

**CIERRE CONTABLE Y FISCAL DE 2014. (Algunas diferencias respecto a la Nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades).**

Gregorio Labatut Serer.

Profesor Titular de la Universidad de Valencia.

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

Este cierre fiscal es el último que se realiza con la legislación fiscal anterior (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), pues el próximo ejercicio lo realizaremos mediante la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades).

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.

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.

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.

Pues bien, vamos a comentar algunas diferencias entre la contabilidad y fiscalidad para el cierre de 2014, así como algunas deducciones de la cuota aplicables también por última vez en el cierre de 2014.

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

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 pueden ser positivas (que serán deducibles en el futuro) o negativas (que serán impositivas en el futuro).

#### **Algunas diferencias permanentes:**

1. Artículo 14.1 j) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto Sobre Sociedades (TRLIS) indica que no serán deducibles, “*Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades*”. Aquí nos podríamos plantear si esta diferencia es temporaria o permanente. Quiere decirse con esto, que al incluir la modificación de la no deducibilidad de estos deterioros en el art. 14.1.j) Gastos no deducibles del TRLIS da impresión que lo que se pretende es que estos gastos no sean deducibles nunca, incluso cuando se vendan las participaciones. Esta interpretación no es pacífica, pues hay quien piensa que es una diferencia temporaria, y estos gastos serán deducibles en el momento de enajenación de las participaciones. Finalmente, pensamos que se trata de una diferencia temporaria, ya que afecta a la valoración de un activo que es distinta desde el punto de vista fiscal y contable. Habría que realizar una consulta a la Dirección General de Tributos para ver su posición, cuestión que hasta ahora no tenemos conocimiento de que se haya producido. De este modo, nosotros la vamos a considerar como una diferencia temporaria positiva. Hay que comentar que según la nueva Ley del Impuesto sobre sociedades que entrará en vigor en 2015 (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades), se sigue el mismo tratamiento (art. 13.2).
2. Artículo 23 del TRLIS. 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, se integrarán en la base imponible en un 40 por ciento de su importe...”, siempre y cuando cumplan una serie de condiciones establecidas en el art. 23 del TRLIS. En consecuencia el 60 % está exenta de tributación. Se trata de una diferencia permanente negativa. Hay que comentar que según la nueva Ley del Impuesto sobre sociedades que entrará en vigor en 2015 (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades), se sigue el mismo tratamiento (art. 23).

3. Artículo 14 TRLIS. 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”.

Produciéndose una diferencia permanente positiva. Hay que comentar que según la nueva Ley del Impuesto sobre sociedades que entrará en vigor en 2015 (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades), se sigue el mismo tratamiento (art. 15.c).

4. Artículo 15 TRLIS. Reglas de valoración: regla general y reglas especiales en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias

“9. A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo o de estos elementos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta, que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, se deducirá el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983, calculada de acuerdo con las siguientes reglas.....”

Surgiendo por lo tanto, una diferencia permanente negativa. Hay que comentar que esta cuestión no se contempla en la nueva Ley del Impuesto sobre sociedades que entrará en vigor en 2015 (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades). Luego es el último año de aplicación.

5. Artículo 14.h) 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. Hay que comentar que según la nueva Ley del Impuesto sobre sociedades que entrará en vigor en 2015 (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades), se sigue el mismo tratamiento (art. 15.h).

Hay que comentar que en el próximo cierre fiscal del año 2015, surge, entre otras, una nueva diferencia permanente positiva, 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)

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

6. Artículo 20 TRLIS. 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 que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, 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. Hay que comentar que según la nueva Ley del Impuesto sobre sociedades que entrará en vigor en 2015 (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades), se sigue el mismo tratamiento (art. 16).
  
7. Artículo 19 TRLIS. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos.  
“11. Las rentas negativas generadas en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, 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 valores 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.  
Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el supuesto de extinción de la entidad transmitida”.  
Se trata de una diferencia temporaria positiva deducible en el futuro. Hay que comentar que según la nueva Ley del Impuesto sobre sociedades que entrará en vigor en 2015 (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades), se sigue el mismo tratamiento (art. 11.9).
  
8. Artículo 11 TRLIS. 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 las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

- 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 sujeto pasivo 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. Hay que comentar que según la nueva Ley del Impuesto sobre sociedades que entrará en vigor en 2015 (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades), se sigue el mismo tratamiento (art. 12).

9. Artículo 12 TRLIS. Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales.

“2. 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. Hay que comentar que según la nueva Ley del Impuesto sobre sociedades que entrará en vigor en 2015 (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades), se sigue el mismo tratamiento (art. 13.1).

10. Artículo 13 TRLIS. Provisiones

“6. 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 permanente positiva deducible en los ejercicios siguientes. Hay que comentar que según la nueva Ley del Impuesto sobre sociedades que entrará en vigor en 2015 (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades), se sigue el mismo tratamiento (art. 14.9).

También, hay que comentar que en el próximo cierre fiscal del año 2015, surge, entre otras, una nueva diferencia temporaria positiva, se trata de la no deducibilidad de las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio. (art. 13.2) Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades). Por lo tanto, este cierre es el último en el que será deducible los deterioros de inmovilizado material e intangibles, siempre y cuando pueda ser demostrado, normalmente mediante una tasación.

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

1. Artículo 19.4 TRLIS. 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 se efectúen 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. Hay que comentar que según la nueva Ley del Impuesto sobre sociedades que entrará en vigor en 2015 (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades), se sigue el mismo tratamiento (art. 11.4).

2. Artículo 115 TRLIS. Contratos de arrendamiento financiero  
“3, Las cuotas de arrendamiento financiero deberán aparecer expresadas en los respectivos contratos diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de

compra y la carga financiera exigida por ella, todo ello sin perjuicio de la aplicación del gravamen indirecto que corresponda.

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

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

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

Finalmente, hay que comentar que para los ejercicios 2012 a 2015 no será aplicable 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. Hay que comentar que según la nueva Ley del Impuesto sobre sociedades que entrará en vigor en 2015 (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades), se sigue el mismo tratamiento (art. 106).

### **Algunas deducciones de la cuota.**

Finalmente vamos a comentar algunas deducciones de la cuota.

Para los ejercicios iniciados desde el 2012 al 2015 todas las deducciones de la cuota tienen una limitación del 25 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones, excepto la deducciones de I+D e Innovación tecnológica siempre y cuando cumplan determinadas condiciones.

Vamos a comentar dos deducciones de la cuota que nos ha parecido interesante:

- Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (Artículo 42 TRLIS)
- Deducción por inversión de beneficios (Artículo 37 TRLIS).

En este cierre fiscal y contable es el último año en el cual pueden ser aplicadas estas dos deducciones, pues en el próximo cierre de 2015 con la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades no se contemplan estas dos deducciones de la cuota<sup>1</sup>.

### **Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (art. 42 TRLIS)**

Como digo, se trata del último ejercicio en el cual puede ser aplicada esta deducción.

“Se deducirá de la cuota íntegra el 12 por ciento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales establecidos en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 114 de esta Ley, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo”.

“6. Plazo para efectuar la reinversión.

a) La reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores, o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo. Cuando se hayan realizado dos o más transmisiones en el período impositivo de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de toda clase de entidades, dicho plazo se computará desde la finalización del período impositivo.

La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.”

De este modo, aunque en este cierre fiscal y contable no se realice la inversión, se puede realizar durante los tres años siguientes (2015, 2016 y 2017) pudiendo ser aplicada en ese momento, pero manifestándolo en el cierre de 2014 en el impreso de liquidación del IS<sup>2</sup>.

“7. Base de la deducción.

La base de la deducción está constituida por el importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 2 de este artículo, que se haya integrado en la base imponible, con las limitaciones establecidas en dicho apartado. A los solos efectos del cálculo de esta base de deducción, el valor de transmisión no podrá superar el valor de mercado.....

.....La reinversión de una cantidad inferior al importe obtenido en la transmisión dará derecho a la deducción establecida en este artículo, siendo la base de la deducción la parte de la renta que proporcionalmente corresponda a la cantidad reinvertida”.

---

<sup>1</sup> Sin embargo, se contemplan otras, como la reserva de nivelación y la reserva de capitalización, de las cuales nos ocuparemos en otros trabajos posteriores.

<sup>2</sup> Modelo 200 y 201.



### **Deducción por inversión de beneficios (Artículo 37 TRLIS).**

“1. Las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 108 y tributen de acuerdo con la escala de gravamen prevista en el artículo 114, ambos de esta Ley, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 10 por ciento de los beneficios del ejercicio, sin incluir la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, siempre que cumplan las condiciones establecidas en este artículo”.

“2. La inversión en elementos patrimoniales afectos a actividades económicas deberá realizarse en el plazo comprendido entre el inicio del período impositivo en que se obtienen los beneficios objeto de inversión y los dos años posteriores o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de inversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo.

De este modo, aunque en este cierre fiscal y contable no se realice la inversión, se puede realizar durante el ejercicio siguiente (Hasta el 1 de enero de 2016) pudiendo ser aplicada en ese momento, pero manifestándolo en el cierre de 2014 en el impreso de liquidación del IS<sup>3</sup>.

3. La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la inversión.

4. La base de la deducción resultará de aplicar al importe de los beneficios del ejercicio, sin incluir la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, objeto de inversión un coeficiente determinado por:

a) En el numerador: los beneficios obtenidos en el ejercicio, sin incluir la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, minorados por aquellas rentas o ingresos que sean objeto de exención, reducción, bonificación, deducción del artículo 15.9 de esta Ley o deducción por doble imposición, exclusivamente en la parte exenta, reducida, bonificada o deducida en la base imponible, o bien que haya generado derecho a deducción en la cuota íntegra.

b) En el denominador: los beneficios obtenidos en el ejercicio, sin incluir la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.

El coeficiente que resulte se tomará con dos decimales redondeado por defecto.....

5. Las entidades que apliquen esta deducción deberán dotar una reserva por inversiones, por un importe igual a la base de deducción, que será indisponible en tanto que los elementos patrimoniales en los que se realice la inversión deban permanecer en la entidad.

---

<sup>3</sup> Modelo 200 y 201.

La reserva por inversiones deberá dotarse con cargo a los beneficios del ejercicio cuyo importe es objeto de inversión”.

En cuanto a la dotación de la reserva indisponible, la reserva por inversiones deberá dotarse con cargo a los beneficios del ejercicio cuyo importe es objeto de inversión. Sin embargo la realización de la inversión se puede diferir durante el año siguiente. Por ejemplo si al cierre del 2014 podemos aplicarnos la deducción por inversión, ésta puede realizarse hasta el 1 de enero de 2016. Por lo tanto, es interesante para las empresas que tengan beneficios al cierre de 2014 y tengan previsto la realización de inversiones durante el año siguiente.

En caso de no existir beneficios suficientes en el ejercicio para su dotación, la aplicación de la deducción estará condicionada a la dotación de la reserva con cargo a los primeros beneficios de ejercicios siguientes, pero con el límite de los beneficios antes de impuestos. Así pues, cuando la inversión sea superior al BAI, la base de deducción será el BAI, siempre que en ejercicios posteriores se dote la reserva indisponible. Es de señalar que no da ningún plazo para dotar la misma, únicamente dispone que se dote con cargo a los primeros beneficios de los ejercicios siguientes. (Informe”, fechado el 30 de enero de 2014 por el Director General de Tributos)

En consecuencia, tal y como se ha comentado anteriormente, como este cierre es el último para poder aplicar esta deducción, aunque en este cierre fiscal y contable no se realice la inversión, se puede realizar durante el ejercicio siguiente (Hasta el 1 de enero de 2016) pudiendo ser aplicada en ese momento, pero manifestándolo en el cierre de 2014 en el impreso de liquidación del IS<sup>4</sup>. Del mismo modo, la reserva podrá registrarse cuando sea posible, pero existe un compromiso de dotación en el primer ejercicio posible.

Los elementos patrimoniales objeto de inversión deberán permanecer en funcionamiento en el patrimonio de la entidad, salvo pérdida justificada, durante un plazo de 5 años, o durante su vida útil de resultar inferior.

No obstante, no se perderá la deducción si se produce la transmisión de los elementos patrimoniales objeto de inversión antes de la finalización del plazo señalado en el párrafo anterior y se invierte el importe obtenido o el valor neto contable, si fuera menor

La deducción será del 5 % para entidades que tributen al 20 %/25 % (mantenimiento de empleo).

No pueden aplicar esta deducción aquellas sociedades que se consideran de nueva creación (que tributan al 15%/20% en el primer periodo impositivo en que la BI resulte positiva y en el siguiente)

---

<sup>4</sup> Modelo 200 y 201.

### **Compatibilidad:**

Una cuestión importante es si son compatibles las dos deducciones estudiadas. En un principio podría parecer que son compatibles, pero según el artículo 44.3, una misma inversión no podrá dar lugar a dos deducciones simultáneamente.

Ahora bien, si la parte invertida no se aplica totalmente a una deducción determinada, podrá ser aplicada a la otra. Esto significa que si invierto 1.000 y no lo aplico todo a la deducción inversión en beneficios, la diferencia de inversión no aplicada, podría aplicarse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios si cumple con los requisitos requeridos en esta deducción.

### **Caso práctico:**

Veamos un caso práctico.

Durante el ejercicio 2014 una sociedad ha obtenido un resultado contable antes de impuestos de 1.000.000 €. Se trata de una empresa de reducida dimensión (art. 108 TRLIS) ya que el año anterior facturó menos de 10.000.000 euros.

Algunas operaciones se han registrado este ejercicio del modo siguiente:

1. Se ha contabilizado en el ejercicio un ingreso por ventas a plazos por 60.000.000 €. En el ejercicio que se cierra se ha cobrado sólo un tercio de esta cantidad. El beneficio registrado obtenido en esta venta es un 10 % sobre los ingresos.
2. A principios del año 2013 se adquirió un elemento de transporte por 8.000.000 €, la empresa amortiza este camión de forma constante durante cinco años, mientras que según tablas fiscales el coeficiente máximo es del 12,5 %. No se ha presentado plan especial de amortización.
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. No existe concurso ni reclamación judicial.
4. Se ha contabilizado como gasto 100.000 € en concepto de una multa impuesta por la Delegación de trabajo que se encuentra pendiente de pago.
5. Desde principios de este año la empresa tiene contratado un leasing. La amortización practicada y los gastos financieros ascienden a 14.000.000 €, mientras que es deducible la totalidad de las cuotas pagadas por 20.000.000 € (amortización e intereses). No supera el límite del doble de la amortización fiscal máxima establecida según tablas.
6. La empresa ha vendido a principios del ejercicio un inmueble adquirido hace 15 años, siendo el importe de la transmisión 2.000.000 euros. Ha registrado un beneficio por esta operación contabilizado en la cuenta 771 por 500.000 euros. El importe de la corrección monetaria (art. 15.9 TRLIS) asciende a 100.000 euros.
7. 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.

8. 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.

9. La empresa ha adquirido diversa maquinaria e instalaciones nuevas por importe de 1.500.000 euros.

10. Se ha registrado una pérdida procedente del deterioro de inversiones financieras en el capital de otras empresas por un importe de 500.000 euros.

11. La empresa ha realizado una cesión de los derechos de uso sobre una patente, por 500.000 euros anuales. La amortización de la patente es de 100.000 euros anuales.

12. Los gastos financieros netos de ingresos financieros contabilizados ascienden a 1.500.000. Se sabe que el 30 % sobre el beneficio operativo de la sociedad asciende a 400.000 euros.

13. Se ha contabilizado una pérdida por la transmisión de valores representativos de la participación en el capital de entidades (acciones), que han sido adquiridos por una sociedad del mismo grupo por importe de 300.000 euros.

14. Las retenciones y pagos a cuenta ascienden a 100.000 euros.

15. Se trata de una empresa de dimensión reducida.

Determinar:

1. Contabilizar la subvención de capital con el efecto impositivo.
2. Las deducciones que pueden ser aplicadas a esta empresa.
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 impositivo<sup>5</sup>.

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.

<sup>5</sup> Se han utilizado las cuentas del grupo 8 y 9.

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. Deducciones que pueden ser aplicadas:

La inversión en el ejercicio ha ascendido a 1.500.000 euros, mientras que el dinero procedente de desinversiones del ejercicio ha sido 2.000.000 euros.

Podemos aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios o la deducción por inversión en beneficios.

Veamos cuál de las dos conviene más:

<b>Deducción por Reinversión de Beneficios Extraordinarios</b>	
Beneficio en la operación	500.000
Corrección monetaria	-100.000
<b>Beneficio neto</b>	<b>400.000</b>
Importe de la base de la deducción 400.000 x (1.500.000/2.000.000)	<b>300.000</b>
<b>Deducción por reinversión</b> 300.000 x 12 %	<b>36.000</b>

<b>Deducción por inversión en Beneficios</b>	
Coeficiente:	
Numerador	900.000
1.000.000 - 100.000	
Denominador	1.000.000
Coeficiente	0,9
Base de la deducción	1.350.000
1.500.000 x 0,90	
<b>Deducción</b>	<b>135.000</b>
10 % sobre 1.350.000	

PRECISIÓN: En el numerador se han descontado 100.000 euros de la corrección monetaria, cantidad que no ha tributado por ser una diferencia permanente negativa (art. 15.9 TRLIS).

Conviene más la deducción por inversión en beneficios ya que es la de mayor importe. Pero para poder acogerse a esta deducción es imprescindible dotar en el ejercicio o en los siguientes una reserva indisponible por 1.350.000 euros.

Se asume el compromiso de dotar una reserva indisponible por deducción de inversión en beneficios por 1.350.000 euros, en este ejercicio o en los siguientes.

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

<b>AÑOS/DIFERENCIAS</b>	<b>anteriores</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>Pendiente</b>
Ventas a plazos			- 4.000.000	- 4.000.000
Pasivo difer.temp.imponibles			- 1.000.000	- 1.000.000
Amortización elemento transporte		600.000	600.000	1.200.000
Activo difer.temp.deducibles		150.000	150.000	300.000
Pérdida por deterioro clientes			3.000.000	3.000.000
Activo dif.temp.deducibles			750.000	750.000
Leasing			- 6.000.000	- 6.000.000
Pasivo difer.temp.imponibles			- 1.500.000	- 1.500.000
Provisión para garantías			4.000.000	4.000.000
Activo dif.temporarias deducibles			1.000.000	1.000.000
Pérdida deterioro inversiones			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
Subvenciones de capital			- 15.000.000	- 15.000.000
Pasivos dif.temporarias imponibles			- 3.750.000	- 3.750.000
Deducciones de la cuota:				
Contabilizadas			135.000	135.000
Aplicadas			10.000	10.000
Pendiente			125.000	125.000

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

<b>CALCULO DE LA BASE IMPONIBLE Y DE LA CUOTA A PAGAR.</b>	
<b>Resultado contable antes de impuestos</b>	<b>1.000.000</b>
<b>Diferencias permanentes</b>	
Multa	100.000
Corrección monetaria	- 100.000
Derechos de uso patentes	
0,60 x (500.000 - 100.000)	- 240.000
<b>Diferencias temporarias:</b>	
Originadas en el ejercicio:	
Ventas a plazos	- 4.000.000
Amortización elemento de transporte	600.000
Pérdida deterioro de clientes	3.000.000
Leasing	- 6.000.000
Provisión para garantías	4.000.000
Pérdida deterioro inversiones	500.000
Pérdida deterioro insolvencias	500.000
Limitación deducibilidad gastos financieros	500.000
Rentas negativas inv.financieras grupo	300.000
<b>BASE IMPONIBLE</b>	<b>160.000</b>
Tipo impositivo	25%
<b>CUOTA INTEGRAL</b>	<b>40.000</b>
Deducciones y bonificaciones.	
Límite 25 % sobre 40.000	- 10.000
Pendiente: 135.000 - 10.000 = 125.000	
<b>CUOTA LIQUIDA</b>	<b>30.000</b>
Pagos a cuenta	- 100.000
<b>Devolución.</b>	<b>- 70.000</b>

5. Registrar el impuesto corriente y el impuesto diferido.

Impuesto corriente:

30.000	6300	Impuesto corriente	a	Hacienda Pública,	473	100.000
70.000	4709	Hacienda Pública deudora devolución de impuestos		retenciones y pagos a cuenta.		



Impuesto diferido por Ventas a plazos.

1.000.000	6301	Impuesto diferido	a	Pasivos diferencias temporarias imponibles	por	479	1.000.000
-----------	------	-------------------	---	---	-----	-----	-----------

Impuesto diferido por amortización elementos de transporte.

150.000	4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	a	Impuesto diferido		6301	150.000
---------	------	---	---	-------------------	--	------	---------

Impuesto diferido por pérdida deterioro clientes

750.000	4740	Activos	por	a	Impuesto diferido.	6301	750.000
		diferencias temporarias deducibles					

Impuesto diferido por leasing.

1.500.000	6301	Impuesto diferido	a	Pasivos diferencias temporarias imponibles	por	479	1.500.000
-----------	------	-------------------	---	---	-----	-----	-----------

Impuesto diferido por provisiones para garantías.

1.000.000	4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	a	Impuesto diferido		6301	1.000.000
-----------	------	---	---	-------------------	--	------	-----------

Impuesto diferido por pérdidas deterioro de inversiones financieras.

125.000	4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	a	Impuesto diferido		6301	125.000
---------	------	---	---	-------------------	--	------	---------

Impuesto diferido por limitación deducibilidad gastos financieros.

125.000	4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	a	Impuesto diferido		6301	125.000
---------	------	---	---	-------------------	--	------	---------

Impuesto diferido por rentas negativas enajenación inversiones financieras al grupo

75.000	4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	a	Impuesto diferido	6301	75.000
--------	------	--	---	-------------------	------	--------

Impuesto diferido por deducciones de la cuota no aplicadas.

125.000	4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.	a	Impuesto diferido	6301	125.000
---------	------	--	---	-------------------	------	---------

Resumen:

- Impuesto corriente: 30.000 euros.
- Impuesto diferido: 150.000 euros.

Total gasto por impuestos 180.000 euros.

6. Determinar el resultado contable.

180.000	129	Resultados del ejercicio	a	Impuesto corriente	6300	30.000
			a	Impuesto diferido	6301	150.000

Resultado del ejercicio:  $1.000.000 - 180.000 = 820.000$  euros.

7. 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)
8. Existe el compromiso de dotar 1.350.000 euros para reserva por deducción de inversión en beneficios, que es indisponible, la parte que se pueda en este ejercicio y el resto en los siguientes.

Un saludo cordial.

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