

Liquidación del impuesto sobre sociedades y cierre del ejercicio 2018 (caso práctico)

M.ª Pilar Martín Zamora

*Profesora titular de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Huelva*

Luis A. Malvárez Pascual

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Huelva*

Extracto

En el supuesto se realiza el cierre contable del ejercicio 2018 y la liquidación del impuesto sobre sociedades correspondiente a dicho periodo impositivo. Por un lado, se analiza la situación de una empresa que superó el volumen de operaciones para ser considerada como empresa de reducida dimensión en un periodo anterior, pero que puede mantenerse en el régimen durante tres años en virtud del artículo 101.4 de la LIS. La empresa no aplicó por error esos incentivos y se plantea la posibilidad de hacerlo de forma retroactiva en 2018. Por otra parte, se analizan diferentes operaciones que pueden tener un tratamiento contable y fiscal diferente, como ocurre con las siguientes: amortización de diferentes activos adquiridos por la empresa, tanto materiales como intangibles; diversas pérdidas por deterioro, tanto de créditos comerciales como de existencias; provisión para responsabilidades por un despido o por el pago de una sanción que ha sido recurrida judicialmente; aportaciones a un plan de retribución a largo plazo en especie o deducción de los gastos financieros. Además, se analizan otras operaciones que no dan lugar a ajustes en el IS, en la medida en que no se encuentran reguladas en la LIS. Su estudio tiene interés tanto en el ámbito contable como fiscal, pues muchas de estas operaciones han sido objeto de una reciente consulta de la DGT en la que se analiza la operación desde los dos puntos de vista señalados. En este sentido, se estudian, entre otras operaciones, las siguientes: subvenciones de capital; derecho de usufructo; amortización de un bien cuyo periodo de permanencia en la empresa es mucho menor que su vida útil; gasto derivado de la condena en costas en un procedimiento judicial; venta de acciones propias; indemnización obtenida en una sentencia que ha sido recurrida en una instancia superior, pero que se ha cobrado al instar la ejecución provisional; devolución del exceso de cotizaciones a la Seguridad Social por un error en la cuantificación de la mismas; o, finalmente, validez de la factura corregida manualmente y de la factura recibida en pdf sin firma electrónica.

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

Nota: Este caso práctico también ha sido publicado en Martín Zamora, M.ª P. y Malvárez Pascual, L. A. (2019). Liquidación del impuesto sobre sociedades y cierre del ejercicio 2018 (caso práctico). *Revista CEFgestión. CEF*, 250, 19-106.

Enunciado

De Libris, SA, entidad con la consideración contable de gran empresa, dedicada a la producción y difusión de todo tipo de libros y cuyo ejercicio económico coincide con el año natural, de cara al cierre del ejercicio 2018 facilita la información que se detalla seguidamente.

1. Balance de saldos a 31 de diciembre de 2018 previo a la determinación del resultado

| Código | Título | Saldo |
|--------|--|------------|
| 10000 | Capital social (24.000 acciones de 2,5 € de valor nominal) | 60.000 |
| 10800 | Acciones o participaciones propias en situaciones especiales | 12.000 |
| 11200 | Reserva legal | 9.000 |
| 11300 | Reservas voluntarias | 18.000 |
| 11400 | Reserva por acciones propias | 12.000 |
| 17000 | Deudas a largo plazo con entidades de crédito | 27.720.000 |
| 17400 | Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo | 24.323,21 |
| 20300 | Propiedad industrial (marcas) | 25.000 |
| 20700 | Propiedad intelectual (fondos editoriales) | 150.000 |
| 21000 | Terrenos y bienes naturales | 31.660 |
| 21100 | Construcciones | 203.340 |
| 21300 | Maquinaria (2012) | 20.000 |
| 21310 | Maquinaria (encuadernadora-2016) | 80.000 |



| Código | Título | Saldo |
|--------|--|-----------|
| ▶ | | |
| 21600 | Mobiliario (<i>leasing</i>) | 60.000 |
| 21800 | Elementos de transporte (vehículo director general) | 45.900 |
| 28070 | Amortización acumulada de propiedad intelectual (fondos editoriales) | 66.666,67 |
| 28110 | Amortización acumulada de construcciones | 21.350,70 |
| 28130 | Amortización acumulada de maquinaria (2012) | 13.800 |
| 28131 | Amortización acumulada de maquinaria (encuadradora-2016) | 12.000 |
| 28160 | Amortización acumulada de mobiliario (<i>leasing</i>) | 6.000 |
| 31000 | Materias primas | 45.000 |
| 33000 | Productos en curso | 72.500 |
| 35000 | Productos terminados | 120.000 |
| 39500 | Deterioro de valor de productos terminados | 23.120 |
| 42000 | Acreedores comerciales no corrientes (usufructo) | 7.935,17 |
| 43000 | Clientes (sociedad en concurso) | 60.900 |
| 43020 | Clientes (organismo público peruano) | 38.285 |
| 43601 | Clientes de dudoso cobro (diputación provincial) | 20.448,33 |
| 47000 | Hacienda Pública, deudora por IVA | 6.129 |
| 47300 | Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta | 5.429 |
| 47400 | Activos por diferencias temporarias deducibles (límite gastos financieros) | 112.500 |
| 47420 | Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar | 12.000 |
| 47450 | Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2017 | 4.600 |
| 47600 | Organismos de la Seguridad Social, acreedores | 14.303,08 |
| 47900 | Pasivos por diferencias temporarias imponibles (libertad de amortización) | 1.550 |
| 47901 | Pasivos por diferencias temporarias imponibles (aceleración amortización) | 5.337,68 |



| Código | Título | Saldo |
|--------|--|---------------|
| ▶ | | |
| 47902 | Pasivos por diferencias temporarias imponibles (<i>leasing</i>) | 1.500 |
| 47903 | Pasivos por diferencias temporarias imponibles (encuadradora-2016) | 3.000 |
| 49010 | Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (diputación provincial) | 886,83 |
| 52200 | Deudas a corto plazo transformables en subvenciones | 50.000 |
| 52400 | Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo | 18.315,82 |
| 57200 | Bancos, c/c | 28.973.048,54 |
| 60200 | Compras de otros aprovisionamientos | 8.102.125 |
| 62100 | Arrendamientos y cánones | 18.590 |
| 62200 | Reparaciones y conservación | 152.300 |
| 62500 | Primas de seguros | 12.180 |
| 62700 | Publicidad, propaganda y relaciones públicas | 48.900 |
| 62800 | Suministros | 3.120.145 |
| 62900 | Otros servicios | 87.651,39 |
| 64000 | Sueldos y salarios | 12.172.123 |
| 64200 | Seguridad Social a cargo de la empresa | 4.251.636,90 |
| 64300 | Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de aportación definida | 18.000 |
| 70100 | Ventas de productos terminados | 29.990.876 |
| 76200 | Ingresos de créditos | 1.185 |
| 76900 | Otros ingresos financieros | 1.241 |

2. Operaciones efectuadas en 2018 pendientes de valoración y registro contable

Tras el análisis de las anotaciones contables efectuadas a lo largo del ejercicio 2018, se ha detectado que determinadas operaciones están pendientes de valoración y registro contable, cuyo detalle es el siguiente:

2.1. Acuerdo de venta de maquinaria

Con fecha 1 de abril de 2018, la dirección de la empresa acordó poner en venta una máquina encuadernadora adquirida a comienzos de julio de 2016 como consecuencia de la subcontratación del servicio al haberse producido la jubilación del trabajador encargado de la encuadernación. En esta fecha, se estimó que el valor razonable neto de costes de ventas de la máquina era de 65.000 euros. Aunque se consideró que la enajenación de la máquina se produciría en un plazo máximo de un año, al cierre del ejercicio 2018 el activo no había sido aún vendido, estimándose que su valor razonable neto de costes de venta había caído un 8 % en los nueve meses que llevaba en venta.

2.2. Venta de acciones propias

En noviembre de 2017, De Libris, SA adquirió 3.000 acciones propias por un total de 12.000 euros. A lo largo del ejercicio 2018 se ha deshecho de la autocartera mediante las transacciones que se detallan seguidamente:

| Fecha | N.º de acciones | Precio de venta | Gastos de venta |
|------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| 1-6-2018 | 1.950 | 225 % | 275 |
| 20-11-2018 | 1.050 | 150 % | 100 |

2.3. Resoluciones judiciales

En septiembre de 2018, se comunicó a De Libris, SA la pérdida de un pleito interpuesto contra un proveedor, habiendo sido condenada en costas. Con fecha 20 de diciembre ha satisfecho, por tal motivo, una cuantía de 5.500 euros.

Por otra parte, a finales de octubre de 2018, De Libris, SA obtuvo una sentencia favorable en la que se le reconocía el derecho a obtener una indemnización de 15.000 euros por el incumplimiento contractual por parte de un cliente. Pese a que dicho cliente ha recurrido en segunda instancia, al cierre del ejercicio no se ha dictado aún sentencia firme, habiendo instado De Libris, SA la ejecución provisional de la sentencia, obteniendo la indemnización señalada.

2.4. Derecho a la devolución de cotizaciones realizadas a la Seguridad Social

En enero de 2018 De Libris, SA solicitó a la Seguridad Social una devolución por el exceso de cotizaciones correspondientes a varios trabajadores efectuado entre 2015 y 2017

por una cuantía de 20.700 euros. Dichas cotizaciones tuvieron la consideración de gasto deducible en los periodos en que se devengaron. En septiembre de 2018 se ha recibido un escrito de la Tesorería General de la Seguridad Social donde se reconoce a la empresa el derecho a la devolución solicitada.

3. Información sobre el inmovilizado material

De Libris, SA cuenta con los elementos de inmovilizado material que se detallan a continuación:

- a) Una máquina adquirida el 1 de abril de 2012 por una cuantía de 20.000 euros. Este activo se viene amortizando linealmente, sin computar valor residual alguno, al 12 % anual, que coincide con el coeficiente lineal máximo de tablas. No obstante, en el ámbito fiscal, este elemento se amortizó íntegramente en 2012, al acogerse la empresa al beneficio que representa la libertad de amortización por creación de empleo regulado en el artículo 102 de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS).
- b) Desde 1 de noviembre de 2013 cuenta con una nave industrial cuyo precio de adquisición fue de 200.000 euros. La nave, que había sido construida en 2010, fue adquirida de la promotora, sin que desde su construcción hubiera tenido uso alguno. En la fecha de adquisición se desconocía cuál era el valor del terreno sobre el que se asienta la edificación, aunque se sabía que el valor catastral de la nave en dicha fecha era de 120.000 euros y que, de esa cantidad, un total de 19.000 euros correspondía al terreno. Tras la firma de la escritura de compraventa, el inmueble tuvo que ser objeto de una reforma, cuyo coste ascendió a 35.000 euros. El 1 de julio de 2014 tuvo lugar la entrada en funcionamiento del activo. Desde entonces, este elemento patrimonial se viene amortizando linealmente a razón del 3 % anual, que coincide con el coeficiente máximo previsto en tablas. En 2014, De Libris, SA no pudo aplicar el incentivo que representa la libertad de amortización, por lo que aplicó el previsto en el artículo 103 de la LIS.
- c) A comienzos de 2017 se firmó un contrato de arrendamiento financiero sobre determinado mobiliario con una duración de tres años. En la fecha de formalización del contrato, el valor razonable de los bienes objeto del mismo era de 60.000 euros. Las cuotas, comprensivas de capital e intereses según un tipo del 5,5 % anual, presentaban el siguiente detalle según la información facilitada por la entidad de *leasing*:

| Ejercicio | Cuota | Intereses | Recuperación del coste del bien | Capital pendiente |
|-----------|-----------|-----------|---------------------------------|-------------------|
| 2017 | 20.660,97 | 3.300 | 17.360,97 | 42.639,03 |



| Ejercicio | Cuota | Intereses | Recuperación del coste del bien | Capital pendiente |
|----------------------------|-----------|-----------|---------------------------------|-------------------|
| ▶ | | | | |
| 2018 | 20.660,97 | 2.345,15 | 18.315,82 | 24.323,21 |
| 2019 | 20.660,97 | 1.337,76 | 19.323,21 | 5.000 |
| 2019 (opción de compra) | 5.000 | 0 | 5.000 | 0 |

Dada la calificación contable del contrato suscrito como arrendamiento financiero, el activo se viene amortizando atendiendo al coeficiente máximo de tablas, esto es, del 10 % anual. Fiscalmente, De Libris, SA, en el periodo impositivo 2017, aplicó el doble de tablas en la creencia de que no podía aplicar los incentivos fiscales de empresas de reducida dimensión, en la medida en que desde el periodo 2014 la cifra de negocios ha superado los 10 millones de euros. En 2018 la empresa ha solicitado asesoramiento de cara a la aplicación de esos beneficios fiscales a tenor de lo establecido en el artículo 101.4 de la LIS. En este sentido, De Libris, SA plantea la posibilidad de aplicar los incentivos en el periodo 2018 pese a no haber hecho uso de los mismos en los periodos anteriores. Además, cuestiona la viabilidad de una aplicación retroactiva del incentivo, mediante un incremento del gasto a efectos fiscales en el periodo anterior, aunque ello conlleve la rectificación de la autoliquidación de 2017.

- d) El 1 de febrero de 2018 De Libris, SA adquirió un vehículo para que estuviera a disposición de su director general, exclusivamente para los fines de la actividad económica. El activo tuvo un coste de 45.900 euros, más IVA. A efectos de amortizar este activo, la empresa se decantó por una amortización lineal teniendo en cuenta que la política de De Libris, SA es la venta del vehículo una vez que hayan transcurrido 18 meses. En este sentido, se ha considerado un valor residual de 36.500 euros, coincidente con el valor garantizado de recompra en agosto de 2019, estimándose que el 3 % anual es el tipo de interés adecuado para la actualización de este valor.
- e) Desde el 1 de julio de 2016, De Libris, SA cuenta con una máquina para la encuadernación de libros cuyo coste fue de 80.000 euros, que se viene amortizando linealmente de acuerdo con una vida útil estimada de diez años y valor residual nulo.

Por último, a comienzos de 2013, De Libris, SA había solicitado una subvención por una cuantía de 90.000 euros para la adquisición de una nave industrial que, finalmente, fue adquirida en noviembre de 2013. El 1 de julio de 2014, la empresa recibió comunicación de la administración competente en la que se reconocía el derecho a favor de De Libris, SA de

una subvención para la compra del activo por una cuantía de 50.000 euros, condicionada al mantenimiento de la plantilla existente en la fecha de firma de la resolución durante cuatro años. Tras la justificación de la inversión realizada, en enero de 2015 De Libris, SA recibió transferencia bancaria por la cuantía concedida. Con ocasión del cierre del ejercicio 2018, se ha constatado que se ha cumplido con la condición impuesta relativa al mantenimiento del número de trabajadores.

4. Información sobre el inmovilizado intangible

Además del inmovilizado material, De Libris, SA cuenta con los siguientes elementos patrimoniales reconocidos como intangibles:

- a) Los derechos para reproducir y distribuir mediante descargas por internet un conjunto de libros. La explotación de estos derechos, que fueron adquiridos a sus autores a comienzos del ejercicio 2017 por un total de 250.000 euros, se ha previsto que tenga lugar en tres años, habiéndose estimado las siguientes descargas:

| Año | Descargas estimadas |
|--------------|---------------------|
| 2017 | 200.000 |
| 2018 | 150.000 |
| 2019 | 100.000 |
| Total | 450.000 |

Al cierre del ejercicio 2018, se conoce que las descargas reales de 2017 y 2018 han sido de 250.000 y 100.000, estimándose que en 2019 ascenderán a 50.000.

- b) El 1 de marzo de 2018 se recibió el nuevo diseño de la marca corporativa encargada a una empresa especializada, habiéndose satisfecho un total de 25.000 euros por los servicios prestados.

5. Información sobre deterioro de créditos comerciales

En relación con los créditos por operaciones comerciales reconocidos en balance, al cierre del ejercicio 2018, se ha recabado la siguiente información:

- a) El 1 de septiembre de 2018 venció un crédito contra un cliente al que se vendió por un total de 60.000 euros. Como consecuencia del aplazamiento del pago, De

Libris, SA incluyó intereses en factura por una cuantía de 900 euros. En diciembre de 2018 el cliente ha sido declarado en concurso de acreedores, estimando De Libris, SA que, probablemente, consiga recuperar una cuantía de 51.100 euros a finales del ejercicio 2019.

- b) Mantiene un crédito contra la diputación de la provincia en la que tiene su domicilio por un trabajo que, por una cuantía de 20.000 euros, se efectuó en febrero de 2017 y cuyo vencimiento se fijó para el 31 de marzo de ese mismo año. El tipo efectivo del crédito fue del 3% anual. Llegado el cierre del ejercicio 2017, De Libris, SA, que no había cobrado importe alguno, reconoció una pérdida por deterioro por una cuantía de 886,83 euros. Al cierre del ejercicio 2018, De Libris, SA seguía sin cobrar el importe adeudado pero, tras contactar con el organismo público, se le había comunicado que se procedería a liquidar la deuda mediante dos pagos de 10.000 euros a realizar los días 30 de junio de 2019 y de 2020.
- c) A comienzos de 2018 se llevó a cabo una venta a un organismo público de Perú por una cuantía de 38.000 euros, con vencimiento a tres meses por lo que se incluyeron intereses en factura por importe de 285 euros. Al cierre del ejercicio 2018, aún no se ha cobrado cuantía alguna, estimando De Libris, SA que la recuperación del crédito es muy difícil.

6. Información sobre pasivos no reconocidos

A comienzos del ejercicio 2018 se aprobó un plan de retribuciones en acciones a tres años para varios trabajadores de la compañía. La retribución se ha vinculado con la consecución de determinados parámetros de rentabilidad, destinándose al plan un máximo de 20.000 títulos que, teniendo en cuenta sus precios actuales de mercado, se han valorado en 90.000 euros. La cantidad final de acciones que correspondan a cada trabajador se entregará cuando concluya el plazo establecido, es decir, al cierre del ejercicio 2020. Así, para hacer frente a dicho plan, en 2018 se ha decidido dotar una provisión de 30.000 euros.

Por otra parte, en noviembre de 2018 se despidió a un trabajador. Al tener la certeza de que el despido sería declarado improcedente por la jurisdicción laboral, decidió dotar una provisión por una cuantía de 15.000 euros, en atención a las reglas establecidas en el Estatuto de los Trabajadores. Sin embargo, se ha decidido registrar finalmente un gasto de 35.000 euros en previsión de responsabilidades futuras que puedan derivarse de los nuevos ajustes de la plantilla que están siendo estudiados para su ejecución en el próximo ejercicio.

Finalmente, en ese mismo mes, se ha comunicado a De Libris, SA la imposición de una sanción de 12.000 euros por parte de la Seguridad Social por determinadas cuestiones re-

lativas a las cotizaciones de sus trabajadores. Aunque es probable la confirmación de la sanción en el corto plazo, la empresa ha decidido recurrirla judicialmente.

7. Otra información para el cierre de cuentas

Con fecha 1 de enero de 2016, De Libris, SA adquirió el derecho de usufructo sobre un local de comercio por un periodo de cinco años. A cambio del derecho de uso del local, la empresa se comprometió a realizar unos pagos por vencido de 5.000 euros anuales durante los cinco años de vigencia del contrato, además de un pago final de 20.000 euros a satisfacer el día 31 de diciembre de 2020, fecha de conclusión del usufructo. En la fecha de formalización del contrato se consideró que el tipo de interés de mercado para operaciones a cinco años era del 3,5 % anual, estimación que al cierre del ejercicio 2018 se sigue manteniendo.

A comienzos del ejercicio 2018, De Libris, SA solicitó y obtuvo un préstamo para financiar la nueva sede social, ajustado a las siguientes condiciones:

- Principal del préstamo: 28.000.000 de euros.
- Duración: 2 años.
- Tipo de interés: 5,25 % anual pagadero por vencido.
- Amortización íntegra del principal al vencimiento del préstamo.
- Gastos de estudio y formalización: 1 % sobre el capital prestado.

Entre los gastos de personal figura, por una cuantía de 18.000 euros, la aportación a un seguro colectivo a nombre de varios trabajadores. Las cantidades figuran en el convenio colectivo y cubren contingencias análogas a la de los planes de pensiones, siendo imputadas a los trabajadores como retribución en especie. El derecho a la percepción de las prestaciones que en el futuro se devenguen corresponde a los trabajadores.

Asimismo, entre los gastos de explotación reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias figura una compra de materiales por importe de 3.000 euros más IVA. En la factura correspondiente, el proveedor, a petición de De Libris, SA, completó los datos de forma manual una vez que había sido impresa. Esta factura, al igual que ocurre con todos los documentos recibidos en formato papel, ha sido digitalizada por De Libris, SA a efectos de su conservación. Por otra parte, se ha registrado un segundo gasto, por una cuantía de 5.500 euros más IVA, como consecuencia de la adquisición de varios servicios. Esta compra está documentada en una factura en formato pdf y recibida por correo electrónico, si bien no ha sido firmada digitalmente por su emisor.

Efectuado el inventario extracontable al cierre del ejercicio 2018, se ha puesto de manifiesto la existencia de los siguientes bienes en almacén:

| Existencias | Precio de adquisición/ Coste de producción | Valor neto realizable |
|----------------------|---|-----------------------|
| Materias primas | 54.400 | 50.220 |
| Productos en curso | 60.300 | 73.200 |
| Productos terminados | 160.700 | 142.080 |

Finalmente, en noviembre de 2018 se contrataron los servicios de impresión y distribución de una trilogía por un total de 40.000 euros, habiendo estimado un coste total del servicio en 25.000 euros. Al cierre de 2018, aunque no puede valorarse con fiabilidad el grado de realización del encargo recibido, se conoce que del coste total estimado se ha consumido una cuantía de 12.000 euros.

8. Información de carácter fiscal

- a) De Libris, SA inició su actividad el 5 de julio de 2011. Desde esa fecha, la cifra de negocios ha variado como sigue:

| Ejercicio | Cifra de negocios |
|-----------|-------------------|
| 2011 | 2.000.430 |
| 2012 | 6.900.000 |
| 2013 | 9.500.000 |
| 2014 | 12.560.900 |
| 2015 | 15.789.897 |
| 2016 | 22.467.000 |
| 2017 | 25.678.098 |
| 2018 | 29.990.876 |

En relación con los incentivos fiscales de las empresas de reducida dimensión De Libris, SA ha continuado aplicando los incentivos fiscales relativos a los bienes adquiridos antes del periodo 2014. Téngase en cuenta que, aunque con posterioridad deje de ser una empresa de reducida dimensión, lo importante es

que tuviera dicha consideración en el momento de la adquisición del elemento patrimonial, pues esto le permite aplicar los incentivos fiscales correspondientes a dicho régimen durante toda la vida útil del activo.

Por otra parte, la empresa no consideró aplicables tales incentivos a los nuevos elementos patrimoniales adquiridos a partir de 2015, por haber superado en el ejercicio anterior la cifra de negocios que excluye la aplicación del régimen. Como se ha indicado realiza una consulta sobre esta cuestión, en la que le informan de que la empresa estaba en un error, pues podría haber aplicado estos incentivos fiscales durante tres periodos impositivos más (2015, 2016 y 2017) de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4 de la LIS. La empresa se va a plantear, en primer lugar, la posible aplicación en 2018 de estos incentivos en relación con los bienes adquiridos en dicho periodo, pese a no haberlo hecho con anterioridad. En segundo lugar, se va a analizar también la viabilidad de una aplicación retroactiva del incentivo, mediante un incremento del gasto a efectos fiscales en los periodos anteriores, aunque ello conlleve la rectificación de las autoliquidaciones que se vean afectadas por tal circunstancia.

- b) En relación con el inmovilizado adquirido en 2018, la intención de De Libris, SA es deducir la cantidad máxima permitida.
- c) A efectos de determinar la posible deducibilidad de los gastos financieros, se dispone de la siguiente información referida a los periodos 2016 y 2017:

| Ejercicio | Beneficio operativo | Gastos financieros netos |
|-----------|---------------------|--------------------------|
| 2016 | 3.800.000 | 1.090.000 |
| 2017 | 5.000.000 | 1.100.000 |

- d) En la liquidación del IS correspondiente al ejercicio 2017 se presentó una base imponible negativa de 18.400 euros, siendo el propósito de De Libris, SA su compensación en el plazo más breve posible.
- e) Durante el ejercicio 2017, se contrató de forma indefinida y a jornada completa un trabajador con un 70 % de discapacidad, siendo la primera persona con discapacidad que empleaba De Libris, SA. Esta contratación dio derecho a que la entidad pueda aplicar una deducción de 12.000 euros, en virtud del artículo 38.2 de la LIS. No obstante, este beneficio fiscal no pudo ser aplicado en la liquidación de 2017 por insuficiencia de cuota. La intención de De Libris, SA es su recuperación en el plazo más breve posible.
- f) De acuerdo con los registros contables, las retenciones y pagos a cuenta correspondientes al periodo de 2018 ascienden a 186 y 5.243 euros, respectivamente.

Se pide:

1. Valoración y registro de las operaciones pendientes del ejercicio 2018.
2. Valoración y registro de las operaciones tendentes al cierre del ejercicio.
3. Valoración y registro del impuesto sobre beneficios devengado en el ejercicio 2018, teniendo en cuenta que no existen dudas sobre la recuperación futura de los activos por impuesto diferido que puedan presentarse.
4. Determinación del resultado del ejercicio 2018.
5. Confección del balance y cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2018.

Solución

1. Valoración y registro de las operaciones realizadas en 2018 y pendientes de reconocimiento contable

A lo largo del ejercicio 2018, De Libris, SA ha realizado diferentes operaciones que no han sido objeto de reconocimiento contable. Concretamente, las transacciones que están pendientes de registro son las siguientes:

- La puesta en venta de una máquina.
- La venta de acciones propias.
- Los efectos de dos resoluciones judiciales.
- El reconocimiento del derecho a la devolución de cotizaciones efectuadas a la Seguridad Social.
- El pago de la cuota del contrato de arrendamiento financiero formalizado a comienzos del ejercicio 2016.
- El pago de los intereses correspondientes al préstamo obtenido a comienzos del ejercicio 2018.

1.1. Puesta en venta de una máquina

Cuando en una empresa el valor de un activo fijo se va a recuperar mediante la venta en lugar de por el uso continuado en la actividad ordinaria, en aplicación de la norma de registro y valoración (NRV) 7.^a del Plan General de Contabilidad (PGC), el activo se

reclasificará como «activo no corriente mantenido para la venta» cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) El activo ha de estar disponible en sus condiciones actuales para su venta inmediata, sujeto a los términos usuales y habituales para su venta.
- b) Su venta ha de ser altamente probable, porque concurren las siguientes circunstancias:
 - La empresa debe encontrarse comprometida por un plan para vender el activo y haber iniciado un programa para encontrar comprador y completar el plan.
 - La venta del activo debe negociarse activamente a un precio adecuado en relación con su valor razonable actual.
 - Se espera completar la venta dentro del año siguiente a la fecha de clasificación del activo como mantenido para la venta, salvo que, por hechos o circunstancias fuera del control de la empresa, el plazo de venta se tenga que alargar y exista evidencia suficiente de que la empresa siga comprometida con el plan de disposición del activo.
 - Las acciones para completar el plan indiquen que es improbable que haya cambios significativos en el mismo o que vaya a ser retirado.

Cumpléndose las condiciones anteriores, las empresas que apliquen el PGC para formular sus cuentas anuales¹ procederán a la reclasificación del activo. No obstante, con carácter previo, habrá de amortizarse el bien hasta la fecha de la reclasificación y practicar, cuando proceda, la pertinente corrección valorativa por deterioro. Teniendo en cuenta que De Libris, SA emplea el PGC para la formulación de sus estados financieros dado su carácter de gran empresa, la puesta en venta de la máquina encuadernadora obligará a la reclasificación de ese bien como «activo no corriente mantenido para la venta». A tal efecto, deberá proceder como sigue:

- Por la amortización de la máquina a la fecha de su reclasificación como «activo no corriente mantenido para la venta» (1 de abril de 2018):

¹ Cuando la empresa aplica el PGC de pymes para formular sus cuentas, como aclara la Consulta 14 del BOICAC número 84, de diciembre de 2010 (NFC040082):

los activos no corrientes se mantendrán en el activo no corriente del balance hasta su baja y se les seguirá aplicando el criterio de valoración que corresponda a su naturaleza. Es decir, en el Plan de pymes la citada norma no es de aplicación y, en consecuencia, independientemente de que se cumpla el supuesto de hecho que llevaría a la reclasificación del activo a la categoría de «Activos no corrientes mantenidos para la venta» si se aplicase el PGC, la empresa lo seguirá manteniendo clasificado en el activo no corriente del balance.

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 68100 | Amortización del inmovilizado material | 2.000 | |
| 28131 | Amortización acumulada de maquinaria (encuadernadora-2016) | | 2.000 |

Cuota de amortización (2018) = $80.000 \times 1/10 \times 3/12 = 2.000$ euros

- Por la reclasificación de la máquina como «activo no corriente mantenido para la venta» (1 de abril de 2018):

De acuerdo con la NRV 7.^a del PGC:

los activos no corrientes mantenidos para la venta se valorarán en el momento de su clasificación en esta categoría, por el menor de los dos importes siguientes: su valor contable y su valor razonable menos los costes de venta. Para la determinación del valor contable en el momento de la reclasificación, se determinará el deterioro del valor en ese momento y se registrará, si procede, una corrección valorativa por deterioro de ese activo.

En consecuencia, para la reclasificación de la máquina como «activo no corriente mantenido para la venta» será necesario llevar a cabo los siguientes cálculos:

| | |
|--|--------------|
| Valor contable (80.000 – 14.000) | 66.000 |
| Valor razonable neto de costes de venta | 65.000 |
| Corrección valorativa por deterioro | 1.000 |

Habida cuenta de que el valor en libros de la máquina asciende a 66.000 euros, siendo su valor razonable neto de costes de venta inferior, procederá reconocer una pérdida por deterioro por la diferencia entre ambos valores, esto es, 1.000 euros:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 69100 | Pérdidas por deterioro del inmovilizado material | 1.000 | |
| 29131 | Deterioro de valor de maquinaria (encuadernadora-2016) | | 1.000 |

Una vez registrada la corrección valorativa por deterioro, la máquina se reconocerá como activo no corriente mantenido para la venta mediante la anotación siguiente:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 58000 | Inmovilizado | 65.000 | |
| 28131 | Amortización acumulada de maquinaria (encuadernadora-2016) | 14.000 | |
| 29131 | Deterioro de valor de maquinaria (encuadernadora-2016) | 1.000 | |
| 21310 | Maquinaria (encuadernadora-2016) | | 80.000 |

El PGC habilita, en el grupo 5 dedicado a las cuentas financieras, el subgrupo 58 para el registro de los activos mantenidos para la venta y los activos y pasivos asociados.

1.2. Venta de acciones propias

El tratamiento contable de las operaciones con instrumentos de patrimonio propios se regula en el apartado 4 de la NRV 9.^a del PGC, donde se dispone:

el importe de estos instrumentos se registrará en el patrimonio neto, como una variación de los fondos propios, y en ningún caso podrán ser reconocidos como activos financieros de la empresa ni se registrará resultado alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias. Los gastos derivados de estas transacciones, incluidos los gastos de emisión de estos instrumentos, tales como honorarios de letrados, notarios, y registradores; impresión de memorias, boletines y títulos; tributos; publicidad; comisiones y otros gastos de colocación, se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas.

Recientemente, la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (RICAC) de 5 de marzo de 2019, sobre presentación de instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital², en relación con la enajenación de acciones o participaciones propias, dispone en su artículo 22 que «la diferencia entre la contraprestación recibida por la enajenación de acciones o participaciones propias y el valor en libros que se da de baja se registrará como

² BOE núm. 60, de 11 de marzo de 2019. A tenor de la disposición transitoria única de la resolución, la fecha de primera aplicación será el comienzo del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2020, aplicándose las normas de forma prospectiva. No obstante, las sociedades podrán optar por su aplicación retroactiva, de conformidad con lo dispuesto en la NRV 22.^a relativa a cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables del PGC o del PGC de pymes.

una variación de los fondos propios en una partida de reservas». Por su parte, «los gastos derivados de estas transacciones se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas».

En consonancia con las normas anteriores, la venta de acciones propias efectuada por De Libris, SA en el ejercicio 2018, teniendo en cuenta que tienen un valor nominal de 2,50 euros, dará lugar a las siguientes anotaciones:

a) Venta de 1.950 acciones (1 de junio de 2018)

| | |
|---|-----------------|
| Precio de venta (1.950 × 2,5 × 2,25) | 10.968,75 |
| -Valor en libros (12.000 × 1.950/3.000) | 7.800 |
| = Aumento de fondos propios | 3.168,75 |

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|-----------|----------|
| 57200 | Bancos, c/c | 10.968,75 | |
| 10800 | Acciones o participaciones propias en situaciones especiales | | 7.800 |
| 11300 | Reservas voluntarias | | 3.168,75 |

Los gastos derivados de la venta se registran directamente contra el patrimonio neto, como menores reservas:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|----------------------|------|-------|
| 11300 | Reservas voluntarias | 275 | |
| 57200 | Bancos, c/c | | 275 |

Además, la cuenta 114, «Reservas por acciones propias», que luce en el balance dejará de ser indisponible, lo que se registrará como sigue:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|------------------------------|-------|-------|
| 11400 | Reserva por acciones propias | 7.800 | |
| 11300 | Reservas voluntarias | | 7.800 |

b) Venta de 1.050 acciones (20 de noviembre de 2018)

| | |
|---|---------------|
| Precio de venta (1.050 × 2,5 × 1,50) | 3.937,50 |
| -Valor en libros (12.000 × 1.050/3.000) | 4.200 |
| = Disminución de fondos propios | 262,50 |

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|----------|-------|
| 57200 | Bancos, c/c | 3.937,50 | |
| 11300 | Reservas voluntarias | 262,50 | |
| 10800 | Acciones o participaciones propias en situaciones especiales | | 4.200 |

En cuanto a los gastos de la venta, se registran directamente contra el patrimonio neto, como menores reservas:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|----------------------|------|-------|
| 11300 | Reservas voluntarias | 100 | |
| 57200 | Bancos, c/c | | 100 |

Del mismo modo que en la venta anterior, se procederá a reconocer la disponibilidad de la reserva dotada cuando se adquirieron las acciones propias:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|------------------------------|-------|-------|
| 11400 | Reserva por acciones propias | 4.200 | |
| 11300 | Reservas voluntarias | | 4.200 |

1.3. Efectos de dos resoluciones judiciales

De acuerdo con la información suministrada, De Libris, SA, en septiembre de 2018, como consecuencia de la pérdida de un pleito interpuesto contra un proveedor, hubo de reconocer un pasivo por cuanto el PGC en su marco conceptual establece que «los pasivos deben reconocerse en el balance cuando sea probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos

económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad»³. La contrapartida a este pasivo es un gasto de carácter excepcional, pudiendo emplearse a tal efecto la cuenta 678, «Gastos excepcionales», del cuadro de cuentas del PGC. Consecuentemente, procederá efectuar dos anotaciones. La primera, por el reconocimiento de la obligación de pago de las costas y, la segunda, por la liquidación de la obligación anterior.

- Por el reconocimiento de la obligación de pago de las costas judiciales (septiembre de 2018):

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 67800 | Gastos excepcionales | 5.500 | |
| 52100 | Deudas a corto plazo (costas judiciales) | | 5.500 |

- Por el pago de las costas (20 de diciembre de 2018):

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 52100 | Deudas a corto plazo (costas judiciales) | 5.500 | |
| 57200 | Bancos, c/c | | 5.500 |

Por otra parte, De Libris, SA en un pleito por incumplimiento contractual de un cliente obtuvo a finales de octubre de 2018 una sentencia favorable, reconociéndosele el derecho a una indemnización de 15.000 euros. Aunque el cliente ha recurrido en segunda instancia, al cierre del ejercicio no ha recaído sentencia firme. De Libris, SA instó la ejecución provisional de la sentencia, habiendo percibido la indemnización antes señalada. Puesto que se goza de libertad de disposición del efectivo recibido, siguiendo la Consulta 3 del BOICAC número 108, de diciembre de 2016 (NFC062944), habrá de reconocerse un activo y un pasivo⁴ por una cuantía de 15.000 euros en la fecha en que se ha producido la percepción de la indemnización:

³ En el mismo sentido se pronuncia la Consulta 2 del BOICAC número 99, de septiembre de 2014 (NFC052098), donde se analiza el tratamiento contable de una sentencia desfavorable que obliga a dos empresas del mismo grupo.

⁴ Concretamente, el ICAC señala:

si la demandante solicita la ejecución de la sentencia dictada en primera instancia será preciso analizar la naturaleza del activo recibido a que se refiere el escrito de consulta. En este sentido, en el supuesto de que la ejecución consistiera en la obligación a cargo de la parte demandada de efectuar un depósito en una cuenta restringida del órgano judicial, el tratamiento contable de los hechos descritos sería el expuesto, sin que esta circunstancia origine el reconocimiento de

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 57200 | Bancos, c/c | 15.000 | |
| 52920 | Provisión a corto plazo para otras responsabilidades | | 15.000 |

Dado que se desconoce el fallo en segunda instancia, pudiendo ser desfavorable para De Libris, SA, se reconocerá una provisión. En definitiva, el ICAC en la consulta antes citada concluye:

la existencia de un procedimiento judicial en curso no es razón suficiente para que la incertidumbre inherente a esta situación origine el reconocimiento de un pasivo. En el caso de procedimientos judiciales, la existencia de una obligación presente se determina por el juicio experto, objetivo e imparcial, sobre la posibilidad de existencia de la obligación, debiendo concluir que se cumple el principal requisito para el reconocimiento de una provisión cuando sea más posible que exista una obligación que lo contrario.

1.4. Reconocimiento del derecho a la devolución de cotizaciones realizadas a la Seguridad Social

De acuerdo con la información suministrada, De Libris, SA, en enero de 2018, solicitó a la Seguridad Social la devolución del exceso de cotizaciones de varios trabajadores efectuado entre 2015 y 2017. Dado que en septiembre de 2018 se ha comunicado a la empresa el derecho a la devolución de las cuotas ingresadas, habrá de reconocerse un activo por

activo alguno. Por el contrario, si la empresa recibiese el importe acordado en el fallo judicial y gozara de libertad de disposición sobre el efectivo incorporado a su patrimonio, se cumplirían los requisitos para reconocer el activo y el correspondiente ingreso por naturaleza. No obstante, la interposición de un recurso contra la sentencia dictada en primera instancia originaría una nueva situación de incertidumbre acerca de la obligación de reintegrar las cantidades ahora obtenidas, que será preciso analizar en aplicación de la norma de registro y valoración (NRV) 15.^a Provisiones y contingencias del PGC. Esto es, en el supuesto analizado, la incertidumbre afectará no solo al momento de la devolución de la cantidad obtenida, sino a la propia existencia de la obligación de devolver ese importe, total o parcialmente, es decir, a si existe o no una obligación en el momento presente. En tal caso, la cuestión a dilucidar sería la probabilidad de que en la segunda instancia pudiera recaer un fallo desfavorable para la consultante. Si después del citado análisis se concluye que existe una obligación presente cuya cancelación traerá consigo el reintegro de la cantidad recibida, porque es probable que el fallo en segunda instancia sea desfavorable para la empresa consultante, se cumpliría el principal requisito regulado en la NRV 15.^a del PGC para reconocer una provisión. En caso contrario, se deberá informar en la memoria sobre la contingencia que se resolverá en el futuro.

el derecho de cobro y un ingreso por la cuantía reconocida. A tal efecto, podrá emplearse la cuenta 636, «Devolución de impuestos», prevista en el cuadro de cuentas del PGC que comprende el «importe de los reintegros de impuestos exigibles por la empresa como consecuencia de pagos indebidamente realizados». Esta cuenta se abonará en la fecha en que las devoluciones sean exigibles:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|---|--------|--------|
| 47100 | Organismos de la Seguridad Social, deudores | 20.700 | |
| 63600 | Devolución de impuestos | | 20.700 |

1.5. Pago de la cuota derivada del contrato de arrendamiento financiero

Del balance de saldos se deduce que contablemente De Libris, SA clasificó como arrendamiento financiero el contrato formalizado en enero de 2017. En consecuencia, reconoció un activo por el menor valor entre el valor razonable que tenía el bien en la fecha de firma del contrato y el valor actual de los pagos mínimos comprometidos incluyendo la opción de compra, así como un pasivo por el mismo importe.

Sin embargo, el examen de los saldos de la deuda pendiente revela que no ha sido registrado el pago correspondiente al ejercicio 2018. En consecuencia, procederá realizar la siguiente anotación:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|-----------|-----------|
| 52400 | Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo | 18.315,82 | |
| 52700 | Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito | 2.345,15 | |
| 47200 | Hacienda Pública, IVA soportado | 4.338,80 | |
| 57200 | Bancos, c/c | | 24.999,77 |

1.6. Pago de los intereses correspondientes al préstamo obtenido en enero de 2018

La revisión de los saldos vinculados con el préstamo obtenido para la nueva sede social pone de manifiesto que no se ha registrado el pago de los intereses correspondientes al ejercicio 2018. En consecuencia, De Libris, SA procederá a realizar la siguiente anotación para el reflejo del pago realizado:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|-----------|-----------|
| 52700 | Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito | 1.470.000 | |
| 57200 | Bancos, c/c | | 1.470.000 |

2. Valoración y registro de los ajustes de cierre del ejercicio

2.1. Ajustes por depreciaciones irreversibles del inmovilizado material

A tenor de la política de amortizaciones de De Libris, SA, el gasto por amortización de los elementos de inmovilizado material que permanecen al cierre del ejercicio se determinará como sigue:

| Elemento | Cuota de amortización (2018) |
|---|--|
| Construcciones | $203.340 \times 0,03 = 6.100,20$ |
| Maquinaria (2012) | $20.000 \times 0,12 = 2.400$ |
| Mobiliario (<i>leasing</i>) | $60.000 \times 0,10 = 6.000$ |
| Elementos de transporte (vehículo director general) | $(45.900 - 35.876,04) \times 11/18 = 6.125,75$ |
| Total | 20.625,95 |

En la relación anterior no se ha incluido la amortización de la máquina encuadernadora adquirida en 2016 y clasificada como «activo no corriente mantenido para la venta», por cuanto su amortización fue registrada con ocasión de dicha clasificación. Por otra parte, para el cálculo de la cuota de amortización del vehículo adquirido y puesto a disposición del director general para los fines de la actividad económica, considerando el valor residual estimado, se ha procedido de la siguiente forma:

- Actualización a la fecha de cierre del ejercicio 2018 del valor que se obtendrá por el vehículo una vez haya concluido su vida útil (1 de agosto de 2019), empleando para ello el tipo de interés anual del 3%:

$$\text{Valor actual (31-12-2018)} = 36.500 / (1 + 0,03)^{7/12} = 35.876,04 \text{ euros}$$

- Determinación de la cuota de amortización de 2018. A tal efecto, se tendrá en cuenta que el bien ha entrado a formar parte del patrimonio empresarial a comien-

zos de febrero y, consecuentemente, solo ha participado en la actividad durante un periodo de 11 meses de los 18 que constituyen su vida útil:

$$\text{Cuota de amortización (2018)} = (45.900 - 35.876,04) \times 11/18 = 6.125,75 \text{ euros}$$

El registro del gasto calculado tendrá el siguiente detalle:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|---|-----------|----------|
| 68100 | Amortización del inmovilizado material | 20.625,95 | |
| 28110 | Amortización acumulada de construcciones | | 6.100,20 |
| 28130 | Amortización acumulada de maquinaria (2012) | | 2.400 |
| 28160 | Amortización acumulada de mobiliario (<i>leasing</i>) | | 6.000 |
| 28180 | Amortización acumulada de elementos de transporte (vehículo director general) | | 6.125,75 |

2.2. Ajustes por depreciaciones irreversibles del inmovilizado intangible

De Libris, SA cuenta con dos elementos integrados en el inmovilizado intangible. El primero de ellos, los derechos para reproducir y distribuir mediante descargas por internet una serie de libros, tiene vida útil definida que puede ser estimada de manera fiable. En este sentido, el apartado 3 de la norma sexta 3 b) de la RICAC de 28 de mayo de 2013, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible⁵, relativa a los fondos editoriales⁶, establece:

las cuotas de amortización de los derechos de autor se basarán en las expectativas racionales de generación de ventas o «descargas» por acceso digital a la obra, medidas en unidades físicas, con revisión anual del plan inicial de amortización trazado en función de las desviaciones entre los importes previstos y los realizados y en función de las nuevas expectativas aparecidas de explotación futuras del correspondiente derecho de autor⁷.

⁵ BOE núm. 132, de 3 de junio de 2013.

⁶ Según dispone la RICAC citada:

por el contrato de edición el autor o sus derechohabientes ceden al editor, mediante compensación económica, el derecho de reproducir su obra y el de distribuirla. El editor se obliga a realizar estas operaciones por su cuenta y riesgo en las condiciones pactadas y con sujeción a lo dispuesto en la ley.

⁷ En el mismo sentido se había pronunciado la Consulta 2 del BOICAC número 89, de marzo de 2012 (NFC043966), donde se señaló lo siguiente:

Atendiendo a la información facilitada, el plan inicial de amortización, teniendo en cuenta que la valoración inicial del intangible fue de 150.000 euros, presentaría la siguiente configuración:

| Año | Descargas estimadas | Amortización inicial |
|--------------|---------------------|--|
| 2017 | 200.000 | $150.000 \times 200.000/450.000 = 66.666,67$ |
| 2018 | 150.000 | $150.000 \times 150.000/450.000 = 50.000$ |
| 2019 | 100.000 | $150.000 \times 100.000/450.000 = 33.333,33$ |
| Total | 450.000 | 150.000 |

Del balance de saldos inicial, se deduce que De Libris, SA amortizó en 2017 los derechos de autor adquiridos de acuerdo con el plan inicial de amortización. Sin embargo, la revisión anual del plan inicial de amortización pone de manifiesto la existencia de desviaciones. De hecho, según las descargas reales, la amortización de 2017 debería haber ascendido a:

| Año | Descargas reales | Amortización según descargas reales |
|------|------------------|---|
| 2017 | 250.000 | $150.000 \times 250.000/400.000 = 93.750$ |

El nuevo cálculo revela que, como consecuencia del cambio en el criterio de amortización derivado de la nueva información proporcionada, se reconoció un menor gasto por una cuantía de 27.083,33 euros. Procede, en este momento, plantearse cómo debe realizarse el ajuste por el gasto no reconocido, esto es, si el ajuste ha de tener carácter prospectivo o retroactivo.

De acuerdo con la NRV 22.^a del PGC relativa a cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables:

se calificará como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos y pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo,

el método de amortización deberá prestar especial atención a la naturaleza del activo, cuyo patrón está muy vinculado a la generación de ingresos, circunstancia que a su vez llevaría a considerar que si existiesen existencias físicas de libros en soporte impreso en ellas no se incorporaría cuota de amortización alguna. Esto es, las cuotas de amortización deberían estar basadas en las expectativas racionales de generación de ingresos futuros de los derechos de autor sobre la obra adquirida (por ventas del soporte físico de la obra –libro, etc.– y por los ingresos a obtener mediante «descargas» por acceso digital a la obra) con revisión anual del plan inicial de amortización trazado en función de las desviaciones entre los ingresos previstos y los ingresos realmente obtenidos por la explotación de la obra, y en función de las nuevas expectativas de explotación futuras del correspondiente derecho de autor.

que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará... como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio... El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos.

En consecuencia, no se corregirá el gasto registrado en 2017, el defecto de la cuantía en las amortizaciones afectará a los ejercicios 2018 y 2019. Así, partiendo del valor en libros del intangible, se procederá como sigue:

- Cálculo del valor contable de los fondos editoriales:

$$\text{Valor contable (31-12-2018)} = 150.000 - 66.666,67 = 83.333,33 \text{ euros}$$

- Cálculo de las amortizaciones de 2018 y 2019:

| Año | Descargas | Amortización anual |
|--------------|----------------|--|
| 2018 | 100.000 | $83.333,33 \times 100.000/150.000 = 55.555,55$ |
| 2019 | 50.000 | $83.333,33 \times 50.000/150.000 = 27.777,78$ |
| Total | 150.000 | 83.333,33 |

El segundo intangible es la marca corporativa que, con una valoración inicial de 25.000 euros, se ha reconocido en el patrimonio empresarial a comienzos del mes de marzo de 2018. Este inmovilizado cuya vida útil no puede estimarse de manera fiable deberá ser amortizado en un plazo de 10 años, salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente, mayor o menor. En consecuencia, la cuota de amortización del ejercicio 2018 de este activo ascenderá a:

$$\text{Cuota de amortización (2018)} = 25.000 \times 0,1 \times 10/12 = 2.083,33 \text{ euros}$$

El registro del gasto calculado tendrá el siguiente detalle:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|---|-----------|----------|
| 68000 | Amortización del inmovilizado intangible | 57.638,88 | |
| 28030 | Amortización acumulada de propiedad industrial (marcas) | | 2.083,33 |



| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|------|-----------|
| ▶ | | | |
| 28070 | Amortización acumulada de propiedad intelectual (fondos editoriales) | | 55.555,55 |

2.3. Ajustes por deterioro de valor de los activos

De acuerdo con la información suministrada, De Libris, SA ha detectado indicios de deterioro del «activo no corriente mantenido para la venta». De hecho, al cierre del ejercicio el valor razonable neto de costes del bien había caído en un 8 % respecto al que se tuvo en cuenta en la clasificación del activo.

A tenor de la NRV 7.ª del PGC, «mientras un activo se clasifique como no corriente mantenido para la venta, no se amortizará, debiendo dotarse las oportunas correcciones valorativas de forma que el valor contable no exceda el valor razonable menos los costes de venta». Por tanto, dado que al cierre del ejercicio 2018 aún no ha tenido lugar la enajenación del activo, solo deberá comprobarse si procede una corrección por deterioro por cuanto el bien no será objeto de amortización mientras esté registrado como activo no corriente mantenido para la venta. A estos efectos, habrá de compararse el valor en libros del activo y su valor razonable neto de costes de venta que, de acuerdo con la información suministrada, revela lo siguiente:

| | |
|---|--------------|
| Valor contable | 65.000 |
| Valor razonable neto de costes de venta (65.000 × 0,92) | 59.800 |
| = Corrección valorativa por deterioro | 5.200 |

La pérdida por deterioro puesta de manifiesto como consecuencia de la caída del valor razonable de la máquina desde la fecha de su calificación como «activo no corriente mantenido para la venta» dará lugar a la siguiente anotación contable:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 69100 | Pérdidas por deterioro del inmovilizado material | 5.200 | |
| 59900 | Deterioro de valor de activos no corrientes mantenidos para la venta | | 5.200 |

Por otra parte, con ocasión del inventario de las existencias, De Libris, SA ha detectado que, en relación con ciertos bienes, el valor neto realizable está por debajo del valor contable. En aplicación de la NRV 10.ª del PGC, «cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas co-

recciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias». Por tanto, deberán reconocerse pérdidas por deterioro de existencias por el siguiente importe:

| Existencias | Precio de adquisición/ Coste de producción | Valor neto realizable | Deterioro de valor |
|----------------------|---|-----------------------|--------------------|
| Materias primas | 54.400 | 50.220 | 4.180 |
| Productos terminados | 160.700 | 142.080 | 18.620 |
| Total | | | 22.800 |

La pérdida por deterioro de las existencias se reconocerá contablemente como sigue:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 69300 | Pérdidas por deterioro de existencias | 22.800 | |
| 39100 | Deterioro de valor de las materias primas | | 4.180 |
| 39500 | Deterioro de valor de los productos terminados | | 18.620 |

Del balance de saldos previo a la determinación del resultado facilitado por De Libris, SA se deduce que, al cierre del ejercicio 2017, se realizó una corrección valorativa por deterioro de los productos terminados que, en este momento, ha de revertir, reconociéndose un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 39500 | Deterioro de valor de los productos terminados | 23.120 | |
| 79300 | Reversión del deterioro de existencias | | 23.120 |

Finalmente, en relación con determinados créditos por operaciones comerciales, existen evidencias objetivas de que el valor de los mismos se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos ocurridos después del reconocimiento inicial y que ocasionan una reducción o retraso en los flujos estimados futuros.

De acuerdo con el apartado 2.1.3 de la NRV 9.^a del PGC:

la pérdida por deterioro de valor de estos activos financieros será la diferencia entre su valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivo futuros que se estima van a generar, descontados al tipo de interés efectivo calculado en el momento de su reconocimiento inicial... Las correcciones valorativas por deterioro, así como

su reversión cuando el importe de dicha pérdida disminuyese por causas relacionadas con un evento posterior, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión tendrá como límite el valor en libros del crédito que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro de valor.

Por tanto, para cada uno de los créditos, deberá determinarse su valor en libros y, por diferencia, con el valor actual de los flujos esperados, se calculará la pérdida por deterioro. El análisis individual de los créditos deteriorados determina lo siguiente:

a) Crédito contra un cliente declarado en concurso de acreedores

Teniendo en cuenta que De Libris, SA entregó bienes valorados en 60.000 euros, que la operación vencía a los seis meses y que, como consecuencia del aplazamiento del pago, en factura se incorporaron intereses por una cuantía de 900 euros, el tipo efectivo de la operación se calculará como sigue:

$$60.000 = 60.900 / (1 + i); i = 1,5 \% \text{ semestral}$$

Empleando el tipo efectivo de la operación antes calculado y teniendo en cuenta que se prevé recuperar una cuantía de 51.100 euros a finales del ejercicio 2019, la pérdida por deterioro se determinará de la siguiente forma:

| | |
|--|------------------|
| Valor en libros del crédito (31-12-2018) $[60.000 \times (1 + 0,015)^{106}]$ | 61.507,49 |
| Valor actual de los flujos de efectivo futuros $[51.100 / (1 + 0,015)^2]$ | 49.600,82 |
| = Deterioro de valor | 11.906,67 |

El registro contable del deterioro calculado será el siguiente:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|---|-----------|-----------|
| 69400 | Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales | 11.906,67 | |
| 49000 | Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (sociedad en concurso) | | 11.906,67 |

b) Crédito contra una diputación provincial

Desde 2017 De Libris, SA mantiene un crédito contra una diputación por un trabajo valorado en 20.000 euros, habiendo reconocido al cierre de ese ejercicio un deterioro de valor

por una cuantía de 886,83 euros dado que el crédito resultó impagado a su vencimiento (31 de marzo de 2017). Teniendo en cuenta que el tipo de interés efectivo del crédito fue del 3 % anual y que este organismo se ha comprometido a liquidar su deuda mediante dos pagos de 10.000 euros, a realizar los días 30 de junio de 2019 y de 2020, la pérdida por deterioro, o la reversión del registrado en 2017, se determinará de la siguiente forma:

| | |
|--|---------------|
| Valor en libros del crédito (31-12-2018) [$20.000 \times (1 + 0,03)^{21/12} - 886,83 = 21.061,78 - 886,83$] | 20.174,95 |
| Valor actual de los flujos de efectivo futuros [$10.000/(1 + 0,03)^{6/12} + 10.000/(1 + 0,03)^{18/12}$] | 19.419,59 |
| = Deterioro de valor | 755,36 |

El registro contable del deterioro calculado será el siguiente:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 69400 | Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales | 755,36 | |
| 49010 | Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (diputación provincial) | | 755,36 |

c) Crédito contra un organismo público de Perú

A comienzos de 2018 De Libris, SA entregó a crédito bienes valorados en 38.000 euros. El vencimiento de la operación se fijó a tres meses, por lo que se incluyeron intereses en factura por una cuantía de 285 euros. Para determinar el tipo efectivo de la operación se procederá de la siguiente forma:

$$38.000 = 38.285/(1 + i); i = 0,75 \% \text{ trimestral}$$

Empleando el tipo efectivo de la operación antes calculado y teniendo en cuenta que De Libris, SA considera muy difícil la recuperación del crédito, la pérdida por deterioro se determinará de la siguiente forma:

| | |
|---|-----------|
| Valor en libros del crédito (31-12-2018) [$38.000 \times (1 + 0,0075)^3$] | 39.152,89 |
| Valor actual de los flujos de efectivo futuros | 0 |





| | |
|----------------------|-----------|
| = Deterioro de valor | 39.152,89 |
|----------------------|-----------|

El registro contable del deterioro calculado será el siguiente:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|-----------|-----------|
| 69400 | Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales | 39.152,89 | |
| 49020 | Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (organismo público peruano) | | 39.152,89 |

2.4. Ajustes por aplicación del principio del devengo

La aplicación del principio del devengo exige el reconocimiento de los siguientes ingresos y gastos:

- Imputación a resultados de la subvención percibida para la adquisición de la nave industrial.
- Reconocimiento de los gastos financieros con origen en el contrato de arrendamiento financiero.
- Reconocimiento de los gastos financieros con origen en el préstamo obtenido a comienzos del ejercicio 2018.
- Reconocimiento de los gastos devengados con ocasión del usufructo del local de negocio.
- Reconocimiento de los ingresos financieros devengados en relación con los créditos comerciales.
- Reconocimiento del plan de retribuciones en acciones.
- Reconocimiento de la indemnización por despido.
- Reconocimiento de la sanción impuesta por parte de la Seguridad Social.

a) Imputación a resultados de la subvención percibida para la adquisición de la nave industrial

De acuerdo con la información suministrada, De Libris, SA recibió una subvención de 50.000 euros para la compra de la nave industrial que figura en balance. Sin embargo, la subvención estaba sometida al mantenimiento de la plantilla de trabajadores durante cuatro años conta-

dos desde el 1 de julio de 2014, fecha de la resolución de la concesión de la subvención. Dado que se han cumplido las condiciones para su concesión definitiva⁸, la subvención adquiere el carácter de no reintegrable, reconociéndose como un ingreso en patrimonio neto que deberá ser imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias atendiendo a su finalidad. En el caso que nos ocupa, puesto que la subvención se ha concedido para adquirir un inmovilizado material, se imputará como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para el activo subvencionado o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

Ahora bien, dado que la subvención cumple con los requisitos para ser no reintegrable en un momento posterior al devengo de la amortización de los activos financiados, la Consulta 11 del BOICAC número 75, de septiembre de 2008 (NFC031165) señala lo siguiente:

si la subvención financia parte de un activo, y en el momento de registro de la subvención como ingreso de patrimonio neto, el valor contable del activo fuese superior al importe concedido, se aplicará el criterio general del imputar en la cuenta de pérdidas y ganancias la citada subvención, donación o legado, en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para el activo financiado, desde el momento del registro, es decir, prospectivamente. En este caso no procederá hacer imputaciones en función de la amortización de años previos, en tanto la subvención, donación o legado se ha debido registrar como un ingreso en un momento posterior de acuerdo con los criterios contables (en consecuencia, no se trata de un error ni de un cambio de criterio contable) y admite ser correlacionada con la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del valor contable del activo a partir del momento en que, de acuerdo con la norma de registro y valoración 18.^a del Plan General de Contabilidad, procede su registro como ingreso de patrimonio neto.

Por tanto, para determinar qué parte de la subvención debe ser imputada a la cuenta de resultados, procederemos como sigue:

⁸ En la Consulta 11 del BOICAC número 75, de septiembre de 2008 (NFC031165), se analiza cuándo se considera que concurre el requisito «se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión» previsto en la NRV 18.^a del PGC. Al respecto, se señala:

en aquellas subvenciones que, adicionalmente a la realización de una actuación concreta, exigen como condición el mantenimiento de un determinado comportamiento por parte de la empresa beneficiaria durante un número de años (por ejemplo, mantener un activo o el empleo creado durante un número determinado de años o no cerrar la empresa en un periodo), se considera que, siempre y cuando se haya realizado por parte de la empresa la actuación concreta exigida en las condiciones de la concesión (por ejemplo, la adquisición del activo o la creación de un determinado número de puestos de trabajo), en relación con las condiciones de mantenimiento futuro, se pueden presumir cumplidas, cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se esté llevando el comportamiento exigido como condición y no existan dudas razonables de que la empresa no alterará el citado comportamiento en el periodo exigido.

- Distribución de la subvención entre los dos elementos patrimoniales que integran la nave industrial

Esta cuestión adquiere relevancia como consecuencia del criterio de imputación a resultados de la subvención en la medida en que cuando el activo subvencionado no es amortizable, se atenderá a su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance. Puesto que la subvención obtenida tenía por finalidad la financiación de la nave industrial y que, a efectos de separar el suelo y el vuelo de este activo, se emplearon los valores catastrales de la nave y del terreno, este mismo criterio será el que se emplee para distribuir la subvención:

| Elemento patrimonial | Porcentaje según valor catastral | Subvención |
|-----------------------------|--------------------------------------|---------------------------------|
| Terrenos y bienes naturales | $19.000/120.000 \times 100 = 15,83$ | $0,1583 \times 50.000 = 7.915$ |
| Construcciones | $101.000/120.000 \times 100 = 84,17$ | $0,8417 \times 50.000 = 42.085$ |
| Total | | 50.000 |

- Determinación del ingreso a reconocer en la cuenta de pérdidas y ganancias

La subvención ha sido reconocida como ingreso en patrimonio neto el 1 de julio de 2018. Por tanto, desde esta fecha y en proporción a la amortización del activo subvencionado, se imputará ese ingreso a los resultados. Concretamente, la construcción, desde su entrada en funcionamiento hasta la fecha anterior, se ha amortizado durante tres años completos, es decir, ha perdido valor por el uso en un 12 % de su valoración inicial, dado que se amortizaba a razón del 3 % anual. Por tanto, el valor del bien pendiente de amortizar será el 88 % de su valoración inicial, amortizándose en el periodo comprendido entre 1 de julio y 31 de diciembre de 2018 un porcentaje del 1,5 %. De acuerdo con estos argumentos, el ingreso que habrá de ser reconocido en resultados como consecuencia de la imputación de la subvención será:

Subvención imputada a resultados (2018) = $42.085 \times 1/88 \times 1,5 = 717,36$ euros

El registro contable correspondiente a la imputación de la subvención a resultados tiene la siguiente estructura:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|---|--------|--------|
| 84000 | Transferencia de subvenciones oficiales de capital | 717,36 | |
| 74600 | Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio | | 717,36 |

- Reversión del efecto impositivo de la subvención

La NRV 13.^a del PGC señala, en su apartado 2.1, que las diferencias temporarias se producen, entre otras situaciones, «en los ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible». Sobre el efecto impositivo de las subvenciones de capital, la Consulta 3 del BOICAC número 105, de marzo de 2016 (NFC058556), dispone:

las subvenciones de capital reconocidas directamente en el patrimonio neto constituyen un ingreso cuya imputación a la base imponible se producirá en los periodos impositivos siguientes, circunstancia que pone de manifiesto la citada diferencia temporaria, que desde la lógica del denominado enfoque de balance cabría atribuir a un pasivo sin valor en libros pero con una base fiscal equivalente a la tributación diferida... Por lo tanto, en el momento del reconocimiento de la subvención en el patrimonio deberá registrarse el correspondiente pasivo por impuesto diferido, cuya reversión se irá produciendo a medida que se vaya imputando la subvención a la cuenta de resultados.

En consecuencia, dado que la subvención se ha imputado a resultados, procederá la reversión del pasivo por impuesto diferido reconocido en la fecha en que la subvención fue calificada como no reintegrable, lo que dará lugar a la siguiente anotación contable:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 47904 | Pasivos por diferencias temporarias imponibles (subvención de capital) | 179,34 | |
| 83010 | Impuesto diferido | | 179,34 |

Reversión del pasivo por impuesto diferido (2018) = $717,36 \times 0,25 = 179,34$ euros

- b) Reconocimiento de los gastos financieros con origen en el contrato de arrendamiento financiero

Atendiendo al detalle facilitado por la entidad financiera con la que se suscribió el contrato de arrendamiento financiero, los gastos financieros correspondientes al ejercicio 2018 ascendían a 2.345,15 euros que deberán ser reconocidos como sigue:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|----------|----------|
| 66200 | Intereses de deuda | 2.345,15 | |
| 52700 | Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito | | 2.345,15 |

c) Reconocimiento de los gastos financieros con origen en el préstamo obtenido a comienzos del ejercicio 2018

A tenor de las condiciones acordadas con la entidad financiera para la financiación de la nueva sede social, los intereses explícitos (5,25 %) correspondientes a 2018 ascendían a 1.470.000 euros. Sin embargo, de acuerdo con la NRV 9.^a del PGC, los intereses de esta financiación se reconocerán aplicando el tipo efectivo de la operación, el cual se determinará como sigue:

$$28.000.000 - 280.000 = 1.470.000/(1 + i) + 29.470.000/(1 + i)^2; i = 5,793862 \% \text{ anual}$$

Partiendo de la valoración inicial de la deuda y empleando el tipo de interés calculado, los intereses devengados durante la vigencia del préstamo son los que figuran en la tabla siguiente:

| Fecha | Intereses | Pagos | Devolución principal | Capital pendiente |
|------------|--------------|------------|----------------------|-------------------|
| 1-1-2018 | | | | 27.720.000 |
| 31-12-2018 | 1.606.058,55 | 1.470.000 | -136.058,55 | 27.856.058,55 |
| 31-12-2019 | 1.613.941,45 | 29.470.000 | 27.856.058,55 | 0 |

En consecuencia, el reconocimiento de los gastos financieros correspondientes al préstamo obtenido en enero de 2018 se realizará como sigue:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|--------------|------------|
| 66200 | Intereses de deuda | 1.606.058,55 | |
| 52700 | Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito | | 1.470.000 |
| 17000 | Deudas a largo plazo con entidades de crédito | | 136.058,55 |

d) Reconocimiento de los gastos devengados con ocasión del usufructo del local de negocio

El tratamiento contable de un derecho de usufructo desde la perspectiva del usufructuario se contempla en la Consulta 6 del BOICAC número 82, de junio de 2010 (NFC038470), el cual depende de la calificación contable del arrendamiento⁹. Así:

⁹ Según la consulta citada, el usufructo, desde una perspectiva contable, «puede asimilarse con un contrato de arrendamiento en el que el arrendatario tiene que efectuar unos pagos anuales variables y un pago al

si se hubiesen transferido sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato... se trataría de un arrendamiento financiero... En caso contrario se trataría de un arrendamiento operativo, en el que se establecen unos pagos anuales variables y un pago al final del periodo y que deberán registrarse de acuerdo con el principio de devengo, contenido en el Marco Conceptual de la Contabilidad recogido en la primera parte del PGC, es decir, imputando los gastos correspondientes al ejercicio que afecten, con independencia de la fecha de su pago.

Atendiendo a la información suministrada por De Libris, SA, el contrato de usufructo formalizado a comienzos del ejercicio 2016 ha de ser calificado como arrendamiento operativo dado que la vigencia del contrato es de cinco años, periodo muy inferior a la vida útil del local. Bajo esta hipótesis, el servicio derivado del derecho de usufructo se recibe a lo largo del periodo contratado (cinco años) y, por tanto,

su importe se deberá distribuir a lo largo del mismo, circunstancia que motivará el reconocimiento de un gasto por arrendamiento en la cuenta de pérdidas y ganancias, y el registro de un pasivo. La deuda será un pasivo financiero que se valorará de acuerdo con lo previsto en el apartado 3.1 Débitos y partidas a pagar, de la NRV 9.^a Instrumentos financieros, del PGC. A estos efectos, tal y como se ha indicado, el valor actual en el momento de celebrar el contrato del importe a pagar en el momento final, se distribuirá como gasto a lo largo de los... años, registrándose los intereses devengados anualmente en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el tipo de interés efectivo de la operación hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda. Es decir, el gasto devengado anualmente tendrá dos componentes, la parte correspondiente a gasto por arrendamiento y la parte correspondiente al gasto por intereses, siendo la contrapartida la cuenta acreedora correspondiente, que se incluirá en el epígrafe B.VI que se creará en el pasivo no corriente del balance, con la denominación «Acreedores comerciales no corrientes»¹⁰.

Dado que el tipo de interés adecuado para la operación era del 3,5% anual y el pago final se fijó en 20.000 euros, el valor actual de dicho pago que será distribuido a lo largo de los cinco años de duración del contrato ascenderá a:

$$\text{Valor actual (1-1-2006)} = 20.000 / (1 + 0,035)^5 = 16.839,46 \text{ euros}$$

$$\text{Pasivo a reconocer anualmente} = 16.839,46 \times 1/5 = 3.367,89 \text{ euros}$$

final del periodo de arrendamiento, por lo que ambos conceptos forman la remuneración total del arrendador».

¹⁰ Consulta 6 del BOICAC número 82, de junio de 2010 (NFC038470).

Los intereses devengados anualmente desde la fecha de formalización del contrato se determinan aplicando el tipo efectivo de la operación (3,5 %) como se muestra en la tabla siguiente:

| Fecha | Intereses | Pagos | Devolución principal | Capital pendiente |
|------------|-----------|--------|----------------------|-------------------|
| 1-1-2016 | | | | 16.839,46 |
| 31-12-2016 | 589,38 | 0 | -589,38 | 17.428,84 |
| 31-12-2017 | 610,01 | 0 | -610,01 | 18.038,85 |
| 31-12-2018 | 631,36 | 0 | -631,36 | 18.670,21 |
| 31-12-2019 | 653,46 | 0 | -653,46 | 19.323,67 |
| 31-12-2020 | 676,33 | 20.000 | 19.323,67 | 0 |

En definitiva, al cierre del ejercicio 2018, como consecuencia del contrato de usufructo, se efectuarán las anotaciones siguientes:

- Por el gasto por arrendamiento devengado en el ejercicio:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|----------|----------|
| 62100 | Arrendamientos y cánones | 8.367,89 | |
| 57200 | Bancos, c/c | | 5.000 |
| 42000 | Acreedores comerciales no corrientes (usufructo) | | 3.367,89 |

- Por los intereses devengados durante el ejercicio:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 66200 | Intereses de deuda | 631,36 | |
| 42000 | Acreedores comerciales no corrientes (usufructo) | | 631,36 |

e) Reconocimiento de los ingresos financieros devengados en relación con los créditos comerciales

Según dispone la NRV 9.^a del PGC, salvo que los créditos comerciales se hayan registrado inicialmente por su valor nominal, al cierre del ejercicio deberán lucir en balance por su

coste amortizado. Ello implica el reconocimiento de los intereses devengados hasta 31 de diciembre de 2018 que, atendiendo a las condiciones acordadas con cada uno de los clientes, ascenderán a:

| Cliente | Intereses devengados (2018) |
|---------------------------|--|
| Sociedad en concurso | $60.900 \times [(1 + 0,015)^{4/6} - 1] = 607,49$ |
| Diputación provincial | $20.448,33 \times [(1 + 0,03) - 1] = 613,45$ |
| Organismo público de Perú | $38.285 \times [(1 + 0,0075)^3 - 1] = 867,89$ |
| Total | 2.088,83 |

El reconocimiento de los ingresos financieros devengados se registrará como sigue:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|--------|----------|
| 43000 | Clientes (sociedad en concurso) | 607,49 | |
| 43610 | Clientes de dudoso cobro (diputación provincial) | 613,45 | |
| 43020 | Clientes (organismo público peruano) | 867,89 | |
| 76200 | Ingresos de créditos | | 2.088,83 |

f) Reconocimiento del plan de retribuciones en acciones

De acuerdo con la NRV 17.^a del PGC, tienen la consideración de transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio aquellas que, a cambio de recibir bienes o servicios, incluidos los servicios prestados por los empleados, serán liquidadas por la empresa con instrumentos de patrimonio propio o con un importe que esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio propio, como opciones sobre acciones o derechos sobre revalorización de las acciones.

Atendiendo a la configuración del plan de retribuciones aprobado por De Libris, SA, en aplicación de la norma anterior y teniendo en cuenta que el servicio lo presta el personal de la empresa, se procederá como sigue¹¹:

- La empresa reconocerá, por un lado, los servicios recibidos como un gasto de personal, en el momento de su obtención y, por otro, el correspondiente incre-

¹¹ En este sentido se pronuncia la Consulta 2 del BOICAC número 97, de marzo de 2014 (NFC050565).

mento en el patrimonio neto si la transacción se liquida con instrumentos de patrimonio.

- En las transacciones en las que sea necesario completar un determinado periodo de servicios, el reconocimiento se efectuará a medida que tales servicios sean prestados (a lo largo del citado periodo).
- En las transacciones con los empleados que se liquiden con instrumentos de patrimonio, tanto los servicios prestados como el incremento en el patrimonio neto a reconocer se valorarán por el valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos, referido a la fecha del acuerdo de concesión.
- Una vez reconocidos los servicios recibidos, así como el correspondiente incremento en el patrimonio neto, no se realizarán ajustes adicionales al patrimonio neto tras la fecha de irrevocabilidad.

Consecuentemente, la anotación que deberá practicar De Libris, SA como consecuencia del plan de retribuciones aprobado adoptará la forma siguiente:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|---|--------|--------|
| 64500 | Retribuciones al personal mediante instrumentos de patrimonio | 30.000 | |
| 14700 | Provisión por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio | | 30.000 |

g) Reconocimiento de la indemnización por despido

Habida cuenta de que el despido del trabajador va a ser declarado improcedente por la jurisdicción laboral, De Libris, SA, en aplicación de la NRV 15.ª del PGC, deberá reconocer como una provisión el pasivo con origen en el despido que está indeterminado respecto a su importe o a la fecha en que se cancelará. A tenor de esa norma, este pasivo no financiero se valorará «en la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vayan devengado». Sin embargo, la empresa ha decidido registrar un gasto superior a la estimación de la indemnización por el despido improcedente, al haber considerado que, como consecuencia de futuros despidos, habrá de enfrentarse a nuevas indemnizaciones¹². En este sentido, la anotación a realizar tendrá el siguiente detalle:

¹² Abundando en este tema, la Consulta 9 del BOICAC número 96, de diciembre de 2013 (NFC049804), contempla el tratamiento contable de un procedimiento de despido colectivo.

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 64100 | Indemnizaciones | 35.000 | |
| 52920 | Provisión a corto plazo para otras responsabilidades | | 35.000 |

h) Reconocimiento de la sanción impuesta por parte de la Seguridad Social

De Libris, SA ha recurrido judicialmente una sanción que se le ha impuesto, si bien considera altamente probable la confirmación de la misma. De acuerdo con la NRV 15.ª del PGC, habrá de reconocerse una provisión dado que la probable obligación está indeterminada respecto a su cuantía o a la fecha en que se cancelará, lo que se registrará como sigue:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 67800 | Gastos excepcionales | 12.000 | |
| 52920 | Provisión a corto plazo para otras responsabilidades | | 12.000 |

2.5. Otros ajustes

Antes de determinar el resultado del ejercicio 2018, deben llevarse a cabo los siguientes ajustes:

- Regularización de las cuentas de existencias.
- Reclasificación de partidas como consecuencia del tiempo.
- Reclasificación de la subvención de capital, pasando de reintegrable a no reintegrable y, consecuentemente, reconocimiento de su efecto impositivo.
- Reclasificación de los clientes de dudoso cobro.

a) Regularización de las cuentas de existencias

A efectos de que las cuentas de existencias reflejen la valoración de los bienes depositados en el almacén, se procederá, por un lado, a dar de baja a las existencias iniciales del ejercicio y, por otro, incorporar las existencias puestas de manifiesto con el inventario extracontable realizado al cierre del ejercicio.

- **Baja de las existencias iniciales:**

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|---------|---------|
| 61100 | Variación de existencias de materias primas | 45.000 | |
| 71000 | Variación de existencias de productos en curso | 72.500 | |
| 71200 | Variación de existencias de productos terminados | 120.000 | |
| 31000 | Materias primas | | 45.000 |
| 33000 | Productos en curso | | 72.500 |
| 35000 | Productos terminados | | 120.000 |

- **Incorporación de las existencias finales:**

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|---------|---------|
| 31000 | Materias primas | 54.400 | |
| 33000 | Productos en curso | 60.300 | |
| 35000 | Productos terminados | 160.700 | |
| 61100 | Variación de existencias de materias primas | | 54.400 |
| 71000 | Variación de existencias de productos en curso | | 60.300 |
| 71200 | Variación de existencias de productos terminados | | 160.700 |

De acuerdo con la NRV 14.^a del PGC, «los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio». Dado que De Libris, SA no puede determinar con fiabilidad el grado de realización del encargo recibido en noviembre de 2018, habrá de reconocer unas existencias por el encargo pendiente, que valorará de acuerdo con el coste de producción de los servicios, siempre que no se haya reconocido el correspondiente ingreso. En este sentido, la anotación que deberá realizar será la siguiente:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 37000 | Servicios en curso | 12.000 | |
| 71400 | Variación de existencias de servicios en curso | | 12.000 |

b) Reclasificación de partidas como consecuencia del tiempo

Para la correcta clasificación de la deuda derivada del arrendamiento financiero en balance, deberá reclasificarse la deuda pendiente trasladando a corto plazo la cuantía de la cuota que, en concepto de recuperación del coste del bien, se pagará en 2019, además de la opción de compra:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|-----------|-----------|
| 17400 | Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo | 24.323,21 | |
| 52400 | Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo | | 24.323,21 |

Igual proceder deberá observarse en relación con el préstamo obtenido a comienzos de 2018 y que habrá de ser devuelto íntegramente en diciembre de 2019, lo que se registrará como sigue:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|---|---------------|---------------|
| 17000 | Deudas a largo plazo con entidades de crédito | 27.856.058,55 | |
| 52000 | Deudas a corto plazo con entidades de crédito | | 27.856.058,55 |

c) Reclasificación de la subvención de capital, pasando de reintegrable a no reintegrable y, consecuentemente, reconocimiento de su efecto impositivo

Como se ha comentado anteriormente, el 1 de julio de 2018 De Libris, SA cumplió con la condición adicional de mantenimiento de la plantilla durante un periodo de cuatro años. Así, la subvención, que estaba reconocida como un pasivo exigible, pasó a tener la consideración de ingreso imputado directamente a patrimonio neto al cambiar su calificación contable de subvención reintegrable a no reintegrable. A tal efecto, procederá efectuar la siguiente anotación:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|---|--------|--------|
| 52200 | Deudas a corto plazo transformables en subvenciones | 50.000 | |
| 940 | Ingresos de subvenciones oficiales de capital | | 50.000 |

Simultáneamente, habrá de reconocerse el efecto impositivo de la subvención de capital mediante el registro siguiente:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 83010 | Impuesto diferido | 12.500 | |
| 47904 | Pasivos por diferencias temporarias imponibles (subvención de capital) | | 12.500 |

d) Reclasificación de los clientes de dudoso cobro

Dado el deterioro de los créditos reconocidos en balance, se clasificarán como de dudoso cobro al concurrir circunstancias que permiten razonablemente su calificación como tales. En este sentido, se realizará la siguiente anotación:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|-----------|-----------|
| 43600 | Clientes de dudoso cobro (sociedad en concurso) | 61.507,49 | |
| 43620 | Clientes de dudoso cobro (organismo público peruano) | 39.152,89 | |
| 43000 | Clientes (sociedad en concurso) | | 61.507,49 |
| 43020 | Clientes (organismo público peruano) | | 39.152,89 |

3. Determinación del resultado antes de impuestos

Teniendo en cuenta las anotaciones anteriores con origen en operaciones realizadas en 2018 y no registradas contablemente o en los ajustes necesarios para el cierre del ejercicio 2018, el balance de saldos previo a la determinación del resultado presentará el siguiente detalle:

| Código | Título | Saldo |
|--------|---|-----------|
| 10000 | Capital social (24.000 acciones de 2,5 € de valor nominal) | 60.000 |
| 11200 | Reserva legal | 9.000 |
| 11300 | Reservas voluntarias | 32.531,25 |
| 14700 | Provisión por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio | 30.000 |
| 20300 | Propiedad industrial (marcas) | 25.000 |



| Código | Título | Saldo |
|--------|---|------------|
| ▶ | | |
| 20700 | Propiedad intelectual (fondos editoriales) | 150.000 |
| 21000 | Terrenos y bienes naturales | 31.660 |
| 21100 | Construcciones | 203.340 |
| 21300 | Maquinaria (2012) | 20.000 |
| 21600 | Mobiliario (<i>leasing</i>) | 60.000 |
| 21800 | Elementos de transporte (vehículo director general) | 45.900 |
| 28030 | Amortización acumulada de propiedad industrial (marcas) | 2.083,33 |
| 28070 | Amortización acumulada de propiedad intelectual (fondos editoriales) | 122.222,22 |
| 28110 | Amortización acumulada de construcciones | 27.450,90 |
| 28130 | Amortización acumulada de maquinaria (2012) | 16.200 |
| 28160 | Amortización acumulada de mobiliario (<i>leasing</i>) | 12.000 |
| 28180 | Amortización acumulada de elementos de transporte (vehículo dir. general) | 6.125,75 |
| 31000 | Materias primas | 54.400 |
| 33000 | Productos en curso | 60.300 |
| 35000 | Productos terminados | 160.700 |
| 37000 | Servicios en curso | 12.000 |
| 39100 | Deterioro de valor de las materias primas | 4.180 |
| 39500 | Deterioro de valor de productos terminados | 18.620 |
| 42000 | Acreedores comerciales no corrientes (usufructo) | 11.934,42 |
| 43600 | Clientes de dudoso cobro (sociedad en concurso) | 61.507,49 |
| 43610 | Clientes de dudoso cobro (diputación provincial) | 21.061,78 |
| 43620 | Clientes de dudoso cobro (organismo público peruano) | 39.152,89 |
| 47000 | Hacienda Pública, deudora por IVA | 10.467,80 |



| Código | Título | Saldo |
|--------|--|---------------|
| ▶ | | |
| 47100 | Organismos de la Seguridad Social, deudores | 20.700 |
| 47300 | Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta | 5.429 |
| 47400 | Activos por diferencias temporarias deducibles (límite gastos financieros) | 112.500 |
| 47420 | Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar | 12.000 |
| 47450 | Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2017 | 4.600 |
| 47600 | Organismos de la Seguridad Social, acreedores | 14.303,08 |
| 47900 | Pasivos por diferencias temporarias imponibles (libertad de amortización) | 1.550 |
| 47901 | Pasivos por diferencias temporarias imponibles (aceleración amortización) | 5.337,68 |
| 47902 | Pasivos por diferencias temporarias imponibles (<i>leasing</i>) | 1.500 |
| 47903 | Pasivos por diferencias temporarias imponibles (encuadradora-2016) | 3.000 |
| 47904 | Pasivos por diferencias temporarias imponibles (subvención capital) | 12.320,66 |
| 49000 | Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (sociedad en concurso) | 11.906,67 |
| 49010 | Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (diputación provincial) | 1.642,19 |
| 49020 | Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (organismo público peruano) | 39.152,89 |
| 52000 | Deudas a corto plazo con entidades de crédito | 27.856.058,55 |
| 52400 | Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo | 24.323,21 |
| 52920 | Provisión a corto plazo para otras responsabilidades | 62.000 |
| 57200 | Bancos, c/c | 27.497.080,02 |
| 58000 | Inmovilizado | 65.000 |
| 59900 | Deterioro de valor de activos no corrientes mantenidos para la venta | 5.200 |
| 60200 | Compras de otros aprovisionamientos | 8.102.125 |
| ▶ | | |

| Código | Título | Saldo |
|--------|--|--------------|
| ▶ | | |
| 61100 | Variación de existencias de materias primas | 9.400 |
| 62100 | Arrendamientos y cánones | 26.957,89 |
| 62200 | Reparaciones y conservación | 152.300 |
| 62500 | Primas de seguros | 12.180 |
| 62700 | Publicidad, propaganda y relaciones públicas | 48.900 |
| 62800 | Suministros | 3.120.145 |
| 62900 | Otros servicios | 87.651,39 |
| 63600 | Devolución de impuestos | 20.700 |
| 64000 | Sueldos y salarios | 12.172.123 |
| 64100 | Indemnizaciones | 35.000 |
| 64200 | Seguridad Social a cargo de la empresa | 4.251.636,90 |
| 64300 | Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de aportación definida | 18.000 |
| 64500 | Retribuciones al personal mediante instrumentos de patrimonio | 30.000 |
| 66200 | Intereses de deudas | 1.609.035,06 |
| 67800 | Gastos excepcionales | 17.500 |
| 68000 | Amortización del inmovilizado intangible | 57.638,88 |
| 68100 | Amortización del inmovilizado material | 22.625,95 |
| 69100 | Pérdidas por deterioro del inmovilizado material | 6.200 |
| 69300 | Pérdidas por deterioro de existencias | 22.800 |
| 69400 | Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales | 51.814,92 |
| 70100 | Ventas de productos terminados | 29.990.876 |
| 71000 | Variación de existencias de productos en curso | 12.200 |
| ▶ | | |

| Código | Título | Saldo |
|--------|---|-----------|
| ▶ | | |
| 71200 | Variación de existencias de productos terminados | 40.700 |
| 71400 | Variación de existencias de servicios en curso | 12.000 |
| 74600 | Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio | 717,36 |
| 76200 | Ingresos de créditos | 3.273,83 |
| 76900 | Otros ingresos financieros | 1.241 |
| 79300 | Reversión del deterioro de existencias | 23.120 |
| 83010 | Impuesto diferido | 12.320,66 |
| 84000 | Transferencia de subvenciones oficiales de capital | 717,36 |
| 94000 | Ingresos de subvenciones oficiales de capital | 50.000 |

El resultado del ejercicio se determinará como sigue:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|---|--------|------------|
| 61100 | Variación de existencias de materias primas | 9.400 | |
| 63600 | Devolución de impuestos | 20.700 | |
| 70100 | Ventas de productos terminados | | 29.990.876 |
| 71200 | Variación de existencias de productos terminados | 40.700 | |
| 71400 | Variación de existencias de servicios en curso | 12.000 | |
| 74600 | Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio | | 717,36 |
| 76200 | Ingresos de créditos | | 3.273,83 |
| 76900 | Otros ingresos financieros | | 1.241 |
| 79300 | Reversión del deterioro de existencias | | 23.120 |



| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|------|--------------|
| ▶ | | | |
| 60200 | Compras de otros aprovisionamientos | | 8.102.125 |
| 62100 | Arrendamientos y cánones | | 26.957,89 |
| 62200 | Reparaciones y conservación | | 152.300 |
| 62500 | Primas de seguros | | 12.180 |
| 62700 | Publicidad, propaganda y relaciones públicas | | 48.900 |
| 62800 | Suministros | | 3.120.145 |
| 62900 | Otros servicios | | 87.651,39 |
| 64000 | Sueldos y salarios | | 12.172.123 |
| 64100 | Indemnizaciones | | 35.000 |
| 64200 | Seguridad Social a cargo de la empresa | | 4.251.636,90 |
| 64300 | Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de aportación definida | | 18.000 |
| 64500 | Retribuciones al personal mediante instrumentos de patrimonio | | 30.000 |
| 66200 | Intereses de deudas | | 1.609.035,06 |
| 67800 | Gastos excepcionales | | 17.500 |
| 68000 | Amortización del inmovilizado intangible | | 57.638,88 |
| 68100 | Amortización del inmovilizado material | | 22.625,95 |
| 69100 | Pérdidas por deterioro del inmovilizado material | | 6.200 |
| 69300 | Pérdidas por deterioro de existencias | | 22.800 |
| 69400 | Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales | | 51.814,92 |
| 71000 | Variación de existencias de productos en curso | | 12.200 |
| 12900 | Resultado del ejercicio | | 245.194,20 |

De acuerdo con la anotación anterior, De Libris, SA ha obtenido durante el ejercicio 2018 un beneficio antes de impuestos de 245.194,20 euros.

4. Valoración y registro del impuesto sobre beneficios devengado

4.1. Calificación tributaria de la empresa: la inclusión en el régimen especial de empresas de reducida dimensión

De Libris, SA ha cumplido los requisitos para acogerse a los incentivos fiscales del régimen especial de las empresas de reducida dimensión desde su creación en 2011 hasta el periodo impositivo 2014, puesto que hasta 2013 el volumen de negocios no superó la cifra de 10 millones de euros establecida por el artículo 101 de la LIS como límite para poder acogerse a dicho régimen.

Ahora bien, aunque haya superado a partir de 2014 el volumen de negocios señalado, en los periodos impositivos 2015, 2016 y 2017 habría podido seguir aplicando los señalados incentivos fiscales. Así es en la medida en que el artículo 101.4 de la LIS¹³ permite que las entidades de reducida dimensión puedan seguir disfrutando de dicho régimen especial durante los tres ejercicios inmediatos y siguientes a aquel en que se supere el umbral de 10 millones de euros, siempre que hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquel periodo como en los dos periodos impositivos anteriores a este último¹⁴. Por tanto, el año 2018 es el primer periodo impositivo en el que la entidad va a quedar excluida de este régimen.

Pese a ello ya se ha indicado que la empresa ha actuado de forma errónea, al considerar que a partir de 2015 estaba excluida del régimen de reducida dimensión, lo que le ha llevado a no aplicar los incentivos fiscales propios del mismo. Como posteriormente se analizará, la empresa se plantea la posibilidad de aplicar en la liquidación de 2018 dichos

¹³ Dicho precepto señala que «los incentivos fiscales establecidos en este capítulo también serán de aplicación en los 3 periodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel periodo impositivo en que la entidad o conjunto de entidades a que se refiere el apartado anterior, alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros, determinada de acuerdo con lo establecido en este artículo, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquel periodo como en los 2 periodos impositivos anteriores a este último».

¹⁴ Esta regla se aplica por la DGT en la Consulta de 16 de enero de 2015 (V0131/2015 –NFC053602–), que señala lo siguiente:

Por tanto, y a pesar de que el importe neto global de la cifra de negocios del grupo mercantil, en el ejercicio 2012, fue superior a 10 millones de euros, y puesto que la entidad consultante parece haber cumplido las condiciones para ser considerada como de reducida dimensión tanto en el periodo impositivo de incumplimiento (2012) como en los dos periodos impositivos anteriores (2010 y 2011), la entidad consultante podrá aplicar los incentivos fiscales establecidos para las entidades de reducida dimensión en los periodos impositivos 2013, 2014 y 2015.

En el mismo sentido, se pronuncia la Consulta de 17 de abril de 2015 (V1211/2015 –NFC054581–).

beneficios fiscales en relación con los bienes adquiridos en 2015, 2016 y 2017, aunque no lo haya hecho en tales periodos. Pero, además, también se plantea la aplicación retroactiva de tales incentivos, mediante la rectificación de las autoliquidaciones que se vean afectadas por esta situación. Todo ello será objeto de estudio con posterioridad cuando se estudie el elemento patrimonial que se ha visto afectado por este error, que es el mobiliario adquirido por *leasing* en 2017.

Por otra parte, se ha de aclarar que la empresa ha continuado aplicando los incentivos fiscales propios de este régimen sobre los bienes adquiridos antes de 2015. Así es en la medida en que estos incentivos se aplican durante toda la vida útil de los activos, siempre que la empresa hubiera cumplido los requisitos que establece el artículo 101 de la LIS en la fecha de la adquisición de los elementos patrimoniales. En definitiva, se puede seguir aplicando la aceleración de la amortización que permiten los artículos 102, 103 y 106 de la LIS, aún en el caso de que la empresa haya perdido la consideración de empresa de reducida dimensión, siempre que tales elementos fueran adquiridos en un periodo en el que cumpliera los requisitos previstos en el artículo 101.

4.2. Análisis y clasificación de las diferencias entre el resultado contable y la base imponible del impuesto sobre sociedades

A) Amortización de la maquinaria adquirida en 2012

El detalle de las amortizaciones practicadas desde la puesta en funcionamiento de la maquinaria, tanto contable como fiscalmente, se detalla en la siguiente tabla:

| Año | Amortización contable | Amortización fiscal |
|------|---|---------------------|
| 2012 | $20.000 \times 0,12 \times 3/4 = 1.800$ | 20.000 |
| 2013 | $20.000 \times 0,12 = 2.400$ | 0 |
| 2014 | $20.000 \times 0,12 = 2.400$ | 0 |
| 2015 | $20.000 \times 0,12 = 2.400$ | 0 |
| 2016 | $20.000 \times 0,12 = 2.400$ | 0 |
| 2017 | $20.000 \times 0,12 = 2.400$ | 0 |
| 2018 | $20.000 \times 0,12 = 2.400$ | 0 |

Fiscalmente, la empresa amortizó totalmente el elemento en 2012, mediante la deducción de la totalidad de la base de amortización (20.000 €), al aplicar el beneficio fiscal de la libertad de amortización. En consecuencia, en 2018 el ajuste será positivo por un importe de

2.400 euros, pues el gasto por amortización registrado contablemente no resulta fiscalmente deducible, pues ya fue objeto de deducción en 2012. En el ámbito contable, en 2012 se registró un pasivo por impuesto diferido cuya reversión se viene produciendo desde 2013.

B) Nave industrial adquirida en 2013

La primera cuestión que debe determinarse es la base de amortización. Al tratarse de un bien inmueble se ha de diferenciar la parte del precio de adquisición que corresponde al suelo y la que representa la construcción. El método que se elija para ello debe aplicarse tanto en el ámbito contable como fiscal, pues la base de amortización fiscal es la misma en los dos ámbitos. A tal efecto es posible realizar una tasación del valor del inmueble al objeto de distribuir el valor del suelo y la construcción. No obstante, el RIS establece un método sencillo a tal efecto. En concreto, el artículo 3.2 establece lo siguiente:

cuando se trate de edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo excluidos, en su caso, los costes de rehabilitación. Cuando no se conozca el valor del suelo se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición. No obstante, el contribuyente podrá utilizar un criterio de distribución del precio de adquisición diferente, cuando se pruebe que dicho criterio se fundamenta en el valor normal de mercado del suelo y de la construcción en el año de adquisición.

En cualquier caso, ya hemos señalado que, aunque se trate de un método que está regulado en la normativa fiscal, en la medida en que la base de amortización contable y fiscal debe coincidir, debe utilizarse en el momento del registro contable de la nave industrial, pues si no es así no se podrá aplicar en el ámbito fiscal.

En el caso planteado, la empresa ha decidido aplicar el método de distribución previsto en el artículo 3.2 del RIS, dado que en la fecha de entrada en funcionamiento del elemento patrimonial ya conocía el valor catastral y, en consecuencia, fue posible aplicar el método que determina el señalado precepto. De acuerdo con ello, el valor de la construcción y del terreno se calcularon del siguiente modo:

- Porcentaje que representa el terreno: 15,83 % ($19.000/120.000 \times 100$).
- Porcentaje que representa la construcción: 84,17 % ($101.000/120.000 \times 100$).

En consecuencia, del precio de adquisición, una cuantía de 31.660 euros ($200.000 \times 0,1583$) corresponde al terreno, mientras que 168.340 euros ($200.000 \times 0,8417$) constituye el valor de la construcción. Además, el importe de la construcción se ha de ver incrementado por el coste que ha supuesto la reforma (35.000 €). De acuerdo con ello, los

valores contables por los que se han reconocido los dos elementos patrimoniales indicados son los siguientes:

- Terreno: 31.660 euros.
- Construcciones: 203.340 euros (168.340 + 35.000).

Por tanto, la base de amortización viene dada por 203.340 euros, comenzando el proceso de amortización en la fecha en que la nave estuvo en condiciones de funcionamiento. El único dato que se ofrece en el supuesto es que entró en funcionamiento el 1 de julio de 2014, por lo que se tomará dicha fecha como inicio de la amortización.

El detalle de la amortización contable y fiscal de este elemento patrimonial desde su puesta en condiciones de funcionamiento se muestra en la siguiente tabla:

| Año | Amortización contable | Amortización fiscal |
|------|--|---|
| 2014 | $203.340 \times 0,03 \times 6/12 = 3.050,10$ | $203.340 \times 0,03 \times 2 \times 6/12 = 6.100,20$ |
| 2015 | $203.340 \times 0,03 = 6.100,20$ | $203.340 \times 0,03 \times 2 = 12.200,40$ |
| 2016 | $203.340 \times 0,03 = 6.100,20$ | $203.340 \times 0,03 \times 2 = 12.200,40$ |
| 2017 | $203.340 \times 0,03 = 6.100,20$ | $203.340 \times 0,03 \times 2 = 12.200,40$ |
| 2018 | $203.340 \times 0,03 = 6.100,20$ | $203.340 \times 0,03 \times 2 = 12.200,40$ |

En el enunciado se indica que en el periodo en el que entra en funcionamiento este elemento patrimonial no se cumplen los requisitos para aplicar el incentivo fiscal de la libertad de amortización previsto en el artículo 102 de la LIS, por lo que decide aplicar el beneficio de la aceleración de la amortización que establece el artículo 103, lo que permite la aplicación del doble del coeficiente previsto en las tablas. Pese a que en 2018 la entidad no cumple los requisitos para ser considerada empresa de reducida dimensión, sí puede seguir aplicando este incentivo en relación con esta nave industrial, en la medida en que esta fue adquirida en un periodo en el que cumplía los requisitos previstos en el artículo 101 de la LIS. Ya se ha señalado que si se cumple este requisito la empresa podrá aplicar este beneficio fiscal durante todo el periodo de la vida útil del elemento patrimonial, aun en el caso de que, como ocurre en este caso, la empresa ha dejado de tener la consideración de empresa de reducida dimensión a partir de 2018.

De acuerdo con todo ello, en 2018 se deberá realizar un ajuste negativo de 6.100,20 euros. En el ámbito contable, en la medida en que el gasto fiscalmente deducible supera al registrado en la contabilidad, se vienen reconociendo pasivos por impuesto diferido en todos los ejercicios implicados.

C) Subvención obtenida para financiar la nave industrial adquirida en 2013

La LIS no regula el tratamiento fiscal de las subvenciones. El único precepto en el que se mencionan es en el artículo 17.4, con el único objetivo de evitar la aplicación del tratamiento específico que se otorga en el mismo a los elementos patrimoniales transmitidos o adquiridos a título lucrativo, que se valoran por su valor de mercado y se imputan como ingreso en el periodo en que se realicen las operaciones de las que derivan dichas rentas, según el apartado 5. Al impedir que a las subvenciones se apliquen estas reglas especiales, hay que concluir que el ingreso derivado de una subvención se imputará de acuerdo con lo establecido en la normativa contable.

A tal efecto, la NRV 18.^a del PGC, relativa a subvenciones, donaciones y legados recibidos, distingue a efectos de determinar el tratamiento contable de las subvenciones entre el reconocimiento de la subvención y su imputación a resultados.

En cuanto al reconocimiento de la subvención, la referida norma dispone:

las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

Una vez que se reconozca que la subvención tiene carácter de no reintegrable, de acuerdo con la NRV 18.^a del PGC, «la imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad» y añade la citada norma que cuando las subvenciones no reintegrables se concedan para la adquisición de activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias, «... se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance».

En los casos en los que no coincida la amortización contable y fiscal de un elemento patrimonial, normalmente por la aplicación de un incentivo fiscal que permite acelerar la amortización en el IS, es preciso determinar cómo debe imputarse el ingreso derivado de la subvención. En particular, se ha de determinar si a efectos de la imputación del ingreso se tendrá en cuenta la amortización contable del elemento patrimonial al que va referido la subvención o si se ha de tener en cuenta la amortización fiscal. Así ocurre en el caso que es objeto de estudio, en el que en aplicación de los incentivos del régimen de empresas de reducida dimensión, se utiliza el doble del coeficiente de tablas. Se ha de concluir que en tanto que no existe ninguna norma en el IS relativa a las subvenciones debe aplicarse

el criterio contable, por lo que a estos efectos coincide la imputación del ingreso contable y fiscalmente¹⁵. En consecuencia, no va a haber ajustes a efectos de la consideración de este ingreso en la base imponible del IS, pues a estos efectos se aplicarán también los criterios contables.

- D) Amortización del mobiliario adquirido en 2017 mediante arrendamiento financiero. Posibilidad de rectificación del gasto deducido en el periodo anterior mediante la presentación de una declaración rectificativa

Los elementos adquiridos a través de un arrendamiento financiero se registran como un inmovilizado material, amortizándose como si el bien fuera propiedad de la empresa –se considera que es propietario económico al traspasarse todos los riesgos inherentes a la propiedad–, utilizándose para ello el sistema de amortización que se considere oportuno. A tal efecto, según los datos del enunciado, la amortización correspondiente a 2018 del mobiliario será la siguiente:

$$\text{Amortización (2018)} = 60.000 \times 0,10 = 6.000 \text{ euros}$$

Fiscalmente, en la medida en que en la fecha de adquisición del mobiliario cumplía los requisitos para ser considerada como una empresa de reducida dimensión puede deducir hasta el límite del triple del coeficiente lineal máximo de tablas. Es cierto que en 2018 la

¹⁵ En este sentido, la Consulta de la DGT de 18 de abril de 2016 (V1668/2016 –NFC059357–) se refiere a la obtención de una subvención para la construcción de una nave industrial por una sociedad que es una empresa de reducida dimensión, por lo que goza de los incentivos fiscales que permiten la amortización acelerada de la nave, es decir, multiplicar por 2 el coeficiente lineal máximo. En relación con la imputación de la subvención, la DGT señala que «la misma se integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de acuerdo con lo dispuesto en la normativa contable». Por su parte, la Consulta de 20 de abril de 2010 (V0752/2010 –NFC037931–) se refiere a la imputación de una subvención obtenida por la construcción de una nave que gozará del beneficio fiscal de libertad de amortización, considerando que la imputación del ingreso se realizará de acuerdo con el criterio de amortización contable. En concreto, señala:

en el presente caso, se concedió a la entidad consultante una subvención de capital recibida sobre una inversión que se acogerá al beneficio fiscal de la libertad de amortización. En la medida en que el TRLIS no contiene un precepto específico sobre el criterio de imputación del ingreso correspondiente a la subvención recibida, dicho ingreso se imputará de acuerdo con el criterio general de imputación de ingresos y gastos, que es el del devengo, según establece el citado artículo 19.1 del TRLIS. Se trata del mismo criterio de imputación establecido por la norma mercantil. Al respecto, según la Norma de Registro y Valoración 18.^a del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de Noviembre, dado que del escrito de consulta parece deducirse que la subvención se concedió para realizar una inversión, la subvención se imputará como ingreso del ejercicio en proporción a la dotación contable a la amortización efectuada en el periodo para el citado elemento, o en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

empresa no cumple ya dichos requisitos, pero tales incentivos se pueden continuar aplicando durante todo el periodo de vida útil del elemento patrimonial, aunque el contribuyente quede excluido del régimen de empresas de reducida dimensión. Lo importante es que tales elementos sean puestos a disposición del contribuyente en el periodo impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de la LIS. Como se ha analizado, en el periodo 2017 la empresa tenía dicha consideración, en aplicación de lo dispuesto en el apartado 4 de este precepto.

En aplicación de dicha regla, podría deducir en concepto de amortización hasta un máximo de 18.000 euros ($60.000 \times 0,10 \times 3$). Dado que la cuota de recuperación del coste del bien en 2018 es de 18.315,82 euros¹⁶, podrá deducir hasta el límite máximo permitido, es decir, 18.000 euros. En consecuencia, en 2018 procederá la realización de un ajuste negativo por una cuantía de 12.000 euros.

Ahora bien, la entidad no ha aplicado el incentivo fiscal previsto para las empresas de reducida dimensión en el periodo impositivo 2017, en el que ha deducido el doble del coeficiente de tablas, al creer que no podía aplicar dicho régimen por haber superado a partir de 2014 la cifra de negocios de 10 millones de euros. No obstante, en 2018 le asesoran sobre la posibilidad de aplicar dichos incentivos en virtud de lo dispuesto en el artículo 101.4 de la LIS, de ahí que haya aplicado en dicho periodo el triple de tablas, en el sentido ya analizado. Además, se plantea también la posibilidad de aplicar de forma retroactiva el incremento del gasto a efectos fiscales, lo que supondría una rectificación de las amortizaciones deducidas en el año anterior. Sin embargo, esta posibilidad es rechazada por la Administración tributaria. La cuestión reside en determinar si el incentivo fiscal de la amortización acelerada puede encuadrarse en las denominadas «opciones fiscales» o si se trata del ejercicio de un derecho. En caso de que se considere una opción, se aplicaría la regulación contenida en el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria (LGT), que determina que las opciones fiscales deben ejercitarse necesariamente en la declaración, no siendo posible su rectificación con posterioridad al plazo reglamentario para autoliquidar el impuesto. Si se califica como el ejercicio de un derecho resulta de aplicación el artículo 120.3 de la LGT, de tal modo que el contribuyente podrá ejercitarlo dentro del plazo de prescripción, instando la rectificación de la autoliquidación una vez transcurrido el plazo voluntario de autoliquidación, pudiéndose ejercer el derecho incluso con ocasión de un procedimiento de comprobación.

En este sentido, la Dirección General de Tributos (DGT) considera que la amortización acelerada es una opción que el contribuyente ejercita en la autoliquidación del impuesto y, en aplicación del artículo 119.3 de la LGT, dicho centro directivo considera que las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo

¹⁶ Debe tenerse en cuenta que la cantidad máxima a deducir viene condicionada también por el importe de la cuota de recuperación del coste del bien, dado que no se podrá superar esta cifra.

que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración. Como consecuencia, no podrá rectificarse la opción ejercitada por la sociedad de no amortizar aceleradamente un elemento patrimonial en los periodos impositivos respecto de los cuales haya transcurrido el plazo de declaración, sin que ello impida que se aplique para periodos impositivos posteriores¹⁷. Este mismo criterio ha sido avalado recientemente por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en relación con el incentivo fiscal de la libertad de amortización¹⁸.

¹⁷ En este sentido, la Consulta de la DGT de 18 de abril de 2016 (V1668/2016 –NFC059357–) señala lo siguiente:

La amortización acelerada constituye una opción para el contribuyente, que deberá ser ejercitada dentro del plazo reglamentario de declaración, y no en relación con periodos impositivos respecto de los que dicho plazo ya haya transcurrido. Por tanto, la entidad consultante no podrá rectificar dicha opción, una vez transcurrido el plazo de presentación de las correspondientes declaraciones. No podrá, en conclusión, modificarse la amortización fiscalmente aplicada en los periodos impositivos 2012 y 2013 a través de la declaración del periodo impositivo 2014. Sin perjuicio de ello, la entidad podrá aplicar la amortización acelerada prevista en el artículo 111 del TRLIS en relación con la amortización del periodo impositivo 2014, a través de la autoliquidación de dicho periodo y dentro del plazo voluntario de presentación de la misma.

¹⁸ Se trata de la Resolución de 14 de febrero de 2019 (RG 1524/2017 –NFJ072523–), que resuelve un recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio. En el FJ 3.º de dicha resolución el TEAC señala lo siguiente:

Por lo expuesto, cabe concluir que los sujetos pasivos que reúnan los requisitos necesarios para ello tienen derecho a disfrutar del beneficio fiscal de «la libertad de amortización», que es de aplicación optativa o voluntaria; y, si deciden acogerse al mismo en una (s) determinada (s) cuantía (s), y así lo hacen en una declaración-autoliquidación, al hacerlo estarán ejercitando una opción, con las consecuencias que para tal proceder contempla el art. 119.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria, de que esa opción no podrán rectificarla con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración; y lo mismo ocurrirá si declaran y en la declaración que presenten deciden no acogerse al mismo, que esa opción –de no acogerse– no podrán rectificarla con posterioridad salvo que lo hagan en el periodo reglamentario de declaración. Aunque, eso sí, si un sujeto pasivo decide en un ejercicio no acoger a «la libertad de amortización» determinados bienes y/o derechos, posteriormente ya no podrá mudar esa opción respecto de ese ejercicio; pero ello no le impedirá poder disfrutar del beneficio en los ejercicios siguientes, aunque la libertad de amortización alcance a los mismos bienes y/o derechos.

No obstante, se ha de matizar que esta resolución considera en el FJ 2.º que en determinados aspectos el régimen de incentivos de las empresas de reducida dimensión es un derecho y no una opción. Al menos así lo considera en relación con alguno de los incentivos que preveía la normativa ya derogada, como era la aplicación de tipos reducidos, en la medida en que solo por el cumplimiento de unos requisitos la entidad debía tributar a unos tipos más reducidos que el general, por lo que si hubiere aplicado el tipo general en su declaración podía rectificarlo dentro del plazo de prescripción. Sin embargo, considera que «... eso no quiere decir que la aplicación de todos los beneficios que el mismo incorpora funcionen como derechos, pues los hay que son claramente optativos». Aunque no especifica qué incentivos tienen naturaleza de opción, hay que entender que tendrán dicho carácter los relacionados con la aceleración de la amortización o la libertad de amortización, pues esa es precisamente la tesis central que defiende el TEAC en relación con la libertad de amortización.

Por tanto, si se aplica la tesis que a estos efectos defiende la Administración tributaria la empresa no podrá rectificar las amortizaciones practicadas desde la puesta en funcionamiento del elemento en 2017, lo que no es un obstáculo para que en 2018 pueda aplicar el incentivo fiscal, lo que le permitirá la deducción del triple del coeficiente de tablas, tal y como ha sido objeto de análisis anteriormente.

Por otra parte, la cuota satisfecha por intereses tiene la consideración de gasto a efectos contables y fiscales, por lo que no procede ajuste alguno por tal concepto.

E) Amortización del vehículo adquirido para el desplazamiento del director general

La amortización que se ha contabilizado en relación con dicho vehículo se ha determinado del siguiente modo:

$$\text{Amortización (2018)} = (45.900 - 35.876,04) \times 11/18 = 6.125,75 \text{ euros}$$

Fiscalmente, la base de amortización coincide con la utilizada contablemente, pues en los dos ámbitos el precio de adquisición debe minorarse, en su caso, por el valor residual¹⁹. En este caso si se aplican los sistemas de amortización previstos en el artículo 12.1 de la LIS no va a ser posible que se pueda amortizar la inversión realizada en el vehículo, en la medida en que el periodo en el que va estar en el inmovilizado en la empresa (18 meses) es menor que el periodo de su vida útil (el periodo mínimo que resulta de un coeficiente de tablas del 16 % es de 6,25 años). En consecuencia, de aplicarse el coeficiente de tablas sobre una base de amortización formada por el precio de adquisición del vehículo menos su valor residual (que es un valor alto por estar garantizada su recompra en un periodo de tiempo relativamente breve), la amortización del periodo ascendería a 1.470,18 euros [(45.900 – 35.876,04) × 16 % × 11/18], lo que daría lugar a un ajuste positivo de 4.655,57 euros. Sin embargo, de aplicarse este sistema en los 18 meses en los que el vehículo está en el

¹⁹ El artículo 3.2 del Reglamento del impuesto sobre sociedades (RIS) determina que «será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual». La determinación del valor residual es una cuestión que deberá ser objeto de prueba por el contribuyente. La Consulta de 31 de octubre de 2006 (V2181/2006 –NFC030992–) señala lo siguiente:

En cuanto al concepto de valor residual, de acuerdo con lo establecido en la Resolución de 30 de julio de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, es aquel que se espera recuperar, por la venta del inmovilizado una vez esté fuera de servicio descontado, en todo caso, de los costes necesarios para realizar su venta, siendo la determinación de dicho valor una cuestión de hecho que se podrá acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, conforme dispone el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General tributaria, ante los órganos de la Administración tributaria a quien corresponde la valoración de las pruebas aportadas.

activo de la empresa la amortización no reflejaría la depreciación que tendría el vehículo en ese periodo. Por ello, se ha de determinar si es posible aplicar un método diferente, que se ajuste en mayor medida a la realidad.

En este sentido, la única alternativa que cabría es la posibilidad de que la empresa pruebe la verdadera depreciación del elemento patrimonial durante el tiempo de tenencia del mismo. Téngase en cuenta que cuando el importe de la amortización exceda del resultante de aplicar los métodos establecidos en el artículo 12.1 de la LIS, el propio precepto establece que para que la amortización resulte fiscalmente deducible deberá justificarse que responda a la depreciación efectiva del inmovilizado²⁰. Por todo ello, se va a considerar que la dotación contable refleja la depreciación efectiva de este elemento patrimonial, en la medida en que se ha distribuido la base de amortización entre los meses en los que el vehículo va a estar en poder de la empresa. En consecuencia, no va a ser necesario realizar ningún ajuste en este caso, aunque se deberá mantener toda la documentación que permita acreditar la verdadera depreciación sufrida por el elemento patrimonial, en caso de que sea requerido para ello por la Administración tributaria. Básicamente, será suficiente con acreditar que el vehículo tenía un valor garantizado de recompra en una fecha determinada y que la política de la empresa consiste en cambiar el vehículo cada 18 meses, así como que la empresa emplea un sistema de amortización homogéneo en este tipo de situaciones.

F) Amortización de la máquina clasificada como «activo no corriente mantenido para la venta»

En relación con la amortización se ha de recordar que hasta el momento en que se produce la reclasificación es posible la amortización de la maquinaria. En este sentido, contablemente la dotación correspondiente a 2018 se ha determinado del siguiente modo:

$$\text{Amortización (2018)} = 80.000 \times 1/10 \times 3/12 = 2.000 \text{ euros}$$

En la medida en que este elemento patrimonial fue adquirido en 2016, cuando la entidad tenía la consideración de empresa de reducida dimensión y se trataba de un elemento

²⁰ El artículo 12.1 de la LIS establece que «se considerará que la depreciación es efectiva cuando: [...] e) El contribuyente justifique su importe». En este sentido, la Consulta de 31 de octubre de 2006 (V2181/2006 –NFC030992–) señala en un caso equiparable al que es objeto de estudio lo siguiente:

Por tanto, a efectos de determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades, el gasto contabilizado en concepto de amortización del inmovilizado objeto de consulta se considera que responde a la depreciación efectiva, sin necesidad de justificación, cuando resulte de aplicar cualquiera de los métodos establecidos en el citado artículo 11.1 del TRLIS, de manera que, en su caso, el gasto por amortización que excediera del resultante de aplicar tales métodos deberá justificarse que responde a la depreciación efectiva del inmovilizado, al objeto de que sea fiscalmente deducible.

nuevo del inmovilizado material, podrá aplicar el incentivo fiscal previsto en el artículo 103 de la LIS, por lo que podrá amortizar el doble del coeficiente de tablas. Esto supone que podrá aplicar el doble de la amortización contabilizada (4.000 €), por lo que deberá realizar un ajuste negativo de 2.000 euros.

Por otra parte, en 2018 la empresa ha registrado el deterioro que ha experimentado la maquinaria en dicho periodo, tanto en el momento de la reclasificación, por importe de 1.000 euros, como al final del ejercicio (que tiene su origen en el que la maquinaria ya no es objeto del proceso de amortización sistemática), por importe de 5.200 euros. El artículo 13.2 de la LIS determina que las pérdidas por deterioro relativas al inmovilizado material no resultan deducibles en el periodo en el que se registren contablemente²¹. Estas pérdidas por deterioro serán deducibles de conformidad con el artículo 20 de la LIS, lo que en el caso analizado supone que solo será deducible en el periodo en que se dé de baja el elemento de la contabilidad, pues dicho elemento no resulta amortizable²².

G) Amortización de la marca

En relación con la marca, que se ha reconocido en el patrimonio empresarial a comienzos del mes de marzo de 2018, se ha registrado contablemente en este periodo impositivo la siguiente cuota de amortización:

$$\text{Amortización (2018)} = 25.000 \times 0,1 \times 10/12 = 2.083,33 \text{ euros}$$

A efectos del IS el porcentaje que se aplicará es el 5 %, pues el artículo 12.2 de la LIS determina en relación con la amortización del inmovilizado intangible que «cuando la misma [vida útil] no pueda estimarse de manera fiable, la amortización será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe». De acuerdo con ello la amortización fiscal que procede en 2018 se calculará como sigue:

$$\text{Amortización (2018)} = 25.000 \times 0,05 \times 10/12 = 1.041,67 \text{ euros}$$

En consecuencia, procederá realizar un ajuste positivo por importe de 1.041,66 euros.

²¹ El artículo 13.2 determina que «no serán deducibles: a) Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio».

²² El párrafo final del artículo 13.2 de la LIS dispone que «las pérdidas por deterioro señaladas en este apartado serán deducibles en los términos establecidos en el artículo 20 de esta ley». Por su parte, el artículo 20 b) señala que «tratándose de elementos patrimoniales no amortizables integrantes del inmovilizado, [las pérdidas por deterioro serán deducibles] en el periodo impositivo en que estos se transmitan o se den de baja».

H) Derecho de usufructo

En la medida en que se trata de un activo intangible consistente en un derecho que tiene una duración limitada en el tiempo, se aplicará la regla contable consistente en distribuir el precio de adquisición entre el plazo y la duración del derecho. En consecuencia, no se deberán realizar ajustes.

I) Pérdidas por deterioro de valor de créditos comerciales

Contablemente se ha contabilizado como gasto una pérdida por deterioro de créditos por importe de 39.152,89 euros, correspondiente a tres créditos que han de ser analizados individualmente a efectos de determinar su posible deducción fiscal de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1 de la LIS.

La pérdida relativa al crédito que venció a comienzos de septiembre de 2018 es deducible de acuerdo con el artículo 13.1 b) de la LIS, pues la sociedad deudora fue declarada en concurso de acreedores con anterioridad a que finalizara el periodo impositivo.

En cuanto a la pérdida por deterioro relativa al crédito con la diputación de su provincia por importe de 755,36 euros no resulta deducible en la medida en que se trata de un crédito con una institución pública, sin que haya constancia de que se haya iniciado un procedimiento judicial o arbitral que verse sobre la existencia o cuantía del crédito. Por tanto, se deberá realizar un ajuste positivo por el importe de la pérdida contabilizada, es decir, 755,36 euros.

Finalmente, el tercer crédito que ha dado lugar al registro contable de una pérdida por deterioro se refiere a un crédito adeudado por un organismo público de Perú. La cuestión que se plantea a estos efectos es si un Estado extranjero se puede considerar ente público a efectos de la deducción de la pérdida por deterioro derivada de créditos adeudados por entidades de derecho público de terceros países. A estos efectos, el Tribunal Supremo (TS) ha considerado que, en la medida en que el Estado español no puede, ni jurídica ni económicamente, garantizar la solvencia de un Estado extranjero, sobre cuyas vicisitudes y crisis económicas la Administración pública española no tiene ningún control, hay que entender que cuando se habla de «entes públicos» se refiere únicamente a los españoles, lo que implica que los créditos adeudados por entes públicos extranjeros sí pueden tener la consideración de dudoso cobro cuando, lógicamente, concurren los demás requisitos exigidos fiscalmente para tal calificación²³. No obstante, es preciso reconocer que la Audiencia Na-

²³ En este sentido la STS de 24 de junio de 2004 (rec. núm. 8717/1999 –NFJ019010–), que confirma los argumentos señalados en la Resolución del TEAC de 26 de junio de 1996, FJ 5.º (RG 2045/1993 [también puede verse en el mismo sentido la Resolución del TEAC de 10 de julio de 1996 (RG 2043/1993 –NFJ004963–), FJ 5.º]. En concreto el FJ 3.º de la sentencia del TS señala lo siguiente:

cional (AN) ha mantenido un criterio contrario en alguna sentencia²⁴. En el caso, dado que el crédito nació a principios del ejercicio 2018, concurren los requisitos para su deducibilidad.

J) Provisión para otras responsabilidades para hacer frente a indemnizaciones por despido

En el caso de la provisión que se ha considerado gasto contable para prever el pago de la indemnización del trabajador despedido, resulta deducible fiscalmente, pues existe certeza sobre la producción de la circunstancia que va a motivar la indemnización y responde a una causa legalmente establecida. En definitiva, el hecho generador de la responsabilidad ya se ha producido, por lo que la empresa deberá asumirla en todo caso, si bien se desconoce la cuantía definitiva de la misma o el momento del pago.

Ahora bien, la provisión dotada contablemente lo ha sido por una cifra superior a la indemnización que la entidad espera abonar, pues una parte de la cantidad provisionada hace referencia a futuras indemnizaciones a las que podría tener que hacer frente como consecuencia de despidos que aún no se han producido. Desde el punto de vista contable esta parte de la provisión no debió de haberse registrado de esta manera, pues se trata de una contingencia que no da lugar a ningún apunte en la cuenta de pérdidas y ganancias, sino que, en todo caso, se debería haber informado de dicha circunstancia en la memoria de las cuentas anuales. Así es en la medida en que el elemento determinante de esta respon-

La resolución del TEAC de 26 de junio de 1996, a la que se remite la sentencia recurrida para admitir su argumentación, dice que dentro de las entidades dotadas de personalidad jurídica pública hay un núcleo que realiza la gestión pública (sometidas a la fiscalización del Tribunal de Cuentas) y cuya actividad pública fomenta el interés público de cualquier clase; en este sentido, no puede entenderse, lógicamente, que estos entes, en cumplimiento de esos fines, se puedan declarar insolventes o puedan desaparecer como consecuencia de crisis económicas. Ahora bien, las consideraciones expuestas, puestas en conexión con los principios de legalidad y territorialidad reflejados en los arts. 2.º de la Ley 61/1978 del IS y 9.º y 21 de la Ley General Tributaria, han de circunscribirse necesariamente a los entes públicos nacionales, con carácter exclusivo. El precepto indicado no puede entenderse de otra forma pues el Estado español no puede, ni jurídica ni económicamente, garantizar la solvencia de un Estado extranjero, sobre cuyas vicisitudes y crisis económicas la Administración pública española no tiene ningún control. En consecuencia, hay que entender que cuando el art. 82.3 a) del Reglamento del IS habla de «entes públicos» se refiere, únicamente, a los españoles, lo que implica que los créditos adeudados por entes públicos extranjeros –y, consecuentemente, los adeudados en este caso por el Gobierno de la República Dominicana– sí pueden tener la consideración de dudoso cobro cuando, lógicamente, concurren los demás requisitos exigidos fiscalmente para tal calificación.

²⁴ En concreto, la SAN de 28 de octubre de 2004 (rec. núm. 622/2002 –NFJ018388–) consideró en el FJ 2.º que una sanción impuesta por el Estado argentino no era deducible en la medida en que «... no es aceptable la tesis de la sociedad recurrente que pretende excluir del concepto de «entes públicos», a los que hace mención el art. 14 e), de la Ley 61/1978, del IS, del Estado argentino, de su gobierno, y, en concreto, del órgano administrativo que le impuso la sanción de multa».

sabilidad (el despido) no se ha producido aún, por lo que la misma depende de un hecho incierto en el futuro. En cualquier caso, fiscalmente esta parte de la provisión dotada no será deducible, por lo que procederá un ajuste positivo de 20.000 euros, pues tan solo es deducible como gasto aquello que tiene dicha consideración según la normativa contable.

K) Aportaciones a seguro colectivo

La cantidad aportada al seguro colectivo es totalmente deducible en el IS, al cumplirse los requisitos del artículo 14.2 de la LIS, al tratarse de un seguro colectivo que cubre contingencias análogas a la de los planes de pensiones²⁵. Primero, han sido imputadas a los trabajadores. Segundo, la empresa ha transmitido el derecho a la percepción de las prestaciones que en el futuro se devenguen a los trabajadores. Tercero, se ha transmitido la titularidad de los fondos (en el supuesto se dice que las cantidades se han aportado a un seguro colectivo, que siempre es externo). Por tanto, no es necesario realizar ajuste alguno.

L) Aportación al plan de retribución a largo plazo en especie

Contablemente se ha registrado un gasto de personal por importe de 30.000 euros como consecuencia de las cantidades aportadas al plan de retribución a largo plazo.

A efectos fiscales, el apartado 6 del artículo 14 de la LIS se refiere a los gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados cuando se satisfagan mediante la entrega de los mismos. El precepto establece que tales gastos serán fiscalmente deducibles cuando se produzca dicha entrega²⁶. Lo mismo ocurre, según lo dispuesto en el apartado 3 e) del mismo precepto, cuando los pagos basados en instrumentos de patrimonio se satisfagan en efectivo. En realidad, estas normas responden a un criterio general de que cualquier gasto de personal futuro, aunque se trate de una obligación cierta y contraída por la entidad, solo será deducible en el periodo en que el pago resulte exigible para el empleado.

En consecuencia, en el caso planteado en el ejercicio 2018 se deberá realizar un ajuste positivo por el importe de la dotación realizada contablemente, por lo que dicho ajuste as-

²⁵ Dicho precepto establece que «serán igualmente deducibles las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: 1.º Que sean imputadas fiscalmente a las personas a quienes se vinculen las prestaciones; 2.º Que se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción de las prestaciones futuras; 3.º Que se transmita la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan dichas contribuciones».

²⁶ El artículo 14.6 de la LIS determina que «los gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan mediante la entrega de los mismos, serán fiscalmente deducibles cuando se produzca esta entrega».

cenderá a 30.000 euros. Tales cantidades serán deducibles en el periodo en el que se entreguen las acciones a los trabajadores.

M) Provisión para el pago de una sanción

Aunque la legislación reguladora del IS nunca ha establecido una previsión en este sentido, parece razonable entender que una previsión solo sea deducible cuando lo sea el gasto al que la misma se refiera. En definitiva, si el gasto que se provisiona no resulta deducible en el IS no tiene el menor sentido que se deduzca una previsión que pretende anticipar la deducción de dicha responsabilidad futura. Así lo ha considerado la Administración en diversas consultas que, aunque se refieren a anteriores regulaciones de este impuesto, resultan plenamente aplicables en el marco de la Ley 27/2014, pues, como se ha indicado, en ninguna de las leyes reguladoras del impuesto se ha hecho mención a esta cuestión²⁷.

En consecuencia, la previsión dotada contablemente no va a resultar deducible en el IS, por lo que se deberá realizar un ajuste positivo de 12.000 euros.

N) Condena en costas

La DGT se ha pronunciado sobre la deducción de las costas que debió satisfacer una sociedad tras ser condenada en un proceso judicial. Ha considerado que en la medida en que de acuerdo con la regulación sustantiva de esta figura no se trata de una multa o sanción penal o administrativa, y tampoco se trata de gastos que deriven de actuaciones con trarias al ordenamiento jurídico ni se establece especificidad alguna en el artículo 15 de la

²⁷ En este sentido, la Consulta de 30 de septiembre de 1999 (1728/1999 –NFC071571–), estando vigente la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, en la que señala:

son deducibles las dotaciones relativas a responsabilidades procedentes de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados cuya cuantía no esté definitivamente establecida. Sin embargo, en la medida que según parece desprenderse del supuesto de hecho contemplado el expediente finalizaría con una sanción y, dado que, según el artículo 14 de la LIS no se consideran gastos deducibles las multas o sanciones, la dotación a la provisión por riesgos y gastos no tendría tampoco carácter deducible.

Por su parte, en relación con el Texto Refundido de 2004 la Consulta de 10 de octubre de 2007 (V2141/2007 –NFC071572–), relativa a una deuda tributaria del IS liquidada en acta de inspección, parte de la no deducibilidad de la provisión para determinar la no reversión del ajuste cuando el fallo judicial sea firme. La DGT concluye:

las provisiones dotadas en el ejercicio 2002/2003 representaban una deuda tributaria por el concepto del impuesto sobre sociedades y, por tanto, no tenían la consideración de fiscalmente deducibles en virtud de lo dispuesto en el artículo 14.1 b) del TRLIS, por lo que no será susceptible de reversión en el ejercicio en que los tribunales lleguen a confirmar el criterio de la Administración tributaria.

LIS respecto del pago de las costas, deben considerarse como gastos fiscalmente deducibles siempre que se cumplan los restantes requisitos para la deducción de gastos en el IS²⁸.

Ñ) Venta de acciones propias

La DGT considera que el resultado positivo o negativo derivado de las operaciones de transmisión de acciones propias no debe tener la consideración de renta en la determinación de la base imponible del IS. La LIS no establece una regulación específica relativa al tratamiento fiscal de estas operaciones, por lo que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 10.3 de la LIS, será de aplicación el criterio contable. En este sentido, el PGC señala en la NRV 9.^a 4 que, en el caso de que la empresa realice cualquier tipo de transacción con sus propios instrumentos de patrimonio, el importe de estos instrumentos se registrará en el patrimonio neto, como una variación de los fondos propios, y en ningún caso podrán ser reconocidos como activos financieros de la empresa ni se registrará resultado alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias. De este tratamiento contable se desprende que la transmisión de acciones propias realizada por la entidad no tendrá efectos en la base imponible del IS por cuanto la incidencia positiva o negativa no determina un resultado a computar en la cuenta de pérdidas y ganancias, sino una simple variación del patrimonio neto de la entidad. En consecuencia, tampoco tiene a efectos del IS la condición de ingreso o gasto²⁹.

²⁸ En este sentido la Consulta de 6 de julio de 2016 (V3145/2016 –NFC061363–) señala lo siguiente:

se consulta sobre la deducibilidad en el impuesto sobre sociedades de las cantidades pagadas por la consultante en concepto de costas del procedimiento. Al respecto, la regulación de las costas procesales dimanantes de un proceso penal se encuentra en los artículos 123 y siguientes de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal y en los artículos 239 y siguientes del Real decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal. En la medida en que conforme a la regulación anterior no se trata de una multa o sanción penal o administrativa, tampoco se trata de gastos que deriven de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico ni se establece especificidad alguna en el artículo 15 de la LIS respecto del pago de las costas, deben considerarse como gastos fiscalmente deducibles siempre que se cumplan los restantes requisitos para la deducción de gastos en el impuesto sobre sociedades.

²⁹ En este sentido, la Consulta de 22 de enero de 2016 (V0245/2016 –NFC057655–), que señala lo siguiente:

La LIS no contiene ninguna regulación específica acerca del tratamiento fiscal de las operaciones de transmisión de acciones propias, por lo que será de aplicación el criterio contable en base a lo establecido en el artículo 10.3 de la LIS. En este sentido, de acuerdo con Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, según dispone, en su segunda parte, la norma de registro y valoración 9.^a 4: «4. Instrumentos de patrimonio propio [...] En el caso de que la empresa realice cualquier tipo de transacción con sus propios instrumentos de patrimonio, el importe de estos instrumentos se registrará en el patrimonio neto, como una variación de los fondos propios, y en ningún caso podrán ser reconocidos como activos financieros de la empresa ni se registrará resultado alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias». De lo que se desprende que la transmisión de acciones propias realizada por la entidad consultante no tendrá efectos en la base imponible del impuesto sobre sociedades por cuanto la incidencia

O) Indemnización obtenida en sentencia que no ha adquirido firmeza

La LIS no prevé ninguna norma especial en lo que se refiere a la percepción de indemnizaciones, por lo que la solución se debe obtener por la aplicación del principio del devengo. Según ha determinado la DGT el ingreso derivado de una indemnización acordada por sentencia judicial se integrará en la base imponible del IS cuando la sentencia sea firme, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11.1 de la LIS. De este modo, las indemnizaciones acordadas por sentencia judicial se devengan y se integran en la base imponible del periodo impositivo en que la sentencia adquiera firmeza, pues en ese momento deja de ser una expectativa de derecho y se tiene certeza jurídica del derecho al ingreso. Por tanto, en la medida en que en el caso planteado la sentencia no es firme, al ser recurrida en segunda instancia, la entidad no debe incluir entre los ingresos la indemnización. Ahora bien, al haberse instado la ejecución provisional de la sentencia en primera instancia, deberá registrar un pasivo por el importe cobrado³⁰.

positiva o negativa no determina un resultado a computar en la cuenta de pérdidas y ganancias, sino una simple variación del patrimonio neto de la entidad, dado que no tiene la condición de ingreso o gasto a que se refiere el artículo 36 del Código de Comercio y, por tanto, tampoco tiene esta condición a efectos del impuesto sobre sociedades.

³⁰ Así lo ha señalado la DGT en la Consulta de 15 de febrero de 2016 (V0614/2016 –NFC058230–):

Antes de entrar a analizar los efectos fiscales es necesario hacer referencia a lo dispuesto en el artículo 526 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, en adelante LEC, en virtud del cual: «quien haya obtenido un pronunciamiento a su favor en sentencia de condena dictada en primera instancia podrá, sin simultánea prestación de caución, pedir y obtener su ejecución provisional conforme a lo previsto en los artículos siguientes». Con ocasión de la ejecución provisional, siguiendo lo dispuesto en la LEC el ejecutado deberá poner a disposición del Juzgado, para su entrega al ejecutante, la cantidad a la que hubiere sido condenado, más los intereses correspondientes y las costas que se hubieren producido hasta ese momento. Dichas cantidades, sin embargo, no son percibidas por el ejecutante, en este caso el consultante, de manera definitiva o con pleno derecho, puesto que conforme a lo establecido en el artículo 533 de la LEC: «si el pronunciamiento provisionalmente ejecutado fuere de condena al pago de dinero y se revocara totalmente, se sobreseerá la ejecución provisional y el ejecutante deberá devolver la cantidad que, en su caso, hubiere percibido, reintegrar al ejecutado las costas de la ejecución provisional que este hubiere satisfecho y resarcirle de los daños y perjuicios que dicha ejecución le hubiere ocasionado.» Por otra parte, el artículo 11.1 de la LIS señala que: «1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros». De acuerdo con lo anterior, las indemnizaciones acordadas por sentencia judicial se devengan y se integran en la base imponible del periodo impositivo en que son firmes, pues en ese momento deja de ser una expectativa de derecho y se tiene certeza jurídica del derecho al ingreso. Una sentencia tiene la consideración de firme, de acuerdo con lo establecido en el artículo 207 de la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, cuando contra ella «no cabe recurso alguno bien por no preverlo la ley, bien porque, estando previsto, ha transcurrido el plazo legalmente fijado sin que ninguna de las partes lo haya presentado». En el presente caso no se

P) Devolución del exceso de cotizaciones a la Seguridad Social

La LIS no contiene una norma específica que se refiera a la imputación de la devolución de impuestos o cotizaciones contabilizadas en su día como gasto, por lo que se aplicará la normativa contable. En este ámbito, dicha devolución se reconocerá en la cuenta 636, «Devolución de impuestos», que recoge el importe de los reintegros de impuestos exigibles por la empresa como consecuencia de pagos indebidamente realizados, y que se abonará cuando sean exigibles las devoluciones. Esto determina que la devolución del exceso de cotización se imputará como ingreso en la base imponible del IS del periodo impositivo en que se reconozca el derecho a la devolución³¹. En consecuencia, en este caso no se deberá realizar ningún ajuste.

Q) Deducibilidad de los gastos financieros

El artículo 16 de la LIS establece una limitación general de los gastos financieros que resultan deducibles en cada ejercicio. A tal efecto, el precepto establece que los gastos financieros netos³² serán deducibles con el límite del 30 % del beneficio operativo³³ del ejer-

aportan datos suficientes para conocer si la sentencia ha adquirido firmeza o ha sido ejecutada de forma provisional. En todo caso, el ingreso derivado de la indemnización se devengará en el periodo impositivo en el que la sentencia adquiera firmeza. Este ingreso se integrará en la base imponible del impuesto sobre sociedades de dicho periodo impositivo, sin que la norma prevea exención alguna. No obstante, si la sentencia no hubiera adquirido firmeza, por haber sido recurrida en segunda instancia, la entidad consultante no tendría que contabilizar ingreso alguno por el cobro de la indemnización en ese ejercicio sino que debe registrar un pasivo por el importe cobrado.

³¹ En este sentido, la Consulta de la DGT de 3 de abril de 2018 (V0878/2018 –NFC068833–) señala:

en la medida en que la LIS no contiene una norma específica que se refiera a la imputación de la devolución de impuestos o cotizaciones contabilizadas en su día como gasto, por lo tanto a estos efectos será necesario acudir a la norma contable, en concreto el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE de 20 de noviembre), destina la cuenta 636 al registro de la devolución de impuestos [...] En consecuencia, la devolución del exceso de cotización, contabilizado en su día como gasto y deducido fiscalmente, debe imputarse como ingreso en la base imponible del impuesto sobre sociedades del periodo impositivo en que se reconoce el derecho a su devolución.

³² El apartado 1 dispone que «a estos efectos se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el periodo impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refieren las letras g), h) y j) del artículo 15 de esta ley».

³³ Dicho concepto se define del siguiente modo en el artículo 16.1 de la LIS:

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones

cicio, siendo definidos tales conceptos en el apartado 1 de dicho precepto. No obstante, este límite no se aplica en ningún caso si el importe de los gastos financieros netos no excede de 1 millón de euros, por lo que hasta dicha cifra los gastos financieros son deducibles íntegramente, aunque se supere el 30 % del beneficio operativo.

Ahora bien, se prevé que la parte del beneficio operativo del ejercicio que no haya sido utilizada en un periodo impositivo puede ser trasladada a los cinco años inmediatos y sucesivos. De este modo, si en un periodo impositivo los gastos financieros netos están por debajo del límite del 30 % del beneficio operativo, la diferencia se puede trasladar a los cinco años siguientes, en los cuales se añadirá al límite de ese periodo impositivo, en el cual podrían deducirse gastos financieros por encima del límite establecido con carácter general. Contablemente, esta situación se reflejará mediante el registro de un activo por impuesto diferido.

En el caso planteado esta situación se produce en los años 2016 y 2017. En dichos periodos los gastos financieros netos son menores que el límite del 30 % del beneficio operativo del ejercicio, por lo que la diferencia entre ambas cifras se puede trasladar a los cinco años siguientes. En concreto, el límite correspondiente a 2016 era de 1.140.000 euros ($3.800.000 \times 0,30$). En tanto que los gastos financieros netos del periodo han sido 1.090.000, existe un saldo positivo de 50.000 euros que podrá ser aplicado en los cinco ejercicios siguientes. Algo similar ocurre en 2017. El límite de deducción correspondiente a dicho periodo era de 1.500.000 ($5.000.000 \times 0,30$), si bien los gastos financieros netos del periodo ascendieron a 1.100.000 euros. Por tanto, 400.000 euros podrán ser aplicados en los cinco periodos siguientes.

En 2018, el resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias presenta la siguiente configuración:

| A) Operaciones continuadas | Ejercicio 2018 |
|---|----------------|
| 1. Importe neto de la cifra de negocios | 29.990.876 |
| a) Ventas | 29.990.876 |
| b) Prestaciones de servicios | |



de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de esta ley.

| A) Operaciones continuadas | Ejercicio 2018 |
|---|----------------|
| 2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación | 40.500 |
| 3. Trabajos realizados por la empresa para su activo | |
| 4. Aprovisionamientos | -8.092.405 |
| a) Consumo de mercaderías | |
| b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles | -8.092.725 |
| c) Trabajos realizados por otras empresas | |
| d) Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos | 320 |
| 5. Otros ingresos de explotación | 717,36 |
| a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente | |
| b) Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del periodo | 717,36 |
| 6. Gastos de personal | -16.506.759,90 |
| a) Sueldos, salarios y asimilados | -12.207.123 |
| b) Cargas sociales | -4.251.636,90 |
| c) Provisiones | -48.000 |
| 7. Otros gastos de explotación | -3.444.934,28 |
| a) Servicios exteriores | -3.448.134,28 |
| b) Tributos | 20.700 |
| c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales | |
| d) Otros gastos de gestión corriente | -17.500 |
| 8. Amortización del inmovilizado | -80.264,83 |
| 9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras | |
| 10. Excesos de provisiones | |



| A) Operaciones continuadas | Ejercicio 2018 |
|--|---------------------|
| 11. Deterioro y resultados por enajenaciones del inmovilizado | -6.200 |
| a) Deterioros y pérdidas | -6.200 |
| b) Resultados por enajenaciones y otras | |
| A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11) | 1.901.529,35 |

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16 de la LIS, el beneficio operativo del periodo 2018 vendría dado por:

| | |
|--|---------------------|
| Resultado de explotación | 1.901.529,35 |
| + Amortizaciones | 80.264,83 |
| + Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero | 717,36 |
| + Deterioro y resultados de enajenaciones de inmovilizado | 6.200 |
| + Dividendos (mín. 5 % participación o precio de adquisición mayor que 20 millones de euros) | |
| = Beneficio operativo (2018) | 1.988.711,54 |

En consecuencia, en 2018 el límite correspondiente sería 596.613,46 euros ($1.988.711,54 \times 0,30$), si bien en la medida en que el límite mínimo es 1.000.000 euros, podrá deducir esta última cantidad. Pero, además, podrá añadir a esa cantidad los importes no deducidos en los cinco años anteriores. Los datos ofrecidos por la entidad determinan que la cantidad pendiente del periodo 2016 (50.000 €), más la procedente de 2017 (400.000 €), lo que hace un total de 450.000 euros, que se podrá sumar al señalado límite máximo que establece la normativa en cada periodo. En consecuencia, en 2018 la entidad podrá deducir unos gastos financieros por importe de 1.450.000 euros.

En virtud de todo lo anterior, no serán deducible todos los gastos financieros en los que la entidad ha incurrido en 2018, pues no podrá deducir 159.035,06 euros (total de gastos financieros menos la cuantía deducible = $1.609.035,06 - 1.450.000$). Esto determina que en dicho periodo deba realizar un ajuste positivo por dicho importe. No obstante, los gastos que no puedan ser deducidos por superar los señalados límites podrán ser objeto de deducción en los periodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del periodo im-

positivo correspondiente, debiéndose respetar en todo caso el mismo límite anual. Así es en la medida en que la norma no da lugar a una limitación definitiva de la deducibilidad de los gastos financieros, en la medida en que permite su deducción diferida, por lo que en la práctica supone una regla de imputación temporal específica para este tipo de gastos. Contablemente, esta situación se reflejará mediante el registro de un activo por impuesto diferido. De este modo, en 2019 y, en su caso, en los periodos siguientes, junto con los gastos financieros del periodo la entidad podrá deducir 159.035,06 euros en concepto de gastos financieros, que corresponden con los gastos devengados en 2018 pero que no pudieron ser deducidos en dicho periodo.

R) Validez de la factura corregida manualmente y de la factura recibida en pdf sin firma electrónica

En el caso se hace referencia a dos supuestos distintos en los que pueden existir dudas sobre la validez de la factura, lo que tendría consecuencias tanto en relación con la cuota deducible en el IVA como con el gasto deducible en el IS. El primer caso se refiere a una factura que fue corregida manualmente después de su emisión y el segundo a la validez de una factura recibida por correo electrónico en formato pdf que no había sido firmada electrónicamente.

En cuanto a la factura emitida en papel, que con posterioridad fue digitalizada por la empresa³⁴, y que fue corregida manualmente a bolígrafo por el emisor después de su impresión, hay que señalar que la DGT admite la validez de estas facturas al considerar que la

³⁴ Pese a que haya sido digitalizada no puede considerarse como una factura electrónica, pues no tendrán dicha consideración las facturas que, habiendo sido emitidas y expedidas en papel por el proveedor, sean recibidas en este mismo formato por el destinatario, aunque sean posteriormente digitalizadas por este para su conservación. No obstante, si la factura es expedida y recibida en formato electrónico tendrá la consideración de factura electrónica aunque haya sido emitida originalmente en papel y posteriormente digitalizada por el proveedor de la contribuyente. Así lo señalan las Consultas de 12 de julio de 2016 (V3253/2016 -NFC061632-) y 25 de septiembre de 2018 (V2607/2018 -NFC070185-):

Una factura expedida y recibida en formato electrónico tendrá la consideración de factura electrónica aunque hubiera sido emitida originalmente en papel y posteriormente digitalizada por el proveedor de la consultante no así, sin embargo, las facturas que, habiendo sido emitidas y expedidas en papel por el proveedor, sean recibidas en este mismo formato por la consultante aunque sean posteriormente digitalizadas por la misma para su conservación.

Sobre la factura electrónica ya se había pronunciado la DGT en la Consulta de 15 de septiembre de 2014 (V2426/2014 -NFC052459-), en la que disponía:

una factura en formato electrónico (como pudiera ser una factura en papel escaneada) que reúna todos los requisitos establecidos en el reglamento citado y que sea expedida y recibida en dicho formato a través de un correo electrónico, tendrá la consideración de factura electrónica a los efectos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

regulación contenida en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, no impide que algunos datos de la factura sean completados de manera manual aunque esta haya sido creada utilizando medios mecánicos o electrónicos. En estos casos no perderán la condición de factura a efectos de los impuestos señalados siempre que contenga las menciones previstas, según los casos, en los artículos 6 o 7 de dicho reglamento y garantice la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido³⁵, tal y como exige el artículo 164 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En relación con la factura electrónica que no ha sido firmada electrónicamente, en principio no hay problema para la deducción del gasto en el IS ni de la cuota de IVA, pues de acuerdo con la doctrina de la DGT la factura electrónica no precisa de condiciones o requisitos adicionales respecto de la expedida en papel³⁶. Dicho centro directivo ha señalado que una factura recibida por la consultante en formato pdf por correo electrónico tendrá la consideración de factura electrónica, al haber sido expedida y recibida en formato electrónico, aun cuando dicha factura no haya sido firmada digitalmente por el emisor de la misma. Téngase en cuenta que el artículo 8 del Reglamento de facturación establece que la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura, en papel o electrónica, podrán garantizarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, en particular, mediante los controles de gestión usuales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo³⁷. Por su parte, el artículo 10 del citado reglamento establece a título de ejemplo tres medios

³⁵ Así lo señala la Consulta de 25 de septiembre de 2018 (V2607/2018 –NFC070185–):

De todo lo anterior, debe señalarse que la regulación contenida en el Reglamento de facturación no impide que una parte de la factura sea completada de manera manual aunque esta haya sido creada utilizando medios mecánicos o electrónicos. Por tanto, la consultante podrá completar manualmente (a bolígrafo) las facturas después de su impresión, y estas no perderán la consideración de factura a los efectos del impuesto cuando contenga las menciones específicas previstas en los artículos 6 o en su caso, 7 del Reglamento de facturación y garantice la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido en los términos señalados.

³⁶ Así lo ha determinado la DGT, entre otras, en las Consultas de 21 de octubre de 2015 (V3213/2015 –NFC057036–) y 12 de julio de 2016 (V3253/2016 –NFC061632–).

³⁷ La Consulta de 21 de octubre del 2015 (V3213/2015 –NFC057036–) señala lo siguiente:

... la garantía de la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica no precisa de condiciones o requisitos adicionales respecto de la expedida en papel. En cualquier caso, corresponde al obligado a su expedición la prueba de esta garantía que, sin perjuicio del principio general de libertad de prueba admitido por nuestro ordenamiento jurídico, podrá realizarse a través de los controles de gestión usuales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo. De esta forma, si la consultante puede garantizar a través de sus propios controles de gestión o de auditoría, la seguridad, la autenticidad del origen y la integridad del contenido de las facturas expedidas objeto de consulta, debe concluirse que, a falta de otros elementos de prueba, el sistema de facturación propuesto para la emisión de facturas electrónicas cumple con los requisitos establecidos en el Reglamento de facturación.

que permiten presumir la garantía de los señalados requisitos³⁸. En este marco normativo la firma digital es solamente un medio a través del cual se entienden acreditados la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica³⁹.

Por tanto, debe admitirse, en principio, la deducción en el IS de los gastos documentados en las facturas que han sido objeto de estudio, si bien la Administración tributaria podrá comprobar con posterioridad el cumplimiento de los requisitos que establece la normativa en cuanto a la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura.

S) Impuesto sobre sociedades contabilizado

En virtud del artículo 15 b) de la LIS no tendrán la consideración de gasto deducible «los derivados de la contabilización del impuesto sobre sociedades». En consecuencia, se debe realizar un ajuste positivo por el IS registrado por importe de 176.987,38 euros.

T) Base imponible negativa pendiente de compensar

De acuerdo con el artículo 26.1 de la LIS «las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos siguientes». Aunque dicho precepto establece un límite a la compensación de la base imponible negativa, este no resulta de aplicación cuando su cuantía no supere el millón de euros⁴⁰. En consecuencia, la base imponible negativa generada en el periodo anterior por importe de 18.400 euros se puede aplicar en su totalidad en el periodo impositivo 2018.

³⁸ Todos estos aspectos relacionados con la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica se regulan de un modo más detallado en la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, particularmente en su artículo 3. Son diversas las Consultas de la DGT que han analizado estos requisitos, como la de 15 de septiembre de 2014 (V2426/2014 –NFC052459–) o la de 21 de octubre de 2015 (V3213/2015 –NFC057036–).

³⁹ Así lo señaló la Consulta de 12 de julio de 2016 (V3253/2016 –NFC061632–):

En todo caso, las facturas que hayan sido recibidas por correo electrónico en formato PDF por la consultante, con independencia de que no haya sido firmada digitalmente por el emisor de la misma, tendrá la calificación de factura electrónica al haber sido necesariamente expedida y recibida en formato electrónico. Por otra parte, como se ha señalado la firma digital, tal y como establece el artículo 10 del Reglamento de facturación, es solamente un medio a través del cual se entienden acreditados la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica.

⁴⁰ El precepto establece que «en todo caso, se podrán compensar en el periodo impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros».

U) Deducción generada en 2017 y pendiente de aplicación por insuficiencia de cuota

A tenor del artículo 38.2 de la LIS:

será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 12.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 65 por ciento, contratados por el contribuyente, experimentado durante el periodo impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del periodo inmediato anterior.

La contratación del trabajador que da derecho a aplicar esta deducción se produjo en el ejercicio 2017. Sin embargo, en dicho periodo no se pudo aplicar esta deducción por insuficiencia de cuota. Téngase en cuenta que el artículo 39.1 de la LIS establece que las deducciones no podrán superar en cada periodo el 25 % de la cuota íntegra⁴¹. Se ha de recordar que en 2017 la base imponible fue negativa, por lo que no fue posible aplicar esta deducción. No obstante, no se pierde el derecho a aplicar estas deducciones, pues podrán tenerse en cuenta en los 15 años siguientes, respetando igualmente los límites anteriores⁴². En el periodo impositivo, en la medida en que la cuota íntegra asciende a 109.531,52 euros, se podrá aplicar la totalidad de la deducción por importe de 12.000 euros.

V) Otros comentarios

El resto de gastos e ingresos contemplados siguen a efectos del IS las reglas contables, por lo que nos remitimos a lo que se ha analizado en este ámbito. Así, por ejemplo, las pérdidas por deterioro de existencias registradas contablemente sí resultan deducibles en el IS, pues el artículo 13 de la LIS no hace referencia al deterioro de esta masa patrimonial entre las que no tienen carácter deducible. Lo mismo ocurre con las existencias de servicios, que es un concepto que no se encuentra regulado en la LIS, por lo que procede aplicar las reglas contables, de tal modo que el ingreso registrado por valor de 12.000 euros también será computable en la base imponible del IS.

⁴¹ En concreto se establece que «el importe de las deducciones previstas en este capítulo a las que se refiere este apartado, aplicadas en el periodo impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 25 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones».

⁴² El artículo 39.1 de la LIS establece que «las cantidades correspondientes al periodo impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos».

4.3. Liquidación del IS de 2018

Teniendo en cuenta los ajustes a practicar sobre el resultado contable, la liquidación del IS de 2018 presentará el detalle siguiente:

| Resultado contable después de impuestos | | 68.206,82 |
|---|---|---------------------------|
| | | Aumentos Disminuciones |
| | Impuesto sobre sociedades | 176.987,38 |
| | Amortización de la maquinaria adquirida en 2012 | 2.400 |
| | Amortización de la nave industrial adquirida en 2013 | 6.100,20 |
| | Amortización del mobiliario adquirido en 2017 mediante arrendamiento financiero | 12.000 |
| | Amortización de la máquina clasificada como «activo no corriente mantenido para la venta» | 2.000 |
| Ajustes | Pérdidas por deterioro de la máquina clasificada como «activo no corriente mantenido para la venta» | 6.200 |
| | Amortización de la marca | 1.041,66 |
| | Pérdidas por deterioro de valor de créditos comerciales | 755,36 |
| | Provisión para otras responsabilidades para hacer frente a indemnizaciones por despido | 20.000 |
| | Aportación a plan de retribución a largo plazo en especie | 30.000 |
| | Provisión para el pago de una sanción | 12.000 |
| | Gastos financieros | 159.035,06 |
| | = Base imponible previa | 456.526,08 |
| | – Base imponible negativa (2017) | –18.400 |
| | = Base imponible del periodo | 438.126,08 |
| | × Tipo impositivo | 25 % |
| | = Cuota íntegra | 109.531,52 |





| | |
|---------------------|-----------|
| - Deducciones | -12.000 |
| - Bonificaciones | |
| = Cuota líquida | 97.531,52 |
| - Retenciones | -186 |
| - Pagos a cuenta | -5.243 |
| = Cuota diferencial | 92.102,52 |

4.4. Valoración y registro del impuesto corriente

De acuerdo con la NRV 13.^a del PGC, el gasto por impuesto corriente devengado en el ejercicio coincide con la cuota líquida, procediendo el reconocimiento de un pasivo por impuesto corriente en la medida en que la cuota diferencial ha resultado ser positiva:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|---|-----------|-----------|
| 63000 | Impuesto corriente | 97.531,52 | |
| 47300 | Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta | | 5.429 |
| 47520 | Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades | | 92.102,52 |

4.5. Valoración y registro del impuesto diferido

A) Clasificación de los ajustes practicados sobre el resultado contable

El registro del gasto (ingreso) por impuesto diferido que, de acuerdo con la NRV 13.^a del PGC, «se corresponderá con el reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido...» requiere la clasificación de las diferencias temporarias, que son aquellas que tienen origen en la distinta valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa y que, normalmente, se producen –como sucede en el caso que nos ocupa– por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos por la utilización de diferentes criterios de imputación temporal en los ámbitos contable y fiscal y que, consecuentemente, revertirán en periodos futuros. Junto a este tipo de diferencias, pueden aparecer otras de carácter permanente que, según dispone la RICAC de 9 de fe-

brero de 2016 por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios⁴³, son aquellas «entre el importe neto de los ingresos y gastos totales del ejercicio y la base imponible que no se identifican como diferencias temporarias».

Las diferencias temporarias, por su parte, han de ser separadas en imponibles (aquellas que dan lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros) y deducibles (aquellas que dan lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros).

En el caso planteado, los diferentes ajustes practicados sobre el resultado contable se clasificarán como sigue:

| | Cuenta de pérdidas y ganancias | |
|---|--------------------------------|---------------|
| | Aumentos | Disminuciones |
| Diferencias permanentes: | | |
| IS contabilizado | 176.987,38 | |
| Provisión para pago de sanción | 12.000 | |
| Deterioro de créditos (diputación provincial) | 755,36 | |
| Diferencias temporarias: | | |
| 1) <i>Con origen en el ejercicio</i> | | |
| Amortización de ANC mantenido para venta | | 2.000 |
| Amortización de mobiliario (<i>leasing</i>) | | 12.000 |
| Amortización de nave industrial | | 6.100,20 |
| Deterioro de ANC mantenido para venta | 6.200 | |
| Amortización de marca | 1.041,66 | |
| Provisión para despidos futuros | 20.000 | |
| Retribuciones a largo plazo en especie | 30.000 | |
| Deducibilidad gastos financieros (2018) | 159.035,06 | |



⁴³ BOE número 40, de 16 de febrero de 2016.

| | Cuenta de pérdidas y ganancias | |
|--|--------------------------------|------------------|
| | Aumentos | Disminuciones |
| ▶ | | |
| 2) Con origen en ejercicios anteriores | | |
| Amortización maquinaria (2012) | 2.400 | |
| Total | 408.419,46 | 20.100,20 |

Las diferencias permanentes no dan lugar a efecto impositivo alguno en balance. En cuanto a las diferencias temporarias, se producen las siguientes situaciones:

- Las diferencias temporarias con origen en el ejercicio derivadas de ajustes positivos dan lugar al reconocimiento de activos por impuesto diferido, siempre que lo permita el principio de prudencia. En cambio, si son consecuencia de ajustes negativos determinarán el reconocimiento de pasivos por impuesto diferido.
- Las diferencias temporarias con origen en ejercicio anteriores como consecuencia de ajustes positivos dan lugar a la reversión de pasivos por impuesto diferidos mientras que si proceden de ajustes negativos darán lugar a la reversión de activos por impuesto diferido.

B) Valoración y registro de los activos por diferencias temporarias deducibles

En aplicación del principio de prudencia, solo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable la obtención de ganancias fiscales futuras que permitan la recuperación de esos activos. Puesto que De Libris, SA no duda sobre la obtención de ganancias futuras en cuantía suficiente para poder recuperar los activos por impuesto diferido que se presenten, de acuerdo con la última tabla, habrá de reconocer activos por impuesto diferido, valorados según el tipo de gravamen esperado en la fecha de su reversión, por las diferencias temporarias deducibles que, como consecuencia de ajustes negativos en la liquidación del IS, se han originado en el ejercicio, lo que dará lugar a los siguientes registros:

- Por el activo derivado de la diferencia temporaria deducible con origen en el deterioro de la máquina clasificada como «activo no corriente mantenido para la venta»:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 47401 | Activos por diferencias temporarias deducibles (deterioro ANC mantenido para venta) | 1.550 | |
| 63010 | Impuesto diferido | | 1.550 |

- Por el activo derivado de la diferencia temporaria deducible con origen en la amortización de la marca:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|---|--------|--------|
| 47402 | Activos por diferencias temporarias deducibles (amortización marca) | 260,42 | |
| 63010 | Impuesto diferido | | 260,42 |

- Por el activo derivado de la diferencia temporaria deducible con origen en la provisión para despidos futuros:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 47403 | Activos por diferencias temporarias deducibles (provisión despidos futuros) | 5.000 | |
| 63010 | Impuesto diferido | | 5.000 |

- Por el activo derivado de la diferencia temporaria deducible con origen en la aportación al plan de retribuciones a largo plazo en especie:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 47404 | Activos por diferencias temporarias deducibles (plan de retribuciones a largo plazo) | 7.500 | |
| 63010 | Impuesto diferido | | 7.500 |

- Por el activo derivado de la diferencia temporaria deducible con origen en la limitación de la deducibilidad de gastos financieros:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|-----------|-----------|
| 47400 | Activos por diferencias temporarias deducibles (límite gastos financieros) | 39.758,77 | |
| 63010 | Impuesto diferido | | 39.758,77 |

Por su parte, la ampliación de la deducción de gastos financieros como consecuencia de los importes no aplicados en 2016 y 2017 provocará la reversión del activo por impuesto diferido reconocido en esos ejercicios:

- Por la reversión del activo por diferencias temporarias deducibles con origen en el límite de la deducibilidad de los gastos financieros:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|---------|---------|
| 63010 | Impuesto diferido | 112.500 | |
| 47400 | Activos por diferencias temporarias deducibles (límite gastos financieros) | | 112.500 |

C) Valoración y registro de los pasivos por diferencias temporarias im- ponibles

Con carácter general, las diferencias temporarias imponibles darán lugar al reconocimiento de pasivos por impuesto diferido que habrán de ser valorados según el tipo de gravamen esperado en el momento de su reversión. De acuerdo con la tabla incluida en el apartado a) de este epígrafe, De Libris, SA deberá reconocer pasivos por impuesto diferido como consecuencia de las diferencias temporarias con origen en el ejercicio y procedentes de ajustes negativos de la forma siguiente:

- Por el pasivo por la diferencia temporaria imponible originada en el ejercicio como consecuencia de la diferente amortización, en los ámbitos contable y fiscal, de la máquina clasificada como «activo no corriente mantenido para la venta»:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|------|-------|
| 63010 | Impuesto diferido | 500 | |
| 47903 | Pasivos por diferencias temporarias imponibles (encuadradora-2016) | | 500 |

- Por el pasivo por la diferencia temporaria imponible originada en el ejercicio como consecuencia de la diferente amortización, en los ámbitos contable y fiscal, del mobiliario adquirido mediante arrendamiento financiero:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 63010 | Impuesto diferido | 3.000 | |
| 47902 | Pasivos por diferencias temporarias imponibles (<i>leasing</i>) | | 3.000 |

- Por el pasivo por la diferencia temporaria imponible originada en el ejercicio como consecuencia de la diferente amortización, en los ámbitos contable y fiscal, de la nave industrial:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|---|----------|----------|
| 63010 | Impuesto diferido | 1.525,05 | |
| 47901 | Pasivos por diferencias temporarias imponibles (aceleración amortización) | | 1.525,05 |

Por otra parte, la realización de ajustes positivos en la liquidación del IS con la consideración contable de diferencias temporarias con origen en ejercicios anteriores dará lugar a la reversión de los siguientes pasivos por impuesto diferido:

- Por la reversión parcial del pasivo por diferencias temporarias imponibles con origen en la diferente amortización de la máquina adquirida en 2012 respecto de la cual, fiscalmente, se aplicó el beneficio que representa la libertad de amortización:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|------|-------|
| 47900 | Pasivos por diferencias temporarias imponibles (libertad amortización) | 600 | |
| 63010 | Impuesto diferido | | 600 |

D) Valoración y registro de la compensación en el ejercicio de bases imponibles negativas de periodos anteriores

La compensación de bases imponibles negativas da lugar a la desaparición del crédito reconocido en la partida de activo 47450, «Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio 2017», por la cuantía correspondiente de aplicar el tipo de gravamen del 25 % sobre la base imponible negativa aplicada en la liquidación (4.600 €), lo que se registrará como sigue:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 63010 | Impuesto diferido | 4.600 | |
| 47450 | Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio 2017 | | 4.600 |

E) Valoración y registro de las deducciones pendientes de aplicar fiscalmente por insuficiencia de cuota

Como se ha comentado, De Libris, SA generó durante el ejercicio 2017 el derecho a practicar una deducción de 12.000 euros por la contratación de un trabajador con discapacidad, que no pudo ser aplicada por insuficiencia de cuota. Esa situación determinó el

reconocimiento de un crédito fiscal por dicha cuantía, porque la empresa estimó su recuperación en un plazo de diez años⁴⁴.

Dado que en la liquidación de 2018 se aplica la deducción pendiente, procederá la baja del activo por impuesto diferido representativo de esa ventaja fiscal, lo que se reconocerá de la forma siguiente:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|---|--------|--------|
| 63010 | Impuesto diferido | 12.000 | |
| 47420 | Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar | | 12.000 |

4.6. Determinación del gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios

De acuerdo con los movimientos experimentados por las cuentas 63000, «Impuesto corriente», y 63010, «Impuesto diferido», en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2018 lucirá un gasto por impuesto sobre beneficios por la cuantía siguiente:

| | |
|---------------------------------------|------------|
| Impuesto corriente | 97.531,52 |
| ± Impuesto diferido | 79.455,86 |
| = Gasto por impuesto sobre beneficios | 176.987,38 |

5. Determinación del resultado después de impuestos

Para la determinación del resultado después de impuestos, se llevará a cabo la siguiente anotación contable:

| Código | Título | Debe | Haber |
|--------|-------------------------|------------|-----------|
| 12900 | Resultado del ejercicio | 176.987,38 | |
| 63000 | Impuesto corriente | | 97.531,52 |
| 63010 | Impuesto diferido | | 79.455,86 |

⁴⁴ Pese a que fiscalmente, en atención al artículo 19.1 de la LIS, la deducción no aplicada podrá ser utilizada en los quince periodos siguientes, el artículo 5.2 de la RICAC de 9 de febrero de 2016, como se ha comentado, establece que «salvo prueba en contrario, no se considera probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras... cuando se prevea que su recuperación futura se va a producir en un plazo superior a los diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, al margen de cuál sea la naturaleza del activo por impuesto diferido...».

Así, el beneficio después de impuestos que lucirá en la cuenta de resultados y en la partida VII, «Resultado del ejercicio», de los fondos propios del balance será de 68.206,82 euros:

| | |
|--|------------|
| Resultado del ejercicio antes de impuestos | 245.194,20 |
| -Gasto por impuesto sobre beneficios | 176.987,38 |
| = Resultado del ejercicio después de impuestos | 68.206,82 |

6. Confección del balance y cuenta de resultados

Partiendo del balance de saldos antes de la determinación del resultado, el cálculo de este, el registro del impuesto sobre beneficios y la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9 ligadas con la subvención de capital, el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2018 presentarán la configuración que se detalla seguidamente.

6.1. Balance

| Activo | Ejercicio 2018 |
|--|-------------------|
| A) ACTIVO NO CORRIENTE | 403.886,99 |
| I. Inmovilizado intangible | 50.694,45 |
| 1. Desarrollo | |
| 2. Concesiones | |
| 3. Patentes, licencias, marcas y similares | 22.916,67 |
| 4. Fondo de comercio | |
| 5. Aplicaciones informáticas | |
| 6. Otro inmovilizado intangible | 27.777,78 |
| II. Inmovilizado material | 299.123,35 |
| 1. Terrenos y construcciones | 207.549,10 |
| 2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material | 91.574,25 |
| 3. Inmovilizado en curso y anticipos | |
| III. Inversiones inmobiliarias | 0 |



| Activo | Ejercicio 2018 |
|---|----------------------|
| ▶ | |
| 1. Terrenos | |
| 2. Construcciones | |
| IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo | 0 |
| 1. Instrumentos de patrimonio | |
| 2. Créditos a empresas | |
| 3. Valores representativos de deuda | |
| 4. Derivados | |
| 5. Otros activos financieros | |
| V. Inversiones financieras a largo plazo | 0 |
| 1. Instrumentos de patrimonio | |
| 2. Créditos a terceros | |
| 3. Valores representativos de deuda | |
| 4. Derivados | |
| 5. Otros activos financieros | |
| VI. Activos por impuesto diferido | 54.069,19 |
| B) ACTIVO CORRIENTE | 27.921.668,23 |
| I. Activos no corrientes mantenidos para la venta | 59.800 |
| II. Existencias | 264.600 |
| 1. Comerciales | |
| 2. Materias primas y otros aprovisionamientos | 50.220 |
| 3. Productos en curso | 72.300 |
| 4. Productos terminados | 142.080 |
| 5. Subproductos, residuos y materiales recuperados | |
| 6. Anticipos a proveedores | |
| ▶ | |

| Activo | Ejercicio 2018 |
|---|----------------------|
| ▶ | |
| III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar | 100.188,21 |
| 1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios | 69.020,41 |
| 2. Clientes, empresas del grupo y asociadas | |
| 3. Deudores varios | |
| 4. Personal | |
| 5. Activos por impuesto corriente | |
| 6. Otros créditos con las Administraciones públicas | 31.167,80 |
| 7. Accionistas (socios) por desembolsos exigidos | |
| IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo | 0 |
| 1. Instrumentos de patrimonio | |
| 2. Créditos a empresas | |
| 3. Valores representativos de deuda | |
| 4. Derivados | |
| 5. Otros activos financieros | |
| V. Inversiones financieras a corto plazo | 0 |
| 1. Instrumentos de patrimonio | |
| 2. Créditos a empresas | |
| 3. Valores representativos de deuda | |
| 4. Derivados | |
| 5. Otros activos financieros | |
| VI. Periodificaciones a corto plazo | |
| VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes | 27.497.080,02 |
| 1. Tesorería | 27.497.080,02 |
| 2. Otros activos líquidos equivalentes | |
| Total activo (A + B) | 28.325.555,22 |

| Patrimonio neto y pasivo | Ejercicio 2018 |
|--|-------------------|
| A) PATRIMONIO NETO | 206.700,05 |
| A-1) Fondos propios | 169.738,07 |
| I. Capital | 60.000 |
| 1. Capital escriturado | 60.000 |
| 2. (Capital no exigido) | |
| II. Prima de emisión | |
| III. Reservas | 41.531,25 |
| 1. Legal y estatutarias | 9.000 |
| 2. Otras reservas | 32.531,25 |
| IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias) | |
| V. Resultados de ejercicios anteriores | 0 |
| 1. Remanente | |
| 2. (Resultados negativos ejercicios anteriores) | |
| VI. Otras aportaciones de socios | |
| VII. Resultado del ejercicio | 68.206,82 |
| VIII. (Dividendo a cuenta) | |
| IX. Otros instrumentos de patrimonio neto | |
| A-2) Ajustes por cambios de valor | 0 |
| I. Activos financieros disponibles para la venta | |
| II. Operaciones de cobertura | |
| III. Otros | |
| A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos | 36.961,98 |
| B) PASIVO NO CORRIENTE | 70.067,81 |
| I. Provisiones a largo plazo | 30.000 |
| 1. Obligaciones por prestaciones a largo plazo al personal | |



| Patrimonio neto y pasivo | Ejercicio 2018 |
|--|----------------------|
| ▶ | |
| 2. Actuaciones medioambientales | |
| 3. Provisiones por reestructuración | |
| 4. Otras provisiones | 30.000 |
| II. Deudas a largo plazo | 11.934,42 |
| 1. Obligaciones y otros valores negociables | |
| 2. Deudas con entidades de crédito | |
| 3. Acreedores por arrendamiento financiero | |
| 4. Derivados | |
| 5. Otros pasivos financieros | 11.934,42 |
| III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo | |
| IV. Pasivos por impuesto diferido | 28.133,39 |
| V. Periodificaciones a largo plazo | |
| C) PASIVO CORRIENTE | 28.048.787,36 |
| I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta | |
| II. Provisiones a corto plazo | 62.000 |
| III. Deudas a corto plazo | 27.880.381,76 |
| 1. Obligaciones y otros valores negociables | |
| 2. Deudas con entidades de crédito | 27.856.058,55 |
| 3. Acreedores por arrendamiento financiero | 24.323,21 |
| 4. Derivados | |
| 5. Otros pasivos financieros | |
| IV. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo | |
| V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar | 106.405,60 |
| 1. Proveedores | |



| Patrimonio neto y pasivo | Ejercicio 2018 |
|---|----------------------|
| ▶ | |
| 2. Proveedores, empresas del grupo y asociadas | |
| 3. Acreedores varios | |
| 4. Personal (remuneraciones pendientes de pago) | |
| 5. Pasivos por impuesto corriente | 92.102,52 |
| 6. Otras deudas con las Administraciones públicas | 14.303,08 |
| 7. Anticipos de clientes | |
| VI. Periodificaciones a corto plazo | |
| Total patrimonio neto y pasivo (A + B + C) | 28.325.555,22 |

6.2. Cuenta de resultados

| A) Operaciones continuadas | Ejercicio 2018 |
|---|----------------|
| 1. Importe neto de la cifra de negocios | 29.990.876 |
| a) Ventas | 29.990.876 |
| b) Prestaciones de servicios | |
| 2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación | 40.500 |
| 3. Trabajos realizados por la empresa para su activo | |
| 4. Aprovisionamientos | -8.092.405 |
| a) Consumo de mercaderías | |
| b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles | -8.092.725 |
| c) Trabajos realizados por otras empresas | |
| d) Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos | 320 |
| 5. Otros ingresos de explotación | 717,36 |



| A) Operaciones continuadas | Ejercicio 2018 |
|--|---------------------|
| ▶ | |
| a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente | |
| b) Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del periodo | 717,36 |
| 6. Gastos de personal | -16.506.759,90 |
| a) Sueldos, salarios y asimilados | -12.207.123 |
| b) Cargas sociales | -4.251.636,90 |
| c) Provisiones | -48.000 |
| 7. Otros gastos de explotación | -3.444.934,28 |
| a) Servicios exteriores | -3.448.134,28 |
| b) Tributos | 20.700 |
| c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales | |
| d) Otros gastos de gestión corriente | -17.500 |
| 8. Amortización del inmovilizado | -80.264,83 |
| 9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras | |
| 10. Excesos de provisiones | |
| 11. Deterioro y resultados por enajenaciones del inmovilizado | -6.200 |
| a) Deterioros y pérdidas | -6.200 |
| b) Resultados por enajenaciones y otras | |
| A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11) | 1.901.529,35 |
| 12. Ingresos financieros | 4.514,83 |
| a) De participaciones en instrumentos de patrimonio | 0 |
| a.1) En empresas del grupo y asociadas | |
| a.2) En terceros | |



| A) Operaciones continuadas | Ejercicio 2018 |
|--|----------------------|
| ▶ | |
| b) De valores negociables y otros instrumentos financieros | 4.514,83 |
| b.1) De empresas del grupo y asociadas | |
| b.2) De terceros | 4.514,83 |
| 13. Gastos financieros | -1.609.035,06 |
| a) Por deudas con empresas del grupo y asociadas | |
| b) Por deudas con terceros | -1.609.035,06 |
| c) Por actualización de provisiones | |
| 14. Variación de valor razonable en instrumentos financieros | 0 |
| a) Cartera de negociación y otros | |
| b) Imputación al resultado del periodo por activos financieros disponibles para la venta | |
| 15. Diferencias de cambio | |
| 16. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros | -51.814,92 |
| a) Deterioros y pérdidas | -51.814,92 |
| b) Resultados por enajenaciones y otras | |
| A.2) RESULTADO FINANCIERO (12 + 13 + 14 + 15 + 16) | -1.656.335,15 |
| A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1 + A.2) | 245.194,20 |
| 17. Impuestos sobre beneficios | -176.987,38 |
| A.4) RESULTADO DEL PERIODO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS (A.3 + 17) | 68.206,82 |
| B) OPERACIONES INTERRUMPIDAS | 0 |
| 18. Resultado del periodo procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos | |
| A.5) RESULTADO DEL PERIODO (A.4 + 18) | 68.206,82 |