

NORMAS DE REGISTRO, VALORACIÓN Y ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES PARA LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. RESOLUCIÓN DEL ICAC DE 9 DE FEBRERO DE 2016 (III)

Miguel Ángel Gálvez Linares

Ángel Montes Carrillo

Profesores del CEF

EXTRACTO

Continuamos con el análisis de la Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan normas y criterios de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios. En esta ocasión terminamos de analizar lo establecido en el capítulo III sobre los activos y pasivos por impuesto diferido y también los aspectos novedosos de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Palabras claves: pasivo por impuesto diferido relacionado con el fondo de comercio, valoración, reserva de capitalización y de nivelación y límites de amortización para los años 2013 y 2014.

ACCOUNTING, VALUATION AND PREPARATION STANDARDS OF THE ANNUAL ACCOUNTS FOR THE ACCOUNTING OF INCOME TAX. ORDER OF THE ICAC OF FEBRUARY 9, 2016 (III)

Miguel Ángel Gálvez Linares

Ángel Montes Carrillo

ABSTRACT

We continue with the analysis of the resolution of February 9, 2016, the Institute of Accounting and Auditing, setting standards and criteria for registration, evaluation and preparation of the annual accounts for income tax accounting develop. This time we finish analyzing the provisions of chapter III on assets and deferred tax liabilities and the novel aspects of the Corporate Income Tax Law.

Keywords: deferred tax liabilities related to goodwill, valuation, capitalization and leveling reserve and limits amortization for the years 2013 and 2014.

Sumario

- 7.2. Reconocimiento de pasivos por impuesto diferido
 - 7.2.1. Pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio
 - 7.2.2. Pasivos por impuesto diferido relacionados con el reconocimiento inicial de un activo o de un pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios
- 7.3. Valoración de activos y pasivos por impuesto diferido
- 8. Tratamiento de aspectos novedosos de la LIS
 - 8.1. Reserva de capitalización
 - 8.1.1. Tratamiento fiscal
 - 8.1.2. Tratamiento contable
 - 8.2. Reserva de nivelación
 - 8.2.1. Tratamiento fiscal
 - 8.2.2. Tratamiento contable
 - 8.3. Inmovilizados con límite de amortización en los años 2013 y 2014
 - 8.3.1. Tratamiento fiscal
 - 8.3.2. Tratamiento contable
 - 8.4. Contribuyentes acogidos a la actualización de balances de la Ley 16/2012
 - 8.5. Entidades cuyas rentas fuesen objeto de bonificaciones
 - 8.5.1. Tratamiento fiscal
 - 8.5.2. Tratamiento contable
- 9. Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales
 - 9.1. Funcionamiento contable diferencias permanentes negativas
 - 9.2. Funcionamiento contable deducciones

7.2. RECONOCIMIENTO DE PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

De acuerdo con el artículo 6 de la resolución, salvo determinadas excepciones, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles que surjan en la sociedad.

Evidentemente, se deberá tener en cuenta, además, que el nacimiento y reversión de estos pasivos se realizará con cargo y abono, respectivamente, a la misma partida que haya recogido la transacción que origina la diferencia temporaria imponible.

Con carácter general, estas transacciones se habrán registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias por lo que la contrapartida del pasivo por impuesto diferido será la cuenta 6301, «Impuesto diferido». Pero si dicha transacción se hubiera registrado como un ingreso imputado directamente en el patrimonio neto, la contrapartida será la cuenta 8301, «Impuesto diferido». En los casos en que la diferencia temporaria imponible surja en una combinación de negocios, los pasivos por impuesto diferido asociados se reconocerán como los demás elementos patrimoniales del negocio adquirido.

EJEMPLO 28

La sociedad MAG ha obtenido, en el ejercicio 20X7, un resultado antes de impuestos de 345.000 euros y a efectos de realizar la liquidación del impuesto sobre sociedades se dispone de la siguiente información:

1. A comienzos del ejercicio adquirió por 100.000 euros un elemento de inmovilizado material mediante un contrato de arrendamiento financiero. Este activo se amortiza utilizando el coeficiente máximo de amortización de tablas que es de un 12 %. Durante el ejercicio se ha pagado un importe de 22.802,32 euros en concepto de recuperación de coste del elemento que es la cuantía fiscalmente deducible.
2. En el mes de abril adquirió en bolsa por 20.000 euros, unas acciones que ha incluido en la cartera de activos financieros disponibles para la venta. El valor razonable de estas acciones al cierre del ejercicio es de 24.000 euros, habiendo registrado este importe como beneficio en el patrimonio neto. Este beneficio tributará cuando se vendan las acciones.

.../...

.../...

3. En diciembre ha recibido una subvención de 10.000 euros para la adquisición de una máquina que está en condiciones de funcionamiento a finales del ejercicio 20X7 y que se amortizará con un coeficiente del 10 %.
4. Las deducciones generadas han sido de 3.549,42 euros y las retenciones y pagos a cuenta han ascendido a 70.000 euros.

Se pide:

Liquidar y contabilizar el impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X7, teniendo en cuenta que el tipo de gravamen es del 25 %.

Solución

1. Arrendamiento financiero

Valor contable (100.000 – 12.000)	88.000,00
Base fiscal (100.000 – 22.802,32)	77.197,68
Diferencia temporaria imponible	(10.802,32)

2. Activos financieros disponibles para la venta

Valor contable	24.000
Base fiscal	20.000
Diferencia temporaria imponible	(4.000)

Esta diferencia no supondrá un ajuste en la liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio, ya que se ha registrado en el patrimonio neto, y en el cálculo de la base imponible partiremos del resultado contable antes de impuestos.

3. Subvención

Al analizar la base fiscal de los activos y pasivos la resolución advierte de que puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y, por lo tanto, no figure reconocido como un activo o un pasivo en el balance; en particular, esto podría ocurrir cuando se reconozcan ingresos y gastos cuya tributación y deducibilidad, respectivamente, se producen en un momento posterior a su reconocimiento contable, y cuyo registro no origina el nacimiento o la variación de valor en una diferencia temporaria de otro elemento del balance. En estos casos surgirá una diferencia temporaria de acuerdo con los términos y condiciones establecidos en la presente resolución.

.../...

.../...

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que la propia resolución y la consulta número 3 del BOICAC 105 (NFC058556) indican que el pasivo por impuesto diferido asociado a las subvenciones deberá registrarse, incluso cuando se trate de sociedades deficitarias en las que, en raras ocasiones, se producirá una salida de recursos.

Valor contable	0
Base fiscal	10.000
Diferencia temporaria imponible	(10.000)

Al igual que en el caso de los activos financieros disponibles para la venta, y por los mismos motivos, esta diferencia no supondrá un ajuste en la liquidación del impuesto sobre sociedades.

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	345.000,00
± Ajustes	
Arrendamiento financiero	(10.802,32)
Base imponible	334.197,68
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	83.549,42
Deducciones y bonificaciones	(3.549,42)
Cuota líquida	80.000,00
Retenciones y pagos a cuenta	70.000,00
Cuota diferencial	10.000,00

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	80.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		70.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		10.000

.../...

.../...

Por el impuesto diferido:

- Arrendamiento financiero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	2.700,58	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		2.700,58
	(10.802,32 × 25 %)		

- Activos financieros disponibles para la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	1.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		1.000
	(4.000 × 25 %)		

Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	1.000	
8301	Impuesto diferido		1.000

- Subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	2.500	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		2.500
	(10.000 × 25 %)		

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	2.500	
8301	Impuesto diferido		2.500

.../...

.../...

En los ejercicios en que se amortice el elemento financiado con la subvención, se producirá la transferencia de la misma a la cuenta de pérdidas y ganancias por un importe de 1.000 euros anuales (10.000 × 10 %), realizándose la tributación por el importe transferido, lo que supondrá la disminución del pasivo por impuesto diferido.

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	250	
	(1.000 × 25 %)		
8301	Impuesto diferido		250

7.2.1. Pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio

Una de las excepciones al reconocimiento de pasivos por impuesto diferido lo constituye la diferencia temporaria imponible que surja por 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. Por lo tanto, cuando la legislación tributaria establezca la deducibilidad de las pérdidas por deterioro del fondo de comercio o de la amortización sistemática, independientemente de la imputación contable, si en periodos posteriores surgen diferencias temporarias imponibles, los pasivos por impuesto diferido se reconocen en relación con esta parte del fondo de comercio.

EJEMPLO 29

Efectuar la anotación contable que realizará Alvia para contabilizar en el ejercicio 20X3 la adquisición de los elementos patrimoniales de la sociedad Talgo, teniendo en cuenta su efecto impositivo.

	Valores contables	Valores razonables
Construcciones	2.000	5.000
Propiedad industrial	1.000	3.000

.../...

.../...

El patrimonio adquirido constituye un negocio.

La contraprestación entregada por Alvia para realizar la adquisición son acciones de su capital con un valor nominal de 5.000 euros y valor razonable de 10.000 euros.

La operación de adquisición no tributa, y los elementos adquiridos mantienen como base fiscal la base previa. La base fiscal de estos elementos coincide con el valor contable de los elementos antes de la operación. Si en la operación se pone de manifiesto fondo de comercio, este no es deducible.

El tipo de gravamen es del 25 %.

(Nota: Caso propuesto en el segundo ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Técnico de Hacienda de la convocatoria de 2011. En el momento de realizarse el examen el tipo de gravamen era del 30 %).

Solución

De acuerdo con la norma de registro y valoración 19.^a del PGC, donde se regulan las combinaciones de negocios, la sociedad adquirente registrará y valorará los activos adquiridos y pasivos asumidos del negocio adquirido por su valor razonable. No obstante, los activos y pasivos por impuesto diferido se reconocerán al tipo de gravamen esperado en el momento de su reversión sin que deban ser descontados.

La diferencia entre el coste de la combinación de negocios y el valor de los activos identificables adquiridos menos los pasivos asumidos será el fondo de comercio o, en su caso, la diferencia negativa de combinación.

Construcciones

Valor contable	5.000
Base fiscal	2.000
Diferencia temporaria imponible	(3.000)

Esta diferencia originará el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido de 750 (3.000 × 25 %).

Propiedad industrial

Valor contable	3.000
Base fiscal	1.000
Diferencia temporaria imponible	(2.000)

De la misma forma, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por 500 (2.000 × 25 %)

.../...

.../...

Determinación del fondo de comercio o de la diferencia negativa de combinación

Coste de la combinación	10.000
Valor de activos identificados y pasivos asumidos	6.750
Construcciones	5.000
Propiedad industrial	3.000
Pasivos por diferencias temporarias imponibles	(1.250)
Fondo de comercio	3.250

Pese a que la base fiscal del fondo de comercio es nula, no se registrará el pasivo por impuesto diferido, ya que surge en el momento del reconocimiento inicial.

Este fondo de comercio será objeto de amortización contable en los ejercicios siguientes, por lo que se producirá la reversión de esta diferencia, que tampoco será contabilizada.

Anotaciones contables

Por la recepción de los activos y pasivos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	5.000	
203	Propiedad industrial	3.000	
204	Fondo de comercio	3.250	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		1.250
5530	Socios de sociedad disuelta		10.000

Por la entrega de las acciones a los socios de la sociedad adquirida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	10.000	
100	Capital social		5.000
110	Prima de emisión o asunción		5.000

EJEMPLO 30

La sociedad MAG ha adquirido a principios de 20X7 el 100 % de las acciones de la sociedad AMC. El coste de las acciones ha ascendido a 3.500.000 euros, cuando el valor de los elementos de la sociedad AMC era de 3.100.000 euros, correspondiendo la diferencia al fondo de comercio.

Este fondo de comercio tiene la consideración de fiscalmente deducible por veintavas partes.

El resultado antes de impuestos que ha obtenido MAG en el ejercicio 20X7 ha sido de 320.000 euros, ha generado derecho a deducciones por 10.000 euros y las retenciones y pagos a cuenta han sido de 60.000 euros.

Se pide:

Liquidar y contabilizar el impuesto sobre sociedades de 20X7 si el tipo de gravamen es del 25 %.

Solución

El fondo de comercio pagado por MAG en la adquisición de las acciones será de 400.000 euros (3.500.000 – 3.100.000). La sociedad se podrá deducir 20.000 euros anuales (400.000/20) que supondrán un ajuste en la liquidación del impuesto sobre sociedades al no registrarse contablemente amortización por estar implícito el fondo de comercio en el coste de las acciones.

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	320.000
± Ajustes	
Fondo de comercio	(20.000)
Base imponible	300.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	75.000
Deducciones y bonificaciones	(10.000)
Cuota líquida	65.000
Retenciones y pagos a cuenta	(60.000)
Cuota diferencial	5.000
Anotaciones contables	.../...

.../...

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	65.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		60.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		5.000

Por el impuesto diferido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	5.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		5.000
	(20.000 × 25 %)		

7.2.2. Pasivos por impuesto diferido relacionados con el reconocimiento inicial de un activo o de un pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios

La segunda de las excepciones en el registro de pasivos por impuesto diferido la constituye 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. Además, tampoco se reconocerán los posteriores cambios en el pasivo por impuesto diferido que no se haya registrado inicialmente (por ejemplo, a medida que, en su caso, se amortice el activo).

Adicionalmente, se establece que, a estos exclusivos efectos, las participaciones en el patrimonio neto de otras empresas no constituyen en sí mismas un negocio. Sin embargo, cuando el elemento se adquiera entregando a cambio instrumentos de patrimonio propio, la aplicación de esta dispensa en ningún caso puede originar un incremento en el patrimonio neto de la sociedad por un importe superior al valor razonable del elemento patrimonial, una vez deducido el efecto fiscal.

EJEMPLO 31

La sociedad MAG absorbe a la sociedad AMC cuyos únicos activos son unos terrenos que figuran en la contabilidad de AMC por su valor de adquisición 100.000 euros. Su valor razonable es de 180.000 euros y la sociedad MAG entrega a los socios de AMC 10.000 acciones de 10 euros de valor nominal.

Se pide:

Registrar la adquisición de la sociedad AMC en los libros de MAG, suponiendo que la operación se acoge al régimen especial de fusiones y que el tipo de gravamen es del 25 %.

Solución

La operación planteada no constituye una combinación de negocios ya que los elementos adquiridos no tienen la consideración de negocio. Para la valoración de los activos adquiridos será de aplicación la norma de valoración 2.^a del PGC por lo que los terrenos adquiridos deberán valorarse por su valor razonable (180.000).

Fiscalmente, al acogerse al régimen especial de fusiones, los terrenos serán valorados por su valor contable previo en los libros de AMC (100.000).

En esta operación surgirá, por tanto, un pasivo por diferencias temporarias imponibles que, en aplicación de la excepción prevista por la resolución (los terrenos se adquieren a cambio de instrumentos de patrimonio propio), no será registrado por la sociedad absorbente, sino que esta registrará una disminución en el valor de los activos adquiridos.

Código	Cuenta	Debe	Haber
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales	160.000	
	[180.000 - (80.000 × 25 %)]		
5530	Socios de sociedad disuelta		160.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	160.000	
100	Capital social (10.000 × 10)		100.000
110	Prima de emisión o asunción		60.000

Los cambios que se pudieran producir, posteriormente en el importe de la diferencia temporaria, por ejemplo si los terrenos se deterioraran, tampoco serían objeto de registro.

EJEMPLO 32

La sociedad AMC realiza una ampliación de capital de 80.000 acciones de 15 euros de valor nominal para recibir 180.000 acciones de MAG cuyo valor razonable, establecido por un experto independiente, es de 2.000.000 de euros. Estas acciones están valoradas en los libros de la sociedad aportante por 1.500.000 euros y constituyen el 90 % del capital de la sociedad MAG.

La operación se acoge al régimen especial previsto por la legislación fiscal para los canjes de valores.

Se pide:

Contabilizar la operación en los libros de la sociedad AMC si el tipo de gravamen es del 25 %.

Solución

La sociedad AMC deberá valorar las acciones recibidas por su coste, que equivale al valor razonable de la contraprestación entregada. Teniendo en cuenta que las aportaciones no dinerarias deben ser valoradas por un experto independiente y que su valor se ha fijado en 2.000.000 de euros, será este el importe por el que deberán valorarse las acciones.

No obstante, dado que la base fiscal de las mismas es de 1.500.000 euros, y que el pasivo por impuesto diferido asociado no será registrado contablemente, AMC valorará las acciones en 1.875.000 euros (2.000.000 – 500.000 × 25 %), siendo también el importe del incremento de fondos propios.

Por la emisión de acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	1.875.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		1.875.000

Por la entrega de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	1.875.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		1.875.000

.../...

.../...

Por la inscripción de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	1.875.000	
100	Capital social (80.000 × 15)		1.200.000
110	Prima de emisión o asunción		675.000

7.3. VALORACIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

El artículo 7 de la resolución, que reproduce el apartado 3 de la norma de valoración 13.^a del PGC, establece lo siguiente, respecto a la valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido:

«1. Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su 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.

[...]

6. En su caso, la modificación de la legislación tributaria –en especial la modificación de los tipos de gravamen– y la evolución de la situación económica de la empresa dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido.

7. Los activos y pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados».

EJEMPLO 33

La sociedad MAG tiene reconocidos en su contabilidad, a comienzos del ejercicio 20X7, los activos y pasivos y por impuesto diferido que se derivan de las siguientes operaciones:

1. A comienzos de 20X5 adquirió por 30.000 euros un elemento de inmovilizado material que se amortiza utilizando un coeficiente del 20 %. Fiscalmente, el elemento

.../...

.../...

goza de libertad de amortización y la sociedad decidió deducírselo íntegramente en ejercicio 20X6.

2. En ejercicio 20X6 registró un deterioro de 10.000 euros relacionado con una inversión en una empresa del grupo. El coste de las participaciones ascendió a 110.000 euros.
3. En el mismo ejercicio 20X6 obtuvo una base imponible negativa de 20.000 euros.
4. Tiene una inversión en acciones clasificadas como activos financieros disponibles para la venta cuyo valor inicial fue de 25.000 euros y que, al cierre de 20X6, tenía un valor razonable de 32.000 euros.

El resultado antes de impuestos del ejercicio 20X7 ha sido de 78.000 euros, y se dispone de la siguiente información para la liquidación del impuesto sobre sociedades:

1. Se ha registrado la amortización correspondiente al inmovilizado material adquirido en el ejercicio anterior.
2. El deterioro de las participaciones en la empresa del grupo se ha incrementado en 3.000 euros.
3. Decide compensar 15.000 euros de base imponible negativa.
4. Al cierre del ejercicio el valor razonable de las acciones disponibles para la venta es de 30.000 euros.
5. Las deducciones generadas en el ejercicio han sido de 6.300 euros y tienen como límite el 35 % de la cuota íntegra.
6. Las retenciones y pagos a cuenta son 20.000 euros.
7. El tipo de gravamen es del 25 %, si bien se ha aprobado una modificación del mismo a partir de 20X8, cuando pasará a ser del 28 %.

Se pide:

Registrar las operaciones relativas al impuesto sobre sociedades del año 20X7.

Solución

1. *Inmovilizado adquirido a principios de 20X5*

Amortización contabilizada	18.000
<small>(30.000 × 20 % × 2 = 12.000 → Valor contable = 30.000 - 12.000)</small>	
Amortización deducida (30.000 → Base fiscal = 30.000 - 30.000)	0
Diferencia temporaria imponible	(18.000)

.../...

.../...

La sociedad tendrá registrado un pasivo por diferencias temporarias imponibles de 4.500 (18.000 × 25 %)

En ejercicio 20X7 se habrá contabilizado una amortización de 6.000 (30.000 × 20 %), que no tendrá la consideración de fiscalmente deducible.

La situación al final del ejercicio será:

Valor contable (18.000 – 6.000)	12.000
Base fiscal	0
Diferencia temporaria imponible al cierre	(12.000)
Diferencia temporaria imponible al inicio	(18.000)
Reversión	6.000

2. Participaciones en empresas del grupo

Valor contable (110.000 – 10.000)	100.000
Base fiscal	110.000
Diferencia temporaria deducible	10.000

Tendrá registrado un activo por diferencias temporarias deducibles de 2.500 (10.000 × 25 %)

En el ejercicio 20X7 se ha incrementado el deterioro en 3.000 euros, quedando la situación siguiente:

Valor contable (100.000 – 3.000)	97.000
Base fiscal	110.000
Diferencia temporaria deducible al cierre	13.000
Diferencia temporaria deducible al inicio	10.000
Incremento	3.000

3. Base imponible negativa

Figurará registrado un crédito por pérdidas a compensar de 5.000 (20.000 × 25 %).

La sociedad ha decidido compensar 15.000 euros de base en el ejercicio actual para poder aplicar íntegramente las deducciones a que tiene derecho.

.../...

.../...

4. Acciones disponibles para la venta

Valor contable (25.000 + 7.000)	32.000
Base fiscal	25.000
Diferencia temporaria imponible	(7.000)

Figurará registrado un pasivo por diferencias temporarias imponibles de 1.750 (7.000 × × 25 %)

En el ejercicio 20X7 se ha producido una disminución en el valor razonable de las acciones, habiéndose registrado una pérdida en el patrimonio neto de 2.000 euros.

Valor contable (32.000 - 2.000)	30.000
Base fiscal	25.000
Diferencia temporaria imponible al cierre	(5.000)
Diferencia temporaria imponible al inicio	(7.000)
Reversión	2.000

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	78.000
± Ajustes	
Diferencia temporaria imponible por amortización (reversión)	6.000
Diferencia temporaria deducible por deterioro	3.000
Resultado fiscal del ejercicio	87.000
Compensación de bases imponibles negativas	(15.000)
Base imponible	72.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	18.000
Deducciones y bonificaciones	(6.300)
Cuota líquida	11.700
Retenciones y pagos a cuenta	(20.000)
Cuota diferencial	(8.300)

.../...

.../...

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	11.700	
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	8.300	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		20.000

Por el impuesto diferido:

- Inmovilizado material adquirido en 20X5

Por la reversión de una parte de la diferencia temporaria imponible. Evidentemente, esta reversión se produce al tipo de gravamen vigente en el ejercicio actual (25 %) que es al que se cancela el pasivo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	1.500	
	(6.000 × 25%)		
6301	Impuesto diferido		1.500

Tras la reversión de este pasivo por impuesto diferido, la base de la diferencia que subsiste es de 12.000 euros, debiéndose ajustar el pasivo remanente al nuevo tipo de gravamen aprobado por la autoridad fiscal para los ejercicios siguientes. El incremento será de un 3 % que es el aumento que se produce en el tipo de gravamen.

Código	Cuenta	Debe	Haber
633	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	360	
	(12.000 × 3%)		
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		360

- Participaciones en empresas del grupo

Por el incremento de la diferencia temporaria deducible. Dado que, al cierre del ejercicio, es conocida la modificación del tipo de gravamen, el activo que surge como con-

.../...

.../...

secuencia deberá ser registrado al tipo del 28 % que es el esperado en el momento de su reversión.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (3.000 × 28 %)	840	
6301	Impuesto diferido		840

Adicionalmente, el activo surgido en ejercicios anteriores también deberá ser ajustado al nuevo tipo de gravamen esperado cuando se produzca su recuperación.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (10.000 × 3 %)	300	
638	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios		300

- Base imponible negativa

Por la compensación realizada en el ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	3.750	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (15.000 × 25 %)		3.750

El crédito correspondiente a la base negativa no compensada en el ejercicio también se ajustará al nuevo tipo de gravamen que existirá cuando se compense.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (5.000 × 3 %)	150	
638	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios		150

.../...

.../...

- Acciones calificadas como disponibles para la venta

Por la disminución de la diferencia temporaria imponible:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	500	
	(2.000 × 25%)		
8301	Impuesto diferido		500

Por el ajuste, al nuevo tipo de gravamen, de la diferencia subsistente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
833	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	150	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		150
	(5.000 × 3%)		

También regula el artículo 7 de la resolución aquellos casos en que la legislación tributaria prevea una tarifa del impuesto sobre beneficios con distintos tipos de gravamen. Para estos casos dispone que los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán utilizando el tipo medio de gravamen esperado para el momento de la reversión.

El tipo de gravamen medio esperado en el ejercicio de reversión es el resultado de dividir la cuota íntegra esperada por la base imponible esperada para dicho ejercicio. En la determinación de la base imponible esperada se incluirán los activos y pasivos que revertirán en el ejercicio, teniendo en cuenta la forma en que racionalmente se prevean recuperar, así como los activos y pasivos que se esperen reconocer. La cuota íntegra esperada será el resultado de aplicar a la base imponible esperada los diferentes tipos de gravamen esperados.

No obstante lo anterior, cuando de conformidad con el principio de importancia relativa, el efecto del cálculo del tipo de gravamen esperado en la valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido no sea relevante cuantitativa o cualitativamente, o el conjunto de estimaciones a realizar introduzcan un alto grado de incertidumbre, se podrán valorar dichos activos y pasivos utilizando el tipo medio de gravamen del ejercicio en que se reconocen.

EJEMPLO 34

La sociedad MAG ha tenido en el ejercicio 20X7 un resultado antes de impuestos de 350.000 euros. A efectos de liquidar el impuesto sobre sociedades se dispone de la siguiente información:

1. Ha realizado una venta a plazos por la que ha obtenido un beneficio de 15.000 euros, si bien el cobro del importe de venta se realizará íntegramente en el ejercicio 20X8. La sociedad ha decidido integrar el beneficio en el ejercicio del cobro.
2. Ha registrado un deterioro de 25.000 euros en una participación en una empresa del grupo. El coste de la participación fue de 225.000 euros. La sociedad, a día de hoy, no se plantea la venta de esta participación y, aunque no espera grandes variaciones en el importe recuperable de la misma a corto plazo, tampoco considera que se pueda hacer una estimación fiable sobre el momento de su recuperación.
3. Las deducciones generadas en el ejercicio han ascendido a 8.000 euros y ha realizado pagos a cuenta por 70.000 euros.
4. De acuerdo con la legislación fiscal, la sociedad tributa a un tipo de gravamen del 25 % por los primeros 100.000 euros de base imponible y al 30 % por el exceso.
5. La base imponible esperada por la sociedad para el año 20X8, teniendo en cuenta los activos y pasivos que revertirán y aquellos que serán reconocidos, es de 300.000 euros.

Se pide:

Liquidar y contabilizar el impuesto sobre sociedades de 20X7.

Solución

1. Venta a plazos

Dado que la sociedad se ha acogido a la opción de tributación en el ejercicio en que se cobre el crédito derivado de la venta a plazos, surgirá una diferencia temporaria imponible igual al importe del beneficio contabilizado (15.000).

2. Participaciones en empresas del grupo

Valor contable (225.000 – 25.000)	200.000
Base fiscal	225.000
Diferencia temporaria deducible	25.000

.../...

.../...

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	350.000
± Ajustes	
Diferencia temporaria imponible venta a plazos	(15.000)
Diferencia temporaria deducible deterioro	25.000
Base imponible	360.000
Tipo de gravamen	
• 25 % × 100.000	25.000
• 30 % × 260.000	78.000
Cuota íntegra	103.000
Deducciones y bonificaciones	(8.000)
Cuota líquida	95.000
Retenciones y pagos a cuenta	(70.000)
Cuota diferencial	25.000

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	95.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		70.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		25.000

Por el impuesto diferido:

- Venta a plazos.

La sociedad ha calculado de manera fiable que, en el ejercicio 20X8, en el que revertirá la diferencia temporaria imponible, la base imponible ascenderá a 300.000 euros. De acuerdo con esta estimación, la cuota íntegra de ese ejercicio ascenderá a:

.../...

.../...

25 % × 100.000	25.000
30 % × 200.000	60.000
Cuota íntegra	85.000

De acuerdo con esta cuota íntegra, el tipo de gravamen para el ejercicio 20X8 será: $85.000/300.000 \times 100 = 28,33\%$. Este tipo de gravamen será el que utilice la sociedad para registrar el pasivo por impuesto diferido originado por la operación de venta a plazos.

También deberían ajustarse a este tipo de gravamen, en caso de que existieran, aquellos activos y pasivos reconocidos en ejercicios anteriores y que se espera que reviertan en 20X8, si hubiera habido modificaciones en las estimaciones realizadas.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	4.250	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (15.000 × 28,33%)		4.250

- Deterioro de participaciones en empresas del grupo

Para el registro contable del activo por impuesto diferido derivado de esta operación, debido al grado de incertidumbre que rodea a la inversión, no se puede hacer una estimación fiable del tipo de gravamen esperado en el momento de su recuperación, por lo que el registro contable se realizará al tipo de gravamen del propio ejercicio 20X7. Todo ello, entendiendo que el activo cumple los requisitos del artículo 5 para su reconocimiento contable.

El tipo de gravamen de 20X7 resulta ser: $103.000/360.000 \times 100 = 28,61\%$

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (25.000 × 28,61%)	7.152,78	
6301	Impuesto diferido		7.152,78

Por último, cabe indicar que la normativa fiscal puede establecer que, dependiendo de la forma en que la entidad vaya a recuperar (liquidar) el importe en libros de un activo (pasivo) o de la vinculación de la tributación de las ganancias fiscales a la distribución o no de dividendos, se vean afectadas alguna o ambas de las siguientes circunstancias:

- a) El tipo de gravamen a aplicar.
- b) La base fiscal del activo (pasivo).

En tales casos, la entidad procederá a medir los activos y los pasivos por impuestos diferidos utilizando la tasa y la base fiscal que sean coherentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente.

EJEMPLO 35

La sociedad AMC adquirió una máquina mediante una operación de permuta que se calificó contablemente como no comercial. El valor por el que figura en libros dicha máquina es de 300.000 euros siendo su valor fiscal de 400.000 euros. La normativa fiscal dispone para los elementos del inmovilizado que si se venden el resultado que pudiera resultar del mismo tributaría al 20 %, mientras que en otro caso el tipo de gravamen es del 25 %.

Solución

Dado que el valor fiscal del activo es superior a su valor contable procede reconocer un activo por impuesto diferido.

Respecto a la valoración del mismo, depende de las intenciones que tenga la empresa respecto a la realización del elemento del inmovilizado de tal forma que:

- a) Si la entidad prevé vender el activo reconocerá el activo por impuesto diferido por importe 20.000 ($20\% \times 100.000$).

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	20.000	
6301	Impuesto diferido		20.000

- b) Si la entidad prevé mantener el activo para su utilización reconocerá el activo por impuesto diferido por importe de 25.000 ($25\% \times 100.000$).

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	25.000	
6301	Impuesto diferido		25.000

8. TRATAMIENTO DE ASPECTOS NOVEDOSOS DE LA LIS

8.1. RESERVA DE CAPITALIZACIÓN

8.1.1. Tratamiento fiscal

a) **Ámbito de aplicación (art. 25.1 LIS):**

Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 (tipo general del 25 % también las empresas de reducida dimensión, y tipo del 30 %).

b) **Importe de la reducción (art. 25.1 LIS):**

10 % del importe del incremento de sus fondos propios.

Límite: 10 % de la base imponible positiva del periodo impositivo previo a esta reducción y a la compensación de bases imponibles negativas.

En caso de insuficiencia de base imponible, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los periodos impositivos que finalicen en los dos años inmediatos y sucesivos.

c) **Requisitos para su aplicación (art. 25.1):**

1. Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de cinco años desde el cierre del periodo impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.
2. Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.

Según la Consulta de la DGT V4127/2015 (NFC056676) la dotación debe estar efectuada antes de que finalice el plazo legalmente previsto para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente al periodo impositivo en que se aplique la reducción.

d) **Incremento fondos propios (art. 25.2):**

Diferencia positiva entre:

- Fondos propios al cierre del ejercicio, sin incluir los resultados del mismo.
- Fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.

No se tendrán en cuenta como fondos propios:

- Las aportaciones de los socios.
- Las ampliaciones de capital por compensación de créditos.
- Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.
- Las reservas de carácter legal o estatutario.
- Las reservas de nivelación del artículo 105 de la LIS.
- Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.
- Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este impuesto.

e) Incumplimiento de requisitos (art. 25.4):

El incumplimiento de los requisitos previstos en este artículo dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora, en los términos establecidos en el artículo 125.3 de la LIS.

8.1.2. Tratamiento contable

1. La reducción en la base imponible se trata como un menor impuesto corriente.
2. En los casos de insuficiencia de la base imponible, las cantidades pendientes originarían el nacimiento de una diferencia temporaria deducible con un régimen contable similar a las que traen causa de las deducciones pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota, la diferencia temporaria estará asociada a un activo sin valor en libros pero con base fiscal. El asiento por el que se registraría sería el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
474X	Activos por diferencias temporarias deducibles, reserva de capitalización pendiente de aplicar	Reducción pendiente por tipo	
6301	Impuesto diferido		xxx

Cuando se aplique se realizará la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	xxx	
474X	Activos por diferencias temporarias deducibles, reserva de capitalización pendiente de aplicar		Reducción años anteriores aplicada por tipo

3. En el supuesto de que se produjese el incumplimiento de los requisitos la empresa debería contabilizar el correspondiente pasivo por impuesto corriente. La anotación sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	xxx	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		xxx

EJEMPLO 36

La sociedad AMC obtuvo en el ejercicio 2015 un resultado contable de 1.000.000 de euros. La junta general de accionistas a propuesta de los administradores acuerda la siguiente distribución del resultado:

- A reserva legal: 10 % del beneficio.
- A dividendos: 50 % del beneficio.
- A reservas voluntarias: el resto.

Durante el ejercicio 2016 no se ha producido ninguna otra modificación de los fondos propios.

El resultado antes de impuestos del ejercicio 2016 es de 300.000 euros, no existiendo diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad.

La sociedad tiene la intención de dotar la reserva de capitalización en la cuantía necesaria para poder aplicar la totalidad de la reducción que proceda.

Se pide:

Determinar la reducción por reserva de capitalización que se origina, el importe que será aplicable en el año 2016, la liquidación fiscal que proceda y la contabilización que proceda teniendo en cuenta que la entidad se encuentra en una senda de beneficios crecientes.

.../...

.../...

Solución

El incremento de los fondos propios a los efectos de calcular la reducción por reserva de capitalización será de 400.000 euros, coincidiendo con la parte de los beneficios del año 2015 que no se destina a retribuir a los accionistas, ni a la dotación de una reserva legal.

Importe de la reducción = $400.000 \times 10\% = 40.000$.

Para poder tener derecho a dicha reducción es requisito imprescindible que se dote una reserva por el importe de la reducción, pudiendo realizarse hasta el momento en que se aprueben las cuentas anuales del año 2015. La dotación podrá hacerse con cargo al beneficio del año 2015 o a reservas disponibles.

Importe aplicable: el importe máximo que se puede aplicar es igual al 10 % de la base imponible previa. Dado que no hay ajustes extracontables la base imponible previa será de 300.000 euros, por lo que el importe máximo aplicable será de 30.000 euros ($300.000 \times 10\%$).

Importe pendiente de aplicar: 10.000 euros que podrán aplicarse en los ejercicios 2017 y 2018.

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	300.000
± Ajustes	
Base imponible previa	300.000
Reducción por reserva de capitalización	(30.000)
Base imponible	270.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	67.500
Deducciones y bonificaciones	0
Cuota líquida	67.500
Retenciones y pagos a cuenta	0
Cuota diferencial	67.500

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	67.500	
			.../...

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		67.500

Por la reducción por reserva de capitalización que se aplicará en los dos ejercicios siguientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
474X	Activos por diferencias temporarias deducibles, reserva de capitalización pendiente de aplicar (10.000 × 25%)	2.500	
6301	Impuesto diferido		2.500

8.2. RESERVA DE NIVELACIÓN

8.2.1. Tratamiento fiscal

Ámbito de aplicación (art. 105.1 LIS).

Entidades que cumplan los requisitos para ser empresas de reducida dimensión.

Importe de la reducción (art. 105.1 LIS).

10% de la base imponible positiva [en caso de que se aplique también reserva de capitalización 10% sobre (base imponible previa – reserva de capitalización)] con el límite de 1.000.000 de euros.

Periodos impositivos siguientes.

Las cantidades reducidas se adicionarán a la base imponible de los periodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos a la finalización del periodo impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma.

El importe restante se adicionará a la base imponible del periodo impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo.

Requisitos.

Dotar una reserva por el importe de la minoración, que será indisponible hasta el periodo impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad de las cantidades reducidas.

Deberá dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en base imponible. En caso de no poderse dotar esta reserva, la minoración estará condicionada a que la misma se dote con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación.

Incumplimiento de los requisitos.

El incumplimiento de los requisitos determinará la integración en la cuota íntegra, del periodo impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, de las cantidades que han sido objeto de minoración, incrementadas en un 5%, además de los intereses de demora.

8.2.2. Tratamiento contable

1. La reducción en la base imponible determina un menor impuesto corriente.
2. La reducción permite a la empresa diferir la tributación a la espera de que surja una base imponible negativa o a que transcurra el plazo de cinco años sin que se hayan generado pérdidas fiscales suficientes para su compensación.
3. Se reconocerá una diferencia temporaria imponible asociada a un pasivo sin valor en libros pero con base fiscal, que traería consigo el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido cuya reversión se produciría en cualquiera de los dos escenarios regulados por la ley fiscal (generación de bases imponibles negativas o transcurso del plazo de cinco años sin incurrir en pérdidas fiscales suficientes para su compensación). El asiento por el que se registraría sería el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	xxx	
479X	Pasivos por diferencias temporarias imponibles, por reserva de nivelación		Reducción por tipo de gravamen

Cuando revierta la reducción, por adición a las bases negativas, o a la base positiva del año 5, en caso de ausencia de pérdidas fiscales suficientes, se realizará el siguiente apunte contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479X	Pasivos por diferencias temporarias imponibles, por reserva de nivelación	Reducción que se adiciona por tipo de gravamen	
6301	Impuesto diferido		xxx

4. En el supuesto de que se produjese el incumplimiento de los requisitos, la empresa debería contabilizarse el correspondiente pasivo por impuesto corriente.

EJEMPLO 37

La sociedad AMC, empresa que tributa por el régimen de empresas de reducida dimensión, obtuvo en el ejercicio 2016 un resultado antes de impuestos de 1.000.000 de euros. No existiendo diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad, la sociedad decide aplicar la reducción por reserva de nivelación.

En el siguiente ejercicio el resultado antes de impuestos es de -60.000 euros, sin que existan tampoco diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad.

Se pide:

Determinar la reducción por reserva de capitalización que se origina en 2016, el importe que será aplicable en el año 2017, la liquidación fiscal y contabilidad que proceda en cada uno de los ejercicios.

Solución

Reducción por reserva de nivelación año 2016 = 1.000.000 × 10 % = 100.000.

En el año 2017 como la base imponible previa es de -60.000, del importe de la reducción surgida en el año anterior se adicionará un importe de 60.000 hasta dejar la base imponible del año 2017 en 0.

En resumen, tendremos:

Año	Reducción originada	Reducción aplicada	Reducción pendiente de aplicar
2016	100.000	0	100.000
2017	0	60.000	40.000

.../...

.../...

Año 2016

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	1.000.000
± Ajustes	
Base imponible previa	1.000.000
Reducción por reserva de nivelación	(100.000)
Base imponible	900.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	225.000
Deducciones y bonificaciones	0
Cuota líquida	225.000
Retenciones y pagos a cuenta	0
Cuota diferencial	225.000

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	225.000	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		225.000

Por la reducción por reserva de nivelación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	25.000	
479X	Pasivos por diferencias temporarias imponibles, por reserva de nivelación (100.000 × 25 %)		25.000

.../...

.../...

Año 2017

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	(60.000)
± Ajustes	
Base imponible previa	(60.000)
Adición por reserva de nivelación	60.000
Base imponible	0
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	0

Anotaciones contables

Por la reducción por reserva de nivelación que se ha adicionado a la base negativa previa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479X	Pasivos por diferencias temporarias imponibles, por reserva de nivelación (60.000 × 25 %)	15.000	
6301	Impuesto diferido		15.000

8.3. INMOVILIZADOS CON LÍMITE DE AMORTIZACIÓN EN LOS AÑOS 2013 Y 2014

8.3.1. Tratamiento fiscal

a) Limitación de la amortización fiscalmente deducible en los años 2013 y 2014

En la Ley 16/2012 se introdujo una medida de carácter temporal, tendente a limitar parcialmente, para grandes empresas, la amortización fiscalmente deducible correspondiente a los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014 con el objeto de conseguir un incremento recaudatorio en esta figura impositiva.

Ámbito subjetivo: Resultará de aplicación a las entidades que durante los periodos impositivos que se inicien en 2013 y 2014 no cumplan los requisitos de empresa de reducida dimensión.

Ámbito objetivo: Se limita la deducibilidad de la amortización contable del inmovilizado material e intangible con vida útil definida y de las inversiones inmobiliarias calculadas conforme a los sistemas generales de amortización (arts. 12.1 y 12.2 LIS).

Importe deducible: Se deducirá de la base imponible el 70 % de la amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondiente a los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014.

La amortización contable que no resulte fiscalmente deducible se deducirá de forma lineal durante un plazo de 10 años u, opcionalmente, durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer periodo impositivo que se inicie dentro del año 2015.

Consecuencias: En los periodos 2013 y 2014, dado que el gasto fiscalmente deducible es inferior al gasto contabilizado, resultará un ajuste positivo que tendrá la naturaleza de temporal y que se registrará como una diferencia temporal deducible. El ajuste surgido en los años 2013 y 2014 revertirá en los 10 años siguientes o en la vida útil que le reste al elemento.

b) Deducción introducida por la disposición transitoria trigésima séptima de la LIS (Ley 27/2014)

La disposición transitoria trigésima séptima en su párrafo 1.º dispone que una empresa que tribute en régimen general y que haya aplicado la limitación de amortizaciones tendrá derecho a una deducción que será igual a:

5% × Cantidades que se integren en la base por la limitación de amortizaciones de los años 2013 y 2014 (el porcentaje será del 2 % para el año 2015).

El fundamento de esta deducción es que al disminuir el tipo los contribuyentes dejaron de deducir un 30 % de las cantidades limitadas, y al integrarse en la base imponible en los años 2015 y siguientes se deducirán un tipo menor. Es decir, con la deducción se compensa la pérdida que tendrían por la bajada de tipos.

EJEMPLO 38

Supongamos un camión adquirido el 1 de enero de 2011 por un importe de 80.000 euros que se amortiza aplicando el coeficiente máximo según tablas, es decir, un 16 %.

La amortización contabilizada correspondiente a los años 2013 y 2014 solo será fiscalmente deducible en un 70 %. El importe no deducible en dichos periodos será fiscalmente

.../...

.../...

deducible a partir del año 2015 por décimas partes u opcionalmente en la vida útil que le reste.

Teniendo en cuenta que a 1 de enero de 2015 la vida útil que le resta es de 2,25 años, optamos por distribuir la amortización no deducible en los años 2013 y 2014 en los 2,25 años que restan de vida útil.

El cuadro de los ajustes será el siguiente:

Año	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste	Diferencia
2011	12.800,00	12.800,00	0,00	
2012	12.800,00	12.800,00	0,00	
2013	12.800,00	8.960,00	3.840,00	Temporaria
2014	12.800,00	8.960,00	3.840,00	Temporaria
2015	12.800,00	16.213,33	-3.413,33	Temporaria que revierte
2016	12.800,00	16.213,33	-3.413,33	Temporaria que revierte
2017	3.200,00	4.053,33	-853,33	Temporaria que revierte
Total	80.000,00	80.000,00	0,00	

Notas:

La amortización fiscal de los años 2013 y 2014 resulta de multiplicar la amortización contable por el 70 %.

La amortización fiscal de los años 2015 y 2016 resulta de sumar a la amortización contable el resultado de dividir entre 2,25 la suma de los ajustes surgidos en los años 2013 y 2014 (7.680).

La amortización fiscal del año 2017 resulta de sumar a la amortización contable el resultado de dividir entre 2,25 la suma de los ajustes surgidos en los años 2013 y 2014 (7.680) y de multiplicar este resultado por 0,25.

En los años 2013 y 2014 se produce un ajuste positivo que tributa al 30 %.

En el año 2015 se produce un ajuste negativo que tributa al 28 % y tiene derecho a una deducción del 2 % sobre el ajuste negativo.

.../...

.../...

En los años 2016 y 2017 se produce un ajuste negativo que tributa al 25 % y tiene derecho a una deducción del 5 % sobre el ajuste negativo.

Con la deducción se compensa el exceso de tributación que podrían tener las empresas por la bajada del tipo de gravamen. Aplicando lo expuesto a las diferencias surgidas resultaría lo siguiente:

Año	Ajuste	Tipo	Tributación	Tipo deducción	Deducción
2013	3.840,00	30 %	1.152,00		
2014	3.840,00	30 %	1.152,00		
2015	-3.413,33	28 %	-955,73	2 %	-68,27
2016	-3.413,33	25 %	-853,33	5 %	-170,67
2017	-853,33	25 %	-213,33	5 %	-42,67
Total			281,60		-281,60

8.3.2. Tratamiento contable

Como consecuencia del límite de deducibilidad de la amortización de los años 2013 y 2014 se habrán reconocido los correspondientes activos por impuesto diferido, valorados inicialmente mediante la aplicación, en su caso, del tipo de gravamen general del 30%.

En principio, la aprobación de un tipo de gravamen general del 25 % (28 % para 2015) en la nueva LIS supondría una reducción del importe de los activos por impuesto diferido y en definitiva una menor deducibilidad final de esos gastos.

No obstante, la regulación contenida en la disposición transitoria trigésima séptima de la LIS, que otorga una deducción en la cuota, preserva como hemos visto la neutralidad de la reforma fiscal en lo que concierne a la deducibilidad de esos gastos.

En consecuencia, como con este régimen transitorio parece garantizarse la reversión de la diferencia temporaria con un tipo de gravamen nominal del 30 % en la medida en que con la ventaja fiscal aprobada se compensa la menor deducibilidad del gasto, no procede ajustar el activo por impuesto diferido surgido en los ejercicios 2013 y 2014.

Si como consecuencia de la liquidación, la deducción quedara pendiente de aplicar en los periodos impositivos siguientes, se reconocerá, en su caso, un activo por impuestos diferidos por la deducción pendiente de aplicar.

EJEMPLO 38. (Continuación)

Supongamos un camión adquirido el 1 de enero de 2011 por un importe de 80.000 euros que se amortiza aplicando el coeficiente máximo según tablas, es decir, un 16 %.

Se pide:

Registrar lo que proceda por las diferencias temporarias.

Solución

Años 2013 y 2014

En cada uno de los ejercicios por la diferencia temporaria deducible que se origina se realizará la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	1.152	
6301	Impuesto diferido		1.152

Al cierre del 2014, que ya se tiene conocimiento de las modificaciones legislativas introducidas por la Ley 27/2014, no procede ajustar el activo por impuesto diferido dado que como consecuencia de la deducción introducida por la disposición transitoria trigésima séptima se garantiza la reversión del mismo al tipo nominal del 30 %.

Años 2015 a 2017

La anotación contable que procederá será la siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	xxx	
			.../...

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles		xxx

De acuerdo con lo que resulta del cuadro expuesto anteriormente, los importes por los que figurará el anterior asiento en cada uno de los años serán:

- Año 2015: $955,73 + 68,27 = 1.024 (3.413,33 \times 30 \%)$.
- Año 2016: $853,33 + 170,67 = 1.024 (3.413,33 \times 30 \%)$.
- Año 2017: $213,33 + 42,67 = 256 (853,33 \times 30 \%)$.

Por último, en el caso de que por insuficiencia de cuota no fuera posible aplicar la deducción originada, consideramos que revertirá el activo diferido por el resultado de aplicar el tipo del 30 % a la diferencia temporaria que revierte y se originará un activo diferido por la deducción pendiente de aplicar que se registrará en la cuenta 4742, «Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar».

8.4. CONTRIBUYENTES ACOGIDOS A LA ACTUALIZACIÓN DE BALAN- CES DE LA LEY 16/2012

La Ley 16/2012 permitía actualizar los elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias pero la amortización del mayor valor que surgiera por la actualización en los años 2013 y 2014 no era deducible permitiéndose su deducibilidad a partir del año 2015.

Para preservar la neutralidad fiscal de esta medida la disposición transitoria trigésima séptima en su párrafo segundo establece deducciones que compensan la menor deducibilidad de los gastos no deducibles en 2013 y 2014.

En consecuencia, el tratamiento contable será similar a lo expuesto en el anterior apartado, es decir:

- Años 2013 y 2014: se registra un activo por impuesto diferido por la amortización que no es deducible fiscalmente, valorándose al tipo del 30%.
- Años 2015 y siguientes: como la disposición transitoria trigésima séptima garantiza la reversión de la diferencia al 30 %, no procede ajustar al nuevo tipo los activos por impuesto diferido surgidos en los años 2013 y 2014.

8.5. ENTIDADES CUYAS RENTAS FUESEN OBJETO DE BONIFICACIONES

8.5.1. Tratamiento fiscal

$$\text{BONIFICACIONES} = \% \text{ Bonificación} \times \text{Tipo gravamen} \times \text{Renta bonificada}$$

Bonificaciones	% Bonificación	Rentas bonificadas
Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (art. 33 LIS)	50 %	Obtenidas en Ceuta, Melilla, siempre que sean entidades que cierren en estos territorios ciclo mercantil.
Bonificación por prestación de servicios públicos locales (art. 34 LIS)	99 %	Derivadas de servicios prestados por entidades locales, o dependientes del Estado o de comunidades autónomas, de competencia municipal o provincial, en los casos previstos en la normativa.

8.5.2. Tratamiento contable

Se plantea el problema de la valoración de los activos y pasivos por impuestos diferidos asociados a entidades cuyas rentas fuesen objeto de las bonificaciones sobre la cuota íntegra reguladas en los artículos 33 y 34 de la LIS.

A este respecto, se llegó a la conclusión de que las rentas que tengan derecho a una de estas bonificaciones obtenidas por una entidad que aplique el tipo de gravamen general de 25 % estarán tributando, *de facto*, a un tipo de gravamen del 12,5 % y 0,25 %, respectivamente.

En tales casos, se consideró que la interpretación correcta sería valorar los activos y pasivos por impuestos diferidos en función de los tipos de gravamen bonificados, siempre y cuando la entidad desarrolle exclusivamente las actividades cuyas rentas gozan del incentivo fiscal, o por otro medio la legislación tributaria exigiese una afectación exclusiva de los elementos patrimoniales de la entidad a las citadas actividades.

EJEMPLO 39

La sociedad AMC domiciliada en Ceuta obtiene la totalidad de sus rentas en dicho territorio por lo que goza de una bonificación del 50 %. Durante el año 2016 obtiene un resultado antes de impuestos de 300.000 euros, resultando las siguientes diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad:

.../...

.../...

- Elemento del inmovilizado adquirido en el ejercicio y afectado a la actividad, que se ha amortizado contablemente en 10.000 euros y que al gozar de libertad de amortización se ha deducido en 100.000 euros (importe por el que fue adquirido).
- Deterioro por insolvencia de un cliente registrado contablemente por importe de 10.000 euros y que será fiscalmente deducible en el ejercicio siguiente.

Se pide:

Liquidación fiscal y registro contable de la misma teniendo en cuenta que las retenciones y pagos a cuenta efectuados durante el ejercicio ascienden a 10.000 euros.

Solución*Análisis de las diferencias*

a) Inmovilizado que goza de libertad de amortización.

Por el inmovilizado surge un ajuste extracontable negativo de 90.000 euros que se registrará como diferencia temporaria imponible:

Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste	Valor contable	Base fiscal	Diferencia temporaria
10.000	100.000	-90.000	90.000 (100.000 - 10.000)	0 (100.000 - 100.000)	90.000

Recordemos que la base fiscal es el importe que fiscalmente será deducible en los ejercicios siguientes.

b) Deterioro.

Por el deterioro surge un ajuste extracontable positivo de 10.000 euros que se registrará como diferencia temporaria deducible:

Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste	Valor contable	Base fiscal	Diferencia temporaria
10.000	0	+10.000	0 (10.000 - 10.000)	10.000 (10.000 - 0)	10.000

.../...

.../...

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	300.000
± Ajustes	
Libertad de amortización	(90.000)
Deterioro de clientes	10.000
Base imponible	220.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	55.000
Deducciones y bonificaciones	(27.500)
Cuota líquida	27.500
Retenciones y pagos a cuenta	(10.000)
Cuota diferencial	17.500

El importe de la bonificación resulta de multiplicar 55.000 × 50 % (cuota íntegra resultante de las cuotas bonificadas por el 50 %).

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	27.500	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		10.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		17.500

Por el impuesto diferido resultante de la libertad de amortización que se registrará por el tipo de gravamen bonificado, es decir, por el 12,5 % (25 % × 50 %).

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	11.250	

.../...

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (90.000 × 12,5 %)		11.250

Por el impuesto diferido resultante del deterioro por insolvencias que se registrará por el tipo de gravamen bonificado, es decir, por el 12,5 % (25 % × 50 %).

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (10.000 × 12,5 %)	1.250	
6301	Impuesto diferido		1.250

9. PERIODIFICACIÓN DE DIFERENCIAS PERMANENTES Y OTRAS VENTAJAS FISCALES

La minoración del gasto por impuesto que surge de las diferencias permanentes negativas y las deducciones y otras ventajas fiscales aplicadas en un ejercicio podrá ser periodificada contabilizándose como un ingreso directamente imputado al patrimonio neto para su posterior reconocimiento en la cuenta de pérdidas y ganancias como un menor gasto por impuesto, sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos vinculados a dichas diferencias permanentes y deducciones y otras ventajas fiscales, de acuerdo con los criterios de imputación establecidos en la norma de registro y valoración en materia de «Subvenciones, donaciones y legado recibidos» del PGC.

9.1. FUNCIONAMIENTO CONTABLE DIFERENCIAS PERMANENTES NEGATIVAS

a) Ejercicio en que se originan:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	xxx	
			.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
834	Ingresos fiscales por diferencias permanentes ...		Diferencia permanente periodificada × tipo de gravamen

Por la regularización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
834	Ingresos fiscales por diferencias permanentes	xxx	
1370	Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios		xxx

b) Ejercicio en que se imputa a resultados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
836	Transferencia de diferencias permanentes	Diferencia permanente imputada × tipo de gravamen	
6301	Impuesto diferido		xxx

Por la regularización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1370	Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios	xxx	
836	Transferencia de diferencias permanentes		xxx

9.2. FUNCIONAMIENTO CONTABLE DEDUCCIONES

a) Ejercicio en que se originan:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	xxx	
			.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
835	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones		Deducción periodificada

Por la regularización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
835	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones	xxx	
1371	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios		xxx

b) Ejercicio en que se imputa a resultados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
837	Transferencia de deducciones y bonificaciones ...	Deducción periodificada imputada	
6301	Impuesto diferido		xxx

Por la regularización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1371	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios	xxx	
837	Transferencia de deducciones y bonificaciones		xxx

EJEMPLO 40

La sociedad AMC inició durante el ejercicio 2015 una actividad de I+D activando al cierre del ejercicio los gastos incurridos durante el mismo y amortizándolos en un plazo de cinco años que comenzará a partir de 1 de enero de 2016.

La citada actividad de I+D ha dado derecho a una deducción de 100.000 euros que la sociedad decide periodificar contablemente atendiendo a la amortización del activo.

.../...

.../...

Durante los ejercicios 2015 y 2016 el límite de aplicación de las deducciones es respectivamente del 50 % y 25 % de la cuota íntegra.

Asimismo se conoce que en los anteriores periodos no existen ajustes extracontables, y los pagos fraccionados en ambos ascienden a 50.000 euros.

Se pide:

Contabilizar lo que proceda en el ejercicio 2015 y 2016 si el resultado antes de impuestos en ambos ejercicios es de 500.000 euros.

Solución

Liquidación fiscal procedente en ambos periodos:

	2015	2016
Liquidación del impuesto sobre sociedades		
Resultado antes de impuestos	500.000	500.000
± Ajustes		
Base imponible	500.000	500.000
Tipo de gravamen	28 %	25 %
Cuota íntegra	140.000	125.000
Deducciones y bonificaciones	(70.000)	(30.000)
Cuota líquida	70.000	95.000
Retenciones y pagos a cuenta	(50.000)	(50.000)
Cuota diferencial	20.000	45.000

En el año 2015 se aplica una deducción de 70.000 euros (límite de aplicación el 50 % de la cuota íntegra) quedando pendiente de aplicar un importe de 30.000 euros que se aplican en el periodo impositivo siguiente.

Anotaciones contables del año 2015

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	70.000	

.../...
.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		50.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		20.000

Por la deducción pendiente de aplicar desde el punto de vista fiscal se registrará un activo por impuesto diferido realizándose la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	30.000	
6301	Impuesto diferido		30.000

Por la periodificación de la deducción, como la deducción se correlaciona contablemente con la amortización del I+D y esta comienza en el ejercicio siguiente se realizará la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	100.000	
835	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones		100.000

Por la regularización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
835	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones	100.000	
1371	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios		100.000

Anotaciones contables del año 2016

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	95.000	

.../...

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
...			
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		50.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		45.000

Por la deducción procedente de ejercicios anteriores que se aplica fiscalmente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	30.000	
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar		30.000

Por la imputación de la deducción periodificada en proporción a la amortización del I+D (100.000/5 = 20.000):

Código	Cuenta	Debe	Haber
837	Transferencia de deducciones y bonificaciones	20.000	
6301	Impuesto diferido		20.000

Por la regularización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1371	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios	20.000	
837	Transferencia de deducciones y bonificaciones		20.000