

**LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2016.
RÉGIMEN ESPECIAL DE EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN.
VALORACIÓN Y REGISTRO DEL GASTO –INGRESO–
DEVENGADO POR EL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS
(CASO PRÁCTICO)**

Luis A. Malvárez Pascual

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

M. Pilar Martín Zamora

*Profesora Titular de Contabilidad.
Universidad de Huelva*

EXTRACTO

En el caso se realiza el cierre contable del ejercicio 2016, haciendo especial hincapié en el efecto impositivo de transacciones reconocidas directamente en una partida de patrimonio neto, así como la liquidación del impuesto sobre sociedades correspondiente a dicho periodo impositivo. Además, se estudian con especial atención diversas operaciones que pueden tener un tratamiento diferente en el ámbito contable y fiscal, analizándose, entre otras, las siguientes situaciones: los cambios de criterios contables o la corrección de errores en dicho ámbito y sus consecuencias a efectos tributarios, los ingresos derivados de las quitas y esperas de deudores en concurso de acreedores, las aportaciones de socios para compensación de pérdidas, las pérdidas por deterioros, tanto relativas a activos amortizables como a elementos con vida útil indefinida, diversos casos en los que resulta de aplicación el principio de inscripción contable, las consecuencias a efectos tributarios de un acta de la inspección de trabajo donde se acredita la existencia de varios trabajadores que tienen la consideración de «falso autónomo» o la entrega de acciones liberadas. En todos estos casos se analizan las reglas contables y fiscales, así como la necesidad o no de ajuste en la liquidación del impuesto.

Palabras clave: liquidación del impuesto sobre sociedades, caso práctico, ejercicio 2016, régimen especial de empresas de reducida dimensión y cierre contable del ejercicio 2016.

ENUNCIADO

Imagina, SA, empresa dedicada a la fabricación y venta de componentes electrónicos y cuyo ejercicio económico coincide con el año natural, tiene la consideración contable de pequeña y mediana empresa (pyme) y, por ello, emplea en la formulación de sus estados contables el Plan General de Contabilidad para este tipo de entidades (en adelante, PGC-Pymes). Esta entidad, desde su creación, ha cumplido los requisitos para ser considerada empresa de reducida dimensión, por lo que aplica los incentivos fiscales propios de dicho régimen.

A efectos de la valoración y registro del gasto (ingreso) devengado por el impuesto sobre beneficios durante el ejercicio 2016, se suministra la siguiente información:

1. Resultado contable antes de impuestos

La cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2016, tras la realización de las operaciones de regularización y con carácter previo al registro del gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios, mostraba un beneficio de 214.520 euros.

2. Operaciones realizadas en el ejercicio 2016

A lo largo del ejercicio 2016, Imagina, SA ha llevado a cabo las operaciones que se detallan seguidamente que deben ser objeto de análisis desde el punto de vista contable y fiscal pues su tratamiento puede diferir en los ámbitos señalados, ocasionando en su caso la realización de ajustes para la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades (en adelante, IS).

a) Venta de acciones

En mayo de 2014, con la intención de obtener ganancias en el corto plazo, se adquirieron 10.000 acciones de Sacyr, SA de 1 euro de valor nominal al 454%. Como consecuencia de la compra, Imagina, SA satisfizo 400 euros en concepto de comisiones. Estos títulos se han mantenido hasta el 1 de marzo de 2016, fecha en que Imagina, SA advirtió que las acciones lucían en libros por el importe pagado por las mismas, no habiendo procedido a su valoración al cierre del ejercicio según su valor razonable y haber incluido en su valoración inicial los costes de la transacción. Por esta razón, antes del registro de la venta, se llevó a cabo la subsanación de los errores de acuerdo con la siguiente información:

Fecha	Cotización
31-12-2014	181 %
31-12-2015	286 %

El 1 de marzo de 2016 las acciones de Sacyr, SA fueron vendidas a un cambio del 169%, soportando Imagina, SA unos gastos de 300 euros.

b) *Deterioro de valor de créditos comerciales*

Imagina, SA venía determinando el riesgo de fallidos mediante el sistema de estimación global, aplicando un porcentaje del 1% sobre los saldos de clientes y deudores al cierre de cada ejercicio económico, al entender que su importe, individualmente considerado, no era significativo. En este sentido, al cierre del ejercicio 2015, en balance lucían créditos sobre clientes valorados según su coste amortizado y correcciones valorativas por el importe siguiente:

Código	Título	Valor en libros
430	Cientes (cliente A)	102.469,51
4310	Efectos comerciales en cartera (cliente B)	306.411,53
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	4.088,81

Sin embargo, al inicio del ejercicio 2016, tras juzgar que el criterio que se venía aplicando no representaba la imagen fiel de los créditos comerciales, Imagina, SA decidió pasar al sistema individualizado de seguimiento de saldos de clientes y deudores para cifrar el importe de las correcciones valorativas de dichos derechos de cobro. A tal efecto, en relación con dichos créditos, se disponía de la siguiente información:

- Al cliente A, el 1 de julio de 2015, se le vendió una partida de mercaderías valorada en 100.000 euros incluyéndose en factura intereses de 3.727,04 euros al fijarse el vencimiento de la operación a nueve meses. Al cierre del ejercicio 2015, este cliente se puso en contacto con Imagina, SA para hacerle saber que las dificultades financieras que atravesaba le impedirían atender el pago en la fecha convenida. No obstante, se comprometió a satisfacer la totalidad de la deuda seis meses más tarde del vencimiento fijado. El 1 de octubre de 2016, el cliente atendió, mediante transferencia bancaria, el importe adeudado.
- El 1 de octubre de 2015 se entregaron mercaderías al cliente B valoradas en 300.000 euros habiéndose acordado con el cliente la liquidación de la operación mediante dos pagos de 150.000 y 170.000 euros a realizar a los seis y doce meses contados desde la entrega, respectivamente. Al cierre del ejercicio 2015, el cliente solicitó un cambio en las condiciones de pago aceptando un efecto de 320.000 euros de nominal y vencimiento el 30 de septiembre de 2016. Llegado el vencimiento del efecto, este no fue atendido por el librado. Imagina, SA, que soportó gastos derivados del impago por una cuantía de 3.500 euros, pactó con el cliente la emisión de un nuevo efecto en sustitución del anterior cuyo nominal incorporaba, además de los gastos ocasionados, intereses de 11.000 euros al fijarse su vencimiento a seis meses.

c) *Valoración de existencias*

Imagina, SA, desde su constitución, venía utilizando para la valoración de sus inventarios de condensadores el criterio FIFO. Sin embargo, a partir del ejercicio 2016, se decidió aplicar el criterio del precio medio ponderado al considerar que, además de abaratar los costes de administración, expresaba mejor la imagen fiel de las existencias. A tal fin, se ha reconstruido, para los ejercicios 2014 y 2015, el valor de las existencias de condensadores como se indica seguidamente:

Fecha	Valor contable de los condensadores	
	FIFO	Precio medio ponderado
31-12-2014	40.000	50.000
31-12-2015	30.000	40.000

Al cierre del ejercicio 2015, el valor neto realizable de las existencias de condensadores en almacén era de 38.000 euros.

d) *Convenio de acreedores*

Imagina, SA, durante los ejercicios 2014 y 2015, estuvo en situación concursal. A comienzos de octubre de 2015, aceptó el plan de viabilidad en convenio de acreedores que fue aprobado judicialmente. Entre las deudas, existía una con trato singular aprobado por el conjunto de acreedores con el siguiente detalle:

- Deuda vencida con una entidad de crédito con un coste amortizado de 500.000 euros (capital de 400.000 € e intereses de 100.000 €), cuyo tipo de interés efectivo fue del 5% y que lucía en libros como sigue:

Código	Título	Valor en libros
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	400.000
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	100.000

- La entidad financiera aceptó una quita del 10% y el siguiente calendario de pagos:
 1. Pago a realizar con fecha 1 de octubre de 2016: 100.000 euros.
 2. Pago a realizar con fecha 1 de octubre de 2017: 150.000 euros.
 3. Pago a realizar con fecha 1 de octubre de 2018: 200.000 euros.

El tipo de interés incremental de la deuda para Imagina, SA, en la fecha de aprobación judicial del plan de viabilidad, se estimó en un 7% anual.

e) *Aportaciones de socios para compensación de pérdidas*

A comienzos del ejercicio 2016, el patrimonio neto de Imagina, SA presentaba la siguiente configuración:

I. Capital	60.000
III. Reservas	80.000
V. Resultados de ejercicios anteriores	-180.000
VII. Resultado del ejercicio	-40.000
Patrimonio neto	-80.000

El capital social de Imagina, SA está formado por 10.000 acciones de 6 euros de valor nominal, suscritas por tres accionistas con idéntica participación en la sociedad.

En febrero de 2016, se reunieron los accionistas en junta general donde se adoptó el acuerdo de llevar a cabo una aportación a fondo perdido para restablecer el equilibrio patrimonial. A tal efecto, el 1 de marzo, cada uno de los accionistas ingresó en la cuenta bancaria de la sociedad una cuantía de 30.000 euros.

f) *Correcciones valorativas del activo no corriente*

Imagina, SA facilita la siguiente información relativa a elementos del activo no corriente:

- Desde principios de 2011, Imagina, SA contaba con un solar registrado como inversión inmobiliaria cuya valoración inicial fue de 240.000 euros. Sin embargo, su valor en libros era de 180.000 euros al haberse reconocido en 2015 un deterioro de valor por un importe de 60.000 euros, como consecuencia de la caída del importe recuperable del activo en el periodo 2012-2015 como sigue:

Ejercicio	Importe recuperable
2012	225.000
2013	210.000
	.../...

Ejercicio	Importe recuperable
.../...	
2014	195.000
2015	180.000

El 7 de noviembre de 2016 este elemento patrimonial fue vendido al contado por un total de 150.000 euros (IVA del 21 % no incluido).

- El 1 de julio de 2013 Imagina, SA adquirió una máquina valorada en 175.000 euros. A efectos de reconocer contablemente la depreciación de este activo, la empresa se decantó por el método lineal de acuerdo con una vida útil estimada de diez años y valor residual nulo. Al cierre del ejercicio 2015, ante dudas sobre el rendimiento técnico de este activo, Imagina, SA llevó a cabo un test de deterioro poniéndose de manifiesto que el importe recuperable del elemento ascendía a 105.000 euros. Al cierre del ejercicio 2016, la máquina no ha recuperado el valor perdido en el periodo anterior.
- Con fecha 1 de abril de 2016, para el transporte del material, Imagina, SA adquirió por un total de 10.000 euros una furgoneta usada. Para la amortización de este activo, la empresa se decantó por el método lineal de acuerdo con una vida útil de cuatro años y valor residual nulo. Desde el punto de vista fiscal, Imagina, SA pretende deducir la cuantía máxima permitida. A tal efecto, se conoce que el precio originario de adquisición de este bien fue de 30.000 euros en 2011.
- El 1 de abril de 2016 Imagina, SA adquirió un elemento de transporte interno valorado en 25.000 euros. Para la amortización de este activo, la empresa decidió aplicar el coeficiente máximo de amortización establecido en tablas, esto es, del 10% anual. Fiscalmente, Imagina, SA pretende deducir la máxima cantidad permitida.

g) Regularización de cuotas de la Seguridad Social

Durante 2016 Imagina, SA ha sido objeto de un procedimiento por parte de la inspección de trabajo como consecuencia de la denuncia interpuesta por una persona que estaba vinculada a la empresa a través de un contrato de arrendamiento de servicios desde 2013 y que acudió a dicho órgano al considerar que su situación encajaba en la figura del «falso autónomo»¹. El tra-

¹ La contratación de personas que realizan un trabajo estructural de la empresa a través de un contrato de arrendamiento de servicios es una práctica muy extendida. Se trata de la figura conocida con el nombre de *falso autónomo*, pues realmente se dan todas las características propias de una relación laboral. Este método da lugar a un fraude en diferentes ámbitos. En materia laboral, supone la privación de la mayoría de los derechos que corresponde a los trabajadores. En el ámbito de la Seguridad Social, es el propio trabajador quien debe darse de alta en el RETA, por lo que el empresario,

bajador, además, denunció que en la misma situación se encontraban otros tres trabajadores más de la compañía. Poco después de iniciarse el procedimiento de inspección, la empresa decidió rescindir el contrato del trabajador denunciante, por lo que este se vio obligado a acudir a la jurisdicción laboral para reclamar la correspondiente indemnización por despido improcedente.

A lo largo del procedimiento se puso de manifiesto que las cuatro personas señaladas en la denuncia mantenían en la realidad una relación laboral, al darse todos los requisitos propios del contrato de trabajo. Estos cuatro trabajadores fueron contratados en fechas diversas entre los años 2013 y 2014. Como consecuencia de estos antecedentes, la inspección de trabajo consideró la existencia de una relación laboral desde el inicio de la vigencia de cada uno de los referidos contratos. En total, la empresa debía pagar por las cuotas atrasadas de la Seguridad Social un importe de 43.656,47 euros, de acuerdo con la siguiente liquidación:

2016	2015	2014	2013	Total
9.260	13.932,48	12.596,45	7.867,54	43.656,47

Además se le ha girado un recargo del 20% de las cantidades liquidadas por importe de 8.731,29 euros. Asimismo, Imagina, SA ha debido satisfacer una liquidación de intereses de demora por una cuantía de 1.659,69 euros, de los que 239 euros se han devengado en el ejercicio 2016 y el resto en periodos anteriores.

Por otra parte, la inspección de trabajo consideró que, como consecuencia de los hechos anteriores, se había cometido la infracción grave que se tipifica en el artículo 22.2 de la LISOS², en la medida en que los cuatro trabajadores no habían sido dados de alta en el RGSS desde el inicio de la relación contractual³. La sanción que correspondió, al imponerse en su grado mínimo, fue de 3.126 euros por cada trabajador no dado de alta⁴. Además, dado que en la misma actuación inspectora se detectaron a cuatro trabajadores, la sanción se incrementó en un 40%⁵. Por tanto, la sanción que se impuso a Imagina, SA ascendió a 17.505,5 euros.

además de no haber dado de alta al trabajador en la Seguridad Social, tampoco habrá abonado las cuotas que corresponden por el régimen general (en adelante, RGSS).

² En este caso, se cometería una infracción grave tipificada en el artículo 22.2 del Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto (en adelante, LISOS), consistente en «no solicitar la afiliación inicial o el alta de los trabajadores que ingresen a su servicio, o solicitar la misma, como consecuencia de actuación inspectora, fuera del plazo establecido. A estos efectos se considerará una infracción por cada uno de los trabajadores afectados».

³ Sin embargo, la inspección no consideró que hubiera lugar a la sanción consistente en un porcentaje sobre las cuotas de la Seguridad Social dejadas de ingresar.

⁴ La sanción que corresponde a esta conducta se tipifica en el artículo 40.1 e).1 de la LISOS. En concreto, se sanciona con una multa, por cada trabajador afectado, de 3.126 a 6.250 euros, en su grado mínimo; 6.251 a 8.000 euros, en su grado medio; y 8.001 a 10.000 euros, en su grado máximo.

⁵ A estos efectos, el párrafo final del artículo 40.1 e) de la LISOS determina que «no obstante, cuando con ocasión de una misma actuación de inspección se detecten varias infracciones de las contempladas en este apartado, la sanción que en su

En resumen, como consecuencia de estos hechos, el 31 de julio de 2016, la empresa ha debido satisfacer las siguientes cantidades:

Liquidación de las cuotas no satisfechas	43.656,47
Recargos	8.731,29
Intereses de demora	1.659,69
Sanciones	17.505,5

Finalmente, en la medida en que el juicio sobre el despido del trabajador no se ha resuelto, pero Imagina, SA considera previsible que vaya a ser condenada a pagar a este una indemnización, tras la calificación de la relación como laboral por la inspección de trabajo, dota la correspondiente provisión. A tal efecto, la misma se determina en el importe estimado de dicha indemnización, que podría alcanzar, según los cálculos de la empresa, a una cantidad próxima a 7.350 euros. Asimismo, se ha realizado una estimación de las costas procesales y de abogado y procurador en que probablemente se incurra por un total de 2.000 euros.

h) Ingresos financieros por dividendos en especie

El 1 de abril de 2016 Imagina, SA, con la intención de obtener ganancias en el corto plazo, adquirió un paquete de 10.000 acciones de 2 euros de valor nominal de Ferrovial, SA por un total de 30.000 euros, satisfaciendo 400 euros en concepto de costes de transacción.

El 30 de junio de 2016, Ferrovial, SA, en junta general de accionistas, adoptó el acuerdo de repartir un dividendo de 1 euro por acción ofreciendo a los accionistas la posibilidad de adquirir nuevas acciones totalmente liberadas con los mismos derechos que las antiguas, de acuerdo con una relación de canje de una acción nueva por cada 20 antiguas. En esta fecha, cuando las acciones de Ferrovial, SA cotizaban al 200%, Imagina, SA aceptó las acciones liberadas en el cobro del dividendo.

Al cierre del ejercicio 2016, las acciones de Ferrovial, SA cotizaban al 170%.

i) Contrato de renting

Imagina, SA, con fecha 1 de enero de 2016, firmó un contrato de *renting* para la utilización de un vehículo ajustado a las siguientes condiciones:

caso se proponga para cada una de ellas, graduada conforme a los criterios contenidos en el artículo 39.2 que procedan, se incrementará en [...] un 40% en cada infracción cuando se trate de cuatro trabajadores, beneficiarios o solicitantes».

- Cuota anual pospagable (IVA del 21 % no incluido): 10.000 euros. La cuota incluye el mantenimiento del vehículo, un seguro a todo riesgo y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.
- Duración del contrato: 4 años.

El valor razonable del vehículo en la fecha de firma del contrato, según factura proforma del concesionario, era de 37.500 euros. El tipo de interés de mercado en esta fecha era del 4,5% anual.

Imagina, SA ha decidido amortizar este activo según el método lineal a razón del 10% anual y valor residual nulo.

3. Otra información de carácter fiscal

a) Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores

Imagina, SA tiene bases imponibles pendientes de compensar producidas en periodos anteriores cuyo detalle es el siguiente:

Periodo	Base imponible negativa
2012	220.000
2013	180.500
2014	160.200
2015	140.600
Total	701.300

b) Deducciones generadas

Durante el periodo impositivo se ha producido la contratación de dos personas con discapacidad, una con un 65% y otra con un 35%, siendo los primeros trabajadores con discapacidad que contrata la empresa.

c) Retenciones y pagos a cuenta

A lo largo del periodo impositivo no ha tenido que realizar pagos fraccionados, en la medida en que en el periodo anterior la base imponible fue negativa y aplica a tal efecto el método previsto en el artículo 40.2 de la LIS. Tampoco ha sido objeto de retenciones por ningún concepto.

d) Tipo impositivo

Imagina, SA tributa al tipo general del 25%.

4. Otra información contable sobre la situación fiscal

Imagina, SA, en aplicación de la normativa contable vigente, no reconoció los activos por impuesto diferido que se presentaron en los ejercicios 2012, 2013 y 2014 por considerar que no era probable la obtención de ganancias fiscales futuras que permitieran su recuperación. No obstante, en el ejercicio 2015, como consecuencia del reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido derivado de la aprobación judicial del convenio de acreedores, afloraron ciertos activos por impuesto diferido no registrados en periodos anteriores hasta la cuantía del pasivo reconocido.

Las estimaciones realizadas por Imagina, SA, al cierre del ejercicio 2016, para los próximos años conducen a considerar, de acuerdo con la realidad del mercado y las especificidades de la entidad, que se presentarán ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitirán la recuperación de los activos por impuesto diferido no reconocidos contablemente así como aquellos que surjan en el ejercicio actual y periodos posteriores.

SOLUCIÓN**1. DELIMITACIÓN DE LOS AJUSTES A PRACTICAR SOBRE EL RESULTADO CONTABLE PARA LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE****1.1. VENTA DE ACCIONES**

A efectos de su valoración, los activos financieros adquiridos con el propósito de venta en el corto plazo, de acuerdo con el apartado 2.2 de la norma de registro y valoración (en adelante, NRV) 8.^a del PGC-Pymes, formarán parte de la cartera de «activos financieros mantenidos para negociar» cuya valoración inicial vendrá dada por el coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada, reconociéndose en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio los costes de transacción directamente atribuibles a la adquisición. En cuanto a su valoración posterior, estos títulos lucirán en balance por su valor razonable sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en caso de venta, imputándose a resultados del ejercicio los cambios que se produzcan en el valor razonable.

Según los registros contables, Imagina, SA cometió tres errores en el tratamiento contable de las acciones de Sacyr, SA. De acuerdo con la NRV 21.^a del PGC-Pymes, «se entiende por

errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas». Así, en primer término, se incorporaron los costes ocasionados como consecuencia de la compra como mayor valor inicial de los títulos, cuando habría de haber reconocido un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2014. Por otra parte, no se practicó, al cierre de los ejercicios 2014 y 2015, el ajuste de los títulos a su valor razonable y, consecuentemente, no reconoció un gasto en 2014 dado que la cotización a 31 de diciembre era inferior al coste de adquisición, ni un ingreso en 2015 cuando los títulos habían incrementado su cotización respecto al cierre del ejercicio 2014.

Para la subsanación de los errores, en aplicación de la NRV 21.^a del PGC-Pymes, se seguirán las reglas establecidas para los cambios de criterios contables. Por tanto, en el ejercicio en que se advierta el error, el ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores motivará un ajuste por el efecto acumulado en los activos y pasivos implicados, imputándose «directamente en el patrimonio neto, en concreto en una partida de reservas, salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto». En consecuencia, Imagina, SA, en la corrección de los errores, habrá llevado a cabo las siguientes anotaciones contables:

- Por la corrección de la valoración inicial de los títulos:

Código	Título	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	400	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		400

- Por la corrección de la valoración posterior al cierre del ejercicio 2014

– Valor razonable (31-12-2014) (10.000 × 1 × 1,81)	18.100
– Valor en libros (10.000 × 1 × 4,54)	45.400
– Disminución de valor razonable	27.300

Código	Título	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	27.300	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		27.300

- Por la corrección de la valoración posterior al cierre del ejercicio 2015:

– Valor razonable (31-12-2015) (10.000 × 1 × 2,86)	28.600
– Valor en libros (10.000 × 1 × 1,81)	18.100
– Aumento en el valor razonable.....	10.500

Código	Título	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	10.500	
113	Reservas voluntarias		10.500

Por otra parte, corregidos los errores, en la venta de acciones se han producido unas pérdidas de 1.200 euros, como se indica seguidamente:

Precio de venta (10.000 × 1 × 1,69)	16.900
– Costes de venta	–300
= Precio de venta neto de costes	16.600
– Valor en libros de los títulos	–28.600
= Resultado (pérdidas)	–12.000

Esta transacción se habrá registrado como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	16.600	
666	Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda	12.000	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		28.600

Como se ha comentado, con anterioridad a la venta de las participaciones en 2016, se ha advertido la existencia de tres errores contables. El ajuste fiscal que debe realizarse en cada caso es diferente según el efecto que provoca el registro contable de la corrección de tales errores. A tal efecto, en el caso se dan dos situaciones diferentes, a saber:

La primera de ellas viene dada por el reconocimiento de gastos y pérdidas en un periodo posterior a su devengo. Normalmente, la imputación de los gastos de periodos anteriores no contabilizados se realizará en el periodo en el que se advierta el error contable a través de un cargo en una cuenta de reservas. En esta situación se encuentran los dos casos siguientes:

- a) Reconocimiento del coste de la transacción (comisiones): Se ha realizado un cargo a reservas por importe de 400 euros para reconocer un gasto que debió contabilizarse en 2014.
- b) Reconocimiento, con cargo a reservas, de la pérdida del valor de las acciones a fecha 31 de diciembre de 2014, por importe de 27.300 euros.

En estos casos, el artículo 11.3.1.º, segundo párrafo, de la LIS, determina que los gastos imputados contablemente en un periodo impositivo posterior a aquel en que proceda su imputación temporal, de acuerdo con el criterio del devengo, se deducirán en el periodo impositivo en el que se haya realizado su imputación contable. Por tanto, en el periodo 2016, una vez que se registran contablemente los gastos y pérdidas devengados en periodos anteriores, mediante un cargo en una cuenta de reservas, en la liquidación del IS se deberá realizar un ajuste negativo sobre el resultado contable a efectos de que dicho gasto se compute en la base imponible. En concreto, se realizará un ajuste negativo por importe de 27.700 euros.

La segunda situación es el reconocimiento de un ingreso en 2016 correspondiente al incremento de valor de los títulos experimentado a 31 de diciembre de 2015, una vez corregida la valoración al final del ejercicio anterior. Esto da lugar a un abono en cuentas de reservas por importe de 10.500 euros. Se trata de un ingreso que ha sido registrado contablemente en cuentas de patrimonio neto en un periodo impositivo posterior a su devengo, por lo que el criterio contable no tendría validez a efectos del IS, de acuerdo con el artículo 11.3.1.º de la LIS. En este caso no se admitiría el criterio de imputación temporal aplicado, en la medida en que el mismo daría lugar a un retraso de la tributación. Por tanto, para regularizar la situación tributaria el contribuyente deberá realizar una autoliquidación rectificativa del periodo 2015, sin que proceda realizar ajuste alguno en el periodo 2016.

1.2. DETERIORO DE VALOR DE CRÉDITOS COMERCIALES

La adopción por Imagina, SA del seguimiento individualizado de los créditos sobre clientes y deudores para fijar el riesgo de insolvencias en sustitución del sistema global supone un cambio de criterio y, a tenor de lo dispuesto en la NRV 21.ª del PGC-Pymes, «se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información». En este sentido, será pertinente ajustar las correcciones valorativas que figuraban en balance, imputándose a patrimonio neto el gasto correspondiente al ejercicio 2015.

De acuerdo con la NRV 8.ª del PGC-Pymes, la pérdida por deterioro de valor de los créditos comerciales vendrá dada por «la diferencia entre su valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivo que se estima van a generar, descontados al tipo de interés efectivo calculado en el momento de su reconocimiento inicial». En relación con la venta realizada al cliente A, el tipo efectivo de la operación se habrá determinado como sigue:

$$100.000 = 103.727,04 / (1 + i)^{9/12}; i = 5\% \text{ anual}$$

Así, de emplear la empresa el seguimiento individualizado de sus créditos comerciales, teniendo en cuenta que el cliente retrasó el pago de su deuda hasta el 30 de septiembre de 2016, el deterioro de valor que debería haberse reconocido hubiera sido de:

- Valor en libros del crédito (coste amortizado)..... 102.469,51
- Valor actual de flujos de efectivo esperados 100.000
[103.727,04/(1 + 0,05)^{9/12}]
- Deterioro de valor 2.469,51

Habida cuenta de que Imagina, SA tan solo registró el 1% del valor en libros del crédito contra este cliente (1.024,70 €), el ajuste a realizar al inicio del ejercicio 2016 como consecuencia del cambio de criterio será el siguiente:

Código	Título	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	1.444,81	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		1.444,81

Por otra parte, a lo largo de 2016, en relación con este crédito, se habrán llevado a cabo las anotaciones siguientes:

31 de marzo. Por el devengo de intereses:

Código	Título	Debe	Haber
430	Clientes (cliente A)	1.257,53	
762	Ingresos de créditos		1.257,53

$$\text{Intereses devengados (31-03-2016)} = 102.469,51 [(1 + 0,05)^{3/12} - 1] = 1.257,53 \text{ euros}$$

1 de octubre. Por el devengo de intereses:

Código	Título	Debe	Haber
430	Clientes (cliente A)	2.651,55	
762	Ingresos de créditos		2.651,55

$$\text{Intereses devengados (31-10-2016)} = 103.727,04 [(1 + 0,05)^{6/12} - 1] = 2.651,55 \text{ euros}$$

1 de octubre. Por la liquidación del derecho de cobro:

Código	Título	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	103.727,04	
650	Pérdidas de créditos comerciales incobrables	2.651,55	
430	Clientes (cliente A)		106.378,59

Pese a que el cliente salda su deuda por el importe acordado (103.727,04 €), el retraso en la percepción del flujo de efectivo provoca la aparición de una pérdida cuyo importe coincide con los intereses devengados durante el periodo de moratoria del crédito vencido.

1 de octubre. Por la reversión del deterioro reconocido:

Código	Título	Debe	Haber
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	2.469,51	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales		2.469,51

En cuanto al cliente B, el tipo de interés efectivo calculado en el momento del reconocimiento inicial del crédito es el siguiente:

$$300.000 = 150.000/(1 + i)^{6/12} + 170.000/(1 + i); i = 8,82668\% \text{ anual}$$

Tomando en consideración el cambio de condiciones producido al cierre del ejercicio 2015 consistente en la sustitución de los dos pagos previstos por un efecto con vencimiento a nueve meses, el deterioro que habría sido pertinente reconocer de aplicar la empresa el seguimiento individualizado de sus créditos comerciales sería:

- Valor en libros del crédito (coste amortizado) 306.411,53
- Valor actual de flujos de efectivo esperados 300.329,81
[320.000/(1 + 0,0882668)^{9/12}]
- Deterioro de valor 6.081,72

Puesto que Imagina, SA reconoció un deterioro del 1% del saldo del cliente (3.064,12 €), el cambio de criterio implicará la realización del siguiente ajuste:

Código	Título	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	3.017,6	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		3.017,6

Durante el ejercicio 2016, el impago del efecto aceptado por el cliente y la puesta en circulación de uno nuevo habrán dado lugar a los registros contables siguientes:

30 de septiembre. Por el devengo de intereses:

Código	Título	Debe	Haber
4310	Efectos comerciales en cartera (cliente B)	20.068,51	
762	Ingresos de créditos		20.068,51

$$\text{Intereses devengados (30-09-2016)} = 306.411,53 [(1 + 0,0882668)^{9/12} - 1] = 20.068,51 \text{ euros}$$

30 de septiembre. Por el impago del efecto:

Código	Título	Debe	Haber
4315	Efectos comerciales impagados (cliente B)	320.000	
436	Cientes de dudoso cobro (cliente B)	6.480,04	
4310	Efectos comerciales en cartera (cliente B)		326.480,04

30 de septiembre. Por los gastos derivados del impago:

Código	Título	Debe	Haber
626	Servicios bancarios y similares	3.500	
572	Bancos, c/c		3.500

30 de septiembre. Por la emisión de la nueva letra:

Código	Título	Debe	Haber
4310	Efectos comerciales en cartera (cliente B)	329.980,04	
4315	Efectos comerciales impagados (cliente B)		320.000
436	Cientes de dudoso cobro (cliente B)		6.480,04
75X	Otros ingresos		3.500

30 de septiembre. Por la reversión del deterioro reconocido:

Código	Título	Debe	Haber
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	6.081,72	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales		6.081,72

31 de diciembre. Por el devengo de intereses:

Código	Título	Debe	Haber
4310	Efectos comerciales en cartera (cliente B)	5.454,91	
762	Ingresos de créditos		5.454,91

$$329.980,04 = 340.980,04 / (1 + i)^{6/12}; i = 6,7781945\% \text{ anual}$$

$$\text{Intereses devengados (31-12-2016)} = 329.980,04 [(1 + 0,067781945)^{3/12} - 1] = 5.454,91 \text{ euros}$$

Desde el punto de vista fiscal, el cambio de criterio adoptado por Imagina, SA lleva a considerar tres aspectos diferentes, a saber:

- La deducción de la pérdida por deterioro por el método global de estimación de insolvencias aplicado en 2014.
- Los efectos derivados del cambio de criterio contable a principios del ejercicio 2015, al pasar del método global al individualizado.
- El tratamiento de la reversión del deterioro reconocido contablemente.

En relación con el primer punto, al tratarse de una empresa de reducida dimensión, el criterio empleado contablemente hasta el periodo impositivo 2015 es válido a efectos fiscales. En concreto, el artículo 104 de la LIS permite que las empresas de reducida dimensión puedan deducir una pérdida por deterioro estimada por el método global, permitiéndose deducir hasta el límite del 1% sobre los deudores existentes a la conclusión del periodo impositivo. No obstante, no se incluirán entre dichos deudores aquellos sobre los que se hubiere reconocido la pérdida por deterioro de los créditos por insolvencias establecidas en el artículo 13.1 de la LIS y aquellos otros cuyas pérdidas por deterioro no tengan el carácter de deducibles en virtud del citado precepto. Por tanto, la pérdida por deterioro registrada en 2015 por importe de 4.088,81 euros fue deducible fiscalmente y no hubo que hacer ajuste alguno en dicho periodo.

Al inicio del ejercicio 2016 se abandona el método global pasando al cálculo del deterioro a través del método individualizado de seguimiento de clientes y deudores. Este cambio de cri-

terio contable da lugar a un ajuste contable de las pérdidas por deterioro reconocidas en el ejercicio anterior, que se registra con cargo a reservas, por lo que no tiene incidencia en el resultado contable. No obstante, a efectos del IS, el artículo 11.3.2.º de la LIS determina que «los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en que los mismos se realicen». Ahora bien, para que el gasto se pueda deducir fiscalmente es preciso que se den las condiciones que establece el artículo 13.1 de la LIS para que las pérdidas por deterioro de créditos sean deducibles, lo que no ocurre en el caso planteado. Téngase en cuenta que dicho precepto remite la concurrencia de tales requisitos a la fecha del devengo del impuesto –en este caso, 31 de diciembre–, por lo que plantearía dudas si podrían referirse a la fecha en que se realiza el cambio de criterio contable. Aun así, en esa fecha tampoco se darían las condiciones necesarias para que el deterioro resulte fiscalmente deducible. En relación con el crédito del cliente A, el vencimiento de la obligación en la fecha de cierre del ejercicio era 1 de octubre de 2016. En cuanto al cliente B, el vencimiento estaba previsto para el 30 de septiembre de 2016. En consecuencia, las dotaciones realizadas como consecuencia del cambio de criterio, con cargo a reservas, no requerirán ajuste alguno pues tales deterioros no resultan deducibles fiscalmente.

En cuanto al tratamiento fiscal de la reversión de los deterioros reconocidos contablemente, respecto al cliente A, en el ejercicio 2016 se reconoce un ingreso como consecuencia de la reversión del deterioro registrado en los ejercicios 2015 y 2016. En la medida en que el gasto registrado en 2015, por importe de 1.024,7 euros, fue fiscalmente deducible, el ingreso reconocido contablemente por dicha cuantía deberá computarse también fiscalmente, por lo que no procede ajuste por esa parte. Sin embargo, deberá practicarse un ajuste negativo de 1.444,81 euros, pues el deterioro correspondiente a dicha cantidad –registrado al cambiar de criterio contable al inicio de 2016– no resultó ser deducible. Por tanto, dicho ingreso con origen en la reversión del deterioro tampoco formará parte de la base imponible.

En relación con el cliente B, en el ejercicio 2016 se produce la reversión del deterioro reconocido por una cuantía de 6.081,72 euros. De dicha cantidad, 3.064,12 euros se corresponde con el deterioro que se dotó por el sistema global en 2015 y que fue deducible en dicho periodo a efectos contables y fiscales, por lo que el ingreso correspondiente a esta parte debe tributar. Sin embargo, la parte del deterioro que se dotó al inicio de 2016, como consecuencia del cambio de un método global a un sistema individualizado, no fue deducible en dicho periodo, por lo que no tiene ningún sentido que el ingreso se incluya en la base imponible. Por ello, se deberá realizar un ajuste negativo por importe de 3.017,6 euros.

1.3. VALORACIÓN DE EXISTENCIAS

De acuerdo con la información facilitada, conforme al nuevo criterio, procederá llevar a cabo un ajuste para aumentar la valoración de las existencias iniciales de condensadores del ejercicio 2016 por una cuantía de 10.000 euros, que se traducirá en un incremento de patrimonio neto:

Código	Título	Debe	Haber
320	Elementos y conjuntos incorporables	10.000	
113	Reservas voluntarias		10.000

No obstante, dado que la nueva valoración de los condensadores (40.000 €) excedía de su valor neto realizable (38.000 €), el cambio de criterio exigirá asimismo el reconocimiento de una corrección por deterioro de las existencias, lo que dará lugar a la siguiente anotación:

Código	Título	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	2.000	
392	Deterioro de valor de otros aprovisionamientos		2.000

Como se ha analizado, los cambios de criterios contables se aplicarán de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información. En el ejercicio en que se produzca dicho cambio de criterio, el ingreso o gasto que corresponda a ejercicios anteriores motivará normalmente un cargo o un abono en una cuenta de reservas. A efectos del IS, ya se ha indicado que el artículo 11.3.2.º de la LIS establece que los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en que los mismos se realicen.

En el caso planteado, como consecuencia del cambio de criterio contable se ha aumentado el valor de las existencias en 8.000 euros, dado que su valor neto realizable era menor que su valor en libros y, consecuentemente, se ha reconocido una corrección valorativa por deterioro. El incremento de valor ha dado lugar a un cargo y abono en una cuenta de reservas por 2.000 y 10.000 euros, respectivamente. En la liquidación del IS de 2016, la entidad deberá realizar un ajuste positivo para computar el ingreso derivado de dicha situación por importe de 8.000 euros.

1.4. CONVENIO DE ACREEDORES

En relación con el convenio de acreedores, se ha de analizar la imputación temporal del ingreso que se produce cuando un deudor en concurso llegue a un convenio de acreedores en el que se prevean quitas y/o esperas. Debe tenerse en cuenta que a efectos contables y fiscales se aplican unos criterios diferentes, por lo que van a surgir ajustes tanto en el periodo en el que se llegue a un acuerdo con los acreedores como en los siguientes.

Desde el punto de vista contable, en la consulta 5 del BOICAC 102, de junio de 2015 (NFC055036), se establece el tratamiento contable a seguir en la aprobación judicial de un convenio de acreedores, donde no se fijan intereses sobre la deuda remanente. El Instituto de Con-

tabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) que ya se pronunció sobre esta operación (consulta 1, BOICAC 76 de diciembre de 2008 [NFC031498]) indica que «el efecto de la aprobación del convenio con los acreedores se reflejará en las cuentas anuales del ejercicio en que se apruebe judicialmente siempre que de forma racional se prevea su cumplimiento, y que la empresa pueda seguir aplicando el principio de empresa en funcionamiento». A tal efecto, remitiéndose a lo establecido en la NRV relativa a la baja de pasivos financieros, se dispone que el deudor, para el registro de la operación, habrá de seguir el siguiente proceso:

- En primer lugar, se analizará si se ha producido una modificación sustancial de las condiciones de la deuda. Para ello, se descontarán los flujos de efectivo de la antigua deuda y de la nueva empleando el tipo de interés inicial.
- Seguidamente, siempre que las condiciones de los pasivos intercambiados sean sustancialmente diferentes, se registrará la baja de la deuda original y se reconocerá el nuevo pasivo de acuerdo con su valor razonable. Según determina el ICAC, el gasto por intereses de la nueva deuda se contabilizará, a partir de ese momento, aplicando el tipo de interés de mercado en esa fecha, esto es, el tipo incremental del deudor o tasa de interés que debería pagar en ese momento para obtener financiación en moneda y plazo equivalente a la que ha resultado de los términos en que ha sido aprobado el convenio.

En aplicación de dicha consulta, Imagina, SA, en la fecha de aprobación judicial del plan de viabilidad aceptado en convenio, tuvo que comparar las condiciones de los pasivos intercambiados como sigue:

- Valor actual de los flujos de efectivo del pasivo original 500.000 (coste amortizado)
- Valor actual de los flujos de efectivo del nuevo pasivo según el tipo de interés efectivo original 404.060,04 $[100.000/(1 + 0,05) + 150.000/(1 + 0,05)^2 + 200.000/(1 + 0,05)^3]$
- Diferencia (500.000 – 404.060,04) 95.939,96

Dado que la diferencia en el valor actual de los pasivos intercambiados (95.939,96 €) es superior al 10% del valor actual de los flujos de efectivo remanentes del pasivo financiero original (50.000 €), según lo dispuesto en la NRV 9.^a del PGC-Pymes, las condiciones de ambos pasivos son sustancialmente diferentes. En consecuencia, y según establece la misma NRV, Imagina, SA tuvo que registrar la baja del pasivo financiero original por su valor en libros (500.000 €) y reconocer la nueva deuda por su valor razonable, imputando la diferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2015⁶. Siguiendo lo establecido en la consulta antes citada, para fijar el

⁶ En el caso en que los pasivos intercambiados no fueran sustancialmente diferentes, el pasivo original no causará baja del balance sino que habrá de ser ajustado en la fecha de la aprobación del convenio de acreedores según las condi-

valor razonable del nuevo pasivo, se habrá empleado el tipo de interés incremental para el deudor que, de acuerdo con la información suministrada, era del 7% anual. En consecuencia, el valor razonable del nuevo pasivo vendrá dado por:

$$\text{Valor razonable de la nueva deuda} = 100.000/(1 + 0,07) + 150.000/(1 + 0,07)^2 + 200.000/(1 + 0,07)^3 = 387.733,33 \text{ euros}$$

Por su parte, el ingreso reconocido en la cuenta de resultados habrá sido de 112.266,67 euros (500.000 – 387.733,33). Este ingreso, según determina la consulta 1 del BOICAC 76, «se mostrará en el margen financiero debiendo crear la empresa una partida específica con adecuada denominación si su importe es significativo». Así, al respecto, se propone la denominación «Ingresos financieros derivados de convenios de acreedores».

El tipo incremental para el deudor servirá, además, para determinar el gasto por intereses derivado del nuevo pasivo según se indica en la tabla siguiente:

Fecha	Intereses	Pagos	Devolución del principal	Capital pendiente
01-10-2015				387.733,33
01-10-2016	27.141,33	100.000	72.858,67	314.874,66
01-10-2017	22.041,23	150.000	127.958,77	186.915,89
01-10-2018	13.084,11	200.000	186.915,89	0

En definitiva, el 1 de octubre de 2015, con ocasión de la aprobación judicial del plan de viabilidad, Imagina, SA llevó a cabo la siguiente anotación:

Código	Título	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	400.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	100.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		72.858,67
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		314.874,66
76X	Ingresos financieros derivados de convenios de acreedores		112.266,67

ciones surgidas del mismo. De esta forma, en el supuesto de que no se establezcan intereses sobre el remanente de la deuda, el ingreso derivado de la quita y espera dará lugar a un menor tipo de interés efectivo del pasivo que implicará el reconocimiento de menores gastos por intereses hasta la liquidación del pasivo.

Al cierre del ejercicio 2015, por los intereses devengados y no vencidos, la empresa registró:

Código	Título	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	6.614,16	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		6.614,16

$$\text{Intereses devengados (31-12-2015)} = 387.733,33 [(1 + 0,07)^{3/12} - 1] = 6.614,16 \text{ euros}$$

En definitiva, contablemente en el ejercicio 2015 se imputó un ingreso por la diferencia entre el valor por el que figura en libros la deuda antigua y el valor por el que se reconoció la nueva, es decir, 112.266,67 euros. Así es en la medida en que dicho ingreso debe computarse en el ejercicio en el que se produzca la aprobación judicial del convenio, con independencia de que posteriormente se cumpla o no el calendario de pagos del resto de la deuda.

Sin embargo, el artículo 11.13 de la LIS permite atrasar la imputación de los ingresos⁷. Con buen criterio se difiere el pago del impuesto en estos casos, de tal modo que el ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas se imputará en la base imponible del deudor en proporción al devengo de los gastos financieros relativos a las deudas reflejadas en el convenio de acreedores. Esta medida permite diferir el cómputo del ingreso a medida que se vayan realizando los pagos derivados del convenio. Con esta norma se trata de facilitar la viabilidad de las empresas que han podido salir de la situación de concurso mediante un acuerdo con los acreedores, de tal modo que el pago del IS en relación con el propio ingreso derivado de la firma del convenio no sea un obstáculo que impida o dificulte gravemente la continuación de la actividad del deudor concursado. Además, debe tenerse en cuenta que el ingreso imputable a cada periodo se podrá ver compensado, al menos parcialmente, con la imputación de los gastos financieros correspondientes. En el caso planteado, los gastos que se devengarán hasta la liquidación de la deuda son los siguientes:

Ejercicio	Intereses devengados
2015	6.614,16
2016	25.898,47
	.../...

⁷ El artículo 11.13 de la LIS señala lo siguiente: «El ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, se imputará en la base imponible del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso. No obstante, en el supuesto de que el importe del ingreso a que se refiere el párrafo anterior sea superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la misma deuda, la imputación de aquel en la base imponible se realizará proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada periodo impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar derivados de la misma deuda».

Ejercicio	Intereses devengados
.../...	
2017	19.858,44
2018	9.895,60
Total	62.266,67

Dado que la cuantía total de los gastos financieros que se devengarán en los ejercicios 2015 a 2018 es inferior al ingreso reconocido como consecuencia de la aprobación judicial del convenio, el exceso del ingreso sobre los intereses (50.000 €) se integrará en la base imponible proporcionalmente a los gastos financieros reconocidos en cada periodo como se indica seguidamente:

Ejercicio	Intereses devengados	Exceso imputable del ingreso
2015	6.614,15	5.311,15
2016	25.898,47	20.796,41
2017	19.858,44	15.946,28
2018	9.895,6	7.946,16
Total	62.266,67	50.000

En consecuencia, en la liquidación del IS del ejercicio 2015 se habrá practicado el siguiente ajuste sobre el resultado contable:

Causa del ajuste	Ajuste
Ingreso reconocido contablemente	-112.266,67
Ingreso por quitas y esperas (hasta el importe de los intereses reconocidos contablemente)	+6.614,15
Ingreso por quitas y esperas (exceso sobre el importe de los intereses)	+5.311,15
Ajuste	-100.341,37

En los periodos siguientes a la firma del convenio, se deben continuar realizando ajustes positivos, por la parte del ingreso correspondiente a las quitas y esperas que resulte imputable al periodo a efectos del IS. Concretamente, en los registros contables del ejercicio 2016 lucirán las siguientes anotaciones relacionadas con el convenio de acreedores:

1 de octubre. Por el devengo de intereses:

Código	Título	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	16.669,93	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		16.669,93

Intereses devengados (01-10-2016) = $320.245,96 [(1 + 0,07)^{9/12} - 1]$ = 16.669,93 euros

1 de octubre. Por el segundo pago acordado:

Código	Título	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	150.000	
572	Bancos, c/c		150.000

31 de diciembre. Por el devengo de intereses:

Código	Título	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	3.188,51	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		3.188,51

Intereses devengados (31-12-2016) = $186.915,89 [(1 + 0,07)^{3/12} - 1]$ = 3.188,51 euros

31 de diciembre. Por la reclasificación de la deuda como consecuencia del paso del tiempo:

Código	Título	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	190.104,40	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		190.104,40

En definitiva, el ajuste positivo a practicar en 2016, teniendo en cuenta las anotaciones anteriores, será el siguiente:

Causa del ajuste	Ajuste
Ingreso por quitas y esperas (hasta el importe de los intereses reconocidos contablemente)	+25.898,47
	.../...

Causa del ajuste	Ajuste
.../...	
Ingreso por quitas y esperas (exceso sobre el importe de los intereses)	+20.796,41
Ajuste	+46.694,88

Finalmente, las empresas en concurso tendrán en muchos casos reconocidas bases negativas pendientes de compensar de periodos anteriores –como ocurre en el caso planteado–, que podrán utilizar también para evitar la tributación efectiva de los señalados ingresos pues, en estos casos, no se aplica la limitación a la compensación de las bases negativas que establece el artículo 26.1 de la LIS. En concreto, el precepto establece que este límite no resulta de aplicación hasta el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas derivadas de un acuerdo con los acreedores del contribuyente⁸. Por tanto, hasta el importe del ingreso a efectos fiscales derivado del reconocimiento de las quitas y esperas –en 2016 se trata del ajuste positivo realizado como consecuencia de esta circunstancia–, no existe límite alguno en la compensación de las bases negativas. Además, estas rentas no se computarán a efectos del cómputo del importe de un millón de euros, cantidad que no está sujeta al límite previsto en el propio artículo 26.1 de la LIS⁹. Esto significa que las sociedades podrán compensar, sin límite alguno, bases imponibles negativas hasta el siguiente importe:

1 millón de euros + ingresos fiscales por quitas y esperas de cada periodo

Por todo ello, en el caso planteado, las bases negativas pendientes de compensación son deducibles en el periodo 2016 sin ningún tipo de limitación, hasta el importe de la base imponible positiva del periodo.

1.5. APORTACIONES DE SOCIOS PARA COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS

La configuración del patrimonio neto de Imagina, SA muestra una situación clara de desequilibrio patrimonial como consecuencia de pérdidas habidas en ejercicios anteriores. Al respecto, el artículo 363.1 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital dispone que es causa obligatoria de disolución cuando se produzcan pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que este aumente o se reduzca en la medida suficiente para recuperar el equilibrio perdido y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso.

⁸ El artículo 26.1 de la LIS establece que «la limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente».

⁹ El artículo 26.1 continúa señalando que «las bases imponibles negativas que sean objeto de compensación con dichas rentas no se tendrán en consideración respecto del importe de 1 millón de euros a que se refiere el párrafo anterior».

En el caso planteado, no es posible una reducción de capital por cuanto su cifra es el mínimo legalmente establecido para la forma jurídica que tiene la empresa. Por lo que, a la vista del precepto señalado, solo sería posible deshacer el desequilibrio mediante una ampliación de capital. Sin embargo, los socios, en junta general, han aprobado otra medida no prevista expresamente en la legislación mercantil pero sí en la normativa contable. Se trata de aportaciones de socios que no conllevan un aumento de la cifra de capital. A tal fin, el PGC-Pymes habilita, en su cuadro de cuentas, la partida «118. Aportaciones de socios o propietarios» que define como «elementos patrimoniales entregados por los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales, en virtud de operaciones no descritas en otras cuentas. Es decir, siempre que no constituyan contraprestación por la entrega de bienes o la prestación de servicios realizados por la empresa, ni tengan la naturaleza de pasivo. En particular, incluye las cantidades entregadas por los socios o propietarios para compensación de pérdidas».

La naturaleza contable de la aportación realizada por los socios se localiza en el apartado 2 de la NRV 18.^a del PGC-Pymes referido a «Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios» donde se establece que «las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos para la sociedad, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate». En consecuencia, las aportaciones que, a fondo perdido, llevan a cabo los socios de Imagina, SA se integrarán en el patrimonio neto de la entidad con objeto de sanear las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores, lo que dará lugar a las siguientes anotaciones:

1 de marzo. Por las aportaciones dinerarias efectuadas por los socios:

Código	Título	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	90.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios		90.000

1 de marzo. Por la compensación de pérdidas:

Código	Título	Debe	Haber
118	Aportaciones de socios o propietarios	90.000	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		90.000

Dado que todos los socios aportan igual cuantía para restablecer el equilibrio patrimonial, manteniéndose por tanto la proporcionalidad del valor contable de las acciones que existía antes de la aportación, no se produce ningún ingreso o gasto asociado a dicha operación, por lo que en la liquidación del IS no habrá que practicarse ajuste alguno¹⁰.

¹⁰ Vid. el artículo 18.11, letra b) de la LIS.

1.6. CORRECCIONES VALORATIVAS DEL ACTIVO NO CORRIENTE

1.6.1. Inversiones inmobiliarias

A tenor de la información suministrada, Imagina, SA en el ejercicio 2015 reconoció, por una cuantía de 60.000 euros, un deterioro de valor del terreno contabilizado como inversión inmobiliaria. Sin embargo, el hecho de que dicha pérdida de valor se hubiese producido en el periodo 2012-2015 determina que el tratamiento contable de la parte correspondiente a ejercicios anteriores a 2015 fuese diferente al aplicado a la pérdida reversible generada a lo largo de 2015. Concretamente, el deterioro de valor puesto de manifiesto entre 2012 y 2014 y no registrado en su momento tendrá la consideración contable de error, subsanándose mediante un cargo en una cuenta de reservas. En cambio, la pérdida estimada en 2015 habrá dado lugar al reconocimiento de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias de ese ejercicio. Es decir, la empresa al cierre del ejercicio 2015 habrá efectuado la siguiente anotación contable:

Código	Título	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	45.000	
692	Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias	15.000	
292	Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias		60.000

Fiscalmente, la pérdida por deterioro reconocida en 2015 no resultó deducible en la medida en que afecta a un elemento calificado como inversión inmobiliaria (art. 13.2 a) LIS). En consecuencia, en la liquidación del IS de ese periodo se practicó un ajuste positivo por la parte de dicha corrección valorativa imputada al resultado contable, esto es, por 15.000 euros.

Dicho ajuste revertirá de conformidad con el artículo 20 b) de la LIS, en la medida en que se trata de un activo no amortizable. En este sentido, su reversión se producirá en el periodo en el que dicho elemento se transmita o cause baja del activo por cualquier otro motivo. En el caso planteado, la sociedad, en noviembre de 2016, vendió el terreno por 150.000 euros, habiéndose realizado la transacción al contado. Por tanto, en libros lucirá la siguiente anotación:

Código	Título	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	181.500	
292	Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias	60.000	
672	Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias	30.000	
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales		240.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		31.500

Dado que la venta tuvo lugar en el ejercicio 2016, en la liquidación del IS de este periodo se tendrá que realizar un ajuste negativo por el importe de la totalidad de la pérdida por deterioro registrada contablemente, con independencia de que se haya imputado a resultados o a patrimonio neto. Ello determina que el resultado negativo con origen en la venta de la inversión inmobiliaria (30.000 €) se tenga que corregir con un ajuste negativo de 60.000 euros, que corresponde con la pérdida por deterioro que se dotó en el año anterior. En realidad, procedería el mismo ajuste si se tuviera que calcular la ganancia derivada de la venta del inmovilizado teniendo en cuenta datos exclusivamente fiscales pues, en tal caso, habría que computar un resultado negativo de 90.000 euros (150.000 – 240.000), lo que coincidiría con la suma del resultado reconocido contablemente (30.000 €), el ajuste derivado del error (45.000 €) y el gasto registrado en 2015 (15.000 €).

1.6.2. Maquinaria adquirida en 2013

Como consecuencia del test de deterioro practicado al cierre del ejercicio 2015, Imagina, SA reconoció un gasto por la cuantía siguiente:

• Importe recuperable	105.000
• Valor en libros [175.000 – (175.000 × 0,1 × 2,5)]	131.250
• Deterioro de valor	26.250

En el ámbito tributario, el artículo 13.2 de la LIS ha establecido que no son deducibles las pérdidas por deterioro relativas al inmovilizado material o intangible, inversiones inmobiliarias o valores. En todos estos casos, en el periodo en el que la pérdida se registre contablemente se deberá realizar un ajuste positivo por la cuantía de la misma. Así, en el caso planteado, en el periodo 2015 la entidad realizó un ajuste positivo por importe de 26.250 euros.

Esta situación también producirá efectos en periodos posteriores, como el que está siendo objeto de liquidación –2016–. Téngase en cuenta que contablemente la pérdida por deterioro minorará la base de amortización, por lo que a partir de dicho periodo la dotación anual se determinará dividiendo el valor neto contable a dicha fecha entre los periodos que resten de vida útil. Por tanto, entre 2016 y 2022, salvo que se produzca la recuperación o el aumento del deterioro reconocido, el gasto anual por amortización será 14.000 euros (105.000/7,5), si bien en el ejercicio en que finaliza su vida útil –2023– la dotación contable ascenderá a 7.000 euros.

Fiscalmente, la amortización se determinará sobre la misma base contable, lo que supone que la pérdida por deterioro no podrá ser deducida ni a través de este concepto de gasto ni a través del proceso de amortización. Por ello, para complementar la amortización contable, el artículo 20 c) de la LIS permite que las entidades reduzcan la base imponible en la cantidad resultante de aplicar sobre el importe de la pérdida por deterioro el mismo método de amortización utilizado respecto de los elementos patrimoniales. Con este sistema, el resultado que se obtiene es el mismo que se

derivaría de amortizar el elemento patrimonial sobre la base previa a la corrección contable por deterioro de valor. Por tanto, entre 2016 y 2022 se deberá realizar un ajuste negativo de 3.500 euros en virtud del artículo 20 c) de la LIS, que resultará de dividir entre la vida útil restante (7,5 años) el importe de la pérdida por deterioro que no fue deducible fiscalmente (26.250 €). En el último año de vida útil de este elemento (2023), el ajuste negativo que procederá practicar por este concepto será de 1.750 euros como se muestra en el cuadro siguiente:

Ejercicio	Ámbito contable	Ámbito fiscal
2013	Amortización: $175.000 \times 0,1 \times 6/12 = 8.750$	Amortización: 8.750 No se practica ajuste alguno
2014	Amortización: $175.000 \times 0,1 = 17.500$	Amortización: 17.500 No se practica ajuste alguno
2015	Amortización: $175.000 \times 0,1 = 17.500$	Amortización: 17.500
2016 a 2022	Deterioro de valor : $131.250 - 105.000 = 26.250$	Ajuste: + 26.250 (la pérdida por deterioro no es deducible)
	Amortización: $105.000/7,5 = 14.000$	Amortización: 14.000 Ajuste artículo 20 c) LIS: -3.500 (26.250/7,5)
2023	Amortización: $105.000/7,5 \times 6/12 = 7.000$	Amortización: 7.000 Ajuste artículo 20 c) LIS: -1.750 (26.250/7,5 \times 6/12)

1.6.3. Vehículo usado adquirido en 2016

El artículo 11.3 de la LIS establece en su apartado 1.º, primer párrafo, el principio fiscal de inscripción contable, según el cual un gasto no puede computarse fiscalmente antes de que se refleje contablemente, de lo que deriva la necesidad de la contabilización de los gastos para que puedan considerarse como partida deducible¹¹. El precepto condiciona su posible deducción fiscal y la cuantía de la misma a la contabilización de una partida, ya se trate de una cuenta de gasto o de reserva. Así es en la medida en que solo es gasto fiscalmente deducible la cantidad que haya sido objeto de reconocimiento contable, en el mismo periodo o en ejercicios anteriores. Por tanto, salvo que se establezca una excepción a la aplicación de dicho principio, solo se podrá deducir fiscalmente un gasto en la cuantía registrada contablemente.

¹¹ Dicho artículo establece que «no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada».

En el caso planteado, la empresa podría haber utilizado para contabilizar el gasto por amortización de un elemento usado los sistemas previstos en la normativa, a saber:

- a) Se puede tomar como base de amortización el precio de adquisición para la entidad en el mercado de bienes usados, pudiéndose aplicar hasta el doble del coeficiente lineal máximo que resulte de las tablas oficialmente aprobadas.
- b) Si se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario podría ser tomado como base de amortización, en cuyo caso la dotación máxima vendrá determinada por la aplicación del coeficiente de amortización lineal máximo según tablas.

Por tanto, sería posible deducir hasta el doble del coeficiente según tablas, que se aplicaría sobre el precio de adquisición, lo que resultaría una cantidad deducible de 2.400 euros ($10.000 \times 0,16 \times 2 \times 9/12$) o el porcentaje de tablas sobre el valor originario, lo que supondría un total deducible de 3.600 euros ($30.000 \times 0,16 \times 9/12$). Por tanto, en principio, podría haber deducido fiscalmente hasta esta última cantidad.

Sin embargo, la empresa ha amortizado contablemente de acuerdo con una vida útil de cuatro años y valor residual nulo sobre el precio de adquisición del bien usado, lo que importa un gasto por amortización de 1.875 euros ($10.000/4 \times 9/12$). Esta es la cantidad máxima que la empresa podrá utilizar también desde el punto de vista fiscal por la aplicación del principio de inscripción contable, que impide la deducción de un gasto por amortización superior al que haya sido contabilizado, salvo en los casos en los que expresamente se exceptiona la aplicación de dicho principio, entre los que no se encuentra el supuesto de la amortización de los bienes adquiridos usados. Por tanto, para que resultara deducible la cantidad máxima de 3.600 euros, resultante de aplicar sobre el precio originario de adquisición el coeficiente máximo de tablas, habría sido necesario que dicho criterio se hubiera aplicado previamente en el ámbito contable. Tampoco se puede utilizar el incentivo fiscal previsto en el artículo 103 de la LIS para las empresas de reducida dimensión, pues solo resultan de aplicación a los elementos adquiridos nuevos. De acuerdo con todo ello, no se debe realizar ajuste alguno.

1.6.4. Maquinaria adquirida en 2016

Como se indicó anteriormente, la LIS establece diversas excepciones en la aplicación del principio de inscripción contable, al determinar ciertos supuestos en los que el gasto resulta fiscalmente deducible pese a que el gasto no se haya contabilizado o se haya hecho en una cuantía inferior. Concretamente, el artículo 11.3.1.º de la LIS hace referencia a los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente, lo que afecta a los supuestos previstos en los artículos 12.3 y 102 de la LIS y a los de amortización acelerada que contemplan los artículos 103 y 106 de la LIS.

En el caso planteado, al tratarse de un elemento adquirido nuevo por una empresa de reducida dimensión, se podrá amortizar, de acuerdo con el artículo 103 de la LIS, utilizando hasta el

doble del coeficiente de tablas, sin que esté condicionado al principio de inscripción contable. Por tanto, de acuerdo con los datos aportados en el enunciado, la amortización contabilizada asciende a 1.875 euros ($25.000 \times 0,1 \times 9/12$), mientras que la amortización que puede deducirse fiscalmente puede llegar justamente al doble de esa cantidad, es decir, a 3.750 euros ($25.000 \times 0,1 \times 2 \times 9/12$). En consecuencia, se deberá realizar un ajuste negativo por una cuantía de 1.875 euros.

Se podría plantear si, al contratar a dos trabajadores, resultaría de aplicación el beneficio fiscal de la libertad de amortización con creación de empleo regulado en el artículo 102 de la LIS. La respuesta es negativa, en la medida en que los trabajadores contratados tienen discapacidad y han dado lugar a una deducción con origen en el ejercicio –aunque no se ha podido aplicar en el mismo– por importe de 21.000 euros (véase apartado 2 de la solución del caso). En este sentido, de acuerdo con lo que señala el artículo 38.3 de la LIS, estos trabajadores no se computarán a efectos de la libertad de amortización prevista en el artículo 102 de la misma ley.

1.7. REGULARIZACIÓN DE CUOTAS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

De acuerdo con la información suministrada, Imagina, SA, como consecuencia de la resolución del expediente instruido por la inspección de trabajo ha tenido que afrontar un pago de 71.552,95 euros por diversas partidas cuyo tratamiento contable depende del ejercicio económico en el que se hayan devengado. En este sentido, la distribución de los conceptos liquidados de acuerdo con el periodo al que habrán de ser imputados es la siguiente:

Concepto	Cuantía	Imputable al ejercicio 2016	Imputable a ejercicios anteriores
Liquidación de cuotas no satisfechas	43.656,47	9.260	34.396,47
Recargos	8.731,29	1.852	6.879,29
Intereses de demora	1.659,69	239	1.420,69
Sanciones	17.505,5	17.505,5	
Total	71.552,95	28.856,5	42.696,45

Por analogía con el tratamiento previsto en la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016¹² para las obligaciones de naturaleza fiscal derivadas de un acta de inspección, en el registro de los conceptos liquidados se seguirán las siguientes reglas:

¹² Resolución de 9 de febrero de 2016, del ICAC, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios (BOE de 16 de febrero).

- Las cuotas de la Seguridad Social correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto de personal. A tal efecto, se utilizará la cuenta «642. Seguridad Social a cargo de la empresa».
- Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se registrarán como un gasto financiero, pudiéndose emplear a tal fin la partida «669. Otros gastos financieros».
- Los intereses, las cuotas y recargos correspondientes a todos los ejercicios anteriores se contabilizarán mediante un cargo en una cuenta de reservas.
- La sanción y los recargos producirán un gasto de naturaleza excepcional, que se reconocerá mediante la cuenta «678. Gastos excepcionales».

En definitiva, las cantidades imputables a periodos anteriores se registrarán con cargo a cuentas de reservas, disminuyendo las mismas, mientras que como gastos del ejercicio 2016 se tomarán en consideración las cantidades imputables al mismo, cuyo importe asciende a 28.856,5 euros. Así, de acuerdo con las pautas anteriores, Imagina, SA habrá llevado a cabo la siguiente anotación:

Código	Título	Debe	Haber
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	9.260	
669	Otros gastos financieros	239	
678	Gastos excepcionales (recargos)	1.852	
678	Gastos excepcionales (sanciones)	17.505,5	
113	Reservas voluntarias	42.696,45	
572	Bancos, c/c		71.552,95

Desde el punto de vista tributario, la cuestión que se debe analizar es si las cantidades anteriores constituyen gasto deducible en el IS, así como la determinación de los ajustes correspondientes, en caso de que se considere que el criterio a efectos del IS no coincide con el tratamiento contable.

A efectos de determinar la deducibilidad de estas partidas se han de tener en cuenta dos apartados del artículo 15 de la LIS. Por un lado, la letra c) recoge un gasto que no ha tenido carácter deducible en ninguna de las leyes reguladoras del IS, si bien la normativa ha debido ir adaptando la terminología a la regulación de la Ley General Tributaria (LGT) de las diversas prestaciones accesorias de la deuda tributaria. En particular, dicha letra c) determina que no son deducibles «las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del periodo ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo».

En cuanto a las sanciones impuestas no hay ninguna duda sobre el carácter no deducible, pues el precepto hace referencia a todo tipo de sanciones y multas, ya sean administrativas o penales. En la medida en que las sanciones se han contabilizado como un gasto extraordinario del periodo 2016 y no tienen carácter deducible en el IS, se deberá realizar un ajuste positivo por importe de 17.505,5 euros.

Mayores dudas se plantean con los recargos por el pago extemporáneo de las cuotas de la Seguridad Social. Ciertamente, la letra c) no hace referencia a esta partida de forma expresa, pues menciona únicamente dos tipos de recargos regulados en la LGT, como son los recargos del periodo ejecutivo y por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Sin embargo, los recargos por la falta de ingreso de las cuotas de la Seguridad Social tienen una naturaleza diferente, pues son liquidados por la autoridad administrativa aun cuando derive de un procedimiento de comprobación, son compatibles con las sanciones, tienen carácter automático siempre que se cumplan ciertos requisitos y se liquidan aunque el sujeto obligado pague la liquidación en plazo. Por tanto, aunque se trate de recargos por ingreso extemporáneo, tienen una naturaleza muy diferente a los regulados en el artículo 27 de la LGT. Como consecuencia de ello, se podría considerar que, al no venir excluidos expresamente en la letra c) del artículo 15 de la LIS, sí podrían ser considerados como deducibles. Sin embargo, a efectos de su deducibilidad deben ser equiparados a los recargos que expresamente se establecen en este precepto, pues, además, tienen un componente sancionador, en tanto que se relacionan con la comisión de una infracción administrativa –la falta de ingreso en plazo de las cuotas¹³–, que en este caso ha sido, además, regularizada por la inspección de trabajo y no por la empresa. Así lo señala la Dirección General de Tributos (DGT), que ha considerado que estos recargos no tienen carácter deducible por estar relacionados con una infracción¹⁴. En cuanto a los ajustes que deben realizarse, ha de tenerse en cuenta que una parte importante de los recargos se han contabilizado con cargo a reservas (6.879,29 €), por lo que su importe no aparecerá en la base imponible. El ajuste solo debe realizarse respecto a la parte que tiene la consideración de gasto del ejercicio en 2016, es decir, 1.852 euros, por lo que procederá la realización de un ajuste positivo de dicha cuantía.

También puede plantear duda la deducibilidad de los intereses de demora por deudas con la Seguridad Social o cualquier otra Administración o ente público distinto de la Administración tributaria. En principio, se ha de considerar que esta partida es deducible, en la medida en que no se incluye dentro de los conceptos no deducibles a los que se refiere el apartado c) del artículo 15 de la LIS¹⁵. En el marco de la Ley 27/2014, así lo ha reconocido expresamente la DGT en relación

¹³ Se trata de un recargo único del 20% para los ingresos que se debieron pagar en el periodo de ingreso correspondiente, a partir del primer mes de retraso desde que existe la obligación de ingresar. Se regulan en el artículo 29 del TRLSS y en el artículo 10 de su reglamento de desarrollo (RD 1415/2004, de 11 de junio).

¹⁴ Así lo ha señalado la Consulta de 27 de julio de 2016 (V3526/2016 [NFC061795]), aunque en relación con una derivación de responsabilidad que incluía tales recargos: «En el caso planteado en el escrito de consulta, se impone un recargo al empresario infractor responsable de una falta que se exige a la entidad consultante a través de una derivación de responsabilidad. En consecuencia, en la medida en que la cantidad que se ha de satisfacer la entidad consultante, se deriva de la responsabilidad de la empresa declarada en virtud de una resolución administrativa de la entidad gestora competente, la misma no puede calificarse como gasto de personal, sino que, al derivarse de una infracción administrativa, tiene la consideración de sanción administrativa no deducible a efectos de determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades de la entidad consultante».

¹⁵ En este sentido, la Consulta de 6 de abril de 2016 (V1403/2016 [NFC058262]) señala: «En relación con los intereses de demora exigibles por deudas con Administraciones o entes públicos distintos a las administraciones tributarias en el ejercicio de sus potestades administrativas (entre los que se mencionan las deudas con la Seguridad Social previstas en el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la

con los intereses de demora tributarios¹⁶, con los que los intereses moratorios que se están analizando comparten naturaleza. Es cierto que fue muy distinta la consideración de este órgano en relación con leyes anteriores, lo que no se entiende pues entre las diferentes normas no ha habido una diferencia sustancial, por lo que las consecuencias tributarias deberían haber sido las mismas, es decir, la deducibilidad en todo caso de esta partida, debido a su carácter indemnizatorio y no sancionador y a la falta de mención de este concepto entre los que no tienen carácter deducible.

Ahora bien, el hecho de que una partida no aparezca recogida en la letra c) no significa aún que sea deducible, pues hay que tener en cuenta a estos efectos lo dispuesto en la letra f) del mismo precepto, según la cual no son deducibles «los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico». Se trata de una novedad que ha incorporado la Ley 27/2014 y cuya aplicación práctica puede plantear problemas, como puede comprobarse con un somero análisis del caso planteado. Dependiendo de que la interpretación de la expresión legal sea más amplia o más restrictiva, se podrían incluir dentro del mismo situaciones que hasta el momento no daban lugar a ajuste. En consecuencia, cualquier actuación o situación que vulnere el ordenamiento podría dar lugar a que los pagos que tengan origen en la misma no den lugar a gastos deducibles. En el caso planteado es indudable que la empresa ha contravenido el ordenamiento jurídico, pues así se ha puesto de manifiesto en las actas de la inspección de trabajo, que no han sido recurridas por la empresa.

Como hemos indicado, la determinación de los conceptos que se deben incluir dentro de la señalada letra f) no es una cuestión que esté exenta de dificultad. Una cuestión es la multa o sanción que corresponda imponer por la actuación contraria al ordenamiento jurídico y otra diferente son las consecuencias económicas que pueden derivar de dicha actuación, como ocurre en el caso planteado, en el que se han debido satisfacer las cuotas dejadas de ingresar en su momento, los recargos y los intereses de demora. Ahora bien, si el carácter no deducible se predica únicamente de las multas o sanciones penales o administrativas y los recargos, la letra f) no aportaría nada nuevo, pues para evitar la deducibilidad de estas partidas ya se encuentra la letra c) del mismo precepto. Por ello, se ha de analizar el criterio que está defendiendo la DGT en relación con la interpretación de la letra f) en las consultas en las que se ha planteado dicha cuestión. A tal efecto, en diversas consultas¹⁷ se ha mantenido un concepto muy restrictivo, al considerar que «los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico son aquellos cuya realización está

Seguridad Social y las deudas con la Dirección General de Tráfico, de acuerdo con el Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial), partiendo de todo lo señalado anteriormente, de acuerdo con el artículo 10.3 de la LIS, todos aquellos que tengan la referida calificación jurídica y tengan la finalidad señalada, tendrán la consideración de gastos financieros, de manera que, no existiendo ningún precepto en el impuesto sobre sociedades que niegue su deducibilidad, los mismos resultarán deducibles en el impuesto sobre sociedades, con el límite indicado a continuación».

¹⁶ Así lo reconoce de forma expresa la Resolución de 4 de abril de 2016, de la DGT, en relación con la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, en aplicación de la LIS (BOE de 6 de abril de 2016).

¹⁷ En este sentido, las Consultas de 21 de diciembre de 2015 (V4080/2015 [NFC057227]), 15 de febrero (V0603/2016 [NFC058209]), de 6 de abril (V1403/2016 [NFC058262]), 6 de julio (V3145/2016 [NFC061363]) y 27 de julio de 2016 (V3526/2016 [NFC061795]).

castigada por el propio ordenamiento jurídico, como es el caso de los sobornos, de manera que su realización es contraria al mismo y está penada. Esto es, la realización del propio gasto, el gasto ilícito y que, como tal conlleva una pena, es el gasto que no resulta fiscalmente deducible. Dicha ilicitud, sin embargo, no puede atribuirse a la existencia de meros defectos formales, cuya subsanación resulte posible sin consecuencias gravosas».

Así, lo primero que hay que plantearse es si la empresa que haya sido destinataria de los servicios de estos trabajadores puede deducir el gasto derivado de los pagos realizados a estos, al menos en los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, en que entró en vigor la nueva Ley 27/2014. Es evidente que la vinculación a través de un contrato de arrendamiento de servicios, en los casos en que la relación es laboral, supone una vulneración del ordenamiento jurídico, pues con ello se defraudan diversas normas del ámbito laboral y de la Seguridad Social. La cuestión es determinar si los pagos que deriven de la regularización de esta situación pueden encajar en el presupuesto de la letra f) del artículo 15, lo que podría suponer que todas las cantidades que deba abonar la empresa como consecuencia de esta situación o las que ya hubiera satisfecho en virtud de una relación simulada no serían deducibles. Aplicando este criterio con rigor, la Administración tributaria podría cuestionar la deducibilidad de estos gastos como consecuencia de la calificación que de dicha relación se haya realizado en las actas de la inspección de trabajo. Sin embargo, no creemos que haya sido esta la pretensión del legislador ni la doctrina que viene aplicando la DGT en relación con otras consecuencias derivadas de una regularización de una situación ilegal. Como se ha indicado, la DGT defiende que lo que no es deducible es el gasto ilegal por su propia naturaleza, pero no aquel que, una vez subsanadas determinadas deficiencias, sea conforme con el ordenamiento jurídico. Por tanto, una vez regularizada la situación laboral del trabajador, los pagos realizados tendrán carácter deducible al tener la consideración de salario, por lo que si las cantidades coinciden no habría nada que rectificar y, si fuera preciso el abono de cantidades adicionales, constituiría un gasto deducible.

En este sentido, más dudas podrían surgir en relación con las cuotas a la Seguridad Social y los intereses de demora que han debido satisfacerse por el retraso en el pago. No obstante, la DGT ha considerado que pueden tener la consideración de deducibles, por no incluirse en la letra f), las cuotas de Seguridad Social no abonadas por la anterior entidad, así como los intereses de demora¹⁸. En el primer caso, se considera que el gasto en sí mismo es deducible, sin que se plantee su

¹⁸ La Consulta de la DGT de 27 de julio de 2016 (V3526/2016 [NFC061795]) trataba de un supuesto en el que a una empresa se le exigía como responsable por sucesión las cuotas de la Seguridad Social que otra empresa había dejado de ingresar, así como los correspondientes recargos e intereses de demora. En relación con las cuotas no abonadas por la otra empresa señala que «la deuda a la Seguridad Social que debe satisfacer la consultante en calidad de responsable del deudor principal habrá de corresponderse con partidas que, por su naturaleza, tengan la consideración de deducibles [...] Por tanto, si la naturaleza de la deuda permite calificar la partida como deducible para determinar la base imponible de la consultante (lo que ocurre en el caso de las cuotas de Seguridad Social no abonadas por la entidad B), y en el crédito concurre alguna de las circunstancias previstas en el artículo 13.1 de la LIS, la dotación para la cobertura del riesgo por insolvencias será fiscalmente deducible». Por su parte, en relación con los intereses de demora señala que «no nos encontramos ante gastos contrarios al ordenamiento jurídico, sino todo lo contrario,

no deducibilidad por la referida letra f). En el caso de los intereses de demora se estima que no son gastos contrarios al ordenamiento jurídico, sino que, al contrario, son gastos que vienen impuestos por el mismo, siendo deducible al tener la naturaleza de gasto financiero, por lo que tampoco es posible considerar que encaje en la citada letra f). Por tanto, debe admitirse la deducibilidad de estos gastos, pues hay que considerar que tales pagos no se derivan de una vulneración del ordenamiento sino que, precisamente, tienen su origen en la regularización de la situación conforme a la ley.

Ahora bien, al tratarse en parte de gastos de ejercicios anteriores, que se registran contablemente con cargo a reservas, se deberá realizar un ajuste negativo por todas las cantidades que no correspondan a 2016. En efecto, los gastos que afecten a ejercicios cerrados se han registrado en cuentas de patrimonio neto, por lo que no aparecen reflejados en la cuenta de pérdidas y ganancias. Esto supone que para que aparezcan en la base imponible del IS se deberá realizar un ajuste negativo sobre el resultado contable, lo que es admisible de acuerdo con el artículo 11.3.1.^a de la LIS. El primer párrafo establece que puedan deducirse los gastos que se hayan computado en cuentas de reserva y el segundo permite la deducción de los gastos devengados en ejercicios anteriores a condición de que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del criterio de imputación temporal que debía haber sido aplicado¹⁹.

En relación con las cuotas de la Seguridad Social, toda la cantidad, que asciende a 43.656,47 euros, resulta deducible en el IS, como ha quedado señalado. No obstante, en la cuenta de pérdidas y ganancias solo se ha incluido 9.260 euros, que es la cantidad imputable a 2016, mientras que el resto se ha registrado con cargo a reservas. Por tanto, ello obliga a hacer un ajuste negativo sobre el resultado contable por importe de 34.396,47 euros. También ha ocurrido algo similar con los intereses de demora. Contablemente, solo se han registrado como gasto los que corresponden a 2016 (239 €), mientras que el resto de los intereses liquidados (1.420,69 €), al imputarse a ejercicios precedentes, tienen como contrapartida una cuenta de reserva. Por ello, se ha de realizar un ajuste negativo de 1.420,69 euros. Todo ello permite que se deduzca en el IS de 2016 la totalidad de los intereses de demora satisfechos, es decir, 1.659,69 euros.

son gastos que vienen impuestos por el mismo, por lo que tampoco cabe establecer su no deducibilidad por la referida letra f). Precisamente aquellos gastos impuestos por el ordenamiento jurídico con carácter punitivo, las sanciones, se consideran no deducibles de forma expresa por la normativa tributaria, mientras que nada establece la normativa fiscal respecto a los intereses de demora. Por tanto, teniendo en cuenta que los intereses de demora tienen la calificación de gastos financieros y el artículo 15 de la LIS no establece especificidad alguna respecto de los mismos, deben considerarse como gastos fiscalmente deducibles». En dicha consulta se reitera un criterio defendido con anterioridad en las Consultas de 21 de diciembre de 2015 (V4080/2015 [NFC057227]), 15 de febrero (V0603/2016 [NFC058209]) y 6 de abril de 2016 (V1403/2016 [NFC058262]).

¹⁹ Así lo señala la Consulta de 27 de julio de 2016 (V3526/2016 [NFC061795]): «Por último, debe tenerse en cuenta la norma específica de imputación temporal prevista en el artículo 11.3 de la LIS, en relación con los intereses de demora. Respecto de los gastos del ejercicio son deducibles con los límites establecidos en el artículo 16 de la LIS. Respecto de los intereses de demora correspondientes a ejercicios anteriores, de acuerdo con el artículo 11.3 de la LIS, serán deducibles en el periodo impositivo en que se registren contablemente con cargo a reservas, esto es, en 2015, siempre que de ello no se derive una tributación inferior».

Los ajustes relacionados con la regularización administrativa, de acuerdo con los criterios analizados, se resumen en la siguiente tabla:

Concepto	Registro contable		IS	Ajuste
	PyG	Reservas		
Sanciones	17.505,5			+17.505,5
Recargos	1.852	6.879,29		+1.852
Intereses de demora	239	1.420,69	1.659,69	-1.420,69
Cuotas Seguridad Social	9.260	34.396,47	43.656,47	-34.396,47

Por otra parte, Imagina, SA, como consecuencia de la demanda interpuesta por el trabajador, estima muy probable que, sobre todo tras la calificación de la relación como laboral por la inspección de trabajo, tenga que satisfacer una indemnización. Para hacer frente a dicha responsabilidad reconoce una provisión para responsabilidades, pues el suceso determinante de la misma ya se ha producido y solo existe incertidumbre respecto a su importe o la fecha en que habrá de ser liquidada la obligación, aunque presumiblemente se producirá en el corto plazo. Este pasivo, a tenor de lo dispuesto en la NRV 17.^a del PGC-Pymes, se valorará, considerando que el efecto financiero de su no actualización no es significativo, por la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar la obligación. En el caso planteado, el reconocimiento de dicha obligación se habrá realizado como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
641	Indemnizaciones	7.350	
623	Servicios de profesionales independientes	2.000	
5292	Provisión a corto plazo para responsabilidades		9.350

Fiscalmente, también resulta deducible la provisión por la indemnización por despido del trabajador que, con su denuncia, dio lugar al inicio de la inspección de trabajo. Así es en la medida en que concurren todos los requisitos necesarios para ello. Primero, la indemnización resultará deducible si el juzgado termina dando la razón al trabajador, lo que a la fecha del cierre del ejercicio parece más que probable. Segundo, el hecho generador de la responsabilidad es real y ya se ha producido. Tercero, su importe se puede estimar de manera fiable, incluyéndose dentro del mismo una indemnización estimada aplicando las reglas previstas en el Estatuto de los Trabajadores, así como las costas procesales y de abogado y procurador que se van a devengar a lo largo del procedimiento judicial.

De acuerdo con todo lo señalado, las partidas que no tendrían carácter deducible serían las sanciones y recargos impuestos por la Seguridad Social, por considerarse que encajan en la letra c) del

artículo 15 de la LIS. Por tanto, ninguna partida dejaría de ser deducible porque encaje en el presupuesto de la letra f) de dicho precepto, es decir, porque deriven de una actuación contraria al ordenamiento jurídico. Tanto las cuotas de la Seguridad Social atrasadas como los intereses de demora no serían pagos contrarios al ordenamiento jurídico, sino que vendrían impuestos precisamente para adecuar a dicho ordenamiento la situación que originalmente podía considerarse como fraudulenta.

1.8. INGRESOS FINANCIEROS POR DIVIDENDOS EN ESPECIE

Para la resolución contable de la situación planteada, se seguirá la consulta 1 del BOICAC 88, de diciembre de 2011 (NFC043113), donde se analiza el tratamiento contable, desde la perspectiva del inversor, de los derechos recibidos en pago de un dividendo que pueden hacerse efectivos mediante tres modalidades diferentes: la adquisición de nuevas acciones totalmente liberadas, la enajenación de los derechos en el mercado secundario o la venta a la sociedad emisora.

En la citada consulta, tras citar otras donde se ha analizado la cuestión formulada y vigente en el nuevo marco contable (consulta 2 del BOICAC 47, de septiembre de 2001 [NFC010571]), se dispone que cuando un inversor recibe acciones liberadas no aumentará el valor en libros de sus inversiones financieras pero, tratándose de un dividendo acordado por el órgano societario correspondiente, habrá de reconocer un ingreso por el importe acordado. Así, en la situación planteada, desde una perspectiva económica, parece que se trata de una operación que en su conjunto es muy similar a una ampliación de capital con cargo a reservas o beneficios, si bien debe tenerse presente el aspecto jurídico del acuerdo adoptado por el órgano societario correspondiente como elemento determinante del devengo económico del ingreso por dividendos. Se trata, por tanto, de dilucidar si prima el fondo económico con los mismos efectos contables de una ampliación de capital liberada o la consideración del dividendo devengado y, consecuentemente, el reconocimiento de un ingreso. Al respecto, el ICAC entiende que «si nace el derecho de cobro de un dividendo acordado, cuestión que deviene del campo jurídico, la contabilidad debe registrarlo, lo que genera el correspondiente ingreso. No obstante, cuestión distinta es la valoración contable de dicho derecho, y que si bien esta debe atender al importe acordado, sin embargo dado que se va a intercambiar el derecho de cobro por un activo que... hubiera producido una valoración que no habría aumentado la valoración de la inversión inicial, cabe concluir que en consecuencia, y siendo el fondo económico de estas operaciones idéntico, el resultado de su contabilización debe ser igualmente unívoco». En definitiva, serán de aplicación los criterios recogidos en la consulta 1 BOICAC 9, de abril de 1992 (NFC002583), esto es, «si las acciones antiguas y las recibidas liberadas tienen iguales derechos, el valor total de la cartera no se verá alterado, siendo valoradas todas las acciones, tanto las antiguas como las nuevas, al precio medio ponderado. Por su parte, si las acciones antiguas y las nuevas no confieren iguales derechos, el valor de las antiguas se verá minorado en el coste de los derechos preferentes de suscripción segregados y las acciones recibidas se valorarán al precio medio resultante de dividir el coste de los derechos segregados entre el número de acciones recibidas liberadas».

En caso de que el accionista opte por el efectivo, bien de un tercero si vende los derechos en el mercado o bien de la propia empresa, el ICAC entiende, particularmente en el segundo caso,

que no origina el reconocimiento de un derecho de cobro en el inversor y el correspondiente ingreso en la medida en que el fondo económico de la operación no se corresponde con esa circunstancia sino con la posibilidad de que el derecho pueda ejercerse a través de cualquiera de las tres modalidades previstas para el pago del dividendo.

En el supuesto planteado, por tanto, serán de aplicación los criterios contenidos en la consulta 2 del BOICAC 47 (NFC010571), antes citada. Es decir, Imagina, SA deberá reconocer un derecho de cobro por el dividendo acordado, registrando el correspondiente ingreso. Ahora bien, teniendo en cuenta que el derecho de cobro se intercambiará por un activo que no aumenta la valoración previa de la inversión inicial, no se alterará el valor en libros de la inversión, excepto por su ajuste a valor razonable en la medida en que las acciones de Ferrovial, SA forman parte de la cartera de «activos financieros mantenidos para negociar» al ser la intención de Imagina, SA la venta de estos títulos en el corto plazo. Estos títulos, en la fecha de adquisición, fueron reconocidos contablemente como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	30.000	
669	Otros gastos financieros	400	
572	Bancos, c/c		30.400

En relación con el dividendo acordado y de acuerdo con la información facilitada, Imagina, SA ha de percibir un dividendo de 10.000 euros (10.000 acciones × 1 €/acción), correspondiéndole 500 acciones nuevas (10.000 acciones antiguas/20) que se valoran a 20 euros cada una de ellas, no realizándose ninguna anotación por cuanto acciones antiguas y nuevas confieren los mismos derechos. Es decir, la valoración de la cartera no se verá alterada por la recepción de las acciones liberadas, aunque sí su valoración unitaria. No obstante, al cierre del ejercicio 2016, estos títulos habrán de lucir en libros por su valor razonable por lo que procederá el ajuste siguiente:

• Valor razonable (31-12-2016) (10.500 × 2 × 1,7)	35.700
• Valor en libros	30.000
• Ajuste a valor razonable	5.700

Código	Título	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	5.700	
763	Beneficios por valoración de activos y pasivos por su valor razonable		5.700

A efectos fiscales, no se tendrá que realizar ajuste alguno. El beneficio que deriva de la valoración a valor razonable también se incluirá en la base imponible del periodo en la medida en que el artículo 17.1 de la LIS establece que «las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias». El precepto reconoce que cuando los ajustes a valor razonable se imputen a la cuenta de resultados tendrán esa misma consideración a efectos fiscales, pero que cuando se reconozcan en patrimonio neto no se tendrán que hacer ajustes positivos o negativos como consecuencia de ello.

1.9. CONTRATO DE RENTING

De acuerdo con la NRV 7.^a del PGC-Pymes, «cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero». Asimismo, salvo prueba en contra y aunque no exista opción de compra, se presumirá la transferencia de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo, entre otros casos, cuando «al comienzo del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos acordados por el arrendamiento suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado».

De acuerdo con la información suministrada, el valor razonable del activo objeto del contrato era de 37.500 euros, ascendiendo el valor actual de los pagos mínimos comprometidos a 35.875,26 euros, que cubre prácticamente la totalidad del valor razonable del activo arrendado (95,66%). En consecuencia, el contrato de arrendamiento suscrito por Imagina, SA será calificado contablemente como arrendamiento financiero, reconociéndose un activo material y un pasivo financiero por el valor razonable del bien arrendado en la fecha de inicio del contrato, esto es, 37.500 euros.

Los intereses de la operación se reconocerán según vayan devengándose de acuerdo con el tipo efectivo de la operación, el cual se determinará como sigue:

$$37.500 = 10.000/(1 + i) + 10.000/(1 + i)^2 + 10.000/(1 + i)^3 + 10.000/(1 + i)^4;$$

$$i = 2,6325\% \text{ anual}$$

Aplicando dicho tipo, los intereses que se devengarán a lo largo de la duración del contrato serán los siguientes:

Fecha	Intereses	Pagos	Devolución del principal	Capital pendiente
01-01-2016				37.500
				.../...

Fecha	Intereses	Pagos	Devolución del principal	Capital pendiente
.../...				
31-12-2016	987,19	10.000	9.012,81	28.487,19
31-12-2017	749,93	10.000	9.250,07	19.237,12
31-12-2018	506,42	10.000	9.493,58	9.743,54
31-12-2019	256,46	10.000	9.743,54	0

Los registros que lucirán en la contabilidad del ejercicio 2016 en relación con esta operación son los siguientes:

1 de enero. Por la formalización del contrato de *renting*:

Código	Título	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	37.500	
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo		28.487,19
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		9.012,81

31 de diciembre. Por los intereses devengados en el ejercicio:

Código	Título	Debe	Haber
662	Intereses de deuda	987,19	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		987,19

31 de diciembre. Por el pago de la primera cuota de arrendamiento:

Código	Título	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	10.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	2.100	
572	Bancos, c/c		12.100

31 de diciembre. Por la reclasificación de la deuda pendiente como consecuencia del paso del tiempo:

Código	Título	Debe	Haber
174	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo	9.250,07	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		9.250,07

31 de diciembre. Por la amortización anual del bien objeto del contrato:

Código	Título	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	3.750	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		3.750

A efectos de la amortización contable del elemento, se ha aplicado un coeficiente lineal del 10%. En la medida en que el contrato no incorpora una opción de compra no es aplicable el régimen especial previsto en el artículo 106 de la LIS. Sin embargo, sí se puede aplicar la aceleración de la amortización prevista en el artículo 103 de la LIS, al tratarse de una empresa de reducida dimensión y de un vehículo nuevo, que debe registrarse como inmovilizado material con arreglo a la normativa contable por transmitirse al arrendatario los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad. De acuerdo con dicho precepto, se puede amortizar hasta el doble del coeficiente de tablas –el coeficiente máximo sería el 16%–, si bien habría que partir del coeficiente aplicado contablemente (10%). Por tanto, el gasto deducible por amortización en el ejercicio 2016 ascendería a 7.500 euros [$37.500 \times (0,1 \times 2)$], procediendo realizar, por tanto, un ajuste negativo de 3.750 euros.

1.10. RESUMEN DE LOS AJUSTES A PRACTICAR SOBRE EL RESULTADO CONTABLE

De acuerdo con los apartados anteriores, el resultado contable antes de impuestos habrá de ser ajustado como sigue para obtener la base imponible del periodo 2016:

Causa	Ajustes positivos	Ajustes negativos
Errores en acciones Sacyr, SA		27.700
Deterioro de valor de créditos comerciales (cliente A)		1.444,81
		.../...

Causa	Ajustes positivos	Ajustes negativos
.../...		
Deterioro de valor de créditos comerciales (cliente B)		3.017,6
Cambio de criterio en existencias	8.000	
Convenio de acreedores	46.694,88	
Corrección valorativa inversiones inmobiliarias		60.000
Corrección valorativa maquinaria (2013)		3.500
Corrección valorativa maquinaria (2016)		1.875
Sanción (inspección de trabajo)	17.505,5	
Recargos (inspección de trabajo)	1.852	
Cuotas Seguridad Social (ejercicios anteriores)		34.396,47
Intereses de demora (ejercicios anteriores)		1.420,69
Amortización acelerada vehículo <i>renting</i>		3.750
Total	74.052,38	137.104,57

2. DETERMINACIÓN DE LAS DEDUCCIONES A PRACTICAR EN LA LIQUIDACIÓN DEL IS

El artículo 38 de la LIS establece que será deducible de la cuota íntegra una determinada cuantía por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad contratados por el contribuyente, experimentado durante el periodo impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del periodo inmediato anterior. Dicha deducción depende del grado de discapacidad de los trabajadores contratados en el periodo. Cuando sea igual o superior al 33 % e inferior al 65 %, la cantidad será de 9.000 euros. Cuando el grado de la misma sea igual o superior al 65 %, la cantidad será de 12.000 euros.

De acuerdo con los datos del enunciado del presente caso, la empresa tiene derecho a una deducción de 12.000 euros y a otra de 9.000 euros. En total, la deducción a la que tiene derecho asciende a 21.000 euros. Sin embargo, en el periodo impositivo no podrá aplicar ninguna cantidad en concepto de deducción al tener una base imponible nula como se verá a continuación, por lo que deberá reconocer contablemente un activo por impuesto diferido derivado de la posibilidad de utilizar dicha deducción en los 15 periodos siguientes, de acuerdo con el artículo 39.1 de la LIS.

3. LIQUIDACIÓN DEL IS

Partiendo del beneficio antes de impuestos (214.520 €) que arroja la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2016 y tomando en consideración los ajustes antes comentados, la liquidación del IS de dicho periodo presentará la siguiente configuración:

Beneficio antes de impuestos	214.520
± Ajustes	+74.052,38
	-137.104,57
= Base imponible previa	151.467,81
- Bases imponibles negativas periodos anteriores	-151.467,81
= Base imponible	0
× tipo impositivo	0,25
= Cuota íntegra	0
- Deducciones	
- Bonificaciones	
= Cuota líquida	0
- Retenciones	
- Pagos fraccionados	
= Cuota diferencial	0

4. VALORACIÓN Y REGISTRO DEL GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO CORRIENTE

De acuerdo con la NRV 15.^a del PGC-Pymes, «el gasto (ingreso) por impuesto corriente se corresponderá con la cancelación de las retenciones y pagos a cuenta así como con el reconocimiento de los pasivos y activos por impuesto corriente». Pese a que tanto la cuota líquida como la diferencial son nulas en la liquidación practicada, la existencia de ajustes de ingresos y gastos reconocidos contra cuentas de patrimonio neto (subsanción de errores, cambios de criterios contables y registro de gastos de ejercicios anteriores) exige la discriminación de dichos ajustes para la contabilización del impuesto corriente como se indica a continuación:

	Repercusión en pérdidas y ganancias	Repercusión en patrimonio neto	Total
Beneficio antes de impuestos	214.520		214.520
± Ajustes		-27.700 (1)	-27.700
		-1.444,81 (2)	-1.444,81
		-3.017,60 (3)	-3.017,60
		+8.000 (4)	+8.000
	+46.694,88 (5)		+46.694,88
	-60.000 (6)		-60.000
	-3.500 (7)		-3.500
	-1.875 (8)		-1.875
	+17.505,5 (9)		+17.505,5
	+1.852 (10)		+1.852
		-34.396,47 (11)	-34.396,47
		-1.420,69 (12)	-1.420,69
	-3.750 (13)		-3.750
= Base imponible previa	211.447,38	-59.979,57	151.467,81
- BIN periodos anteriores	-151.467,81		-151.467,81
= Base imponible	59.979,57	-59.979,57	0
× tipo impositivo	0,25	0,25	0,25
= Cuota íntegra	14.994,89	-14.994,89	0
- Deducciones			
- Bonificaciones			
= Cuota líquida	14.994,89	-14.994,89	0
- Retenciones			
			.../...

	Repercusión en pérdidas y ganancias	Repercusión en patrimonio neto	Total
.../...			
– Pagos fraccionados			
= Cuota diferencial	14.994,89	-14.994,89	0

Donde, de acuerdo con los comentarios anteriores:

- (1) Ajuste derivado de la subsanación del error en la valoración de activos financieros (apartado 1.1).
- (2) (3) Ajustes derivados del cambio de criterio contable en la estimación del riesgo de insolvencias (apartado 1.2).
- (4) Ajuste derivado del cambio de criterio en valoración de existencias (apartado 1.3).
- (5) Ajuste derivado del retraso en la imputación de los ingresos financieros con origen en convenio de acreedores (apartado 1.4).
- (6) Ajuste derivado de las correcciones valorativas de inversiones inmobiliarias (apartado 1.6.1).
- (7) Ajuste derivado de las correcciones valorativas de la maquinaria adquirida en 2013 (apartado 1.6.2).
- (8) Ajuste derivado de las correcciones valorativas de la maquinaria adquirida en 2016 (apartado 1.6.4).
- (9) (10) (11) (12) Ajustes derivados de la regularización de las cuotas de la Seguridad Social (apartado 1.7).
- (13) Ajuste derivado de la aceleración de amortizaciones respecto del bien objeto del contrato de *renting* (apartado 1.9).

En vista de la tabla anterior donde se diferencian los ajustes según afecten a partidas del resultado contable o de patrimonio neto y de acuerdo con el apartado 4 de la NRV 15.^a del PGC-Pymes, el gasto por impuesto corriente se inscribirá en la cuenta de pérdidas y ganancias. No obstante, los activos y pasivos por impuesto corriente relacionados con una transacción reconocida directamente en una partida de patrimonio neto se reconocerán con cargo o abono a dicha partida. En consecuencia, el reconocimiento del gasto por impuesto corriente devengado en el ejercicio 2016 se realizará como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	14.994,89	
113	Reservas voluntarias		14.994,89

5. VALORACIÓN Y REGISTRO DEL GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO DIFERIDO

5.1. CLASIFICACIÓN DE LOS AJUSTES PRACTICADOS SOBRE EL RESULTADO CONTABLE

El registro del gasto (ingreso) por impuesto diferido que, de acuerdo con la NRV 15.^a del PGC-Pymes, «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 planteado– por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos con origen en 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 Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016, 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		Ingresos y gastos reconocidos en patrimonio neto	
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones
Diferencias permanentes:				
• Errores en valoración de activos financieros				27.700
• Cambio de criterio de estimación de insolvencias				1.444,81
• Cambio de criterio de estimación de insolvencias				3.017,6
				.../...

	Cuenta de pérdidas y ganancias		Ingresos y gastos reconocidos en patrimonio neto	
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones
.../...				
• Cambio de criterio de valoración de existencias			8.000	
• Sanción (inspección de trabajo)	17.505,5			
• Recargos (inspección de trabajo)	1.852			
• Cuotas de la Seguridad social (ejercicios anteriores)				34.396,47
• Intereses de demora (ejercicios anteriores)				1.420,69
Diferencias temporarias:				
1. Con origen en el ejercicio				
• Correcciones valorativas de maquinaria adquirida en 2016		1.875		
• Aceleración amortización del bien objeto contrato <i>renting</i>		3.750		
2. Con origen en ejercicios anteriores				
• Convenio de acreedores	46.694,88			
• Correcciones valorativas inversiones inmobiliarias		60.000		
• Correcciones valorativas de maquinaria adquirida en 2013		3.500		
Total	66.052,38	69.125	8.000	67.979,57

Las diferencias permanentes no dan lugar a efecto impositivo alguno en balance. En cuanto a las diferencias temporarias, las dos que tienen origen en el ejercicio son impositivas, luego darán lugar al reconocimiento de pasivos por impuesto diferido. De las diferencias temporarias surgidas en ejercicios anteriores, la derivada del convenio de acreedores supone la reversión de un pasivo por impuesto diferido reconocido en 2015 y las otras dos, con origen en sendas correcciones de valor, provocan la reversión de activos por impuesto diferido.

5.2. VALORACIÓN Y REGISTRO DE LOS ACTIVOS POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS DEDUCIBLES

5.2.1. Reconocimiento de activos por impuesto diferido por no considerar probable su recuperación futura

La aplicación del principio de prudencia en la contabilización del impuesto sobre beneficios tiene una especial incidencia en el reconocimiento de los activos por impuesto diferido. Concretamente, solo se reconocerán estas partidas en la medida en que resulte probable que la empresa dispondrá de ganancias fiscales futuras que permitan la recuperación de los mismos, de ahí que la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016 establezca, en relación con el derecho a compensar pérdidas fiscales en ejercicios posteriores, que «la obtención de un resultado de explotación negativo en un ejercicio, no impide el reconocimiento de un activo por impuesto diferido. No obstante, cuando la empresa muestre un historial de pérdidas continuas, se presumirá, salvo prueba en contrario, que no es probable la obtención de ganancias que permitan compensar las citadas bases». Por tanto, en el caso que nos ocupa, Imagina, SA no habrá reconocido los activos por impuesto diferido con origen en las bases imponibles que se presentaron en los ejercicios 2012-2014²⁰.

Sin embargo, la presentación en el ejercicio 2015 de un pasivo por impuesto diferido²¹ como consecuencia de la aparición de la diferencia temporaria imponible con origen en la aprobación judicial del convenio de acreedores conduce a considerar, a tenor de lo dispuesto por el artículo 5.6 de la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016, que «será probable que se disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente para poder recuperar los activos por impuesto diferido, siempre que existan diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal, y referidas al mismo sujeto pasivo, cuya reversión se espere... en el mismo ejercicio fiscal en el que se prevea reviertan las diferencias temporarias deducibles...». Así, en el ejercicio 2015, habiéndose reconocido el citado pasivo por impuesto diferido, Imagina, SA pudo aflorar en sus registros contables activos por impuesto diferido no registrados hasta la cuantía correspondiente del referido pasivo, siempre que su reversión se esperara en los ejercicios fiscales en que lo haría el pasivo.

²⁰ Aunque la citada Resolución del ICAC fue de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios que se iniciaron a partir de 1 de enero de 2015, esta norma reproduce el texto de la Consulta 10 del BOICAC 80, de diciembre de 2009 (NFC036233), donde se indicaba que «En particular, el requisito de la probabilidad se considerará cumplido cuando la empresa tenga pasivos por impuestos diferidos (asimilables a estos efectos a las ganancias fiscales) con los que compensar las bases imponibles negativas, salvo que el plazo de reversión del citado pasivo supere el plazo previsto por la legislación fiscal para compensar dichas bases».

²¹ El artículo 6.1 de la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016 dispone que «En general, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, a menos que estas hubiesen surgido de:

- El reconocimiento inicial de un fondo de comercio. Sin embargo, los pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio, se registrarán siempre que no hayan surgido de su reconocimiento inicial...
- El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además, en la fecha en que se realizó la operación, no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto...».

Teniendo en cuenta, como se ha analizado en los apartados 1.6.2 y 1.6.3, que de los ajustes positivos realizados en 2015 solo el correspondiente a la corrección valorativa de la maquinaria adquirida en 2013 revertirá dentro del plazo que lo hace el pasivo (ejercicio 2018), pues al cierre de 2015 se desconocía la fecha de venta del solar, la empresa en dicho ejercicio habrá reconocido activos por impuesto diferido por la cuantía que se muestra en la tabla siguiente:

Pasivos por impuesto diferido			
Causa	Cuantía	Reconocido contablemente	No reconocido contablemente
Convenio de acreedores (2015)	100.341,36	100.341,36	
Activos por impuesto diferido			
Causa	Cuantía	Reconocido contablemente	No reconocido contablemente
BIN (2012-2015)	701.300	89.841,36	611.458,64
Deterioro inversiones inmobiliarias	60.000		60.000
Deterioro máquina (2013)	26.250	10.500	15.750
Total	787.500	100.341,36	687.208,64

No obstante, en el caso planteado, el plan de negocio empleado por Imagina, SA, acorde con la realidad del mercado y las especificidades de la entidad, pone de manifiesto la estimación de ganancias fiscales futuras que permitirán la recuperación de los activos por impuesto diferidos no reconocidos en los ejercicios que surgieron. Consecuentemente, deberá procederse a su reconocimiento en los registros contables mediante la anotación siguiente:

Código	Título	Debe	Haber
4745	Créditos por pérdidas a compensar de los ejercicios 2012-2015 ..	152.864,66	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (deterioro inv. inmobiliarias)	15.000	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (deterioro máquina 2013)	3.937,5	
638	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios		160.552,16
113	Reservas voluntarias		11.250

En relación con la anotación anterior, caben los comentarios siguientes:

- a) Los activos por impuesto diferido procedentes de periodos anteriores y no registrados contablemente se valorarán, como determina el artículo 7 de la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016, «según los tipos de gravamen esperados en el momento de la reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo». Dado que el tipo impositivo al que tributa Imagina, SA es el general del 25 %, será el tipo que se emplee en la valoración de dichos activos.
- b) Para aflorar los activos por impuesto diferido por diferencias temporarias deducibles y las pérdidas fiscales pendientes de compensar procedentes de ejercicios anteriores y no reconocidos contablemente, generalmente se emplea la cuenta «638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios» que comprende, según la definición del PGC-Pymes, «el aumento, conocido en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o disminución, igualmente conocida en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, respecto de los activos y pasivos por impuesto diferido anteriormente generados, salvo que dichos saldos se hayan originado como consecuencia de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto». Precisamente esta última referencia provoca que el activo por impuesto diferido con origen en la corrección por deterioro de las inversiones inmobiliarias efectuada en 2015, como se analizó en el apartado 1.6.1, tenga que reconocerse parcialmente mediante un abono en una cuenta de reservas porque contra esta nació la corrección valorativa por tratarse de un gasto de ejercicios anteriores.

5.2.2. Reconocimiento de la reversión de los activos por impuesto diferido con origen en diferencias temporarias deducibles

De acuerdo con los comentarios anteriores, en el ejercicio 2016 se produce la reversión de dos diferencias temporarias deducibles. Por un lado, con ocasión de la venta del solar clasificado contablemente como inversión inmobiliaria, se ha llevado a cabo un ajuste negativo de 60.000 euros con origen en la corrección valorativa por deterioro registrada contablemente y que no tuvo carácter deducible en el ejercicio 2015. Dado que el tipo impositivo es del 25 %, la reversión de esta diferencia dará lugar al siguiente registro contable:

Código	Título	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	15.000	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (deterioro inversiones inmobiliarias)		15.000

Por otra parte, en la liquidación del IS se ha practicado un ajuste negativo de 3.500 euros en aplicación del artículo 20 c) de la LIS. Este ajuste supone la reversión parcial de la diferencia temporaria deducible surgida en el ejercicio 2015, procediendo la siguiente anotación de acuerdo con el tipo de gravamen del 25%:

Código	Título	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	875	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (deterioro máquina 2013)		875

5.3. VALORACIÓN Y REGISTRO DE LOS PASIVOS POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS IMPONIBLES

Los ajustes practicados determinan, en primer término, la reversión parcial de la diferencia temporaria imponible que surgió en 2015 como consecuencia del aplazamiento en la tributación del ingreso reconocido contablemente por el convenio de acreedores por un total de 46.694,88 euros. En consecuencia, aplicando el tipo de gravamen del 25%, se producirá un cargo del pasivo por impuesto diferido como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (convenio de acreedores)	11.673,72	
6301	Impuesto diferido		11.673,72

En segundo lugar, el ajuste de 1.875 euros efectuado en aplicación de los beneficios previstos para empresas de reducida dimensión da lugar a la aparición de una diferencia temporaria imponible y, consecuentemente, de un pasivo por impuesto diferido que se valorará aplicando el tipo del 25% sobre la cuantía del ajuste realizado, contabilizándose de la forma siguiente:

Código	Título	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	468,75	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (correcciones valorativas maquinaria)		468,75

Finalmente, en la liquidación, por la misma razón anterior, se ha llevado a cabo un ajuste negativo de 3.750 euros al acelerar la amortización del bien objeto del contrato de *renting*. Se origina, por tanto, una diferencia temporaria imponible, que obligará a reconocer un pasivo por impuesto diferido que se valorará de acuerdo con el tipo de gravamen del 25%:

Código	Título	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	937,5	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (amortización acelerada <i>renting</i>)		937,5

5.4. 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 «4745. Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio» por la cuantía correspondiente de aplicar el tipo de gravamen del 25 % sobre la base imponible negativa aplicada en la liquidación (151.467,81 €), lo que se registrará como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	37.866,95	
4745	Créditos por pérdidas a compensar de los ejercicios 2012-2015 ..		37.866,95

5.5. VALORACIÓN Y REGISTRO DE LAS DEDUCCIONES PENDIENTES DE APLICAR POR INSUFICIENCIA DE CUOTA

Como se ha comentado, Imagina, SA ha generado durante el ejercicio el derecho a practicar una deducción de 21.000 euros por la contratación de dos trabajadores con discapacidad. Sin embargo, dicha deducción no ha podido ser aplicada por insuficiencia de cuota. Esta situación determinará el reconocimiento de un crédito fiscal por dicha cuantía, siempre que la empresa prevea su recuperación en un plazo de 10 años²², lo que se reconocerá de la forma siguiente:

Código	Título	Debe	Haber
4745	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	21.000	
6301	Impuesto diferido		21.000

²² Pese a que fiscalmente, en atención al artículo 19.1 de la LIS, la deducción no aplicada podrá ser utilizada en los 15 periodos siguientes, el artículo 5.2 de la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016 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...».

5.6. DETERMINACIÓN DEL GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS DEVENGADO EN EL EJERCICIO

De acuerdo con los movimientos experimentados por las cuentas «6300. Impuesto corriente», «6301. Impuesto diferido» y «638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios», en la cuenta de pérdidas y ganancias lucirá un ingreso por impuesto sobre beneficios por la cuantía siguiente:

Impuesto corriente	14.994,89
± Impuesto diferido	22.475,23
– Ajustes positivo en la imposición sobre beneficios	-160.552,16
= Ingreso por impuesto sobre beneficios	123.082,04

Por su parte, 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 337.602,04 euros.

6. EFECTO IMPOSITIVO DE LA SUBSANACIÓN DE UN ERROR QUE HA DADO LUGAR A UN DIFERIMIENTO DE LA TRIBUTACIÓN

En el apartado 1.1 se puso de manifiesto que la corrección contable del error cometido en 2015 en la valoración de las acciones de Sacyr, SA implica un retraso de la tributación en la medida en que se ha reconocido un ingreso en un periodo posterior al de su devengo contable. Para regularizar la situación tributaria, Imagina, SA deberá realizar una autoliquidación rectificativa del periodo 2015, lo que provocará que en los registros contables deba practicarse la siguiente anotación:

Código	Título	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	2.625	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		2.625

El 1 de marzo de 2016 las acciones de Sacyr, SA fueron vendidas a un cambio del 169%, soportando Imagina, SA unos gastos de 300 euros.

b) *Deterioro de valor de créditos comerciales*

Imagina, SA venía determinando el riesgo de fallidos mediante el sistema de estimación global, aplicando un porcentaje del 1% sobre los saldos de clientes y deudores al cierre de cada ejercicio económico, al entender que su importe, individualmente considerado, no era significativo. En este sentido, al cierre del ejercicio 2015, en balance lucían créditos sobre clientes valorados según su coste amortizado y correcciones valorativas por el importe siguiente:

Código	Título	Valor en libros
430	Clientes (cliente A)	102.469,51
4310	Efectos comerciales en cartera (cliente B)	306.411,53
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	4.088,81

Sin embargo, al inicio del ejercicio 2016, tras juzgar que el criterio que se venía aplicando no representaba la imagen fiel de los créditos comerciales, Imagina, SA decidió pasar al sistema individualizado de seguimiento de saldos de clientes y deudores para cifrar el importe de las correcciones valorativas de dichos derechos de cobro. A tal efecto, en relación con dichos créditos, se disponía de la siguiente información:

- Al cliente A, el 1 de julio de 2015, se le vendió una partida de mercaderías valorada en 100.000 euros incluyéndose en factura intereses de 3.727,04 euros al fijarse el vencimiento de la operación a nueve meses. Al cierre del ejercicio 2015, este cliente se puso en contacto con Imagina, SA para hacerle saber que las dificultades financieras que atravesaba le impedirían atender el pago en la fecha convenida. No obstante, se comprometió a satisfacer la totalidad de la deuda seis meses más tarde del vencimiento fijado. El 1 de octubre de 2016, el cliente atendió, mediante transferencia bancaria, el importe adeudado.
- El 1 de octubre de 2015 se entregaron mercaderías al cliente B valoradas en 300.000 euros habiéndose acordado con el cliente la liquidación de la operación mediante dos pagos de 150.000 y 170.000 euros a realizar a los seis y doce meses contados desde la entrega, respectivamente. Al cierre del ejercicio 2015, el cliente solicitó un cambio en las condiciones de pago aceptando un efecto de 320.000 euros de nominal y vencimiento el 30 de septiembre de 2016. Llegado el vencimiento del efecto, este no fue atendido por el librado. Imagina, SA, que soportó gastos derivados del impago por una cuantía de 3.500 euros, pactó con el cliente la emisión de un nuevo efecto en sustitución del anterior cuyo nominal incorporaba, además de los gastos ocasionados, intereses de 11.000 euros al fijarse su vencimiento a seis meses.

c) *Valoración de existencias*

Imagina, SA, desde su constitución, venía utilizando para la valoración de sus inventarios de condensadores el criterio FIFO. Sin embargo, a partir del ejercicio 2016, se decidió aplicar el criterio del precio medio ponderado al considerar que, además de abaratar los costes de administración, expresaba mejor la imagen fiel de las existencias. A tal fin, se ha reconstruido, para los ejercicios 2014 y 2015, el valor de las existencias de condensadores como se indica seguidamente:

Fecha	Valor contable de los condensadores	
	FIFO	Precio medio ponderado
31-12-2014	40.000	50.000
31-12-2015	30.000	40.000

Al cierre del ejercicio 2015, el valor neto realizable de las existencias de condensadores en almacén era de 38.000 euros.

d) *Convenio de acreedores*

Imagina, SA, durante los ejercicios 2014 y 2015, estuvo en situación concursal. A comienzos de octubre de 2015, aceptó el plan de viabilidad en convenio de acreedores que fue aprobado judicialmente. Entre las deudas, existía una con trato singular aprobado por el conjunto de acreedores con el siguiente detalle:

- Deuda vencida con una entidad de crédito con un coste amortizado de 500.000 euros (capital de 400.000 € e intereses de 100.000 €), cuyo tipo de interés efectivo fue del 5% y que lucía en libros como sigue:

Código	Título	Valor en libros
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	400.000
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	100.000

- La entidad financiera aceptó una quita del 10% y el siguiente calendario de pagos:
 1. Pago a realizar con fecha 1 de octubre de 2016: 100.000 euros.
 2. Pago a realizar con fecha 1 de octubre de 2017: 150.000 euros.
 3. Pago a realizar con fecha 1 de octubre de 2018: 200.000 euros.

El tipo de interés incremental de la deuda para Imagina, SA, en la fecha de aprobación judicial del plan de viabilidad, se estimó en un 7% anual.

e) *Aportaciones de socios para compensación de pérdidas*

A comienzos del ejercicio 2016, el patrimonio neto de Imagina, SA presentaba la siguiente configuración:

I. Capital	60.000
III. Reservas	80.000
V. Resultados de ejercicios anteriores	-180.000
VII. Resultado del ejercicio	-40.000
Patrimonio neto	-80.000

El capital social de Imagina, SA está formado por 10.000 acciones de 6 euros de valor nominal, suscritas por tres accionistas con idéntica participación en la sociedad.

En febrero de 2016, se reunieron los accionistas en junta general donde se adoptó el acuerdo de llevar a cabo una aportación a fondo perdido para restablecer el equilibrio patrimonial. A tal efecto, el 1 de marzo, cada uno de los accionistas ingresó en la cuenta bancaria de la sociedad una cuantía de 30.000 euros.

f) *Correcciones valorativas del activo no corriente*

Imagina, SA facilita la siguiente información relativa a elementos del activo no corriente:

- Desde principios de 2011, Imagina, SA contaba con un solar registrado como inversión inmobiliaria cuya valoración inicial fue de 240.000 euros. Sin embargo, su valor en libros era de 180.000 euros al haberse reconocido en 2015 un deterioro de valor por un importe de 60.000 euros, como consecuencia de la caída del importe recuperable del activo en el periodo 2012-2015 como sigue:

Ejercicio	Importe recuperable
2012	225.000
2013	210.000
	.../...

Ejercicio	Importe recuperable
.../...	
2014	195.000
2015	180.000

El 7 de noviembre de 2016 este elemento patrimonial fue vendido al contado por un total de 150.000 euros (IVA del 21 % no incluido).

- El 1 de julio de 2013 Imagina, SA adquirió una máquina valorada en 175.000 euros. A efectos de reconocer contablemente la depreciación de este activo, la empresa se decantó por el método lineal de acuerdo con una vida útil estimada de diez años y valor residual nulo. Al cierre del ejercicio 2015, ante dudas sobre el rendimiento técnico de este activo, Imagina, SA llevó a cabo un test de deterioro poniéndose de manifiesto que el importe recuperable del elemento ascendía a 105.000 euros. Al cierre del ejercicio 2016, la máquina no ha recuperado el valor perdido en el periodo anterior.
- Con fecha 1 de abril de 2016, para el transporte del material, Imagina, SA adquirió por un total de 10.000 euros una furgoneta usada. Para la amortización de este activo, la empresa se decantó por el método lineal de acuerdo con una vida útil de cuatro años y valor residual nulo. Desde el punto de vista fiscal, Imagina, SA pretende deducir la cuantía máxima permitida. A tal efecto, se conoce que el precio originario de adquisición de este bien fue de 30.000 euros en 2011.
- El 1 de abril de 2016 Imagina, SA adquirió un elemento de transporte interno valorado en 25.000 euros. Para la amortización de este activo, la empresa decidió aplicar el coeficiente máximo de amortización establecido en tablas, esto es, del 10% anual. Fiscalmente, Imagina, SA pretende deducir la máxima cantidad permitida.

g) Regularización de cuotas de la Seguridad Social

Durante 2016 Imagina, SA ha sido objeto de un procedimiento por parte de la inspección de trabajo como consecuencia de la denuncia interpuesta por una persona que estaba vinculada a la empresa a través de un contrato de arrendamiento de servicios desde 2013 y que acudió a dicho órgano al considerar que su situación encajaba en la figura del «falso autónomo»¹. El tra-

¹ La contratación de personas que realizan un trabajo estructural de la empresa a través de un contrato de arrendamiento de servicios es una práctica muy extendida. Se trata de la figura conocida con el nombre de *falso autónomo*, pues realmente se dan todas las características propias de una relación laboral. Este método da lugar a un fraude en diferentes ámbitos. En materia laboral, supone la privación de la mayoría de los derechos que corresponde a los trabajadores. En el ámbito de la Seguridad Social, es el propio trabajador quien debe darse de alta en el RETA, por lo que el empresario,

bajador, además, denunció que en la misma situación se encontraban otros tres trabajadores más de la compañía. Poco después de iniciarse el procedimiento de inspección, la empresa decidió rescindir el contrato del trabajador denunciante, por lo que este se vio obligado a acudir a la jurisdicción laboral para reclamar la correspondiente indemnización por despido improcedente.

A lo largo del procedimiento se puso de manifiesto que las cuatro personas señaladas en la denuncia mantenían en la realidad una relación laboral, al darse todos los requisitos propios del contrato de trabajo. Estos cuatro trabajadores fueron contratados en fechas diversas entre los años 2013 y 2014. Como consecuencia de estos antecedentes, la inspección de trabajo consideró la existencia de una relación laboral desde el inicio de la vigencia de cada uno de los referidos contratos. En total, la empresa debía pagar por las cuotas atrasadas de la Seguridad Social un importe de 43.656,47 euros, de acuerdo con la siguiente liquidación:

2016	2015	2014	2013	Total
9.260	13.932,48	12.596,45	7.867,54	43.656,47

Además se le ha girado un recargo del 20% de las cantidades liquidadas por importe de 8.731,29 euros. Asimismo, Imagina, SA ha debido satisfacer una liquidación de intereses de demora por una cuantía de 1.659,69 euros, de los que 239 euros se han devengado en el ejercicio 2016 y el resto en periodos anteriores.

Por otra parte, la inspección de trabajo consideró que, como consecuencia de los hechos anteriores, se había cometido la infracción grave que se tipifica en el artículo 22.2 de la LISOS², en la medida en que los cuatro trabajadores no habían sido dados de alta en el RGSS desde el inicio de la relación contractual³. La sanción que correspondió, al imponerse en su grado mínimo, fue de 3.126 euros por cada trabajador no dado de alta⁴. Además, dado que en la misma actuación inspectora se detectaron a cuatro trabajadores, la sanción se incrementó en un 40%⁵. Por tanto, la sanción que se impuso a Imagina, SA ascendió a 17.505,5 euros.

además de no haber dado de alta al trabajador en la Seguridad Social, tampoco habrá abonado las cuotas que corresponden por el régimen general (en adelante, RGSS).

² En este caso, se cometería una infracción grave tipificada en el artículo 22.2 del Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto (en adelante, LISOS), consistente en «no solicitar la afiliación inicial o el alta de los trabajadores que ingresen a su servicio, o solicitar la misma, como consecuencia de actuación inspectora, fuera del plazo establecido. A estos efectos se considerará una infracción por cada uno de los trabajadores afectados».

³ Sin embargo, la inspección no consideró que hubiera lugar a la sanción consistente en un porcentaje sobre las cuotas de la Seguridad Social dejadas de ingresar.

⁴ La sanción que corresponde a esta conducta se tipifica en el artículo 40.1 e).1 de la LISOS. En concreto, se sanciona con una multa, por cada trabajador afectado, de 3.126 a 6.250 euros, en su grado mínimo; 6.251 a 8.000 euros, en su grado medio; y 8.001 a 10.000 euros, en su grado máximo.

⁵ A estos efectos, el párrafo final del artículo 40.1 e) de la LISOS determina que «no obstante, cuando con ocasión de una misma actuación de inspección se detecten varias infracciones de las contempladas en este apartado, la sanción que en su

En resumen, como consecuencia de estos hechos, el 31 de julio de 2016, la empresa ha debido satisfacer las siguientes cantidades:

Liquidación de las cuotas no satisfechas	43.656,47
Recargos	8.731,29
Intereses de demora	1.659,69
Sanciones	17.505,5

Finalmente, en la medida en que el juicio sobre el despido del trabajador no se ha resuelto, pero Imagina, SA considera previsible que vaya a ser condenada a pagar a este una indemnización, tras la calificación de la relación como laboral por la inspección de trabajo, dota la correspondiente provisión. A tal efecto, la misma se determina en el importe estimado de dicha indemnización, que podría alcanzar, según los cálculos de la empresa, a una cantidad próxima a 7.350 euros. Asimismo, se ha realizado una estimación de las costas procesales y de abogado y procurador en que probablemente se incurra por un total de 2.000 euros.

h) Ingresos financieros por dividendos en especie

El 1 de abril de 2016 Imagina, SA, con la intención de obtener ganancias en el corto plazo, adquirió un paquete de 10.000 acciones de 2 euros de valor nominal de Ferrovial, SA por un total de 30.000 euros, satisfaciendo 400 euros en concepto de costes de transacción.

El 30 de junio de 2016, Ferrovial, SA, en junta general de accionistas, adoptó el acuerdo de repartir un dividendo de 1 euro por acción ofreciendo a los accionistas la posibilidad de adquirir nuevas acciones totalmente liberadas con los mismos derechos que las antiguas, de acuerdo con una relación de canje de una acción nueva por cada 20 antiguas. En esta fecha, cuando las acciones de Ferrovial, SA cotizaban al 200%, Imagina, SA aceptó las acciones liberadas en el cobro del dividendo.

Al cierre del ejercicio 2016, las acciones de Ferrovial, SA cotizaban al 170%.

i) Contrato de renting

Imagina, SA, con fecha 1 de enero de 2016, firmó un contrato de *renting* para la utilización de un vehículo ajustado a las siguientes condiciones:

caso se proponga para cada una de ellas, graduada conforme a los criterios contenidos en el artículo 39.2 que procedan, se incrementará en [...] un 40% en cada infracción cuando se trate de cuatro trabajadores, beneficiarios o solicitantes».

- Cuota anual pospagable (IVA del 21 % no incluido): 10.000 euros. La cuota incluye el mantenimiento del vehículo, un seguro a todo riesgo y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.
- Duración del contrato: 4 años.

El valor razonable del vehículo en la fecha de firma del contrato, según factura proforma del concesionario, era de 37.500 euros. El tipo de interés de mercado en esta fecha era del 4,5% anual.

Imagina, SA ha decidido amortizar este activo según el método lineal a razón del 10% anual y valor residual nulo.

3. Otra información de carácter fiscal

a) Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores

Imagina, SA tiene bases imponibles pendientes de compensar producidas en periodos anteriores cuyo detalle es el siguiente:

Periodo	Base imponible negativa
2012	220.000
2013	180.500
2014	160.200
2015	140.600
Total	701.300

b) Deducciones generadas

Durante el periodo impositivo se ha producido la contratación de dos personas con discapacidad, una con un 65% y otra con un 35%, siendo los primeros trabajadores con discapacidad que contrata la empresa.

c) Retenciones y pagos a cuenta

A lo largo del periodo impositivo no ha tenido que realizar pagos fraccionados, en la medida en que en el periodo anterior la base imponible fue negativa y aplica a tal efecto el método previsto en el artículo 40.2 de la LIS. Tampoco ha sido objeto de retenciones por ningún concepto.

d) Tipo impositivo

Imagina, SA tributa al tipo general del 25%.

4. Otra información contable sobre la situación fiscal

Imagina, SA, en aplicación de la normativa contable vigente, no reconoció los activos por impuesto diferido que se presentaron en los ejercicios 2012, 2013 y 2014 por considerar que no era probable la obtención de ganancias fiscales futuras que permitieran su recuperación. No obstante, en el ejercicio 2015, como consecuencia del reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido derivado de la aprobación judicial del convenio de acreedores, afloraron ciertos activos por impuesto diferido no registrados en periodos anteriores hasta la cuantía del pasivo reconocido.

Las estimaciones realizadas por Imagina, SA, al cierre del ejercicio 2016, para los próximos años conducen a considerar, de acuerdo con la realidad del mercado y las especificidades de la entidad, que se presentarán ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitirán la recuperación de los activos por impuesto diferido no reconocidos contablemente así como aquellos que surjan en el ejercicio actual y periodos posteriores.

SOLUCIÓN

1. DELIMITACIÓN DE LOS AJUSTES A PRACTICAR SOBRE EL RESULTADO CONTABLE PARA LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

1.1. VENTA DE ACCIONES

A efectos de su valoración, los activos financieros adquiridos con el propósito de venta en el corto plazo, de acuerdo con el apartado 2.2 de la norma de registro y valoración (en adelante, NRV) 8.^a del PGC-Pymes, formarán parte de la cartera de «activos financieros mantenidos para negociar» cuya valoración inicial vendrá dada por el coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada, reconociéndose en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio los costes de transacción directamente atribuibles a la adquisición. En cuanto a su valoración posterior, estos títulos lucirán en balance por su valor razonable sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en caso de venta, imputándose a resultados del ejercicio los cambios que se produzcan en el valor razonable.

Según los registros contables, Imagina, SA cometió tres errores en el tratamiento contable de las acciones de Sacyr, SA. De acuerdo con la NRV 21.^a del PGC-Pymes, «se entiende por

errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas». Así, en primer término, se incorporaron los costes ocasionados como consecuencia de la compra como mayor valor inicial de los títulos, cuando habría de haber reconocido un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2014. Por otra parte, no se practicó, al cierre de los ejercicios 2014 y 2015, el ajuste de los títulos a su valor razonable y, consecuentemente, no reconoció un gasto en 2014 dado que la cotización a 31 de diciembre era inferior al coste de adquisición, ni un ingreso en 2015 cuando los títulos habían incrementado su cotización respecto al cierre del ejercicio 2014.

Para la subsanación de los errores, en aplicación de la NRV 21.^a del PGC-Pymes, se seguirán las reglas establecidas para los cambios de criterios contables. Por tanto, en el ejercicio en que se advierta el error, el ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores motivará un ajuste por el efecto acumulado en los activos y pasivos implicados, imputándose «directamente en el patrimonio neto, en concreto en una partida de reservas, salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto». En consecuencia, Imagina, SA, en la corrección de los errores, habrá llevado a cabo las siguientes anotaciones contables:

- Por la corrección de la valoración inicial de los títulos:

Código	Título	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	400	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		400

- Por la corrección de la valoración posterior al cierre del ejercicio 2014

– Valor razonable (31-12-2014) (10.000 × 1 × 1,81)	18.100
– Valor en libros (10.000 × 1 × 4,54)	45.400
– Disminución de valor razonable	27.300

Código	Título	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	27.300	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		27.300

- Por la corrección de la valoración posterior al cierre del ejercicio 2015:

– Valor razonable (31-12-2015) (10.000 × 1 × 2,86)	28.600
– Valor en libros (10.000 × 1 × 1,81)	18.100
– Aumento en el valor razonable.....	10.500

Código	Título	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	10.500	
113	Reservas voluntarias		10.500

Por otra parte, corregidos los errores, en la venta de acciones se han producido unas pérdidas de 1.200 euros, como se indica seguidamente:

Precio de venta (10.000 × 1 × 1,69)	16.900
– Costes de venta	–300
= Precio de venta neto de costes	16.600
– Valor en libros de los títulos	–28.600
= Resultado (pérdidas)	–12.000

Esta transacción se habrá registrado como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	16.600	
666	Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda	12.000	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		28.600

Como se ha comentado, con anterioridad a la venta de las participaciones en 2016, se ha advertido la existencia de tres errores contables. El ajuste fiscal que debe realizarse en cada caso es diferente según el efecto que provoca el registro contable de la corrección de tales errores. A tal efecto, en el caso se dan dos situaciones diferentes, a saber:

La primera de ellas viene dada por el reconocimiento de gastos y pérdidas en un periodo posterior a su devengo. Normalmente, la imputación de los gastos de periodos anteriores no contabilizados se realizará en el periodo en el que se advierta el error contable a través de un cargo en una cuenta de reservas. En esta situación se encuentran los dos casos siguientes:

- a) Reconocimiento del coste de la transacción (comisiones): Se ha realizado un cargo a reservas por importe de 400 euros para reconocer un gasto que debió contabilizarse en 2014.
- b) Reconocimiento, con cargo a reservas, de la pérdida del valor de las acciones a fecha 31 de diciembre de 2014, por importe de 27.300 euros.

En estos casos, el artículo 11.3.1.º, segundo párrafo, de la LIS, determina que los gastos imputados contablemente en un periodo impositivo posterior a aquel en que proceda su imputación temporal, de acuerdo con el criterio del devengo, se deducirán en el periodo impositivo en el que se haya realizado su imputación contable. Por tanto, en el periodo 2016, una vez que se registran contablemente los gastos y pérdidas devengados en periodos anteriores, mediante un cargo en una cuenta de reservas, en la liquidación del IS se deberá realizar un ajuste negativo sobre el resultado contable a efectos de que dicho gasto se compute en la base imponible. En concreto, se realizará un ajuste negativo por importe de 27.700 euros.

La segunda situación es el reconocimiento de un ingreso en 2016 correspondiente al incremento de valor de los títulos experimentado a 31 de diciembre de 2015, una vez corregida la valoración al final del ejercicio anterior. Esto da lugar a un abono en cuentas de reservas por importe de 10.500 euros. Se trata de un ingreso que ha sido registrado contablemente en cuentas de patrimonio neto en un periodo impositivo posterior a su devengo, por lo que el criterio contable no tendría validez a efectos del IS, de acuerdo con el artículo 11.3.1.º de la LIS. En este caso no se admitiría el criterio de imputación temporal aplicado, en la medida en que el mismo daría lugar a un retraso de la tributación. Por tanto, para regularizar la situación tributaria el contribuyente deberá realizar una autoliquidación rectificativa del periodo 2015, sin que proceda realizar ajuste alguno en el periodo 2016.

1.2. DETERIORO DE VALOR DE CRÉDITOS COMERCIALES

La adopción por Imagina, SA del seguimiento individualizado de los créditos sobre clientes y deudores para fijar el riesgo de insolvencias en sustitución del sistema global supone un cambio de criterio y, a tenor de lo dispuesto en la NRV 21.ª del PGC-Pymes, «se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información». En este sentido, será pertinente ajustar las correcciones valorativas que figuraban en balance, imputándose a patrimonio neto el gasto correspondiente al ejercicio 2015.

De acuerdo con la NRV 8.ª del PGC-Pymes, la pérdida por deterioro de valor de los créditos comerciales vendrá dada por «la diferencia entre su valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivo que se estima van a generar, descontados al tipo de interés efectivo calculado en el momento de su reconocimiento inicial». En relación con la venta realizada al cliente A, el tipo efectivo de la operación se habrá determinado como sigue:

$$100.000 = 103.727,04 / (1 + i)^{9/12}; i = 5\% \text{ anual}$$

Así, de emplear la empresa el seguimiento individualizado de sus créditos comerciales, teniendo en cuenta que el cliente retrasó el pago de su deuda hasta el 30 de septiembre de 2016, el deterioro de valor que debería haberse reconocido hubiera sido de:

- Valor en libros del crédito (coste amortizado)..... 102.469,51
- Valor actual de flujos de efectivo esperados 100.000
[103.727,04/(1 + 0,05)^{9/12}]
- Deterioro de valor 2.469,51

Habida cuenta de que Imagina, SA tan solo registró el 1% del valor en libros del crédito contra este cliente (1.024,70 €), el ajuste a realizar al inicio del ejercicio 2016 como consecuencia del cambio de criterio será el siguiente:

Código	Título	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	1.444,81	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		1.444,81

Por otra parte, a lo largo de 2016, en relación con este crédito, se habrán llevado a cabo las anotaciones siguientes:

31 de marzo. Por el devengo de intereses:

Código	Título	Debe	Haber
430	Clientes (cliente A)	1.257,53	
762	Ingresos de créditos		1.257,53

$$\text{Intereses devengados (31-03-2016)} = 102.469,51 [(1 + 0,05)^{3/12} - 1] = 1.257,53 \text{ euros}$$

1 de octubre. Por el devengo de intereses:

Código	Título	Debe	Haber
430	Clientes (cliente A)	2.651,55	
762	Ingresos de créditos		2.651,55

$$\text{Intereses devengados (31-10-2016)} = 103.727,04 [(1 + 0,05)^{6/12} - 1] = 2.651,55 \text{ euros}$$

1 de octubre. Por la liquidación del derecho de cobro:

Código	Título	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	103.727,04	
650	Pérdidas de créditos comerciales incobrables	2.651,55	
430	Clientes (cliente A)		106.378,59

Pese a que el cliente salda su deuda por el importe acordado (103.727,04 €), el retraso en la percepción del flujo de efectivo provoca la aparición de una pérdida cuyo importe coincide con los intereses devengados durante el periodo de moratoria del crédito vencido.

1 de octubre. Por la reversión del deterioro reconocido:

Código	Título	Debe	Haber
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	2.469,51	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales		2.469,51

En cuanto al cliente B, el tipo de interés efectivo calculado en el momento del reconocimiento inicial del crédito es el siguiente:

$$300.000 = 150.000/(1 + i)^{6/12} + 170.000/(1 + i); i = 8,82668\% \text{ anual}$$

Tomando en consideración el cambio de condiciones producido al cierre del ejercicio 2015 consistente en la sustitución de los dos pagos previstos por un efecto con vencimiento a nueve meses, el deterioro que habría sido pertinente reconocer de aplicar la empresa el seguimiento individualizado de sus créditos comerciales sería:

- Valor en libros del crédito (coste amortizado) 306.411,53
- Valor actual de flujos de efectivo esperados 300.329,81
[320.000/(1 + 0,0882668)^{9/12}]
- Deterioro de valor 6.081,72

Puesto que Imagina, SA reconoció un deterioro del 1% del saldo del cliente (3.064,12 €), el cambio de criterio implicará la realización del siguiente ajuste:

Código	Título	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	3.017,6	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		3.017,6

Durante el ejercicio 2016, el impago del efecto aceptado por el cliente y la puesta en circulación de uno nuevo habrán dado lugar a los registros contables siguientes:

30 de septiembre. Por el devengo de intereses:

Código	Título	Debe	Haber
4310	Efectos comerciales en cartera (cliente B)	20.068,51	
762	Ingresos de créditos		20.068,51

$$\text{Intereses devengados (30-09-2016)} = 306.411,53 [(1 + 0,0882668)^{9/12} - 1] = 20.068,51 \text{ euros}$$

30 de septiembre. Por el impago del efecto:

Código	Título	Debe	Haber
4315	Efectos comerciales impagados (cliente B)	320.000	
436	Clientes de dudoso cobro (cliente B)	6.480,04	
4310	Efectos comerciales en cartera (cliente B)		326.480,04

30 de septiembre. Por los gastos derivados del impago:

Código	Título	Debe	Haber
626	Servicios bancarios y similares	3.500	
572	Bancos, c/c		3.500

30 de septiembre. Por la emisión de la nueva letra:

Código	Título	Debe	Haber
4310	Efectos comerciales en cartera (cliente B)	329.980,04	
4315	Efectos comerciales impagados (cliente B)		320.000
436	Clientes de dudoso cobro (cliente B)		6.480,04
75X	Otros ingresos		3.500

30 de septiembre. Por la reversión del deterioro reconocido:

Código	Título	Debe	Haber
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	6.081,72	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales		6.081,72

31 de diciembre. Por el devengo de intereses:

Código	Título	Debe	Haber
4310	Efectos comerciales en cartera (cliente B)	5.454,91	
762	Ingresos de créditos		5.454,91

$$329.980,04 = 340.980,04 / (1 + i)^{6/12}; i = 6,7781945\% \text{ anual}$$

$$\text{Intereses devengados (31-12-2016)} = 329.980,04 [(1 + 0,067781945)^{3/12} - 1] = 5.454,91 \text{ euros}$$

Desde el punto de vista fiscal, el cambio de criterio adoptado por Imagina, SA lleva a considerar tres aspectos diferentes, a saber:

- La deducción de la pérdida por deterioro por el método global de estimación de insolvencias aplicado en 2014.
- Los efectos derivados del cambio de criterio contable a principios del ejercicio 2015, al pasar del método global al individualizado.
- El tratamiento de la reversión del deterioro reconocido contablemente.

En relación con el primer punto, al tratarse de una empresa de reducida dimensión, el criterio empleado contablemente hasta el periodo impositivo 2015 es válido a efectos fiscales. En concreto, el artículo 104 de la LIS permite que las empresas de reducida dimensión puedan deducir una pérdida por deterioro estimada por el método global, permitiéndose deducir hasta el límite del 1% sobre los deudores existentes a la conclusión del periodo impositivo. No obstante, no se incluirán entre dichos deudores aquellos sobre los que se hubiere reconocido la pérdida por deterioro de los créditos por insolvencias establecidas en el artículo 13.1 de la LIS y aquellos otros cuyas pérdidas por deterioro no tengan el carácter de deducibles en virtud del citado precepto. Por tanto, la pérdida por deterioro registrada en 2015 por importe de 4.088,81 euros fue deducible fiscalmente y no hubo que hacer ajuste alguno en dicho periodo.

Al inicio del ejercicio 2016 se abandona el método global pasando al cálculo del deterioro a través del método individualizado de seguimiento de clientes y deudores. Este cambio de cri-

terio contable da lugar a un ajuste contable de las pérdidas por deterioro reconocidas en el ejercicio anterior, que se registra con cargo a reservas, por lo que no tiene incidencia en el resultado contable. No obstante, a efectos del IS, el artículo 11.3.2.º de la LIS determina que «los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en que los mismos se realicen». Ahora bien, para que el gasto se pueda deducir fiscalmente es preciso que se den las condiciones que establece el artículo 13.1 de la LIS para que las pérdidas por deterioro de créditos sean deducibles, lo que no ocurre en el caso planteado. Téngase en cuenta que dicho precepto remite la concurrencia de tales requisitos a la fecha del devengo del impuesto –en este caso, 31 de diciembre–, por lo que plantearía dudas si podrían referirse a la fecha en que se realiza el cambio de criterio contable. Aun así, en esa fecha tampoco se darían las condiciones necesarias para que el deterioro resulte fiscalmente deducible. En relación con el crédito del cliente A, el vencimiento de la obligación en la fecha de cierre del ejercicio era 1 de octubre de 2016. En cuanto al cliente B, el vencimiento estaba previsto para el 30 de septiembre de 2016. En consecuencia, las dotaciones realizadas como consecuencia del cambio de criterio, con cargo a reservas, no requerirán ajuste alguno pues tales deterioros no resultan deducibles fiscalmente.

En cuanto al tratamiento fiscal de la reversión de los deterioros reconocidos contablemente, respecto al cliente A, en el ejercicio 2016 se reconoce un ingreso como consecuencia de la reversión del deterioro registrado en los ejercicios 2015 y 2016. En la medida en que el gasto registrado en 2015, por importe de 1.024,7 euros, fue fiscalmente deducible, el ingreso reconocido contablemente por dicha cuantía deberá computarse también fiscalmente, por lo que no procede ajuste por esa parte. Sin embargo, deberá practicarse un ajuste negativo de 1.444,81 euros, pues el deterioro correspondiente a dicha cantidad –registrado al cambiar de criterio contable al inicio de 2016– no resultó ser deducible. Por tanto, dicho ingreso con origen en la reversión del deterioro tampoco formará parte de la base imponible.

En relación con el cliente B, en el ejercicio 2016 se produce la reversión del deterioro reconocido por una cuantía de 6.081,72 euros. De dicha cantidad, 3.064,12 euros se corresponde con el deterioro que se dotó por el sistema global en 2015 y que fue deducible en dicho periodo a efectos contables y fiscales, por lo que el ingreso correspondiente a esta parte debe tributar. Sin embargo, la parte del deterioro que se dotó al inicio de 2016, como consecuencia del cambio de un método global a un sistema individualizado, no fue deducible en dicho periodo, por lo que no tiene ningún sentido que el ingreso se incluya en la base imponible. Por ello, se deberá realizar un ajuste negativo por importe de 3.017,6 euros.

1.3. VALORACIÓN DE EXISTENCIAS

De acuerdo con la información facilitada, conforme al nuevo criterio, procederá llevar a cabo un ajuste para aumentar la valoración de las existencias iniciales de condensadores del ejercicio 2016 por una cuantía de 10.000 euros, que se traducirá en un incremento de patrimonio neto:

Código	Título	Debe	Haber
320	Elementos y conjuntos incorporables	10.000	
113	Reservas voluntarias		10.000

No obstante, dado que la nueva valoración de los condensadores (40.000 €) excedía de su valor neto realizable (38.000 €), el cambio de criterio exigirá asimismo el reconocimiento de una corrección por deterioro de las existencias, lo que dará lugar a la siguiente anotación:

Código	Título	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	2.000	
392	Deterioro de valor de otros aprovisionamientos		2.000

Como se ha analizado, los cambios de criterios contables se aplicarán de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información. En el ejercicio en que se produzca dicho cambio de criterio, el ingreso o gasto que corresponda a ejercicios anteriores motivará normalmente un cargo o un abono en una cuenta de reservas. A efectos del IS, ya se ha indicado que el artículo 11.3.2.º de la LIS establece que los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en que los mismos se realicen.

En el caso planteado, como consecuencia del cambio de criterio contable se ha aumentado el valor de las existencias en 8.000 euros, dado que su valor neto realizable era menor que su valor en libros y, consecuentemente, se ha reconocido una corrección valorativa por deterioro. El incremento de valor ha dado lugar a un cargo y abono en una cuenta de reservas por 2.000 y 10.000 euros, respectivamente. En la liquidación del IS de 2016, la entidad deberá realizar un ajuste positivo para computar el ingreso derivado de dicha situación por importe de 8.000 euros.

1.4. CONVENIO DE ACREEDORES

En relación con el convenio de acreedores, se ha de analizar la imputación temporal del ingreso que se produce cuando un deudor en concurso llegue a un convenio de acreedores en el que se prevean quitas y/o esperas. Debe tenerse en cuenta que a efectos contables y fiscales se aplican unos criterios diferentes, por lo que van a surgir ajustes tanto en el periodo en el que se llegue a un acuerdo con los acreedores como en los siguientes.

Desde el punto de vista contable, en la consulta 5 del BOICAC 102, de junio de 2015 (NFC055036), se establece el tratamiento contable a seguir en la aprobación judicial de un convenio de acreedores, donde no se fijan intereses sobre la deuda remanente. El Instituto de Con-

tabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) que ya se pronunció sobre esta operación (consulta 1, BOICAC 76 de diciembre de 2008 [NFC031498]) indica que «el efecto de la aprobación del convenio con los acreedores se reflejará en las cuentas anuales del ejercicio en que se apruebe judicialmente siempre que de forma racional se prevea su cumplimiento, y que la empresa pueda seguir aplicando el principio de empresa en funcionamiento». A tal efecto, remitiéndose a lo establecido en la NRV relativa a la baja de pasivos financieros, se dispone que el deudor, para el registro de la operación, habrá de seguir el siguiente proceso:

- En primer lugar, se analizará si se ha producido una modificación sustancial de las condiciones de la deuda. Para ello, se descontarán los flujos de efectivo de la antigua deuda y de la nueva empleando el tipo de interés inicial.
- Seguidamente, siempre que las condiciones de los pasivos intercambiados sean sustancialmente diferentes, se registrará la baja de la deuda original y se reconocerá el nuevo pasivo de acuerdo con su valor razonable. Según determina el ICAC, el gasto por intereses de la nueva deuda se contabilizará, a partir de ese momento, aplicando el tipo de interés de mercado en esa fecha, esto es, el tipo incremental del deudor o tasa de interés que debería pagar en ese momento para obtener financiación en moneda y plazo equivalente a la que ha resultado de los términos en que ha sido aprobado el convenio.

En aplicación de dicha consulta, Imagina, SA, en la fecha de aprobación judicial del plan de viabilidad aceptado en convenio, tuvo que comparar las condiciones de los pasivos intercambiados como sigue:

- Valor actual de los flujos de efectivo del pasivo original 500.000 (coste amortizado)
- Valor actual de los flujos de efectivo del nuevo pasivo según el tipo de interés efectivo original 404.060,04 [100.000/(1 + 0,05) + 150.000/(1 + 0,05)² + 200.000/(1 + 0,05)³]
- Diferencia (500.000 – 404.060,04) 95.939,96

Dado que la diferencia en el valor actual de los pasivos intercambiados (95.939,96 €) es superior al 10% del valor actual de los flujos de efectivo remanentes del pasivo financiero original (50.000 €), según lo dispuesto en la NRV 9.^a del PGC-Pymes, las condiciones de ambos pasivos son sustancialmente diferentes. En consecuencia, y según establece la misma NRV, Imagina, SA tuvo que registrar la baja del pasivo financiero original por su valor en libros (500.000 €) y reconocer la nueva deuda por su valor razonable, imputando la diferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2015⁶. Siguiendo lo establecido en la consulta antes citada, para fijar el

⁶ En el caso en que los pasivos intercambiados no fueran sustancialmente diferentes, el pasivo original no causará baja del balance sino que habrá de ser ajustado en la fecha de la aprobación del convenio de acreedores según las condi-

valor razonable del nuevo pasivo, se habrá empleado el tipo de interés incremental para el deudor que, de acuerdo con la información suministrada, era del 7% anual. En consecuencia, el valor razonable del nuevo pasivo vendrá dado por:

$$\text{Valor razonable de la nueva deuda} = 100.000/(1 + 0,07) + 150.000/(1 + 0,07)^2 + 200.000/(1 + 0,07)^3 = 387.733,33 \text{ euros}$$

Por su parte, el ingreso reconocido en la cuenta de resultados habrá sido de 112.266,67 euros (500.000 – 387.733,33). Este ingreso, según determina la consulta 1 del BOICAC 76, «se mostrará en el margen financiero debiendo crear la empresa una partida específica con adecuada denominación si su importe es significativo». Así, al respecto, se propone la denominación «Ingresos financieros derivados de convenios de acreedores».

El tipo incremental para el deudor servirá, además, para determinar el gasto por intereses derivado del nuevo pasivo según se indica en la tabla siguiente:

Fecha	Intereses	Pagos	Devolución del principal	Capital pendiente
01-10-2015				387.733,33
01-10-2016	27.141,33	100.000	72.858,67	314.874,66
01-10-2017	22.041,23	150.000	127.958,77	186.915,89
01-10-2018	13.084,11	200.000	186.915,89	0

En definitiva, el 1 de octubre de 2015, con ocasión de la aprobación judicial del plan de viabilidad, Imagina, SA llevó a cabo la siguiente anotación:

Código	Título	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	400.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	100.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		72.858,67
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		314.874,66
76X	Ingresos financieros derivados de convenios de acreedores		112.266,67

ciones surgidas del mismo. De esta forma, en el supuesto de que no se establezcan intereses sobre el remanente de la deuda, el ingreso derivado de la quita y espera dará lugar a un menor tipo de interés efectivo del pasivo que implicará el reconocimiento de menores gastos por intereses hasta la liquidación del pasivo.

Al cierre del ejercicio 2015, por los intereses devengados y no vencidos, la empresa registró:

Código	Título	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	6.614,16	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		6.614,16

$$\text{Intereses devengados (31-12-2015)} = 387.733,33 [(1 + 0,07)^{3/12} - 1] = 6.614,16 \text{ euros}$$

En definitiva, contablemente en el ejercicio 2015 se imputó un ingreso por la diferencia entre el valor por el que figura en libros la deuda antigua y el valor por el que se reconoció la nueva, es decir, 112.266,67 euros. Así es en la medida en que dicho ingreso debe computarse en el ejercicio en el que se produzca la aprobación judicial del convenio, con independencia de que posteriormente se cumpla o no el calendario de pagos del resto de la deuda.

Sin embargo, el artículo 11.13 de la LIS permite atrasar la imputación de los ingresos⁷. Con buen criterio se difiere el pago del impuesto en estos casos, de tal modo que el ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas se imputará en la base imponible del deudor en proporción al devengo de los gastos financieros relativos a las deudas reflejadas en el convenio de acreedores. Esta medida permite diferir el cómputo del ingreso a medida que se vayan realizando los pagos derivados del convenio. Con esta norma se trata de facilitar la viabilidad de las empresas que han podido salir de la situación de concurso mediante un acuerdo con los acreedores, de tal modo que el pago del IS en relación con el propio ingreso derivado de la firma del convenio no sea un obstáculo que impida o dificulte gravemente la continuación de la actividad del deudor concursado. Además, debe tenerse en cuenta que el ingreso imputable a cada periodo se podrá ver compensado, al menos parcialmente, con la imputación de los gastos financieros correspondientes. En el caso planteado, los gastos que se devengarán hasta la liquidación de la deuda son los siguientes:

Ejercicio	Intereses devengados
2015	6.614,16
2016	25.898,47
	.../...

⁷ El artículo 11.13 de la LIS señala lo siguiente: «El ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, se imputará en la base imponible del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso. No obstante, en el supuesto de que el importe del ingreso a que se refiere el párrafo anterior sea superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la misma deuda, la imputación de aquel en la base imponible se realizará proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada periodo impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar derivados de la misma deuda».

Ejercicio	Intereses devengados
.../...	
2017	19.858,44
2018	9.895,60
Total	62.266,67

Dado que la cuantía total de los gastos financieros que se devengarán en los ejercicios 2015 a 2018 es inferior al ingreso reconocido como consecuencia de la aprobación judicial del convenio, el exceso del ingreso sobre los intereses (50.000 €) se integrará en la base imponible proporcionalmente a los gastos financieros reconocidos en cada periodo como se indica seguidamente:

Ejercicio	Intereses devengados	Exceso imputable del ingreso
2015	6.614,15	5.311,15
2016	25.898,47	20.796,41
2017	19.858,44	15.946,28
2018	9.895,6	7.946,16
Total	62.266,67	50.000

En consecuencia, en la liquidación del IS del ejercicio 2015 se habrá practicado el siguiente ajuste sobre el resultado contable:

Causa del ajuste	Ajuste
Ingreso reconocido contablemente	-112.266,67
Ingreso por quitas y esperas (hasta el importe de los intereses reconocidos contablemente)	+6.614,15
Ingreso por quitas y esperas (exceso sobre el importe de los intereses)	+5.311,15
Ajuste	-100.341,37

En los periodos siguientes a la firma del convenio, se deben continuar realizando ajustes positivos, por la parte del ingreso correspondiente a las quitas y esperas que resulte imputable al periodo a efectos del IS. Concretamente, en los registros contables del ejercicio 2016 lucirán las siguientes anotaciones relacionadas con el convenio de acreedores:

1 de octubre. Por el devengo de intereses:

Código	Título	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	16.669,93	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		16.669,93

Intereses devengados (01-10-2016) = $320.245,96 [(1 + 0,07)^{9/12} - 1]$ = 16.669,93 euros

1 de octubre. Por el segundo pago acordado:

Código	Título	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	150.000	
572	Bancos, c/c		150.000

31 de diciembre. Por el devengo de intereses:

Código	Título	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	3.188,51	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		3.188,51

Intereses devengados (31-12-2016) = $186.915,89 [(1 + 0,07)^{3/12} - 1]$ = 3.188,51 euros

31 de diciembre. Por la reclasificación de la deuda como consecuencia del paso del tiempo:

Código	Título	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	190.104,40	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		190.104,40

En definitiva, el ajuste positivo a practicar en 2016, teniendo en cuenta las anotaciones anteriores, será el siguiente:

Causa del ajuste	Ajuste
Ingreso por quitas y esperas (hasta el importe de los intereses reconocidos contablemente)	+25.898,47
	.../...

Causa del ajuste	Ajuste
.../...	
Ingreso por quitas y esperas (exceso sobre el importe de los intereses)	+20.796,41
Ajuste	+46.694,88

Finalmente, las empresas en concurso tendrán en muchos casos reconocidas bases negativas pendientes de compensar de periodos anteriores –como ocurre en el caso planteado–, que podrán utilizar también para evitar la tributación efectiva de los señalados ingresos pues, en estos casos, no se aplica la limitación a la compensación de las bases negativas que establece el artículo 26.1 de la LIS. En concreto, el precepto establece que este límite no resulta de aplicación hasta el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas derivadas de un acuerdo con los acreedores del contribuyente⁸. Por tanto, hasta el importe del ingreso a efectos fiscales derivado del reconocimiento de las quitas y esperas –en 2016 se trata del ajuste positivo realizado como consecuencia de esta circunstancia–, no existe límite alguno en la compensación de las bases negativas. Además, estas rentas no se computarán a efectos del cómputo del importe de un millón de euros, cantidad que no está sujeta al límite previsto en el propio artículo 26.1 de la LIS⁹. Esto significa que las sociedades podrán compensar, sin límite alguno, bases imponibles negativas hasta el siguiente importe:

1 millón de euros + ingresos fiscales por quitas y esperas de cada periodo

Por todo ello, en el caso planteado, las bases negativas pendientes de compensación son deducibles en el periodo 2016 sin ningún tipo de limitación, hasta el importe de la base imponible positiva del periodo.

1.5. APORTACIONES DE SOCIOS PARA COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS

La configuración del patrimonio neto de Imagina, SA muestra una situación clara de desequilibrio patrimonial como consecuencia de pérdidas habidas en ejercicios anteriores. Al respecto, el artículo 363.1 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital dispone que es causa obligatoria de disolución cuando se produzcan pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que este aumente o se reduzca en la medida suficiente para recuperar el equilibrio perdido y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso.

⁸ El artículo 26.1 de la LIS establece que «la limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente».

⁹ El artículo 26.1 continúa señalando que «las bases imponibles negativas que sean objeto de compensación con dichas rentas no se tendrán en consideración respecto del importe de 1 millón de euros a que se refiere el párrafo anterior».

En el caso planteado, no es posible una reducción de capital por cuanto su cifra es el mínimo legalmente establecido para la forma jurídica que tiene la empresa. Por lo que, a la vista del precepto señalado, solo sería posible deshacer el desequilibrio mediante una ampliación de capital. Sin embargo, los socios, en junta general, han aprobado otra medida no prevista expresamente en la legislación mercantil pero sí en la normativa contable. Se trata de aportaciones de socios que no conllevan un aumento de la cifra de capital. A tal fin, el PGC-Pymes habilita, en su cuadro de cuentas, la partida «118. Aportaciones de socios o propietarios» que define como «elementos patrimoniales entregados por los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales, en virtud de operaciones no descritas en otras cuentas. Es decir, siempre que no constituyan contraprestación por la entrega de bienes o la prestación de servicios realizados por la empresa, ni tengan la naturaleza de pasivo. En particular, incluye las cantidades entregadas por los socios o propietarios para compensación de pérdidas».

La naturaleza contable de la aportación realizada por los socios se localiza en el apartado 2 de la NRV 18.^a del PGC-Pymes referido a «Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios» donde se establece que «las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos para la sociedad, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate». En consecuencia, las aportaciones que, a fondo perdido, llevan a cabo los socios de Imagina, SA se integrarán en el patrimonio neto de la entidad con objeto de sanear las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores, lo que dará lugar a las siguientes anotaciones:

1 de marzo. Por las aportaciones dinerarias efectuadas por los socios:

Código	Título	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	90.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios		90.000

1 de marzo. Por la compensación de pérdidas:

Código	Título	Debe	Haber
118	Aportaciones de socios o propietarios	90.000	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		90.000

Dado que todos los socios aportan igual cuantía para restablecer el equilibrio patrimonial, manteniéndose por tanto la proporcionalidad del valor contable de las acciones que existía antes de la aportación, no se produce ningún ingreso o gasto asociado a dicha operación, por lo que en la liquidación del IS no habrá que practicarse ajuste alguno¹⁰.

¹⁰ Vid. el artículo 18.11, letra b) de la LIS.

1.6. CORRECCIONES VALORATIVAS DEL ACTIVO NO CORRIENTE

1.6.1. Inversiones inmobiliarias

A tenor de la información suministrada, Imagina, SA en el ejercicio 2015 reconoció, por una cuantía de 60.000 euros, un deterioro de valor del terreno contabilizado como inversión inmobiliaria. Sin embargo, el hecho de que dicha pérdida de valor se hubiese producido en el periodo 2012-2015 determina que el tratamiento contable de la parte correspondiente a ejercicios anteriores a 2015 fuese diferente al aplicado a la pérdida reversible generada a lo largo de 2015. Concretamente, el deterioro de valor puesto de manifiesto entre 2012 y 2014 y no registrado en su momento tendrá la consideración contable de error, subsanándose mediante un cargo en una cuenta de reservas. En cambio, la pérdida estimada en 2015 habrá dado lugar al reconocimiento de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias de ese ejercicio. Es decir, la empresa al cierre del ejercicio 2015 habrá efectuado la siguiente anotación contable:

Código	Título	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	45.000	
692	Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias	15.000	
292	Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias		60.000

Fiscalmente, la pérdida por deterioro reconocida en 2015 no resultó deducible en la medida en que afecta a un elemento calificado como inversión inmobiliaria (art. 13.2 a) LIS). En consecuencia, en la liquidación del IS de ese periodo se practicó un ajuste positivo por la parte de dicha corrección valorativa imputada al resultado contable, esto es, por 15.000 euros.

Dicho ajuste revertirá de conformidad con el artículo 20 b) de la LIS, en la medida en que se trata de un activo no amortizable. En este sentido, su reversión se producirá en el periodo en el que dicho elemento se transmita o cause baja del activo por cualquier otro motivo. En el caso planteado, la sociedad, en noviembre de 2016, vendió el terreno por 150.000 euros, habiéndose realizado la transacción al contado. Por tanto, en libros lucirá la siguiente anotación:

Código	Título	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	181.500	
292	Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias	60.000	
672	Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias	30.000	
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales		240.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		31.500

Dado que la venta tuvo lugar en el ejercicio 2016, en la liquidación del IS de este periodo se tendrá que realizar un ajuste negativo por el importe de la totalidad de la pérdida por deterioro registrada contablemente, con independencia de que se haya imputado a resultados o a patrimonio neto. Ello determina que el resultado negativo con origen en la venta de la inversión inmobiliaria (30.000 €) se tenga que corregir con un ajuste negativo de 60.000 euros, que corresponde con la pérdida por deterioro que se dotó en el año anterior. En realidad, procedería el mismo ajuste si se tuviera que calcular la ganancia derivada de la venta del inmovilizado teniendo en cuenta datos exclusivamente fiscales pues, en tal caso, habría que computar un resultado negativo de 90.000 euros (150.000 – 240.000), lo que coincidiría con la suma del resultado reconocido contablemente (30.000 €), el ajuste derivado del error (45.000 €) y el gasto registrado en 2015 (15.000 €).

1.6.2. Maquinaria adquirida en 2013

Como consecuencia del test de deterioro practicado al cierre del ejercicio 2015, Imagina, SA reconoció un gasto por la cuantía siguiente:

• Importe recuperable	105.000
• Valor en libros [175.000 – (175.000 × 0,1 × 2,5)]	131.250
• Deterioro de valor	26.250

En el ámbito tributario, el artículo 13.2 de la LIS ha establecido que no son deducibles las pérdidas por deterioro relativas al inmovilizado material o intangible, inversiones inmobiliarias o valores. En todos estos casos, en el periodo en el que la pérdida se registre contablemente se deberá realizar un ajuste positivo por la cuantía de la misma. Así, en el caso planteado, en el periodo 2015 la entidad realizó un ajuste positivo por importe de 26.250 euros.

Esta situación también producirá efectos en periodos posteriores, como el que está siendo objeto de liquidación –2016–. Téngase en cuenta que contablemente la pérdida por deterioro minorará la base de amortización, por lo que a partir de dicho periodo la dotación anual se determinará dividiendo el valor neto contable a dicha fecha entre los periodos que resten de vida útil. Por tanto, entre 2016 y 2022, salvo que se produzca la recuperación o el aumento del deterioro reconocido, el gasto anual por amortización será 14.000 euros (105.000/7,5), si bien en el ejercicio en que finaliza su vida útil –2023– la dotación contable ascenderá a 7.000 euros.

Fiscalmente, la amortización se determinará sobre la misma base contable, lo que supone que la pérdida por deterioro no podrá ser deducida ni a través de este concepto de gasto ni a través del proceso de amortización. Por ello, para complementar la amortización contable, el artículo 20 c) de la LIS permite que las entidades reduzcan la base imponible en la cantidad resultante de aplicar sobre el importe de la pérdida por deterioro el mismo método de amortización utilizado respecto de los elementos patrimoniales. Con este sistema, el resultado que se obtiene es el mismo que se

derivaría de amortizar el elemento patrimonial sobre la base previa a la corrección contable por deterioro de valor. Por tanto, entre 2016 y 2022 se deberá realizar un ajuste negativo de 3.500 euros en virtud del artículo 20 c) de la LIS, que resultará de dividir entre la vida útil restante (7,5 años) el importe de la pérdida por deterioro que no fue deducible fiscalmente (26.250 €). En el último año de vida útil de este elemento (2023), el ajuste negativo que procederá practicar por este concepto será de 1.750 euros como se muestra en el cuadro siguiente:

Ejercicio	Ámbito contable	Ámbito fiscal
2013	Amortización: $175.000 \times 0,1 \times 6/12 = 8.750$	Amortización: 8.750 No se practica ajuste alguno
2014	Amortización: $175.000 \times 0,1 = 17.500$	Amortización: 17.500 No se practica ajuste alguno
2015	Amortización: $175.000 \times 0,1 = 17.500$	Amortización: 17.500
2016 a 2022	Deterioro de valor : $131.250 - 105.000 = 26.250$	Ajuste: + 26.250 (la pérdida por deterioro no es deducible)
	Amortización: $105.000/7,5 = 14.000$	Amortización: 14.000 Ajuste artículo 20 c) LIS: -3.500 (26.250/7,5)
2023	Amortización: $105.000/7,5 \times 6/12 = 7.000$	Amortización: 7.000 Ajuste artículo 20 c) LIS: -1.750 (26.250/7,5 \times 6/12)

1.6.3. Vehículo usado adquirido en 2016

El artículo 11.3 de la LIS establece en su apartado 1.º, primer párrafo, el principio fiscal de inscripción contable, según el cual un gasto no puede computarse fiscalmente antes de que se refleje contablemente, de lo que deriva la necesidad de la contabilización de los gastos para que puedan considerarse como partida deducible¹¹. El precepto condiciona su posible deducción fiscal y la cuantía de la misma a la contabilización de una partida, ya se trate de una cuenta de gasto o de reserva. Así es en la medida en que solo es gasto fiscalmente deducible la cantidad que haya sido objeto de reconocimiento contable, en el mismo periodo o en ejercicios anteriores. Por tanto, salvo que se establezca una excepción a la aplicación de dicho principio, solo se podrá deducir fiscalmente un gasto en la cuantía registrada contablemente.

¹¹ Dicho artículo establece que «no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada».

En el caso planteado, la empresa podría haber utilizado para contabilizar el gasto por amortización de un elemento usado los sistemas previstos en la normativa, a saber:

- a) Se puede tomar como base de amortización el precio de adquisición para la entidad en el mercado de bienes usados, pudiéndose aplicar hasta el doble del coeficiente lineal máximo que resulte de las tablas oficialmente aprobadas.
- b) Si se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario podría ser tomado como base de amortización, en cuyo caso la dotación máxima vendrá determinada por la aplicación del coeficiente de amortización lineal máximo según tablas.

Por tanto, sería posible deducir hasta el doble del coeficiente según tablas, que se aplicaría sobre el precio de adquisición, lo que resultaría una cantidad deducible de 2.400 euros ($10.000 \times 0,16 \times 2 \times 9/12$) o el porcentaje de tablas sobre el valor originario, lo que supondría un total deducible de 3.600 euros ($30.000 \times 0,16 \times 9/12$). Por tanto, en principio, podría haber deducido fiscalmente hasta esta última cantidad.

Sin embargo, la empresa ha amortizado contablemente de acuerdo con una vida útil de cuatro años y valor residual nulo sobre el precio de adquisición del bien usado, lo que importa un gasto por amortización de 1.875 euros ($10.000/4 \times 9/12$). Esta es la cantidad máxima que la empresa podrá utilizar también desde el punto de vista fiscal por la aplicación del principio de inscripción contable, que impide la deducción de un gasto por amortización superior al que haya sido contabilizado, salvo en los casos en los que expresamente se exceptiona la aplicación de dicho principio, entre los que no se encuentra el supuesto de la amortización de los bienes adquiridos usados. Por tanto, para que resultara deducible la cantidad máxima de 3.600 euros, resultante de aplicar sobre el precio originario de adquisición el coeficiente máximo de tablas, habría sido necesario que dicho criterio se hubiera aplicado previamente en el ámbito contable. Tampoco se puede utilizar el incentivo fiscal previsto en el artículo 103 de la LIS para las empresas de reducida dimensión, pues solo resultan de aplicación a los elementos adquiridos nuevos. De acuerdo con todo ello, no se debe realizar ajuste alguno.

1.6.4. Maquinaria adquirida en 2016

Como se indicó anteriormente, la LIS establece diversas excepciones en la aplicación del principio de inscripción contable, al determinar ciertos supuestos en los que el gasto resulta fiscalmente deducible pese a que el gasto no se haya contabilizado o se haya hecho en una cuantía inferior. Concretamente, el artículo 11.3.1.º de la LIS hace referencia a los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente, lo que afecta a los supuestos previstos en los artículos 12.3 y 102 de la LIS y a los de amortización acelerada que contemplan los artículos 103 y 106 de la LIS.

En el caso planteado, al tratarse de un elemento adquirido nuevo por una empresa de reducida dimensión, se podrá amortizar, de acuerdo con el artículo 103 de la LIS, utilizando hasta el

doble del coeficiente de tablas, sin que esté condicionado al principio de inscripción contable. Por tanto, de acuerdo con los datos aportados en el enunciado, la amortización contabilizada asciende a 1.875 euros ($25.000 \times 0,1 \times 9/12$), mientras que la amortización que puede deducirse fiscalmente puede llegar justamente al doble de esa cantidad, es decir, a 3.750 euros ($25.000 \times 0,1 \times 2 \times 9/12$). En consecuencia, se deberá realizar un ajuste negativo por una cuantía de 1.875 euros.

Se podría plantear si, al contratar a dos trabajadores, resultaría de aplicación el beneficio fiscal de la libertad de amortización con creación de empleo regulado en el artículo 102 de la LIS. La respuesta es negativa, en la medida en que los trabajadores contratados tienen discapacidad y han dado lugar a una deducción con origen en el ejercicio –aunque no se ha podido aplicar en el mismo– por importe de 21.000 euros (véase apartado 2 de la solución del caso). En este sentido, de acuerdo con lo que señala el artículo 38.3 de la LIS, estos trabajadores no se computarán a efectos de la libertad de amortización prevista en el artículo 102 de la misma ley.

1.7. REGULARIZACIÓN DE CUOTAS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

De acuerdo con la información suministrada, Imagina, SA, como consecuencia de la resolución del expediente instruido por la inspección de trabajo ha tenido que afrontar un pago de 71.552,95 euros por diversas partidas cuyo tratamiento contable depende del ejercicio económico en el que se hayan devengado. En este sentido, la distribución de los conceptos liquidados de acuerdo con el periodo al que habrán de ser imputados es la siguiente:

Concepto	Cuantía	Imputable al ejercicio 2016	Imputable a ejercicios anteriores
Liquidación de cuotas no satisfechas	43.656,47	9.260	34.396,47
Recargos	8.731,29	1.852	6.879,29
Intereses de demora	1.659,69	239	1.420,69
Sanciones	17.505,5	17.505,5	
Total	71.552,95	28.856,5	42.696,45

Por analogía con el tratamiento previsto en la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016¹² para las obligaciones de naturaleza fiscal derivadas de un acta de inspección, en el registro de los conceptos liquidados se seguirán las siguientes reglas:

¹² Resolución de 9 de febrero de 2016, del ICAC, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios (BOE de 16 de febrero).

- Las cuotas de la Seguridad Social correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto de personal. A tal efecto, se utilizará la cuenta «642. Seguridad Social a cargo de la empresa».
- Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se registrarán como un gasto financiero, pudiéndose emplear a tal fin la partida «669. Otros gastos financieros».
- Los intereses, las cuotas y recargos correspondientes a todos los ejercicios anteriores se contabilizarán mediante un cargo en una cuenta de reservas.
- La sanción y los recargos producirán un gasto de naturaleza excepcional, que se reconocerá mediante la cuenta «678. Gastos excepcionales».

En definitiva, las cantidades imputables a periodos anteriores se registrarán con cargo a cuentas de reservas, disminuyendo las mismas, mientras que como gastos del ejercicio 2016 se tomarán en consideración las cantidades imputables al mismo, cuyo importe asciende a 28.856,5 euros. Así, de acuerdo con las pautas anteriores, Imagina, SA habrá llevado a cabo la siguiente anotación:

Código	Título	Debe	Haber
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	9.260	
669	Otros gastos financieros	239	
678	Gastos excepcionales (recargos)	1.852	
678	Gastos excepcionales (sanciones)	17.505,5	
113	Reservas voluntarias	42.696,45	
572	Bancos, c/c		71.552,95

Desde el punto de vista tributario, la cuestión que se debe analizar es si las cantidades anteriores constituyen gasto deducible en el IS, así como la determinación de los ajustes correspondientes, en caso de que se considere que el criterio a efectos del IS no coincide con el tratamiento contable.

A efectos de determinar la deducibilidad de estas partidas se han de tener en cuenta dos apartados del artículo 15 de la LIS. Por un lado, la letra c) recoge un gasto que no ha tenido carácter deducible en ninguna de las leyes reguladoras del IS, si bien la normativa ha debido ir adaptando la terminología a la regulación de la Ley General Tributaria (LGT) de las diversas prestaciones accesorias de la deuda tributaria. En particular, dicha letra c) determina que no son deducibles «las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del periodo ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo».

En cuanto a las sanciones impuestas no hay ninguna duda sobre el carácter no deducible, pues el precepto hace referencia a todo tipo de sanciones y multas, ya sean administrativas o penales. En la medida en que las sanciones se han contabilizado como un gasto extraordinario del periodo 2016 y no tienen carácter deducible en el IS, se deberá realizar un ajuste positivo por importe de 17.505,5 euros.

Mayores dudas se plantean con los recargos por el pago extemporáneo de las cuotas de la Seguridad Social. Ciertamente, la letra c) no hace referencia a esta partida de forma expresa, pues menciona únicamente dos tipos de recargos regulados en la LGT, como son los recargos del periodo ejecutivo y por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Sin embargo, los recargos por la falta de ingreso de las cuotas de la Seguridad Social tienen una naturaleza diferente, pues son liquidados por la autoridad administrativa aun cuando derive de un procedimiento de comprobación, son compatibles con las sanciones, tienen carácter automático siempre que se cumplan ciertos requisitos y se liquidan aunque el sujeto obligado pague la liquidación en plazo. Por tanto, aunque se trate de recargos por ingreso extemporáneo, tienen una naturaleza muy diferente a los regulados en el artículo 27 de la LGT. Como consecuencia de ello, se podría considerar que, al no venir excluidos expresamente en la letra c) del artículo 15 de la LIS, sí podrían ser considerados como deducibles. Sin embargo, a efectos de su deducibilidad deben ser equiparados a los recargos que expresamente se establecen en este precepto, pues, además, tienen un componente sancionador, en tanto que se relacionan con la comisión de una infracción administrativa –la falta de ingreso en plazo de las cuotas¹³–, que en este caso ha sido, además, regularizada por la inspección de trabajo y no por la empresa. Así lo señala la Dirección General de Tributos (DGT), que ha considerado que estos recargos no tienen carácter deducible por estar relacionados con una infracción¹⁴. En cuanto a los ajustes que deben realizarse, ha de tenerse en cuenta que una parte importante de los recargos se han contabilizado con cargo a reservas (6.879,29 €), por lo que su importe no aparecerá en la base imponible. El ajuste solo debe realizarse respecto a la parte que tiene la consideración de gasto del ejercicio en 2016, es decir, 1.852 euros, por lo que procederá la realización de un ajuste positivo de dicha cuantía.

También puede plantear duda la deducibilidad de los intereses de demora por deudas con la Seguridad Social o cualquier otra Administración o ente público distinto de la Administración tributaria. En principio, se ha de considerar que esta partida es deducible, en la medida en que no se incluye dentro de los conceptos no deducibles a los que se refiere el apartado c) del artículo 15 de la LIS¹⁵. En el marco de la Ley 27/2014, así lo ha reconocido expresamente la DGT en relación

¹³ Se trata de un recargo único del 20% para los ingresos que se debieron pagar en el periodo de ingreso correspondiente, a partir del primer mes de retraso desde que existe la obligación de ingresar. Se regulan en el artículo 29 del TRLSS y en el artículo 10 de su reglamento de desarrollo (RD 1415/2004, de 11 de junio).

¹⁴ Así lo ha señalado la Consulta de 27 de julio de 2016 (V3526/2016 [NFC061795]), aunque en relación con una derivación de responsabilidad que incluía tales recargos: «En el caso planteado en el escrito de consulta, se impone un recargo al empresario infractor responsable de una falta que se exige a la entidad consultante a través de una derivación de responsabilidad. En consecuencia, en la medida en que la cantidad que se ha de satisfacer la entidad consultante, se deriva de la responsabilidad de la empresa declarada en virtud de una resolución administrativa de la entidad gestora competente, la misma no puede calificarse como gasto de personal, sino que, al derivarse de una infracción administrativa, tiene la consideración de sanción administrativa no deducible a efectos de determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades de la entidad consultante».

¹⁵ En este sentido, la Consulta de 6 de abril de 2016 (V1403/2016 [NFC058262]) señala: «En relación con los intereses de demora exigibles por deudas con Administraciones o entes públicos distintos a las administraciones tributarias en el ejercicio de sus potestades administrativas (entre los que se mencionan las deudas con la Seguridad Social previstas en el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la

con los intereses de demora tributarios¹⁶, con los que los intereses moratorios que se están analizando comparten naturaleza. Es cierto que fue muy distinta la consideración de este órgano en relación con leyes anteriores, lo que no se entiende pues entre las diferentes normas no ha habido una diferencia sustancial, por lo que las consecuencias tributarias deberían haber sido las mismas, es decir, la deducibilidad en todo caso de esta partida, debido a su carácter indemnizatorio y no sancionador y a la falta de mención de este concepto entre los que no tienen carácter deducible.

Ahora bien, el hecho de que una partida no aparezca recogida en la letra c) no significa aún que sea deducible, pues hay que tener en cuenta a estos efectos lo dispuesto en la letra f) del mismo precepto, según la cual no son deducibles «los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico». Se trata de una novedad que ha incorporado la Ley 27/2014 y cuya aplicación práctica puede plantear problemas, como puede comprobarse con un somero análisis del caso planteado. Dependiendo de que la interpretación de la expresión legal sea más amplia o más restrictiva, se podrían incluir dentro del mismo situaciones que hasta el momento no daban lugar a ajuste. En consecuencia, cualquier actuación o situación que vulnere el ordenamiento podría dar lugar a que los pagos que tengan origen en la misma no den lugar a gastos deducibles. En el caso planteado es indudable que la empresa ha contravenido el ordenamiento jurídico, pues así se ha puesto de manifiesto en las actas de la inspección de trabajo, que no han sido recurridas por la empresa.

Como hemos indicado, la determinación de los conceptos que se deben incluir dentro de la señalada letra f) no es una cuestión que esté exenta de dificultad. Una cuestión es la multa o sanción que corresponda imponer por la actuación contraria al ordenamiento jurídico y otra diferente son las consecuencias económicas que pueden derivar de dicha actuación, como ocurre en el caso planteado, en el que se han debido satisfacer las cuotas dejadas de ingresar en su momento, los recargos y los intereses de demora. Ahora bien, si el carácter no deducible se predica únicamente de las multas o sanciones penales o administrativas y los recargos, la letra f) no aportaría nada nuevo, pues para evitar la deducibilidad de estas partidas ya se encuentra la letra c) del mismo precepto. Por ello, se ha de analizar el criterio que está defendiendo la DGT en relación con la interpretación de la letra f) en las consultas en las que se ha planteado dicha cuestión. A tal efecto, en diversas consultas¹⁷ se ha mantenido un concepto muy restrictivo, al considerar que «los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico son aquellos cuya realización está

Seguridad Social y las deudas con la Dirección General de Tráfico, de acuerdo con el Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial), partiendo de todo lo señalado anteriormente, de acuerdo con el artículo 10.3 de la LIS, todos aquellos que tengan la referida calificación jurídica y tengan la finalidad señalada, tendrán la consideración de gastos financieros, de manera que, no existiendo ningún precepto en el impuesto sobre sociedades que niegue su deducibilidad, los mismos resultarán deducibles en el impuesto sobre sociedades, con el límite indicado a continuación».

¹⁶ Así lo reconoce de forma expresa la Resolución de 4 de abril de 2016, de la DGT, en relación con la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, en aplicación de la LIS (BOE de 6 de abril de 2016).

¹⁷ En este sentido, las Consultas de 21 de diciembre de 2015 (V4080/2015 [NFC057227]), 15 de febrero (V0603/2016 [NFC058209]), de 6 de abril (V1403/2016 [NFC058262]), 6 de julio (V3145/2016 [NFC061363]) y 27 de julio de 2016 (V3526/2016 [NFC061795]).

castigada por el propio ordenamiento jurídico, como es el caso de los sobornos, de manera que su realización es contraria al mismo y está penada. Esto es, la realización del propio gasto, el gasto ilícito y que, como tal conlleva una pena, es el gasto que no resulta fiscalmente deducible. Dicha ilicitud, sin embargo, no puede atribuirse a la existencia de meros defectos formales, cuya subsanación resulte posible sin consecuencias gravosas».

Así, lo primero que hay que plantearse es si la empresa que haya sido destinataria de los servicios de estos trabajadores puede deducir el gasto derivado de los pagos realizados a estos, al menos en los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, en que entró en vigor la nueva Ley 27/2014. Es evidente que la vinculación a través de un contrato de arrendamiento de servicios, en los casos en que la relación es laboral, supone una vulneración del ordenamiento jurídico, pues con ello se defraudan diversas normas del ámbito laboral y de la Seguridad Social. La cuestión es determinar si los pagos que deriven de la regularización de esta situación pueden encajar en el presupuesto de la letra f) del artículo 15, lo que podría suponer que todas las cantidades que deba abonar la empresa como consecuencia de esta situación o las que ya hubiera satisfecho en virtud de una relación simulada no serían deducibles. Aplicando este criterio con rigor, la Administración tributaria podría cuestionar la deducibilidad de estos gastos como consecuencia de la calificación que de dicha relación se haya realizado en las actas de la inspección de trabajo. Sin embargo, no creemos que haya sido esta la pretensión del legislador ni la doctrina que viene aplicando la DGT en relación con otras consecuencias derivadas de una regularización de una situación ilegal. Como se ha indicado, la DGT defiende que lo que no es deducible es el gasto ilegal por su propia naturaleza, pero no aquel que, una vez subsanadas determinadas deficiencias, sea conforme con el ordenamiento jurídico. Por tanto, una vez regularizada la situación laboral del trabajador, los pagos realizados tendrán carácter deducible al tener la consideración de salario, por lo que si las cantidades coinciden no habría nada que rectificar y, si fuera preciso el abono de cantidades adicionales, constituiría un gasto deducible.

En este sentido, más dudas podrían surgir en relación con las cuotas a la Seguridad Social y los intereses de demora que han debido satisfacerse por el retraso en el pago. No obstante, la DGT ha considerado que pueden tener la consideración de deducibles, por no incluirse en la letra f), las cuotas de Seguridad Social no abonadas por la anterior entidad, así como los intereses de demora¹⁸. En el primer caso, se considera que el gasto en sí mismo es deducible, sin que se plantee su

¹⁸ La Consulta de la DGT de 27 de julio de 2016 (V3526/2016 [NFC061795]) trataba de un supuesto en el que a una empresa se le exigía como responsable por sucesión las cuotas de la Seguridad Social que otra empresa había dejado de ingresar, así como los correspondientes recargos e intereses de demora. En relación con las cuotas no abonadas por la otra empresa señala que «la deuda a la Seguridad Social que debe satisfacer la consultante en calidad de responsable del deudor principal habrá de corresponderse con partidas que, por su naturaleza, tengan la consideración de deducibles [...] Por tanto, si la naturaleza de la deuda permite calificar la partida como deducible para determinar la base imponible de la consultante (lo que ocurre en el caso de las cuotas de Seguridad Social no abonadas por la entidad B), y en el crédito concurre alguna de las circunstancias previstas en el artículo 13.1 de la LIS, la dotación para la cobertura del riesgo por insolvencias será fiscalmente deducible». Por su parte, en relación con los intereses de demora señala que «no nos encontramos ante gastos contrarios al ordenamiento jurídico, sino todo lo contrario,

no deducibilidad por la referida letra f). En el caso de los intereses de demora se estima que no son gastos contrarios al ordenamiento jurídico, sino que, al contrario, son gastos que vienen impuestos por el mismo, siendo deducible al tener la naturaleza de gasto financiero, por lo que tampoco es posible considerar que encaje en la citada letra f). Por tanto, debe admitirse la deducibilidad de estos gastos, pues hay que considerar que tales pagos no se derivan de una vulneración del ordenamiento sino que, precisamente, tienen su origen en la regularización de la situación conforme a la ley.

Ahora bien, al tratarse en parte de gastos de ejercicios anteriores, que se registran contablemente con cargo a reservas, se deberá realizar un ajuste negativo por todas las cantidades que no correspondan a 2016. En efecto, los gastos que afecten a ejercicios cerrados se han registrado en cuentas de patrimonio neto, por lo que no aparecen reflejados en la cuenta de pérdidas y ganancias. Esto supone que para que aparezcan en la base imponible del IS se deberá realizar un ajuste negativo sobre el resultado contable, lo que es admisible de acuerdo con el artículo 11.3.1.^a de la LIS. El primer párrafo establece que puedan deducirse los gastos que se hayan computado en cuentas de reserva y el segundo permite la deducción de los gastos devengados en ejercicios anteriores a condición de que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del criterio de imputación temporal que debía haber sido aplicado¹⁹.

En relación con las cuotas de la Seguridad Social, toda la cantidad, que asciende a 43.656,47 euros, resulta deducible en el IS, como ha quedado señalado. No obstante, en la cuenta de pérdidas y ganancias solo se ha incluido 9.260 euros, que es la cantidad imputable a 2016, mientras que el resto se ha registrado con cargo a reservas. Por tanto, ello obliga a hacer un ajuste negativo sobre el resultado contable por importe de 34.396,47 euros. También ha ocurrido algo similar con los intereses de demora. Contablemente, solo se han registrado como gasto los que corresponden a 2016 (239 €), mientras que el resto de los intereses liquidados (1.420,69 €), al imputarse a ejercicios precedentes, tienen como contrapartida una cuenta de reserva. Por ello, se ha de realizar un ajuste negativo de 1.420,69 euros. Todo ello permite que se deduzca en el IS de 2016 la totalidad de los intereses de demora satisfechos, es decir, 1.659,69 euros.

son gastos que vienen impuestos por el mismo, por lo que tampoco cabe establecer su no deducibilidad por la referida letra f). Precisamente aquellos gastos impuestos por el ordenamiento jurídico con carácter punitivo, las sanciones, se consideran no deducibles de forma expresa por la normativa tributaria, mientras que nada establece la normativa fiscal respecto a los intereses de demora. Por tanto, teniendo en cuenta que los intereses de demora tienen la calificación de gastos financieros y el artículo 15 de la LIS no establece especificidad alguna respecto de los mismos, deben considerarse como gastos fiscalmente deducibles». En dicha consulta se reitera un criterio defendido con anterioridad en las Consultas de 21 de diciembre de 2015 (V4080/2015 [NFC057227]), 15 de febrero (V0603/2016 [NFC058209]) y 6 de abril de 2016 (V1403/2016 [NFC058262]).

¹⁹ Así lo señala la Consulta de 27 de julio de 2016 (V3526/2016 [NFC061795]): «Por último, debe tenerse en cuenta la norma específica de imputación temporal prevista en el artículo 11.3 de la LIS, en relación con los intereses de demora. Respecto de los gastos del ejercicio son deducibles con los límites establecidos en el artículo 16 de la LIS. Respecto de los intereses de demora correspondientes a ejercicios anteriores, de acuerdo con el artículo 11.3 de la LIS, serán deducibles en el periodo impositivo en que se registren contablemente con cargo a reservas, esto es, en 2015, siempre que de ello no se derive una tributación inferior».

Los ajustes relacionados con la regularización administrativa, de acuerdo con los criterios analizados, se resumen en la siguiente tabla:

Concepto	Registro contable		IS	Ajuste
	PyG	Reservas		
Sanciones	17.505,5			+17.505,5
Recargos	1.852	6.879,29		+1.852
Intereses de demora	239	1.420,69	1.659,69	-1.420,69
Cuotas Seguridad Social	9.260	34.396,47	43.656,47	-34.396,47

Por otra parte, Imagina, SA, como consecuencia de la demanda interpuesta por el trabajador, estima muy probable que, sobre todo tras la calificación de la relación como laboral por la inspección de trabajo, tenga que satisfacer una indemnización. Para hacer frente a dicha responsabilidad reconoce una provisión para responsabilidades, pues el suceso determinante de la misma ya se ha producido y solo existe incertidumbre respecto a su importe o la fecha en que habrá de ser liquidada la obligación, aunque presumiblemente se producirá en el corto plazo. Este pasivo, a tenor de lo dispuesto en la NRV 17.^a del PGC-Pymes, se valorará, considerando que el efecto financiero de su no actualización no es significativo, por la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar la obligación. En el caso planteado, el reconocimiento de dicha obligación se habrá realizado como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
641	Indemnizaciones	7.350	
623	Servicios de profesionales independientes	2.000	
5292	Provisión a corto plazo para responsabilidades		9.350

Fiscalmente, también resulta deducible la provisión por la indemnización por despido del trabajador que, con su denuncia, dio lugar al inicio de la inspección de trabajo. Así es en la medida en que concurren todos los requisitos necesarios para ello. Primero, la indemnización resultará deducible si el juzgado termina dando la razón al trabajador, lo que a la fecha del cierre del ejercicio parece más que probable. Segundo, el hecho generador de la responsabilidad es real y ya se ha producido. Tercero, su importe se puede estimar de manera fiable, incluyéndose dentro del mismo una indemnización estimada aplicando las reglas previstas en el Estatuto de los Trabajadores, así como las costas procesales y de abogado y procurador que se van a devengar a lo largo del procedimiento judicial.

De acuerdo con todo lo señalado, las partidas que no tendrían carácter deducible serían las sanciones y recargos impuestos por la Seguridad Social, por considerarse que encajan en la letra c) del

artículo 15 de la LIS. Por tanto, ninguna partida dejaría de ser deducible porque encaje en el presupuesto de la letra f) de dicho precepto, es decir, porque deriven de una actuación contraria al ordenamiento jurídico. Tanto las cuotas de la Seguridad Social atrasadas como los intereses de demora no serían pagos contrarios al ordenamiento jurídico, sino que vendrían impuestos precisamente para adecuar a dicho ordenamiento la situación que originalmente podía considerarse como fraudulenta.

1.8. INGRESOS FINANCIEROS POR DIVIDENDOS EN ESPECIE

Para la resolución contable de la situación planteada, se seguirá la consulta 1 del BOICAC 88, de diciembre de 2011 (NFC043113), donde se analiza el tratamiento contable, desde la perspectiva del inversor, de los derechos recibidos en pago de un dividendo que pueden hacerse efectivos mediante tres modalidades diferentes: la adquisición de nuevas acciones totalmente liberadas, la enajenación de los derechos en el mercado secundario o la venta a la sociedad emisora.

En la citada consulta, tras citar otras donde se ha analizado la cuestión formulada y vigente en el nuevo marco contable (consulta 2 del BOICAC 47, de septiembre de 2001 [NFC010571]), se dispone que cuando un inversor recibe acciones liberadas no aumentará el valor en libros de sus inversiones financieras pero, tratándose de un dividendo acordado por el órgano societario correspondiente, habrá de reconocer un ingreso por el importe acordado. Así, en la situación planteada, desde una perspectiva económica, parece que se trata de una operación que en su conjunto es muy similar a una ampliación de capital con cargo a reservas o beneficios, si bien debe tenerse presente el aspecto jurídico del acuerdo adoptado por el órgano societario correspondiente como elemento determinante del devengo económico del ingreso por dividendos. Se trata, por tanto, de dilucidar si prima el fondo económico con los mismos efectos contables de una ampliación de capital liberada o la consideración del dividendo devengado y, consecuentemente, el reconocimiento de un ingreso. Al respecto, el ICAC entiende que «si nace el derecho de cobro de un dividendo acordado, cuestión que deviene del campo jurídico, la contabilidad debe registrarlo, lo que genera el correspondiente ingreso. No obstante, cuestión distinta es la valoración contable de dicho derecho, y que si bien esta debe atender al importe acordado, sin embargo dado que se va a intercambiar el derecho de cobro por un activo que... hubiera producido una valoración que no habría aumentado la valoración de la inversión inicial, cabe concluir que en consecuencia, y siendo el fondo económico de estas operaciones idéntico, el resultado de su contabilización debe ser igualmente unívoco». En definitiva, serán de aplicación los criterios recogidos en la consulta 1 BOICAC 9, de abril de 1992 (NFC002583), esto es, «si las acciones antiguas y las recibidas liberadas tienen iguales derechos, el valor total de la cartera no se verá alterado, siendo valoradas todas las acciones, tanto las antiguas como las nuevas, al precio medio ponderado. Por su parte, si las acciones antiguas y las nuevas no confieren iguales derechos, el valor de las antiguas se verá minorado en el coste de los derechos preferentes de suscripción segregados y las acciones recibidas se valorarán al precio medio resultante de dividir el coste de los derechos segregados entre el número de acciones recibidas liberadas».

En caso de que el accionista opte por el efectivo, bien de un tercero si vende los derechos en el mercado o bien de la propia empresa, el ICAC entiende, particularmente en el segundo caso,

que no origina el reconocimiento de un derecho de cobro en el inversor y el correspondiente ingreso en la medida en que el fondo económico de la operación no se corresponde con esa circunstancia sino con la posibilidad de que el derecho pueda ejercerse a través de cualquiera de las tres modalidades previstas para el pago del dividendo.

En el supuesto planteado, por tanto, serán de aplicación los criterios contenidos en la consulta 2 del BOICAC 47 (NFC010571), antes citada. Es decir, Imagina, SA deberá reconocer un derecho de cobro por el dividendo acordado, registrando el correspondiente ingreso. Ahora bien, teniendo en cuenta que el derecho de cobro se intercambiará por un activo que no aumenta la valoración previa de la inversión inicial, no se alterará el valor en libros de la inversión, excepto por su ajuste a valor razonable en la medida en que las acciones de Ferrovial, SA forman parte de la cartera de «activos financieros mantenidos para negociar» al ser la intención de Imagina, SA la venta de estos títulos en el corto plazo. Estos títulos, en la fecha de adquisición, fueron reconocidos contablemente como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	30.000	
669	Otros gastos financieros	400	
572	Bancos, c/c		30.400

En relación con el dividendo acordado y de acuerdo con la información facilitada, Imagina, SA ha de percibir un dividendo de 10.000 euros (10.000 acciones \times 1 €/acción), correspondiéndole 500 acciones nuevas (10.000 acciones antiguas/20) que se valoran a 20 euros cada una de ellas, no realizándose ninguna anotación por cuanto acciones antiguas y nuevas confieren los mismos derechos. Es decir, la valoración de la cartera no se verá alterada por la recepción de las acciones liberadas, aunque sí su valoración unitaria. No obstante, al cierre del ejercicio 2016, estos títulos habrán de lucir en libros por su valor razonable por lo que procederá el ajuste siguiente:

• Valor razonable (31-12-2016) (10.500 \times 2 \times 1,7)	35.700
• Valor en libros	30.000
• Ajuste a valor razonable	5.700

Código	Título	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	5.700	
763	Beneficios por valoración de activos y pasivos por su valor razonable		5.700

A efectos fiscales, no se tendrá que realizar ajuste alguno. El beneficio que deriva de la valoración a valor razonable también se incluirá en la base imponible del periodo en la medida en que el artículo 17.1 de la LIS establece que «las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias». El precepto reconoce que cuando los ajustes a valor razonable se imputen a la cuenta de resultados tendrán esa misma consideración a efectos fiscales, pero que cuando se reconozcan en patrimonio neto no se tendrán que hacer ajustes positivos o negativos como consecuencia de ello.

1.9. CONTRATO DE RENTING

De acuerdo con la NRV 7.^a del PGC-Pymes, «cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero». Asimismo, salvo prueba en contra y aunque no exista opción de compra, se presumirá la transferencia de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo, entre otros casos, cuando «al comienzo del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos acordados por el arrendamiento suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado».

De acuerdo con la información suministrada, el valor razonable del activo objeto del contrato era de 37.500 euros, ascendiendo el valor actual de los pagos mínimos comprometidos a 35.875,26 euros, que cubre prácticamente la totalidad del valor razonable del activo arrendado (95,66%). En consecuencia, el contrato de arrendamiento suscrito por Imagina, SA será calificado contablemente como arrendamiento financiero, reconociéndose un activo material y un pasivo financiero por el valor razonable del bien arrendado en la fecha de inicio del contrato, esto es, 37.500 euros.

Los intereses de la operación se reconocerán según vayan devengándose de acuerdo con el tipo efectivo de la operación, el cual se determinará como sigue:

$$37.500 = 10.000/(1 + i) + 10.000/(1 + i)^2 + 10.000/(1 + i)^3 + 10.000/(1 + i)^4;$$

$$i = 2,6325\% \text{ anual}$$

Aplicando dicho tipo, los intereses que se devengarán a lo largo de la duración del contrato serán los siguientes:

Fecha	Intereses	Pagos	Devolución del principal	Capital pendiente
01-01-2016				37.500
				.../...

Fecha	Intereses	Pagos	Devolución del principal	Capital pendiente
.../...				
31-12-2016	987,19	10.000	9.012,81	28.487,19
31-12-2017	749,93	10.000	9.250,07	19.237,12
31-12-2018	506,42	10.000	9.493,58	9.743,54
31-12-2019	256,46	10.000	9.743,54	0

Los registros que lucirán en la contabilidad del ejercicio 2016 en relación con esta operación son los siguientes:

1 de enero. Por la formalización del contrato de *renting*:

Código	Título	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	37.500	
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo		28.487,19
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		9.012,81

31 de diciembre. Por los intereses devengados en el ejercicio:

Código	Título	Debe	Haber
662	Intereses de deuda	987,19	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		987,19

31 de diciembre. Por el pago de la primera cuota de arrendamiento:

Código	Título	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	10.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	2.100	
572	Bancos, c/c		12.100

31 de diciembre. Por la reclasificación de la deuda pendiente como consecuencia del paso del tiempo:

Código	Título	Debe	Haber
174	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo	9.250,07	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		9.250,07

31 de diciembre. Por la amortización anual del bien objeto del contrato:

Código	Título	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	3.750	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		3.750

A efectos de la amortización contable del elemento, se ha aplicado un coeficiente lineal del 10%. En la medida en que el contrato no incorpora una opción de compra no es aplicable el régimen especial previsto en el artículo 106 de la LIS. Sin embargo, sí se puede aplicar la aceleración de la amortización prevista en el artículo 103 de la LIS, al tratarse de una empresa de reducida dimensión y de un vehículo nuevo, que debe registrarse como inmovilizado material con arreglo a la normativa contable por transmitirse al arrendatario los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad. De acuerdo con dicho precepto, se puede amortizar hasta el doble del coeficiente de tablas –el coeficiente máximo sería el 16%–, si bien habría que partir del coeficiente aplicado contablemente (10%). Por tanto, el gasto deducible por amortización en el ejercicio 2016 ascendería a 7.500 euros $[37.500 \times (0,1 \times 2)]$, procediendo realizar, por tanto, un ajuste negativo de 3.750 euros.

1.10. RESUMEN DE LOS AJUSTES A PRACTICAR SOBRE EL RESULTADO CONTABLE

De acuerdo con los apartados anteriores, el resultado contable antes de impuestos habrá de ser ajustado como sigue para obtener la base imponible del periodo 2016:

Causa	Ajustes positivos	Ajustes negativos
Errores en acciones Sacyr, SA		27.700
Deterioro de valor de créditos comerciales (cliente A)		1.444,81
		.../...

Causa	Ajustes positivos	Ajustes negativos
.../...		
Deterioro de valor de créditos comerciales (cliente B)		3.017,6
Cambio de criterio en existencias	8.000	
Convenio de acreedores	46.694,88	
Corrección valorativa inversiones inmobiliarias		60.000
Corrección valorativa maquinaria (2013)		3.500
Corrección valorativa maquinaria (2016)		1.875
Sanción (inspección de trabajo)	17.505,5	
Recargos (inspección de trabajo)	1.852	
Cuotas Seguridad Social (ejercicios anteriores)		34.396,47
Intereses de demora (ejercicios anteriores)		1.420,69
Amortización acelerada vehículo <i>renting</i>		3.750
Total	74.052,38	137.104,57

2. DETERMINACIÓN DE LAS DEDUCCIONES A PRACTICAR EN LA LIQUIDACIÓN DEL IS

El artículo 38 de la LIS establece que será deducible de la cuota íntegra una determinada cuantía por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad contratados por el contribuyente, experimentado durante el periodo impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del periodo inmediato anterior. Dicha deducción depende del grado de discapacidad de los trabajadores contratados en el periodo. Cuando sea igual o superior al 33 % e inferior al 65 %, la cantidad será de 9.000 euros. Cuando el grado de la misma sea igual o superior al 65 %, la cantidad será de 12.000 euros.

De acuerdo con los datos del enunciado del presente caso, la empresa tiene derecho a una deducción de 12.000 euros y a otra de 9.000 euros. En total, la deducción a la que tiene derecho asciende a 21.000 euros. Sin embargo, en el periodo impositivo no podrá aplicar ninguna cantidad en concepto de deducción al tener una base imponible nula como se verá a continuación, por lo que deberá reconocer contablemente un activo por impuesto diferido derivado de la posibilidad de utilizar dicha deducción en los 15 periodos siguientes, de acuerdo con el artículo 39.1 de la LIS.

3. LIQUIDACIÓN DEL IS

Partiendo del beneficio antes de impuestos (214.520 €) que arroja la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2016 y tomando en consideración los ajustes antes comentados, la liquidación del IS de dicho periodo presentará la siguiente configuración:

Beneficio antes de impuestos	214.520
± Ajustes	+74.052,38
	-137.104,57
= Base imponible previa	151.467,81
- Bases imponibles negativas periodos anteriores	-151.467,81
= Base imponible	0
× tipo impositivo	0,25
= Cuota íntegra	0
- Deducciones	
- Bonificaciones	
= Cuota líquida	0
- Retenciones	
- Pagos fraccionados	
= Cuota diferencial	0

4. VALORACIÓN Y REGISTRO DEL GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO CORRIENTE

De acuerdo con la NRV 15.^a del PGC-Pymes, «el gasto (ingreso) por impuesto corriente se corresponderá con la cancelación de las retenciones y pagos a cuenta así como con el reconocimiento de los pasivos y activos por impuesto corriente». Pese a que tanto la cuota líquida como la diferencial son nulas en la liquidación practicada, la existencia de ajustes de ingresos y gastos reconocidos contra cuentas de patrimonio neto (subsanción de errores, cambios de criterios contables y registro de gastos de ejercicios anteriores) exige la discriminación de dichos ajustes para la contabilización del impuesto corriente como se indica a continuación:

	Repercusión en pérdidas y ganancias	Repercusión en patrimonio neto	Total
Beneficio antes de impuestos	214.520		214.520
± Ajustes		-27.700 (1)	-27.700
		-1.444,81 (2)	-1.444,81
		-3.017,60 (3)	-3.017,60
		+8.000 (4)	+8.000
	+46.694,88 (5)		+46.694,88
	-60.000 (6)		-60.000
	-3.500 (7)		-3.500
	-1.875 (8)		-1.875
	+17.505,5 (9)		+17.505,5
	+1.852 (10)		+1.852
		-34.396,47 (11)	-34.396,47
		-1.420,69 (12)	-1.420,69
	-3.750 (13)		-3.750
= Base imponible previa	211.447,38	-59.979,57	151.467,81
- BIN periodos anteriores	-151.467,81		-151.467,81
= Base imponible	59.979,57	-59.979,57	0
× tipo impositivo	0,25	0,25	0,25
= Cuota íntegra	14.994,89	-14.994,89	0
- Deducciones			
- Bonificaciones			
= Cuota líquida	14.994,89	-14.994,89	0
- Retenciones			
			.../...

	Repercusión en pérdidas y ganancias	Repercusión en patrimonio neto	Total
.../...			
– Pagos fraccionados			
= Cuota diferencial	14.994,89	-14.994,89	0

Donde, de acuerdo con los comentarios anteriores:

- (1) Ajuste derivado de la subsanación del error en la valoración de activos financieros (apartado 1.1).
- (2) (3) Ajustes derivados del cambio de criterio contable en la estimación del riesgo de insolvencias (apartado 1.2).
- (4) Ajuste derivado del cambio de criterio en valoración de existencias (apartado 1.3).
- (5) Ajuste derivado del retraso en la imputación de los ingresos financieros con origen en convenio de acreedores (apartado 1.4).
- (6) Ajuste derivado de las correcciones valorativas de inversiones inmobiliarias (apartado 1.6.1).
- (7) Ajuste derivado de las correcciones valorativas de la maquinaria adquirida en 2013 (apartado 1.6.2).
- (8) Ajuste derivado de las correcciones valorativas de la maquinaria adquirida en 2016 (apartado 1.6.4).
- (9) (10) (11) (12) Ajustes derivados de la regularización de las cuotas de la Seguridad Social (apartado 1.7).
- (13) Ajuste derivado de la aceleración de amortizaciones respecto del bien objeto del contrato de *renting* (apartado 1.9).

En vista de la tabla anterior donde se diferencian los ajustes según afecten a partidas del resultado contable o de patrimonio neto y de acuerdo con el apartado 4 de la NRV 15.^a del PGC-Pymes, el gasto por impuesto corriente se inscribirá en la cuenta de pérdidas y ganancias. No obstante, los activos y pasivos por impuesto corriente relacionados con una transacción reconocida directamente en una partida de patrimonio neto se reconocerán con cargo o abono a dicha partida. En consecuencia, el reconocimiento del gasto por impuesto corriente devengado en el ejercicio 2016 se realizará como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	14.994,89	
113	Reservas voluntarias		14.994,89

5. VALORACIÓN Y REGISTRO DEL GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO DIFERIDO

5.1. CLASIFICACIÓN DE LOS AJUSTES PRACTICADOS SOBRE EL RESULTADO CONTABLE

El registro del gasto (ingreso) por impuesto diferido que, de acuerdo con la NRV 15.^a del PGC-Pymes, «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 planteado– por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos con origen en 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 Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016, 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		Ingresos y gastos reconocidos en patrimonio neto	
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones
Diferencias permanentes:				
• Errores en valoración de activos financieros				27.700
• Cambio de criterio de estimación de insolvencias				1.444,81
• Cambio de criterio de estimación de insolvencias				3.017,6
				.../...

	Cuenta de pérdidas y ganancias		Ingresos y gastos reconocidos en patrimonio neto	
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones
.../...				
• Cambio de criterio de valoración de existencias			8.000	
• Sanción (inspección de trabajo)	17.505,5			
• Recargos (inspección de trabajo)	1.852			
• Cuotas de la Seguridad social (ejercicios anteriores)				34.396,47
• Intereses de demora (ejercicios anteriores)				1.420,69
Diferencias temporarias:				
1. Con origen en el ejercicio				
• Correcciones valorativas de maquinaria adquirida en 2016		1.875		
• Aceleración amortización del bien objeto contrato <i>renting</i>		3.750		
2. Con origen en ejercicios anteriores				
• Convenio de acreedores	46.694,88			
• Correcciones valorativas inversiones inmobiliarias		60.000		
• Correcciones valorativas de maquinaria adquirida en 2013		3.500		
Total	66.052,38	69.125	8.000	67.979,57

Las diferencias permanentes no dan lugar a efecto impositivo alguno en balance. En cuanto a las diferencias temporarias, las dos que tienen origen en el ejercicio son impositivas, luego darán lugar al reconocimiento de pasivos por impuesto diferido. De las diferencias temporarias surgidas en ejercicios anteriores, la derivada del convenio de acreedores supone la reversión de un pasivo por impuesto diferido reconocido en 2015 y las otras dos, con origen en sendas correcciones de valor, provocan la reversión de activos por impuesto diferido.

5.2. VALORACIÓN Y REGISTRO DE LOS ACTIVOS POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS DEDUCIBLES

5.2.1. Reconocimiento de activos por impuesto diferido por no considerar probable su recuperación futura

La aplicación del principio de prudencia en la contabilización del impuesto sobre beneficios tiene una especial incidencia en el reconocimiento de los activos por impuesto diferido. Concretamente, solo se reconocerán estas partidas en la medida en que resulte probable que la empresa dispondrá de ganancias fiscales futuras que permitan la recuperación de los mismos, de ahí que la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016 establezca, en relación con el derecho a compensar pérdidas fiscales en ejercicios posteriores, que «la obtención de un resultado de explotación negativo en un ejercicio, no impide el reconocimiento de un activo por impuesto diferido. No obstante, cuando la empresa muestre un historial de pérdidas continuas, se presumirá, salvo prueba en contrario, que no es probable la obtención de ganancias que permitan compensar las citadas bases». Por tanto, en el caso que nos ocupa, Imagina, SA no habrá reconocido los activos por impuesto diferido con origen en las bases imponibles que se presentaron en los ejercicios 2012-2014²⁰.

Sin embargo, la presentación en el ejercicio 2015 de un pasivo por impuesto diferido²¹ como consecuencia de la aparición de la diferencia temporaria imponible con origen en la aprobación judicial del convenio de acreedores conduce a considerar, a tenor de lo dispuesto por el artículo 5.6 de la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016, que «será probable que se disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente para poder recuperar los activos por impuesto diferido, siempre que existan diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal, y referidas al mismo sujeto pasivo, cuya reversión se espere... en el mismo ejercicio fiscal en el que se prevea reviertan las diferencias temporarias deducibles...». Así, en el ejercicio 2015, habiéndose reconocido el citado pasivo por impuesto diferido, Imagina, SA pudo aflorar en sus registros contables activos por impuesto diferido no registrados hasta la cuantía correspondiente del referido pasivo, siempre que su reversión se esperara en los ejercicios fiscales en que lo haría el pasivo.

²⁰ Aunque la citada Resolución del ICAC fue de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios que se iniciaron a partir de 1 de enero de 2015, esta norma reproduce el texto de la Consulta 10 del BOICAC 80, de diciembre de 2009 (NFC036233), donde se indicaba que «En particular, el requisito de la probabilidad se considerará cumplido cuando la empresa tenga pasivos por impuestos diferidos (asimilables a estos efectos a las ganancias fiscales) con los que compensar las bases imponibles negativas, salvo que el plazo de reversión del citado pasivo supere el plazo previsto por la legislación fiscal para compensar dichas bases».

²¹ El artículo 6.1 de la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016 dispone que «En general, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, a menos que estas hubiesen surgido de:

- a) El reconocimiento inicial de un fondo de comercio. Sin embargo, los pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio, se registrarán siempre que no hayan surgido de su reconocimiento inicial...
- b) El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además, en la fecha en que se realizó la operación, no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto...».

Teniendo en cuenta, como se ha analizado en los apartados 1.6.2 y 1.6.3, que de los ajustes positivos realizados en 2015 solo el correspondiente a la corrección valorativa de la maquinaria adquirida en 2013 revertirá dentro del plazo que lo hace el pasivo (ejercicio 2018), pues al cierre de 2015 se desconocía la fecha de venta del solar, la empresa en dicho ejercicio habrá reconocido activos por impuesto diferido por la cuantía que se muestra en la tabla siguiente:

Pasivos por impuesto diferido			
Causa	Cuantía	Reconocido contablemente	No reconocido contablemente
Convenio de acreedores (2015)	100.341,36	100.341,36	
Activos por impuesto diferido			
Causa	Cuantía	Reconocido contablemente	No reconocido contablemente
BIN (2012-2015)	701.300	89.841,36	611.458,64
Deterioro inversiones inmobiliarias	60.000		60.000
Deterioro máquina (2013)	26.250	10.500	15.750
Total	787.500	100.341,36	687.208,64

No obstante, en el caso planteado, el plan de negocio empleado por Imagina, SA, acorde con la realidad del mercado y las especificidades de la entidad, pone de manifiesto la estimación de ganancias fiscales futuras que permitirán la recuperación de los activos por impuesto diferidos no reconocidos en los ejercicios que surgieron. Consecuentemente, deberá procederse a su reconocimiento en los registros contables mediante la anotación siguiente:

Código	Título	Debe	Haber
4745	Créditos por pérdidas a compensar de los ejercicios 2012-2015 ..	152.864,66	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (deterioro inv. inmobiliarias)	15.000	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (deterioro máquina 2013)	3.937,5	
638	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios		160.552,16
113	Reservas voluntarias		11.250

En relación con la anotación anterior, caben los comentarios siguientes:

- a) Los activos por impuesto diferido procedentes de periodos anteriores y no registrados contablemente se valorarán, como determina el artículo 7 de la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016, «según los tipos de gravamen esperados en el momento de la reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo». Dado que el tipo impositivo al que tributa Imagina, SA es el general del 25 %, será el tipo que se emplee en la valoración de dichos activos.
- b) Para aflorar los activos por impuesto diferido por diferencias temporarias deducibles y las pérdidas fiscales pendientes de compensar procedentes de ejercicios anteriores y no reconocidos contablemente, generalmente se emplea la cuenta «638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios» que comprende, según la definición del PGC-Pymes, «el aumento, conocido en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o disminución, igualmente conocida en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, respecto de los activos y pasivos por impuesto diferido anteriormente generados, salvo que dichos saldos se hayan originado como consecuencia de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto». Precisamente esta última referencia provoca que el activo por impuesto diferido con origen en la corrección por deterioro de las inversiones inmobiliarias efectuada en 2015, como se analizó en el apartado 1.6.1, tenga que reconocerse parcialmente mediante un abono en una cuenta de reservas porque contra esta nació la corrección valorativa por tratarse de un gasto de ejercicios anteriores.

5.2.2. Reconocimiento de la reversión de los activos por impuesto diferido con origen en diferencias temporarias deducibles

De acuerdo con los comentarios anteriores, en el ejercicio 2016 se produce la reversión de dos diferencias temporarias deducibles. Por un lado, con ocasión de la venta del solar clasificado contablemente como inversión inmobiliaria, se ha llevado a cabo un ajuste negativo de 60.000 euros con origen en la corrección valorativa por deterioro registrada contablemente y que no tuvo carácter deducible en el ejercicio 2015. Dado que el tipo impositivo es del 25 %, la reversión de esta diferencia dará lugar al siguiente registro contable:

Código	Título	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	15.000	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (deterioro inversiones inmobiliarias)		15.000

Por otra parte, en la liquidación del IS se ha practicado un ajuste negativo de 3.500 euros en aplicación del artículo 20 c) de la LIS. Este ajuste supone la reversión parcial de la diferencia temporaria deducible surgida en el ejercicio 2015, procediendo la siguiente anotación de acuerdo con el tipo de gravamen del 25%:

Código	Título	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	875	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (deterioro máquina 2013)		875

5.3. VALORACIÓN Y REGISTRO DE LOS PASIVOS POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS IMPONIBLES

Los ajustes practicados determinan, en primer término, la reversión parcial de la diferencia temporaria imponible que surgió en 2015 como consecuencia del aplazamiento en la tributación del ingreso reconocido contablemente por el convenio de acreedores por un total de 46.694,88 euros. En consecuencia, aplicando el tipo de gravamen del 25%, se producirá un cargo del pasivo por impuesto diferido como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (convenio de acreedores)	11.673,72	
6301	Impuesto diferido		11.673,72

En segundo lugar, el ajuste de 1.875 euros efectuado en aplicación de los beneficios previstos para empresas de reducida dimensión da lugar a la aparición de una diferencia temporaria imponible y, consecuentemente, de un pasivo por impuesto diferido que se valorará aplicando el tipo del 25% sobre la cuantía del ajuste realizado, contabilizándose de la forma siguiente:

Código	Título	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	468,75	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (correcciones valorativas maquinaria)		468,75

Finalmente, en la liquidación, por la misma razón anterior, se ha llevado a cabo un ajuste negativo de 3.750 euros al acelerar la amortización del bien objeto del contrato de *renting*. Se origina, por tanto, una diferencia temporaria imponible, que obligará a reconocer un pasivo por impuesto diferido que se valorará de acuerdo con el tipo de gravamen del 25%:

Código	Título	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	937,5	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (amortización acelerada <i>renting</i>)		937,5

5.4. 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 «4745. Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio» por la cuantía correspondiente de aplicar el tipo de gravamen del 25 % sobre la base imponible negativa aplicada en la liquidación (151.467,81 €), lo que se registrará como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	37.866,95	
4745	Créditos por pérdidas a compensar de los ejercicios 2012-2015 ..		37.866,95

5.5. VALORACIÓN Y REGISTRO DE LAS DEDUCCIONES PENDIENTES DE APLICAR POR INSUFICIENCIA DE CUOTA

Como se ha comentado, Imagina, SA ha generado durante el ejercicio el derecho a practicar una deducción de 21.000 euros por la contratación de dos trabajadores con discapacidad. Sin embargo, dicha deducción no ha podido ser aplicada por insuficiencia de cuota. Esta situación determinará el reconocimiento de un crédito fiscal por dicha cuantía, siempre que la empresa prevea su recuperación en un plazo de 10 años²², lo que se reconocerá de la forma siguiente:

Código	Título	Debe	Haber
4745	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	21.000	
6301	Impuesto diferido		21.000

²² Pese a que fiscalmente, en atención al artículo 19.1 de la LIS, la deducción no aplicada podrá ser utilizada en los 15 periodos siguientes, el artículo 5.2 de la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016 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...».

5.6. DETERMINACIÓN DEL GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS DEVENGADO EN EL EJERCICIO

De acuerdo con los movimientos experimentados por las cuentas «6300. Impuesto corriente», «6301. Impuesto diferido» y «638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios», en la cuenta de pérdidas y ganancias lucirá un ingreso por impuesto sobre beneficios por la cuantía siguiente:

Impuesto corriente	14.994,89
± Impuesto diferido	22.475,23
– Ajustes positivo en la imposición sobre beneficios	-160.552,16
= Ingreso por impuesto sobre beneficios	123.082,04

Por su parte, 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 337.602,04 euros.

6. EFECTO IMPOSITIVO DE LA SUBSANACIÓN DE UN ERROR QUE HA DADO LUGAR A UN DIFERIMIENTO DE LA TRIBUTACIÓN

En el apartado 1.1 se puso de manifiesto que la corrección contable del error cometido en 2015 en la valoración de las acciones de Sacyr, SA implica un retraso de la tributación en la medida en que se ha reconocido un ingreso en un periodo posterior al de su devengo contable. Para regularizar la situación tributaria, Imagina, SA deberá realizar una autoliquidación rectificativa del periodo 2015, lo que provocará que en los registros contables deba practicarse la siguiente anotación:

Código	Título	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	2.625	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		2.625