por ciento cuando el importe de la deducción prevista en el artículo 35 (Deducción por I+D e IT), que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10 por ciento de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

²⁸ Véase Disposición adicional decimotercera de la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes («B.O.E.» 22 noviembre), por la que se establece una deducción en el Impuesto sobre Sociedades por gastos e inversiones de las sociedades forestales.

Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a la deducción prevista en el artículo 35 (Deducción por I+D e IT) de esta Ley podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

También el importe de la deducción aplicada o abonada, de acuerdo con lo dispuesto en este apartado, en el caso de las actividades de innovación tecnológica no podrá superar conjuntamente el importe de 1 millón de euros anuales. Asimismo, el importe de la deducción aplicada o abonada por las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, de acuerdo con lo dispuesto en este apartado, no podrá superar conjuntamente, y por todos los conceptos, los 3 millones de euros anuales. Ambos límites se aplicarán a todo el grupo de sociedades, en el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

No obstante, según el artículo 39.2 LIS, “... en el caso de entidades a las que resulte de aplicación el tipo de gravamen previsto en el apartado 1 (tipo general de gravamen) o en el apartado 6 del artículo 29 de esta Ley (las entidades de crédito, así como las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos), las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica..., podrán, opcionalmente, quedar excluidas del límite establecido en el último párrafo del apartado anterior, y aplicarse con un descuento del 20 por ciento de su importe, en los términos establecidos en este apartado. En el caso de insuficiencia de cuota, se podrá solicitar su abono a la Administración tributaria a través de la declaración de este Impuesto, una vez finalizado el plazo a que se refiere la letra a) siguiente. Este abono se regirá por lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo, sin que, en ningún caso, se produzca el devengo del interés de demora a que se refiere el apartado 2 de dicho artículo 31”.

Finalmente, comentar que también existe la posibilidad de monetizar la deducción por producciones cinematográficas extranjeras.

En cuanto a las deducciones establecidas en la Ley anterior, y vigentes hasta el anterior ejercicio, y que estuviesen pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota en el ejercicio anterior, al inicio del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, la DT 24ª indica que podrán deducirse a partir de dicho período impositivo, con los requisitos previstos en su respectiva normativa de aplicación con anterioridad a esa fecha, en el plazo y con las condiciones establecidos en el artículo 39 de esta Ley (15 o 18 años).

Todo esto, significa que las deducciones pendientes de aplicar de años anteriores se pueden aplicar a partir de 2015 con el límite del 25 por ciento sobre la cuota íntegra minorada.

Por otra parte, será posible aplicar en 2015 y siguientes la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios cuando dicha reinversión se materialice en plazo en ejercicios iniciados

a partir de 1 de enero de 2015, haciéndose al tipo establecido en su momento (en general al 12 por ciento). Asimismo, las empresas de reducida dimensión podrán aplicar la deducción por inversión de beneficios si se invierten los de 2014 en este año.

Veamos un caso práctico.

En el ejercicio que se cierra, la cuota íntegra asciende a 250.000 euros. La empresa tiene deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, por importe de 300.000 euros. El límite aplicable es del 25 por ciento de la cuota íntegra.

No tenemos en cuenta ninguna otra circunstancia para aislar el efecto de la deducción por I+D.

La liquidación del impuesto será:

Cuota íntegra	250.000
(-) Deducción de la cuota por actividades de I+D 25 por ciento sobre 250.000	-62.500
Cuota líquida	187.500

Contabilización:

187.500	(6300) Impuesto corriente	(4752) H.P. acreedora por IS	187.500
---------	---------------------------	------------------------------	---------

Por las deducciones pendientes de aplicar: $300.000 - 62.500 = 237.500$ euros. Supongamos que no existe duda sobre su recuperabilidad futura.

237.500	(4742) Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	(6301) Impuesto diferido	237.500
---------	--	--------------------------	---------

A continuación, se solicita la devolución del importe correspondiente: 80 por ciento sobre $237.500 = 190.000$ euros.

190.000	(4709) H.P. deudora por devolución de impuestos	(4742) Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	237.500
47.500	(6301) Impuesto diferido		

Cuando se perciba el importe solicitado:

190.000	(57xx) Tesorería	(4709) H.P. deudora por devolución de impuestos	190.000
---------	------------------	---	---------

5.14. 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 estatutaria	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 %. No se ha contabilizado 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 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 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 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:	
Coficiente:	
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

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 hay que incorporar un quinto (R.D.Ley 3/2016)	-500.000	100.000	100.000	400.000
Activo dif.temporarias deducibles.	50.000	25000	25.000	100.000

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

CALCULO DE LA BASE IMPONIBLE Y DE LA CUOTA A PAGAR.	
Resultado contable antes de impuestos	10.400.000
Diferencias permanentes	
Exceso de gastos atención a clientes	100.000
Derechos de uso patentes	
Importe: $0,60 \times 0,78 \times (1.000.000 - 200.000)$	- 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 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
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

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 página 98): *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 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) 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 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
Impuesto 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	Impuesto corriente	6300	239.265
			a	Impuesto diferido	6301	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
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	
Resultado contable del ejercicio	8.271.750				8.271.750
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.

6. BIBLIOGRAFÍA.

Agencia Tributaria. Nota publicada por la AEAT “Incorporación en el Impuesto sobre Sociedades de los efectos de la Circular de la 4/2017, de 27 de noviembre.

Agencia Tributaria. Nota de la AEAT. Sobre 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.

Consulta 4 (BOICAC) nº 36, de diciembre de 1998.

Consulta núm. 5 del BOICAC 74/junio 2008.

Consulta núm. 4 del BOICAC 77/marzo 2009.

Consulta núm. 3 del BOICAC 79 de septiembre de 2009.

Consulta núm. 6 del BOICAC núm. 79/septiembre de 2009.

Consulta número 2 del BOICAC número 90/junio 2012.

Consulta núm.2 del BOICAC núm. 96 de diciembre de 2013.

Consulta núm. 1 del BOICAC 100 de diciembre de 2014.

Consulta vinculante de la DGT V2496-18 La sociedad consultante debe presentar autoliquidación extemporánea del impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 2016.

Consulta vinculante de la DGT CV 31-1-17. Los gastos derivados de la adquisición de obsequios de escaso valor que se entregan para promocionar los productos de una entidad.

Labatut Serer, G, Gomá Guitart, P: Aspectos prácticos de la contabilidad de impuestos”. Editorial Francis Lefebvre. ISBN 978-84-17162-76-4. Depósito legal: M-35326-2017.

Normas Internacionales de Información Financieras adaptadas por la Unión Europea: NIIF-UE 9. Instrumentos financieros.

Normas Internacionales de Información Financiera adaptadas por la Unión Europea: NIIF-UE 15. Reconocimiento de Ingresos.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades.

Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017.

Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

Marco regulador internacional para bancos (Basilea III). http://www.bis.org/bcbs/basel3_es.htm

Martínez Alonso, A y Labatut Serer, G. “Casos prácticos de PGC y PGC Pymes y sus implicaciones fiscales”. Capítulo 8. Quinta Edición. Enero 2016. Editorial Wolters Kluwer.

Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.

Proyecto de Resolución 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.

Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio.

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

REAL DECRETO 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

REAL DECRETO 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.

Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

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.

R.D.-ley 17/2018, de 8 de noviembre, por el que se modifica el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el R.D. Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

R.D.-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral.

Real Decreto 602/2016 por el que se modifica el Plan General de Contabilidad, el Plan General de Contabilidad de PYMES y las Normas para formular Cuentas Anuales Consolidadas.

Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.



Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos.

Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.

Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre beneficios.

Resolución, de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por el que se aprueban los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.

Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 1510/2013/00/00 de 04 de abril de 2017.