EL CIERRE CONTABLE 2019 Y CÁLCULO DEL GASTO POR IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

Manuel Rejón
Auditor de Cuentas
Miembro de la AAA
Profesor de los Másteres de Auditoría de la Universidad de Granada, CEU San Pablo, Almería y Cádiz

12 de mayo de 2020

REVISIÓN DEL CHECKLIST CONTABLE: CUESTIONES DE REVISIÓN IMPRESCINDIBLES

INMOVILIZADO

Inventario del inmovilizado.

Altas de inmovilizado.- Precio de adquisición/coste de producción definido en el nuevo PGC.

Bajas de inmovilizado.- Revisar los beneficios/pérdidas producidos con la enajenación. Comprobar el cálculo del IVA y la baja de la cuenta de amortización acumulada asociada. Considerar de cara a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Gastos de reparación y conservación. Comprobar si procede su registro contable como gasto , o bien se trata de bienes a capitalizar.

INMOVILIZADO

Amortización.- Comprobar los tipos de amortización en relación con ejercicios anteriores. Analizar las diferencias entre porcentajes de amortización fiscal y contable. Comprobar que no se están amortizando los bienes de inmovilizado intangible en aquellos casos en que la vida útil sea indefinida.

Deterioro del inmovilizado.- Calcular el importe recuperable de cada bien de forma individualizada o bien de la unidad generadora de efectivo.

Arrendamiento financiero.- Comprobar que los activos del arrendamiento financiero se han registrado en cuentas de los subgrupos 20, 21 ó 22, según su naturaleza. Analizar los contratos de *renting* por si han de ser considerados como activos conforme a la presunción de transferencia de riesgos y beneficios.

INMOVILIZADO

Inversiones inmobiliarias.- Analizar si hay terrenos o construcciones dentro del inmovilizado material que deban ser clasificadas como inversiones inmobiliarias y viceversa (ver definición de subgrupo 22 en la Quinta Parte del PGC Normal).

Fondo de comercio.- Llevar a cabo el test de deterioro y analizar su situación de cara al Impuesto sobre Sociedades. → Ojo: a partir de 2016 se amortiza, al igual que los activos intangibles con vida útil indefinida, que pasan a tener vida útil definida.

ACTIVOS FINANCIEROS

Deudores comerciales (clientes)

Se clasifican dentro de la categoría valorativa de "Préstamos y partidas a cobrar"

Comprobar su valoración a valor nominal (salvo que se quiera valorar a coste amortizado), en caso de que su vencimiento sea inferior a un año.

Comprobar su valoración a coste amortizado en caso de un vencimiento a más de un año.

Contabilizar los albaranes de entregas efectuadas pendientes de facturar (cuenta 4309).

ACTIVOS FINANCIEROS

RESTO DE ACTIVOS FINANCIEROS: ACCIONES

- "**Activos financieros mantenidos para negociar"**. En este caso, comprobar que se valoran al cierre a valor razonable, llevando los cambios respecto de la valoración inicial a la cuenta de pérdidas y ganancias (grupos 6 y 7).

- **"Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas"**. En este caso, comprobar que al cierre del ejercicio se han valorado a coste, una vez deducido su deterioro (coste versus importe recuperable).

- **"Activos financieros disponibles para la venta"**. Aquí se nos plantean dos alternativas:

  - Como acciones y participaciones con valor razonable fiable.- Comprobar que se han valorado a valor razonable con cambios en el estado de cambios del patrimonio neto (grupos 8 y 9), hasta que se produzca su baja o deterioro.

  - Acciones y participaciones sin valor razonable fiable.- Comprobar que se han valorado a coste.

ACTIVOS FINANCIEROS

RESTO DE ACTIVOS FINANCIEROS: OBLIGACIONES Y BONOS

"Inversiones mantenidas hasta el vencimiento". Comprobar que se valoran a coste amortizado, o

"Activos financieros disponibles para la venta". En este caso, verificar que se han valorado a valor razonable con cambios en el con cambios en el estado de cambios del patrimonio neto (grupos 8 y 9), hasta que se produzca su baja o deterioro.

Deterioro participaciones en acciones.- Modificación contable y fiscal para 2016 en adelante (Real Decreto-ley 3/2016) → No olvidarnos.

ACTIVOS FINANCIEROS

RESTO DE ACTIVOS FINANCIEROS: PRÉSTAMOS Y PARTIDAS A COBRAR

-Se clasifican en la categoría de "Préstamos y partidas a cobrar" (préstamos a terceros, anticipos a trabajadores, préstamos a empresas del grupo).

-Se deberá comprobar que han sido valorados al cierre del ejercicio a coste amortizado.

EXISTENCIAS

- Efectuar un recuento físico de los productos que se encuentren en almacén.
- Clasificar los bienes inventariados según su relación con la actividad: comerciales, materias primas, productos en curso de fabricación, productos terminados, etc.
- Efectuar los asientos de variación de existencias en base a los inventarios valorados al cierre de los ejercicios 2018 y 2019.
- Considerar el **valor neto realizable** en la determinación del deterioro (en especial, en el sector de la construcción y afines).
- En las empresas que prestan servicios, analizar posibilidad de contabilizar **existencias de prestaciones de servicios** si no se han podido estimar con fiabilidad los ingresos de proyectos en curso.

ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

- Analizar las cuentas del subgrupo 47 y comprobar que los saldos corresponden a los tributos pendientes de pago (por ejemplo, las retenciones del IRPF del mes de diciembre, o el tc/1 de diciembre) o pendientes de cobro o compensación (por ejemplo, el caso del IVA a devolver al cierre del ejercicio económico).

- Comprobar que las cuentas de IVA Soportado e IVA Repercutido se quedan con saldo cero.

- Analizar los créditos por pérdidas de ejercicios anteriores y su adecuado registro en el modelo oficial del impuesto sobre sociedades.

- Efectuar un control en detalle de los activos y pasivos por impuestos diferidos.

TESORERÍA

- El saldo de la cuenta de caja debe coincidir con el arqueo de caja del último día del ejercicio económico. En caso contrario, investigar.

- Por otro lado, efectuar las conciliaciones bancarias al cierre del ejercicio económico, esto es, comparación del saldo según contabilidad con el saldo según extracto bancario.

FONDOS PROPIOS

- Comprobar si los acuerdos adoptados en Junta General han sido elevados a escritura pública y, en su caso, si han sido inscritos en el Registro Mercantil

- Revisar si la distribución de resultados contabilizada se corresponde con la aprobada en Junta General Ordinaria.

SUBVENCIONES DE CAPITAL

- En relación con las nuevas subvenciones, comprobar si se cumplen las condiciones de no reintegrabilidad.

- Al final del ejercicio económico, deberá figurar en la cuenta 130 las subvenciones de capital pendientes de traspasar al resultado, netas de su efecto impositivo (cuenta 479), y su efecto en el resultado del ejercicio quedará reflejado en la cuenta *746. Subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio.*

PASIVOS FINANCIEROS

- Acreedores comerciales (proveedores y acreedores varios):
  - Se clasifican en la categoría valorativa de "Débitos y partidas a pagar". Deberemos comprobar que están valorados a valor nominal (salvo que se opte por valorar a coste amortizado), en caso de que su vencimiento sea inferior a un año.
  - Se valorarán a coste amortizado en caso de un vencimiento a más de un año.
  - Contabilizar los albaranes cuya factura está pendiente de recepción (cuentas 4009 y 4109).

PASIVOS FINANCIEROS

- **Resto de pasivos financieros**

  - "Débitos y partidas a pagar".
    - Concretamente, deberemos comprobar que han sido valorados al cierre del ejercicio a coste amortizado.
    - Pero cuidado, no es tan fácilmente calculable el coste amortizado en un préstamo de interés fijo que en uno de interés variable, o de una póliza de crédito.

  - Otras categorías valorativas: "otros pasivos a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias" y "pasivos mantenidos para negociar" → poco relevantes en pymes.

PROVISIONES Y CONTIGENCIAS

- Analizar con los abogados, asesores y la dirección de la empresa, las obligaciones expresas o tácitas indeterminadas, y estimar su cuantía (litigios en curso, provisiones para impuestos, etc.).

- Si son a largo plazo, se contabilizarán en cuentas del subgrupo 14, mientras que si son a corto plazo, subcuentas de la cuenta 529.

- En relación con las contingencias, dada la menor probabilidad de una obligación futura, sólo se mencionarán en la memoria.

PERIODIFICACIONES

- PERIODIFICACIONES DE ACTIVO

  - Comprobar que la cuentas de gastos anticipados recoge gastos contabilizados en el ejercicio que se cierra y que corresponden al siguiente (primas de seguro, campañas de publicidad, etc.)

  - Revisar también que se han dado de baja los gastos periodificados en el ejercicio anterior y que figuran como gastos del ejercicio. Cuenta de activo: 480.

PERIODIFICACIONES

- PERIODIFICACIONES DE PASIVO
  - Comprobar que los ingresos contabilizados en el ejercicio 2019 corresponden al ejercicio 2020. La cuenta a utilizar será 485.
  - Periodificaciones de intereses de préstamos y pólizas de crédito. Usaremos la cuenta *527. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito*.

MONEDA EXTRANJERA

- **Partidas monetarias** (principalmente: clientes, proveedores, préstamos y efectivo) → revisar si se han valorado aplicando el tipo de cambio al cierre, llevando las diferencias a pérdidas y ganancias (cuentas 668 y 768).

- **Partidas no monetarias** (inmovilizado, existencias, acciones de otras empresas, etc.):

  - En las partidas valoradas a coste histórico, se deberá comprobar si el valor contable es inferior al valor recuperable al tipo de cambio al cierre.

  - En las partidas valoradas a valor razonable, atenderemos al tipo de cambio en la fecha de determinación del valor razonable, y las pérdidas o ganancias se reconocerán en la cuenta de resultados o en el ECPN según corresponda.

NEGOCIOS CONJUNTOS (UTES, C.B. y OTROS)

- Revisar si se han integrado en contabilidad, en función del porcentaje de participación, los activos, pasivos, ingresos y gastos.

- Comprobar que se han eliminado los resultados no realizados por transacciones entre el partícipe y el negocio conjunto.

- Comprobar que se han eliminado los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo recíprocos.

INGRESOS Y GASTOS

- Análisis de razonabilidad de los importes, llevando a cabo el tradicional, aunque no menos importante, análisis de porcentajes verticales y horizontales en la cuenta de pérdidas y ganancias

- Además, conviene analizar con profundidad los gastos de personal y las partidas de ingresos y gastos excepcionales

INGRESOS Y GASTOS

- Movilidad de los ingresos y gastos.

- Gastos no deducibles: identificar las distintas partidas de gastos contables no fiscalmente deducibles (ajuste positivo al resultado contable).

- Operaciones con precio aplazado: contablemente se imputa el ingreso por todo el importe de la venta; fiscalmente, se imputa en función de los cobros. Consecuencia: diferencia temporaria que revierte a medida que se realicen los cobros.

Consideraciones sobre el Impuesto sobre Sociedades a efectos contables (Ley 27/2014)

COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

Art.26 L.I.S

-Compensación sin límite de tiempo para aquellas BINS generadas desde el año 1997 (DT 21ª).

-Límite general del 70% de la base imponible previa a la compensación de bases imponibles negativas y a la aplicación de la reserva de capitalización.

-En todo caso serán compensables BINs hasta un importe máximo de 1 millón de euros.

¡PERO TENER EN CUENTA LAS ESPECIFICACIONES DE PÁGINAS SIGUIENTES!

COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

Art.26 L.I.S

-D.A. 15ª LIS (añadida por Real Decreto-ley 3/2016): Límites aplicables a las grandes empresas en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016

Contribuyentes con INCN > 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, aplicarán las siguientes especialidades:

Los límites establecidos en el apartado 12 del artículo 11, en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 26, en la letra e) del apartado 1 del artículo 62 y en las letras d) y e) del artículo 67, de esta Ley se sustituirán por los siguientes:
– El 50 % cuando en los referidos 12 meses → INCN esté entre 20 Y 60 millones de euros.
– El 25 % cuando en los referidos 12 meses → INCN > 60 millones de euros.
-No olvidar la franquicia de 1 millón de euros.

COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

Art.26 L.I.S

-D.T. 36ª LIS (modificada por Real Decreto-ley 3/2016): Límite en la compensación de bases imponibles negativas y activos por impuesto diferido para el año 2016

-Aplica para aquellos contribuyentes a los que no resulte aplicable la D.A. 15ª LIS.

-Los límites establecidos en el apartado 12 del artículo 11, en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 26, en la letra e) del apartado 1 del artículo 62 y en las letras d) y e) del artículo 67, de esta Ley serán del **60%**, en los términos establecidos, respectivamente, en los citados preceptos.

-No olvidar la franquicia de 1 millón de euros.

COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

Art.26 L.I.S

Bases Imponibles Negativas (EJEMPLO)

Sociedad XXX → BINS anteriores a 2015: 1.200.000

Calcular importe máximo a compensar en 2016, con los siguientes datos:

-Base Imponible 2016: 500.000

-Ajuste por reserva de capitalización 2016: 50.000

	Importe
Base Imponible Previa	500.000
Reserva capitalización	-50.000
BI después de aplicar Rva Capitalización	450.000
BIN aplicadas	-450.000
Base Imponible	0

COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

Art.26 L.I.S

-Derecho de la Administración Tributaria para comprobar e investigar las BINS compensadas o pendientes de compensación: 10 años.

-Tras dicho plazo, se debe acreditar que las BINS resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

TRATAMIENTO DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

Régimen de exención general para participaciones significativas, aplicable tanto en el ámbito interno como internacional. Requisitos (art. 21 LIS):

a) El **porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad** sea, al menos, del 5 % o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de €.

b) Adicionalmente, en el caso de **participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español**, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 % en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa.

Renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad → estará exenta también si se cumplen los requisitos anteriores.

DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA: impuesto soportado por el contribuyente

Art.31 L.I.S

a) Cuando en la base imponible del contribuyente se integren **RENTAS OBTENIDAS Y GRAVADAS EN EL EXTRANJERO, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes**:

- *El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero*
- El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas

b) El importe satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta.

c) Cuando el contribuyente haya obtenido en el período impositivo varias rentas del extranjero, la deducción se realizará agrupando las procedentes de un mismo país salvo las rentas de establecimientos permanentes.

DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA: impuesto soportado por el contribuyente

d) No se integrarán en la base imponible las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, excepto en el caso de transmisión del establecimiento permanente o cese de su actividad.

e) En el caso de rentas negativas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente, su importe se minorará en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad que hayan tenido derecho a la exención prevista en el art.22 del I.S.

f) Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes.

g) El derecho a comprobar las deducciones por parte de la Administración prescribirá a los 10 años.

Deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios

Art.32 L.I.S

a) Cuando en la base imponible se computen **DIVIDENDOS O PARTICIPACIONES EN BENEFICIOS PAGADOS POR UNA ENTIDAD NO RESIDENTE EN TERRITORIO ESPAÑOL**, se deducirá el impuesto efectivamente pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan dividendos.

b) No resultará de aplicación en relación con los dividendos o participaciones en beneficios recibidos cuyo importe deba ser objeto de entrega a otra entidad con ocasión de un contrato que verse sobre los valores de los que aquellos proceden, registrando un gasto al efecto.

c) Tendrá también la consideración de impuesto efectivamente pagado el impuesto satisfecho por las entidades participadas directamente por la sociedad que distribuye el dividendo y por las que a su vez, estén participadas directamente por aquellas.

d) No podrá exceder de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por estas rentas si se hubieren obtenido en territorio español.

Deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios

Art.32 L.I.S

e) Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes.

f) Si se obtuviera una renta negativa en la transmisión de la participación en una entidad que hubiera sido previamente transmitida por otra entidad que reúna las circunstancias a que se refiere el art.42 del Código de Comercio, dicha renta negativa se minorará en el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión precedente y a la que se hubiera aplicado un régimen de exención.

g) El importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad no residente se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada a partir del período impositivo que se haya iniciado en el año 2009.

h) **El derecho de la Administración para comprobar las deducciones por doble imposición pendientes de aplicar prescribirá a los 10 años.**

Limitación aplicación deducción doble imposición

En las entidades con un INCN > 20 millones euros → Limitación al 50% de la cuota íntegra respecto de la doble imposición internacional o interna, generada o pendiente de compensar.

INCENTIVOS FISCALES: EVOLUCIÓN EN LOS ÚLTIMOS AÑOS

- ❖Simplificación del impuesto, eliminando determinados incentivos
- ❖Incentivos vinculados al incremento del patrimonio neto
- ❖Potenciación de otros incentivos, sector cinematográfico

→ Desaparición de la deducción por inversiones medioambientales, debido a las mayores exigencias en materia medioambiental

→ Eliminación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y la deducción por inversión en beneficios a favor de la nueva reserva de capitalización

→ Creación de una reserva de nivelación de bases imponibles

→ Mejora de la deducción por investigación, desarrollo e innovación tecnológica y las deducciones por creación de empleo.

REGÍMEN ESPECIAL DE REDUCIDA DIMENSIÓN

a) Consideraremos una empresa de reducida dimensión siempre cuando (ART. 101 LIS):

La cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de €.

Cuando la entidad fuese de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer periodo impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad.

Si forma parte de un grupo de sociedades, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

Los incentivos fiscales establecidos serán de aplicación en los 3 períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel período impositivo en que la entidad o conjunto de entidades se refiera.

REGÍMEN ESPECIAL DE REDUCIDA DIMENSIÓN

b) Existirá libertad de amortización siempre que (ART. 102. LIS):

- Los elementos de inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un periodo adicional de otros 24 meses.

- Aplicación a los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el periodo impositivo.

- También será aplicable a elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias construidos por la propia empresa.

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

- Por último se podrá aplicar a los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias objeto de un contrato de arrendamiento financiero, a condición de que se ejercite la opción de compra.

REGÍMEN ESPECIAL DE REDUCIDA DIMENSIÓN

c) Amortizaremos los elementos nuevos del inmovilizado material, así como las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado tangible en función (ART. 103 LIS):

- Del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

- Los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el periodo impositivo, siempre que su puesta a disposición sea dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión.

- También para los elementos del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias construidos o producidos por la propia empresa.

- Será compatible con cualquier beneficio fiscal que pudiera proceder por razón de los elementos patrimoniales sujetos a la misma.

- Los elementos del inmovilizado intangible adquiridos en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del art. 101, podrán deducirse en un 150 % del importe que resulte de aplicar dicho apartado.

REGÍMEN ESPECIAL DE REDUCIDA DIMENSIÓN

d) Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores (ART. 104 LIS):

- Deducible la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivados de las posibles insolvencias hasta el límite del 1 % sobre los deudores existentes a la conclusión del periodo impositivo.

- No se incluirán entre los deudores a los que se hubiere reconocido la pérdida por deterioro de los créditos por insolvencias en el art. 13.1 del I.S., así como aquellos otros cuyas pérdidas por deterioro no tengan carácter de deducibles según lo dispuesto en dicho artículo.

- El saldo de la pérdida por deterioro no podrá exceder el 1 %.

- No serán deducibles hasta el importe del saldo de la pérdida por deterioro (1%), las pérdidas por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores.

REGÍMEN ESPECIAL DE REDUCIDA DIMENSIÓN

e) **Reserva de nivelación de bases imponibles (ART. 105):**

- Se podrá minorar la base imponible positiva hasta el 10 % de su importe. Con límite igual al millón de €, o lo proporcional al periodo inferior al año.

- Se tendrá en cuenta a los efectos de determinar los pagos fraccionados.

- No podrá destinarse simultáneamente al cumplimiento de la reserva de capitalización.

- El incumplimiento de lo dispuesto, determinará la integración en la cuota íntegra del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento más un 5 %.

- Se deberá 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.

Deducciones y bonificaciones. Régimen Entidades Reducida Dimensión TRLIS

Manuel Rejón López

Auditor de Cuentas

INCENTIVOS FISCALES ACTUALES MÁS IMPORTANTES

- Simplificación del impuesto, eliminando determinados incentivos.
- Dos nuevos incentivos vinculados al incremento del patrimonio neto
- Potenciación de otros incentivos, sector cinematográfico.

→ Desaparición de la deducción por inversiones medioambientales, debido a las mayores exigencias en materia medioambiental.

→ Eliminación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y la deducción por inversión en beneficios a favor de la nueva reserva de capitalización.

→ Creación de una reserva de nivelación de bases imponibles.

→ Mejora de la deducción por investigación, desarrollo e innovación tecnológica y las deducciones por creación de empleo.

Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla

Art.33 LIS

a) **50 % de la cuota íntegra que corresponda a las <u>rentas obtenidas en Ceuta y Melilla por entidades que operen efectiva y materialmente</u>** en dichos territorios.

Entidades españolas domiciliadas fiscalmente en dichos territorios.

Entidades españolas domiciliadas fiscalmente fuera de dichos territorios y que operen en ellos mediante establecimiento o sucursal.

Entidades extranjeras no residentes en España y que operen en dichos territorios mediante establecimiento permanente.

b) Estas **<u>rentas</u>** son las que **correspondan a actividades que determinen en dichos territorios en cierre de un ciclo mercantil con resultados económicos**.

Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla

Art.33 LIS

c) Aquellas rentas correspondientes a las entidades relacionadas en el apartado a), que posen, como mínimo, un lugar fijo de negocios en dichos territorios, hasta un importe de 500.000 € por persona empleada con contrato laboral y a jornada completa que ejerza sus funciones en Ceuta o Melilla, con un límite máximo total de 400.000 €.

d) Para la determinación de la renta imputable a Ceuta y Melilla, obtenida por entidades pesqueras, se procederá asignado los siguientes porcentajes:

- **20%** renta total al territorio en que esté la sede de dirección efectiva.

- **40%** renta total se distribuirá en proporción al volumen de desembarcos de capturas que realicen en Ceuta y Melilla.

- **40%** renta total, en proporción al valor contable de los buques según estén matriculados en Ceuta o Melilla y en territorios distintos.

e) En las entidades de navegación marítima y aérea se atribuirá la renta a Ceuta o Melilla con arreglo a los mismos criterios y porcentajes aplicables a las empresas pesqueras, sustituyendo la referencia a desembarcos de las capturas por la de pasajes, fletes y arrendamientos allí contratados.

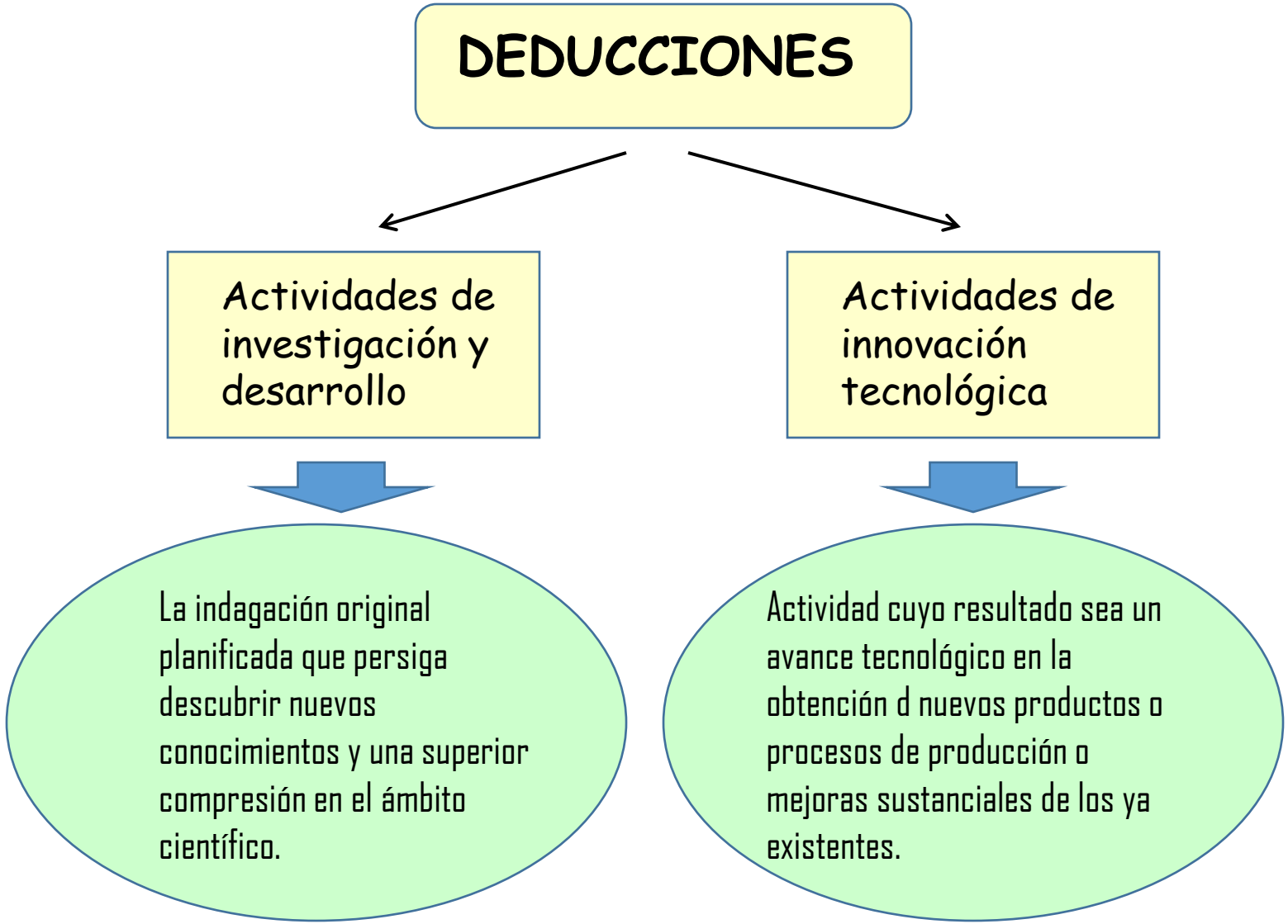
BONIFICACIÓN POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES

Art.34 LIS

99% de la cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de cualquiera de los servicios comprendidos en el art.25.2 y art.36.1 de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local.

DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA REALIZACIÓN DE DETERMINADAS ACTIVIDADES (arts. 35 a 39 TRLIS)

DEDUCCIONES POR ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA



DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN PRODUCCIONES CINEMATOGRÁFICAS, SERIES AUDIOVISUALES Y ESPECTÁCULOS EN VIVO

a) Inversiones en producciones españolas que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada darán derecho al productor a una deducción:

- 25% respecto del primer millón de base de la deducción.
- 20 % sobre el exceso de dicho importe.

La **base de la deducción será el coste de producción**, así como por los **gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite para ambos del 40% por ciento del coste de producción**. Al menos el 50% de la base de la deducción deberá corresponderse con gastos realizados en territorio español. En ningún caso, el importe de esta deducción tiene como límite 3 millones de euros. La base de la deducción **se minorará en el importe de las subvenciones recibidas** para financiar las inversiones que generan derecho a deducción.

DEDUCCIÓN POR CREACIÓN DE EMPLEO

Art.37 LIS

a) Las entidades que contraten a su **primer trabajador a través de un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores**, con edad **inferior a 30 años** y con una deducción de la cuota íntegra de 3.000 €.

b) Las entidades que tengan una **plantilla inferior a 50 trabajadores** en el momento en que concierten **contratos de trabajo a tiempo indefinido** de apoyo a emprendedores.

c) Las deducciones anteriores se aplicarán en la **cuota íntegra del período impositivo correspondiente a la finalización del período de prueba de un año exigido en el correspondiente tipo de contrato** y estarán condicionadas al **mantenimiento de esta relación laboral durante al menos 3 años** desde la fecha de su inicio.

d) En el supuesto de **contratos a tiempo parcial**, las deducciones previstas en este artículo se aplicarán de manera **proporcional a la jornada** de trabajo pactada en el contrato.

DEDUCCIONES POR CREACIÓN DE EMPLEO PARA TRABAJADORES CON DISCAPACIDAD

Art.38 LIS

a) Será deducible la cuota íntegra la cantidad de 9.000 € por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 % e inferior al 65 %.

b) Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 12.000 € por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 65 %.

c) Los trabajadores contratados que dieran derecho a la deducción prevista en este artículo no se computarán a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo regulada en el art. 102 LIS

RÉGIMEN DE ENTIDADES DE REDUCIDA DIMENSIÓN

REGÍMEN ESPECIAL DE REDUCIDA DIMENSIÓN

a) Consideraremos una empresa de reducida dimensión siempre cuando (ART. 101 LIS):

La cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de €.

Cuando la entidad fuese de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer periodo impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad.

Si forma parte de un grupo de sociedades, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades de dicho grupo.

Los incentivos fiscales establecidos serán de aplicación en los 3 períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel período impositivo en que la entidad o conjunto de entidades se refiera.

REGÍMEN ESPECIAL DE REDUCIDA DIMENSIÓN

b) Existirá **libertad de amortización** (ART. 102. LIS):

- Sobre los elementos de **inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas** puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo, SIEMPRE QUE: durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un periodo adicional de otros 24 meses.

- Aplicación a los **encargos en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el periodo impositivo**, siempre que su puesta a disposición sea dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión.

- También será aplicable a **elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias construidos por la propia empresa**.

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

- Por último se podrá aplicar a los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias objeto de un contrato de arrendamiento financiero, a condición de que se ejercite la opción de compra.

Cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización:

120.000 euros X % Incremento plantilla (dos decimales)

REGÍMEN ESPECIAL DE REDUCIDA DIMENSIÓN

c) Elementos nuevos del inmovilizado material, así como las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible en función (ART. 103 LIS), la amortización puede ser:

- Del coeficiente que resulte de multiplicar por **2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.**

- Los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el periodo impositivo, siempre que su puesta a disposición sea dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión.

- También para los elementos del **inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias construidos o producidos por la propia empresa**.

- Será compatible con cualquier beneficio fiscal que pudiera proceder por razón de los elementos patrimoniales sujetos a la misma.

- Los **elementos del inmovilizado intangible** adquiridos en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del art. 101, **podrán deducirse en un 150 %** del importe que resulte de aplicar dicho apartado.

Amortización máxima permitida:

2 X CMA

REGÍMEN ESPECIAL DE REDUCIDA DIMENSIÓN

d) **Pérdidas por deterioro de deudores** (ART. 104 LIS):

- Deducible la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivados de las posibles insolvencias hasta el límite del 1 % sobre los deudores existentes a la conclusión del periodo impositivo.

- No se incluirán entre los deudores a los que se hubiere reconocido la pérdida por deterioro de los créditos por insolvencias en el art. 13.1 del I.S., así como aquellos otros cuyas pérdidas por deterioro no tengan carácter de deducibles según lo dispuesto en dicho artículo.

- El saldo de la pérdida por deterioro no podrá exceder el 1 %.

- No serán deducibles hasta el importe del saldo de la pérdida por deterioro (1%), las pérdidas por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores.

REGÍMEN ESPECIAL DE REDUCIDA DIMENSIÓN

e) **Reserva de nivelación de bases imponibles (ART. 105):**

- Se podrá minorar la base imponible positiva hasta el 10 % de su importe. Con límite igual al millón de €, o lo proporcional al periodo inferior al año.

- Se tendrá en cuenta a los efectos de determinar los pagos fraccionados.

- No podrá destinarse simultáneamente al cumplimiento de la reserva de capitalización.

- El incumplimiento de lo dispuesto, determinará la integración en la cuota íntegra del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento más un 5 %.

- Se deberá 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.

RESERVA DE CAPITALIZACIÓN

ART.25 LIS

a) Requisitos para la reducción en la base imponible del 10 % del importe del incremento de sus fondos propios:

- El importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

- Se dote una reserva por el importe de la reducción, deberá figurar en el balance con absoluta separación, e indisponible durante 5 años.

- No se entenderá que se ha dispuesto la reserva de capitalización: cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad, cuando la reserva se elimine, total o parcialmente o cuando la entidad deba aplicar la reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

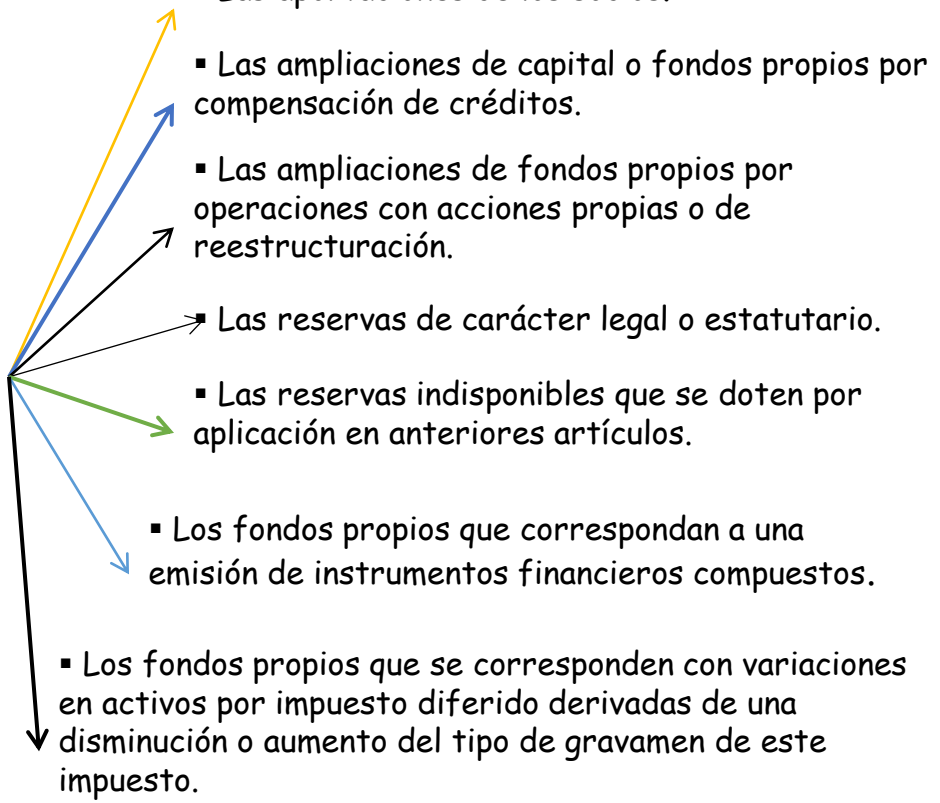
b) Incompatibilidad entre la reducción correspondiente a esta reserva en el mismo periodo impositivo con la reducción en base imponible en concepto de factor de agotamiento.

RESERVA DE CAPITALIZACIÓN

ART.25 LIS

c) El incumplimiento de los requisitos dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como los correspondientes intereses de demora.

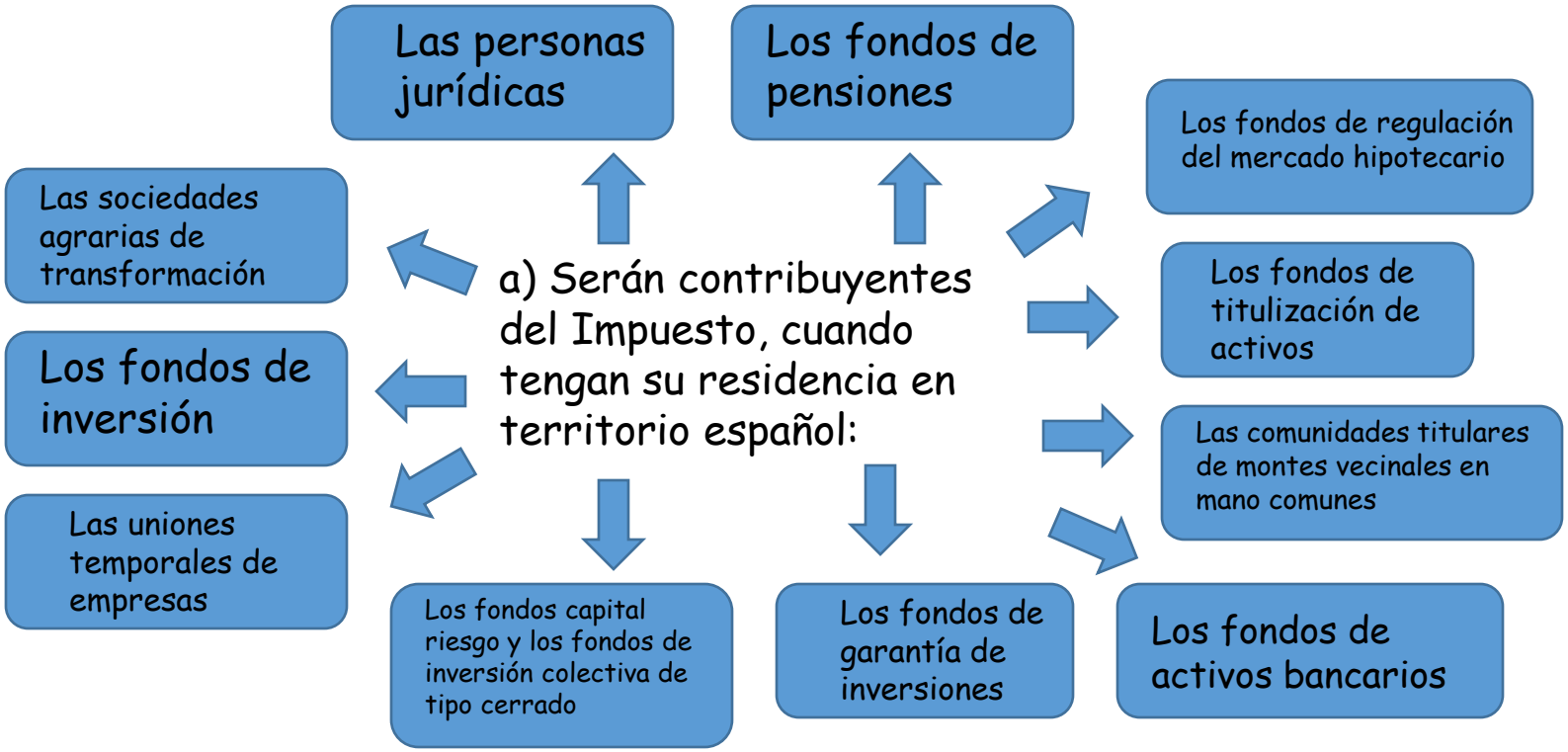
d) El incremento vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior. **No se tendrán en cuenta ni al inicio ni al final:**



- Las aportaciones de los socios.
- Las ampliaciones de capital o fondos propios 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 indisponibles que se doten por aplicación en anteriores artículos.
- Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.
- Los fondos propios que se corresponden con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este impuesto.

CONTRIBUYENTES (SUJETOS PASIVOS)

ART.7 LIS



b) Serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde su hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

c) Se designarán abreviada e indistintamente por las denominaciones sociedades o entidades a los largo de la LIS

CONCEPTO DE "ACTIVIDAD ECONÓMICA" Y "ENTIDAD PATRIMONIAL"

ART.5 LIS

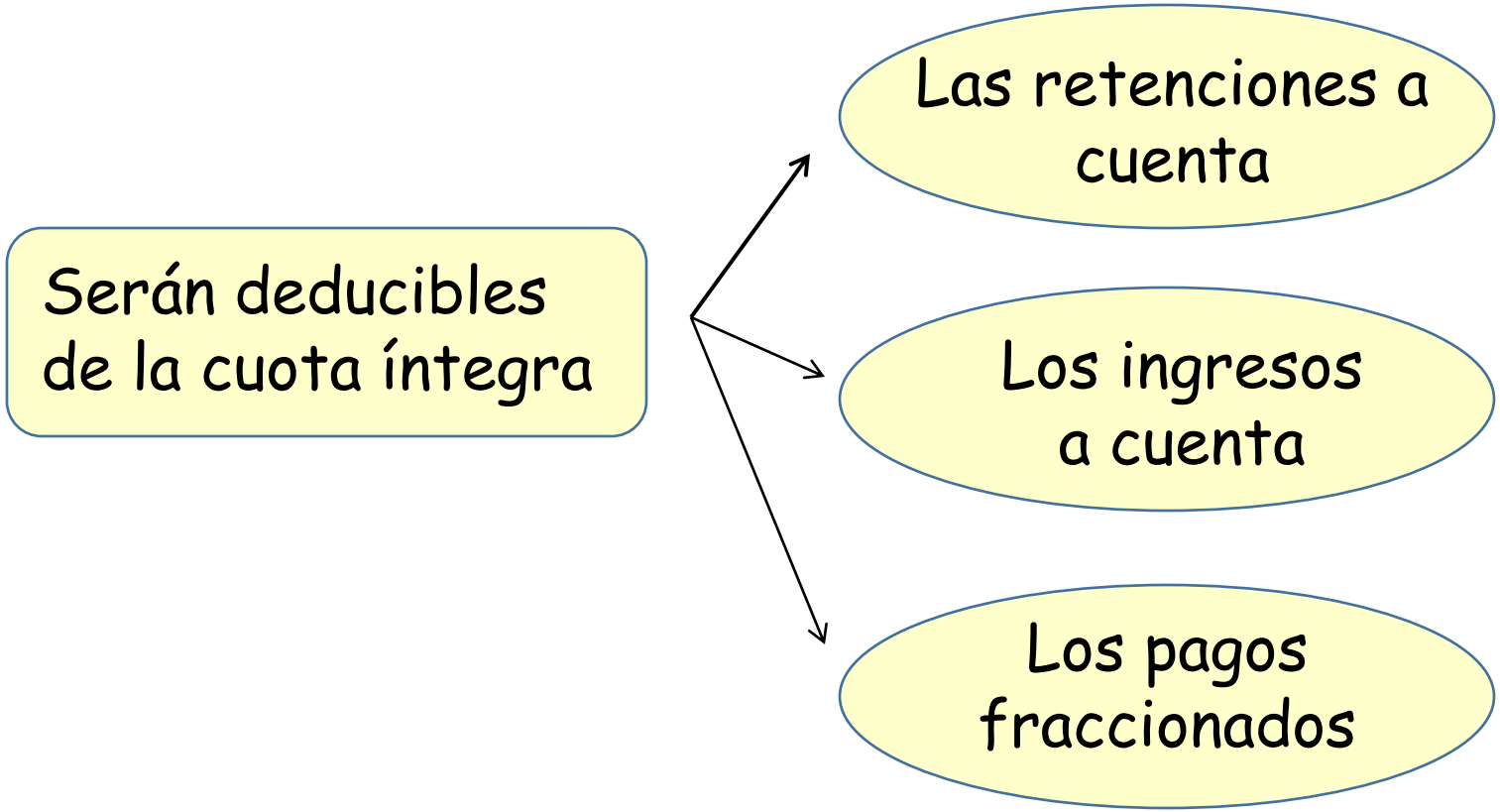
a) Ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios.

b) Aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto. El valor del activo será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en su caso de que sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el art.42 del Código de Comercio. No se computarán como valores:

- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- Los que otorguen, al menos, el 5 % del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con finalidad de dirigir y gestionar la participación.

Deducciones de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados

Art.41 LIS



Deducciones de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados

Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados (octubre y diciembre 2016) → Real Decreto-ley 2/2016

-Afecta a contribuyentes con INCN > 10 millones euros durante 12 meses anteriores.

-tipo impositivo general pago fraccionado: sube al 24%.

-pago mínimo general del 23% del resultado positivo de la cuenta PyG, minorado en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, del mismo período impositivo → exclusión de varios tipos de rentas (quita o espera, de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos, de entidades parcialmente exentas…).

Otras cuestiones de interés

Gastos financieros.-

- Serán deducibles los gastos financieros netos → límite: 30% del beneficio operativo del ejercicio.

-En todo caso, serán deducibles los gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de €

-Los gastos financieros netos que no hayan podido deducirse en el período actual, se genera una diferencia temporaria y pueden deducirse en los períodos impositivos inmediatos y sucesivos.

-Si los gastos financieros netos del periodo no alcanzaran el límite del 30% del beneficio operativo la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del periodo, podrá acumularse y por tanto adicionándose al límite del 30% en los periodos impositivos que concluyan en los 5 ejercicios inmediatos y sucesivos.

Otras cuestiones de interés

Pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades

Será GASTO NO DEDUCIBLE (nuevo en 2017) si se dan alguna de las siguientes circunstancias:

1.º que, en el período impositivo en que se registre el deterioro, se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 LIS, o

2.º que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en dicho período impositivo no se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 LIS.

Otras cuestiones de interés

Las disminuciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable correspondientes a valores representativos de las participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades a que se refiere la transparencia anterior

-que se imputen en la cuenta de pérdidas y ganancias,

-salvo que, con carácter previo, se haya integrado en la base imponible, en su caso, un incremento de valor correspondiente a valores homogéneos del mismo importe.

(Novedad acontecida en 2017)

Otras cuestiones de interés

Gastos por atenciones a clientes.-

No se considera gasto no deducible (art. 15 LIS) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

Límite: los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1% del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Otras cuestiones de interés

Sanciones e intereses de mora

-Las sanciones no son deducibles, al igual que los recargos.

-Los intereses de demora sí son deducibles (Resolución de la DGT de 4 de abril de 2016)

En el cierre del ejercicio, si es probable que la empresa vaya a incurrir en una **provisión de tipo fiscal**, se deriven o no de un acta de inspección, se deberán reconocer y estimar los conceptos arriba indicados:

a) Sanciones: en cuenta 678 – Gastos excepcionales.

b) Intereses de demora: si son del ejercicio, en 66X-Gastos financieros, y si son de ejercicios anteriores, en 113-Reservas voluntarias.

Otras cuestiones de interés

Fiscalidad de los préstamos participativos

-Para el prestatario: Se considerará que los rendimientos de los préstamos participativos (contablemente, gastos financieros) otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio son retribución de Fondos Propios → Son GASTOS NO DEDUCIBLES.

-Para el prestamista: los intereses percibidos tributan como dividendos, por la exención art. 21.2.2ª LIS.

RESOLUCIÓN DEL ICAC DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

RICAC Impuesto sobre Beneficios

- Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración delas cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios (BOE: 16 de febrero).

- Entra en vigor el 1-1-15 (nota del ponente: nada se especifica en la RICAC-IS en relación con las cifras comparativas).

Activos por Impuestos Diferidos (art. 5)

¿Cuándo se reconocen AID? (párr. 1)

Sólo se reconocerán cuando **resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras** que permitan la aplicación de estos activos (por ejemplo, lógicamente en el caso de una empresa que está iniciando sus actividades), y en especial en todo caso cuando la legislación fiscal (la LIS y RLIS) contemple la posibilidad de conversión futura de AID en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, respecto a los activos susceptibles de conversión (por ejemplo, las BINs).

AID (art. 5)

¿Cuándo NO se reconocen AID? (párr. 2)

- Cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios (es decir no deriva de una fusión o una escisión, como ejemplos más visibles) y además, en la fecha en que se realizó la operación, no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

- Tampoco se reconocerán los posteriores cambios en el activo por impuesto diferido que no se haya registrado inicialmente.

AID (art. 5)

¿Cuándo no es probable que la empresa disponga de ganancias futuras? Dos supuestos (párr. 3)

a) **Cuando se prevea que su recuperación futura se va a producir en un plazo superior a los 10 años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, al margen de cuál sea la naturaleza del activo por impuesto diferido.** (nota: esto es realmente difícil de saber por parte de la empresa; si no es sencillo hacer estimaciones a 5 años, imagínense a diez).

AID (art. 5)

¿Cuándo no es probable que la empresa disponga de ganancias futuras? Dos supuestos (párr. 3)

b) En el caso de tratarse de **créditos derivados de deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar fiscalmente por insuficiencia de cuota, cuando habiéndose producido la actividad u obtenido el rendimiento que origine el derecho a la deducción o bonificación, existan dudas razonables sobre el cumplimiento de los requisitos para hacerlas efectivas.**

AID (art. 5)

Cuestiones especiales (párr. 4 y 5)

-Obtener pérdidas en 1 año no impide reconocer un AID, pero sí obtenerlas de forma continua.

-Para poder reconocer un activo debe ser probable que la empresa vaya a obtener beneficios fiscales que permitan compensar las citadas BINs en un plazo no superior al previsto en la legislación fiscal (límite máximo: 10 años, salvo prueba en contra en casos en que la legislación fiscal permita plazos superiores o no establezca límite temporal).

-El plan de negocio empleado por la empresa para realizar sus estimaciones sobre las ganancias fiscales futuras deberá ser acorde con la realidad del mercado y las especificidades de la entidad.

AID (art. 5)

¿Cuándo se considera probable que se disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente para poder recuperar los AID? (párr. 6)

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:

a) En el mismo ejercicio fiscal en el que se prevea reviertan las diferencias temporarias deducibles; o

b) En ejercicios en los que una pérdida fiscal, surgida por una diferencia temporaria deducible, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores.

En la evaluación de si la entidad tendrá suficientes ganancias fiscales en ejercicios futuros, se han de excluir las partidas imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se esperan en ejercicios futuros (por ejemplo, pérdida por deterioro no deducible hasta que se produzca un determinado hito)

AID (art. 5)

AID relacionados con un fondo de comercio (párr. 7)

La diferencia que da lugar a un activo por impuesto diferido que se reconocerá como parte de la contabilización de la combinación si se cumplen los requisitos previstos en los párrafos anteriores (es probable su recuperación…).

Ejemplo

(fuente: Cuestionario RICAC Impuesto sobre Beneficios, 2015)

SOCIEDAD B					
ACTIVO	**VC**	**VR**	**PN Y PASIVO**	**VC**	**VR**
Activo	600	1.000	Capital	150	---
			Reservas	180	---
			Pasivo	270	270
Total	**600**	**1.000**		**600**	**270**

SOCIEDAD C					
ACTIVO	**VC**	**VR**	**PN Y PASIVO**	**VC**	**VR**
Activo	400	450	Capital	100	---
			Reservas	280	---
			Pasivo	20	20
Total	**400**	**700**		**400**	**20**

En esa fecha, los socios de las sociedades B y C acuerdan la absorción de C por B. Adicionalmente se conoce que el valor razonable (neto del efecto impositivo) de las sociedades B y C es de 2.000 u.m. y 500 u.m., respectivamente.

Las sociedades B y C tributan al 25%.

Solución

Por el reconocimiento inicial en B	Debe	Haber
Fondo de comercio	82,5	
Activos	450	
Pasivos		20
PID		12,5
Fondos propios ("Capital + Prima de emisión")		500

Contabilidad en la Sociedad B:

-La diferencia entre el VR de la sociedad C (500) y el VR de los activos identificables adquiridos (450) menos los pasivos asumidos (20 + (**25% x 50**)) se habrían contabilizado como un fondo de comercio: FC = 500 – (450 – 32,5) = 82,5 u.m.

-Además, el activo se habría reconocido por su valor razonable (450) y se debería haber contabilizado el correspondiente PID.

AID (art. 5)

Reconsideración de los AID cada ejercicio (párr. 8)

En la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa reconsiderará la contabilización de todos los AID.

En consecuencia: en ese momento, la empresa dará de baja un activo reconocido con anterioridad si ya no resulta probable su recuperación, o bien registrará cualquier activo de esta naturaleza no reconocido previamente, siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras.

PID (art. 6)

Reconocimiento

TODAS LAS "DIFERENCIAS TEMPORARIAS IMPONIBLES (VER EJEMPLO ANTERIOR), EXCEPTO LAS QUE HAYAN SURGIDO DE:

-El reconocimiento inicial de un fondo de comercio. Sin embargo, **los PID 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, los PDI se reconocen en relación con esta parte del fondo de comercio.

-El reconocimiento inicial de un activo o pasivo **en una transacción que no es una combinación de negocio**s 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).

Valoración de AID y PID (art. 7)

Tipos de gravamen esperados (párr. 1)

- Se valorarán según los **TDG 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.

Valoración de AID y PID (art. 7)

Variación del TDG Nominal o Base Fiscal (párr. 2)

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 pueden ver afectados:

a) El tipo de gravamen nominal a aplicar cuando la entidad recupere o liquide el importe en libros del activo o pasivo.

b) La base fiscal del activo o pasivo.

Medición: se valorarán los AID y PID *utilizando la tasa y la base fiscal que sean coherentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente*.

Valoración de AID y PID (art. 7)

Diferentes tipos de gravamen (párr. 3)

-Si existe una tarifa del impuesto sobre beneficios **con diferentes tipos de gravamen**, los activos y PID se valorarán utilizando el TDG medio esperado para el momento de la reversión.

-**TDG medio esperado en el ejercicio de la reversión**: 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.

Los AID y PID no deben ser descontados (párr. 7).

Reservas de nivelación (exposición de motivos RICAC-IS; art. 105 LIS)

EJEMPLO 1 - RESERVA NIVELACIÓN

EMPRESA BBB	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**
Base imponible previa 2015	280.000	150.000	-10.000	-12.000	50.000	100.000
Reducción por reserva de nivelación (10%)	-28.000					
Adicción por reserva de nivelación			10.000	12.000		6.000
Base imponible	***252.000***	***150.000***	***0***	***0***	***50.000***	***106.000***
Cuota Líquida (25%)	63.000	37.500	0	0	12.500	26.500
Reserva por nivelación pendiente de utilización	28.000	28.000	18.000	6.000	6.000	0

Reservas de nivelación (exposición de motivos RICAC-IS; art. 105 LIS)

EMPRESA BBB	2015
Base imponible previa 2015	280.000
Reducción por reserva de nivelación (10%)	-28.000
Adicción por reserva de nivelación	
Base imponible	***252.000***
Cuota Líquida (25%)	63.000
Reserva por nivelación pendiente de utilización	28.000

ASIENTOS CONTABLES:

2015

Cuenta	Denominación	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	63.000	
4752	HP acreedora por IS		63.000
6301	Impuesto diferido	7.000	
479	Pasivo por diferencia temporaria imponible		7.000
129	Resultado ejercicio	210.000	
112	Reserva Legal		21.000
11X	Reserva de nivelación		28.000
113	Reservas voluntarias		161.000

Asiento a realizar en la aprobación de cuentas (ya en 2016)

Reservas de nivelación (exposición de motivos RICAC-IS; art. 105 LIS)

Consulta DGT V4127-15 (22/12/2015): ¿con qué fecha habrá de contabilizar la dotación de la reserva de nivelación del año 2015?

*"**La reserva**, según se establece expresamente, **debe 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.

El artículo 273 TRLSC establece en su apartado 1 que la junta general resolverá sobre la aplicación del resultado del ejercicio de acuerdo con el balance aprobado.

*En consecuencia, **será en el momento determinado por la norma mercantil para la aplicación del resultado del ejercicio cuando deberá dotarse la reserva de nivelación*** (por ejemplo: 30 de junio de 2016, respecto de los resultados de 2015).

Reservas de nivelación (exposición de motivos RICAC-IS; art. 105 LIS)

¿Qué ocurre cuando el ejercicio anterior tiene un resultado contable negativo y resultado fiscal positivo?

EJEMPLO 2 - RESERVA NIVELACIÓN

Ejercicio 2015	
Resultado contable antes de impuestos	-25000
Diferencia permanente por multas	30000
Base imponible positiva	5000
Reducción por reserva nivelación (10%)	-500
Base imponible	4500
Cuota (25%)	1125
Ejercicio 2016	
Resultado contable antes de impuestos	30000
Base imponible positiva	30000
Reducción por reserva nivelación (10%)	-3000
Base imponible	27000
Cuota (25%)	6750

2015

Cuenta	Denominación	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	1.125	
4752	HP acreedora por IS		1.125
6301	Impuesto diferido	125	
479	Pasivo por diferencia temporaria imponible		125
129	Resultado ejercicio		26.250
121	Resultados negativos ejercicios anteriores	26.250	

NO SE HA PODIDO DOTAR RESERVA, SE DOTARÁ CON LOS PRIMEROS RESULTADOS POSITIVOS DE EJERCICIOS SIGUIENTES.

2016

Cuenta	Denominación	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	6.750	
4752	HP acreedora por IS		6.750
6301	Impuesto diferido	750	
479	Pasivo por diferencia temporaria imponible		750
129	Resultado ejercicio	22.500	
112	Reserva Legal		2.250
11X	Reserva de nivelación (3.000+500)		3.500
113	Reservas voluntarias		16.750

SE DOTA LA RESERVA QUE FALTABA

Reservas de capitalización (exposición de motivos RICAC-IS; art. 25 LIS)

Consulta DGT V4127-15 (22/12/2015): ¿con qué fecha habrá de contabilizar la dotación de la reserva de capitalización del año 2015?

Solo a la finalización del período impositivo es posible conocer el incremento de FFPP que se haya realizado en dicho período, habiéndose por tanto generado un incremento en las reservas de la entidad, ***el cumplimiento formal relativo a registrar en balance una reserva calificada como indisponible con absoluta separación y título separado se entenderá cumplido siempre que la dotación formal de dicha reserva de capitalización se produzca en el plazo legalmente previsto en la normativa mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente al período impositivo en que se aplique la reducción****.*

En concreto, a efectos de aplicar una reducción en la base imponible del periodo impositivo 2015 ***podrá aplicarse la reducción prevista en dicho artículo en la base imponible del período impositivo 2015, disponiéndose del plazo previsto en la norma mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio 2015 para reclasificar la reserva correspondiente a la reserva de capitalización****, con objeto de que la misma figure en el balance con absoluta separación y título apropiado, aunque dicho cumplimiento formal se realice en el balance de las cuentas anuales del ejercicio 2016 y no en el de 2015. Esta reserva será indisponible durante el plazo de 5 años desde el 31 de diciembre de 2015.*

PERIODIFICACIÓN DE DIFERENCIAS PERMANENTES Y OTRAS VENTAJAS FISCALES (art. 8 RICAC-IS)

Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales (art. 8)

Minoración del gasto por IS que surge de las diferencias permanentes y las deducciones y otras ventajas fiscales aplicadas en un ejercicio → Podrá ser periodificada:

-contabilizándose como un ingreso en PN para su posterior reconocimiento en PYG 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 a NRV «Subvenciones, donaciones y legado recibidos» del PGC).

Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales (art. 8)

Contabilización en cuentas ("Ajustes por cambio de valor"):

1370. «Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios»

1371. «Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios»

Movimientos:

a) ABONO, al cierre del ejercicio, con cargo a las cuentas 834. «Ingresos fiscales por diferencias permanentes» y 835. «Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones».

b) CARGO, al cierre del ejercicio, por la parte imputada en el ejercicio a pérdidas y ganancia, a las cuentas 836. «Transferencia de diferencias permanentes» y 837. «Transferencia de deducciones y bonificaciones».

Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales (art. 8)

Adquisición de un activo: 100.000
Deducción fiscal asociada a la adquisición del activo: 2.000
Período de amortización: 10 años

Reconocimiento de la deducción a periodificar	Debe	Haber
6301-Impuesto diferido	2.000	
835 – Ingresos por deducciones y bonificaciones		2.000
Imputación anual de la deducción	**Debe**	**Haber**
837-Transferencia de deducciones y bonific.	200	
6301-Impuesto diferido		200

(Continúa)

Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales (art. 8)

Finalmente:

“Regularización” de la partida de patrimonio neto	Debe	Haber
835 – Ingresos por deducciones y bonifcaciones	2.000	
837-Transferencia de deducciones y bonificaciones		200
1371. «Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios»		1.800

Deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar

En el ejercicio 2015, la empresa derecho a deducciones para incentivar actividades de I+D por importe de 14.000 euros, de las cuales únicamente ha podido deducir 10.000 en la liquidación del IS del ejercicio corriente. El tipo de gravamen es 28%.

Reconocimiento del AID	Debe	Haber
4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	4.000	
6301-Impuesto diferido		4.000

Nota: NO RECONOCER ESTE TIPO DE AID EN BASE AL 5 RICAC IS: ***"3. Salvo prueba en contrario, no se considera probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en los siguientes supuestos […] b) En el caso de tratarse de créditos derivados de deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar fiscalmente por insuficiencia de cuota, cuando habiéndose producido la actividad u obtenido el rendimiento que origine el derecho a la deducción o bonificación, existan dudas razonables sobre el cumplimiento de los requisitos para hacerlas efectivas."***

PROVISIONES Y CONTIGENCIAS POR IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS (art. 18 RICAC-IS)

Provisiones y contingencias derivadas del IS (art. 18)

1. Las OBLIGACIONES PRESENTES de naturaleza fiscal, SE DERIVEN O NO DE UN ACTA DE INSPECCIÓN → Contabilizar PROVISIÓN por el importe estimado de la deuda tributaria.

2. CONTABILIZACIÓN DEL PASIVO:

-Con cargo a los conceptos de gasto correspondientes a los distintos componentes que la integran.

-Se contabilizará como una "PROVISIÓN" (cuenta 141 o 5291) o como una "DEUDA CON AAPP" (subgrupo 47, en caso de importe determinado).

Excesos de provisiones (art. 18)

3. Contabilización de la contrapartida de la provisión o deuda cierta:

a) La cuota del impuesto sobre sociedades del ejercicio en curso (¿¿??) → cuenta 633. «Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios».

b) Intereses correspondientes al ejercicio en curso (¿¿??) → se contabilizarán como un gasto financiero.

c) Por ejercicios anteriores (gastos financieros y cuotas)

-Debido a error → En cuenta de "reservas."

-Por un cambio de estimación → cuentas de los subgrupos 63 y 66.

d) Sanción: cuenta 678. «Gastos excepcionales».

Provisiones y contingencias derivadas del IS (art. 18)

4. Contabilización de excesos de provisiones:

a) **Excesos en gasto (cuota) por IS →** se podrá emplear la cuenta 638. «Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios» (matiz del ponente: nada dice acerca de corrección de errores en las provisiones).

b) **Excesos en intereses correspondientes al ejercicio o a ejercicios anteriores →** abono en cuentas del subgrupo 76 (matiz del ponente: tratamiento asimétrico en relación a contabilización de los gastos por provisiones, ver transparencia anterior).

c) **Excesos en sanciones → Cuenta 778 «Ingresos excepcionales».**