



Caso práctico sobre el cierre Contable y Fiscal de 2016

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.

Vamos a comentar mediante un caso práctico algunas diferencias que consideramos importantes entre la contabilidad y fiscalidad para el cierre de 2016. Sobre todo tras la aplicación 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.

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

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

Algunas diferencias permanentes:

Ingresos no computables: Diferencias permanentes negativas.

1. Artículo 23 del LIS. Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles. Denominado Paten Box. 1. Las rentas procedentes de la cesión del 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, 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 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 y, en su caso, de la adquisición del activo.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”, siempre y cuando cumplan una serie de condiciones establecidas en el art. 23 del TRLIS. En consecuencia el 60 % está exenta de tributación multiplicada por un coeficiente en el que se penaliza la subcontratación por partes vinculadas.
Se trata de una diferencia permanente negativa.
2. Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español. Art. 21 LIS. Exención por doble imposición, debe cumplirse:

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

NOTA: 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

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

Gastos no deducibles: Diferencias positivas.

1. Artículo 15 LIS. Gastos no deducibles.

No serán deducibles:

.....

“c) Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones”.

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad”.

Produciéndose una diferencia permanente positiva.

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

Produciéndose una diferencia permanente positiva.

3. No deducibilidad de los intereses de préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo. Art. 15.a). Se trata de la no deducibilidad de los préstamos

participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, ya que se considera retribución de los fondos propios (art. 15.a) Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades). Según la Disposición Transitoria 17ª, este 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 será deducible y se considerara retribución de fondos a los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades como por ejemplo las retribuciones de las acciones sin voto o acciones rescatables que contablemente es un gasto, pero que fiscalmente no será deducibles.

Surgiendo de este modo una diferencia permanente positiva.

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

Surgiendo de este modo una diferencia permanente positiva.

6. Art. 15 k). Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades respecto de la que se de alguna de las siguientes circunstancias:

1.º que, en el período impositivo en que se registre el deterioro, se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 de esta Ley (5 % o 20 millones de euros), o

2.º que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en dicho período impositivo no se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley (tributación al menos del 10 %).

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, Será 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, Será aplicable a partir del 1 de enero de 2017

Algunas Diferencias temporarias positivas deducibles en el futuro.

8. Artículo 16 LIS. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros. “1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.....En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos (sin limitación de tiempo), conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado”.

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

9. Artículo 11.9 LIS. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos.

“Las rentas negativas generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean dados de baja en el balance de la entidad adquirente, sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo.

No obstante, en el caso de elementos patrimoniales amortizables, las rentas negativas se integrarán, con carácter previo a dichas circunstancias, en los períodos impositivos que restaran de vida útil a los elementos transmitidos, en función del método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.”.

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

10. Artículo 12 LIS. Correcciones de valor: amortizaciones

“1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. Se considerará que la depreciación es efectiva cuando:

a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en la siguiente tabla.

b) Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.

c) Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.....

d) Se ajuste a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria.

e) El contribuyente justifique su importe.....”

En consecuencia, en el caso de que se apliquen porcentajes de amortización superiores a los máximos existentes en las tablas fiscales aprobadas por el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, salvo que se justifique o se apruebe un plan especial, no serán deducibles en ese ejercicio, produciéndose una diferencia temporaria positiva deducible en el futuro. Si sucede esto surgirá una diferencia temporaria positiva deducible en el futuro.

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

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

12. Artículo 13.1. LIS. Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales.

“1. Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del Impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.
- b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.....”

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

13. También en el Artículo 13.2. LIS. Pérdidas por deterioro, se indica que

“2. No serán deducibles:

- a) Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio.
- b) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.
- c) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda.

Las pérdidas por deterioro señaladas en este apartado serán deducibles en los términos establecidos en el artículo 20 de esta Ley”. Esto es en el momento de su venta posterior o su amortización, ya que el valor fiscal y contable de los elementos son distintos.

En el momento en el que surgen provocarán una diferencia temporaria positiva por los gastos no deducibles, provocando, tal y como se ha indicado una valoración fiscal y contable distinta, y un efecto impositivo que se registrará en la cuenta 4740 Activos por diferencias temporarias deducibles.

14. Artículo 14.9 LIS. Provisiones

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

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

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

15. Para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016¹, 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 modifica la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Provocarán una diferencia temporaria positiva por los gastos no deducibles, provocando, tal y como se ha indicado una valoración fiscal y contable distinta, y un efecto impositivo que se registrará en la cuenta 4740 Activos por diferencias temporarias deducibles.

Algunas Diferencias temporarias negativas imposables en el futuro.

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

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación.

Lo previsto en este apartado se aplicará cualquiera que hubiere sido la forma en que se hubiere contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas”.

Se trata de una diferencia temporaria negativa imposable 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.

¹ Novedad 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



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

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

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

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

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

Compensación bases imponibles negativas.

En el ejercicio 2016, las bases imponibles negativas se pueden compensar en un futuro sin límite temporal, pero se mantienen las limitaciones en la cuantía que existía en el ejercicio anterior. Esta limitación en las cuantías son las siguientes:

- Importe neto de la cifra de negocios (INCEN) en los 12 meses anteriores al inicio período impositivo inferior a 20 millones de euros: limitación cuantitativa generalizada del 60² por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación, y admitiéndose, en todo caso, un importe mínimo de 1 millón de euros
- Importe neto de la cifra de negocios (INCEN) en los 12 meses anteriores al inicio período impositivo superior o igual a 20 millones e inferior a 60 millones de euros: Limitación al 50 % de la Base Imponible previa a la compensación.
- Importe neto de la cifra de negocios (INCEN) en los 12 meses anteriores al inicio período impositivo superior o igual a 60 millones de euros: Limitación al 25 % de la Base Imponible previa a la compensación³.

El límite no será de aplicación en los siguientes casos:

- en el caso de entidades de nueva creación, en los 3 primeros períodos impositivos en que se genere una BI positiva previa a su compensación.
- en el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente.

² Para el ejercicio 2017, será del 70 %

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



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

Minoraciones de la Base Imponible.

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

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

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

Tipos de gravamen:

Actualmente y para el ejercicio 2016, 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 periodo 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 general (resto entidades, reducida dimensión o no): 25 %.
3. Entidades de crédito: 30 %
4. Entidades dedicadas a explotación hidrocarburos: 33 %
5. Entidades no lucrativas de interés público Ley 40/2002 de 23 de diciembre: 10 % resultado actividad empresarial.
6. Entidades no lucrativas que no sean de interés público y parcialmente exenta (Capítulo XIV de la LIS): 25 % resultado actividad empresarial.

Veamos un caso práctico.

Durante el ejercicio 2016 una sociedad ha obtenido un resultado contable negativo antes de impuestos de 11.400.000 €. 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. Hace tres años se contabilizó un ingreso por ventas a plazos por 60.000.000 €. El beneficio de la operación fue del 10 % sobre los ingresos. El cobro se realizaría en tres pagos anuales iguales. La empresa se acogió al diferimiento por ventas a plazos y en el ejercicio que se cierra se ha cobrado el último plazo (un tercio).
2. Hace siete años se adquirió un elemento de transporte por 8.000.000 €. Contablemente la empresa ha amortizado 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 % (7 años, 1.000.000 euros)



3. Se han dotado pérdidas por deterioro de créditos sobre clientes por 3.000.000 €, por unos saldos morosos con antigüedad inferior a seis meses.
4. Se ha contabilizado como una multa por sanción por un importe de 105.124 € no deducibles fiscalmente.
5. Hace dos años que la empresa ejerció la opción de compra sobre un leasing. En ese momento existía una diferencia temporaria por 6.000.000 La amortización contable practicada en el ejercicio y en los anteriores asciende a 2.000.000.
6. La empresa ha registrado un deterioro de un inmueble por 500.000 euros. Existe informe realizado por una empresa de tasación.
7. En el ejercicio se ha aprobado la distribución del resultado del ejercicio anterior, decidiendo destinar 300.000 euros a reserva voluntaria, 30.000 a reserva estatutaria y 20.000 a reserva legal.
8. Se ha dotado una provisión para garantías de reparación y revisión post-venta por un total de 8.000.000 €, la media de los gastos producidos por este concepto en el año y en los dos años anteriores indican que fiscalmente únicamente es deducible la mitad.
9. A finales del ejercicio se ha comunicado que se ha obtenido una subvención por la Consejería de industria por 15.000.000 de euros para financiar diversas inversiones del activo fijo.
10. Se ha registrado una pérdida procedente del deterioro de inversiones financieras en el capital de otras empresas por un importe de 400.000 euros.
11. 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.
12. Las retenciones y pagos a cuenta ascienden a 100.000 euros.
13. 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.
14. Se ha registrado una pérdida por 300.000 euros procedentes de una venta de inversiones financieras a una empresa del grupo.
15. Los gastos financieros netos ascienden a 1.500.000 euros, mientras que el 30 % sobre el resultado operativo ascendía a 800.000 euros. (no existe acumulación de gastos financieros deducibles de años anteriores)
16. Se trata de una empresa de dimensión reducida

Determinar:

1. Contabilizar la subvención de capital con el efecto impositivo.
2. Calcular la amortización fiscal del elemento de transporte según la nueva tabla de amortización.
3. Realizar la hoja de cálculo con las diferencias temporarias.
4. Calcular la base imponible y la cuota a pagar.
5. Registrar el impuesto corriente y el impuesto diferido.
6. Determinar el resultado contable.
7. 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)

1. Contabilizar la subvención de capital con el efecto impositivo⁴.

15.000.000	4708	H.P. deudora subvenciones concedidas	a	Subvenciones oficiales de capital	940	15.000.000
------------	------	--------------------------------------	---	-----------------------------------	-----	------------

Al tratarse de una subvención de capital que se imputará al patrimonio neto, debe de registrarse neta de su efecto impositivo, por lo tanto, el cálculo del efecto impositivo de la subvención, suponiendo un tipo del 25 % será: 25 % sobre 15.000.000 = 3.750.000 euros.

3.750.000	8301	Impuestos diferidos	a	Pasivos diferencias temporarias imponibles	por 479	3.750.000
-----------	------	---------------------	---	--	---------	-----------

Por la imputación de la subvención al Patrimonio neto (neta del efecto impositivo)

15.000.000	940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	a	Impuestos diferidos	8301	3.750.000
			a	Subvenciones oficiales de capital	130	11.250.000

2. Calculo en el cierre de 2016 de la amortización fiscal del elemento de transporte según la nueva tabla de amortización. Valor del camión el 1 de enero de 2016.

El valor contable es cero, puesto que está totalmente amortizado.

El valor fiscal del elemento de transporte será: $8.000.000 - (7 \text{ años} \times 12,5 \% \times 8.000.000) = 8.000.000 - 7.000.000 \text{ euros} = 1.000.000 \text{ euros}$, que será la amortización de este año.

3. Cesión de los derechos sobre patentes (PatenBox).

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

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

4. Se ha contabilizado como gasto 105.124 € en concepto de multas y sanciones, no deducibles fiscalmente.
5. 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, obliga a partir del 1 de enero de 2016 a incorporar por quintas partes las

⁴ Se han utilizado las cuentas del grupo 8 y 9.



pérdidas por deterioros de participaciones registrados en el periodo en el que éstos fueron deducibles hasta 2013, a pesar de que contablemente no hubiera revertido.

Realizar la hoja de cálculo con las diferencias temporarias.

AÑOS/DIFERENCIAS	anteriores	2015	25%	
			2016	Pendiente
Ventas a plazos	- 4.000.000	2.000.000	2.000.000	-
Pasivo difer.temp.imponibles	- 1.000.000	500.000	500.000	-
Amortización elemento transporte	2.000.000	- 1.000.000	- 1.000.000	-
Activo difer.temp.deducibles	500.000	- 250.000	- 250.000	-
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
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
Activos dif.temporarias deducibles			100.000	100.000
Subvenciones de capital			15.000.000	15.000.000
Pasivos dif.temporarias imponibles			3.750.000	3.750.000
Deterioro deducible en 2012. En 2016 hay que incorporar un quinto (R.D.Ley 3/2016)			100.000	100.000
Activo dif.temporarias deducibles.			25.000	25.000

6. 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	- 11.400.000
Diferencias permanentes	
Multas y sanciones	105.124
Derechos de uso patentes	- 245.124



Diferencias temporarias:		
Originadas en ejercicios anteriores:		
Ventas a plazos	2.000.000	
Amortización elemento de transporte	- 1.000.000	
Leasing	2.000.000	
Originadas en el ejercicio:		
Pérdida deterioro de clientes	3.000.000	
Provisión para garantías	4.000.000	
Pérdida deterioro inmuebles	500.000	
Limitación deducibilidad gastos financieros	500.000	
Rentas negativas inv.financieras grupo	300.000	
Pérdidas deterioro inversiones financieras	400.000	
Incorporación deterioros (R.D.Ley 3/2016)	100.000	
BASE IMPONIBLE PREVIA	260.000	10%
Deducción reserva capitalización.	- 26.000	
BASE IMPONIBLE PREVIA RVA.NIVELACIÓN	234.000	10%
Deducción reserva nivelación	- 23.400	
BASE IMPONIBLE	210.600	
Tipo impositivo	25%	
CUOTA INTEGRAL	52.650	20,25%
Retencions y pagos a cuenta	- 100.000	
CUOTA LIQUIDA	- 47.350	

PRECISIONES: La minoración por reserva de capitalización que puede aplicarse este año es por 26.000 euros, como ha incrementado sus reservas voluntarias en el año por 300.000 euros, tiene un derecho a aplicarse el 10 % del incremento de los fondos propios (10 % sobre 300.000 = 30.000 euros) la diferencia por 4.000 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 % hasta el 20,25%

7. Registrar el impuesto corriente y el impuesto diferido.

Impuesto corriente:

52.650	(630) Impuesto corriente		
47.350	(4709 H.P. deudora devolución de impuestos	(473) H.P. Retenciones y pagos a cuenta	100.000

Reversión de impuesto diferido por Ventas a plazos.

500.000	(479) Pasivo dif.temp.imponible	(6301) Impuesto diferido	500.000
	2.000.000 x 0,25		

Reversión Impuesto diferido por amortización elementos de transporte.

250.000	(6401) impuestos diferidos	(4740) Activo diferenc.temp.deducibles	250.000
	1.000.000 x 25 %		



Reversión impuesto diferido por leasing

500.000	(479) Pasivo dif.temp.imponible	(6301) Impuesto diferido	500.000
	2.000.000 x 0,25		

Impuesto diferido por pérdida deterioro clientes, provisión para garantías, pérdida deterioro de inmuebles, limitación deducibilidad gastos financieros, rentas negativas inversiones financieras empresas del grupo y pérdidas por deterioro de inversiones financieras.

2.175.000	(4740) Activo dif.temp.deduc.	(6301) Impuesto diferido	2.175.000
	(3.000.000 + 4.000.000 + 500.000 +500.000 +300.000 +400.000) x 25 %		

Por el registro del efecto impositivo de la incorporación del deterioro de participaciones deducibles registrados hasta 2013.

25.000	(4740) Activo dif.temp.deduc.	(6301) Impuesto diferido	25.000
	100.000 x 25 %		

Por el registro del efecto impositivo de la reserva de nivelación de Bases Imponibles

5.850	(6301) Impuesto diferido	(4753) H.P. acreedora por reserva	5.850
	23.400 x 25 %	nivelación	

Por el efecto impositivo del derecho a aplicar durante los dos años siguientes la diferencia en la reserva de capitalización: 30.000 – 26.000 = 4.000

1.000	(47x) Crédito por reducciones		
	pendientes reserva capitalizac.		
	25 % x (30.000 - 26.000)	(6301) Impuesto diferido	1.000

Resumen:

Resultado ejercicio		- 11.400.000
Impuesto corriente	-	52.650
Impuesto diferido		2.892.500
Resultado contable		- 8.507.500

8. Determinar el resultado contable.

2.945.150	6301	Impuesto diferido	a	Impuesto corriente	6300	52.650
			a	Resultado del	129	2.892.500
				ejercicio		

Resultado del ejercicio: -11.400.000 + 2.892.500 = -8.507.500 euros.



9. 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 Perdas y Ganancias		Ingresos y gastos directam. Imputados al patrimon. neto		TOTAL
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	
Resultado contable del ejercicio	-8.507.500		11.250.000		2.742.500
Impuesto sobre Sociedades	52.650	2.945.150	3.750.000		857.500
Diferencias permanentes	100.000	240.000			-140.000
Diferencias temporarias:					
- Con origen en el ejercicio	8.800.000			15.000.000	-6.200.000
- Con origen en ejerc. anteriores	4.000.000	1.000.000			3.000.000
Compensación de B.I. negativas de ejercicios anteriores					
Base Imponible (resultado fiscal)					260.000

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 de 2016. Esto es, se aprobará por la Junta General de socios en el año 2017, con la distribución del resultado de 2016. El problema es que el resultado del ejercicio es negativo, y no se podría dotar con cargo a dicho resultado, por lo que se tendría que aprobar constituir dicha reserva con cargo a reservas voluntarias por 30.000 euros y será indisponible durante 5 años.

En cuanto a la reserva por nivelación, por el mismo motivo, no se podrá dotar por 23.400 euros, pero la ley indica que no hay problema y 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).

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.



economistas
Consejo General

EC
economistas contables



economistas
Consejo General

EC
economistas contables