

Liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2019 en una entidad de reducida dimensión (supuesto práctico)

Fernando Borrás Amblar

*Licenciado en Ciencias Exactas y Derecho
Inspector de Hacienda del Estado*

Antonio Pascual Martínez Alfonso

*Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales
Técnico de Hacienda del Estado
Profesor de Contabilidad y Derecho Financiero y Tributario. CEF.- UDIMA*

Extracto

El plazo para la declaración del impuesto sobre sociedades (IS) 2019 para las mercantiles que cerraron su periodo impositivo a 31 de diciembre de 2019 es del 1 al 25 de julio de 2020. El Real Decreto-Ley 19/2020, de 26 de mayo, mantiene el plazo de presentación de la declaración del IS 2019, que se deberá realizar con las cuentas anuales disponibles. No obstante, en el caso que con las cuentas anuales aprobadas resultara una liquidación distinta, se presentará una declaración complementaria hasta el 30 de noviembre de 2020.

Presentamos un supuesto práctico en el que, partiendo de la cuenta de pérdidas y ganancias, antes de la contabilización del IS, de una entidad que tributa en el régimen de entidades de reducida dimensión y de unos hechos que le han sucedido en el ejercicio 2019, realizamos los ajustes y los comentarios para determinar la base imponible del impuesto. A partir de aquí, con un resumen de los ajustes, concretamos las casillas de la declaración del modelo 200 donde deberán incorporarse, realizamos la liquidación del IS y su contabilización y reflejamos en el citado modelo 200 las páginas 12 a 15 de la liquidación del IS del periodo impositivo 2019.

Por último, realizamos un comentario sobre la conexión del plazo para la presentación del IS con las obligaciones contables y mercantiles y la modificación de los plazos de estas como consecuencias del COVID-19.

Palabras clave: impuesto sobre sociedades; ejercicio 2019; empresas de reducida dimensión; ingresos; gastos; ajustes sobre el resultado contable.

Sumario

1. Enunciado: Relación de hechos
2. Ajustes y comentarios para determinar base imponible de la mercantil Promar, SL
3. Resumen de los ajustes al resultado contable antes de impuestos y concreción de las casillas de la declaración del modelo 200 donde deberán incorporarse
4. Liquidación del IS y su contabilización
5. Modelo 200 (págs. 12 a 15) de liquidación del IS 2019
6. Conexión del plazo para la presentación del IS con las obligaciones contables y mercantiles y la modificación de los plazos de estas como consecuencia del COVID-19

1. Enunciado: Relación de hechos

La mercantil Promar, SL se constituyó hace varios años y se dedica a la integración de componentes electrónicos en ordenadores y al diseño y mantenimiento de páginas web. En el año 2019, ha tenido un resultado económico, antes de la contabilización del gasto por el impuesto sobre sociedades (IS), de 533.209,07 euros. La empresa es propiedad al 50 % de dos hermanos, que son, asimismo, copropietarios de la mercantil Alsa, SL.

El importe neto de la cifra de negocios durante los últimos 5 años de ambas entidades ha sido inferior a 10.000.000 de euros.

La cuenta de pérdidas y ganancias, antes de la contabilización del gasto por el IS, muestra la siguiente información:

Cuenta de pérdidas y ganancias de la mercantil Promar, SL, antes de la contabilización del gasto por el IS a fecha (31 de diciembre de 2019)	
OPERACIONES CONTINUADAS	
Importe neto de la cifra de negocios	8.500.000
Ventas	5.150.000
Prestación de servicios	3.350.000
Variación de existencias	250.000
Aprovisionamientos	-3.000.000
Consumo de mercancías	-2.050.000
Consumo de materias primas	-750.000
Trabajos realizados por otras empresas	-200.000
Gastos de personal	-2.500.000
Sueldos y salarios	-2.175.000



Cuenta de pérdidas y ganancias de la mercantil Promar, SL, antes de la contabilización del gasto por el IS a fecha (31 de diciembre de 2019)

▶	
Seguridad Social a cargo de la empresa	-325.000
Otros gastos de explotación	-1.680.000
Servicios exteriores	-950.000
Tributos	-50.000
Pérdidas por deterioro operaciones comerciales	-381.000
Otros gastos de gestión corriente	-299.000
Amortización del inmovilizado	-510.000
Otros resultados	-10.000
RESULTADOS DE EXPLOTACION	1.050.000
Gastos de financieros	-325.000,93
Variación de valor razonable de instrumentos financieros	-191.790
Cartera de negociación	-191.790
Deterioro de instrumentos financieros de empresas del grupo	0
RESULTADO FINANCIERO	516.790,93
RESULTADOS ANTES DE IMPUESTOS	533.209,07

El gerente de la entidad, nos indica los siguientes hechos, con trascendencia fiscal, que han acontecido en el ejercicio:

1. La entidad tuvo un ingreso en c/c de 50.000 euros el día 5 de febrero de 2019 y lo contabilizó con un abono a un préstamo inexistente de una entidad financiera. Al final del ejercicio realizó la siguiente anotación contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	50.000	
113	Reservas voluntarias		50.000

2. La mercantil cambia el criterio contable en 2019, para amortizar las inversiones inmobiliarias y ello le provoca, en el citado ejercicio, un mayor gasto por amortizaciones de 20.000 euros, que corresponde a mayores amortizaciones de los 3 años anteriores que no fueron contabilizadas.
3. La empresa vendió el 1 de octubre de 2019 una máquina que forma parte de su inmovilizado material, cuyo valor contable o en libros es de 90.000 euros (la amortización acumulada hasta el momento de la venta en la citada fecha es de 50.000 €). El precio de venta es de 140.000 euros, y su cobro se pacta en 2 plazos anuales de 70.000 euros cada uno, con vencimientos el 1 de octubre de 2020 y el 1 de octubre de 2021, sin que se haya pactado interés contractual alguno. El tipo de interés de mercado aplicable a estas operaciones es del 4 %. Fiscalmente la empresa opta por la imputación del cobro a plazos conforme al artículo 11.4 de la Ley del impuesto sobre sociedades –Ley 27/2014– (LIS). La operación está exenta de IVA, se renuncia a la misma y existe inversión del sujeto pasivo en sede del adquirente.
4. La empresa tiene una maquinaria (equipo industrial complejo) en su activo, adquirida el 2 de enero de 2017 por un precio de adquisición de 120.000 euros que se amortiza al coeficiente del 12 % según indica la tabla de amortización del artículo 12.1 de la LIS.

Como consecuencia de modificaciones en el sistema productivo de la empresa, en relación con la agilidad de producción de la competencia, el valor del mismo, al final del ejercicio 2018, según valoración técnica efectuada por la empresa, ha sufrido una pérdida tal que sitúa el valor en la fecha de cierre en el 50 % del precio de adquisición y la mercantil contabiliza, en 2018 el deterioro del mismo, por importe de 31.200 euros, siendo gasto contable, no siendo fiscalmente deducible.

El 31 de diciembre de 2019 transmite la maquinaria a una sociedad tercera, sin ningún tipo de relación, por un precio de 70.000 euros, obteniendo un beneficio contable de 19.478,67 euros.

5. La empresa Promar, SL era propietaria de un terreno por importe de 300.000 euros y se vendió en mayo de 2017 a una sociedad tercera por importe de 170.000 euros. Es decir, tuvo una pérdida de 130.000 euros en 2017.

En septiembre de 2019, la mercantil Promar, SL recompra el terreno al tercero por 200.000 euros. Es decir, el tercero tiene una ganancia de 30.000 euros.

6. En relación con las amortizaciones, la mercantil Promar, SL nos indica que determina y contabiliza las dotaciones a la amortización por el método lineal, según los coeficientes máximos que se detallan en la tabla de amortización incorporada en el artículo 12.1 de la LIS y nos manifiesta que el incremento de plantilla del ejercicio 2019, en relación con el ejercicio 2018, ha sido de 1,80 trabajadores y que espera consolidar los mismos en 2020, así como mantenerlos en los ejercicios siguientes. Por otra parte, nos facilita los siguientes datos:

- 6.1. La empresa adquirió el 2 de enero de 2019 una serie de activos materiales fijos usados valorados en contabilidad en 40.000 euros. Estos activos se han amortizado al porcentaje constante máximo, habida cuenta de su condición de usados, por importe de 16.000 euros. (La tabla del art. 12.1 LIS fija un coeficiente máximo del 20 %).
 - 6.2. Se han comprado, el 1 de abril de 2019, activos fijos nuevos de pequeña cuantía para apoyo en la labor de la entidad, por importe de 35.000 euros, no superando ninguno de ellos los 300 euros. (La tabla del art. 12.1 LIS fija un coeficiente máximo del 25 %).
 - 6.3. El 1 de julio de 2019 se adquirió una maquinaria nueva para mejorar el funcionamiento de la entidad. El total de esta inversión ha sido de 300.000 euros. (La tabla del art. 12.1 LIS fija un coeficiente máximo del 12 %).
 - 6.4. El 1 de julio de 2019 la entidad adquirió a un tercero, con el que no le une ningún tipo de vinculación, una patente por importe de 100.000 euros que registra como inmovilizado intangible. Promar, SL considera que la vida útil de la patente la cual coincide con el periodo de explotación de la misma es de 5 años, por lo que la amortiza a razón del 20 % anual.
7. La entidad formalizó, con fecha 1 de octubre de 2018, con una entidad financiera un contrato de *leasing* para la adquisición de una nave industrial nueva que va a destinar a la realización de su actividad. El precio de adquisición de la misma (valor razonable) en la fecha de la firma del contrato es de 800.000 euros. El 25 % del valor corresponde al suelo. El contrato tiene una duración de 12 años, al 5 % de interés fijo, pagándose 144 cuotas mensuales pospagables (el último día de cada mes) por importe de 7.331,32 euros más IVA. El contrato incorpora además una opción de compra, por el valor de una cuota (7.331,32 €) que se ejercerá al final del contrato.

La empresa amortiza con base en el coeficiente máximo de amortización que se fija en las tablas oficiales de amortización, que es el 3 % (lo que supone una vida útil del bien de 33,3 años). No hay dudas de que la misma ejerza la opción de compra para adquirir la propiedad de la nave al final del periodo de arrendamiento.

Los gastos necesarios para la inscripción del mismo en el registro (impuesto sobre actos jurídicos documentados, notaría de la compra previa por la entidad financiera y del contrato de arrendamiento formalizado simultáneamente por la entidad con la empresa y registro de tales operaciones en el registro de la propiedad) repercutidos por la entidad financiera –arrendador– a la empresa, ascienden a 20.000 euros.

En el anexo del contrato figura el siguiente cuadro (tabla de amortización financiera), de la que exclusivamente reflejamos las cantidades correspondientes a los años 2018, 2019 y 2020 (es decir, 27, de las 144 cuotas).

	Cuota bruta	IVA	Cuota neta	Recup. coste terreno	Recup. coste construcción	Recup. coste total	Carga financiera (intereses)	Capital pendiente
Entrega inicial			0	0	0	0		800.000
Cuota 1	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.007,13	3.021,40	4.028,53	3.302,79	795.971,47
Cuota 2	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.011,33	3.033,99	4.045,32	3.286	791.926,15
Cuota 3	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.015,54	3.046,63	4.062,17	3.269,15	787.863,98
Cuota 4	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.019,77	3.059,32	4.079,10	3.252,22	783.784,88
Cuota 5	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.024,02	3.072,07	4.096,09	3.235,22	779.688,79
Cuota 6	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.028,29	3.084,87	4.113,16	3.218,16	775.575,63
Cuota 7	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.032,57	3.097,72	4.130,30	3.201,02	771.445,33
Cuota 8	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.036,88	3.110,63	4.147,51	3.183,81	767.297,82
Cuota 9	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.041,20	3.123,59	4.164,79	3.166,53	763.133,03
Cuota 10	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.045,54	3.136,61	4.182,14	3.149,17	758.950,89
Cuota 11	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.049,89	3.149,68	4.199,57	3.131,75	754.751,32
Cuota 12	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.054,27	3.162,80	4.217,07	3.114,25	750.534,26
Cuota 13	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.058,66	3.175,98	4.234,64	3.096,68	746.299,62
Cuota 14	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.063,07	3.189,21	4.252,28	3.079,03	742.047,34
Cuota 15	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.067,50	3.202,50	4.270	3.061,32	737.777,34



	Cuota bruta	IVA	Cuota neta	Recup. coste terreno	Recup. coste construcción	Recup. coste total	Carga financiera (intereses)	Capital pendiente
▲ Cuota 16	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.071,95	3.215,84	4.287,79	3.043,53	733.489,55
Cuota 17	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.076,41	3.229,24	4.305,66	3.025,66	729.183,89
Cuota 18	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.080,90	3.242,70	4.323,60	3.007,72	724.860,29
Cuota 19	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.085,40	3.256,21	4.341,61	2.989,70	720.518,68
Cuota 20	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.089,93	3.269,78	4.359,70	2.971,61	716.158,97
Cuota 21	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.094,47	3.283,40	4.377,87	2.953,45	711.781,11
Cuota 22	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.099,03	3.297,08	4.396,11	2.935,21	707.385,00
Cuota 23	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.103,61	3.310,82	4.414,43	2.916,89	702.970,57
Cuota 24	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.108,20	3.324,61	4.432,82	2.898,50	698.537,75
Cuota 25	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.112,82	3.338,47	4.451,29	2.880,03	694.086,46
Cuota 26	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.117,46	3.352,38	4.469,84	2.861,48	689.616,62
Cuota 27	8.870,90	1.539,58	7.331,32	1.122,12	3.366,35	4.488,46	2.842,86	685.128,16

Nota: La opción de compra es la cuota 145, por importe de 7.331,32 euros que se paga conjuntamente con la última cuota del contrato.

8. La entidad alquila una carretilla elevadora a una sociedad de renting por un periodo de 3 años. El precio de la carretilla es de 35.000 euros. El contrato se firma el 1 de mayo de 2019 y se acuerda abonar cuotas mensuales al final de cada mes, con el siguiente detalle:

Cuota	1.064,77
Servicios de mantenimiento, reparación y revisiones	50
IVA [21 % × (1.064,77 + 50)]	234,10

Dicha carretilla va a estar afectada a su actividad económica y se conoce que, en condiciones normales, la vida útil de la carretilla son aproximadamente 10.000 horas, que coincide con las horas de actividad que va a tener la misma en la empresa. La carretilla lleva un marcador de las horas de actividad que realiza.

El tipo de interés normal de mercado actualmente para estas operaciones es del 6 % anual. Las tablas contenidas en el artículo 12.1 de la LIS fijan un coeficiente máximo del 12 %.

9. La entidad Promar, SL tiene un saldo en la cuenta de «Clientes de dudoso cobro» por importe de 600.000 euros, por los cuales contabiliza deterioro por importe de 381.000 euros que corresponde a los siguientes deudores y conceptos:
- 25.000 euros, que le debe desde hace más de un año un ayuntamiento de una localidad vecina, sin haber presentado reclamación judicial.
 - 50.000 euros, que corresponden a una entidad de la que participa Promar, SL en un 25 %.
 - 100.000 euros por unas deudas que le deben dos clientes desde hace 8 meses.
 - 200.000 euros corresponden a deudas de diversos clientes con una antigüedad desde el vencimiento de la obligación de pago entre 3 y 6 meses a fecha 31 de diciembre de 2019.
 - 6.000 euros (1 % × 600.000), es decir, del total importe de clientes de dudoso cobro.
10. La mercantil Promar, SL contabiliza en el ejercicio 2019 150.000 euros como provisión para cubrir las siguientes responsabilidades:
- a) 5.000 euros por un aval bancario que la entidad entregó como fianza en cumplimiento de un contrato que va a realizar con la Administración.
 - b) 80.000 euros por posibles futuras demandas que la entidad prevé que tendrá con sus trabajadores ante posibles casos de despido.

- c) 20.000 euros por la demanda de un trabajador por despido improcedente. La citada cuantía se ha obtenido de forma aproximada, en función de los años que el trabajador ha estado en la plantilla de la empresa.
 - d) 45.000 euros por el importe estimado de una deuda tributaria, que es posible que la entidad deba ingresar en un futuro si no cumple determinadas condiciones.
11. La mercantil Promar, SL tiene reflejadas como gasto en su contabilidad las siguientes partidas:
- 1) Vehículo que tiene en *renting* a disposición total del socio y administrador de la empresa que a su vez realiza funciones de gerencia, cuyas cuotas mensuales son 1.500 euros más IVA. El valor contado del vehículo es de 80.000 euros más IVA. El seguro del vehículo y los impuestos municipales del mismo ascienden a 2.000 euros. La empresa no le ha imputado retribución en especie alguna, y la empresa considera que es razonable entender que el uso que el gerente realiza del mismo que se destina a las necesidades privadas es del 40 %.
 - 2) Intereses de un préstamo participativo abonados a Alsa, SL por importe de 20.000 euros. Alsa, SL tiene los mismos socios que la mercantil Promar, SL, y se dedica al arrendamiento de bienes así como a la gestión de participaciones mobiliarias.
 - 3) En la cuenta (631) se incluyen tributos varios, así como otras partidas, según detalle:
 - Impuesto sobre actividades económicas: 4.000 euros.
 - Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) de un local comercial afecto a la actividad: 1.800 euros.
 - IBI de los almacenes, donde desarrolla la empresa la actividad: 4.300 euros.
 - Cuota e intereses de demora de actas de inspección del IS 2016 (están recurridas en el Tribunal Económico-Administrativo Central –TEAC–, pero han sido abonadas y registradas en la contabilidad como gasto): 50.000 euros de cuota y 9.000 euros de intereses.
 - Sanción de actas de inspección del IS (recurrida en el TEAC): 25.000 euros.
 - Multas de tráfico de vehículos comerciales de la empresa: 3.000 euros.
 - Recargo por presentación fuera de plazo del periodo 3M del IVA: 5.000 euros.

- Intereses de demora por aplazamientos de varias autoliquidaciones: 3.000 euros.
- 4) Atenciones a clientes, incluye los siguientes conceptos:
- Relaciones públicas con clientes y proveedores: 105.000 euros.
 - Cena de Navidad del personal: 12.600 euros (de acuerdo con los usos y costumbres).
 - Patrocinio publicitario deportivo: 26.000 euros (de un club de natación que lleva publicidad de la empresa. La entidad de natación ha expedido factura a Promar, SL por el referido patrocinio).
 - Promoción: 18.000 euros (corresponde a 3 figuras de porcelana de Lladró, SA, respecto de las cuales se desconoce el destino que se les ha dado, sin que figuren entre los activos de la empresa).
- 5) La sociedad ha reconocido un deterioro de valor de existencias por importe de 15.000 euros. No dispone de informe económico-financiera alguna más allá de poder probar que las mismas están descatalogadas y que tienen una rotación superior a 12 meses, cuando la media del almacén es de 3 meses.
- 6) La sociedad dispone de la siguiente documentación la cual, a criterio de su director financiero, es justificativa de posibles deducciones en la cuota, cuyo detalle es:
- 6.000 euros que –según factura– se corresponden con el pago del Máster IESE a nombre del don Luis López, que resulta ser empleado de una entidad vinculada.
 - 2.000 euros que –según facturas– corresponden con «ayuda escolarización» del curso escolar de los hijos del empleado de la entidad don Ramón Pérez.
 - 10.000 euros son facturas de alquiler de una sala en el hotel Esmeralda y gastos de material publicitario (pins, llaveros, CD, etc.) utilizados como obsequio a los clientes asistentes a la jornada anual que la entidad organiza con sus clientes donde se resume la actividad de la empresa y los nuevos productos y otras informaciones de interés.
 - 50.000 euros como gastos de locomoción y dietas pagadas a los empleados de la entidad asistentes a un curso de formación organizado por la entidad, para la utilización y adiestramiento de nuevos productos.

- La empresa ha adquirido 10 ordenadores portátiles por importe de 600 euros cada uno que ha entregado a los empleados para teletrabajo, para que puedan pasar determinados pedidos recibidos fuera de la jornada de trabajo (entre las 18,30 y 22 horas). Asimismo también les ha instalado la oportuna conexión a internet en su casa y paga la cuota de línea mensual de 40 euros. En total los gastos para habitar a los empleados a la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información cuyo uso se hace por los mismos fuera del lugar y horario del trabajo ha ascendido en este ejercicio a 5.000 euros más IVA.
 - 30.000 por asistencia a la feria internacional de París.
12. La sociedad Promar, SL, como dijimos, tiene dos socios, cuya participación en el capital lo es por partes iguales. Trabajan los dos en la entidad y uno de ellos realiza, además, las funciones de administrador. Están dados de alta en el régimen especial de la Seguridad Social como trabajadores autónomos. Las cuotas de la Seguridad Social se las abona la empresa. Los dos socios tienen contratos laborales firmados con la entidad por los trabajos y labores ordinarias que realizan (jefe de producción y director de marketing, y el segundo jefe de compras y a su vez administrador) y según los mismos perciben sus retribuciones, siendo estas de 120.000 euros anuales uno de los socios y de 130.000 euros para el socio que realiza, además, las funciones de administrador. En los estatutos de la entidad indica que el cargo de administrador es gratuito.

Además, cada uno de los dos socios dispone de un vehículo turismo, que fueron adquiridos por la mercantil en régimen de *renting*. El coste y demás datos del vehículo que lleva el administrador y socio ya se han expuesto en el anterior punto 11 de este supuesto, y tenemos que recordar que la empresa no ha imputado por este vehículo retribución en especie alguna al administrador y socio.

El otro vehículo que es usado por el socio en su calidad de jefe de producción y director de marketing le supone a la empresa unas cuotas mensuales también de 1.500 euros más IVA. El valor contado del vehículo es de 70.000 euros más IVA. El seguro del vehículo y los impuestos municipales del mismo ascienden a 2.000 euros. El gasto por carburante y reparaciones del mismo han ascendido en este ejercicio a 2.500 euros. En este caso la empresa ha imputado a este socio la retribución en especie considerando que es razonable entender que el uso que hace de este último vehículo para sus necesidades privadas es del 30 %.

13. La mercantil Promar, SL realizó una ampliación de capital en el año 2016, por importe de 500.000 euros, siendo suscrito por los dos socios por partes iguales. Uno de ellos realizó la aportación dineraria correspondiente y el otro socio aportó un terreno lindante con el edificio fabril donde la mercantil Promar, SL realiza sus actividades comerciales. El valor de mercado del terreno, aportando la tasa-

ción correspondiente, fue de 250.000 euros, sin embargo, el precio de adquisición, para el socio, fue de 50.000 euros. La aportación no dineraria realizada por el socio tributó por el régimen especial del capítulo VII, del título VII de la LIS, al cumplir los requisitos establecidos en el artículo 87 de la LIS.

La mercantil Promar, SL contabilizó la ampliación de capital y la recepción del dinero efectivo y del local comercial (siguiendo la norma de registro y valoración 3.^a 3 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas –ICAC– de 1 de marzo de 2013) de la siguiente manera, y no registró diferencia temporaria alguna para reflejar la diferencia entre el valor fiscal del activo y su valor contable de 250.000 euros por el que se registró en la contabilidad. No obstante, sí que informó en la memoria de tales valores.

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Participaciones emitidas	500.000	
100	Capital social (100 acciones x 500)		50.000
110	Prima de emisión o asunción (100 x 4.500)		450.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	250.000	
210	Terrenos	250.000	
190	Participaciones emitidas		500.000

En el mes de octubre de 2019, la mercantil Promar, SL vende el terreno por 350.000 euros a un tercero, reflejando un beneficio contable de 100.000 euros.

14. La mercantil Promar, SL nos detalla los siguientes datos que constan en sus balances a fechas 31 de diciembre de 2018 y 31 de diciembre de 2019.

Cuentas	Importe a 31-12-2018	Importe a 31-12-2019
Capital social (5.100 participaciones x 500 € de nominal cada una)	2.550.000	2.550.000
Prima de emisión	450.000	450.000
Reserva legal	100.000	120.000



Cuentas	Importe a 31-12-2018	Importe a 31-12-2019
▶		
Reservas voluntarias	350.000	470.000
Reserva de capitalización	-	60.000
Resultados del ejercicio	700.000	208.333,31
Pérdidas de ejercicios anteriores	400.000	

Y detalla que los resultados del ejercicio 2018 se repartieron de la siguiente forma:

	400.000 euros	a pérdida de ejercicios anteriores
	20.000 euros	a reserva legal
Reparto de 700.000 euros	70.000 euros	a reserva voluntaria
	60.000 euros	a reserva de capitalización
	150.000 euros	a dividendos

15. La mercantil Promar, SL nos detalla los siguientes datos que pueden tener trascendencia en la liquidación del IS, y desea aplicar el incentivo de la reserva de nivelación de bases imponible en su cuantía máxima posible.

- La entidad tiene 560.000 euros de bases imponibles negativas pendientes de compensar de ejercicios anteriores.
- Con fecha 1 de abril de 2019, contrató a jornada completa a un trabajador con discapacidad con un grado del 58 %, siendo este el primer ejercicio que realiza una contratación de trabajadores con discapacidad.
- En la cuenta de pérdidas y ganancias figuran gastos por importe de 100.000 euros para la obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de calidad de la serie ISO 9000, en varios de los productos vendidos, así como otros 15.000 euros, que corresponden con la implantación de las citas normas, teniendo la correspondiente certificación y factura.
- Ha efectuado tres pagos a cuenta del IS del ejercicio 2019, por importe de 54.000 euros (1P 10.000, 2P 30.000 y 3P 14.000) y le han efectuado retenciones a cuenta de capital mobiliario por importe de 5.700 euros.

2. Ajustes y comentarios para determinar base imponible de la mercantil Promar, SL

Punto 1

El ingreso en c/c de 50.000 euros en 2019 que se contabilizó con un abono a un préstamo inexistente de una entidad financiera, y que al final del ejercicio ha realizado un abono a la cuenta de reservas voluntarias, tiene como consecuencia incrementar la base imponible del IS correspondiente al ejercicio 2019, en 50.000 euros, y se practicará mediante un ajuste positivo (DP+) al resultado contable para obtener la base imponible. Véase que este ingreso no tiene un origen determinado, por lo que es un incremento de patrimonio no justificado o simplemente una renta que no se ha declarado como tal, por lo que salvo que la empresa pueda demostrar que se trata de una financiación ajena debe incrementar la base imponible. Además, cabría plantearse si este dinero proviene de una operación comercial, en cuyo caso tendríamos que obtener la cuota de IVA que no se ha devengado e ingresado, la cual se entiende que va incluida dentro de los 50.000 euros percibidos en la cuenta corriente. En el caso que nos ocupa, entendemos, que no tiene origen en una operación comercial.

Nota: Posteriormente, para determinar la «Reserva de capitalización» y concretar el incremento de los fondos propios del ejercicio 2019, nos plantearemos si el incremento de «Reservas voluntarias», producido por la anotación contable, determina una mayor cantidad en el cómputo de los fondos propios del ejercicio 2019.

Punto 2

La regla de imputación que se aplica para los cambios de criterios contables la encontramos en el artículo 11.3.2.º de la LIS, cuyo primer apartado contiene una regla general que supone la integración en la base imponible del ejercicio en que se registre el cargo o abono a la cuenta de reservas, salvo que tales cargos o abonos a reservas provengan respectivamente de ingresos o gastos, ya devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los periodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos periodos, lo que supone la excepción a la regla general del primer apartado.

Así, en el ejercicio 2019, existe un *cargo* en la cuenta de reservas produciendo un *mayor* gasto, no devengado, y no contabilizado en la base imponible de ejercicios anteriores, y además tal registro no provoca una menor tributación en relación con haberlo contabilizado en los años en que se devengó tal gasto por amortizaciones.

Por lo anterior, los 20.000 euros, es un gasto fiscalmente deducible en el ejercicio 2019, que se practicará mediante un ajuste negativo (DP-) al resultado contable para obtener la base imponible.

Punto 3

La operación descrita cumple las condiciones para considerar que el importe a cobrar por la enajenación del inmovilizado material ha sido percibido a plazos, y la empresa quiere aplicar el criterio de imputación temporal establecido en el artículo 11.4 de la LIS.

Reflejamos a continuación los cálculos y las anotaciones contables realizadas por la entidad en su libro diario. De esta manera la entidad determinaría el beneficio de la operación, ya que, al producirse los cobros aplazados, debe diferenciarse dentro del importe total del cobro la parte que es precio de venta de la parte que es ingreso financiero implícito por el aplazamiento en el pago.

Valor actual de los cobros futuros	132.026,63 euros (70.000 × valor actual de una renta de 2 años al tipo de interés del 4%)
Valor en libros	90.000 euros
Resultado	42.026,63 euros, de beneficio en la operación

Y las anotaciones contables realizadas, teniendo en cuenta que el crédito se contabilizará por su valor actual y posteriormente se valora a coste amortizado, registrando los ingresos financieros conforme al siguiente cuadro de amortización.

Periodos de pago	Cuota (término amortizativo)	Cuota de interés	Cuota de amortización	Capital amortizado	Capital pendiente
0					132.026,63
1	70.000	5.281,07	64.718,94	64.718,94	67.307,69
2	70.000	2.692,31	67.307,69	132.026,63	0

Así, la anotación contable de la venta de la máquina en fecha de 1 de octubre de 2019 sería la siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
253	Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado	132.026,63	
281	Amortización acumulada maquinaria	50.000	
213	Maquinaria		140.000
771	Beneficio procedente del inmovilizado material (1)		42.026,63

(1) Este es el importe al que se le puede aplicar el diferimiento del beneficio al periodo de cobro.

A final del ejercicio actualizaremos el importe del crédito, por el interés devengado, y reclasificaremos el importe a percibir en el corto plazo. La entidad habría realizado los siguientes asientos contables:

Código	Cuenta	Debe	Haber
253	Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado (132.026,63 × 0,04 × 3/12)	1.320,26	
762	Ingresos de créditos		1.320,26

Por la reclasificación del crédito con vencimiento a corto plazo, procede el asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
543	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	70.000	
253	Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado		70.000

Además, como la empresa se ha acogido a la imputación a plazos de la operación (la cual se hace a través del ajuste oportuno en la casilla específica 358 que prevé el modelo 200) y no se ha percibido todavía cantidad alguna, fiscalmente registrará en 2019 una diferencia temporaria imponible (DTI) por el ajuste negativo de 42.026,63 euros, para calcular la base imponible. Por último realizamos dos precisiones:

- El ajuste negativo (DTI) de 42.026,63 euros, revertirá con signo positivo, por mitad en cada uno de los años 2020 y 2021 de 21.013,32 euros, conforme se perciban los cobros del crédito.
- Tal y como ya hemos comentado anteriormente, la regla de operaciones a plazos no se aplica al interés implícito o pactado en la operación, cuyos ingresos contables son ingresos fiscales.

Punto 4

La mercantil Promar, SL contabilizó en los ejercicios 2017 y 2018 la amortización de la maquinaria, 14.400 euros (12 % × 120.000), siendo gasto contable y fiscal. Asimismo, en 2018, contabilizó un deterioro de 31.200 euros por el deterioro de la misma. La citada cantidad fue gasto contable, pero no es gasto fiscalmente deducible, de acuerdo con lo establecido en el artículo 13.2 a) de la LIS. Véase que, después de registrar ese deterioro, el valor contable o en libros del equipo (maquinaria) es de 60.000 euros (120.000 – 14.400 × 2 – 31.200).

Por ello, la sociedad Promar, SL debió realizar en 2018 un ajuste positivo (DTD) al resultado contable para determinar la base imponible por importe de 31.200 euros.

Reflejamos a continuación los gastos contabilizados y el gasto fiscalmente deducible en los ejercicios 2017 y 2018:

Ejercicio	Pérdida deterioro	Amortización	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajustes
2017		14.400	14.400	14.400	-
2018	31.200	14.400	45.600	14.400	+31.200

Con la citada anotación contable tenemos que a 31 de diciembre de 2018 el valor contable y el valor fiscal de la maquinaria son los siguientes:

Valor contable de la maquinaria	60.000 euros
Valor fiscal de la maquinaria	91.200 euros

El 30 de diciembre de 2019 se produce la venta de la maquinaria por 70.000 euros, sin embargo, anteriormente a la venta, Promar, SL debió realizar la amortización de la misma por el siguiente importe de 9.478,67 euros ($60.000/6,33^1$), sin embargo el gasto fiscal por amortización será de 14.400 euros ($12\% \times 120.000$). (Existe una diferencia entre la amortización contable y la fiscalmente deducible que debe revertir de -4.921,33 €).

Con ello, el valor contable de la maquinaria en el momento de la venta es 50.521,33 euros ($60.000 - 9.478,67$). La transmisión de la misma a una mercantil tercera se produce por 70.000 euros y por ello Promar, SL habrá tenido una ganancia de 19.478,67 euros ($70.000 - 50.521,33$), que la mercantil ha contabilizado correctamente.

Sin embargo, fiscalmente, el resultado que obtiene en esta venta es el siguiente:

Valor de la transmisión	70.000 euros
Valor fiscal de la maquinaria ($91.200 - 14.400$)	76.800 euros
Pérdida fiscal	6.800 euros

Luego, por la venta de la maquinaria, tendrá que hacer un ajuste negativo de 26.278,67 euros ($19.478,67 + 6.800$). En conjunto, en el año 2019, la mercantil Promar, SL ha tenido

¹ $100/12 = 8,33 - 2$ años transcurridos = 6,33 años.

una pérdida de 31.200 euros ($4.921,33 + 26.278,67$) y tendrá que hacer un ajuste negativo 31.200 euros (reversión de DTD), para determinar la base imponible. De esta manera se produce la reversión del gasto por deterioro que no fue deducible en el ejercicio 2018.

Punto 5

De acuerdo con lo establecido en el artículo 11.6 de la LIS, la sociedad Promar, SL, que vendió el terreno con una pérdida de 130.000 euros, que la integró en la base imponible en el ejercicio 2017 y vuelve a comprar el mismo terreno en 2019, por importe de 200.000 euros, tendría que hacer un ajuste positivo (DP+) de 100.000 euros ($130.000 - 30.000$) para calcular la base imponible. Es decir, el ajuste es por la diferencia por el valor fiscal del terreno en el momento de la transmisión y precio del terreno en la nueva adquisición ($300.000 - 200.000$).

Nótese que la norma no impone ningún plazo, por lo que cualquiera que sea el plazo que haya transcurrido desde la venta con pérdida, hasta la posterior recompra, deberá practicarse el ajuste positivo antes señalado.

Punto 6

La empresa Promar, SL, por ser de reducida dimensión, tiene los siguientes, incentivos fiscales:

- Aplicación del artículo 102 de la LIS: Libertad de amortización condicionada a la creación de empleo y posterior mantenimiento del mismo. En nuestro caso, ya que la entidad ha creado empleo en 2019 y lo espera mantener en los próximos ejercicios, la cuantía que se podrá beneficiar de este incentivo es de 216.000 euros ($120.000 \times 1,8$).
- Aceleración de las amortizaciones del artículo 103 de la LIS.
- Por otra parte, el artículo 12.3 de la LIS establece, para todas las empresas, la libertad de amortización para los elementos nuevos cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta un importe total de todos ellos de 25.000 euros.

Veamos para cada uno de los bienes adquiridos cuál es su amortización contable y cuál es el gasto fiscal por amortización, teniendo en cuenta la totalidad de los incentivos que tienen las empresas de reducida dimensión. Por otra parte, la aplicación tanto de la libertad de amortización como de la aceleración de amortizaciones deben realizarse mediante un ajuste extracontable al resultado de pérdidas y ganancias, lo que dará lugar en origen a un ajuste negativo que supondrá el reconocer una diferencia temporaria imponible (DTI), que revertirá en los años en que la empresa siga amortizando contablemente mediante ajustes positivos, ya que fiscalmente ya han sido deducidas tales amortizaciones.

6.1. Activos fijos usados

No cabe aplicación de los artículos 102 y 103 de la LIS.

Amortización contabilizada	16.000 euros
Gasto fiscal por bienes usados ($40.000 \times 0,2 \times 2$)	16.000 euros

El único beneficio que puede aplicar es el general, por adquirir un elemento usado.

No procede realizar ningún ajuste, ya que la amortización para ser deducible necesita de inscripción contable y la empresa así lo ha hecho.

6.2. Activos fijos nuevos de pequeña cuantía

La amortización contable realizada por Promar, SL es:

Amortización contable realizada por Promar, SL	6.562,50 euros ($35.000 \times 0,25 \times 9/12$)
--	---

El gasto fiscal por amortización es el siguiente:

- Hasta el importe de 25.000 euros, tienen libertad de amortización por el artículo 12.3 e) de la LIS, cualquiera que sea el tipo de empresa.
- Por el resto, se podrá aplicar los incentivos fiscales establecidos en el artículo 102 o 103 de la LIS.

Pero dado que, como veremos posteriormente, la libertad de amortización con creación de empleo ya se aplica en otro elemento, que tiene menor coeficiente de amortización lineal, la libertad de amortización del artículo 102 de la LIS no la aplicamos a estos elementos.

Por ello, al resto de la cuantía, que no se ha aplicado la libertad de amortización del artículo 12.3 de la LIS, 10.000 euros ($35.000 - 25.000$), podremos aplicar la aceleración de la amortización, al doble del coeficiente lineal, según establece el artículo 103.1 de la LIS, teniendo en cuenta que los bienes se adquieren el 1 de abril de 2019.

Por tanto, el gasto fiscal por amortización sería de 28.750 euros, determinada del siguiente modo:

Libertad de amortización (art. 12.3 LIS)	25.000 euros
Aceleración de amortización (art. 103 LIS)	3.750 euros ($10.000 \times 0,25 \times 2 \times 9/12$)
Total gasto fiscal	28.750 euros

El cuadro de ajustes para estos bienes conforme con lo antes expuesto será el siguiente:

Año	Inversión	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste (DTI)
2019	25.000	4.687,50	25.000	- 20.312,50
2019	10.000	1.875	3.750	- 1.875
Total	35.000	6.562,50	28.750	22.187,50

6.3. Adquisición de activo nuevo por importe de 300.000 euros

La amortización contable es la siguiente:

Amortización contable realizada por Promar, SL	18.000 euros $(300.000 \times 0,12 \times 1/2)$
--	---

El gasto fiscal por amortización es el siguiente:

La mercantil podrá aplicar, hasta el importe de 216.000 euros, la libertad de amortización establecida en el artículo 102 de la LIS.

Por el resto, 84.000 euros $(300.000 - 216.000)$, se podrá aplicar la aceleración de la amortización al doble del coeficiente de tablas, teniendo en cuenta que el bien entra en funcionamiento el 1 de julio de 2019.

Por ello, el gasto fiscal por amortización sería de 226.080 euros, determinado del siguiente modo:

Libertad de amortización (art. 102 LIS)	216.000 euros
Aceleración de amortización (art. 103 LIS)	10.080 euros $(84.000 \times 0,12 \times 2 \times 6/12)$
Total gasto fiscal	226.080 euros

El cuadro de ajustes para este bien conforme con lo antes expuesto será el siguiente:

Año	Inversión	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajustes (DTI)
2019	216.000	12.960	216.000	-203.040
2019	84.000	5.040	10.080	-5.040
Total	300.000	18.000	226.080	208.080

6.4. Adquisición de una patente

La amortización contable es la siguiente:

Amortización contable realizada por Promar, SL	10.000 euros ($100.000 \times 0,20 \times 1/2$)
--	---

El gasto fiscal por amortización es el siguiente:

La adquisición de una patente por importe de 100.000 euros se trata de un inmovilizado intangible que se amortizará atendiendo a su vida útil, que en nuestro caso son los 5 años de explotación de la misma. Se le puede aplicar el artículo 103 de la LIS, multiplicando por 1,5 del coeficiente de amortización, ya que se trata de un activo que no figura en la tabla de amortización del artículo 12.1 de la LIS.

El artículo 103.5 de la LIS dispone que:

Los elementos del inmovilizado intangible a que se refiere el apartado 3 del artículo 13 de esta Ley [la referencia se debe entender al artículo 12.2, desde el 1 de enero de 2016], adquiridos en el periodo impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, podrán deducirse en un 150 por ciento del importe que resulte de aplicar dicho apartado.

Por ello, el gasto fiscal por amortización sería de 15.000 euros, determinada del siguiente modo:

Aceleración de amortización (art. 103 LIS)	15.000 euros ($100.000 \times 0,20 \times 1,5 \times 1/2$)
--	--

El cuadro de ajustes para este bien conforme con lo antes expuesto será el siguiente:

Año	Inversión	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste (DTI)
2019	100.000	10.000	15.000	- 5.000

Precisión: Nótese que, si la vida útil de la patente no pudiera estimarse de manera fiable, la amortización fiscal será deducible con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe, es decir, el 5 % siendo el importe $100.000 \times 5 \% = 5.000$. Sin embargo, contablemente se amortizaría en 10 años ($100.000 \times 10 \% = 10.000$), por lo que en este caso y a pesar de la aceleración del 1,5 por ser empresa de reducida dimensión (ERD), el ajuste sería positivo: $10.000 - 5.000 \times 1,5 = 2.500$.

Por otra parte, cabría señalar que en ERD, los únicos activos fijos intangibles a los que se les puede aplicar el coeficiente de aceleración 2 son a las aplicaciones informáticas y a las producciones cinematográficas, fonográficas, vídeos y series audiovisuales, que son los únicos activos que figuran en la tabla de amortización a la que hace referencia el primer párrafo del artículo 103 de la LIS. Por lo tanto, a cualquier otro intangible que no esté definido expresamente en la tabla de amortización (y ello con independencia de que pueda o no estimarse de manera fiable su vida útil) tal como fondo de comercio, derechos de traspaso, patentes, compra de carteras o clientela, etc., se le aplicará la aceleración de amortizaciones en el coeficiente 1,5.

Como resumen, reflejamos en el siguiente cuadro el gasto contable y fiscal de la mercantil Promar, SL en el ejercicio 2019:

Elemento	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste
Activos bienes usados	16.000	16.000	0
Elementos pequeña cuantía	6.562,50 (35.000 × 0,25 × 9/12)	28.750	-22.187,50
Elementos nuevos	18.000 (300.000 × 0,12 × 1/2)	226.080	-208.080
Patente	10.000 (100.000 × 0,20 × 1/2)	15.000	-5.000

Punto 7

Se trata de un contrato de *leasing* sobre un inmueble que incorpora una opción de compra, por lo que debe registrarse como un arrendamiento financiero (tanto por lo que respecta al terreno como al edificio), ya que no existen dudas razonables respecto del ejercicio de la opción de compra por la empresa, porque se trata de un inmueble de 33 años de vida útil y la duración del contrato es de 12 años. Además, no es necesario hacer cálculo alguno puesto que se puede apreciar que el valor del inmueble en el momento del ejercicio de la opción de compra será muy superior a la misma (7.331,32 €), que no deja de ser una cuota más.

Por otra parte, al ser la duración del contrato superior a 10 años, implica que la empresa pueda aplicar las ventajas fiscales del *leasing* (que analizaremos posteriormente) del artículo 106 de la LIS, lo que dará lugar a ajustes al liquidar el IS.

Nos vamos a referir a continuación a los asientos contables y repercusiones fiscales de los ejercicios 2018 y 2019 exclusivamente, ya que consideramos importante la contabilización del contrato de arrendamiento financiero en 2018 y sus implicaciones fiscales.

A) Operaciones en el año 2018

- 1 de octubre de 2018. Por la firma del contrato y el registro de los gastos del mismo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	200.000	
211	Construcciones	600.000	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo (la recuperación de coste de las 12 primeras cuotas)		49.465,74
174	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo (el resto de la cuotas hasta 800.000 €)		750.534,26

Los gastos necesarios para la inscripción del mismo en el registro (impuesto sobre actos jurídicos documentados, notaría de la compra previa por la entidad financiera y del contrato de arrendamiento formalizado simultáneamente por la entidad con la empresa y registro de tales operaciones en el registro de la propiedad) repercutidos por la entidad financiera (arrendador) a la empresa, por 20.000 euros, son mayor valor del activo. No obstante, y a pesar de que están activados, a estos gastos no se les puede aplicar el régimen tributario del artículo 106 de la LIS, antes citado.

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	5.000	
211	Construcciones	15.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		20.000

- 31 de octubre de 2018. Por el pago de la primera cuota y la imputación de los intereses devengados como gasto financiero según la tabla de amortización financiera adjunta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo	4.028,53	
6632	Intereses de deudas con entidades de crédito	3.302,79	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	1.539,58	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		8.870,90

Por el pago de cada una de las cuotas mensuales siguientes procederán idénticos asientos, cambiando únicamente los importes de capital amortizado o recuperación de coste (cuenta 524) y de los intereses (cuenta 6632), que como se puede ver en la tabla de amortización que nos ha facilitado la entidad son diferentes, puesto que después de cada pago el capital pendiente es menor.

- 31 de diciembre de 2018. Por la amortización contable del inmueble:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [(600.000 + 15.000) × 3 % × 3/12]	4.612,50	
2811	Amortización acumulada de construcciones		4.612,50

La vida útil del bien es de 33,3 años (equivalente al 3 % anual), por lo que se amortiza en este plazo porque no hay duda de que la empresa va a ejercer la opción de compra.

- 31 de diciembre de 2018. Por la reclasificación a corto plazo, de las cuotas a pagar durante el 2019:

Código	Cuenta	Debe	Haber
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	12.756,92	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		12.756,92

El importe se corresponde con la suma de las cuotas 13 a 15 de la columna recuperación de coste total de la tabla de amortización financiera adjunta. Véase que durante el año 2019 se pagarán 12 cuotas, pero las 9 primeras ya fueron contabilizadas a corto plazo en el momento inicial del registro contable del contrato de arrendamiento financiero.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 106 de la LIS, el beneficio fiscal para la entidad Promar, SL sería el siguiente:

Recordemos las cuotas pagadas en 2018 y desglose de las mismas:

Importe total	Recuperación de coste total	Recuperación de coste construcción (75 %)	Recuperación de coste terreno (25 %)	Intereses
21.993,95	12.136,02	9.102,01	3.034,01	9.857,93

Y la amortización contabilizada ha sido de 4.612,50 euros de cuyo importe corresponden 4.500 (3 % × 3/12 × 600.000) al inmueble adquirido en *leasing* y el resto a los gastos de

adquisición activados que no pueden disfrutar de la aceleración fiscal de amortizaciones por aplicación del apartado 6 del artículo 106 de la LIS.

El límite para la deducibilidad fiscal por aplicación del apartado 6 del artículo 106 de la LIS, al ser Promar, SL una entidad que tributa en el régimen especial de reducida dimensión, es de 13.500 euros (4.500×3).

Por ello, la entidad deberá practicar un ajuste negativo (DTI) al resultado contable para determinar la base imponible de 4.602,01 euros ($9.102,01 - 4.500$), en el ejercicio 2018.

B) Operaciones del año 2019

Procederá el pago mensual de cada cuota. Así, por ejemplo, vamos a contabilizar el pago de las cuotas del mes de enero (cuota 4 de la tabla de amortización) y del mes de diciembre (cuota 15 de la tabla de amortización).

- Cuota del mes de enero (cuota 4 de la tabla):

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	4.079,10	
6632	Intereses de deudas con entidades de crédito	3.252,22	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	1.539,58	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		8.870,90

- Cuota del mes de diciembre (cuota 15 de la tabla):

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	4.270	
6632	Intereses de deudas con entidades de crédito	3.061,32	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	1.539,58	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		8.870,90

- 31 de diciembre de 2019. Por la amortización contable del inmueble:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material $[(600.000 + 15.000) \times 3\%]$	18.450	
2811	Amortización acumulada de construcciones		18.450

• 31 de diciembre de 2019. Por la reclasificación a corto plazo de las cuotas a pagar durante el 2019:

Código	Cuenta	Debe	Haber
174	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo	52.649,17	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		52.649,17

El importe se corresponde con la suma de las cuotas 16 a 27 de la columna recuperación de coste total de la tabla de amortización financiera adjunta.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 106 de la LIS, el beneficio fiscal para la entidad Promar, SL sería el siguiente:

Recordemos las cuotas pagadas en 2019 y desglose de las mismas:

Importe total	Recuperación de coste total	Recuperación de coste construcción (75 %)	Recuperación de coste terreno (25 %)	Intereses
87.975,80	50.086,65	37.564,98	12.521,67	37.889,15

Y la amortización contable imputada en pérdidas y ganancias es de 18.450 euros, de cuyo importe corresponden 18.000 euros (3 % × 600.000) al inmueble adquirido en *leasing* y el resto a los gastos de adquisición activados que no pueden disfrutar de la aceleración fiscal de amortizaciones por *leasing*.

El límite para la deducibilidad fiscal por aplicación del apartado 6 del artículo 106 de la LIS es de 54.000 euros (18.000 × 3).

Por ello, la entidad deberá practicar un ajuste negativo (DTI) al resultado contable para determinar la base imponible de 19.564,98 euros (37.564,98 – 18.000), en el ejercicio 2019.

Punto 8

Nos encontramos ante un contrato de arrendamiento que no incluye la opción de compra, pero cumple los requisitos que establece la norma 8.^a del Plan General de Contabilidad (PGC) y la 7.^a del PGC-PYMES, para ser considerado arrendamiento financiero, como son:

- Que la vida económica del bien coincide con la duración del contrato.
- Que el valor actual de los pagos mínimos coincide con el valor razonable del activo.

Tasa de interés mensual	6%/12 = 0,5%
Valor actual de los pagos	$1.064,77 \times [1 - (1 + 0,005)^{-36}] / 0,005 = 35.000$ euros

De esta manera, este contrato de arrendamiento, a pesar de que en apariencia es operativo, tiene que registrarse como un arrendamiento financiero y, por lo tanto, procede activar el bien arrendado. En consecuencia, el activo se va a contabilizar por 35.000 euros, siendo necesario elaborar el siguiente cuadro de amortización para registrar los intereses y el valor actual y pendiente de pago de la deuda:

Periodos de pago	Cuota (término amortizativo)	Capital pendiente	Cuota de interés	Cuota de amortización	Total amortizado
0		35.000			
1	-1.064,77	34.110,23	-175,00	-889,77	889,77
2	-1.064,77	33.216,02	-170,55	-894,22	1.783,98
3	-1.064,77	32.317,33	-166,08	-898,69	2.682,67
4	-1.064,77	31.414,15	-161,59	-903,18	3.585,85
5	-1.064,77	30.506,45	-157,07	-907,70	4.493,55
6	-1.064,77	29.594,21	-152,53	-912,24	5.405,79
7	-1.064,77	28.677,42	-147,97	-916,80	6.322,58
8 (31-12-2019)	-1.064,77	27.756,04	-143,39	-921,38	7.243,96
9	-1.064,77	26.830,05	-138,78	-925,99	8.169,95
10	-1.064,77	25.899,43	-134,15	-930,62	9.100,57
11	-1.064,77	24.964,16	-129,50	-935,27	10.035,84
12	-1.064,77	24.024,21	-124,82	-939,95	10.975,79
13	-1.064,77	23.079,57	-120,12	-944,65	11.920,43
14	-1.064,77	22.130,20	-115,40	-949,37	12.869,80



Periodos de pago	Cuota (término amortizativo)	Capital pendiente	Cuota de interés	Cuota de amortización	Total amortizado
▶					
15	-1.064,77	21.176,08	-110,65	-954,12	13.823,92
16	-1.064,77	20.217,19	-105,88	-958,89	14.782,81
17	-1.064,77	19.253,51	-101,09	-963,68	15.746,49
18	-1.064,77	18.285,01	-96,27	-968,50	16.714,99
19	-1.064,77	17.311,67	-91,43	-973,34	17.688,33
20	-1.064,77	16.333,46	-86,56	-978,21	18.666,54
21	-1.064,77	15.350,36	-81,67	-983,10	19.649,64
22	-1.064,77	14.362,34	-76,75	-988,02	20.637,66
23	-1.064,77	13.369,39	-71,81	-992,96	21.630,61
24	-1.064,77	12.371,46	-66,85	-997,92	22.628,54
25	-1.064,77	11.368,55	-61,86	-1.002,91	23.631,45
26	-1.064,77	10.360,63	-56,84	-1.007,93	24.639,37
27	-1.064,77	9.347,66	-51,80	-1.012,96	25.652,34
28	-1.064,77	8.329,64	-46,74	-1.018,03	26.670,36
29	-1.064,77	7.306,52	-41,65	-1.023,12	27.693,48
30	-1.064,77	6.278,28	-36,53	-1.028,24	28.721,72
31	-1.064,77	5.244,90	-31,39	-1.033,38	29.755,10
32	-1.064,77	4.206,36	-26,22	-1.038,54	30.793,64
33	-1.064,77	3.162,62	-21,03	-1.043,74	31.837,38
34	-1.064,77	2.113,67	-15,81	-1.048,95	32.886,33
35	-1.064,77	1.059,47	-10,57	-1.054,20	33.940,53
36	-1.064,77	0	-5,30	-1.059,47	35.000

El registro contable del contrato firmado será el siguiente:

- 1 de mayo de 2019. Por la firma del contrato de *renting*:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	35.000	
174	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo (recuperación de coste 24 cuotas últimas)		24.024,21
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo (recuperación de coste 12 primeras cuotas)		10.975,79

- 31 de mayo de 2019. Por el pago de la primera cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo	889,77	
6624	Intereses de deudas, otras empresas	175	
622	Reparación y conservación	50	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	234,10	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.348,87

Por el pago de las siguientes cuotas procedería cada mes asientos idénticos.

- 31 de diciembre de 2019. Por la amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material ($35.000 \times 0,12 \times 8/12$)	2.800	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		2.800

Dado que en aplicación de la norma contable el arrendamiento se ha calificado y registrado como financiero, entendemos que deben aplicarse también a este tipo de contratos (y no solo a los que incorporen una opción de compra) los incentivos fiscales que establece el artículo 106 de la LIS, siempre que cumplan el resto de condiciones que establece el propio artículo 106, que en nuestro caso se cumplen. Véase en este sentido la Consulta V0749/2010, de 20 de abril (NFC037917). No obstante, aunque no tenga específicamente la opción de compra, en el momento de la finalización del contrato, la entidad ha paga-

do la totalidad de la carretilla y por ello entendemos que se convierte en propietario de la misma. No obstante, si llegado el momento de la finalización del contrato no fuera la carretilla propiedad de la mercantil Promar, SL, se debería llevar a cabo una reclasificación de las anotaciones contables realizadas en los años anteriores, y proceder a su contabilización como arrendamiento operativo, eliminando, en su caso, los beneficios fiscales por la aplicación del artículo 106 de la LIS, cuestión esta que, como precisaremos a continuación, no va a tener relevancia fiscal.

Por ello, aplicamos los beneficios establecidos en el punto 6 del artículo 106 de la LIS.

Así que recordamos que la parte de las 8 cuotas del bien pagadas en el presente ejercicio 2019 ascienden a 7.243,96 euros.

Y la amortización contabilizada del bien es de 2.800 euros ($35.000 \times 12\% \times 8/12$).

El límite para la deducibilidad fiscal por aplicación del apartado 6 del artículo 106 de la LIS es de 8.400 euros (2.800×3).

Por ello, la entidad deberá practicar un ajuste negativo (DTI) al resultado contable para determinar la base imponible de 4.443,96 euros ($7.243,96 - 2.800$), en el ejercicio 2019.

Precisión: Si la empresa decide amortizar la maquinaria activada conforme a criterios estrictamente económicos con base en el periodo de utilización de la misma y, por tanto, en los 36 meses que dura el *renting*, porque estima que ese periodo (y no el periodo ni coeficiente de tablas) es el que va a proporcionar los beneficios económicos a la empresa, la amortización contable sería: $(35.000/36) \times 8 = 7.777,77$, y como el límite máximo de deducción fiscal sigue siendo el antes calculado de 8.400 euros, la amortización contabilizada sería, toda ella, fiscalmente deducible y la entidad no tendría que practicar ningún ajuste al resultado contable.

Punto 9

El artículo 104 de la LIS establece la siguiente peculiaridad:

Se puede deducir hasta el límite del 1 % sobre el saldo de los deudores existentes a la conclusión del periodo impositivo, siempre que se contabilice la citada cantidad.

Para determinar el 1 % no se incluirán los siguientes créditos de deudores:

- Los deudores a los que individualmente ya se hubiera reconocido la pérdida por insolvencia por el artículo 13.1 de la LIS.
- Los deudores cuyas pérdidas por deterioro no tengan el carácter de deducibles.

Por otra parte, se establece que el saldo de la pérdida por deterioro no puede exceder el 1 % del saldo de clientes neteado en los anteriores que no deben computarse.

Por último, cuando la entidad deje de ser ERD, no serán deducibles hasta el importe del saldo del 1 %.

En nuestro caso tenemos:

Cuantía deudores a fin periodo	600.000
Deudores a los que se ha dotado individualmente	-100.000
Deudores excluidos por el artículo 13.1 de la LIS cuyas pérdidas por deterioro no tienen el carácter de deducibles (25.000 + 50.000 + 200.000)	-275.000
Saldo restante de deudores	225.000

Por aplicación del artículo 104 de la LIS, la entidad se podría deducir, además, 2.250 euros (1 % × 225.000), siempre que tal deterioro esté contabilizado.

Así, de acuerdo con los artículos 13.1 y 104 de la LIS, serían fiscalmente deducibles los siguientes créditos:

Detalle de las deudas	Deducible
Deudas con mas de 8 meses	100.000 euros
Por 1 % del saldo	2.250 euros
Suma	102.250 euros

Dado que la sociedad ha contabilizado un gasto por 381.000 euros, y solo son deducibles 102.250 euros, tendrá que realizar un ajuste al resultado contable (DP y DT) de +278.750 euros.

Punto 10

La anotación contable que realizaría la mercantil Promar, SL sería la siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
626	Servicios bancarios	5.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
641	Indemnizaciones	100.000	
631	Otros tributos	45.000	
142	Provisión para otras responsabilidades		150.000

De acuerdo con lo establecido en el artículo 14.3 de la LIS, las provisiones contabilizadas anteriormente tienen el siguiente carácter fiscal:

Provisión por	Cuantía	Carácter fiscal
Por aval bancario	5.000	No deducible
Por futuras demandas previsibles	80.000	No deducible
Por la demanda de un trabajador por despido	20.000	Deducible
Por importe estimado de una deuda tributaria	45.000	No deducible

Reflejamos en siguiente cuadro, los gastos contables y fiscales que tiene la entidad:

	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajustes (DP)
Provisiones por responsabilidades	150.000	20.000	+130.000

Por ello, la entidad Promar, SL tendrá que realizar un ajuste positivo (DP+) de +130.000 euros para determinar la base imponible.

Punto 11

1) En relación con el vehículo utilizado por el socio y administrador en renting, procede lo siguiente:

- En caso que la entidad lo hubiera considerado retribución en especie sería deducible todo el gasto.
- Al no haberse imputado tal renta, no es deducible por el valor que se atribuye al uso del vehículo para fines privados del gerente, ya que por tal importe se considera una liberalidad, cuyo cálculo según la Consulta de la DGT V2784/2018, de 24 de octubre (NFC070421), es el siguiente:

$$80.000 + 21 \% \times 80.000 = 96.800$$

$$96.800 \times 20 \% + 2.000 = 21.360 \times 40 \% = 8.544$$

Por tanto, procede un ajuste positivo (DP) de 8.544 euros.

Además, el socio y administrador persona física tiene una contingencia fiscal en su IRPF, ya que, en una comprobación de su situación tributaria, el importe antes calculado tendría la consideración de utilidad en su condición de socio a tributar en la base imponible del ahorro de su IRPF.

2) Intereses de un préstamo participativo abonados a Alsa, SL por importe de 20.000 euros. Alsa, SL tiene los mismos socios que la mercantil Promar, SL y se dedica al arrendamiento de bienes así como a la gestión de participaciones mobiliarias.

Los préstamos participativos están regulados por la siguiente normativa:

- Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica (art. 20).
- Ley 10/1996, de 18 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes.

Las características de los préstamos participativos son las siguientes:

- El prestamista recibirá un interés variable que se determinará en función de la evolución de la actividad de la entidad que recibe el préstamo. (La variable a considerar para determinar el interés participativo puede ser cualquier indicador de la evolución de la actividad de la empresa: volumen de operaciones, beneficio antes de impuestos, beneficio neto, etc.). Se podrá acordar un interés fijo independiente de la evolución de la sociedad.
- Puede existir un acuerdo penalizador para el caso de amortización anticipada.
- En el orden de prelación de créditos, los préstamos participativos se situarán después de los acreedores comunes.
- Se consideran patrimonio contable a los efectos de reducción de capital y liquidación de sociedades previstas en la legislación mercantil.

A efectos contables, para la entidad que recibe el préstamo, el mismo representa un pasivo y su retribución por los intereses pagados un gasto financiero que contabiliza como tal.

A efectos fiscales, estos préstamos tienen ciertas particularidades en función de la relación entre prestamista-prestataria (entidad que otorga-entidad que recibe el préstamo participativo).

La norma fiscal dispone (art. 15 a) LIS) que tendrán la consideración de retribución de fondos propios la correspondiente a 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 su residencia. (Grado de participación > 50 %).

En nuestro caso, el préstamo participativo ha sido otorgado en el presente ejercicio por una empresa que no pertenece al grupo mercantil del grupo mercantil, si bien pertenece al 50 % a los dos socios que participan, asimismo en la mercantil Promar, SL. Por ello no es aplicable el artículo 15 a) de la LIS, y el gasto por intereses, será fiscalmente deducible y se sumará al resto de los gastos financieros que tenga la sociedad para aplicar el artículo 16 de la LIS.

3) Tributos y gastos que se incluyen en la cuenta (631):

- Impuesto sobre actividades económicas: 4.000 euros.
- IBI del local comercial: 1.800 euros.
- IBI de los almacenes donde desarrolla la actividad: 4.300 euros.
- Cuota e intereses de demora de actas de inspección del IS 2016 (están recurridas en el TEAC, pero han sido abonadas y registradas en la contabilidad como gasto), 50.000 euros de cuota y 9.000 euros de intereses.
- Sanción de actas de inspección del IS 2016 recurrida en el TEAC: 25.000 euros.
- Multas de tráfico de los vehículos comerciales de la empresa: 3.000 euros.
- Recargo por presentación fuera de plazo del periodo 3M del IVA: 5.000 euros.
- Intereses de demora de aplazamientos satisfechos: 12.000 euros.

Tributo/Concepto	Ajuste	Notas
Intereses de demora de aplazamientos y de las actas de inspección	No procede ajuste	Son gastos financieros deducibles. Véase entre otras Consultas V4080/2015, de 21 de diciembre
Multa de tráfico de los vehículos comerciales de la empresa	+3.000 (DP)	No deducible (art. 15 c) LIS)
Cuota del acta de inspección IS 2016 (1)	+50.000 (DP)	No deducible (art. 15 a) LIS)
Sanción del acta de inspección IS 2016	+25.000 (DP)	No deducible (art. 15 c) LIS)



Tributo/Concepto	Ajuste	Notas
▶		
Recargo por presentación fuera de plazo	+5.000 (DP)	No deducible (art. 15 c) LIS)

(1) Nótese que debería haberse contabilizado con cargo a reservas voluntarias (cuenta 113 PGC) por lo que de haberlo registrado así no procedería realizar ajuste alguno, ya que el gasto no habría pasado por la cuenta de pérdidas y ganancias.

Los demás tributos son deducibles.

4) Atenciones a clientes, incluye los siguientes conceptos:

- Relaciones públicas con clientes y proveedores: 105.000 euros.
- Cena de Navidad del personal: 12.600 euros (de acuerdo con los usos y costumbres).
- Patrocinio deportivo: 26.000 euros (del club de natación que lleva publicidad de la empresa).
- Promoción: 18.000 euros (corresponde a 3 figuras de porcelana de Lladró, SA, respecto de las cuales se desconoce el destino que se les ha dado, sin que figuren entre los activos de la empresa).

En el devenir de la actividad empresarial de un contribuyente, pueden existir gastos incurridos y contabilizados que no se correspondan con el objeto social de la entidad y tengan un alto componente de voluntad subjetiva. Este tipo de gastos se califican como liberalidades y se caracterizan por la ausencia de relación con el proceso productivo de la sociedad, con el personal de la empresa, con la promoción de la actividad empresarial, no guardan ninguna correlación con los ingresos por lo que la norma fiscal los clasifica como gastos no deducibles fiscalmente.

Podemos definir como notas características del concepto de liberalidad las siguientes:

- Disponer gratuitamente en beneficio de otros.
- Ausencia de función retributiva, es fruto de la voluntad subjetiva.
- No existe contraprestación en el acto.
- No es un coste de la actividad empresarial de ningún factor, aunque se contabilice como tal.

Con el objetivo de evitar controversias, la propia norma del IS considera que no son liberalidades (art. 15 e) LIS):

- Los gastos por relaciones públicas con clientes y proveedores (con el límite del 1 % del importe neto de la cifra de negocios del ejercicio).
- Los gastos realizados con el personal de la empresa, conforme a los usos y costumbres.
- Los gastos realizados para promocionar directa o indirectamente la venta de bienes y prestaciones de servicios.
- Los gastos correlacionados con los ingresos.

Apliquemos estos conceptos a la partida de atenciones a clientes:

- Relaciones públicas con clientes y proveedores:
 - Gasto contable, 105.000 euros, cuyos gastos suponemos que están correctamente soportados y contabilizados con los correspondientes justificantes/facturas.
 - Límite 1 % importe neto cifra de negocios = $1\% \times 8.500.000 = 85.000$ euros.
 - 105.000 es mayor que el límite que son 85.000, por lo tanto, procede un ajuste (DP) de 20.000 euros.
- Cena de Navidad del personal de la empresa:
 - Que suponemos correctamente soportada mediante la factura completa.
 - Realizada conforme a usos y costumbres.
 - Gasto fiscalmente deducible. No procede ajuste.
- Patrocinio del club de natación:
 - La empresa dispone de la correspondiente factura.
 - Es gasto de publicidad de la actividad, por lo que es fiscalmente deducible. No procede ajuste.
- Promoción:
 - Gasto justificado con la oportuna factura, contabilizada y abonada.
 - Se trata de un gasto que no está vinculado ni correlacionado con la actividad, pero más allá de lo llamativo que resulta es que la empresa no puede justificar el porqué, ni el destino del mismo. Por tanto, nos encontramos a todas luces con una liberalidad que incluso con una indagación mayor en

un procedimiento inspector podría ser considerado como una utilidad de los socios.

- No existiendo correlación con los ingresos, procede un ajuste (DP) de 18.000 euros.

5) La sociedad ha reconocido un deterioro de valor de existencias por importe de 15.000 euros. No dispone de informe económico-financiero alguno más allá de poder probar que las mismas están descatalogadas y que tienen una rotación superior a 12 meses, cuando la media del almacén es de 3 meses.

Respecto del deterioro de existencias, la LIS no prevé ninguna regulación específica en lo relativo a la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de las existencias, por lo que serán deducibles si cumplen con los requisitos para su registro contable.

Véase, en este sentido, las Consultas de la DGT números V0293/2010, de 18 de febrero (NFC037416), y V0657/2010, de 8 de abril (NFC037809), cuya deducibilidad debe interpretarse cuando la naturaleza económica de los bienes sea la de existencias.

Justificación de la prueba: validez de una tasación realizada por técnico/empresa de valoración independiente. La valoración de la suficiencia de la prueba corresponde a los órganos de la Administración tributaria competentes en materia de comprobación. En todo caso la empresa debe haber realizado ventas al cierre o en el plazo de formulación de cuentas por un importe no simbólico y a entidades no vinculadas a precio inferior al coste para poder probar de forma fehaciente el deterioro de valor.

Por tanto, no es admisible en principio como gasto el deterioro contabilizado, por lo que procede un ajuste de 15.000 euros (DP+ o también DT).

6) De las facturas y documentación justificativa aportada, proceden las siguientes consideraciones:

- 6.000 euros no son gasto fiscalmente deducible, ya que ese empleado no ha realizado ningún trabajo para la empresa puesto que no es empleado de la misma. Por tanto, procede un ajuste (DP+) de 6.000 euros.
- 2.000 euros es una retribución en especie y además exenta para el empleado, y sí es gasto para la sociedad.
- 10.000 euros no se corresponden con gastos específicos para la formación de empleados. Pero sí tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles, ya que se trata de publicidad y propaganda que realiza la empresa.
- 50.000 euros en dietas y gastos de locomoción sí tendrían la consideración de gastos de formación de acuerdo con lo establecido en múltiples resoluciones del

TEAC y por supuesto son gastos fiscalmente deducibles, pero no tienen derecho a ninguna deducción en la cuota.

- La amortización de los 10 ordenadores portátiles por importe de 600 euros cada uno que ha entregado a los empleados para teletrabajo, para que puedan pasar determinados pedidos recibidos fuera de la jornada de trabajo (entre las 18,30 y 22 horas), así como la conexión a internet en su casa y la cuota de línea mensual de 40 euros, cuyos gastos totales han ascendido en este ejercicio a 5.000 euros más IVA, son gastos fiscalmente deducibles, pero no tienen derecho a ninguna deducción en la cuota.
- La asistencia a ferias, siempre que esté suficientemente documentada, son gastos fiscalmente deducibles, pero no tienen derecho a ninguna deducción en la cuota.

Punto 12

En primer lugar, tenemos que decir que la retribución de una entidad a sus socios, sean estos o no administradores, es una operación vinculada (salvo en lo que corresponda a la retribución por el ejercicio de sus funciones), y no podrá superar el valor de mercado.

Con carácter general, podemos decir que el análisis de las operaciones vinculadas es un tema complejo y que conlleva un análisis jurídico, y la mercantil Promar, SL deberá tener los comparables adecuados que nos indiquen cómo han determinado la retribución de los socios. Uno de ellos podía ser comparables internos, en los que se tomaría como referencia, si existe algún trabajador en la empresa que realizara, técnicamente, el mismo trabajo que los socios, y todo ello con los oportunos ajustes. En otros casos, se tendría que acudir a comparables externos, con mucha mayor dificultad para su obtención, y ver si en empresas que realicen la misma o similar actividad empresarial y del mismo tamaño existen trabajadores que realizaran una función similar a la que ellos realizan.

No obstante lo anterior, y dado que el importe total de la contraprestación de las operaciones realizadas en el ejercicio con cada uno de los socios no excede de 250.000 euros, la mercantil no estaría obligada a elaborar la documentación específica en materia de operaciones vinculadas, y tampoco en el caso que nos ocupa tendría obligación de declararlas en el modelo 232, ya que las operaciones que realiza son genéricas y no específicas y además al ponerlas en conexión con el importe neto de la cifra de negocios, tampoco tiene obligación de presentación del modelo 232.

En todo caso, se tendrá que aplicar el sentido común, y ser cautos en las entidades a la hora de fijar las retribuciones de los socios, que tienen que ser las que un mercado independiente determinaría y estaría dispuesto a pagar.

Por otra parte, si la retribución estipulada es muy superior al valor de mercado, el exceso satisfecho a los socios no sería gasto deducible, al tener la consideración de retribución de fondos propios.

En este caso, consideramos que la entidad tendría los comparables adecuados y, en todo caso, dada la razonabilidad de la retribución satisfecha a los socios, consideramos que se adecua a mercado y por ello es plenamente deducible, ya que el gasto se ha devengado, esté contabilizado, sea real y obedezca a trabajos y funciones efectivamente realizadas.

En relación con esa mayor cantidad que percibe el socio que además desempeña las funciones de administrador, hay que tener en cuenta que, como dijimos anteriormente, las retribuciones de los administradores tienen que cumplir los requisitos establecidos en la normativa mercantil (arts. 217 y 218 de la Ley de Sociedades de Capital). Y en este caso, los estatutos establecen que la retribución de los administradores por las funciones propias de su cargo es gratuita.

Por ello, en principio, en este caso, los 10.000 euros adicionales, que son percibidos por realizar la función de administrador, serían no deducibles, por lo que tendrá que practicar un ajuste positivo (DP) de 10.000 euros.

Por supuesto que si en los estatutos se dijera que el cargo de administrador es retribuido y se fijara en los mismos los parámetros para determinar dicha retribución (fija, variable o ambas), cuya concreción se determinará por la junta general, la retribución satisfecha como administrador sería plenamente deducible. Es decir, en este caso y para evitar más contingencias fiscales procedería modificar los estatutos de la mercantil.

Por otra parte, es bueno recordar la Consulta de la DGT V1962/2013, de 11 de junio –NFC048234– (existen muchas más en este sentido), que en relación con las retribuciones que perciben los socios-administradores, señala lo siguiente:

Las retribuciones que perciben los socios-administradores, en la medida que se correspondan con la contraprestación por la labores prestadas a la entidad, relativas a la comercialización y distribución de productos y relativas a la preparación de maquinaria diversa, con independencia de su naturaleza mercantil o laboral, tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible, siempre que cumplan legalmente establecidos en términos de inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental y siempre y cuando su valoración se efectúe a valor de mercado.

Por otra parte, el pago de las cuotas de los socios como trabajadores autónomos, satisfecho por la entidad, sería gasto deducible para la entidad, pero se trataría de una retribución en especie, debiendo realizar la empresa el correspondiente ingreso a cuenta.

De la misma forma, la utilización del socio por el vehículo que tiene a su disposición, y dado que Promar, SL ha imputado a este socio la retribución en especie considerando que es razonable entender que el uso del mismo para sus necesidades privadas es del 30 %, es gasto plenamente deducible. Otra cuestión sería que en una comprobación posterior se determinara que el grado de utilización por los socios de los vehículos turismo fuera en otro porcentaje.

No obstante, recordamos que la imputación que habrá hecho y declarado la sociedad en su 190 relativo a esta renta en especie y para este perceptor es la siguiente:

$$70.000 + 21 \% \times 70.000 = 84.700$$

$$84.700 \times 20 \% + 2.000 + 2.500 = 21.440 \times 30 \% = 6.434 \text{ euros, que en este caso sí que declarará este socio en su IRPF como rendimientos del trabajo}$$

Punto 13

De acuerdo con lo establecido en el artículo 20.2 de la LIS, el valor fiscal del terreno adquirido por la aportación no dineraria efectuada en el año 2016 es de 50.000 euros, ya que la operación de la aportación no dineraria tributa por el régimen especial del capítulo VII del título VII de la LIS.

Por ello, de acuerdo con lo establecido en el artículo 21.4 b) de la LIS, la sociedad Promar, SL deberá integrar en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado del terreno en el momento de la adquisición y el precio de adquisición en sede del socio, es decir, tendrá que integrar en la base imponible 200.000 euros (250.000 – 50.000). Nótese que se ha vendido por el mismo valor que figura en libros por lo que la contabilidad no refleja ganancia pérdida alguna adicional a ajustar.

Por ello, la mercantil Promar, SL deberá realizar un ajuste (DP+) de 200.000 euros. Recordemos aquí que la sociedad no registró en el momento de la incorporación del activo la diferencia temporaria correspondiente, por lo que ahora el ajuste debe ser tratado como una diferencia permanente.

Punto 14

Reflejamos a continuación los importes que figuran en el balance de la mercantil Promar, SL:

Cuentas	Importe a 31-12-2018	Importe a 31-12-2019
Capital social (5.100 participaciones x 500 € de nominal cada una)	2.550.000	2.550.000



Cuentas	Importe a 31-12-2018	Importe a 31-12-2019
▶		
Prima de emisión	450.000	450.000
Reserva legal	100.000	120.000
Reservas voluntarias	350.000	470.000
Reserva de capitalización	–	60.000
Resultados del ejercicio	700.000	208.333,31
Pérdidas de ejercicios anteriores	(400.000)	
Total fondos propios	3.750.000	3.650.000 + 208.333,31

Nota: Las reservas voluntarias se han incrementado en 2019 en 120.000 euros. La citada cantidad corresponde a los siguientes conceptos:

Por el reparto de los resultados del ejercicio 2018	70.000 euros
Por la anotación contable realizada por el punto 1 del supuesto	50.000 euros
Total incremento de las reservas voluntarias	120.000 euros

Por ello podemos decir que cualquier anotación contable que conlleve un abono o un cargo a la cuenta de «Reservas voluntarias» va a determinar, obviamente, una nueva cantidad de las reservas voluntarias a final del ejercicio y esa cantidad es la que se deberá tomar como referencia para determinar el incremento de fondos propios para determinar la reserva de capitalización.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 25 de la LIS, las cantidades del incremento de fondos propio susceptibles de generar la reserva de capitalización son las siguientes:

Fondos propios a 31-12-2019	3.650.000 + 208.333,31
– Resultados de 2019	–208.333,31
– Reserva legal	–120.000
– Fondos propios a 31-12-2018	–3.750.000
+ Reserva legal	+100.000
+ Resultados 2018	+ 700.000
Incremento de fondos propios	580.000

Nótese que para calcular el incremento de fondos propios se tiene en cuenta la propia reserva de capitalización que en 2019 aflora en el balance al aplicar el resultado de 2018. Ello aunque era obvio por la propia metodología de cálculo de este incentivo, está aclarado por la DGT en la Consulta V1854/2019, de 16 de julio (NFC072778).

La reducción de la reserva de capitalización será, en principio, de 10 % de 580.000 = 58.000 euros y contablemente se trata como una diferencia permanente. Pero recordemos que para poder aplicar y consolidar este incentivo, la mercantil Promar, SL deberá mantener el incremento de fondos propios durante un plazo de 5 años y deberá dotar una reserva de capitalización por el importe de 58.000 euros, que será indisponible durante el plazo de 5 años. Además, de la dotación de esta reserva habrá que informar en la memoria de las cuentas anuales.

Por ello, cuando en 2020 la sociedad reparta los resultados del año 2019, tendrá que dotar una reserva de capitalización, de carácter indisponible, de 58.000 euros.

Punto 15

Varios son los datos de los que nos informa la mercantil Promar, SL. Analicemos cada uno de ellos:

a) En relación con la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores

De acuerdo con lo establecido en el artículo 26 de la LIS, las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores podrán ser compensadas con rentas positivas de los periodos siguientes, con el límite del 70 % de la base imponible previa a la reserva de capitalización. En todo caso, se podrá compensar hasta el importe de 1.000.000 de euros.

Por ello, y como detallaremos a continuación con la determinación de la base imponible previa de la mercantil Promar, SL, se podrá compensar la totalidad de las bases imponibles negativas pendientes por importe de 560.000 euros.

b) En relación con si tiene o no derecho a la reserva de nivelación de bases imponibles

Estamos llegando al punto final de la liquidación, y por ello, para saber si tenemos o no derecho a la minoración por la reserva de nivelación, tenemos que recoger casi todos los ajustes e información del supuesto, para determinar la base imponible. Todo esto lo veremos mejor en el cuadro que incorporamos a continuación, no obstante, en este momento como resumen, y a efectos de determinar la reserva de nivelación, los resumimos de la siguiente forma:

Liquidación fiscal de Promar, SL	Año 2019
Resultado contable antes impuestos	533.209,07
Ajustes:	
(+/-) Diferencias permanentes (+50.000 – 20.000 + 100.000 + 278.750 + 130.000 + 150.544 + 10.000 + 200.000)	+899.294
(+/-) Diferencias temporarias imponibles en origen (-42.026,63 – 235.267,5 – 19.564,98 – 4.443,96)	-301.303,07
Reversión diferencias temporarias deducibles de ejercicios anteriores (-31.200)	-31.200
BASE IMPONIBLE PREVIA	1.100.000
Reducción por reserva capitalización	-58.000
(-) Compensación bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	560.000
BASE IMPONIBLE POSITIVA	482.000
Reducción por reserva nivelación de bases imponibles	-48.200

De acuerdo con el artículo 105 de la LIS, la reducción por la reserva de nivelación es como máximo el 10 % de 482.000 = 48.200 euros.

Se trata de un ajuste negativo que es una (DTI), ya que luego, en todo caso, se va a tener que integrar en ejercicios posteriores si no puede aplicarse a minorar las bases imponibles negativas que la mercantil pueda obtener en los 5 años siguientes. Por ello, como posteriormente realizamos, deberá contabilizarse el efecto impositivo correspondiente por el pasivo fiscal que surge.

De esta manera la mercantil Promar, SL, cuando en 2020 reparta el resultado del ejercicio 2019, tendrá que dotar una reserva indisponible de 48.200 euros, e informar en la memoria de ello.

c) En relación con el trabajador discapacitado contratado el 1 de abril de 2019

El artículo 38 de la LIS establece una deducción en la cuota por el incremento promedio de la plantilla de trabajadores con discapacidad. En nuestro caso la mercantil Promar, SL ha contratado el 1 de abril de 2019 a un trabajador discapacitado (en grado igual o superior al 33 % e inferior al 65 %), siendo este el primer ejercicio que realiza una contratación de trabajadores con discapacidad.

Por ello el incremento de personas discapacitadas del 2019 con respecto al 2018 será de 0,75 ($1 \times 9/12$).

Y la deducción que tendrá derecho es $0,75 \times 9.000 = 6.750$ euros.

Precisión: Hay que tener en cuenta que el citado incremento de trabajadores con discapacidad no se puede computar a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo del artículo 102 de la LIS.

d) En relación con la obtención del certificado ISO 9000

El artículo 35.2 de la LIS determina la deducción por actividades de innovación tecnológica, y la posibilidad de que la obtención de certificados de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000 o similares, tenga derecho a la deducción. No incluyendo los gastos correspondientes a la implantación de dichas normas.

Por ello, la mercantil Promar, SL tendrá derecho a una deducción en la cuota del 12 % de $100.000 = 12.000$ euros.

e) En relación con los pagos fraccionados y retenciones a cuenta

La mercantil Promar, SL nos detalla que ha realizado 3 pagos a cuenta del IS del ejercicio 2019, por importe de 54.000 euros y que le han efectuado retenciones a cuenta de capital mobiliario por importe de 5.700 euros. Estas cantidades, por supuesto, tendrán que ser consideradas para determinar la cantidad a pagar/devolver, cuando se efectúe la liquidación.

3. Resumen de los ajustes al resultado contable antes de impuestos y concreción de las casillas de la declaración del modelo 200 donde deberán incorporarse

Resultado contable antes de impuestos		
Puntos	Ajustes	Casilla de la declaración
Punto 1	(DP+) 50.000 euros	00413
Punto 2	(DP-) 20.000 euros	00356
Punto 3	(DTI) -42.026,63 euros	00358



Resultado contable antes de impuestos

Puntos	Ajustes	Casilla de la declaración
Punto 4	(Reversión DTD) -31.200 euros	00332
Punto 5	(DP+) 100.000 euros	00359
	6.1 Sin ajustes	-
	6.2 (DTI) -20.312,50 euros	00312
	6.2 (DTI) -1.875 euros	00314
Punto 6	6.3 (DTI) -203.040 euros	00312
	6.3 (DTI) -5.040 euros	00314
	6.4 (DTI) -5.000 euros	00314
Punto 7	(DTI) -19.564,98 euros	00318
Punto 8	(DTI) -4.443,96 euros	00318
Punto 9	(DP+) 278.750 euros	00323
Punto 10	(DP+) 130.000 euros	00337
	11.1 (DP+) 8.544 euros	00339
	11.2 Sin ajuste	
Punto 11	11.3 (DP+) 83.000 euros	01815
	11.4 (DP+) 38.000 euros	00339
	11.5 (DP+) 15.000 euros	00413
	11.6 (DP+) 6.000 euros	00339
Punto 12	(DP+) 10.000 euros	00339
Punto 13	(DP+) 200.000 euros	00379
Punto 14	(DP-) 58.000 euros	01032



Resultado contable antes de impuestos		
Puntos	Ajustes	Casilla de la declaración
▶		
	15.a) Compensación de BIN de ejercicios anteriores 560.000	00547
	15.b) (DTI) -48.200 euros (reserva nivelación)	01034
Punto 15	15.c) Dedución en cuota de 6.750 euros (trabajador discapacitado)	00588
	15.d) Dedución en cuota de 12.000 euros (innovación tecnológica)	00588
	15 e) Retenciones 5.700 euros y pagos a cuenta 54.000 euros	01785, 00601,00603,00605

4. Liquidación del IS y su contabilización

A partir de toda la información antes expuesta, procedemos a realizar la liquidación del IS del presente ejercicio y su contabilización. A estos efectos, y para mayor comprensión, se han agrupado los ajustes DP o DT por cada punto del supuesto.

Liquidación fiscal de Promar, SL	Año 2019
Resultado contable antes impuestos	533.209,07
Ajustes:	
(+/-) Diferencias permanentes (+50.000 - 20.000 + 100.000 + 278.750 + 130.000 + 150.544 + 10.000 + 200.000)	+899.294
(+/-) Diferencias temporarias imponibles en origen (-42.026,63 - 235.267,5 - 19.564,98 - 4.443,96)	-301.303,07
Reversión diferencias temporarias deducibles de ejercicios anteriores (-31.200)	-31.200
BASE IMPONIBLE PREVIA	1.100.000
Reducción por reserva capitalización	-58.000



Liquidación fiscal de Promar, SL	Año 2019
▶	
(-) Compensación bases imponible negativas de anteriores	-560.000
BASE IMPONIBLE POSITIVA	482.000
Reducción por reserva nivelación de bases imponibles	-48.200
BASE IMPONIBLE	433.800
Tipo impositivo	25 %
CUOTA ÍNTEGRA	108.450
(-) Deducciones y bonificaciones (6.750 + 12.000)	-18.750
CUOTA LÍQUIDA	89.700
(-) Retenciones y pagos a cuenta (54.000 + 5.700)	-59.700
CUOTA A INGRESAR/DEVOLVER	30.000

El registro del gasto por IS con base en la liquidación fiscal será:

Código	Cuenta	Debe	Haber
A) Reflejo del impuesto corriente			
6300	Impuesto corriente	89.700	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		59.700
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		30.000
B) Reflejo del impuesto diferido			
6301	Impuesto diferido	75.325,76	
479	Diferencia temporaria imponible (301.303,07 × 25 %)		75.325,76
6301	Impuesto diferido	7.800	
4740	Diferencia temporaria deducible (31.200 × 25 %)		7.800
6301	Impuesto diferido	12.050	

▶

Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
479	Diferencia temporaria imponible (48.200 × 25 %)		12.050
6301	Impuesto diferido	140.000	
4745	Crédito por pérdidas a compensar (560.000 × 25 %)		140.000

C) Imputación del efecto impositivo al resultado del ejercicio

129	Resultado del ejercicio	324.875,76	
6300	Impuesto corriente		89.700
6301	Impuesto diferido		235.175,76

Por tanto, el resultado contable del ejercicio 2019 después de contabilizar el gasto por IS será:

Resultados antes de impuestos	533.209,07
Gasto impuesto sociedades (impuesto corriente e impuesto diferido)	324.875,76
RESULTADO CONTABLE	208.333,31

5. Modelo 200 (págs. 12 a 15) de liquidación del IS 2019

Modelo 200	NIF B96000111	Apellidos y nombre o razón social PROMAR SL	2019
			Página 12
Liquidación (I)			

Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias			
Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	00500	208.333,31	
Correcciones por Impuesto sobre Sociedades.....	00301	324.875,76	00302
Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias antes de Impuesto sobre Sociedades.....	00501	533.209,07	
Correcciones al resultado contable al considerar los requisitos o calificaciones contables referidos al grupo fiscal (art. 62.1a) LIS) (i.e., operaciones con acciones propias a nivel de grupo fiscal, coberturas, etc.)....	01230		01231
Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por IS)			
	Aumentos		Disminuciones
Cambio de criterios contables (art. 11.3.2ª LIS)	00355		00356 20.000
Operaciones a plazos (art. 11.4 LIS).....	00357		00358 42.026,63
Reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales (art. 11.6 LIS).....	00359	100.000	00360
Rentas negativas (art. 11.9 y 11.10 LIS).....	00225		00226
Ajustes por rentas derivadas de operaciones con quita o espera (art. 11.13 LIS).....	01514		00272
Otras diferencias de imputación temporal de ingresos y gastos (art. 11 LIS).....	00361		00362
Diferencias entre amortización contable y fiscal (art. 12.1 LIS)	00303		00304
Deducción del 30% importe gastos de amortiz. contable (excluidas emp. reducida dimensión) (art. 7 Ley 16/2012).....			00505
Amortización del inmovilizado intangible (art. 12.2 LIS) y amortización de la DT 13ª.1 LIS	01005		01006
Amortización de inmovilizado afecto a actividades de investigación y desarrollo (art. 12.3 b) LIS)	00305		00306
Libertad de amortización de gastos de investigación y desarrollo (art. 12.3 c) LIS)	00307		00308
Libertad de amortización inmovilizado material nuevo (art. 12.3 e) LIS)	01003		01004
Otros supuestos de libertad de amortización (art. 12.3 a) y d) LIS)	00309		00310
Libertad de amortización con mantenimiento de empleo (RDL 6/2010 y DT 13ª.2 LIS).....	00514		00509
Libertad de amortización sin mantenimiento de valores repr. de partic. en el capital o fondos propios (DT 13ª.2 LIS).....	00516		00551
Pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS no afectada por el art. 11.12 ni por DT 33ª.1 LIS	00321		00322
Pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS y provisiones y gastos (art. 14.1 y 14.2 LIS) a los que se refiere el art. 11.12 y DT 33ª.1 LIS.....	00415		00211
Pérdidas por deterioro de IM, inversiones inmobiliarias e II, incluido el fondo de comercio (art. 13.2 a) y DT 15 LIS).....	00331		00332 31.200
Ajustes por pérdidas por deterioro de valores repr. de partic. en el capital o fondos propios (art. 13.2 b) LIS)	00325		00326
Ajustes por pérdidas por deterioro de valores repr. de partic. en el capital o fondos propios (DT 16ª.1 y 2 LIS).....	01518		00394
Ajustes por pérdidas por deterioro de valores repr. de partic. en el capital o fondos propios (DT 16ª.3 LIS)	00333		00334
Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda (art. 13.2 c) LIS y DT 15ª LIS).....	00327		00328
Aplicación del límite del art. 11.12 LIS a las pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS y provisiones y gastos (art. 14.1 y 14.2 LIS).....	00416		00543
Gastos y provisiones por pensiones no afectados por el art. 11.12 LIS (art. 14.1, 14.6 y 14.8 LIS)	00335		00336
Otras provisiones no deducibles fiscalmente (art. 14 LIS) no afectadas por el art. 11.12 LIS	00337	130.000	00338
Subvenciones públicas incluidas en el resultado del ejercicio, no integrables en la base imponible (art. 14.8 LIS)			00368
Gastos no deducibles por considerarse retribución de fondos propios (art. 15 a) LIS).....	01002		
Multas, sanciones y otros (art. 15 c) LIS)	01815	83.000	
Pérdidas del juego (art. 15 d) LIS)	00343		
Gastos por donativos y liberalidades (art. 15 e) LIS)	00339	62.544	
Gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (art. 15 f) LIS).....	01816		
Operaciones realizadas con paraísos fiscales (art. 15 g) LIS).....	00341		00342
Gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo (art. 15 h) LIS).....	00508		
Gastos derivados de la extinción de la relación laboral o mercantil (art. 15 i) LIS).....	01817		
Gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas (art. 15 j) LIS).....	01009		01010
Pérdidas por deterioro de valores repr. de partic. en el capital o fondos propios (art. 15 k) LIS)	01807		01811
Disminución de valor originada por criterio de valor razonable (art. 15 l) LIS).....	01808		01812
Deuda tributaria de actos jurídicos documentados (ITP y AJD) (art. 15 m) LIS)	01813		01814
Ajustes por la limitación en la deducibilidad de gastos financieros (art. 16 LIS).....	00363		00364
Revalorizaciones contables (art. 17.1 LIS).....	00345		00346
Operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos (art. 17.2 LIS)	01818		01819
SICAV: Reducciones de capital y distribución de la prima de emisión (art. 17.6 LIS)	00371		
Transmisiones lucrativas y societarias: aplicación del valor de mercado (art. 17.4 LIS).....	00347		00348
Operaciones vinculadas: aplicación del valor de mercado (art. 18 LIS)	01011		01012
Cambios de residencia y otras operaciones del art. 19 LIS	01013		01014
Efectos de la valoración contable diferente a la fiscal (art. 20 LIS)	01015		01016
Exención sobre dividendos o participaciones en beneficios de entidades residentes (art. 21.1 LIS).....			00370
Exención sobre dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes (art. 21.1 LIS).....			02181
Exención sobre la renta obtenida en la transmisión de valores entidades residentes (art. 21.3 LIS).....	02182		02183
Exención sobre la renta obtenida en la transmisión de valores entidades no residentes (art. 21.3 LIS).....	02184		02185

Modelo **200** NIF **B96000111** Apellidos y nombre o razón social **PROMAR SL** **2019**
 Página 13

Liquidación (II)

Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por IS) (cont.)

	Aumentos (cont.)		Disminuciones (cont.)	
Exención sobre la renta obtenida en los supuestos del art. 21.3 LIS distintos a transmisiones de valores entidades residentes	02186		02187	
Exención sobre la renta obtenida en los supuestos del art. 21.3 LIS distintos a transmisiones de valores entidades no residentes	02188		02189	
Exención de rentas en el extranjero (art. 22 LIS)	00256		00278	
Reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 23 y DT 20ª LIS)	01822		00372	
Obra benéfico-social de las cajas de ahorro y fundaciones bancarias (art. 24 LIS)	00373		00374	
Impuesto extranjero soportado por el contribuyente, no deducible por afectar a rentas con deducción por doble imposición (art. 31.2 LIS)	00340		01589	
Impuesto extranjero sobre los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos objeto de deducción por doble imposición internacional (art. 32.1 LIS)	00351			
Agrupación de interés económico (Cap. II del Tit. VII LIS)	00375		00376	
Unión temporal de empresas, ajustes del art. 45.1 LIS	01320		01321	
Unión temporal de empresas, ajustes por rentas exentas de UTE que opera en el extranjero (art. 45.2 LIS)	00184		00544	
Unión temporal de empresas, ajustes por rentas exentas por participar en el extranjero en fórmulas de colaboración análogas a las UTE (art. 45.2 LIS)	01022		01023	
Unión temporal de empresas, ajustes por criterios de imputación temporal (art. 46.2 LIS)	01018		01019	
Bases imp. negativas generadas dentro del grupo fiscal por la ent. transmitida y que hayan sido compensadas (art. 62.2 LIS)	01275		01276	
Sociedades y fondos de capital-riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional (capítulo IV del título VII LIS)	00377		00378	
Valoración de bienes y derechos. Régimen especial operaciones reestructuración (capítulo VII del título VII LIS)	00379	200.000	00380	
Minería e hidrocarburos: factor agotamiento (arts. 91 y 95 LIS)	00381		00382	
Hidrocarburos: Amortización de inversiones intangibles y gastos de investigación (art. 99 LIS)	00383		00384	
Transparencia fiscal internacional (art. 100 LIS)	00387		00388	
Empresas de reducida dimensión: libertad de amortización (art. 102 LIS)	00311		00312	223.352,50
Empresas de reducida dimensión: amortización acelerada (art. 103 LIS y DT 28ª LIS)	00313		00314	11.915,00
Empresas de reducida dimensión: pérdidas por deterioro créditos insolvencias (art. 104 LIS)	00323	278.750	00324	
Arrendamiento financiero: régimen especial (art. 106 LIS)	00317		00318	24.008,94
Régimen fiscal entidades de tenencia de valores extranjeros (capítulo XIII del título VII LIS)	00385		00386	
Régimen de entidades parcialmente exentas (capítulo XIV del título VII LIS)	00389		00390	
Montes vecinales en mano común (capítulo XV del título VII LIS)				00396
Régimen de entidades navieras en función del tonelaje (capítulo XVI del título VII LIS)	00397		00398	
Aportaciones y colaboración a favor de entidades sin fines lucrativos	00250		00251	
Régimen fiscal entidades sin fines lucrativos (Ley 49/2002)	00391		00392	
Cooperativas: Fondo de reserva obligatorio (Ley 20/1990)				00400
Reserva para inversiones en Canarias (Ley 19/1994)	00403		00404	
Exención transmisión bienes inmuebles (DA 6ª LIS)	00518		00519	
Rentas procedentes de transmisión de inmovilizado obtenidas por las Autoridades Portuarias (DA 68ª Ley 6/2018)				01824
Operaciones a plazos (DT 1ª LIS)	00510		00512	
Adquisición de participaciones en entidades no residentes (DT 14ª LIS) (*)	00329		00330	
Reinversión de beneficios extraordinarios (DT 24ª LIS)	00365		01026	
Ajustes por la primera aplicación de la Circular 4/2017 del Banco de España, a entidades de crédito (DT 39 LIS)	02129		02130	
Entidades en rég. de atribución de rentas const. en el extran. con presencia en territ. español (art. 38 TRLRNR)	00409		00410	
Correcciones específicas de entidades sometidas a la normativa foral	00411		00412	
Eliminaciones pendientes de incorporar de sociedades que dejen de pertenecer a un grupo	01027		01028	
Otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	00413	65.000	00414	
Total correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por IS)	00417	919.294,00	00418	352.503,07

(*) Para participaciones adquiridas hasta el 21/12/07.

Entidades navieras en régimen de tributación en función del tonelaje

Base imponible de actividades o rentas que tributen en régimen general	00578	
Base imponible derivada de la aplicación del régimen especial	00579	

Entidades que forman parte de grupos de consolidación fiscal

Base imponible individual a integrar por las entidades que forman parte del grupo	01029	
Eliminaciones e incorporaciones correspondientes a la entidad	01030	
Integración individual de las dotaciones del art. 11.12 LIS	01031	

Base imponible

Base imponible antes de la aplicación de la reserva de capitalización y compensación de bases imponibles negativas	00550	1.100.000
Reserva de capitalización (desglose en página 20 bis)	01032	58.000
Compensación de bases imponibles negativas períodos anteriores (desglose en página 15)	00547	560.000
Base imponible	00552	482.000

Sólo entidades de reducida dimensión

	Aumentos	Disminuciones
Reserva de nivelación (desglose en página 20 bis)	01033	01034
		48.200

Modelo **200** NIF **B96000111** Apellidos y nombre o razón social **PROMAR SL** **2019**
 Página 14

Liquidación (III)

Base imponible después de la reserva de nivelación	01330	433.800
Sólo sociedades cooperativas		
Resultados cooperativos.....	00553	
Resultados extracooperativos.....	00554	
Sólo agrupaciones españolas de interés económico y UTES		
Socios residentes y no residentes con EP.....	00555	
Socios no residentes.....	00556	
Sólo entidades ZEC		
Base imponible a tipo de gravamen especial.....	00559	
Sólo SOCIMIS		
Parte de la base imponible del período impositivo que tributa al tipo general.....	00520	
Parte de la base imponible del período impositivo que tributa al tipo del 0%.....	00521	
Rentas que no limitan la compensación de bases imponibles		
Rentas correspondientes a quitas por acuerdo con acreedores (art. 26.1 LIS).....	00545	
Rentas correspondientes a la reversión de deterioros (DT 16ª.8 LIS).....	01509	
Tipo de gravamen		
Tipo de gravamen	00558	25%
Sólo sociedades cooperativas		
Cuota íntegra previa.....	00560	
Aumentos		
Disminuciones		
Pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS y provisiones y gastos (art. 14.1 y 14.2 LIS) a los que se refiere el art. 11.12 LIS (convertida en cuota).....	00210	00480
Aplicación del límite del art. 11.12 LIS a las pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS y provisiones y gastos (art. 14.1 y 14.2 LIS).....	00408	01037
Rentas corresp. a quitas por acuerdo con acreedores no vinculados cooperativas (a nivel cuota) (D.A. 8ª Ley 20/1990).....	00593	
Rentas correspondientes a la reversión de deterioros cooperativas (a nivel cuota) (DT 16ª.8 LIS).....	01510	
Compensación de cuotas por pérdidas de cooperativas (desglose en página 22).....	00561	
Reserva de nivelación convertido en cuotas (sólo entidades del art. 101 LIS).....	01285	01286
Cuota íntegra previa después de la reserva de nivelación.....	01331	
Cuota íntegra		
Cuota íntegra	00562	108.450
Incremento por incumplimiento reserva de nivelación (art. 105.6 LIS).....	01038	
Bonificaciones y deducciones por doble imposición. Cuota íntegra ajustada positiva		
Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (art. 33 LIS).....	00567	
Bonificaciones por prestación de servicios (art. 34 LIS).....	00568	
Bonificación rendimientos por ventas bienes corporales producidos en Canarias (art. 26 Ley 19/1994).....	00563	
Bonificaciones Sociedades Cooperativas (Ley 20/1990).....	00566	
Bonificaciones entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas (Capítulo III Título VII LIS).....	00576	
Otras bonificaciones.....	00569	
Deducciones por doble imposición (desglose en páginas 15 y 16):		
DI interna de períodos anteriores aplicada en el ejercicio (art. 30 RDL 4/2004).....	00570	
DI interna de períodos anteriores aplicada en el ejercicio (DT 23ª.1 LIS).....	01344	
DI interna generada y aplicada en el ejercicio (DT 23ª.1 LIS).....	01280	
DI internacional de períodos anteriores aplicada en el ejercicio (art. 31 y 32 RDL 4/2004).....	00572	
DI internacional de períodos anteriores aplicada en el ejercicio (art. 31 y 32 LIS).....	00571	
DI internacional generada y aplicada en el ejercicio actual (arts. 31 y 32 LIS).....	00573	
Transparencia fiscal internacional (art. 100.11 LIS).....	00575	
DI interna intersocietaria al 5/10% (cooperativas).....	00577	
Bonificaciones empresas navieras en Canarias (art. 76 Ley 19/1994).....	00581	
Cuota íntegra ajustada positiva	00582	
Otras deducciones. Cuota líquida positiva		
Apoyo fiscal a la inversión y otras deducciones.....	00583	
Deducción DT 24ª.7 LIS, art. 42 RDL 4/2004 y art. 36 ter Ley 43/95 (desglose en página 16).....	00585	
Deducciones DT 24ª.1 LIS (desglose en página 16 bis).....	00584	
Deducciones para incentivar det. actividades (Cap. IV Tit. VI, DT 24ª.3 LIS y art. 27.3 primer Ley 49/2002) (desglose en páginas 17 y 18).....	00588	18.750
Deducciones por producciones cinematográficas extranjeras (art. 36.2 LIS).....	01039	
Deducción donaciones a entidades sin fines de lucro (Ley 49/2002) (desglose en página 18 bis).....	00565	
Deducciones Inversión Canarias (desglose en página 16 bis).....	00590	
Deducciones específicas de las entidades sometidas a normativa foral.....	00399	
Deducciones excluidas de límite I+D+i (desglose en página 19).....	00082	
Deducción por reversión de medidas temporales DT 37ª.1 LIS (desglose en página 18 bis).....	01040	
Deducción por reversión de medidas temporales DT 37ª.2 LIS (desglose en página 18 bis).....	01041	
Cuota líquida positiva	00592	89.700

Modelo
200

NIF B96000111 Apellidos y nombre o razón social PROMAR SL

2019

Página 14 bis

Liquidación (IV)

Cuota del ejercicio a ingresar o a devolver			
		Efectuados a la entidad	Imputados por AIEs y UTEs
Retenciones por rendimientos del capital mobiliario	01785	5.700	01786
Retenciones por arrendamientos de inmuebles urbanos	01787		01788
Retenciones por rendimientos del capital mobiliario atribuidas por entidades en atribución de rentas	01789		01790
Retenciones por arrendamientos de inmuebles urbanos atribuidas por entidades en atribución de rentas	01791		01792
Retenciones por otros conceptos diferentes a los rendimientos del capital mobiliario o a los arrendamientos de inmuebles urbanos atribuidas por entidades en atribución de rentas	01793		01794
Retenciones e ingresos a cuenta participaciones IIC	01795		01796
Retenciones sobre los premios de determinadas loterías y apuestas.....	00597		01797
Retenciones por otros conceptos NO incluidos en las casillas anteriores	01798		01799
Cuota del ejercicio a ingresar o a devolver	00599	84.000	00600
Pagos fraccionados. Cuota diferencial			
1º pago fraccionado	00601	10.000	00602
2º pago fraccionado	00603	30.000	00604
3º pago fraccionado	00605	14.000	00606
Cuota diferencial	00611	30.000	00612
Líquido a ingresar o a devolver			
Incremento por pérdida beneficios fiscales periodos anteriores.....	00615		00616
Incremento por incumplimiento de requisitos SOCIMI (*)	00633		00642
Intereses de demora	00617		00618
Importe ingreso / devolución efectuada de la declaración originaria	00619		00620
Abono de deducciones I+D+i por insuficiencia de cuota (opción art. 39.2 LIS)	TOTAL (Estado + D. Forales/Navarra) 01234	00083	01332
Abono de deducciones por producciones cinematográficas extranjeras (art. 39.3 LIS)	01200	01042	01333
Líquido a ingresar o a devolver	00621		00622
Abono por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria (art. 130 LIS)	00150	01020	01043
Compensación por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria (art. 130 LIS)	00506	01021	01044

(*) Incumplimiento de requisitos o tributación por otro régimen antes del plazo de 3 años de permanencia (art. 9.1 Ley 11/2009)

6. Conexión del plazo para la presentación del IS con las obligaciones contables y mercantiles y la modificación de los plazos de estas como consecuencia del COVID-19

De todos es conocido que el plazo para la presentación del IS (la declaración debe presentarse en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo) está directamente relacionado con los plazos de cumplimiento de las obligaciones contables y mercantiles de las empresas.

Así y desde hace muchos años, el cronograma de estas obligaciones ha sido el siguiente (siempre considerando la fecha que señalamos como última dentro del plazo fijado para cumplir con la obligación), referido a una empresa que finaliza su ejercicio económico en 31 de diciembre. Por tanto y sin perjuicio de lo que exponemos a continuación, los plazos para cumplir con estas obligaciones hubieran sido para el cierre del ejercicio 2019 los siguientes:

- Hasta el 31 de marzo de 2020 para la formulación de las cuentas anuales por los administradores
- Hasta el 30 de abril de 2020 para la legalización de los libros contables y mercantiles (a través de Legalia).
- Mínimo de un plazo de 1 mes, a partir del momento en que le fueren entregadas las cuentas firmadas por los administradores, para presentar el informe de auditoría por el auditor.
- Hasta el 30 de junio de 2020 para la celebración de la junta general para aprobar las cuentas anuales, la gestión de los administradores y la propuesta de aplicación del resultado.
- Hasta el 30 de julio de 2020 para depositar las cuentas anuales y otros documentos en el Registro Mercantil (a través del depósito digital D2).

Sin embargo, el cierre de cuentas del ejercicio 2019 se ha visto afectado por la pandemia mundial del COVID-19, que ha golpeado con especial virulencia a España, y ello ha llevado al Gobierno a decretar el estado de alarma y establecer una serie de medidas urgentes en todos los ámbitos de la esfera social, sanitaria, económica, financiera, mercantil, laboral, etc., plasmadas en numerosos reales decretos-leyes y principalmente y en el ámbito que nos ocupa, en el Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo (RDL 8/2020), modificado por el Real Decreto-Ley 11/2020, de 31 de marzo (RDL 11/2020), por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19 (BOE de 1 de abril de 2020), y por el Real Decreto-Ley 19/2020 (BOE de 27 de mayo de 2020 y en vigor el 28 de mayo), por el que se adoptan medidas complementarias en materia agraria, científica, económica, de empleo y Seguridad Social y tributarias para paliar los efectos del COVID-19 (RDL 19/2020), cuya redacción de las medidas de carácter mercantil las encontramos entre otras en los apartados 3, 4 y 5 de su artículo 40.

En este real decreto-ley, se regulan las medidas de carácter mercantil que van a afectar al cumplimiento de las obligaciones de aquellas empresas que cierran el ejercicio a 31 de diciembre y que determinan la necesidad de adoptar una serie de medidas suspensivas y de prórroga para dichas obligaciones contables y mercantiles.

Así, entre otras, en su redacción final el artículo 40, apartados 3, 4 y 5 del RDL 8/2020 modificado por el RDL 11/2020 y por el RDL 19/2020 dispone:

3. La obligación de formular las cuentas anuales, ordinarias o abreviadas, individuales o consolidadas, en el plazo de tres meses a contar desde el cierre del ejercicio social que incumbe al órgano de gobierno o administración de una persona jurídica y, cuando fuere legalmente exigible, el informe de gestión y demás documentos exigibles según la legislación de sociedades, queda suspendida hasta el 1 de junio de 2020, reanudándose de nuevo por otros tres meses a contar desde esa fecha. No obstante lo anterior, será válida la formulación de las cuentas que realice el órgano de gobierno o administración de una persona jurídica durante el estado de alarma pudiendo igualmente realizar su verificación contable dentro del plazo legalmente previsto o acogiéndose a la prórroga prevista en el apartado siguiente.

4. En el caso de que, a la fecha de declaración del estado de alarma o durante la vigencia del mismo, el órgano de gobierno o administración de una persona jurídica obligada hubiera formulado las cuentas del ejercicio anterior, el plazo para la verificación contable de esas cuentas, tanto si la auditoría fuera obligatoria como voluntaria, se entenderá prorrogado por dos meses a contar desde que finalice el estado de alarma.

5. La junta general ordinaria, para aprobar las cuentas del ejercicio anterior, se reunirá necesariamente dentro de los dos meses siguientes a contar desde que finalice el plazo para formular las cuentas anuales.

Por otra parte, la ampliación del plazo para la legalización de los libros de contabilidad del ejercicio 2019 ha venido de la mano de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública (Colegio de Registradores de España) que ha contestado con fecha 10 de abril de 2020 a una consulta planteada en los siguientes términos:

Las sociedades para las que, a fecha 14 de marzo de 2020, no había finalizado el plazo para formular sus cuentas anuales y a las que es de aplicación el artículo 40 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo (sociedades que constituyen la inmensa mayoría), podrán presentar a legalizar sus libros obligatorios dentro del plazo de cuatro meses a contar desde la fecha en que finalice el periodo de alarma.

Todo lo anterior sin perjuicio de que las sociedades que efectivamente deseen legalizar los libros obligatorios que tengan debidamente elaborados lo puedan hacer en cualquier tiempo, aún en vigor el estado de alarma.

Esta respuesta aporta seguridad jurídica a las empresas y a los economistas, al despejarse cualquier tipo de duda o interpretación sobre los plazos de legalización.

Asimismo, el ICAC ha evacuado una consulta de auditoría acerca del efecto de la crisis sanitaria y el Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 en el proceso de formulación, verificación y aprobación de las cuentas anuales de las distintas empresas y entidades, de fecha 2 de abril de 2020, en la que aclara determinadas cuestiones del RDL 8/2020.

Por tanto, podemos ver como los plazos antes señalados se han visto sustancialmente ampliados, por lo que vamos a ver a través de dos supuestos como quedarían estos plazos, bien entendido que en el momento de escribir este artículo el estado de alarma está prorrogado hasta el 7 de junio, y esa fecha es la que vamos a tomar como referencia de finalización del referido estado de alarma, aunque a los efectos mercantiles la fecha de referencia a considerar es el 1 de junio. No obstante, y bajo el supuesto de que se volviera a ampliar la fecha efectiva de terminación del mismo, sería esa la que habría que tomar como referencia, a los efectos, por ejemplo, del plazo para la legalización de los libros.

Ejemplo 1. Formulación de cuentas, legalización de libros y aprobación de cuentas

Con independencia de cuándo termine el estado de alarma, la fecha que debe tomarse como referencia para formular las cuentas anuales es el 1 de junio de 2020.

En este caso la formulación de cuentas tendrá como fecha límite para que se entienda realizada en plazo el 1 de septiembre, la legalización de libros ante el Registro Mercantil en plazo (suponiendo que el estado de alarma termina el 7 de junio) será hasta el 7 de octubre, la celebración de la junta general hasta el 1 de noviembre (dentro de los dos meses siguientes a contar desde que finalice el plazo para formular las cuentas anuales) y el plazo para el depósito de las cuentas aprobadas (D2) hasta el 1 de diciembre de 2020.

¿Y qué pasa con el IS, cuál será el plazo para su presentación?

Vamos a suponer que la empresa agota todos los plazos posibles. Dado que a la finalización del plazo ordinario de presentación (27 de julio) las cuentas anuales no han sido aprobadas porque la junta no se ha celebrado, se deberá presentar el IS con base en la contabilidad disponible llevada de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rijan (recuérdese que en este caso no se han formulado todavía las cuentas anuales), hasta el 27 de julio de 2020, y además si las cuentas aprobadas con fecha 1 de noviembre difieren de la contabilidad que ha servido de base para presentar la autoliquidación inicial del IS, la empresa deberá presentar una nueva autoliquidación «complementaria» (sin recargos, aunque sí con intereses) con plazo para que se entienda presentada en periodo voluntario, hasta el 30 de noviembre de 2020. Véase que este plazo es de

máximos, por lo que la empresa con el fin de pagar en su caso la menor cantidad de intereses podría presentar la nueva autoliquidación el mismo día de la celebración de la junta que en nuestro caso sería el 1 de noviembre.

La explicación de lo antes señalado, la encontramos en el RDL 19/2020 que, en su artículo 12, introduce las adaptaciones para la presentación de la declaración del IS permitiendo que aquellas sociedades que no hayan podido aprobar sus cuentas anuales antes de que termine el plazo de declaración de este impuesto (25 de julio de 2020, pero al ser sábado el plazo termina el 27 de julio) puedan presentarla en dicho plazo (hasta el 27 de julio) con las cuentas disponibles en ese momento.

La norma aclara lo que se entiende por cuentas anuales disponibles:

- a) Para las sociedades anónimas cotizadas, las cuentas anuales auditadas a que se refiere el artículo 41.1 a) del mencionado RDL 8/2020.
- b) Para el resto de contribuyentes, las cuentas anuales auditadas o, en su defecto, las cuentas anuales formuladas por el órgano correspondiente, o a falta de estas últimas, la contabilidad disponible llevada de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rijan.

Y habilita un régimen especial para presentar la nueva autoliquidación del IS que tendrá la consideración de complementaria, cuando se aprueben las cuentas anuales con los plazos antes citados y las mismas difieran de las presentadas anteriormente, a la que no se le aplicará el régimen de recargos del artículo 27 de LGT, pero sí el devengo de intereses de demora y ello tanto si la nueva autoliquidación del IS resulta a ingresar como si lo es a devolver.

En este caso, es decir, cuando la aprobación de las cuentas anuales mediante la correspondiente celebración de la junta no se haya hecho hasta el 30 de junio de 2020, los contribuyentes presentarán una nueva autoliquidación cuyo plazo máximo será hasta el 30 de noviembre de 2020.

Además, la norma da una serie de reglas y consideraciones a tener en cuenta, a saber:

- a) La nueva autoliquidación tendrá la consideración de complementaria, si de ella resultase una cantidad a ingresar superior o una cantidad a devolver inferior a la derivada de la autoliquidación anterior efectuada. La cantidad a ingresar resultante devengará intereses de demora, desde el día siguiente a la finalización del plazo previsto en el artículo 124.1 de la LIS (25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo), sin que le resulte de aplicación los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo (art. 27 LGT).
- b) En los supuestos no comprendidos en lo comentado anteriormente, la nueva autoliquidación producirá efectos desde su presentación, sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 120.3 de la LGT (procedimiento de rectificación de autoliquidaciones), y en los artículos 126 y siguientes del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, ni se limiten las facultades de la Administración para verificar o comprobar la primera y la nueva autoliquidación.

Además, a los efectos de lo dispuesto anteriormente, no resultará de aplicación respecto de la nueva autoliquidación las limitaciones a la rectificación de las opciones a que se refiere el artículo 119.3 de la LGT.

- c) En el supuesto de devolución de cantidades derivadas de la aplicación de lo dispuesto anteriormente, se aplicará la devolución regulada en el artículo 127 de la LIS. A estos efectos el plazo de los 6 meses se contará a partir de la finalización del plazo establecido anteriormente para la presentación de la nueva autoliquidación (30 de noviembre de 2020). Cuando resulte una cantidad a devolver como consecuencia de un ingreso indebido efectivo en la autoliquidación anterior, se devengarán intereses de demora sobre dicha cantidad desde el día siguiente a la finalización del plazo voluntario de declaración a que se refiere el artículo 124.1 de la LIS (27 de junio de 2020) hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.
- d) Las autoliquidaciones así presentadas podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda. En particular, no se derivará ningún efecto preclusivo de las rectificaciones a las que se refiere la letra b) anterior.

Nota: No obstante lo señalado, la empresa o asesor podrán legalizar los libros obligatorios que tengan debidamente elaborados, y lo pueden hacer en cualquier momento del tiempo, aun en vigor el estado de alarma. Es decir, se puede aplicar si así se desea, los plazos ordinarios de siempre y, por tanto, presentar el IS-2019 dentro del plazo ordinario hasta el 27 de julio de 2020, y si antes de esa fecha las cuentas han sido aprobadas por la junta, ya no procederá presentar la nueva liquidación cuyo plazo máximo recordemos que es hasta el 30 de noviembre de 2020.

Ejemplo 2. Formulación de cuentas, legalización de libros y aprobación de cuentas

Con independencia de cuándo termine el estado de alarma, la fecha que debe tomarse como referencia para formular las cuentas anuales es el 1 de junio de 2020.

Pero la empresa o el asesor no quieren agotar los plazos legales máximos expuestos en el caso anterior porque quieren, entre otras cosas, dosificarse su carga de trabajo. Así, supongamos que la formulación de cuentas (recordemos que esto es un acto interno en la mayoría de las empresas y que consiste simplemente en señalar la fecha de formulación) se ha realizado con fecha 15 de junio. La legalización lo lógico sería hacerla hasta el 15 de julio, es decir, en el mes siguiente, pero con la norma en la mano se podría hacer hasta el 7 de octubre (4 meses desde el fin del estado de alarma), pero lo lógico es tener legalizada la contabilidad antes de la celebración de la junta y en este caso la misma debe realizarse en los 2 meses siguientes a la formulación, es decir, como máximo el 15 de agosto. Y en el mes siguiente deberá realizarse el depósito de las cuentas aprobadas (D2), cuyo plazo máximo será hasta el 15 de septiembre. Aquí vemos cierta incongruencia entre la formulación de las cuentas y la celebración de la junta con unos libros de contabilidad cuyo plazo de legalización finaliza con posterioridad a estas.

¿Y qué pasa con el IS, cuál será el plazo para su presentación?

Aquí resulta de aplicación el comentario antes realizado por lo que nos remitimos al mismo, pero recordemos que, en este caso, y si a la finalización del plazo ordinario de presentación (27 de julio) las cuentas anuales no han sido aprobadas porque la junta no se ha celebrado, se deberá presentar el impuesto con base en las cuentas formuladas (recuérdese que se han formulado con fecha 15 de junio de 2020) hasta el 27 de julio de 2020, y además si las cuentas aprobadas difieren de las formuladas, la empresa deberá presentar una nueva autoliquidación «complementaria» (sin recargos, aunque sí con intereses) en el plazo para que se entienda presentada en periodo voluntario, hasta el 30 de noviembre de 2020. Véase que este plazo es de máximos, por lo que la empresa con el fin de pagar en su caso la menor cantidad de intereses, podría presentar la nueva autoliquidación el mismo día de la celebración de la junta que en nuestro caso sería como máximo el 15 de agosto.