

CONTABILIDAD	PROBLEMÁTICA CONTABLE DEL NUEVO IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (1.ª PARTE)	Núm.
TRIBUTACIÓN		23/1996

TRABAJO EFECTUADO POR:

JORGE TRUJILLANO OLAZARRI

Asesor Fiscal

Sumario:

- I. Objetivo.
- II. Contabilidad y fiscalidad después de la reforma.
 1. Una novedad importante.
 2. Regulación actual.
 3. Perspectiva contable.
- III. Amortizaciones del inmovilizado material.
 1. Normativa aplicable.
 2. Comentario.
 3. Método del porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.
 4. Método de los números dígitos.
 5. La amortización fiscal mínima y el principio fiscal de inscripción contable.
Caso práctico núm. 1.

IV. Libertad de amortización.

1. Normativa fiscal aplicable.
2. Comentario.
Caso práctico núm. 2.

V. Amortizaciones del inmovilizado inmaterial.

1. Normativa fiscal aplicable.
2. Comentario.
Caso práctico núm. 3.

ABREVIATURAS UTILIZADAS

AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
BI	Base Imponible.
BINEA	Base Imponible Negativa de Ejercicios Anteriores.
BIP	Base Imponible Previa.
BOICAC	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
CCo	Código de Comercio.
CI	Cuota Íntegra.
CL	Cuota Líquida.
D	Deducciones.
IB	Impuesto Bruto.
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades.
LSA	Ley de Sociedades Anónimas.
PC	Pagos a Cuenta.
PGC	Plan General de Contabilidad.
REAI	Resultado Económico Antes de Impuestos.
RCA	Resultado Contable Ajustado.
RDL	Real Decreto-Ley.
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
RS	Retenciones Soportadas.

I. OBJETIVO

En este trabajo se comentan algunas de las diferencias entre el resultado obtenido por la empresa aplicando las normas mercantiles y el que se deduce de la aplicación de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Nos hemos ocupado, en los casos escogidos, de calcular las diferencias permanentes y temporales. A continuación hemos contabilizado el impuesto sobre el beneficio devengado contablemente, la cuota a ingresar del Impuesto sobre Sociedades y los impuestos anticipados y diferidos que concilian las diferencias entre el saldo de la cuenta de «Pérdidas y ganancias» y la base imponible del impuesto.

Se trata, por tanto, de un avance de lo que será la actualización del libro «Problemática contable y fiscal del Impuesto sobre Sociedades (Casos Prácticos)», ed. *Centro de Estudios Financieros*, cuyas anteriores ediciones, ya agotadas, demuestran el interés existente sobre este tema.

Teniendo en cuenta que las primeras conciliaciones a efectuar con la nueva normativa tendrán lugar en 1997, al cierre contable y fiscal de 1996, parece prudente tomarse con calma el análisis a efectuar y, sobre todo, esperar a conocer el desarrollo reglamentario citado en los apartados 2 y 7 del artículo 19 de la ley.

II. CONTABILIDAD Y FISCALIDAD DESPUÉS DE LA REFORMA

1. Una novedad importante.

La relación entre contabilidad y fiscalidad, tras la reforma del impuesto, ha experimentado una novedad importante: está regulada claramente.

El reglamento del anterior impuesto estaba saturado de preceptos contables incompatibles con la reforma mercantil de adaptación a la normativa europea.

El vigente PGC constituyó el desarrollo, en materia contable, de la reforma mercantil. Su disposición final séptima pretendió aclarar las discrepancias entre el propio Plan y el reglamento.

El objeto de esta disposición final fue derogar aquellas normas contenidas en el reglamento que interferían en lo contable y contradecían lo mercantil.

Pero lo que no se podía hacer, cambiando normas mercantiles, era eliminar todas las normas fiscales con contenido contable, porque al ser éstas innumerables, se hubiese producido más que un vacío normativo, un auténtico caos.

Desde el inicio de la reforma mercantil hasta la culminación de la reforma fiscal, han transcurrido seis años caracterizados por la inseguridad inherente a la dispersión y a la falta de transparencia de la normativa que regulaba la relación entre la contabilidad y la fiscalidad.

El haber puesto fin a esta situación constituye un acercamiento real entre la base imponible y el resultado contable, y esto es algo nuevo e importante. Lo que evidentemente no ha cambiado es que partiendo del resultado contable y tras la suma algebraica de una serie de ajustes, tanto antes como ahora, obtengamos la base imponible.

2. Regulación actual.

La base imponible del impuesto se calcula modificando el resultado contable mediante una serie de ajustes específicamente tipificados en la propia ley que lo regula:

«Los sujetos pasivos de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen» (art. 139. 1).

«En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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 demás disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas» (art. 10.3).

«A los solos efectos de determinar la base imponible, la Administración Tributaria podrá determinar el resultado contable, aplicando las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta ley» (art. 148).

Como se desprende de lo anterior, el núcleo de las diferencias entre contabilidad y fiscalidad es el conjunto de preceptos, establecidos por la propia ley, mediante los que hay que corregir el resultado.

Este conjunto de ajustes figura en el Título IV, titulado «La base imponible», que contiene normas sobre correcciones de valor, reglas de valoración e imputación temporal.

En este sentido, el artículo 19, titulado «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos», en su apartado 1, recoge el principio de devengo con una redacción similar a la utilizada en el PGC.

Por tanto, con lo hasta aquí expuesto, sucedería que, ante lo no regulado expresamente por la Ley del Impuesto, prevalecerían las normas contables.

Pero esto no va a ser exactamente así habida cuenta de la existencia de los apartados 2 y 7 del propio artículo 19.

Obsérvese la redacción del 19.7:

«Reglamentariamente, a los solos efectos de determinar la base imponible, se podrán dictar normas para la aplicación de lo previsto en el apartado uno a actividades, operaciones o sectores determinados».

Todas las normas anteriormente citadas corresponden al régimen general y tienen carácter supletorio respecto de las contenidas en el Título VIII de la ley, que establece una serie de regímenes tributarios especiales entre los que figura uno llamado «Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión».

Este régimen especial contiene unas ventajas fiscales de las que no se van a poder beneficiar las sociedades cuya cifra de negocios en el período anterior haya superado el cuarto de millardo.

Por último, citar la disposición derogatoria única de la ley que, en su apartado 1.24, pone fin a la vigencia de la disposición final séptima del PGC.

3. Perspectiva contable.

La aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados y, en particular, de los citados en el artículo 38 del Código de Comercio, debe conducir, según el PGC, a que las cuentas anuales, formuladas con claridad, expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Es decir, se trata de calcular un resultado verdadero y correcto que va a servir de base para determinar la renta fiscal del período.

Esta renta, minorada en su caso por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, constituye la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

La diferencia entre el resultado contable y la renta fiscal coincide con el efecto que supondría la no aplicación, en determinados supuestos, de las normas mercantiles.

A título no exhaustivo se pueden citar los siguientes incumplimientos de principios contables:

El de prudencia en relación con la no contabilización de algunos riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables (art. 13.1).

El de correlación de ingresos y gastos en lo que se refiere a la libertad de amortización (arts. 11.2, 123, 124 y disposición derogatoria única 2.21 y 25).

El del precio de adquisición en cuanto a la valoración de las operaciones vinculadas (art. 16).

El de devengo en relación con el arrendamiento financiero (arts. 11.3 y 128), operaciones a plazos o con precio aplazado (art. 19.4), fondos internos de pensiones (art. 19.5) y reinversión de algunos beneficios extraordinarios (arts. 21 y 127).

La posibilidad que figura en el tercer apartado del artículo 21, relativa a la integración en la base imponible de los beneficios extraordinarios, en base a la amortización de los bienes en que se ha materializado la reinversión de tales beneficios, señala, en nuestra opinión, el camino que deberá seguir la contabilidad en cuanto al reconocimiento de determinados ingresos excepcionales.

Este tipo de plusvalías, pese a que se hayan realizado en firme y ejecutado materialmente, cumplen todas las características propias de los ingresos de imputación diferida que cita la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad de AECA en su Documento número 12.

Más complicado que los artículos aquí citados nos parece el 19.3, donde se conjugan: por una parte, la no coincidencia entre el registro de los hechos económicos y su imputación fiscal; por otra, la cautela de que no se derive una tributación inferior por alterar los períodos de imputación; y, finalmente, la cuestión de la prescripción de los derechos y acciones de la Administración.

En las páginas siguientes surgirán una serie de diferencias entre lo contable y lo fiscal que llamaremos positivas o negativas, tomando siempre como referencia el resultado contable. Es decir, si éste es inferior a la renta fiscal habrá que añadirle el importe de la diferencia calificándola de positiva. Y viceversa.

III. AMORTIZACIONES DEL INMOVILIZADO MATERIAL

1. Normativa aplicable.

MERCANTIL

CCo: Artículo 39.

LSA: Artículos 187 y 200.14.º.

PGC: Normas de elaboración de la Memoria 4, 7 y 15.

Normas de valoración 2.ª, 3.ª y 14.ª.

Resolución de 30 de julio de 1991 del ICAC (BOICAC núm. 6) por la que se dictan las normas de valoración del inmovilizado material.

FISCAL

LIS: Artículo 11.1 y 2 (amortizaciones).

Artículo 125 (incentivos a empresas de reducida dimensión).

Orden de 12 de mayo de 1993 por la que se aprueba la tabla de coeficientes anuales de amortización.

2. Comentario.

CONTABLE

Generalizando, se puede decir que las amortizaciones, desde el punto de vista contable, se deben establecer sistemáticamente en función de la vida útil de los inmovilizados, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia que pudiera afectarlos (norma 2.ª 5).

Su importe se calculará sobre la base del precio de adquisición o coste de producción.

FISCAL

El artículo 11 de la LIS establece como deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material o inmaterial, corresponden a la depreciación efectiva que sufren los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Para el cálculo de la depreciación considerada fiscalmente como efectiva, la LIS admite cinco procedimientos:

- a) Aplicar los coeficientes de la Orden de 12 de mayo de 1993.
- b) Aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.
- c) Aplicar el método de los números dígitos.
- d) Aplicar un plan especial aprobado por la Administración a solicitud del interesado.
- e) Cualquier otro procedimiento, siempre que el sujeto pasivo justifique la efectividad de la depreciación cuyo importe ha deducido. Esta justificación requiere alguna prueba más convincente que la simple contabilización de la dotación a la amortización.

A la libertad de amortización del inmovilizado material nos referimos en un apartado específico en atención a sus características fiscales tan diferenciadas.

Seguidamente nos referiremos al cálculo de los procedimientos *b)* y *c)* anteriores.

CONCILIACIÓN DE LAS DIFERENCIAS

Cuando la dotación contable no coincida con la fiscal, se producirán los correspondientes ajustes extracontables, positivos o negativos, que se traducirán en diferencias temporales.

3. Método del porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.

La propia LIS en su artículo 11.1 b) regula este procedimiento.

No es aplicable a las construcciones ni al mobiliario.

El porcentaje constante se obtiene ponderando, mediante unos coeficientes, el obtenido de las tablas de amortización fiscal.

Los coeficientes de ponderación son:

- a) Si el elemento se va a amortizar en menos de 5 años: 1'5.
- b) Si lo va a ser entre 5 y 8 años: 2.
- c) Para períodos de amortización superiores a 8 años: 2'5.

Finalmente, hay que tener en cuenta que el porcentaje constante no podrá ser inferior al 11 por 100.

1

Ejemplo:

Una industria textil adquiere una instalación para la preparación y el torcido de seda natural y otras fibras (grupo 433 de las Tablas) por importe de 12.000.000.

Fiscalmente es aplicable un coeficiente máximo del 12 por 100 y un período máximo de 18 años.

Es decir, que el porcentaje mínimo será:

$$\frac{100}{18} = 5\overline{5}$$

Supongamos que esta industria decide amortizar fiscalmente la instalación de la forma más rápida posible, pero sin solicitar un plan especial a la Administración. Según las Tablas el período mínimo será:

$$\frac{100}{12} = 8\overline{3} \text{ años}$$

Puesto que este período es superior a 8 años, el máximo porcentaje aplicable será:

$$12 \times 2\overline{5} = 30\%$$

De donde la evolución de la amortización fiscal será la siguiente:

AÑO	VALOR CONTABLE AL INICIO DEL AÑO	AMORTIZACIÓN FISCAL (Af)
1	12.000.000	3.600.000
2	8.400.000	2.520.000
3	5.880.000	1.764.000
4	4.116.000	1.234.800
Sumas		9.118.800

4. Método de los números dígitos.

Este procedimiento tampoco es aplicable a las construcciones y al mobiliario.

La suma de los dígitos se determina en función del período de amortización establecido en las Tablas de amortización fiscal.

2

Ejemplo:

La empresa que adquiere por 4.000.000 la instalación del ejemplo anterior decide su amortización contable en 15 meses. Supongamos que 9 de los cuales corresponden al ejercicio de adquisición de dicha instalación y los 6 restantes al siguiente.

Ante la falta de una norma como la del artículo 61 a) del antiguo RIS (amortización de elementos usados aplicando el doble del coeficiente fijado en las Tablas) y como la del artículo 54.5 de dicho reglamento (requisitos necesarios para poder aplicar sistemas de amortización degresiva), esta empresa decide amortizar fiscalmente la instalación por el método de suma de dígitos.

$$\text{Debe elegir entre 18 años y } \frac{100}{12} = 8\overline{3} \text{ años}$$

Decidió optar por 9 y puesto que en este caso la depreciación efectiva se produce con mayor rapidez que la admitida fiscalmente con la actual regulación, se puede establecer el siguiente cálculo de las diferencias temporales:

AÑO	DÍGITO APLICABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL (Af)	AMORTIZACIÓN CONTABLE (Ac)	DIFERENCIAS TEMPORALES (Ac-Af)
1	9	600.000 (1)	2.400.000 (4)	1.800.000 (7)
2	8	733.333 (2)	1.600.000 (5)	866.667 (8)
3	7	644.444 (3)	- (6)	(644.444) (9)
	...1			
Sumas	45	1.977.777	4.000.000	2.022.223

Sucedió finalmente que la instalación permaneció operativa hasta el final del tercer ejercicio, tras lo cual se vendió como chatarra por 100.000.

.../...

.../...

NOTAS

$$(1) \quad 4.000.000 \times \frac{9}{45} \times \frac{9}{12}$$

$$(2) \quad 4.000.000 \times \left[\frac{9}{45} \times \frac{3}{12} + \frac{8}{45} \times \frac{9}{12} \right]$$

$$(3) \quad 4.000.000 \times \left[\frac{8}{45} \times \frac{3}{12} + \frac{7}{45} \times \frac{9}{12} \right]$$

$$(4) \quad 4.000.000 \times \frac{9}{15}$$

$$(5) \quad 4.000.000 \times \frac{6}{15}$$

- (6) En este tercer año la instalación está contablemente amortizada en su totalidad.
- (7) Al contabilizar el impuesto del primer año se habrán cargado 630.000 (0'35 x 1.800.000) en la cuenta (4740) «Impuesto sobre beneficios anticipado». Recuérdese que la Resolución de 30 de abril de 1992 del ICAC (Boletín núm. 9) establece que los créditos fiscales derivados de los impuestos anticipados sólo se contabilizarán cuando una estimación razonable de la evolución de la empresa indique que los mismos podrán ser objeto de recuperación futura.
- (8) Ídem anterior al finalizar el segundo año: 866.667 x 0'35 = 303.333.
- (9) Al finalizar el tercer ejercicio se contabilizará:

<i>100.000 Bancos (572)</i>		
<i>4.000.000 Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>		
	<i>a Otras instalaciones (225)</i>	<i>4.000.000</i>
	<i>a Beneficios procedentes del inmovilizado material (771)</i>	<i>100.000</i>
	x	

Comparando el ámbito contable y el fiscal surgen las siguientes diferencias negativas:

- a) Hay un gasto fiscal de 644.444 que no lo es contable: la amortización correspondiente al tercer período.
- b) Hay una pérdida fiscal de 2.022.223 que no lo es contable: la amortización pendiente de deducción.

Ambas cantidades suman 2.666.667, lo que supone la reversión de las diferencias positivas que surgieron en los años 1 (1.800.000) y 2 (866.667). Es decir, al finalizar el año 3, en el que deja de utilizarse la maquinaria, se periodifica el impuesto anticipado que figura en la contabilidad cargando la cuenta (4740) por su saldo.

5. La amortización fiscal mínima y el principio fiscal de inscripción contable.

Supongamos que una empresa adquiere una maquinaria de la que se espera una vida útil de 10 años y que va a ser contablemente amortizada a razón de un 10 por 100 anual.

Supongamos, además, que los parámetros fiscales de amortización que figuran en las Tablas son 33 por 100 y 6 años. Es decir, que fiscalmente la amortización mínima es:

$$\frac{100}{6} = 16'6\%$$

Si la máquina en cuestión fue adquirida a comienzos de año por 30.000.000 surgirían las siguientes diferencias:

AÑO	AMORTIZACIÓN CONTABLE MÍNIMA	AMORTIZACIÓN FISCAL MÍNIMA	DIFERENCIA
1	3.000.000	5.000.000	(2.000.000)
2	3.000.000	5.000.000	(2.000.000)
3	3.000.000	5.000.000	(2.000.000)
4	3.000.000	5.000.000	(2.000.000)
5	3.000.000	5.000.000	(2.000.000)
6	3.000.000	5.000.000	(2.000.000)
7	3.000.000	–	3.000.000
8	3.000.000	–	3.000.000
9	3.000.000	–	3.000.000
10	3.000.000	–	3.000.000
Sumas	30.000.000	30.000.000	0

La Ley del Impuesto no se refiere en ningún momento al concepto de amortización fiscal mínima que existía en la normativa anterior. Por tanto, salvo que el futuro reglamento establezca otra cosa, debe entenderse que la amortización fiscal mínima coincidirá con la que se obtenga por aplicación de la normativa contable.

Es decir, en el ejemplo anterior las diferencias que surgen durante los diez años de vida real de la maquinaria no surten ningún efecto en la liquidación del impuesto, debiéndose computar 3.000.000 anuales como amortización fiscal.

Ésta es una consecuencia del artículo 19.3 de la LIS, el cual probablemente contiene uno de los progresos importantes de la nueva ley. Antes de su promulgación se daba la paradoja de que un gasto que era fiscalmente deducible podría no operar como tal por no haber sido contabilizado en el ejercicio en que se produjo su devengo fiscal. Lo cual era además perfectamente compatible con la existencia, en ese mismo ejercicio, de un gasto contabilizado pero no deducible por corresponder a otro período impositivo.

Obsérvese, en cambio, el citado artículo 19.3. En su primer párrafo mantiene el principio fiscal de inscripción registral:

«No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de Pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente».

No obstante, en su segundo párrafo, recoge una excepción a la norma anterior estableciendo que los gastos contabilizados en un ejercicio posterior al de su devengo fiscal y los ingresos contabilizados en ejercicio anterior al de su devengo fiscal, se imputen en la liquidación del impuesto correspondiente al período en que se hayan contabilizado, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiese correspondido por aplicación del reiterado devengo fiscal consagrado en el artículo 19.1.

Volviendo al ejemplo anterior, lo que se producía era un registro contable del gasto en ejercicios posteriores a los que correspondían en base a los criterios fiscales de imputación temporal, prevaleciendo por aplicación del artículo 19.3 el principio fiscal de inscripción registral sobre el principio de devengo fiscal. O como decíamos anteriormente, desapareciendo la amortización fiscal mínima para confundirse o convertirse en amortización contabilizada.

Generalizando podría establecerse el cuadro siguiente:

	GASTOS	INGRESOS
Devengo contable anterior al devengo fiscal	D	I
Devengo contable posterior al devengo fiscal	I	D

Donde:

D Significa que prevalece el principio de devengo fiscal sobre el de inscripción contable.

I Significa que prevalece el principio fiscal de inscripción registral sobre el de devengo.

De manera que en los casos «D» surgirán diferencias temporales positivas entre el resultado contable y la renta fiscal, motivando los correspondientes ajustes contables mediante cuentas de impuestos anticipados que revertirán en ejercicios posteriores.

Y en los casos «I» no surgirán tales diferencias por coincidir las imputaciones temporales desde el punto de vista fiscal y contable.

Finalmente, hay que tener en cuenta que lo anterior está supeditado a que no tenga como consecuencia la obtención de una menor tributación de la que correspondería por aplicación del principio de devengo, con lo que se trata de impedir maquinaciones con las pérdidas fiscales, con las deducciones de la cuota pendientes de aplicación y con la prescripción del derecho a compensar unas o a aplicar las otras.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

ENUNCIADO

- Una sociedad dispone, en condiciones de ser utilizada, el 1 de octubre de 1996, de una máquina cuyo coste de adquisición es 12.000.000. Estima que su vida útil es de 5 años. El coeficiente máximo según Tablas es el 15 por 100. Se amortiza linealmente.
- Los demás elementos de su inmovilizado se deprecian dentro de los límites permitidos por las Tablas fiscales, excepto uno para el que tiene concedido por la Administración un plan especial.
- Este elemento tiene un precio de adquisición de 60.000.000 y se está amortizando a razón de un 25 por 100 anual cuando las Tablas establecen un máximo del 12 por 100.
- Otros datos relativos a 1996 son:

Beneficio antes de impuestos	16.000.000
Deducción por inversiones	100.000
Pagos a cuenta	70.000

- Contabilícese el asiento correspondiente al Impuesto sobre Sociedades.

SOLUCIÓN

Cuadro de amortización de la máquina:

AÑO	AMORTIZACIÓN CONTABLE (Ac)	AMORTIZACIÓN FISCAL (Af)	DIFERENCIA TEMPORAL (Ac-Af)
1996	600.000 (1)	450.000 (2)	150.000 (3)
1997	2.400.000	1.800.000	600.000
1998	2.400.000	1.800.000	600.000
1999	2.400.000	1.800.000	600.000
2000	2.400.000	1.800.000	600.000
2001	1.800.000	1.800.000	0
2002	0	1.800.000	(1.800.000)
2003	0	750.000	(750.000)
Sumas	12.000.000	12.000.000	0

NOTAS

(1) Amortización lineal en función de la vida útil:

$$\frac{12.000.000}{5} \times \frac{3}{12}$$

(2) Amortización lineal según Tablas:

$$0'15 \times 12.000.000 \times \frac{3}{12}$$

(3) Diferencia temporal positiva que surge el primer año 600.000 – 450.000 = 150.000 y que en términos de cuota asciende a 52.500 (150.000 x 0'35).

Por el elemento acogido a un plan especial no procede ajuste alguno, ya que éste ha sido aprobado por la Administración y, en consecuencia, no existe diferencia entre lo fiscal y lo contable.

Cálculo del impuesto devengado:

REAI	16.000.000
DP	0
RCA	16.000.000
IB	5.600.000
D	(100.000)
(630)	5.500.000

Cálculo de la cuota diferencial:

REAI	16.000.000
DP	0
DT	150.000
BIP	16.150.000
BINEA	0
BI	16.150.000
CI	5.652.500
D	(100.000)
CL	5.552.500
PC	(70.000)
(4752)	5.482.500

Asiento contable:

5.500.000	Impuesto sobre beneficios (630)		
52.500	Impuesto sobre beneficios anticipado (4740)		
		a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)	70.000
		a Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)	5.482.500
		x	

IV. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN

1. Normativa fiscal aplicable.

LIS: Artículo 11.2 y 3 (libertad de amortización).

Artículo 19.3 (imputación temporal).

Artículos 123 y 124 (incentivos a empresas de reducida dimensión).

RDL 7/1994, de 20 de junio, sobre libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo.

RDL 2/1995, de 17 de febrero, sobre libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo.

2. Comentario.

CONTABLE

Desde el punto de vista contable, el procedimiento de amortización del inmovilizado está establecido por la norma de valoración del PGC 2.^a 5, que se refiere al inmovilizado material y que es también aplicable al inmaterial según la norma 4.^a.

Es decir, la amortización debe ser sistemática y acorde con la depreciación efectiva y la obsolescencia.

FISCAL

El artículo 11.2 de la LIS establece que podrán amortizarse libremente una serie de activos específicos relacionados con:

- Las sociedades anónimas laborales.
- La minería.
- Las actividades de investigación y desarrollo.
- Determinadas explotaciones asociativas agrarias.

La disposición derogatoria única de la LIS, en su apartado segundo, establece expresamente que conservará su vigencia la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas. Esta ley permite amortizar libremente los activos fijos nuevos adquiridos dentro de los tres años a partir de la inscripción de la cooperativa.

Dicha disposición derogatoria también establece la vigencia de los Reales Decretos-Leyes 7/1994 y 2/1995, que asocian la libertad de amortización a la creación y mantenimiento de empleos. Probablemente estas dos normas, a las que luego nos referiremos, junto a la renovación de este incentivo establecido por el artículo 123 de la LIS para las empresas de facturación inferior a un cuarto de millardo, constituyen los principales motivos de diferimiento fiscal vinculado a la libertad de amortización.

CONCILIACIÓN DE LAS DIFERENCIAS

Cuando se aplica el beneficio fiscal de la libertad de amortización vamos a entender que se está acelerando la deducción fiscal al tiempo que la dotación contable se mantiene dentro de los límites establecidos por la legislación mercantil.

Esta diferencia entre ambos ámbitos supone un ajuste extracontable negativo. Es decir, partiendo del resultado contable hay que restar la diferencia para obtener el resultado fiscal.

Este ajuste negativo en el futuro revertirá en positivo: cuando fiscalmente se haya agotado la amortización y todavía exista ésta desde el punto de vista contable, habrá un gasto contable que no lo será fiscal. Y, en consecuencia, será preciso sumar la diferencia entre ambos ámbitos al resultado contable para obtener la base imponible.

En su día se retrasó la tributación abonándose la cuenta (479) «Impuesto sobre beneficios diferido» al contabilizar el impuesto devengado.

Posteriormente, cuando revierte la diferencia temporal, es cuando habrá que cargar dicha cuenta hasta su cancelación.

No obstante, también podría darse el caso de que no interesase efectuar amortizaciones desde el punto de vista fiscal. Esto sucederá cuando una sociedad compense bases imponibles negativas de ejercicios anteriores que de otra forma prescribirían y que absorben la total renta fiscal previa a la dotación a las amortizaciones.

Puesto que sí habrá habido amortización contable, surgirá una diferencia temporal positiva cuyo reflejo estará en el cargo de la cuenta (4740) «Impuesto sobre beneficios anticipado».

Esta cuenta se abonará hasta su cancelación cuando se efectúe la amortización fiscal.

RDL 7/1994 Y RDL 2/1995

Las dos normas tienen el mismo contenido y, obviamente, distinto ámbito temporal (años 94 y 95, respectivamente).

Las inversiones deben efectuarse en activos fijos materiales nuevos afectos a la actividad adquiridos a terceros o producidos por la propia empresa.

La recepción de las inversiones debe producirse en 1994 (RDL 7) o en 1995 (RDL 2). También es válida en vez de la «recepción» el «encargo de ejecución» o fabricación a un tercero de los elementos objeto de inversión, siempre que la entrega se produzca antes de finalizar el 95 o el 96, respectivamente.

Si los activos objeto de la inversión no van a ser destinados a la propia actividad, se pueden ceder a terceros o incluso venderse: no hay límites a la permanencia de los mismos.

La inversión está condicionada a 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 puede beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 15.000.000 por el referido incremento calculado con dos decimales.

En el supuesto de que se incumpliese la obligación de incrementar o mantener la plantilla, se deberá proceder a ingresar la cuota íntegra que hubiera correspondido a la cantidad deducida en exceso, más los intereses de demora correspondientes.

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

ENUNCIADO

- Una sociedad puso en funcionamiento, el 1 de julio de 1995, un inmovilizado nuevo en el que invirtió 180.000.000 con la intención de amortizarlo íntegramente en dicho año acogiéndose al RDL 2/1995.
- Este bien va a ser contablemente amortizado a razón de un 16 por 100 anual, coeficiente que figura dentro del abanico fiscal establecido por las Tablas.
- La plantilla media de 1994 fue de 24 trabajadores.
- Durante el período 1995-1996 dicha media ascendió a 34 y durante el 1997-1998 a 31.
- Contabilícense los asientos correspondientes al impuesto sobre el beneficio de los ejercicios 1995, 1996, 1997 y 1998, utilizando al efecto los datos siguientes:

AÑO	1995	1996	1997	1998
Resultado económico antes de impuestos .	70.000.000	120.000.000	(30.000.000)	65.000.000
Diferencia permanente	24.000.000	2.000.000	(4.000.000)	5.000.000
Deducciones	200.000	300.000	100.000	400.000
Pagos a cuenta y retenciones soportadas .	260.000	700.000	900.000	330.000

SOLUCIÓN

Cálculo de la evolución del impuesto diferido:

AÑO	AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	AJUSTE FISCAL ORDINARIO	AJUSTE FISCAL EXTRAORDINARIO	TOTAL AJUSTES FISCALES	IMPUESTO DIFERIDO
1995	14.400.000 (1)	180.000.000 (4)	(165.600.000) (5)	-	(165.600.000)	H 57.960.000
1996	28.800.000 (2)	-	24.000.000 (6)	27.600.000 (9)	51.600.000	D 18.060.000
1997	28.800.000	-	24.000.000	-	24.000.000	D 8.400.000
1998	28.800.000	-	16.800.000 (7)	27.000.000 (10)	43.800.000	D 15.330.000
1999	28.800.000	-	16.800.000	-	16.800.000	D 5.880.000
2000	28.800.000	-	16.800.000	-	16.800.000	D 5.880.000
2001	21.600.000 (3)	-	12.600.000 (8)	-	12.600.000	D 4.410.000
Σ	180.000.000	180.000.000	(54.600.000)	54.600.000	0	Saldo cero

NOTAS

$$(1) \quad 180.000.000 \times 0'16 \times \frac{6}{12}$$

$$(2) \quad 180.000.000 \times 0'16$$

$$(3) \quad 180.000.000 (1 - 0'16 \times 5'5)$$

O lo que es lo mismo:

$$180.000.000 \times 0'16 \times \frac{9}{12}$$

- (4) Para poder amortizar, fiscalmente y de una sola vez, el total de la inversión se precisa un incremento de plantilla de

$$\frac{180.000.000}{15.000.000} = 12 \text{ personas}$$

Si posteriormente este incremento no se puede alcanzar, habrá que realizar los ajustes fiscales extraordinarios que figuran calculados seguidamente para los años 1996 y 1998.

Estos ajustes, contablemente, van a suponer un cargo extraordinario en la cuenta (479) «Impuesto sobre beneficios diferido» y el consecuente mayor abono en la cuenta (4752) «Hacienda Pública acreedor por Impuesto sobre Sociedades».

Dicho mayor abono es la expresión, en términos de cuota, de la regularización fiscal motivada por el incumplimiento del incremento de plantilla asociado a la libertad de amortización.

Esta regularización deberá ir acompañada de la correspondiente liquidación de intereses en favor de Hacienda, motivados por la demora en que incurrió la sociedad al haber amortizado fiscalmente la totalidad de la inversión en 1995.

- (5) 14.400.000 – 180.000.000
 (6) $(180.000.000 – 30.000.000) \times 0'16$
 $30.000.000 = 15.000.000 \times (12 – 10)$

El incremento de plantilla que se precisaba era de 12 personas, pero el que se ha alcanzado es sólo de 10 (34 – 24).

- (7) $(180.000.000 – 30.000.000 – 45.000.000) \times 0'16$
 $45.000.000 = 15.000.000 \times (10 – 7)$

Se precisaba mantener un incremento de plantilla de 10 personas, pero sólo se ha mantenido a 7 (31 – 24).

- (8) $(180.000.000 – 30.000.000 – 45.000.000) \times (1 – 0'16 \times 5'5)$

O lo que es lo mismo:

$$105.000.000 \times 0'16 \times \frac{9}{12}$$

- (9) Cálculo del ajuste fiscal extraordinario a 31 de diciembre de 1996:

Amortización fiscal practicada	180.000.000
Amortización fiscal que se debería haber practicado	152.400.000
Por libertad de amortización (10 personas x 15.000.000)	150.000.000
Por la amortización ordinaria	2.400.000
[(180.000.000 – 150.000.000) x 0'16 x 0'5]	
0'5 corresponde a la mitad de 1995	
<i>Diferencia a regularizar</i>	27.600.000

Del cálculo razonado anteriormente,

$$180.000.000 – [150.000.000 + (180.000.000 – 150.000.000) \times 0'16 \times 0'5] = 27.600.000$$

se pueden obtener cómodas fórmulas aplicables a otros casos:

$$(180.000.000 – 150.000.000) (1 – 0'16 \times 0'5) = 27.600.000$$

En donde en el primer paréntesis se expresa la libertad de amortización perdida y en el segundo, en términos unitarios, la amortización ordinaria no practicada hasta el ejercicio anterior al de la regularización.

- (10) Cálculo del ajuste fiscal extraordinario a 31 de diciembre de 1998:

Amortización fiscal practicada conforme a la rectificación de 1996	162.000.000
Por libertad de amortización (10 personas x 15.000.000)	150.000.000
Por la amortización ordinaria	12.000.000
[(180.000.000 – 150.000.000) x 0'16 x 2'5]	
2'5 corresponde a los años 97, 96 y mitad del 95	

Amortización fiscal que se debería haber practicado	135.000.000
Por libertad de amortización (7 personas x 15.000.000)	105.000.000
Por la amortización ordinaria	30.000.000
[(180.000.000 – 105.000.000) x 0'16 x 2'5]	
<i>Diferencia a regularizar</i>	27.000.000
O lo que es lo mismo:	
Amortización fiscal practicada conforme a la rectificación de 1996	162.000.000
Por lo amortizado hasta la regularización de 1996	152.400.000
Por la amortización anterior [(180.000.000 – 150.000.000) x 0'16 x 2] ..	9.600.000
2 corresponde a los años 97 y 96	
Amortización fiscal que se debería haber practicado (calculada conforme anteriormente) ..	135.000.000
<i>Diferencia a regularizar</i>	27.000.000

El primer procedimiento utilizado para calcular la diferencia a regularizar en 1998 ha sido:

$$150.000.000 + (180.000.000 - 150.000.000) \times 0'16 \times 2'5 - [105.000.000 + (180.000.000 - 105.000.000) \times 0'16 \times 2'5] = 27.000.000$$

O lo que es lo mismo:

$$(150.000.000 - 105.000.000) (1 - 0'16 \times 2'5) = 27.000.000$$

$$(150.000.000 - 105.000.000) (1 - 0'16 \times 1'5) - (24.000.000 - 16.800.000) = 27.000.000$$

$$(150.000.000 - 105.000.000) (1 - 0'16 \times 0'5) - (24.000.000 - 16.800.000) \times 2 = 27.000.000$$

Cálculo de los impuestos devengados:

	1995	1996	1997	1998
REAI	70.000.000	120.000.000	(30.000.000)	65.000.000
DP	24.000.000	2.000.000	(4.000.000)	(5.000.000)
RCA	94.000.000	122.000.000	(34.000.000)	60.000.000
IB	32.900.000	42.700.000	(11.900.000)	21.000.000
D	(200.000)	(300.000)	-	(500.000)
(630)	32.700.000	42.400.000	(11.900.000)	20.500.000

Cálculo de las cuotas diferenciales:

	1995	1996	1997	1998
REAI	70.000.000	120.000.000	(30.000.000)	65.000.000
DP	24.000.000	2.000.000	(4.000.000)	5.000.000
DT	(165.600.000)	51.600.000	24.000.000	43.800.000
BIP	(71.600.000)	173.600.000	(10.000.000)	113.800.000
BINEA	-	(71.600.000)	-	(10.000.000)
BI	(71.600.000)	102.000.000	-	103.800.000
CI	-	35.700.000	-	36.330.000
D	(200.000)	(500.000)	-	(500.000)
CL	-	35.200.000	-	35.830.000
PC y RS	(260.000)	(700.000)	(900.000)	(330.000)
(4752)	-	34.500.000	-	35.500.000
(4709)	260.000		900.000	

Asientos contables:

1995:

260.000	Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos (4709)	
25.060.000	Crédito por pérdidas a compensar de 1995 (4745)	
200.000	Crédito por deducciones pendientes de 1995 (4746)	
32.700.000	Impuesto sobre beneficios (630)	
	a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)	260.000
	a Impuesto sobre beneficios diferido (479)	57.960.000

x

- (4709) Recoge el derecho que tiene la empresa a obtener de la Administración la devolución de las retenciones que ha soportado y de los pagos a cuenta que ha efectuado.
- (4745) Recoge el derecho a compensar en liquidaciones futuras las pérdidas generadas en el ejercicio actual.

El ICAC, mediante Resolución de 30 de abril de 1992 (BOICAC núm. 9), sobre algunos aspectos de la norma de valoración número 16 del PGC, estableció que los créditos derivados de la compensación de bases imponibles negativas sólo se contabilizarían cuando éstas procedan de un hecho no habitual en la gestión de la empresa, siempre que se considere que las causas que lo originaron han desaparecido y que se van a obtener beneficios que permitan la compensación de dichas bases negativas.

Puesto que no se incumple la norma anterior, contabilizamos la liquidación del impuesto efectuada conforme a las instrucciones que figuran en el enunciado:

$$71.600.000 \times 0'35 = 25.060.000$$

No obstante, obsérvese que la base imponible negativa generada en 1995 podrá ser compensada, a más tardar, en la liquidación correspondiente al año 2002 (art. 23.1 y disp. trans. duodécima), esto es, un año después de haberse completado la amortización contable del activo afecto a la libertad de amortización fiscal.

En cambio, esta libertad (art. 19.3) no está sujeta a ninguna limitación, por lo que hubiese sido más prudente imputar como amortización fiscal únicamente 108.400.000.

$$108.400.000 - 14.400.000 = 70.000.000 + 24.000.000$$

Es decir, ajuste fiscal ordinario de 1995 igual a resultado contable ajustado de 1995, evitándose bases imponibles negativas prescribibles.

- (4746) Recoge el derecho a aplicar en liquidaciones futuras las deducciones de la cuota que no se han utilizado en 1995.

La contabilización de este crédito fiscal, conforme a la Resolución del ICAC anteriormente citada, está condicionada a que no existan dudas acerca de su aplicación futura.

- (630) Recoge el impuesto sobre el beneficio devengado contablemente.
- (473) Es, en este caso, la contrapartida de la cuenta «Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos».
- (479) El saldo acreedor de esta cuenta se irá periodificando en el futuro en base a los ajustes debidos a la amortización contable y al nivel medio de trabajadores contratados.

1996:

18.060.000	<i>Impuesto sobre beneficios diferido (479)</i>	
42.400.000	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>	
	<i>a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	700.000
	<i>a Crédito por pérdidas a compensar de 1995 (4745)</i>	25.060.000
	<i>a Crédito por deducciones pendientes de 1995 (4746)</i>	200.000
	<i>a Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>	34.500.000
	_____ x _____	

Los créditos fiscales desaparecen de la contabilidad por haber sido íntegramente utilizados en la liquidación del impuesto.

Obsérvese que en el cálculo del impuesto devengado se han deducido del impuesto bruto únicamente las 300.000 devengadas en 1996. Si en 1995 no se hubiese creado la cuenta (4746) habría que haber deducido las 200.000 generadas en el período anterior y las 300.000 generadas en el actual, es decir, el mismo importe que en el cálculo de la cuota a ingresar.

1997:

900.000	<i>Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos (4709)</i>		
8.400.000	<i>Impuesto sobre beneficios diferido (479)</i>		
		<i>a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	900.000
		<i>a Impuesto sobre beneficios (630)</i>	8.400.000
_____		x	_____

La Resolución del ICAC anteriormente comentada impide en este caso, conforme al principio de prudencia, que se contabilice ninguno de los créditos fiscales que se han generado.

El ingreso contable que supone el impuesto devengado debe, por tanto, hacerse coincidir con el importe, calculado anteriormente, que corresponde periodificar del impuesto diferido.

1998:

15.330.000	<i>Impuesto sobre beneficios diferido (479)</i>		
20.500.000	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>		
		<i>a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	330.000
		<i>a Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>	35.500.000
_____		x	_____

En el cálculo del impuesto devengado ha operado como una diferencia permanente negativa la pérdida fiscal del año anterior cuyo crédito no fue contabilizado. De manera que la diferencia entre el resultado económico antes de impuestos y el resultado contable ajustado es:

$$5.000.000 - 10.000.000 = (5.000.000)$$

Las deducciones aplicadas económicamente coinciden con las fiscales, por no haber sido contabilizado en el ejercicio anterior el crédito asociado al importe que se devengó y no se pudo deducir.

V. AMORTIZACIONES DEL INMOVILIZADO INMATERIAL

1. Normativa fiscal aplicable.

MERCANTIL

CCo: Artículo 39.

LSA: Artículos 187, 194, 195 y 200.14.º.

PGC: Disposición final segunda.

Normas de elaboración de la Memoria 4, 6 y 15.

Normas de valoración 4.ª, 5.ª y 14.ª.

Resolución de 21 de enero de 1992 del ICAC (BOICAC núm. 8) por la que se aprueba la norma sobre inmovilizado inmaterial.

FISCAL

LIS: Artículo 11 (régimen general).

Artículo 128 (contratos de arrendamiento financiero).

2. Comentario.

CONTABLE

Los elementos del inmovilizado inmaterial, en general, se amortizan en función de su vida útil, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia que pueda afectarlos.

La base del cálculo de la amortización será el precio de adquisición o coste de producción, teniendo en cuenta, en su caso, el valor residual, cuando sea significativo.

En concreto, se respetarán las siguientes reglas:

- Los gastos de investigación y desarrollo y las aplicaciones informáticas se amortizarán en un plazo máximo de cinco años.
- El fondo de comercio y los derechos de traspaso se amortizarán sistemáticamente en un plazo que no podrá exceder del período durante el cual contribuyan a la obtención de ingresos para la sociedad, con un límite máximo de 10 años. Si bien a partir del quinto se deberá recoger en la memoria la oportuna justificación.
- La propiedad industrial y las concesiones administrativas se amortizarán, en general, dentro del período de años durante el cual se espera que puedan beneficiarse las operaciones de la sociedad.

La amortización de una concesión administrativa estará condicionada por el plazo que figure en la disposición legal por la que se obtuvo.

La amortización de las patentes, marcas y similares estará condicionada por la demanda, obsolescencia, competencia y otros aspectos económicos.

- Los derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero se amortizarán atendiendo a la vida útil del bien objeto del contrato.

FISCAL

Las amortizaciones del inmovilizado inmaterial figuran reguladas en el artículo 11 de la Ley del Impuesto.

Desde la perspectiva de este inmovilizado el artículo 11 tendría dos partes:

- a) Una compartida con el material.
- b) Otra específica en la que se dan normas que afectan a algunos de los elementos del inmaterial.

En cuanto a la primera parte, vale aquí el comentario fiscal que figura en el capítulo «Amortizaciones del inmovilizado material», al que habría que añadir lo siguiente:

Tanto el método de amortización lineal como los dos métodos degresivos tienen, como base de cálculo, los coeficientes que figuran en las Tablas.

La disposición derogatoria única, apartado 2.17, establece que permanece vigente la Orden de 12 de mayo de 1993 por la que se aprobaron las Tablas de coeficientes anuales de amortización.

Estas Tablas no se refieren al inmovilizado inmaterial, por lo que habrá que esperar a que reglamentariamente se aprueben las nuevas Tablas a que se refiere el último párrafo de este artículo 11.

En cuanto a la segunda parte, las normas específicas que contiene se refieren a los inmateriales siguientes:

- a) Cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación.
- b) Fondo de comercio.
- c) Marcas.
- d) Derechos de traspaso.
- e) Restantes elementos patrimoniales de inmovilizado inmaterial que no tuviesen fecha cierta de extinción.

1. Antes de comentar las anteriores categorías de inmovilizado, vamos a referirnos a los **restantes elementos patrimoniales de inmovilizado inmaterial que sí tuviesen fecha cierta de extinción**:

Su depreciación, según las normas de contabilidad, se considerará efectiva a efectos fiscales.

Las excepciones a la afirmación anterior figuran en el apartado 2 del artículo 11 que regula la libertad de amortización de determinados activos. Entre ellos, los gastos de investigación y desarrollo activados como inmaterial, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.

En concordancia con la norma contable, el artículo 11.5 b) viene a confirmar la amortización fiscal de los derechos de traspaso con contrato inferior a 10 años atendiendo a dicha duración.

2. Cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación:

Los bienes adquiridos mediante contratos de este tipo podrían agruparse en dos categorías:

- a) Aquellos adquiridos mediante el tipo de contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito.

El artículo 128 de la Ley del Impuesto regula esta cuestión de manera diferente a las disposiciones mercantiles.

El efecto de las diferencias entre ambas normativas lo analizaremos en el epígrafe dedicado a este tipo de operaciones.

- b) Aquellos otros adquiridos mediante contratos distintos de los que prevé la Ley 26/1988 se regulan fiscalmente conforme a lo establecido en el artículo 11.3 de la Ley del Impuesto y no hay diferencias entre lo que ésta establece y las normas mercantiles.

3. El fondo de comercio, las marcas, los derechos de traspaso y los restantes elementos patrimoniales de inmovilizado inmaterial que no tuviesen fecha cierta de extinción están regulados de idéntica manera:

- a) Las dotaciones para la amortización de estos activos serán deducibles con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, siempre que se cumplan los dos requisitos siguientes:

- Que se hayan adquirido a título oneroso;
- Que la vinculación entre transmitente y adquirente no sea alguna de las previstas en el artículo 42 del CCo (mayoría de derechos de voto, facultad de nombrar o destituir administradores, ...).

- b) Aun incumpliendo los requisitos anteriores, cabe la posibilidad de que la «dotación a la amortización» sea fiscalmente admisible si se prueba que corresponde a una depreciación irreversible.

La redacción de la nueva ley, similar en esta cuestión a la anterior en su artículo 14 h), en nada altera la deducibilidad fiscal de la depreciación irreversible, distinta de la amortización sistemática, que haya sido contabilizada directamente mediante la disminución del valor del activo afectado (normas 2.^a 5 y 4.^a del PGC).

c) Régimen transitorio:

La disposición transitoria novena establece que se deducirán, por su valor de adquisición, los activos inmateriales que hubiesen existido antes de la entrada en vigor de la nueva ley, que no hubieran sido anteriormente deducidos, aun cuando estuvieran contablemente amortizados.

Esta deducción se aplica con los mismos requisitos que figuran en el artículo 11 (límites y onerosidad y no vinculación o pérdida irreversible).

Cuando la Administración tenga que comprobar la aplicación de este régimen transitorio, exigirá la prueba a quien pretenda ejercer este derecho o considerará inadecuada la deducción.

CONCILIACIÓN DE LAS DIFERENCIAS

Puede haber, entre otros, los siguientes casos en los que la amortización del inmovilizado inmaterial, según la contabilidad, sea diferente, mayor o menor, que la fiscalmente deducible:

a) Por aplicación del régimen transitorio se van a poder crear gastos fiscales correspondientes a bienes intangibles que al aplicarse por vez primera la nueva ley:

- No figurarán en la contabilidad por haber sido íntegramente amortizados o su valor neto será cero;
- Figurarán en la contabilidad por un valor neto inferior a su precio de adquisición por haber sido parcialmente amortizados.

En ambos casos podrá suceder, a su vez, que la amortización practicada haya sido deducida fiscalmente en todo, parte o nada.

Cualquier imputación a la renta fiscal por estos conceptos supondrá realizar sobre el resultado económico antes de impuestos un ajuste extracontable negativo que tendrá el carácter de diferencia permanente.

b) Podrá suceder que un fondo de comercio, unos derechos de traspaso, una concesión administrativa o una marca o similar ya no contribuyan en beneficio de las operaciones de la sociedad.

En este caso, si aún figuran parcialmente amortizadas, se deberá proceder a su cancelación con cargo a una cuenta de pérdidas o gastos excepcionales.

Corresponderá entonces al sujeto pasivo demostrar la efectividad de la pérdida, lo que de resultar imposible, determinará la conveniencia de realizar un ajuste positivo que revertirá una de las dos formas siguientes:

- Diferencia permanente positiva por el exceso del cargo efectuado sobre el importe fiscalmente deducible;
- Diferencia temporal positiva por el mismo importe.

Esta segunda opción conlleva la creación de una cuenta (4740) «Impuesto sobre beneficios anticipado», lo cual, en este caso, será posible salvo si se trata de sociedades que están sufriendo pérdidas habitualmente.

En posteriores ejercicios, según se vaya devengando fiscalmente, se producirá la reversión del ajuste temporal practicado en su día, con el consecuente abono de la cuenta de impuestos anticipados hasta su cancelación.

- c) Otro motivo de diferencia lo constituiría que el inmaterial hubiese sido adquirido a una persona vinculada conforme a lo previsto en el artículo 42 del CCo.

Las amortizaciones contables supondrían la necesidad de efectuar un ajuste extracontable positivo que tendrá el carácter de diferencia permanente.

- d) Tratándose de fondos de comercio o de derechos de traspaso que se amorticen contablemente en cinco años, surgirán diferencias temporales positivas y sus correspondientes «Impuesto sobre beneficios anticipado», salvo caso de pérdidas habituales, como ya se ha comentado.

Mientras no surjan pérdidas irreversibles, la empresa tiene la posibilidad de amortizar contablemente estos inmateriales, no en cinco años sino en diez, conforme a los requisitos ya comentados.

En cambio, contablemente, los gastos de investigación y desarrollo y las aplicaciones informáticas deben amortizarse en un plazo máximo de cinco años de forma obligatoria.

Fiscalmente, los gastos de investigación y desarrollo pueden amortizarse libremente conforme a lo dispuesto en el apartado 2, letra d, del artículo 11.

La amortización fiscal de las aplicaciones informáticas tal vez sea objeto de desarrollo reglamentario. En el supuesto de un programa de ordenador, del que se ha adquirido a título oneroso el derecho a utilizarlo sin límite de tiempo, conservando la propiedad de la aplicación quien la creó y cedió su uso, entendemos lo siguiente: salvo que se pueda demostrar la pérdida de valor irreversible habrá que amortizar fiscalmente en un plazo mínimo de 10 años.

Estaríamos, pues, en el mismo supuesto descrito en el primer párrafo de este apartado.

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

ENUNCIADO

- Una sociedad es propietaria de un fondo de comercio adquirido por 10.000.000 con efecto desde 1 de enero de 1996, cuya amortización cumple los requisitos de deducibilidad fiscal, cuestión que se va a efectuar por décimas partes.
- Se estima que el fondo contribuirá a las ventas de los cinco primeros ejercicios, transcurridos los cuales carecerá de valor real. Se decide amortizarlo linealmente.
- Otros datos relativos a 1996 son:
 - Posee una marca comercial adquirida a una persona vinculada según lo previsto en el artículo 42 del CCo, por cuya amortización ha dotado 4.000.000.
 - Ha venido amortizando, contable y fiscalmente, a razón de 1.000.000 anual, un procedimiento de fabricación cuya propiedad exclusiva dura hasta finales de 1998. El valor neto contable de este derecho es de 3.000.000. Considera que hoy carece de valor, pero el poder demostrarlo es tan complejo que decide, pese a su saneamiento contable, continuar con el mismo ritmo de amortización fiscal.
 - A finales de 1990 adquirió por 15.000.000 un derecho de traspaso de un local comercial que está íntegramente amortizado en la contabilidad y cuya duración, según contrato, fue de cinco años. Fiscalmente no se amortizó.
 - Se ha obtenido un beneficio antes de impuestos de 138.000.000.
 - Se ha generado el derecho a practicar deducciones de la cuota por importe de 3.550.000.
 - Y, finalmente, las retenciones soportadas y los pagos a cuenta han ascendido a 22.600.000.

SOLUCIÓN

La amortización contable del fondo de comercio a doble ritmo que la fiscal supone una diferencia temporal positiva durante los años en que el gasto contable por este motivo exista. A partir de entonces la diferencia revertirá en negativa.

Vamos a suponer que se trata de una sociedad que genera beneficios y, en consecuencia, contabilizaremos el ajuste positivo de 1.000.000.

La evolución del impuesto anticipado sería la siguiente:

AÑO	GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	DIFERENCIA TEMPORAL	IMPUESTO ANTICIPADO
1996	2.000.000	1.000.000	1.000.000	350.000
1997	2.000.000	1.000.000	1.000.000	350.000
1998	2.000.000	1.000.000	1.000.000	350.000
1999	2.000.000	1.000.000	1.000.000	350.000
2000	2.000.000	1.000.000	1.000.000	350.000
2001	–	1.000.000	(1.000.000)	(350.000)
2002	–	1.000.000	(1.000.000)	(350.000)
2003	–	1.000.000	(1.000.000)	(350.000)
2004	–	1.000.000	(1.000.000)	(350.000)
2005	–	1.000.000	(1.000.000)	(350.000)
Sumas	10.000.000	10.000.000	0	0

La amortización de la marca comercial no es fiscalmente deducible por incumplir el requisito de no vinculación. Surge, por tanto, en este caso una diferencia permanente positiva de 4.000.000.

En cuanto al procedimiento de fabricación y siguiendo las instrucciones del enunciado, hay una diferencia temporal entre el gasto contable y el fiscal de 2.000.000, porque contablemente se imputa la pérdida total de 3.000.000 y fiscalmente se decide mantener el ritmo de 1.000.000.

Y, finalmente, en cuanto a los derechos de traspaso, por aplicación del régimen transitorio surge un gasto fiscal que no figura en la contabilidad.

En este caso no prevalece el límite máximo del 10 por 100 anual porque en el contrato figura una duración de cinco años. Surge, por tanto, una diferencia permanente negativa de 3.000.000.

Cálculo del impuesto devengado:

REAI	138.000.000
DP ₁	4.000.000
DP ₂	(3.000.000)
RCA	139.000.000
IB	48.650.000
D	(3.550.000)
(630)	45.100.000

Cálculo de la cuota diferencial:

REAI	138.000.000
DP ₁	4.000.000
DP ₂	(3.000.000)
DT ₁	1.000.000
DT ₂	2.000.000
BIP	142.000.000
BINEA	0
CI	49.700.000
D	(3.550.000)
CL	46.150.000
PC	22.600.000
(4752)	23.550.000

Asiento contable:

350.000	<i>Impuesto sobre beneficios anticipado. Fondo de comercio (47401)</i>	
700.000	<i>Impuesto sobre beneficios anticipado. Proceso de fabricación (47402)</i>	
45.100.000	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>	
	<i>a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	22.600.000
	<i>a Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>	23.550.000
_____ x _____		