

# Casos prácticos del Impuesto sobre Sociedades



Fernando Borrás Amblar  
Antonio P. Martínez Alfonso

© Fernando Borrás Amblar y Antonio P. Martínez Alfonso, 2024  
© LA LEY Soluciones Legales, S.A.

**LA LEY Soluciones Legales, S.A.**

C/ Collado Mediano, 9  
28231 Las Rozas (Madrid)

Tel: 91 602 01 82

e-mail: [clienteslaley@aranzadilaley.es](mailto:clienteslaley@aranzadilaley.es)

<https://www.aranzadilaley.es>

**Primera edición:** Abril 2024

**Depósito Legal:** M-9685-2024

**ISBN versión impresa:** 978-84-9954-853-1

**ISBN versión electrónica:** 978-84-9954-854-8

Diseño, Preimpresión e Impresión: LA LEY Soluciones Legales, S.A.

*Printed in Spain*

© **LA LEY Soluciones Legales, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, LA LEY Soluciones Legales, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, o cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, LA LEY SOLUCIONES LEGALES se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

**Nota de la Editorial:** El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **LA LEY Soluciones Legales, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

# Índice Sistemático

PRESENTACIÓN.....	17
<b>CAPÍTULO PRELIMINAR LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. REGULACIÓN Y ASPECTOS PRÁCTICOS.....</b>	<b>20</b>
1. CONSIDERACIONES PREVIAS .....	23
2. CÁLCULO DEL GASTO POR IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS (IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES) Y REGISTRO DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS FISCALES DIFERIDOS EN LAS CUENTAS 474 Y 479 DEL PGC.....	24
SUPUESTO 1. Valor contable y base fiscal de un activo.....	28
SUPUESTO 2. Valor contable y base fiscal de un pasivo .....	28
SUPUESTO 3. Contabilización del gasto/ingreso por Impuesto sobre Beneficios	33
SUPUESTO 3 Bis. Contabilización del gasto/ingreso por Impuesto sobre Beneficio	35
SUPUESTO 4. Impuesto diferido. Activos y pasivos por impuesto diferido.....	39
SUPUESTO 5. Impuesto diferido. Activos y pasivos por impuesto diferido.....	41
SUPUESTO 6. Diferencias temporarias originadas exclusivamente por diferencias temporales .....	44
3. CASOS PRÁCTICOS PARA LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS Y SUS EFECTOS EN LA BI DEL IS. HECHOS ECONÓMICOS REGISTRADOS EN PATRIMONIO NETO Y SU EFECTO FISCAL. REGISTRO DE LAS DEDUCCIONES FISCALES NO APLICADAS EN LA LIQUIDACIÓN DEL IS. REGISTRO DEL IS EN LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN.....	48
SUPUESTO 7. Diferencias permanentes, diferencias temporarias temporales y derechos por deducciones pendientes de aplicación: contabilización de los activos y pasivos fiscales.....	50
SUPUESTO 7 bis. Resolver el mismo ejercicio pero suponiendo que las deducciones a que tiene derecho son de 35.000 euros y que el resultado contable negativo antes de impuestos obtenido por la empresa es de -100.000 euros.....	51
SUPUESTO 8. Contabilización del Impuesto sobre Beneficios en Empresas de Reducida Dimensión (ERD).....	53
4. EFECTOS FISCALES DE LOS GASTOS DERIVADOS DE LAS TRANSACCIONES CON LOS INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO PROPIOS: CONSTITUCIÓN DE UNA SOCIEDAD O AMPLIACIÓN DE CAPITAL .....	54
SUPUESTO 9. Efectos fiscales de los gastos derivados de las transacciones con los instrumentos de patrimonio propios. Constitución de una sociedad ...	56
5. SUPUESTOS GLOBALES PARA LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES .....	58
SUPUESTO 10. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades y contabilización del Impuesto sobre Beneficios en empresas de reducida dimensión.....	58
SUPUESTO 11. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades y contabilización del Impuesto sobre Beneficios en empresas de reducida dimensión.....	67
6. VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO. MODIFICACIÓN DEL TIPO DE GRAVAMEN.....	70

SUPUESTO 12. Valoración de activos y pasivos por impuesto diferido. Modificación del tipo de gravamen (I).....	70
SUPUESTO 13. Valoración de activos y pasivos por impuesto diferido. Modificación del tipo de gravamen (II).....	72
<b>CAPÍTULO 1 SUPUESTOS EN RELACIÓN AL CONTENIDO DE LOS ARTÍCULOS 1 A 9 Y DEL 118 A 132 DE LA LEY 27/2014 DEL IS.....</b>	<b>76</b>
SUPUESTO 1. Calificación de una entidad como patrimonial en el Impuesto sobre Sociedades.....	77
SUPUESTO 2. Cálculo y clasificación de los activos afectos y no afectos para determinar si la sociedad es patrimonial .....	80
SUPUESTO 2 bis. Cálculo y clasificación de los activos afectos y no afectos para determinar si la sociedad es patrimonial .....	82
SUPUESTO 3. Regularización fiscal en el IS por irregularidades contables .....	82
SUPUESTO 4. Legalización de libros, formulación de cuentas, celebración de junta general para la aprobación de las mismas y depósito de las cuentas anuales.....	84
SUPUESTO 5. Plazo de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades .....	89
SUPUESTO 6. Tributación de las sociedades civiles .....	90
<b>CAPÍTULO 2 IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS .....</b>	<b>94</b>
SUPUESTO 1. Gastos contabilizados en un ejercicio posterior al del devengo de los mismos .....	100
SUPUESTO 2. Cambio de criterios contables.....	103
SUPUESTO 3. Operaciones a plazos .....	105
SUPUESTO 4. Operaciones a plazos. Ventas de mercaderías. Intereses implícitos en la venta .....	106
SUPUESTO 5. Operaciones a plazos. Operación corriente de ventas con precio aplazado. Intereses explícitos .....	108
SUPUESTO 6. Operaciones a plazos. Venta de un inmovilizado material .....	110
SUPUESTO 7. Reversión de un gasto que no fue deducible .....	113
SUPUESTO 8. Pérdidas por deterioro y venta a una entidad vinculada.....	114
SUPUESTO 9. Pérdidas por deterioro y venta a una entidad vinculada.....	115
SUPUESTO 10. Pérdidas en venta de activos y recompra posterior del mismo bien.....	116
SUPUESTO 11. Deterioro de valor no deducible en activos del inmovilizado no amortizables .....	116
SUPUESTO 12. Deterioro de valor no deducible en activos no corrientes amortizables.....	118
SUPUESTO 13. Imputación de los deterioros de créditos y provisiones contabilizando un activo por impuesto diferido (art. 11.12 LIS) y que generan un derecho de crédito frente a la administración tributaria por el artículo 130 LIS.....	123
SUPUESTO 14. Imputación temporal de las quitas en los concursos .....	125
SUPUESTO 15. Imputación temporal de las quitas en los concursos .....	126
<b>CAPÍTULO 3 DEDUCIBILIDAD FISCAL DE LAS AMORTIZACIONES .....</b>	<b>134</b>
SUPUESTO 1. Determinación de los coeficientes de amortización (amortización por el método lineal).....	135

SUPUESTO 1 bis. Amortización contable y amortización fiscal. Amortización independiente de cada parte del inmovilizado que tenga coste significativo y vida útil distinta.....	142
SUPUESTO 2. Determinación de los coeficientes de amortización por el método degresivo. Suma de dígitos.....	145
SUPUESTO 3. Amortización de las renovaciones o mejoras.....	149
SUPUESTO 4. Limitación en la amortización de los años 2013 y 2014, y su reversión en los años siguientes .....	151
SUPUESTO 5. Amortización del fondo de comercio y derechos de traspaso .....	152
SUPUESTO 6. Gasto contable y fiscal de un inmovilizado intangible, calificado anteriormente de vida útil indefinida, por el método retroactivo.....	154
SUPUESTO 7. Gasto contable y fiscal de un inmovilizado intangible, calificado anteriormente de vida útil indefinida, por el método prospectivo .....	155
SUPUESTO 8. Gasto contable y fiscal del fondo de comercio por el método retroactivo.....	156
SUPUESTO 9. Amortización de activos intangibles adquiridos a empresas del grupo .....	159
SUPUESTO 10. Amortización de bienes afectos a actividades de I+D.....	160
SUPUESTO 11. Amortización de gastos por I+D activados.....	161
SUPUESTO 12. Libertad de amortización en empresas de reducida dimensión por creación de empleo .....	163
SUPUESTO 13. Calculo del incentivo por amortizaciones en empresas de reducida dimensión. Art. 101 A 105 de la LIS.....	167
<b>CAPÍTULO 4 CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO, OPERACIONES DE RENTING Y ARRENDAMIENTOS OPERATIVOS .....</b>	<b>172</b>
1. OPERACIONES DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO .....	173
2. OPERACIONES DE ARRENDAMIENTO OPERATIVO.....	176
3. OPERACIONES DE VENTA CON ARRENDAMIENTO FINANCIERO POSTERIOR. LEASE BACK.....	177
SUPUESTO 1. Arrendamiento financiero .....	178
SUPUESTO 2. Arrendamiento financiero en ERD .....	180
SUPUESTO 3. Arrendamiento financiero. Aplicación de los excesos.....	182
SUPUESTO 4. Arrendamiento financiero con carencia en el pago de capital.....	184
SUPUESTO 5. Arrendamiento financiero sobre un inmueble (leasing inmobiliario). Análisis de las repercusiones fiscales .....	186
SUPUESTO 6. Arrendamiento financiero sobre un inmueble (leasing inmobiliario) con una entrega inicial (cuota cero no financiada) por parte de la empresa. El contrato de arrendamiento cumple las condiciones exigidas por el artículo 106 de la LIS .....	196
SUPUESTO 7. Tratamiento contable y ajustes fiscales de un contrato de arrendamiento operativo que incorpora un periodo de carencia .....	204
SUPUESTO 8. Contabilización de un contrato de arrendamiento operativo de un local de negocio con «rentas escalonadas» .....	209
SUPUESTO 9. Inmuebles destinados al arrendamiento con opción de compra..	212
SUPUESTO 10. Contrato de renting de maquinaria que no cumple las condiciones para ser operativo .....	216
SUPUESTO 11. Contrato de renting de maquinaria. Arrendamiento operativo ..	219
<b>CAPÍTULO 5 DEDUCIBILIDAD FISCAL DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO .....</b>	<b>222</b>
SUPUESTO 1. Deterioro de créditos por posibles insolvencias de deudores.....	223

SUPUESTO 2. Deterioros de créditos por insolvencias de deudores en entidades de reducida dimensión (ERD).....	228
SUPUESTO 3. Deterioro y posterior transmisión de un activo no amortizable...	229
SUPUESTO 4. Deterioro y posterior transmisión de un activo no amortizable...	231
SUPUESTO 5. Deterioro y posterior transmisión de un activo amortizable .....	232
SUPUESTOS sobre deterioros y transmisión de acciones y participaciones en el capital .....	234
SUPUESTO 6. Deterioro de acciones que no cumplen el requisito del artículo 21.1.A) de la LIS .....	236
SUPUESTO 7. Deterioro de acciones que cumplen el requisito del artículo 21.1.A) de la LIS .....	236
SUPUESTO 8. Transmisión acciones con pérdidas que cumplen el requisito del artículo 21.1.A) de la LIS.....	237
SUPUESTO 9. Transmisión acciones con pérdidas que no cumplen el requisito del artículo 21.1.A) de la LIS.....	237
SUPUESTO 10. Deterioro y posterior transmisión de acciones que no cumplen el requisito del artículo 21.1.A) de la LIS .....	238
SUPUESTO 11. Deterioro y posterior transmisión de acciones que cumplen el requisito del artículo 21.1.A) de la LIS .....	239
SUPUESTO 12. Deterioro y posterior transmisión a entidades del grupo de acciones que no cumplen el requisito del artículo 21.1.A) de la LIS .....	240
SUPUESTO 13. Deterioro y posterior transmisión a entidades del grupo de acciones que cumplen el requisito del artículo 21.1.A) de la LIS .....	241
SUPUESTO 14. Reversión del deterioro integrado con anterioridad a 2013 .....	243
SUPUESTO 15. Reversión del deterioro integrado con anterioridad a 2013, con aumento de fondos propios antes del ejercicio 2020 .....	243
SUPUESTO 16. Transmisión de las participaciones durante el periodo 2016 a 2020, con deterioros pendientes anteriores a 2013 .....	245
<b>CAPÍTULO 6 DEDUCIBILIDAD FISCAL DE LAS PROVISIONES.....</b>	<b>248</b>
SUPUESTO 1. Provisión para responsabilidades .....	250
SUPUESTO 2. Provisión para riesgos y gastos.....	250
SUPUESTO 3. Provisión para riesgos derivados de garantías de reparación y revisión. Registro contable y limite que establece el art. 14.9 de la LIS....	252
SUPUESTO 4. Provisión por contratos onerosos .....	255
SUPUESTO 5. Provisión por pagos en instrumentos de patrimonio .....	258
SUPUESTO 6. Provisión para actuaciones medioambientales .....	258
SUPUESTO 7. Provisión para reestructuraciones.....	260
SUPUESTO 8. Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado .....	261
<b>CAPÍTULO 7 GASTOS NO DEDUCIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES</b>	<b>266</b>
SUPUESTO 1. Gastos no deducibles contabilizados por la empresa.....	269
SUPUESTO 2. Retribución de administradores y de socios-administradores .....	275
SUPUESTO 3. Gastos financieros para adquirir participaciones del grupo .....	277
SUPUESTO 4. Variación en el valor de los activos financieros de la cartera de negociación.....	278
SUPUESTO 5. Gastos por donaciones a entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002, y a entidades parcialmente exentas .....	279
SUPUESTO 6. Caso global gastos por donaciones a entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002, y a entidades parcialmente exentas.....	285

SUPUESTO 7. Gastos prestados desde paraísos fiscales .....	287
SUPUESTO 8. Gastos con entidades vinculadas en los términos del 15 bis de la LIS que no generan ingreso .....	288
SUPUESTO 9. Caso global gastos no deducibles de origen diverso .....	289
SUPUESTO 10. Operaciones con acciones/participaciones propias .....	297
SUPUESTO 11. Gasto deducible o no del modelo 600 del ITP y AJD en préstamo hipotecario que paga el prestatario por cuenta de la parte prestamista .....	301
<b>CAPÍTULO 8 LIMITACIÓN FISCAL DE LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS .....</b>	<b>304</b>
SUPUESTO 1. Determinación de los gastos financieros deducibles, siendo los gastos financieros netos inferiores a 1.000.000 € .....	312
SUPUESTO 2. Determinación de los gastos financieros deducibles siendo los gastos financieros netos superiores a 1.000.000 € .....	313
SUPUESTO 3. Determinación de los gastos financieros deducibles siendo los gastos financieros netos superiores a 1.000.000 € .....	314
SUPUESTO 4. Determinación de los gastos financieros deducibles en varios ejercicios: aplicación de la limitación y de los excesos .....	315
SUPUESTO 5. Determinación de los gastos financieros deducibles, gastos financieros pendientes de deducir y determinación de las cantidades para adicionar al límite de los 5 ejercicios posteriores .....	316
SUPUESTO 6. Determinación de los gastos financieros deducibles, gastos financieros pendientes de deducir y determinación de las cantidades para adicionar al límite de los 5 ejercicios posteriores .....	318
SUPUESTO 7. Determinación de los gastos financieros deducibles, gastos financieros pendientes de deducir y determinación de las cantidades que podrán incrementar el límite en los 5 ejercicios posteriores .....	319
SUPUESTO 8. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros por operaciones de apalancamiento financiero (operaciones Leveraged Buy Out – LBO) .....	320
SUPUESTO 9. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros por operaciones de apalancamiento financiero (operaciones LBO) .....	321
SUPUESTO 10. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros por operaciones de apalancamiento financiero (operaciones LBO) .....	322
SUPUESTO 11. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros por operaciones de apalancamiento financiero (operaciones LBO), derivados de deudas con empresas del grupo (art. 15.H de la LIS) .....	324
SUPUESTO 12. Análisis de la limitación de los gastos financieros en el régimen de consolidación fiscal. Particularidades a considerar .....	325
<b>CAPÍTULO 9 OPERACIONES SOCIETARIAS QUE SE VALORAN A VALOR DE MERCADO .....</b>	<b>332</b>
SUPUESTO 1. Ampliación de capital por compensación de créditos .....	335
SUPUESTO 1 bis. Análisis contable, fiscal y mercantil de las ampliaciones de capital por compensación de créditos sobre la base del supuesto anterior. La condonación de deudas frente a la ampliación de capital por compensación de las mismas .....	337
SUPUESTO 2. Donaciones entre terceros no socios .....	339
SUPUESTO 3. Efecto conjunto en el IVA y en el IS de una donación de bienes del activo corriente (mercaderías) entre terceros .....	343

SUPUESTO 3 bis. Resolver el mismo caso pero suponiendo que el valor de mercado del pavimento cerámico es de 60.000 €.....	343
SUPUESTO 4. Permutas.....	345
SUPUESTO 5. Aportación no dineraria: régimen general y régimen especial....	347
SUPUESTO 6. Disolución de sociedades.....	350
SUPUESTO 7. Separación de socios.....	354
SUPUESTO 8. Reducción de capital con devolución de aportaciones.....	357
SUPUESTO 9. Reducción de capital con devolución de aportaciones que superan el precio de adquisición de las mismas por los socios.....	360
SUPUESTO 10. Reducción de capital en una SICAV.....	364
SUPUESTO 11. Reparto de la prima de emisión o asunción en dinero.....	365
SUPUESTO 12. Reparto de la prima de emisión o asunción en especie.....	368
SUPUESTO 13. Reparto de dividendos en especie.....	370
SUPUESTO 14. Fusiones.....	373
SUPUESTO 15. Escisión total.....	387
SUPUESTO 16. Escisión parcial.....	397
<b>CAPÍTULO 10 OPERACIONES ENTRE PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS</b>	<b>414</b>
SUPUESTO 1. Operación vinculada entre la sociedad y el socio contabilizada de distintas maneras.....	419
SUPUESTO 2. Operación vinculada entre el socio y la sociedad contabilizada de distintas maneras.....	423
SUPUESTO 3. Prestamos entre la sociedad y el socio persona física.....	426
SUPUESTO 4. Préstamos entre el socio persona física y la sociedad.....	430
SUPUESTO 5. Préstamos entre el socio persona jurídica y la sociedad.....	434
SUPUESTO 6. Venta de mercaderías de la sociedad al socio.....	448
SUPUESTO 7. Venta de mercaderías del socio a la sociedad.....	450
SUPUESTO 8. Aplicación del ajuste secundario o de calificación (art. 18.11) A otros casos de vinculación en el que no sea por relación socio-entidad o viceversa	453
SUPUESTO 9. Operaciones vinculadas por prestación de servicios de socios personas físicas a sociedades que prestan servicios profesionales.....	455
SUPUESTO 10. Socio profesional persona física con trabajos realizados exclusivamente por el socio.....	458
SUPUESTO 11. Análisis de la restitución patrimonial prevista en el artículo 20 del RIS entre dos sociedades vinculadas por venta de mercancías.....	459
SUPUESTO 12. Calificación de rentas en el IRPF y operaciones del socio profesional persona física con su sociedad. Solicitud de restitución patrimonial al practicar liquidación la inspección.....	463
SUPUESTO 13. Registro contable y análisis de la retención/ingreso a cuenta a practicar en las operaciones vinculadas por aplicación del ajuste secundario o de calificación de rentas.....	470
SUPUESTO 14. Donaciones/aportaciones irrevocables de socios a sus entidades en las que participan (relación socio-sociedad).....	478
SUPUESTO 15. Condonaciones de deudas socio-entidad y entidad-socio.....	485
SUPUESTO 16. las operaciones vinculadas en el IVA (art. 79.5 LIVA).....	492
<b>CAPÍTULO 11 OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN E INFORMACIÓN EN EL MODELO 232 DE LAS OPERACIONES REALIZADAS ENTRE PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS</b>	<b>496</b>
1. INTRODUCCIÓN TEÓRICA Y ASPECTOS FUNDAMENTALES DE LAS OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN Y DE DECLARACIÓN.....	499

2. ANÁLISIS DE LAS OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN .....	501
3. ANÁLISIS DE LA OBLIGACIÓN DE DECLARACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS .....	506
4. CONCLUSIONES.....	512
5. SUPUESTOS PARA LA APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN E INFORMACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS .....	514
SUPUESTO 1. Documentación e información de las operaciones vinculadas en entidades de reducida dimensión.....	514
SUPUESTO 2. Documentación e información de las operaciones vinculadas en entidades con una cifra de negocios entre 10.000.000 Y 45.000.000 euros.....	518
SUPUESTO 3. Importe de las operaciones vinculadas puestas en conexión con la cifra de negocios de la entidad.....	521
SUPUESTO 4. Operaciones vinculadas por entidad que se dedica al arrendamiento de inmuebles.....	523
SUPUESTO 5. Operaciones genéricas, compra y venta de mercancías .....	526
SUPUESTO 6. Operaciones con intangibles y venta de inmuebles .....	527
SUPUESTO 7. Servicios administrativos, intereses de prestamos y devolución de prestamos. Grupo mercantil .....	528
SUPUESTO 8. Operaciones específicas por venta de inmuebles.....	531
SUPUESTO 9. Operaciones generales y operaciones específicas .....	533
SUPUESTO 10. Operaciones de arrendamiento de inmuebles.....	534
SUPUESTO 11. Operaciones con socios que facturan en el régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos.....	537
SUPUESTO 12. Operaciones con sueldos y salarios .....	538
SUPUESTO 13. Operaciones vinculadas socio persona física – sociedad por prestación de servicios profesionales a la sociedad. Artículo 18.6 de la LIS.....	539
SUPUESTO 14. Casos prácticos para la preparación y elaboración de las obligaciones de documentación entre personas o entidades vinculadas y la aplicación de los métodos de valoración previstos en el artículo 18.4 de la LIS .....	545
6. LAS OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN CONTABLE DE LAS OPERACIONES VINCULADAS EN EL ÁMBITO DE LAS CUENTAS ANUALES .....	562
<b>Capítulo 12 RENTAS PROCEDENTES DE DIVIDENDOS Y DE TRANSMISIONES DE VALORES REPRESENTATIVOS DE LOS FONDOS PROPIOS DE ENTIDADES RESIDENTES Y NO RESIDENTES.....</b>	<b>576</b>
SUPUESTO 1. Exención de dividendos. Cuestiones generales de porcentajes de participación .....	578
SUPUESTO 2. Dividendos recibidos de sociedades holding.....	584
SUPUESTO 3. Dividendos recibidos de sociedades que no son holding segun el artículo 21 de la LIS .....	590
SUPUESTO 4. Intereses percibidos por un préstamo participativo .....	590
SUPUESTO 5. Rentas positivas derivadas de la transmisión de participaciones..	591
SUPUESTO 6. Aplicación del artículo 21.3 A otros supuestos en el establecidos ....	594
SUPUESTO 7. Artículo 21.4 LIS. Transmisión de participaciones que se hubiesen valorado de acuerdo con el régimen especial del Capítulo VII del Título VII de la LIS .....	598

SUPUESTO 8. Transmisión de acciones de sociedades patrimoniales.....	604
SUPUESTO 9. No integración de las rentas negativas obtenidas en la transmisión de participaciones .....	606
SUPUESTO 10. Casos particulares establecidos en el artículo 21.7 de la LIS, en cuanto a la integración de las rentas negativas obtenidas en la transmisión de participaciones .....	612
SUPUESTO 11. Rentas negativas obtenidas en la extinción de una entidad.....	615
SUPUESTO 12. Dividendos y rentas positivas procedentes de la transmisión de participaciones a las que se les continúa aplicando la exención total a partir de 1/1/2X21 .....	616
<b>CAPÍTULO 13 RENTAS OBTENIDAS EN EL EXTRANJERO A TRAVÉS DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. DEDUCCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.....</b>	<b>620</b>
SUPUESTO 1. Rentas positivas obtenidas por un establecimiento permanente..	622
SUPUESTO 2. Rentas negativas obtenidas por un establecimiento permanente.	623
SUPUESTO 3. Trabajos realizados en el extranjero.....	626
SUPUESTO 4. Rentas en el extranjero de un establecimiento permanente .....	628
SUPUESTO 5. Intereses de cuentas corrientes en el extranjero .....	630
SUPUESTO 6. Cánones percibidos en el extranjero.....	630
SUPUESTO 7. Ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de un inmueble en el extranjero.....	631
SUPUESTO 8. Dividendos obtenidos en el extranjero de un sociedad que tiene un porcentaje inferior al 5%.....	632
SUPUESTO 9. Dividendos de una sociedad que no realiza actividades empresariales .....	632
SUPUESTO 10. Rentas procedentes de la transmisión de participaciones en porcentaje inferior al 5%.....	635
<b>CAPÍTULO 14 REDUCCIÓN DE RENTAS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES.....</b>	<b>638</b>
SUPUESTO 1. Inmovilizados intangibles cedidos por contrato con anterioridad a 29/07/2013, habiendo optado el obligado tributario por la opción de la D.T. 20 de la LIS .....	641
SUPUESTO 2. Inmovilizados intangibles cedidos por contrato entre el 29/07/2013 y el 1/07/2016, habiendo optado el obligado tributario por la opción de la D.T. 20 de la LIS .....	643
SUPUESTO 3. Trasmisiones de activos intangibles que anteriormente hubieran estado cedidos y hubieran ejercitado la opción establecida en la D.T. 20 de la LIS.....	644
SUPUESTO 4. Cesión de una licencia o know-how, a lo largo de distintos periodos..	645
SUPUESTO 5. Cesiones de activo intangibles realizados a partir de 2017 .....	646
SUPUESTO 6. Cesiones y transmisiones de activo intangibles realizados a partir de 2017, y en uno de los años tiene pérdidas .....	647
<b>CAPÍTULO 15 LA RESERVA DE CAPITALIZACIÓN. LA RESERVA DE NIVELACIÓN (DE EXCLUSIVA APLICACIÓN EN ERD) .....</b>	<b>652</b>
1. LA RESERVA DE CAPITALIZACIÓN.....	655
SUPUESTO 1. Determinación de la reserva de capitalización (RC) siendo esta superior al límite de aplicación .....	658

SUPUESTO 2. Determinación de la reserva de capitalización con aplicación del límite. Cantidades a aplicar en los dos ejercicios posteriores .....	661
SUPUESTO 3. Imposibilidad de dotar la reserva de capitalización por no incrementarse los fondos propios.....	663
SUPUESTO 4. Determinación de la reserva de capitalización con pérdidas en el ejercicio, pero con BI positiva.....	664
SUPUESTO 5. Determinación de la reserva de capitalización con el pago de dividendos a cuenta .....	666
SUPUESTO 6. Determinación de la reserva de capitalización por variación de las reservas voluntarias y cómputo de la reserva de capitalización de otros ejercicios.....	668
SUPUESTO 7. Determinación de la reserva de capitalización en varios ejercicios. Mantenimiento de los fondos propios.....	671
SUPUESTO 8. Determinación de la reserva de capitalización en varios ejercicios. Dotación de la misma y aplicación de cantidades pendientes.....	673
SUPUESTO 9. Determinación de la reserva de capitalización en caso de separación de un socio .....	676
SUPUESTO 10. Determinación de la reserva de capitalización en caso de ampliaciones y reducciones de capital .....	678
SUPUESTO 11. Determinación de la reserva de capitalización en varios ejercicios, con reparto de dividendos dentro del plazo de los 5 años siguientes .	680
SUPUESTO 12. Determinación de la reserva de capitalización en un ejercicio e incumplimiento del mantenimiento del incremento de fondos propios pasados cinco años .....	686
SUPUESTO 13. Determinación de la reserva de capitalización del ejercicio con o sin incremento de fondos propios o con fondos propios negativos. BI positiva y cantidades por incentivo de RC pendientes de aplicar .....	690
2. LA RESERVA DE NIVELACIÓN .....	694
SUPUESTO 1. Determinación de la reserva de nivelación en un ejercicio.....	697
SUPUESTO 2. Determinación de la reserva de nivelación y su reversión en varios ejercicios .....	704
SUPUESTO 3. Determinación de la reserva de capitalización y de la reserva de nivelación .....	706
SUPUESTO 4. Determinación de la reserva de capitalización y de la reserva de nivelación .....	710
SUPUESTO 5. Determinación del incentivo por reserva de nivelación de bases imponibles .....	712
<b>CAPÍTULO 16 LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS.....</b>	<b>716</b>
1. PLAZO DE COMPENSACIÓN .....	717
2. LIMITACIÓN A LA COMPENSACIÓN.....	718
3. RESTRICCIONES A LA COMPENSACIÓN .....	720
4. COMPROBACIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES NEGATIVAS .....	721
5. EL EJERCICIO DEL DERECHO A COMPENSAR BASES IMPONIBLES NEGATIVAS	721
6. INFORMACIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES NEGATIVAS (BINS) APLICADAS Y PENDIENTES DE APLICAR EN EL MODELO 200 DEL IS .....	723
SUPUESTO 1. Resultado contable negativo y base imponible negativa .....	724
SUPUESTO 2. Resultado contable positivo y base imponible negativa .....	726
SUPUESTO 3. Determinación de la base imponible compensable en función de distintos importe netos de cifra de negocios del ejercicio anterior .....	727

SUPUESTO 4. Límites a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores .....	728
SUPUESTO 5. Compensación de bases imponibles negativas en entidades de nueva creación.....	729
SUPUESTO 6. Bases imponibles negativas y quitas derivadas de la aplicación de la Ley Concursal.....	730
SUPUESTO 7. Bases imponibles negativas y extinción de la entidad.....	733
SUPUESTO 8. Bases imponibles negativas que no podrán ser objeto de compensación .....	734
SUPUESTO 9. La comprobación por la administración de las bases imponibles negativas .....	738
SUPUESTO 10. El ejercicio del derecho a la compensación de las bases imponibles negativas.....	741
<b>CAPÍTULO 17 BONIFICACIONES EN LA CUOTA.....</b>	<b>748</b>
SUPUESTO 1. Rentas procedentes de entidades con domicilio fiscal en ceuta o melilla y con rentas inferiores a 400.000 euros .....	751
SUPUESTO 2. Rentas procedentes de entidades con domicilio fiscal en ceuta o melilla de actividades que cierran un ciclo mercantil.....	752
SUPUESTO 3. Rentas procedentes de alquileres de bienes situados en ceuta o melilla de una entidad no residente en ceuta o melilla .....	755
SUPUESTO 4. Rentas procedentes de entidades con domicilio fiscal en ceuta o melilla de actividades que cierran un ciclo mercantil.....	755
SUPUESTO 5. Bonificación por prestación de servicios públicos.....	756
<b>CAPÍTULO 18 DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA REALIZACIÓN DE DETERMINADAS ACTIVIDADES (INCENTIVOS EMPRESARIALES).....</b>	<b>758</b>
1. ESQUEMA DE DEDUCCIONES POR INCENTIVOS EMPRESARIALES Y TIPOS O CUANTÍAS APLICABLES.....	759
2. NORMAS COMUNES A LA APLICACIÓN DE TODOS LOS INCENTIVOS FISCALES.....	760
3. DEDUCCIÓN POR REVERSIÓN, MEDIDAS TEMPORALES.....	762
4. DEDUCCIONES PENDIENTES ANTES DE 1/1/2015 .....	763
5. INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO .....	763
SUPUESTO 1. Deducciones por gastos e inversiones en I+D .....	765
SUPUESTO 2. Cuantificación de la deducción por I+D con gastos en varios ejercicios.....	776
SUPUESTO 3. Deducción por gastos en innovación tecnológica.....	777
SUPUESTO 4. Aplicación de la deducción por I+D+IN, con límite y sin límite pero con descuento de un 20% del importe .....	779
SUPUESTO 5. Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales .....	781
SUPUESTO 6. Deducción por creación de empleo (con vigencia hasta el periodo 2019) .....	784
SUPUESTO 7. Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad .....	786
SUPUESTO 8. Deducción por reversión de medidas temporales .....	787
SUPUESTO 9. Deducción por donativos .....	789
<b>CAPÍTULO 19 LA NUEVA TRIBUTACIÓN MÍNIMA EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....</b>	<b>800</b>
1. INTRODUCCIÓN.....	801

SUPUESTO 1. Determinación de la cuota líquida mínima en una sociedad que tiene bonificaciones y distintas deducciones, cuya base imponible es distinta en cada uno de los casos propuestos.....	804
SUPUESTO 2. Determinación de la cuota líquida mínima en una sociedad que no tiene bonificaciones ni deducciones y solo tiene deducciones por I+D+IT con distintas bases imponibles en cada uno de los casos propuestos.....	809
SUPUESTO 3. Determinación de la cuota líquida mínima en los grupos de sociedades .....	812
2. CONCLUSIONES.....	816
<b>Capítulo 20    PAGOS FRACCIONADOS. RENTAS SOMETIDAS A RETENCIÓN. GESTIÓN DEL IMPUESTO Y TIPOS DE GRAVAMEN .....</b>	<b>820</b>
SUPUESTO 1. Pagos fraccionados por la modalidad general del artículo 40.2 LIS.....	822
SUPUESTO 2. Pagos fraccionados por la modalidad general del artículo 40.3 LIS sin importe mínimo.....	823
SUPUESTO 3. Pagos fraccionados por la modalidad general del artículo 40.3 LIS con importe mínimo .....	824
SUPUESTO 4. Pagos fraccionados por la modalidad general del artículo 40.3 LIS con importe mínimo. Determinación de la base imponible para el pago fraccionado por ajustes extracontables .....	826
SUPUESTO 5. Pagos fraccionados por la modalidad general del artículo 40.3 LIS con importe mínimo. Determinación de la base imponible para los pagos fraccionados con minoración o integración por operaciones de quita o espera .....	829
SUPUESTO 6. Pagos fraccionados por la modalidad general del artículo 40.3 LIS con importe mínimo. Determinación de la base imponible para los pagos fraccionados con bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.....	832
SUPUESTO 7. Retenciones y pagos a cuenta.....	838
SUPUESTO 8. Percepción de cantidades sujetas a retención .....	841
SUPUESTO 9. Solicitud de rectificación de la autoliquidación modelo 200 por presentación del Impuesto de Sociedades .....	843
SUPUESTO 10. Análisis de particularidades y cuestiones específicas en relación al tipo de gravamen .....	845
1. Empresas de nueva creación. Tributación al tipo de gravamen del 15%.....	846
2. Tipo de gravamen para empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios durante el año anterior sea inferior a 1 millón de euros.....	849
<b>Capítulo 21    SUPUESTOS GENERALES DE ENTIDADES QUE TRIBUTAN EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DE REDUCIDA DIMENSIÓN .....</b>	<b>854</b>
SUPUESTO 1. Caso práctico global aplicación de los incentivos fiscales en erd	855
SUPUESTO 2. Ámbito subjetivo de aplicación del régimen especial de las empresas de reducida dimensión. Composición de los socios.....	864
SUPUESTO 3. Ámbito subjetivo de aplicación del régimen especial de las empresas de reducida dimensión. Forma de cómputo de la cifra de negocios.....	866
SUPUESTO 4. Aplicación del incentivo de libertad de amortización para las inversiones realizadas en elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias nuevos afectos a explotaciones económicas, que supongan creación de empleo (art. 102 LIS).....	869

SUPUESTO 5. Caso practico global de liquidación y contabilización del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2X21 en una entidad de reducida dimensión .....	871
1. Relación de hechos.....	871
2. Ajustes y comentarios para determinar base imponible de la mercantil PROMAR, SL .....	879
3. Resumen de los ajustes al resultado contable antes de impuestos y concreción de la casilla de la declaración del modelo 200 donde deberán incorporarse .....	901
4. Liquidación del IS y su contabilización.....	902
5. Modelo 200 de liquidación del IS 2X21 .....	904
<b>Capítulo 22 SUPUESTOS GLOBALES Y RECAPITULATIVOS DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN GENERAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES .....</b>	<b>910</b>
SUPUESTO 1. Caso practico global de operaciones realizadas en régimen general. Liquidación IS-2X21 .....	911
1. Ajustes contables y extracontables que se derivan de la información complementaria .....	919
2. Autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades .....	957
3. Registro contable de la liquidación del IS .....	959
4. Liquidación en el modelo 200 (páginas 12 a 15 de liquidación del IS).....	960
SUPUESTO 2. Caso práctico global y recapitulativo de obligaciones de documentación y de declaración de operaciones vinculadas .....	969
SUPUESTO 3. Caso práctico global y recapitulativo de obligaciones de documentación y de declaración de operaciones vinculadas .....	974
SUPUESTO 4. Aspectos contables y fiscales de la novación y subrogación en los contratos de leasing.....	984
SUPUESTO 5. Caso práctico: liquidación del Impuesto sobre Sociedades. Información en la memoria y cumplimentación de las paginas 19 y 26 bis a sexies del modelo 200 del IS (cuadros de cumplimentación obligatoria desde 2020). Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias para la obtención de la base imponible .....	991
SUPUESTO 6. Arrendamiento financiero. Cumplimentación de los cuadros de las paginas 19 y 26 bis a sexies del modelo 200. Seguimiento de la evolución de las diferencias temporarias.....	1005

# Capítulo Preliminar LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. REGULACIÓN Y ASPECTOS PRÁCTICOS

## Sumario

	<i>Página</i>
1. CONSIDERACIONES PREVIAS.....	23
2. CÁLCULO DEL GASTO POR IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS (IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES) Y REGISTRO DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS FISCALES DIFERIDOS EN LAS CUENTAS 474 Y 479 DEL PGC.....	24
2.1. Impuesto corriente: activos y pasivos por impuesto corriente.....	25
2.2. Impuesto diferido: activos y pasivos por impuesto diferido.....	27
SUPUESTO 1. Valor contable y base fiscal de un activo.....	28
SUPUESTO 2. Valor contable y base fiscal de un pasivo.....	28
2.3. Contabilización del gasto/ingreso sobre beneficios (cuenta 630) ...	33
SUPUESTO 3. Contabilización del gasto/ingreso por Impuesto sobre Beneficios.....	33
SUPUESTO 3 bis. Contabilización del gasto/ingreso por Impuesto sobre Beneficio.....	35
2.4. Diferencias temporarias originadas exclusivamente por diferencias temporales.....	36
SUPUESTO 4. Impuesto diferido. Activos y pasivos por impuesto diferido.....	39
SUPUESTO 5. Impuesto diferido. Activos y pasivos por impuesto diferido.....	41
SUPUESTO 6. Diferencias temporarias originadas exclusivamente por diferencias temporales.....	44
3. CASOS PRÁCTICOS PARA LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS Y SUS EFECTOS EN LA BI DEL IS. HECHOS ECONÓMICOS REGISTRADOS EN PATRIMONIO NETO Y SU EFECTO FISCAL. REGISTRO DE LAS DEDUCCIONES FISCALES NO APLICADAS EN LA LIQUIDACIÓN DEL IS. REGISTRO DEL IS EN LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN.....	48
SUPUESTO 7. Diferencias permanentes, diferencias temporarias temporales y derechos por deducciones pendientes de aplicación: contabilización de los activos y pasivos fiscales.....	50
SUPUESTO 7 bis. Resolver el mismo ejercicio pero suponiendo que las deducciones a que tiene derecho son de 35.000 euros y que el resultado contable negativo antes de impuestos obtenido por la empresa es de -100.000 euros.....	51
SUPUESTO 8. Contabilización del Impuesto sobre beneficios en Empresas de Reducida Dimensión (ERD).....	53

4. EFECTOS FISCALES DE LOS GASTOS DERIVADOS DE LAS TRANSACCIONES CON LOS INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO PROPIOS: CONSTITUCIÓN DE UNA SOCIEDAD O AMPLIACIÓN DE CAPITAL..	54
SUPUESTO 9. Efectos fiscales de los gastos derivados de las transacciones con los instrumentos de patrimonio propios. Constitución de una sociedad .....	56
5. SUPUESTOS GLOBALES PARA LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES .....	58
SUPUESTO 10. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades y contabilización del Impuesto sobre Beneficios en empresas de reducida dimensión .....	58
SUPUESTO 11. Liquidación del impuesto sobre sociedades y contabilización del impuesto sobre beneficios en empresas de reducida dimensión.....	67
SUPUESTO 12. Valoración de activos y pasivos por impuesto diferido. Modificación del tipo de gravamen (I) .....	70
6. VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO. MODIFICACIÓN DEL TIPO DE GRAVAMEN.....	70
SUPUESTO 13. Valoración de activos y pasivos por impuesto diferido. Modificación del tipo de gravamen (II) .....	72

## 1. CONSIDERACIONES PREVIAS

**NOTA PRELIMINAR:** Este Capítulo tiene por objeto el análisis de la gestión y registro contable del impuesto sobre beneficios (impuesto sobre sociedades —IS—), para lo cual es preciso tener unos conocimientos previos del propio impuesto sobre sociedades (Ley 27/2014) y por supuesto del PGC: por tanto aconsejamos su lectura bien al principio o bien al final y ello en función de los conocimientos previos que tenga el lector del IS, ya que muchos conceptos y ajustes al resultado contable, que aparecen en los supuestos prácticos de este primer Capítulo, en los cuales solo se pretende contabilizar el efecto fiscal, son objeto de análisis y estudio en los siguientes capítulos de este manual. Por ello, la falta de conocimientos previos de naturaleza tributaria, puede ocasionar que algunos casos planteados para la contabilización de los hechos u operaciones realizadas, no lleguen a entenderse hasta que no se haya estudiado el correspondiente Capítulo en el que se realiza el análisis tributario de las operaciones realizadas.

El punto de partida para la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades en el método de estimación directa lo constituye el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas (art. 10.3 LIS), por lo que el conocimiento de las normas contables es fundamental y necesario para poder liquidar con garantía un impuesto sobre sociedades.

En el presente manual se parte de la base de que el lector conoce el derecho contable y su aplicación práctica, por lo que en algunos de los supuestos planteados no se realiza la contabilidad, sin perjuicio de explicar cuando así proceda, los asientos que ha hecho la empresa para registrar aquellos hechos económicos o transacciones que pueden ser objeto de ajuste fiscal. Además, salvo dicción expresa en contrario, siempre partimos de la base, que la empresa ha contabilizado los hechos y operaciones realizadas conforme prevé el PGC y las normas dictadas en desarrollo del mismo, así como según disponen las consultas que evacua trimestralmente el ICAC a través de los correspondientes BOICAC, ya que si la empresa contabiliza aplicando tales criterios y normas, y la ley del IS no establece ajuste o corrección fiscal alguna, la contabilidad mostrará el resultado contable correcto desde el cual partimos para liquidar el impuesto.

Así pues, el objeto de este libro es analizar mediante casos prácticos las operaciones, hechos, y negocios económicos y jurídicos que debidamente contabilizados por la empresa, pueden suponer ajustes al resultado contable para la obtención de la base imponible del impuesto sobre sociedades.

A modo de resumen podemos señalar que tales ajustes o correcciones al resultado contable, cuyas diferencias **pueden ser de CALIFICACIÓN, DE VALORACIÓN O DE IMPUTACIÓN** se regulan en los artículos 11 a 26 de la LIS, cuyo detalle es el siguiente:

Diferencias de CALIFICACIÓN
– Art. 12. Correcciones de valor: amortizaciones
– Art. 13. Correcciones de valor: pérdida por deterioro de valor de los elementos patrimoniales
– Art. 14. Provisiones
– Art. 15. Gastos no deducibles
– Art. 16. Limitación a la deducibilidad de gastos financieros
– Art. 21 y 22 Exención de rentas, dividendos y plusvalías. Subcapitalización
– Art. 23. Reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles
– Art. 24. Obra benéfico-social de las Cajas de Ahorro
– Art. 25. Reserva de capitalización

<b>Diferencias de VALORACIÓN</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Art. 17. Reglas de valoración: Regla general y reglas especiales en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias</li> <li>– Art. 18. Reglas de valoración: Operaciones vinculadas</li> <li>– Art. 19. Reglas de valoración: Cambios de residencia, cese de establecimientos permanentes, operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales y cantidades sujetas a retención</li> </ul>
<b>Diferencias de IMPUTACIÓN TEMPORAL</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Art. 20. Efectos de la sustitución del valor contable por el valor normal de mercado</li> <li>– Art. 11. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos</li> </ul>

Por otra parte, en los artículos 23 a 26 se regulan las reducciones a aplicar en su caso en la base imponible previa para obtener la base imponible, y por último, y una vez determinada la cuota íntegra, aplicamos sobre la misma las deducciones y bonificaciones correspondientes reguladas en los artículos 31 a 39, para obtener la cuota líquida y sobre esta se minoran en los pagos fraccionados y retenciones para obtener la cuota diferencial o líquido a ingresar o a devolver.

**Así, de forma agrupada, el esquema de liquidación del impuesto es el siguiente:**

<b>Resultado contable (obtenido de acuerdo a la aplicación del PGC)</b> + / – Ajustes (correcciones) extracontables (tanto DP, como DT)
<b>= Base imponible previa-Reducciones</b> – Reducción de ingresos por explotación o venta de intangibles – Red. Por Reserva de capitalización – Compensación bases imposables negativas de ejercicios anteriores – Por Reserva de nivelación de BI (Solo ERD)
<b>= Base imponible</b> x Tipo gravamen (25% tipo general / 15% entidades de nueva creación)
<b>= Cuota íntegra</b> – Deducciones por doble imposición y bonificaciones
<b>= Cuota íntegra ajustada positiva</b> – Deducción por inversiones y otras deducciones
<b>= CUOTA LÍQUIDA (art. 30.2) ó CUOTA LÍQUIDA MÍNIMA (art. 30 bis)</b> – Retenciones e Ingresos a cuenta – Pagos fraccionados
<b>= Cuota del ejercicio a ingresar o a devolver (Cuota diferencial)</b> + Incremento por pérdida B.º fiscales ejercicios anteriores y otros conceptos
<b>= Líquido a ingresar o a devolver</b>

## 2. CÁLCULO DEL GASTO POR IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS (IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES) Y REGISTRO DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS FISCALES DIFERIDOS EN LAS CUENTAS 474 Y 479 DEL PGC

Tanto el PGC (NRV 13.ª) como el PGC-PYMES (NRV 15.ª) regulan la contabilización del gasto por impuesto sobre beneficios, con un enfoque basado en los criterios contenidos en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), y concretamente conforme a lo que dispone la NIC número 12, que regula el registro contable del impuesto sobre beneficios.

Según la NIC 12, el impuesto sobre beneficios (sociedades) es un gasto del ejercicio que debe ser calculado mediante un método denominado método de la deuda basado en el balance, con el consiguiente registro del efecto impositivo. Adelantamos aquí que en este enfoque

la parte de impuestos diferidos/anticipados, respecto de la cuota a pagar por impuesto sobre beneficios (impuesto sobre sociedades) se calcula por diferencia entre los valores del balance a efectos contables y los que tendrían en un hipotético balance a efectos fiscales.

Este cambio de concepción de la contabilidad, se fundamenta en la introducción de un marco conceptual de la contabilidad, donde lo importante es la forma de gestión de los activos y pasivos de la empresa, frente a los resultados obtenidos en la cuenta de pérdidas y ganancias. Es el balance el documento más importante de la información contable, pues ofrece la totalidad de los activos gestionados por la empresa, así como su financiación. Los resultados obtenidos mediante la gestión de activos y pasivos se ofrecen a través del denominado estado de cambios en el patrimonio neto, y pueden proceder bien de transacciones realizadas en el exterior (cuenta de pérdidas y ganancias) bien por la posibilidad de valorar algunos activos y pasivos financieros gestionados por la empresa a su valor de mercado en la fecha de cierre del ejercicio, así como de otras operaciones que no se registran en la cuenta de pérdidas y ganancias por no ser resultados realizados frente a terceros, y por este motivo se registran en cuentas del patrimonio neto. Para registrar estas últimas operaciones surgen dos nuevos grupos en el PGC, el grupo 8. *Gastos imputados al patrimonio neto* y el grupo 9. *Ingresos imputados al patrimonio neto*. Estos dos últimos grupos no están contemplados en el PGC-PYMES, ya que la utilización y aplicación práctica de estas operaciones está bastante limitada en este tipo de empresas, quedando reducidas únicamente a operaciones de subvenciones, donaciones o legados.

En armonía con esta filosofía de la contabilidad, el tratamiento contable del impuesto sobre beneficios se ajusta a la misma, siendo el balance la base sobre la que debe aplicarse.

El método del efecto impositivo basado en el balance es complejo de aplicar y por ello la NRV 13.<sup>a</sup> del PGC establece reglas que simplifican el registro del mismo, las cuales pasamos a explicar de forma práctica.

## 2.1. Impuesto corriente: activos y pasivos por impuesto corriente

En relación con el impuesto corriente, la Norma 13.<sup>a</sup> dispone: *«El impuesto corriente es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto sobre el beneficio relativas a un ejercicio.»*

*Las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, así como las pérdidas fiscales compensables de ejercicios anteriores y aplicadas efectivamente en éste, darán lugar a un menor importe del impuesto corriente.»*

Así, el impuesto corriente coincide con el importe a satisfacer por aplicación de la normativa fiscal; en definitiva, el impuesto corriente coincidirá con la cuota líquida (recordemos que es la cuota íntegra – tipo de gravamen x base imponible – menos el importe de las deducciones y cualesquiera otras ventajas fiscales a las que la empresa tenga derecho) del Impuesto sobre Sociedades. Evidentemente, en el cálculo de la cuota líquida se habrán de considerar las pérdidas fiscales compensables generadas en ejercicios anteriores y aplicadas efectivamente en éste, así como las deducciones devengadas en ejercicios anteriores pero aplicadas efectivamente en el mismo, las cuales minoran la base imponible del ejercicio y, en consecuencia, las cuotas íntegra y líquida.

Sigue la norma diciendo que: *«El impuesto corriente correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté pendiente de pago. En caso contrario, si la cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente, excediese del impuesto corriente, el exceso se reconocerá como un activo.»*

En consonancia con lo dicho, la norma dispone que: «El gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios del ejercicio comprenderá la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente y la parte correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.

El gasto o el ingreso por impuesto corriente se corresponderá con la cancelación de las retenciones y pagos a cuenta así como con el reconocimiento de los pasivos y activos por impuesto corriente.

El gasto o el ingreso por impuesto diferido se corresponderá con el reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido, así como, en su caso, por el reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales que tengan la naturaleza económica de subvención.

Tanto el gasto o el ingreso por impuesto corriente como diferido, se inscribirán en la cuenta de pérdidas y ganancias. No obstante, en los siguientes casos los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido tendrán como contrapartida las que a continuación se indican:

a) Si se relacionasen con una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, se reconocerán con cargo o abono a dicha partida.

b) Si hubiesen surgido a causa de una combinación de negocios, se reconocerán con cargo o abono al fondo de comercio o como ajuste al exceso que suponga la participación de la empresa adquirente en el valor razonable neto de los activos y pasivos identificables de la empresa adquirida, sobre el coste de la combinación».

De lo anterior, se deduce que si la liquidación fiscal da una cuota diferencial positiva, es decir, a ingresar, nace un pasivo corriente, mientras que si la cuota diferencial obtenida es negativa o lo que es lo mismo a devolver, surgirá un activo corriente, pero en todo caso el gasto por impuesto corriente siempre vendrá dado por la cuota líquida del impuesto; por lo tanto, si ésta es positiva nace el gasto por impuesto corriente (6300) en tanto que si es cero cualquier activo fiscal que se reconozca contablemente dará lugar como contrapartida (al haber) al gasto por impuesto diferido (6301).

Las cuentas a utilizar para contabilizar los activos y pasivos corrientes son la cuenta 4709. Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos y la cuenta 4752. Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades.

En cuanto a las cuentas a utilizar para contabilizar el impuesto devengado en cada ejercicio en los términos antes expuestos, son las siguientes:

(630) Impuesto sobre beneficios	(830) Impuesto sobre beneficios
(6300) Impuesto corriente	(8300) Impuesto corriente
(6301) Impuesto diferido	(8301) Impuesto diferido

En las definiciones contables, el PGC establece que la cuenta 630. Impuesto sobre beneficios recogerá el importe del impuesto sobre beneficios devengado en el ejercicio, salvo el originado con motivo de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida de patrimonio neto, o a causa de una combinación de negocios, por lo que la cuenta 830 tendrá que utilizarse en estos casos.

Así, el asiento correspondiente al impuesto corriente cuando surge un pasivo corriente es:

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	—	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		—
4752	Hacienda Pública, acreedora por Impuesto de Sociedades		—

Mientras que el asiento correspondiente al impuesto corriente cuando surge un activo corriente es:

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	—	
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	—	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		—

En ambos casos faltará contabilizar en su caso y mediante asientos independientes, todos y cada uno de los activos y pasivos por impuestos diferidos que tengan que reconocerse en la empresa por el surgimiento de las diferencias temporarias, que analizamos a continuación.

## 2.2. Impuesto diferido: activos y pasivos por impuesto diferido

**NOTA PREVIA:** Aunque en los 4 supuestos siguientes que planteamos a continuación vamos a calcular los activos y pasivos por impuestos diferidos en base a la diferencia entre base (valor) contable y base (valor) fiscal, que es la metodología que se regula en el PGC, y además consideramos que debe conocerse por el lector, posteriormente daremos unas reglas para la aplicación práctica y efectiva de tales activos y pasivos fiscales que simplifican el análisis a realizar para su correcto registro contable.

Como ya hemos comentado, el tratamiento del impuesto sobre beneficios en la Norma de Valoración 13.<sup>a</sup> del PGC, y en la Norma de Valoración 15.<sup>a</sup> del PGC-PYMES, es acorde con la Norma Internacional de Contabilidad número 12. *Impuesto sobre beneficios*, y se basa en la existencia de las denominadas diferencias temporarias que surgen por las diferencias entre la valoración contable y fiscal de activos y pasivos, y se definen como «...son aquéllas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura».

**La valoración contable de activos y pasivos es la valoración establecida según las normas contables, principalmente por el PGC y el PGC-PYMES, mientras que la valoración o base fiscal es el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. De este modo, existe una valoración o base fiscal para los elementos patrimoniales, que en algunos casos puede diferir de la contable, provocando estas diferencias temporarias.**

Tanto el PGC como el PGC-PYMES únicamente indican que **la base fiscal es el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable**, pero podemos precisar más estos términos recurriendo a la NIC-12 donde se indica que *la «base fiscal de un activo»* (párrafo 7) es el importe deducible fiscalmente de los beneficios futuros obtenidos de dicho activo cuando se recupere su valor en libros. **De este modo, podemos asimilar la base fiscal de un activo como el importe deducible fiscalmente en ejercicios futuros por el activo en cuestión, cuando éste se consuma o enajene.**

### SUPUESTO 1. VALOR CONTABLE Y BASE FISCAL DE UN ACTIVO

La empresa ROCK, SA adquiere un activo fijo amortizable, cuyo valor inicial es de 1.000 euros. Este activo es amortizado desde el punto de vista contable en cinco años por un importe anual de 200 euros anuales. Fiscalmente este activo goza de una amortización acelerada, por lo que puede amortizarse totalmente durante los dos primeros años por un importe de 500 euros cada año. Los valores contables y valores fiscales de dichos activos en cada uno de los años serán los siguientes:

	Momento Inicial	Final Año 1	Final Año 2	Final Año 3	Final Año 4	Final Año 5
Valor contable	1.000	1.000 – 200 = 800	1.000 – 400 = 600	1.000 – 600 = 400	1.000 – 800 = 200	1.000 – 1.000 = 0
Valor fiscal	1.000	1.000 – 500 = 500	1.000 – 1.000 = 0			
Diferencia temporaria Imponible <sup>(1)</sup>	0	300	600	400	200	0

(1) Podemos ver como esta diferencia que contablemente se registrará en la cuenta 479, por el importe que resulte de aplicar el tipo de gravamen a la misma, primero crece y después decrece, en función de la diferencia entre el valor contable del activo y su base fiscal. Así pues, cada año habrá que ir aumentando su saldo o disminuyendo hasta alcanzar el valor de tal diferencia.

En el caso de los activos pueden suceder dos cosas:

1. Que el valor contable del activo sea mayor que el valor fiscal. Como el valor fiscal es la parte deducible futura, y es menor que el valor contable, al recuperar el activo contablemente surgirá un pasivo por diferencia temporaria imponible que dará lugar a pagar mayores cantidades por impuesto en un futuro.
2. Que el valor contable del activo sea menor que el valor fiscal. Como el valor fiscal es la parte deducible futura, y es mayor que el valor contable, al recuperar el activo contablemente surgirá un activo por diferencia temporaria deducible que dará lugar a pagar menores cantidades por impuesto en el futuro.

### SUPUESTO 2. VALOR CONTABLE Y BASE FISCAL DE UN PASIVO

Con respecto a los pasivos, el concepto de valoración fiscal no es tan inmediato como el de los activos. Según la NIC 12 (párrafo 8), **la valoración o base fiscal de un pasivo es igual a su valor en libros (valor contable -VC-) menos los importes deducibles fiscalmente en el futuro (IDF), cuando se liquide el importe en libros de dicho pasivo.**

Como puede verse, esta definición conceptualmente no es tan sencilla como la valoración fiscal de los activos, siendo más compleja, pero **puede asimilarse a la parte no deducible fiscalmente en un futuro o imponible de los pasivos cuando estos se liquiden.**

Así, en el caso de los pasivos pueden suceder dos cosas:

1. Que el valor contable del pasivo sea mayor que el valor fiscal. Como el valor fiscal es la parte no deducible (imponible) futura, surgirá un activo por diferencia temporaria deducible en un futuro.
2. Que el valor contable del pasivo sea menor que el valor fiscal. Como el valor fiscal es la parte no deducible (imponible) futura surgirá un pasivo por diferencia temporaria imponible en el futuro.

En definitiva, **el valor fiscal de un activo se define como la parte del mismo que será deducible en el futuro cuando éste se consuma o enajene, mientras que el valor fiscal de un pasivo es la parte del mismo que no será deducible en el futuro cuando éste se liquide.**

### EJEMPLOS

1. Supongamos una deuda con un proveedor por un importe de 1.000 euros. Esta deuda corresponde a un gasto devengado en dicho año y contabilizado. El valor contable del pasivo es de 1.000 euros, y el valor fiscal corresponderá a la parte no deducible en ejercicios siguientes que corresponde a 1.000 euros (o lo que es lo mismo 1.000 euros que es el valor contable -0 euros que es el importe deducible en el futuro-), porque ya ha sido deducible en el presente; por lo tanto, no existe diferencia temporaria.

2. Una deuda por una sanción con la administración por un importe de 2.000 euros. Esta deuda corresponde a un gasto devengado en dicho año y contabilizado, pero que fiscalmente no es deducible por ser una multa o sanción (artículo 15 LIS). El valor contable del pasivo es de 2.000 euros, y el valor fiscal corresponderá a la parte no deducible en ejercicios siguientes que corresponde a 2.000 euros, porque las multas y sanciones no son deducibles ni en el ejercicio en el que se producen ni en los siguientes. En consecuencia, no existe diferencia temporaria, porque el hecho económico (la sanción) no tiene incidencia en la carga fiscal futura. No obstante se siguen mencionando en el *apartado 12. Situación fiscal*, de la memoria (tercera parte del PGC), puesto que las mismas siempre devienen de un ajuste fiscal al resultado contable para obtener la base imponible del impuesto.

3. Supongamos un deterioro por insolvencia de un cliente por un importe de 3.000 euros, no deducible en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio actual, ya que tiene una antigüedad inferior a seis meses. Será deducible el ejercicio siguiente. El cálculo de la diferencia temporaria, si tratamos el deterioro como una cuenta de pasivo, será el siguiente:

Deterioro (Pasivo)	Ejercicio actual	Ejercicio siguiente
Valor contable	3.000	3.000
Valor fiscal (VC - IDF)	$3.000 - 3.000 = 0$	$3.000 - 0 = 3.000$
Diferencia temporaria deducible	3.000	0

El valor fiscal en el ejercicio actual será cero, porque corresponde a lo no deducible en el ejercicio siguiente (en el ejercicio siguiente será deducible totalmente por haber superado los seis meses).

**NOTA:** Al mismo resultado llegamos si consideramos (tal y como es) que la cuenta de deterioro es una cuenta compensadora de activo y, por lo tanto, tenemos que evaluar la diferencia entre el valor contable y la base fiscal del mismo, es decir, del crédito que tiene la empresa frente al cliente respecto del cual se ha producido una pérdida de valor. Así, dado que el cliente es una cuenta de activo, procederá el siguiente análisis:

Cliente (Activo)	Ejercicio actual	Ejercicio siguiente
Valor contable	$3.000 - 3.000 = 0$	0
Valor fiscal (IDF)	3.000	0
Diferencia temporaria deducible <sup>(1)</sup>	3.000	0

(1) Como el valor contable del activo es menor que el valor fiscal, nace una diferencia temporaria deducible. Podemos ver como esta diferencia que contablemente se registrará en la cuenta 474, por el importe que resulte de aplicar el tipo de gravamen a la misma, nace por un importe de 3.000 euros, y al ejercicio siguiente la diferencia es 0 euros, por lo que revierte en su totalidad en el mismo.

4. Una empresa ha contabilizado en el ejercicio una provisión por garantías posventa por importe de 400 euros, de las cuales sólo son deducibles fiscalmente en este ejercicio 100 euros, siendo el resto deducibles en próximos ejercicios cuando se cumplan determinados requisitos. En el ejercicio siguiente la empresa cumple tales requisitos, por lo que son deducibles fiscalmente los 300 euros restantes.

El cálculo de la diferencia temporaria, si tenemos en cuenta que las provisiones son verdaderos pasivos, será el siguiente:

Provisión (Pasivo)	Ejercicio actual	Ejercicio siguiente
Valor contable	400	400
Valor fiscal (VC - IDF)	400 - 300 = 100	400 - 0 = 400
Diferencia temporaria deducible	300	0

El valor fiscal en el ejercicio actual será 100 euros, que corresponde a lo no deducible en ejercicios futuros porque ya se ha deducido en éste o bien al valor contable o en libros (400 euros) menos las cantidades que serán deducibles en ejercicios futuros (300 euros). En el ejercicio siguiente es deducible toda la provisión, por lo que la diferencia entre el valor contable y su base fiscal es 0 euros. En consecuencia, tiene que revertir en su totalidad en el mismo la diferencia temporaria deducible que nació en el año anterior.

**Resumiendo lo expuesto quedaría de la forma siguiente:**

SI LA	ELEMENTO QUE PRODUCE LA DIFERENCIA TEMPORARIA	
	De Activo	De Pasivo
Base fiscal es <b>mayor</b> que el valor en libros	Diferencia temporaria deducible (474) Activo diferido	Diferencia temporaria imponible (479) Pasivo diferido
Base fiscal es <b>menor</b> que el valor en libros	Diferencia temporaria imponible (479) Pasivo diferido	Diferencia temporaria deducible (474) Activo diferido

**Según el PGC, las diferencias temporarias se producen:**

- a) **Normalmente, por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos**, cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en períodos subsiguientes. Estas se corresponden con las diferencias temporales que se contemplaban en el PGC-90, que provocaban la aparición de efectos impositivos que daban lugar al surgimiento de activos y pasivos fiscales, denominados impuesto sobre beneficios anticipado e impuesto sobre beneficios diferido, respectivamente.
- b) **En otros casos, tales como:**
  1. En los ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible, incluidas las variaciones de valor de los activos y pasivos, siempre que dichas variaciones difieran de las atribuidas a efectos fiscales. Como, por ejemplo, las revalorizaciones producidas en la cartera de activos financieros a valor razonable con cambios en Patrimonio Neto, que se llevan al patrimonio neto sin afectar al resultado del ejercicio, y también en el registro de las subvenciones.
  2. En una combinación de negocios, cuando los elementos patrimoniales se registran por un valor contable que difiere del valor atribuido a efectos fiscales.

3. En el reconocimiento inicial de un elemento, que no proceda de una combinación de negocios, si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales. Así, por ejemplo, en el registro contable de una permuta no comercial puede que la valoración fiscal del elemento adquirido no coincida con el valor neto contable del elemento transmitido; por lo tanto, también surge una diferencia temporaria.

Con respecto al PGC-PYMES, indicar que las diferencias temporarias se producen también por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable (igual que el PGC), pero en el apartado de otros casos, tales como los derivados de los ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto, que no se computan en la base imponible, hace referencia únicamente a los casos de las subvenciones, donaciones y legados recibidos de terceros no socios, siempre que el criterio de imputación contable de los mismos difiera del atribuido a efectos fiscales.

Es decir, en el PGC-PYMES sólo se contempla como único caso en el que los ingresos y gastos se computen directamente al patrimonio neto, sin pasar por la cuenta de resultados, el caso de las subvenciones, donaciones y legados recibidos.

Por lo tanto, el concepto de diferencias temporarias es más amplio que el de las diferencias temporales, pues en aquéllas se incluyen a estas últimas más otras que surgen como consecuencia de la afectación de ingresos y gastos directamente al patrimonio neto y otras operaciones, tal y como se indica en la siguiente imagen.



**NOTA:** Toda diferencia temporal es temporaria, pero toda diferencia temporaria, no es temporal.

**Las diferencias temporarias pueden clasificarse en dos tipos:**

**1. Diferencias temporarias imponibles.**

Suponen cantidades que serán fiscalmente imponibles (gravables) en el futuro, esto es, provocará un mayor pago de impuestos en el futuro por estos conceptos. Se corresponden con los antiguos impuestos diferidos, y generarán un pasivo por diferencias temporarias imponibles que se registra en la cuenta 479 del PGC.

**2. Diferencias temporarias deducibles.**

Suponen cantidades que serán deducibles fiscalmente en el futuro y, por lo tanto, provocarán un menor pago de impuestos en el futuro por estos conceptos. Se corresponden

con los antiguos impuestos anticipados y generarán un activo por diferencias temporarias deducibles que se registra en la cuenta 474 del PGC.

Con respecto a los activos por impuesto diferido, tanto el PGC como el PGC-PYMES indica que de acuerdo con el principio de prudencia sólo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos. Evidentemente, para que estas cantidades puedan aplicarse al menor pago de impuestos futuros, debe existir en estos ejercicios futuros bases imponibles positivas, pues de lo contrario no podrán ser aplicadas.

Si se cumple la condición anterior, podrán ser reconocidos activos por impuesto diferido, en los supuestos siguientes:

- a) Por las diferencias temporarias deducibles, tal y como hemos comentado. A estos efectos se reserva la *cuenta 4740. Activos por diferencias temporarias deducibles*.
- b) Por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las pérdidas fiscales (bases imponibles negativas, sin límite temporal de compensación actualmente). A estos efectos se crea la *cuenta 4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio*.
- c) Por las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, en la liquidación fiscal que queden pendientes de aplicar fiscalmente (durante los 15 ó 18 años siguientes, en función del tipo de deducción de que se trate). A estos efectos se crea la *cuenta 4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar*.

**DOCTRINA DEL ICAC:** En relación al reconocimiento contable de activos por impuestos diferidos derivados del derecho a compensar bases imponibles negativas, el ICAC se ha manifestado en la **consulta n.º 10 del BOICAC número 80 de DICIEMBRE 2009**, aclarando que la correcta aplicación del requisito de que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos (apartado 2.3 de la norma de registro y valoración 13 del PGC) deberá interpretarse en los siguientes términos:

1. La obtención de un resultado de explotación negativo en un ejercicio, no impide el reconocimiento de un activo por impuesto diferido. No obstante, cuando la empresa muestre un historial de pérdidas continuas, se presumirá, salvo prueba en contrario, que no es probable la obtención de ganancias que permitan compensar las citadas bases.
2. Para poder reconocer un activo debe ser probable que la empresa vaya a obtener beneficios fiscales que permitan compensar las citadas bases imponible negativas en un plazo no superior al previsto en la legislación fiscal, con el límite máximo de diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio en aquellos casos en los que la legislación tributaria permita compensar en plazos superiores.
3. En todo caso, 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.

Así mismo, el propio PGC, en la nota 12.1, punto 5, del modelo normal de memoria, recoge de manera implícita estos criterios, al exigir que se suministre información sobre: «El importe de los activos por impuesto diferido, indicando la naturaleza de la evidencia utilizada para su reconocimiento, incluida, en su caso, la planificación fiscal, cuando la realización del activo depende de ganancias futuras superiores a las que corresponden a la reversión de las diferencias temporarias imponibles, o cuando la empresa haya experimentado una pérdida, ya sea en el presente ejercicio o en el anterior, en el país con el que se relaciona el activo por impuesto diferido».

De lo que cabe inferir que, cuando existen los pasivos fiscales por importe superior a las bases imponibles negativas, no es preciso suministrar la referida información, al considerarse en

todo caso probable la compensación de las citadas bases imponibles negativas. Sin embargo, en aquellos supuestos en que la empresa no tenga reconocidos pasivos por impuestos diferidos, el ICAC considera que si no se cumplen los requisitos antes enumerados, no es probable que se obtengan ganancias que permitan compensar las citadas bases imponibles negativas y, en consecuencia, no se cumplen los criterios de reconocimiento incluidos en el PGC.

### 2.3. Contabilización del gasto/ingreso sobre beneficios (cuenta 630)

Tanto en el PGC como en el PGC-PYMES, se desglosa el gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios en dos componentes:

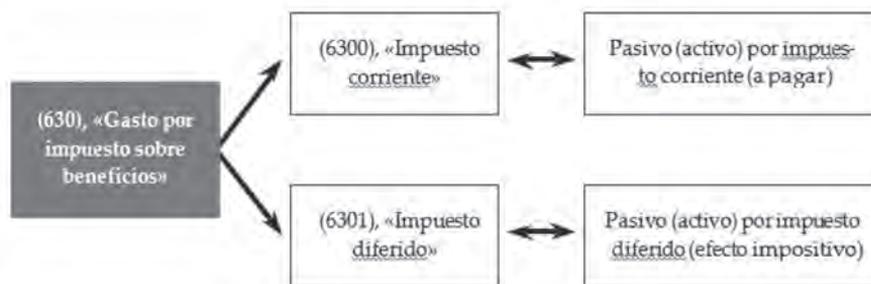
#### 1. Gasto (ingreso) por impuesto corriente.

Se trata de un concepto fiscal que recogerá la cantidad a pagar (devolver) a la Administración Pública que se reconocerá como pasivo (activo) por impuesto corriente. Para ello se reserva la *cuenta de gasto 6300. Impuesto corriente*.

#### 2. Gasto (ingreso) por impuesto diferido.

Se trata de un concepto contable que se corresponderá con el reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido. Para ello se reserv la *cuenta de gasto 6301. Impuesto diferido*.

En el siguiente esquema se sintetiza esto último.



### SUPUESTO 3. CONTABILIZACIÓN DEL GASTO/INGRESO POR IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

La empresa SABI, SA ha obtenido un resultado contable antes de impuestos en el ejercicio 20X1 de 1.000 euros. Se sabe que tiene un activo amortizable por un importe de 2.000 euros, que se amortiza contablemente en 200 euros, mientras que fiscalmente se amortiza el doble por acogerse al incentivo fiscal de aceleración de amortizaciones. Tiene derecho a deducciones devengadas en el ejercicio por un importe de 40 euros. Las retenciones y pagos a cuenta realizados en el ejercicio ascienden a 50 euros. El tipo de gravamen es del 25%.

#### SOLUCIÓN:

Para la obtención de la diferencia temporaria, se procederá del modo siguiente:

Valor contable del activo:	$2.000 - 200 = 1.800$
Base fiscal del activo:	$2.000 - 400 = 1.600$
<b>Diferencia temporaria</b>	<b>200</b>

Como el valor (base) fiscal del activo es menor que el valor contable, siendo el valor fiscal la parte deducible en el futuro, surgirá actualmente un pasivo por diferencia temporaria imponible (cuenta 479) por el 25% sobre 200 euros.

La liquidación fiscal del ejercicio será:

LIQUIDACIÓN FISCAL	AÑO 20X1
<b>Resultado contable antes impuestos</b>	1.000
Ajustes:	
(+ /-) <b>Diferencias permanentes</b>	
(+ /-) <b>Diferencias temporarias en origen</b>	
(-) Aceleración de amortizaciones (VC > B. Fiscal) nace una D.T. Imponible	-200
<b>Reversión Diferencias temporarias de ejercicios anteriores</b>	
-	-
<b>BASE IMPONIBLE PREVIA</b>	
(-) <b>Compensación bases imponibles negativas de ejercicios anteriores</b>	
<b>BASE IMPONIBLE</b>	800
Tipo impositivo	25%
<b>CUOTA ÍNTEGRA</b>	200
(-) Deducciones y bonificaciones	-40
<b>CUOTA LÍQUIDA</b>	160
(-) Retenciones y pagos a cuenta	-50
<b>CUOTA A INGRESAR/DEVOLVER</b>	110

El registro contable de tal liquidación será:

- Asiento correspondiente al impuesto corriente:

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	160	
473	Hacienda Pública Retenciones y pagos a cuenta		50
4752	Hacienda Pública acreedora por Impuesto de Sociedades		110

- Asiento correspondiente a la diferencia temporaria imponible de 200 euros:

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	50	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (25% x 200)		50

• **Al cierre.** Por la imputación del efecto impositivo y del impuesto corriente al resultado del ejercicio:

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	210	
6300	Impuesto corriente		160
6301	Impuesto diferido		50

El total del gasto devengado por el impuesto es de 210 euros, que se descompone en:

Gasto por impuesto corriente (a pagar)	160 euros
El efecto impositivo de la diferencia temporaria imponible:	50 euros

Esta última cantidad resultará el importe a pagar en el futuro (ejercicios siguientes) por Impuesto sobre Sociedades.

### SUPUESTO 3 Bis. CONTABILIZACIÓN DEL GASTO/INGRESO POR IMPUESTO SOBRE BENEFICIO

Supongamos que esta misma empresa SABI, SA ha obtenido un resultado contable antes de impuestos en el ejercicio 20X2 también de 1.000 euros, y mantiene el mismo activo amortizable adquirido en el año anterior por importe de 2.000 euros, que se amortizaba contablemente en 200 euros, mientras que fiscalmente amortiza el doble por acogerse al incentivo fiscal de aceleración de amortizaciones. Tiene derecho a deducciones devengadas en el ejercicio por un importe de 40 euros. Las retenciones y pagos a cuenta realizados en el ejercicio ascienden a 250 euros. El tipo de gravamen es del 25%.

#### SOLUCIÓN:

Para la obtención de la diferencia temporaria, se procederá del modo siguiente:

Valor contable del activo:	2.000 - 400 = 1.600
Base fiscal del activo:	2.000 - 800 = 1.200
<b>Diferencia temporaria</b>	400

Como el valor (base) fiscal del activo es menor que el valor contable, siendo el valor fiscal la parte deducible en el futuro, al cierre del ejercicio el valor del pasivo por diferencia temporaria imponible (cuenta 479) deberá alcanzar tal saldo, es decir, será el 25% sobre 400 euros, pero como la cuenta ya tiene un saldo sobre la base de 200 euros, ahora procederá incrementar la misma hasta que llegue a la base de 400 euros, por lo que la diferencia temporaria que surge este año 20X2 es  $(400 - 200) \times 25\%$ , la cual da lugar otra vez a la aparición del impuesto diferido en la cuenta 6301.

En la liquidación fiscal de este ejercicio, esta operación supone un ajuste negativo al resultado contable de 200 euros, puesto que la amortización (gasto) contable es 200 euros y la amortización (gasto) fiscal es de 400 euros.

La liquidación fiscal del ejercicio será:

LIQUIDACIÓN FISCAL	AÑO 20X2
<b>Resultado contable antes impuestos</b>	1.000
Ajustes:	
<b>(+ / -) Diferencias permanentes</b>	
<b>(+ / -) Diferencias temporarias en origen</b>	
(-) Aceleración de amortizaciones (VC > B. Fiscal) nace una diferencia temporaria imponible	-200
<b>Reversión diferencias temporarias de ejercicios anteriores</b>	
—	—
<b>BASE IMPONIBLE PREVIA</b>	
(-) Compensación bases imponibles negativas ejercicios anteriores	
<b>BASE IMPONIBLE</b>	800
Tipo impositivo	25%
<b>CUOTA ÍNTEGRA</b>	200
(-) Deducciones y bonificaciones	- 40
<b>CUOTA LÍQUIDA</b>	160
(-) Retenciones y pagos a cuenta	-250
<b>CUOTA A INGRESAR/DEVOLVER</b>	-90

El registro contable de tal liquidación será:

- Asiento correspondiente al impuesto corriente:

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	160	
4709	Hacienda Pública deudora por devolución de impuestos	90	
473	Hacienda Pública Retenciones y pagos a cuenta		250

- Asiento correspondiente a la diferencia temporaria imponible de 200 euros:

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	50	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (25% x 200)		50

• **Al cierre.** Por la imputación del efecto impositivo y del impuesto corriente al resultado del ejercicio:

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	210	
6300	Impuesto corriente		160
6301	Impuesto diferido		50

Como se puede apreciar, el impuesto devengado es el mismo que en el año anterior, puesto que partimos de los mismos datos económicos; la única diferencia es que como la empresa durante el ejercicio ha pagado de más, ahora le devuelven el exceso pagado.

## 2.4. Diferencias temporarias originadas exclusivamente por diferencias temporales

Hemos visto que el cálculo de las diferencias temporarias calculadas como diferencias entre el valor contable y el valor fiscal de activos y pasivos complica excesivamente el tema, que es de difícil comprensión de por sí. No obstante, tanto el PGC como el PGC-PYMES tratando de simplificar el problema disponen que en aquellas empresas que sólo tienen diferencias temporarias de las consideradas temporales, para obtener el importe del gasto (ingreso) por impuesto diferido no es necesario realizar un seguimiento de la evolución de las diferencias entre la valoración contable y fiscal de los elementos patrimoniales, sino que simplemente habría que calcular las diferencias temporales con su signo y calcular el impuesto a pagar y el diferido global.

La norma regula este caso particular y el procedimiento de la siguiente forma:

*«En el caso particular de una empresa en la que todas las diferencias temporarias al inicio y cierre del ejercicio hayan sido originadas por diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, el gasto (ingreso) por impuesto diferido se podrá valorar directamente mediante la suma algebraica de las cantidades siguientes, cada una con el signo que corresponda:*

*a) Los importes que resulten de aplicar el tipo de gravamen apropiado al importe de cada una de las diferencias indicadas, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, y a las bases imponibles negativas a compensar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio.*

En este Capítulo presentamos casos prácticos relacionados con las amortizaciones, cuya regulación general la encontramos en el artículo 12 de la LIS, así como en los artículos 3 a 7 del RIS. No obstante y para mejor comprensión de los supuestos, el lector debe conocer la normativa contable en esta materia que se encuentra fundamentalmente regulada en la norma de registro y valoración 2.<sup>a</sup> y 3.<sup>a</sup> de la parte segunda del PGC, así como en la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias (BOE 8/3/2013), y en la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible (BOE 3/06/2013).

### SUPUESTO 1. DETERMINACIÓN DE LOS COEFICIENTES DE AMORTIZACIÓN (AMORTIZACIÓN POR EL MÉTODO LINEAL)

**CASO PRIMERO.** Indicar el coeficiente lineal máximo, y el periodo de años máximo y el coeficiente mínimo de un equipo electrónico adquirido por 100.000 euros el día 1/04/2X21 y realizar su ficha de amortización, en el caso que la sociedad tributara en el régimen general.

#### SOLUCIÓN:

La tabla de amortización, integrada en el artículo 12 1 a) de la LIS nos indica lo siguiente:

Tipo de elemento	Coefficiente lineal máximo	Periodo de años máximo
Equipos Electrónicos	20%	10

Y el Coeficiente mínimo será el 10% (100/10 años).

Ficha de amortización del elemento suponiendo que la empresa decide amortizar contablemente aplicando el coeficiente lineal máximo:

Elemento	Fecha de adquisición	Precio de adquisición	Método de amortización
Equipo electrónico	01/04/2X21	100.000 euros	Lineal (Cef. Máximo 20%)
Dotaciones a la amortización contable			
Año		Dotación	A. Acumulada
2X21		15.000	15.000
2X22		20.000	35.000
2X23		20.000	55.000
2X24		20.000	75.000
2X25		20.000	95.000
2X26		5.000	100.000

**NOTA:** En este caso la amortización contable es igual a la amortización fiscalmente admisible y por tanto no hay que hacer ajuste alguno para determinar la BI del impuesto.

Es necesario señalar que para que la amortización sea deducible debe estar contabilizada, salvo los supuestos en que la ley de forma expresa señale la posibilidad de aplicar libertad o aceleración de amortizaciones, las cuales deben practicarse mediante ajustes fiscales (en origen negativos) al resultado contable. Así, la empresa puede amortizar cada año el % que estime conveniente, que debe estar comprendido entre el % máximo, que en nuestro caso es el 20% y el mínimo que es el 10%. Este cambio en el % que puede aplicar cada año de forma diferente

no supone un cambio de método de amortización, pero sí que se debe informar en la memoria de los motivos que se han dado para modificar su vida útil (nótese que el cambio de porcentaje supone de modo implícito una modificación de la vida útil del activo).

**CASO SEGUNDO.** Indicar el coeficiente lineal máximo, y el periodo de años máximo y el coeficiente mínimo de un equipo electrónico adquirido por 100.000 euros el día 1/04/2X21 y realizar su ficha de amortización, en el caso que la sociedad tributara en el régimen de reducida dimensión.

### SOLUCIÓN:

La tabla de amortización, integrada en el artículo 12 1 a) de la LIS nos indica lo siguiente:

Tipo de elemento	Coeficiente lineal máximo	Periodo de años máximo
Equipos Electrónicos	20%	10

Y el Coeficiente mínimo será el 10% (100/10).

Además, al tributar la entidad en el régimen de entidades de reducida dimensión, son de aplicación los artículos 101 a 105 de la LIS, en concreto el artículo 103.1 de la LIS que establece, que «Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, afectos en ambos casos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el periodo impositivo en el que se cumplan las condiciones de ser ERD, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en la tabla de amortización».

Por la aplicación del artículo 103.1 de la LIS, al ser la entidad de reducida dimensión, el coeficiente máximo lineal fiscalmente aplicable será del 40% (20% x 2).

Ficha de amortización del elemento suponiendo que la empresa decide amortizar contablemente aplicando el coeficiente lineal máximo:

Elemento	Fecha de adquisición	Precio de adquisición	Método de amortización	
Equipo electrónico (ERD)	01/04/2X21	100.000 euros	Lineal (Coeficiente máximo 20% y fiscal el 40%)	
Dotaciones a la amortización contable y fiscal				
Año	Dotación Amort. contable	Amort. Acumulada	Amortización fiscal	Ajuste
2X21	15.000	15.000	30.000	-15.000 DT casilla 314
2X22	20.000	35.000	40.000	-20.000 DT casilla 314
2X23	20.000	55.000	30.000 (resto)	-10.000 DT casilla 314
2X24	20.000	75.000	-	+ 20.000 DT casilla 313
2X25	20.000	95.000	-	+ 20.000 DT casilla 313
2X26	5.000	100.000	-	+ 5.000 DT casilla 313

Nótese que la amortización contable y registrada en la cuenta de pérdidas y ganancias se sigue calculando según el coeficiente máximo o el que la empresa determine, sin embargo la amortización fiscal permitida es el doble del coeficiente máximo de tablas, la cual necesariamente

te se debe practicar mediante ajuste extracontable. El contabilizar directamente la amortización fiscal, además que va en contra de la imagen fiel de la empresa (concepto financiero), puede suponer que no se admita en una comprobación tributaria, porque el actuar de esta forma supone que hay un exceso de amortización contable registrado, frente a la fiscalmente admisible, y además no se ha ejercido la opción por la misma en el plazo voluntario de presentación de la declaración mediante los ajustes fiscales en las casillas antes señaladas.

**CASO TERCERO.** Una entidad adquirió una máquina en el ejercicio 20X0 por importe de 100.000 euros (la empresa tributaba en ese ejercicio en el régimen general). Las tablas indican para ese elemento que el coeficiente máximo es el 20% y el periodo máximo de 10 años.

A 1/01/20X4 tiene una amortización acumulada de 16.000 euros ya que ha dotado una amortización anual aplicando un coeficiente del 4%. Este año 20X4, la empresa decide dotar una amortización de 84.000 euros. ¿Qué cantidad sería fiscalmente deducible en 20X4, en el caso que la entidad tributara en régimen general?

### SOLUCIÓN:

De acuerdo con lo establecido en el artículo 4.1 del Reglamento del Impuesto, la depreciación por el método lineal, se entenderá efectiva cuando el contribuyente utilice alguno de los siguientes coeficientes:

- (1) Coeficiente máximo.
- (2) Coeficiente mínimo.
- (3) Cualquier coeficiente entre los dos anteriores.

Y específica: A los efectos de aplicar lo dispuesto en el artado 3.1.º del artículo 11 de la LIS (imputación temporal de ingresos y gastos), cuando un elemento patrimonial se hubiere amortizado contablemente en algún periodo impositivo por un importe inferior al coeficiente mínimo, se entenderá que el exceso de amortizaciones contabilizadas en posteriores periodos impositivos respecto de la cantidad resultante de la aplicación del coeficiente máximo, corresponde al periodo impositivo citado en primer lugar, hasta el importe de la amortización que hubiera correspondido por aplicación del coeficiente mínimo (que deriva del periodo máximo de amortización fijado en la tabla).

En nuestro caso tenemos:

Coeficiente máximo 20%	Coeficiente mínimo 10% (10/100)
Amortización máxima 20.000 euros	Amortización mínima 10.000

Periodo	Amortización contable	Gasto Fiscal por Amortización	Diferencia hasta amortización mínima
20X0	4.000	4.000	-6.000
20X1	4.000	4.000	-6.000
20X2	4.000	4.000	-6.000
20X3	4.000	4.000	-6.000
20X4	84.000 <sup>(1)</sup>	44.000(*)	

En cada uno de los años 20X0 a 20X3, se han realizado dotaciones la amortización por un importe inferior al coeficiente mínimo, en 6.000 euros. Estas cantidades se podrán deducir en el ejercicio posterior, en el que se doten contablemente amortizaciones superiores al coeficiente máximo, siempre que los ejercicios anteriores no estén prescritos. Véase que en nuestro caso no hay ningún ejercicio prescrito.

(\*) Por ello, en el ejercicio 20X4, se podrán deducir 44.000 euros, que han sido determinados de la siguiente manera:

44.000 euros (20.000 + 4 x 6.000)

Dado que la mercantil en el ejercicio 20X4, ha amortizado contablemente 84.000 euros, y el gasto fiscalmente deducible solo 44.000 euros, se tendrá que realizar un ajuste positivo al resultado contable de 40.000 euros (84.000-44.000), que será una diferencia temporal positiva en la casilla 303, la cual revertirá en los años siguientes ya que la empresa ya no amortizará en términos contables, sin embargo fiscalmente tiene derecho a la deducción por amortización como máximo de 20.000 € anuales.

— Desde el punto de vista contable y aunque la empresa ha registrado toda la amortización en la cuenta de pérdidas y ganancias, tendría que haber hecho el siguiente asiento:

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	24.000	
681	Dot. Amortización del IM	60.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		84.000

Bajo el supuesto de haber contabilizado de esta manera, el AJUSTE EXTRACONTABLE EN LA AUTOLIQUIDACIÓN modelo 200 del IS en este ejercicio será de 60.000 – 44.000 = 16.000, ya que los 20.000 € restantes están en reservas, y no han pasado por la cuenta de pérdidas y ganancias, que es la base de partida de la BI del impuesto.

**CASO CUARTO.** Una entidad adquirió una máquina en el ejercicio 20X0 por importe de 100.000 euros (la empresa tributaba en ese ejercicio en el régimen general). Las tablas indican para ese elemento que el coeficiente máximo es el 20% y el periodo máximo de 10 años.

A 1/01/20X4 tiene una amortización acumulada de 48.000 euros ya que ha dotado una amortización anual aplicando un coeficiente del 12%. Este año 20X4, la empresa decide dotar una amortización de 52.000 euros ¿Qué cantidad sería fiscalmente deducible en 20X4, en el caso que la entidad tributara en régimen general?

Aplicando el artículo 4.1 del Reglamento del Impuesto tenemos:

Coeficiente máximo 20%	Coeficiente mínimo 10% (10/100)
Amortización máxima 20.000 euros	Amortización mínima 10.000

Periodo	Amortización contable	Gasto Fiscal por Amortización.	Diferencia hasta amortización mínima
20X0	12.000	12.000	0
20X1	12.000	12.000	0
20X2	12.000	12.000	0
20X3	12.000	12.000	0
20X4	52.000	20.000(*)	

En cada uno de los años 20X0 a 20X3, se han realizado dotaciones la amortización por un importe superior al coeficiente mínimo, aunque inferiores al coeficiente máximo.

(\*) Por ello, en el ejercicio 20X4, no se podrá aplicar la precisión establecida en el segundo párrafo del artículo 4.1 del Reglamento del Impuesto y solo se podrá deducir la cantidad resultante de aplicar el coeficiente máximo, es decir 20.000 euros.

Dado que la mercantil en el ejercicio 20X4, ha amortizado contablemente 52.000 euros, y el gasto fiscalmente deducible son 20.000 euros, se tendrá que realizar un ajuste positivo al resultado contable de 32.000 euros (52.000-20.000), que será una diferencia temporal positiva en la casilla 303, la cual revertirá en los años siguientes ya que la empresa ya no amortizará en términos contables, sin embargo fiscalmente tiene derecho a la deducción por amortización como máximo de 20.000 € anuales.

**CASO QUINTO.** Determinar el coeficiente de amortización máximo de una máquina para la fabricación de calcetines, utilizado en una fábrica textil que se utiliza en dos turnos de trabajo, de 8 horas cada uno, si la tabla de amortización indican los siguientes datos: Coeficiente lineal máximo 12%; Periodo máximo 18 años. ( $100/18 = 5,56\%$ )

### SOLUCIÓN:

El artículo 4.2 del Reglamento del Impuesto, establece las peculiaridades en la determinación del coeficiente máximo, cuando un elemento de una empresa se utiliza en más de un turno de trabajo.

De esta manera se determina un nuevo coeficiente máximo, que en nuestro caso sería el 18,44%, determinado de la siguiente forma:

Coeficiente mínimo + (Coeficiente máximo-Coeficiente mínimo) x Horas diarias reales/8

$$5,56\% + [(12\% - 5,56\%) \times 16/8]$$

$$5,56\% + (6,44\% \times 2) = 18,44\%$$

### DOCTRINA: Véase en este sentido la Consulta de la DGT n.º V0915-2013 de 21 marzo 2013.

La entidad consultante ha construido y gestiona de forma directa una residencia de la tercera edad. La mayor parte del edificio en la que desarrolla la actividad, como los pasillos, escaleras, ascensores, recepción, salones de estar, habitaciones, jardines, terrazas suelen estar a disposición de los residentes y familiares en periodos superiores a un turno de trabajo. El edificio está en funcionamiento mucho más de las 8 horas de referencia en la aplicación de las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

### CUESTIONES PLANTEADAS

1. Si el edificio tiene la consideración de industrial a los efectos de amortizar con el coeficiente asignado en las tablas de amortización oficialmente aprobadas (coeficiente lineal máximo 3% y periodo máximo 68 años).

2. Si las partes del edificio que están en funcionamiento o dispuestas para el uso en un número de horas mayor de las correspondientes a un turno de trabajo pueden ser amortizadas aplicando los criterios del artículo 2.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades RD 1777/2004 de 30 julio 2004.

3. Si tiene la consideración de gasto deducible en 2012 la amortización no practicada de ejercicios anteriores (2009, 2010 y 2011). Si la imputación contable, en una cuenta de reservas, del gasto por amortización en un ejercicio posterior (2012) al de su devengo (2009, 2010 y 2011) origina o no una menor tributación. En 2009 y 2011 la base imponible del impuesto fue negativa y en 2010 positiva (compensada íntegramente la negativa de 2009). En 2012 la base imponible será positiva (compensada íntegramente la de 2011).

**Resumen:** La DGT indica que aunque la actividad de gestión de una residencia de ancianos no pueda calificarla como edificio industrial, resultan aplicables los coeficientes establecidos en

las tablas de amortización oficialmente aprobadas a efectos del Impuesto sobre Sociedades para los «edificios administrativos, comerciales de servicios y viviendas» (coeficiente lineal máximo 2% y período máximo 100 años). Respecto de la segunda cuestión planteada, la amortización por turnos no será aplicable en aquellos elementos que, por su naturaleza técnica, deban ser utilizados de forma continuada, como ocurre con los pasillos, escaleras, salones de estar,... Por último, se señala que el exceso del gasto contable registrado en el ejercicio 2012 respecto de aplicar el coeficiente máximo de amortización según tablas para ese año (2012), por la imputación de las amortizaciones contables correspondientes a los ejercicios 2009 a 2011, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en el período impositivo (2012) sobre la cuantía resultante de aplicar el coeficiente mínimo de amortización según tablas.

**CASO SEXTO.** La entidad ASA adquiere un elemento usado por 70.000 euros el 1/1/2X21 que tiene asignado en la tabla un coeficiente máximo del 12% y un periodo máximo de 18 años.

Si el precio de adquisición originario fue de 120.000 euros hace tres años, determinar cuál sería la amortización máxima del citado elemento.

### **SOLUCIÓN:**

El artículo 4.3 del Reglamento del Impuesto establece tres criterios para poder determinar cuál sería, en el caso de elementos adquiridos usados, la amortización máxima. Por supuesto, para que la citada cantidad fuera deducible necesita estar contabilizada (principio de inscripción contable del gasto).

En nuestro caso tenemos:

- a) Aplicación del primer criterio: El doble del coef. de amortización según tablas sobre el precio de adquisición:  
Coeficiente 24% ( $12\% \times 2$ )  
Amortización 16.800 euros ( $70.000 \times 0,24$ )
- b) Aplicación del segundo criterio:  
Coeficiente máximo 12% sobre el valor originario  
Amortización 14.400 euros ( $120.000 \times 0,12$ )
- c) Si no se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, el contribuyente podrá determinar aquél pericialmente. Establecido dicho precio de adquisición o coste de producción se procederá de acuerdo con lo previsto en la letra anterior. En nuestro caso se conoce por la empresa compradora el precio de adquisición originario (por ejemplo porque el vendedor le ha mostrado o entregado copia de la factura de compra del bien adquirido por el en su momento), por tanto no procede determinar el valor del mismo pericialmente.

### **CONCLUSIÓN:**

La entidad, debería contabilizar la dotación a la amortización por importe de 16.800 (que es el que resulta de aplicar el primer criterio) y la citada cantidad cumpliría el requisito de la efectividad y por ello el gasto por amortización, contabilizado, sería fiscalmente deducible.

**CASO SÉPTIMO.** La entidad ASA adquiere un elemento usado por 70.000 € el 1/1/2X21 a una entidad del mismo grupo de sociedades, que tiene asignado en las tabla un coeficiente máximo del 12% y un periodo máximo de 18 años.

Si el precio de adquisición originario fue de 120.000 € hace tres años, determinar cuál sería la amortización máxima del citado elemento.

# Capítulo 4 CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO, OPERACIONES DE RENTING Y ARRENDAMIENTOS OPERATIVOS

## Sumario

	<i>Página</i>
1. OPERACIONES DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO .....	173
2. OPERACIONES DE ARRENDAMIENTO OPERATIVO .....	176
3. OPERACIONES DE VENTA CON ARRENDAMIENTO FINANCIERO POSTERIOR. LEASE BACK.....	177
SUPUESTO 1. Arrendamiento financiero.....	178
SUPUESTO 2. Arrendamiento financiero en ERD.....	180
SUPUESTO 3. Arrendamiento financiero. Aplicación de los excesos.....	182
SUPUESTO 4. Arrendamiento financiero con carencia en el pago de capital.....	184
SUPUESTO 5. Arrendamiento financiero sobre un inmueble (leasing inmobiliario). Análisis de las repercusiones fiscales .....	186
SUPUESTO 6. Arrendamiento financiero sobre un inmueble (leasing inmobiliario) con una entrega inicial (cuota cero no financiada) por parte de la empresa. El contrato de arrendamiento cumple las condiciones exigidas por el artículo 106 de la LIS .....	196
SUPUESTO 7. Tratamiento contable y ajustes fiscales de un contrato de arrendamiento operativo que incorpora un periodo de carencia....	204
SUPUESTO 8. Contabilización de un contrato de arrendamiento opera- tivo de un local de negocio con «rentas escalonadas».....	209
SUPUESTO 9. Inmuebles destinados al arrendamiento con opción de compra .....	212
SUPUESTO 10. Contrato de renting de maquinaria que no cumple las condiciones para ser operativo .....	216
SUPUESTO 11. Contrato de renting de maquinaria. Arrendamiento ope- rativo .....	219

El objeto de este Capítulo es analizar los efectos fiscales y ajustes a realizar derivados del registro contable de las operaciones de arrendamiento financiero o leasing, renting y de los arrendamientos operativos.

## 1. OPERACIONES DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO

**Desde el punto de vista contable, para calificar un contrato de arrendamiento como financiero u operativo prevalece la sustancia económica del mismo sobre su forma jurídica.** Este es un criterio general seguido por el PGC para calificar las operaciones, que ha sido tomado de las Normas Internacionales de Contabilidad.

**Además, el PGC no exige la existencia de la opción de compra a favor del arrendatario para calificar un arrendamiento como financiero, sino que se atenderá fundamentalmente a determinar si con dicho contrato se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato y, por lo tanto, la empresa que va a utilizar el bien tiene el control sobre el mismo.**

De este modo, con independencia de la existencia o no de la opción de compra, si con el contrato de arrendamiento se transfieren al arrendatario todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, el contrato debe ser calificado como de arrendamiento financiero.

Obviamente, si un acuerdo de arrendamiento de un activo contiene la opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, siempre y cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción.

Pero según la norma contable, también se presumirá que dicha transferencia se produce (y, por lo tanto, deberemos registrar el contrato como un arrendamiento financiero), aunque no exista opción de compra, si se da cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Contratos de arrendamiento en los que la propiedad del activo se transfiere, o de sus condiciones se deduzca que se va a transferir, al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento.
- b) Contratos en los que el plazo del arrendamiento coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de la cesión de uso.

El plazo del arrendamiento es el período no revocable para el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier período adicional en el que éste tenga derecho a continuar con el arrendamiento, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza razonable de que el arrendatario ejercerá tal opción.

- c) En aquellos casos en los que, al comienzo del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos acordados por el arrendamiento suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado.
- d) Cuando las especiales características de los activos objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario.
- e) El arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario.
- f) Los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario.
- g) El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo período, con unos pagos por arrendamiento que sean sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

**Pues bien, si un contrato es calificado como de arrendamiento financiero, el arrendatario registrará en el momento inicial, el activo de acuerdo con su naturaleza. Esto es, registrará el elemento bien dentro del inmovilizado material, bien dentro del inmovilizado intangible.** También registrará un pasivo financiero por el mismo importe del activo, que será el menor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual de los pagos mínimos acordados durante el plazo del arrendamiento y calculados al inicio del mismo, con exclusión de las cuotas de carácter contingente y del coste de los servicios e impuestos repercutibles por el arrendador.

A estos efectos, se entiende por cuotas de carácter contingente aquellos pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo, sino que depende de la evolución futura de una variable. Adicionalmente, los gastos directos iniciales inherentes a la operación en los que incurra el arrendatario deberán considerarse como mayor valor del activo. Para el cálculo del valor actual se utilizará el tipo de interés implícito o explícito del contrato y si éste no se puede determinar, el tipo de interés de mercado para operaciones similares.

Seguidamente, la carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Las cuotas de carácter contingente serán gastos del ejercicio en que se incurra en ellos.

Consideramos muy importante señalar lo indicado en primer lugar, esto es, la consideración de arrendamiento financiero de contratos que no contengan la opción de compra. Esto podría dar lugar a la activación de ciertos contratos que fiscalmente no son considerados como de arrendamiento financiero. A este respecto, un contrato es considerado fiscalmente como de arrendamiento financiero (es decir, le es de aplicación el régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero) si contempla las condiciones impuestas en el artículo 106 de la LIS (que regula el régimen especial de Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero), **entre ellas tener una opción de compra a favor del arrendatario. Recordamos a continuación las condiciones:**

**A) Las operaciones de arrendamiento financiero pueden ser realizadas, en concepto de arrendador por:**

- a) Las **sociedades de arrendamiento financiero**, que debieron transformarse en establecimientos financieros de crédito antes del 1-1-1997.
- b) Las **entidades oficiales de crédito**, que son los Bancos, las Cajas de Ahorro, incluida la Confederación Española de Cajas de Ahorro y las Cooperativas de Crédito.
- c) Los **establecimientos financieros de crédito**, cuya actividad principal consiste en ejercer, en los términos que reglamentariamente se determinen, entre otras actividades, las de arrendamiento financiero, con inclusión de las actividades complementarias.

**Y en concepto de arrendatario** puede ser cualquier sujeto económico que necesite financiar la adquisición de elementos de inmovilizado para destinarlos a sus explotaciones agrícolas, pesqueras, industriales, comerciales, artesanales, de servicios o profesionales. En definitiva, es preciso que el arrendatario financiero sea **empresario o profesional**, que afecte a sus actividades los elementos adquiridos a través de estos contratos, de manera que están al margen del régimen fiscal especial los bienes que se destinen a fines particulares, total o parcialmente.

**B) Duración mínima:**

- Para bienes muebles: 2 años.
- Para bienes inmuebles: 10 años.

**C) Cuotas de arrendamiento satisfechas:**

- Debe separarse la parte de recuperación del coste del bien de los intereses.

**D) La recuperación del coste del bien será constante o creciente (en cómputo anual):**

- Lo que supone la aplicación de un método de amortización constante o francés.

Así, los contratos que no contengan estas características no serán considerados desde el punto de vista fiscal como arrendamiento financiero y, entonces, las cuotas pagadas no serían deducibles de forma acelerada en el Impuesto sobre Sociedades. En consecuencia, únicamente sería deducible la amortización técnica del bien, y respecto del pasivo reconocido por el contrato de arrendamiento firmado, serían deducibles los intereses devengados.

No obstante lo expuesto, la nueva redacción de este artículo por la Ley 27/2014 puede dar lugar a una interpretación extensiva en cuanto a la aplicación de la norma fiscal a todos los tipos de contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el PGC, cuestión que analizamos seguidamente:

1. La DA 7.<sup>a</sup> Ley 26/1988 ha quedado derogada al haber sido derogada la propia Ley 26/1988 en su integridad por la Disposición derogatoria de la Ley 10/2014, de 26 de junio de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito.

En principio tal hecho justificaría por sí solo la desaparición de la remisión a la DA 7.<sup>a</sup> Ley 26/1988 por tratarse de una norma ya derogada. Sin embargo, el contenido de la DA 7.<sup>a</sup> Ley 26/1988 ha sido reproducido íntegramente en la DA 3.<sup>a</sup> de la Ley 10/2014 por lo que de haber querido mantener realmente la remisión, simplemente se habría sustituido la referencia a la DA 7.<sup>a</sup> Ley 26/1988 por la referencia a la DA 3.<sup>a</sup> Ley 10/2014.

2. Esta modificación parece no tener mayor relevancia, sin embargo si tenemos en cuenta que tenemos en nuestro ordenamiento jurídico dos definiciones de arrendamiento financiero (una en el ámbito contable y otra en el ámbito fiscal) y que ambas difieren en aspectos esenciales, la supresión de la referencia a los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere la DA 7.<sup>a</sup> Ley 26/1988 puede dar a entender que se ha optado por la otra definición de arrendamiento financiero, esto es, por la contemplada en la NRV 8.<sup>a</sup> del PGC.
3. Si comparamos los conceptos de arrendamiento financiero que ofrecen una y otra norma, apreciamos importantes diferencias entre uno y otro. En este sentido, la DA 3.<sup>a</sup> Ley 10/2014 es mucho más restrictiva en la delimitación del contrato, frente a una concepción mucho más amplia que se contempla en la NRV 8.<sup>a</sup> PGC en la que se da entrada en el concepto a un mayor número de contratos, a los cuales entendemos que con la nueva redacción podría ser de aplicación del régimen especial en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.
4. Como consecuencia y según la interpretación que se dé a la supresión en el apartado 1 del art. 106 LIS de la remisión a la DA 7.<sup>a</sup> Ley 26/1988 (que hoy tendría que venir referida a la DA 3.<sup>a</sup> Ley 10/2014) en cuanto a los contratos de arrendamiento financiero a los que se va a aplicar el régimen especial, podemos considerar si los requisitos que se establecen en dicha disposición y que no contempla la NRV 8.<sup>a</sup> PGC van a resultar o no exigibles.

Así, podemos entender que la supresión de la referencia a la actual DA 3.<sup>a</sup> Ley 10/2014 (anterior DA 7.<sup>a</sup> Ley 26/1988) y la remisión del art. 10.3 LIS a la normativa contable para la determinación de la base imponible, implica la no exigencia de los requisitos particulares en ella contemplados y que, por tanto, el régimen fiscal especial será aplicable a todos aquellos contratos que, conforme a la NRV 8.<sup>a</sup> del PGC sean calificados como arrendamiento financiero. De esta forma, con la modificación introducida por el art. 106.1 LIS se estaría dando entrada a la aplicación del régimen especial previsto en dicho artículo a un mayor número de contratos que, conforme con la redacción anterior de la ley quedaban excluidos.

El análisis del contenido del artículo 106 de la LIS lo hacemos a continuación mediante casos prácticos.

## 2. OPERACIONES DE ARRENDAMIENTO OPERATIVO

El arrendamiento operativo, o arrendamiento puro, es un acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un período de tiempo determinado, a cambio de percibir un importe único o una serie de pagos o cuotas, sin que se trate de un arrendamiento de carácter financiero.

**Los ingresos y gastos correspondientes al arrendador y al arrendatario derivados de los acuerdos de arrendamiento operativo serán considerados, respectivamente, como ingreso y gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias.** Esto es, por parte del arrendatario las cuotas pagadas como consecuencia del alquiler se registrarán en la *cuenta 621. Arrendamientos y cánones* y formará parte del resultado del ejercicio, no registrando en su activo el bien. Por el contrario, el arrendador registrará en su activo el bien y lo amortizará, y las cuotas cobradas serán ingresos del ejercicio, que se registrarán en la *cuenta 752. Ingresos por arrendamientos*.

No obstante, a pesar de que tengamos firmado un contrato de renting (el cual debe registrarse en un principio como un arrendamiento operativo), si del análisis económico de la operación se aprecia alguna de las circunstancias antes expuestas el mismo debe registrarse como un arrendamiento financiero.

Respecto del momento en que se inicia el devengo del servicio recibido por arrendamiento y en consecuencia resulta necesario contabilizar el correspondiente gasto, el ICAC en la consulta n.º 3 del BOICAC 87 de Septiembre de 2011 concluye en que el plazo de arrendamiento comienza en la fecha en que la empresa controle el derecho de uso que, con carácter general, debería coincidir con la puesta a disposición del activo arrendado, pudiendo ser esta fecha anterior a la del inicio de la actividad, como es el caso que nos ocupa, debido a que el arrendatario necesita realizar obras de reforma en los locales arrendados.

A mayor abundamiento cabe señalar que en determinadas ocasiones los contratos de arrendamiento incluyen incentivos para que el arrendatario acepte el contrato, cuyo adecuado tratamiento contable es calificarlos como una contrapartida neta acordada por la utilización del activo con independencia de la naturaleza del incentivo o del calendario de los pagos a realizar.

En este sentido, el período inicial de carencia por ejemplo de dos meses incluido en los contratos debe entenderse como un incentivo al arrendamiento que la empresa contabilizará como un menor gasto a lo largo del período de arrendamiento, para lo cual se utilizará, con carácter general, un sistema de reparto lineal, sin perjuicio de que tal y como se ha indicado la cuota resultante de aplicar el incentivo, en todo caso, comience a devengarse cuando la empresa asuma el control del activo, circunstancia que se producirá, con carácter general, a la firma de los correspondientes contratos.

Es muy importante señalar, que la LIS no establece criterios específicos ni ajustes en relación a este tipo de contratos de arrendamientos operativos por lo que el registro contable de los mismos tendrá plena efectividad fiscal, por ello es necesario conocer en contratos específicos con carencia, rentas escalonadas, u otras circunstancias la normativa contable y en especial las consultas publicadas por el ICAC a través del BOICAC.

Citamos, entre otras, las siguientes consultas que contemplan situaciones especiales de arrendamientos operativos:

- Un supuesto específico de arrendamiento operativo se da en el registro de un derecho de superficie por parte de la entidad receptora del mismo, regulado por el ICAC a estos efectos en la **consulta n.º 7 del BOICAC 77 de marzo de 2009**.

- Otro supuesto específico de arrendamiento operativo se puede dar en el registro de la cesión del derecho de uso preferente de un amarre realizado por el concesionario del puerto deportivo a un tercero, a cambio de un precio o canon, que puede ser recibido de una sola vez por el concesionario en el momento de la firma del contrato. Sobre este tema se ha pronunciado el ICAC en la **consulta n.º 3 del BOICAC 80 de diciembre 2009**.
- La cesión de uso de bienes de dominio público a favor de una empresa la encontramos regulada en la **Consulta n.º 7 del BOICAC n.º 90 de julio de 2012**.
- El registro de los inmuebles destinados al arrendamiento con opción de compra está tratado en la **consulta n.º 5 del BOICAC número 78 de junio 2009**, aclarando el ICAC que para la adecuada calificación, habrá que estar a los términos del contrato y aplicar lo dispuesto en la norma de registro y valoración 8.<sup>a</sup>. «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar».
- Asimismo, en la **Consulta n.º 6 del BOICAC número 82 de junio 2010**, el ICAC aclara el tratamiento contable de un derecho de usufructo por parte del usufructuario.
- La **consulta número 11 del BOICAC número 96 de septiembre de 2013**, analiza la contabilización de un contrato de arrendamiento operativo de un local de negocio con «rentas escalonadas».
- En la **consulta número 8 del BOICAC 96 de Diciembre de 2013**, el ICAC analiza el tratamiento contable del importe/indemnización recibido por la constitución de una servidumbre de paso sobre un terreno.

### **3. OPERACIONES DE VENTA CON ARRENDAMIENTO FINANCIERO POSTERIOR. LEASE BACK**

Cuando por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento de los activos enajenados, se desprenda que se trata de un método de financiación y, en consecuencia, se trate de un arrendamiento financiero, el arrendatario no variará la calificación del activo, ni reconocerá beneficios ni pérdidas derivadas de esta transacción. Adicionalmente, registrará el importe recibido con abono a una partida que ponga de manifiesto el correspondiente pasivo financiero.

La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Las cuotas de carácter contingente serán gastos del ejercicio en que se incurra en ellas.

Esto significa que si se vende un activo y a continuación se firma un contrato de arrendamiento financiero sobre el mismo activo, el arrendatario no modificará la cuenta de activo material o intangible, y registrará la operación como una financiación ajena (deudas bien a corto, bien a largo plazo), sin reconocer resultado alguno en la transacción.

La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

En definitiva, esta operación de venta conectada con un arrendamiento financiero es una operación de financiación cuyo trasfondo económico (no jurídico, puesto que el bien se ha enajenado y ya no es propiedad de la empresa) es el propio activo entregado como garantía de la operación de financiación, de modo que:

- El activo permanece en el balance del arrendatario.
- No se reconocerá beneficios ni pérdidas en la operación.

- El importe recibido se cargará con abono a una partida que ponga de manifiesto el pasivo financiero, valorado por su coste amortizado.
- La carga financiera se imputará al resultado en función del tipo de interés efectivo.

Desde el punto de vista tributario y al no haber previsto para estas operaciones corrección o ajuste alguno en la LIS, el registro contable que establece el PGC, tiene plenos efectos fiscales. Además, a estos contratos no les resulta de aplicación el incentivo fiscal (deducción como gasto fiscal de las cuotas satisfechas en concepto de recuperación de coste del bien, con el límite del doble del coeficiente de amortización de tablas o el triple si la empresa es ERD) previsto en el artículo 106 de la LIS.

### SUPUESTO 1. ARRENDAMIENTO FINANCIERO

La mercantil ASA ha adquirido y ha puesto a disposición a principios del año 2X21 una maquinaria mediante un contrato de arrendamiento financiero cuyo precio de adquisición para la entidad arrendadora es de 1.000.000 euros.

El contrato tiene una duración de tres años el valor de la opción de compra es de 100.000 euros.

Las cuotas de arrendamiento financiero distinguiendo la parte correspondiente a la carga financiera y la parte correspondiente a la recuperación del bien son, en cómputo anual, las siguientes:

Año	Anualidad	Carga financiera	Recuper. del coste	Deuda pendiente
2X21	370.000	120.000	250.000	750.000
2X22	370.000	70.000	300.000	450.000
2X23	370.000	20.000	350.000	100.000
TOTAL	1.110.000	210.000	900.000	-

El valor de la opción de compra se tendrá que entregar al vencimiento del contrato, durante los diez primeros días de Enero del año 2X24, y asciende a 100.000 euros.

La empresa ha considerado que no existen dudas razonables acerca del ejercicio de la opción de compra y amortiza contablemente el activo según el coeficiente máximo de la tabla del 15%.

Determinar el tratamiento fiscal de la operación.

#### SOLUCIÓN:

El régimen fiscal de los contratos de arrendamiento financiero, viene reconocido en las siguientes normas:

- (1) Artículo 106 del LIS.
- (2) Disposición Transitoria 34. letra f) LIS.

Las características del régimen de los bienes adquiridos por contratos de arrendamiento financiero son las siguientes:

- A) *De carácter Subjetivo*: La entidad a la que se adquiere el bien tiene que una Entidad Financiera o una entidad de Arrendamiento Financiero.
- B) *De carácter Objetivo*: La duración del contrato tienen que ser, al menos de:
  - 2 años, para bienes muebles.
  - 10 años para bienes inmuebles.

- C) *De las cuotas de arrendamiento financiero*: Las cuotas que correspondan a la recuperación del coste adquisición del bien tienen que ser iguales o crecientes en cómputo anual. (Disposición Transitoria 34 f) LIS.

El Régimen Fiscal es el siguiente:

- La parte de las cuotas que corresponda a la carga financiera es gasto deducible (siempre que esta contabilizada).
- La parte de las cuotas satisfechas que correspondan a la adquisición del coste del bien es Gasto deducible con el LIMITE DEL DOBLE DEL COEFICIENTE DE AMORTIZACIÓN LINEAL (en empresas de reducida dimensión, este límite es el triple del coeficiente de amortización lineal), sin necesidad de inscripción contable, es decir se hará mediante un ajuste extracontable negativo en origen (DT imponible, cta. 479 del PGC).

La sociedad, contabilizara, la adquisición de bienes mediante un contrato de arrendamiento financiero, como la adquisición de un bien de su propiedad, contabilizando, por supuesto, la carga financiera derivada de la adquisición conforme se vaya devengando y realizara la correspondiente dotación a la amortización, por el método que fuera.

Por ello, los gastos fiscalmente admisibles son la carga financiera y por gastos por amortización, la parte de cuota satisfecha que corresponda a la adquisición del bien, con el límite del doble de la amortización lineal, independientemente del método de amortización que elija la sociedad para determinar la amortización contable.

De los gastos financieros para la adquisición del bien, no vamos tener ninguna diferencia con los gastos fiscalmente deducibles, siempre, por supuesto, que estén contabilizados.

En nuestro caso, la entidad contabiliza la amortización por el método lineal al 15%.

Por ello, en cuanto a la deducibilidad por amortización, van a ser la parte de cuota satisfecha que corresponda a la adquisición del bien y el LIMITE será: de 300.000 euros, ya que la Amortización lineal es 150.000 euros (1.000.000 x 15%).

Realizamos el siguiente cuadro para reflejar, el gasto contable, el gasto fiscal por amortización y las diferencias temporarias surgidas:

Ejercicio	Amortización contable	Parte de la cuota de recuperación del bien	Límite	Gasto fiscal	Exceso	Diferencia temporaria
2X21	150.000	250.000	300.000	250.000	-	-100.000 casilla 318
2X22	150.000	300.000	300.000	300.000	-	-150.000 casilla 318
2X23	150.000	350.000	300.000	300.000	50.000	-150.000 casilla 318
2X24	150.000	100.000	300.000	150.000 (100.000 + 50.000 del exceso)	-	0
2X25	150.000	-	-	0	-	+ 150.000 casilla 317
2X26	150.000	-	-	0	-	+ 150.000 casilla 317
2X27	100.000	-	-	0	-	+ 100.000 casilla 317
TOTAL	1.000.000	1.000.000	-	1.000.000	-	0

**NOTA:** La columna que hemos denominado «EXCESO», corresponde a la mayor cantidad que para la entidad corresponde a la recuperación del bien, que excede al LIMITE. Esta cantidad, se podrá deducir en ejercicios posteriores, siempre respetando el LÍMITE.

**Precisiones:**

- D) La cantidad que se paga por la opción de compra no tiene los beneficios que se establecen en el artículo 106.6 LIS.
- E) Por ello, solo a la parte de las cuotas de arrendamiento financiero de recuperación del bien se les puede aplicar que tengan como límite para su deducibilidad fiscal, el doble de la amortización lineal.
- F) La opción de compra debe ser amortizada (sin ningún beneficio fiscal), ya que forma parte del precio de adquisición, y tiene como límite, exclusivamente, la amortización contabilizada.

No obstante lo expuesto para la opción de compra, debemos señalar que en la práctica tal limitación apenas se va a ver afectada, puesto que como bien sabemos, todos los contratos de arrendamiento financiero que realizan las entidades financieras o las sociedades de arrendamiento financiero (generalmente filiales de una entidad financiera en cuestión) tienen periodicidad mensual con cuotas prepagables y en algunos casos postpagables, y la opción de compra (la cual no lleva intereses) es idéntica a una cuota mensual, por lo que el valor de esta es insignificante al ponerla en relación con la amortización anual del bien, con lo que la limitación antes señalada no se llega aplicar de facto en la mayoría de los casos.

## SUPUESTO 2. ARRENDAMIENTO FINANCIERO EN ERD

La mercantil ASA, que tributa en régimen de reducida dimensión, ha adquirido y ha puesto a disposición a principios del año 2X21 una maquinaria mediante un contrato de arrendamiento financiero cuyo precio de adquisición para la entidad arrendadora es de 1.000.000 euros.

El contrato tiene una duración de tres años el valor de la opción de compra es de 100.000 euros.

Las cuotas de arrendamiento financiero distinguiendo la parte correspondiente a la carga financiera y la parte correspondiente a la recuperación del bien son, por cómputo anual, las siguientes:

Año	Anualidad	Carga financiera	Recuper. del coste	Deuda pendiente
2X21	370.000	120.000	250.000	750.000
2X22	370.000	70.000	300.000	450.000
2X23	370.000	20.000	350.000	100.000
TOTAL	1.110.000	210.000	900.000	—

El valor de la opción de compra se tendrá que entregar al vencimiento del contrato, durante los diez primeros días de Enero del año 2X24, y asciende a 100.000 euros.

La empresa ha considerado que no existen dudas razonables acerca del ejercicio de la opción de compra y amortiza contablemente el activo según el coeficiente máximo de la tabla del 15%.

Determinar el tratamiento fiscal de la operación.

**SOLUCIÓN:**

El régimen fiscal de los contratos de arrendamiento financiero, viene recogido en las siguientes normas:

- G) Artículo 106 del LIS.
- H) Disposición Transitoria 34. letra f) LIS.

Pero, como la entidad tributa en el régimen de reducida dimensión, se tendrá en cuenta lo establecido en el inciso último del artículo 106.6 de la LIS, que establece que para determinar el límite se tomara el duplo del coeficiente de amortización lineal, multiplicado por 1,5, es decir la amortización lineal multiplicada por 3 (2x1,5).

De esta manera, por los gastos financieros para la adquisición del bien, no vamos a tener ninguna diferencia con los gastos fiscalmente deducibles, siempre, por supuesto, que estén contabilizados.

En nuestro caso, la entidad contabiliza la amortización por el método lineal al 15%.

Por ello, en cuanto a la deducibilidad por amortización, van a ser la parte de cuota satisfecha que corresponda a la adquisición del bien y el LIMITE será: de 450.000 euros, ya que la Amortización lineal es 150.000 euros (1.000.000 x 30%).

Realizamos el siguiente cuadro para reflejar, el gasto contable, el gasto fiscal por amortización y las diferencias temporarias surgidas:

Ejercicio	Amortización contable	Parte de la cuota de recuperación del bien	Límite	Gasto fiscal	Exceso	Diferencia temporaria
2X21	150.000	250.000	450.000	250.000	-	-100.000 casilla 318
2X22	150.000	300.000	450.000	300.000	-	-150.000 casilla 318
2X23	150.000	350.000	450.000	350.000	-	-200.000 casilla 318
2X24	150.000	100.000	450.000	100.000	-	+50.000 casilla 317
2X25	150.000	-		0	-	+150.000 casilla 317
2X26	150.000	-		0	-	+150.000 casilla 317
2X27	100.000	-		0	-	+100.000 casilla 317
TOTAL	1.000.000	1.000.000		1.000.000	-	0

**NOTA:** En relación a la columna que hemos denominado «EXESO», en este caso, no hay ninguna cantidad dado que la parte de cuotas de recuperación del bien no superan, en ningún caso al LIMITE.

# Capítulo 8 LIMITACIÓN FISCAL DE LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS

## Sumario

*Página*

SUPUESTO 1. Determinación de los gastos financieros deducibles, siendo los gastos financieros netos inferiores a 1.000.000 €.....	312
SUPUESTO 2. Determinación de los gastos financieros deducibles siendo los gastos financieros netos superiores a 1.000.000 €.....	313
SUPUESTO 3. Determinación de los gastos financieros deducibles siendo los gastos financieros netos superiores a 1.000.000 €.....	314
SUPUESTO 4. Determinación de los gastos financieros deducibles en varios ejercicios: aplicación de la limitación y de los excesos .....	315
SUPUESTO 5. Determinación de los gastos financieros deducibles, gastos financieros pendientes de deducir y determinación de las cantidades para adicionar al límite de los 5 ejercicios posteriores.....	316
SUPUESTO 6. Determinación de los gastos financieros deducibles, gastos financieros pendientes de deducir y determinación de las cantidades para adicionar al límite de los 5 ejercicios posteriores.....	318
SUPUESTO 7. Determinación de los gastos financieros deducibles, gastos financieros pendientes de deducir y determinación de las cantidades que podrán incrementar el límite en los 5 ejercicios posteriores .....	319
SUPUESTO 8. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros por operaciones de apalancamiento financiero (operaciones Leveraged Buy Out – LBO) .....	320
SUPUESTO 9. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros por operaciones de apalancamiento financiero (operaciones LBO).....	321
SUPUESTO 10. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros por operaciones de apalancamiento financiero (operaciones LBO).....	322
SUPUESTO 11. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros por operaciones de apalancamiento financiero (operaciones LBO), derivados de deudas con empresas del grupo (art. 15.H de la LIS) .....	324
SUPUESTO 12. Análisis de la limitación de los gastos financieros en el régimen de consolidación fiscal. Particularidades a considerar.....	325

En este Capítulo analizamos casos prácticos relacionados con la limitación a la deducibilidad de gastos financieros, cuya regulación la encontramos en el artículo 16 de la LIS. Este artículo es complejo y suele ser de escasa utilidad en las empresas PYMES, ya que tenemos que recordar que en todo caso son deducibles los gastos financieros en que incurre la empresa hasta 1.000.000 de euros, por lo que con carácter general estas empresas no se ven limitadas en la deducción de los mismos, ya que el importe de los gastos financieros en que incurren suele ser mucho menor.

El artículo 16 de la LIS, establece, en esquema, lo siguiente:

<b>Limitación a la deducibilidad de los gastos financieros</b>	
Límite	30% del Beneficio Operativo. Importe mínimo 1.000.000 euros (siempre que existan GF por esa cuantía).
Determinación del Beneficio operativo (BO)	Se determinará por la diferencia/adición de las siguientes partidas: 1-2-3-4 + 5, siendo: 1. Resultado de Explotación. 2. Amortizaciones del Inmovilizado. 3. Imputación de subvenciones de inmovilizado y otras. 4. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado. 5. Ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio. Las partidas anteriores se extraen de la Cuenta de PyG y tienen que incluirse con el signo que figuran en la citada cuenta de PyG. No obstante, deben excluirse de dichas partidas del beneficio operativo, los ingresos, los gastos y las rentas que no se integren en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.
Periodos en los que se puede deducir los GF que no se hubieran podido deducir en un periodo	Se podrán deducir en los periodos siguientes, conjuntamente con los GF del periodo, respetando igual límite.
Que pasa cuando los GF de un periodo sean inferiores al 1.000.000 euros (y por tanto todos son fiscalmente deducibles)	La diferencia entre el 30% del BO y los GF del periodo, se adicionara al límite del 30% del Beneficio Operativo de los 5 ejercicios siguientes.
Que ocurre con las entidades que tributan por el Régimen de Agrupaciones de Interés Económico o Uniones Temporales de Empresas	Que los GF netos imputados a los socios se tienen en cuenta a los efectos de los límites anteriores.
Que ocurre si el periodo de tiempo de la entidad es inferior al año	El límite del 1.000.000 de euros se prorratea por el tiempo de duración del periodo impositivo de la entidad.
Que ocurre con los GF derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades	Que tienen un límite específico del 30% del Beneficio Operativo de la propia entidad que realizo la adquisición. No se incluirá el beneficio operativo de cualquier entidad que se fusione con aquella en los 4 años posteriores, cuando la fusión no aplique el régimen especial del Capítulo VII del Título VII LIS. Este límite específico no se aplicara en el periodo impositivo que se adquirieran las participaciones si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70%. Asimismo, este límite no se aplicara en los periodos siguientes, siempre que el importe de la deuda se minore, desde el momento de su adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes hasta que la deuda alcance el 30% del precio de adquisición.
Este precepto NO se aplica	- A las entidades de crédito y aseguradoras - En el periodo impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que sea consecuencia de una operación de reestructuración.

Para mayor entendimiento transcribimos a continuación el referido artículo 16.

**«Artículo 16. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros.**

1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.

A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos no deducibles a que se refieren las letras g) y h) del artículo 15 y el artículo 15 bis de esta ley. El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de esta Ley. En ningún caso, formarán parte del beneficio operativo los ingresos, gastos o rentas que no se hubieran integrado en la base imponible de este Impuesto.

En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.

2. En el caso de que los gastos financieros netos del período impositivo no alcanzaran el límite establecido en el apartado 1 de este artículo, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del período impositivo se adicionará al límite previsto en el apartado 1 de este artículo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

3. Los gastos financieros netos imputados a los socios de las entidades que tributen con arreglo a lo establecido en el artículo 43 de esta Ley se tendrán en cuenta por aquellos a los efectos de la aplicación del límite previsto en este artículo.

4. Si el período impositivo de la entidad tuviera una duración inferior al año, el importe previsto en el párrafo cuarto del apartado 1 de este artículo será el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

5. A los efectos de lo previsto en este artículo, los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades se deducirán con el límite adicional del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella en los 4 años posteriores a dicha adquisición, cuando la fusión no aplique el régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley. Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite a que se refiere el apartado 1 de este artículo.

*Los gastos financieros no deducibles que resulten de la aplicación de lo dispuesto en este apartado serán deducibles en períodos impositivos siguientes con el límite previsto en este apartado y en el apartado 1 de este artículo.*

*El límite previsto en este apartado no resultará de aplicación en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70 por ciento del precio de adquisición. Asimismo, este límite no se aplicará en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30 por ciento del precio de adquisición.*

6. La limitación prevista en este artículo no resultará de aplicación:

a) A las entidades de crédito y aseguradoras.

*A estos efectos, recibirán el tratamiento de las entidades de crédito aquellas entidades cuyos derechos de voto correspondan, directa o indirectamente, íntegramente a aquellas, y cuya única actividad consista en la emisión y colocación en el mercado de instrumentos financieros para reforzar el capital regulatorio y la financiación de tales entidades.*

*b) En el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración».*

**El tratamiento del ajuste fiscal que en su caso proceda, la información adicional a ofrecer, así como el tratamiento contable de los referidos ajustes es el siguiente:**

1. Los ajustes que proceda realizar por el exceso de gastos contabilizados respecto de los que resulten deducibles por aplicación del artículo 16, se realizarán en las casillas 363 y 364 según detalle:

Ajustes por la limitación en la deducibilidad de gastos financieros (art. 16 LIS).....	00363	00364
--	-------	-------

Asimismo, el propio modelo 200 requiere en la página 19, información, detalle y cálculos de las partidas contables que forman el denominado «beneficio operativo». También se requiere la cumplimentación de un cuadro para el seguimiento de los gastos financieros pendientes de deducir, así como otro cuadro para el seguimiento de los gastos financieros pendientes de adición por límite del beneficio operativo no aplicado en los 5 años siguientes.

El detalle que hay que cumplimentar es el siguiente:

Módulo		Apellidos y nombre o razón social		Página 20	
200					
<b>Limitación en la deducibilidad de gastos financieros. Art. 16 LIS (excluidos aquellos a que se refieren los arts. 15 g), h) y 15 bis LIS)</b>					
<b>Límite art. 16.5 y/o 83 LIS</b>					
a)	Gastos financieros del período impositivo derivados de deudas por adquisición de particip. afectados por el art. 16.5 y/o 83 LIS (sin signo)			01240	
b)	Límite adicional a la deducción de gastos financieros (art. 16.5 y/o 83 LIS) (sin signo)		01241		
c1)	Gastos financieros del período impositivo deducibles tras aplicación límite art. 16.5 y/o 83 LIS ( $\leq [b] \cdot [a-c1+c2], \geq 0$ )				01242
c2)	Gastos financieros del período impositivo no deducibles tras aplicación límite art. 16.5 y/o 83 LIS ( $-[a-c1], \geq 0$ )				01243
d)	Gastos financieros pendientes de deducir en períodos anteriores afectados por art. 16.5 y/o 83 LIS, deducibles tras este límite ( $[b-c1+d], \geq 0$ )				01244
<b>Límite art. 16.1 y 16.2 LIS</b>					
e)	Gastos financieros del período impositivo no afectados por art. 16.5 y/o 83 LIS (sin signo)				01245
f)	Gastos financieros del período impositivo ( $\leq [e] + [d]$ )				01246
g)	Ingresos financieros del período impositivo derivados de la cesión a terceros de capitales propios		01247		
h)	Gastos financieros netos del período impositivo ( $[f-g]$ )				01248
i)	Límite a la deducción de gastos financieros netos ( $= 30\% \cdot [1-2+3+4+5]$ , mínimo 1 millón de euros si gasto financiero neto $\geq 1$ millón)		01249		
j1)	Resultado de explotación (signo igual a Cuenta de Pérd. y Gan.)		01250		
j2)	Amortización del inmovilizado (signo igual a Cuenta de Pérd. y Gan.)		01251		
j3)	Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras (signo igual a Cuenta de Pérd. y Gan.)		01252		
j4)	Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado (signo igual a Cuenta de Pérd. y Gan.)		01253		
j5)	Ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio (signo igual a Cuenta de Pérd. y Gan.)		01254		
k)	Adición por límite beneficio operativo no aplicado en los cinco ejercicios anteriores		01255		
k1)	Gastos financieros netos del período impositivo deducibles ( $\leq [f+j], [h-k1+k2], \geq 0$ )				01256
k2)	Gastos financieros netos del período impositivo no deducibles ( $-[h-k1], \leq [h-k], \geq 0$ )				01257
l)	Gastos financieros pendientes de deducir en períodos impositivos anteriores afectados por art. 16.5 y/o 83 LIS deducibles tras aplicar los 2 límites ( $[i], \geq 0$ )				01258
m)	Gastos financieros netos pendientes de deducir de períodos impositivos anteriores no afectados por art. 16.5 y/o 83 LIS aplicados				01259
<b>Total gastos financieros del período impositivo no deducibles (<math>= [c2+k2]</math>)</b>					<b>01260</b>
<b>Limitación en la deducibilidad de gastos financieros. Gastos financieros pendientes de deducir</b>					
Ejercicio de generación	Pendiente de aplicación a principio del período		Aplicado en esta liquidación	Pendiente de aplicación en períodos futuros	
	Por límite 16.5 y 83 LIS	Resto		Por límite 16.5 y 83 LIS	Resto
2012		01188	01189		01191
2013		01193	01194		01196
2014		01198	01199		01201
2015	01202	01203	01204	01205	01206
2016	01462	01463	01209	01210	01211
2017	01736	01737	01464	01465	01466
2018	01977	01978	01738	01739	01740
2019	02253	02254	01979	01980	01981
2020	02399	02400	02255	02256	02257
2021 <sup>(*)</sup>	01098	01099	02401	02402	02403
2021 <sup>(**)</sup>			01100	01101	01102
<b>Total</b>	<b>01212</b>	<b>01213</b>	<b>01214</b>	<b>01215</b>	<b>01216</b>
(*) Sólo debe cumplimentarse si la entidad tiene gastos financieros pendientes por otro período impositivo iniciado en 2021, pero inferior a 12 meses y previo al declarado.					
(**) Sólo debe cumplimentarse si la entidad tiene gastos financieros pendientes, devengados en el propio período impositivo, deducibles en los próximos períodos impositivos.					
<b>Pendiente de adición por límite beneficio operativo no aplicado</b>					
Ejercicio de generación	Importe generado.		Aplicado en esta liquidación	Pendiente de aplicación en períodos futuros	
	Pendiente de aplicación a principio del período				
2016	01217		01218		
2017	01467		01468		01469
2018	01741		01742		01743
2019	01982		01983		01984
2020	02258		02259		02260
2021 <sup>(*)</sup>	02404		02405		02406
2021 <sup>(**)</sup>	01103		01104		01105
<b>Total</b>	<b>00538</b>		<b>00539</b>		<b>00546</b>
(*) Sólo debe cumplimentarse si la entidad tiene pendiente de adición por límite beneficio operativo no aplicado por otro período impositivo iniciado en 2021, pero inferior a 12 meses y previo al declarado.					
(**) Sólo debe cumplimentarse si la entidad tiene pendiente de adición por límite beneficio operativo no aplicado, generado en el propio período impositivo, aplicable en los próximos períodos impositivos.					

2. En lo referente al registro contable de los gastos financieros contabilizados que no resultan fiscalmente deducibles en el período en que se han contabilizado (nótese que no existe un número de años máximo para poderse deducir fiscalmente en los ejercicios siguientes), surge por el importe de los mismos, una diferencia temporalmente deducible (cuenta 4740 con abono a la



	<b>12. Ingresos financieros.</b>
	a) De participaciones en instrumentos de patrimonio.
7600, 7601	a <sub>1</sub> ) En empresas del grupo y asociadas.
7602, 7603	a <sub>2</sub> ) En terceros.
	b) De valores negociables y otros instrumentos financieros.
7610, 7611, 76200, 76201, 76210, 76211	b <sub>1</sub> ) De empresas del grupo y asociadas.
7612, 7613, 76202, 76203, 76212, 76213, 767, 769	b <sub>2</sub> ) De terceros.
	<b>13. Gastos financieros.</b>
(6610), (6611), (6615), (6616), (6620), (6621), (6640), (6641), (6650), (6651), (6654), (6655)	a) Por deudas con empresas del grupo y asociadas.
(6612), (6613), (6617), (6618), (6622), (6623), (6624), (6642), (6643), (6652), (6653), (6656), (6657), (669)	b) Por deudas con terceros.
(660)	c) Por actuación de provisiones.
	<b>14. Variación de valor razonable en instrumentos financieros.</b>
(6630), (6631), (6633), 7630, 7631, 7633	a) Valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias.
(6632), 7632	b) Transferencia de ajustes de valor razonable con cambios en el patrimonio neto.
(668), 768	<b>15. Diferencias de cambio.</b>
	<b>16. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros.</b>
(696), (697), (698), (699), 796, 797, 798, 799	a) Deterioros y pérdidas.
(666), (667), (673), (675), 766, 773, 775	b) Resultados por enajenaciones y otras.
	<b>A.2) RESULTADO FINANCIERO (12 + 13 + 14 + 15 + 16)</b>
	<b>A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1 + A.2)</b>

Así tendremos:

Resultado del ejercicio	200.000
Diferencias temporarias	
(+) Gastos financieros NO deducibles	500.000
<b>BASE IMPONIBLE</b>	<b>700.000</b>
Tipo impositivo	25%
<b>Cuota íntegra = C. líquida = C.dif.</b>	<b>175.000</b>

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
<b>A) REFLEJO DEL IMPUESTO CORRIENTE</b>			
6300	Impuesto corriente	175.000	
4752	Hacienda Pública acreedora por Impuesto sobre Sociedades		175.000
<b>B) REFLEJO DEL IMPUESTO DIFERIDO</b>			
4740	Diferencia temporaria deducible 500.000 × 25 %	125.000	
6301	Impuesto diferido		125.000

**EJEMPLO 2:** Tenemos la sociedad X con los siguientes datos relativos a su actividad económica (cifras en miles de €):

- Resultado de explotación de la empresa: 450.

- Resultado de explotación de la empresa ajustado en: Amortizaciones, deterioros de inmovilizado, plusvalías y minusvalías de inmovilizado, Subvenciones de inmovilizado no financiero imputadas en P. y G., Dividendos o participaciones en beneficios 5 %: 1.170.
- Ingresos, rentas o gastos no integrados en la base imponible: Dividendos exentos al 95% cuyo importe no se ha integrado en la BI, 95; rentas obtenidas con EP exentas 120, no integradas en la BI; Rentas exentas por patent box 20, tampoco integradas en la BI; sanciones no deducibles 30.
- Gastos financieros netos: 310.

### SOLUCIÓN:

Resultado de explotación de la empresa ajustado +– Rentas no integradas en la BI =

$$1.170 - 95 - 120 - 20 + 30 = 965.$$

Límite de gastos financieros deducibles:  $30\% \times 965 = 289,5$ .

Gastos financieros netos en exceso:  $310 - 289,5 = 20,5$ .

Asimismo y en relación a los conceptos que integran los gastos financieros, ingresos financieros y otras partidas, es necesario conocer lo que dispone la **Resolución de 16 de julio de 2012, de la Dirección General de Tributos, en relación con la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades (BOE 17-7-2012)**.

Y como doctrina administrativa citamos, entre otras, las siguientes consultas:

- Nota AEAT 1/15, de 3 de febrero 2015, relativa a la limitación de gastos financieros prevista en el artículo 16 de la LIS.
- V1664-15: Orden de aplicación de las limitaciones a la deducibilidad de gastos financieros.
- V0165-17: Los ingresos y gastos derivados de la actualización del pasivo financiero (reestructuración de la deuda) deberán tomarse en consideración a efectos de determinar el gasto financiero neto del ejercicio, en la medida que ambas partidas se encuentran relacionadas con el endeudamiento empresarial.
- V4789-16: Los ingresos y los gastos financieros procedentes de derivados financieros que no tengan la consideración de coberturas contables no deben tomarse en consideración a efectos de determinar el gasto financiero neto devengado en el ejercicio, en la medida en que no proceden del endeudamiento empresarial ni de la cesión a terceros de capitales propios.
- V1989-16: Las limitaciones a la deducibilidad del gasto financiero no serán de aplicación en el período impositivo en que se produzca la extinción de una entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración. El hecho de que la liquidación se extienda durante más de un ejercicio económico no puede variar esta conclusión si es por causas ajenas a la voluntad de extinción de la entidad.
- V0353-16: Al margen de las correcciones que prevé el artículo 16 LIS, el beneficio operativo no se ajustará por otros conceptos, como pueden ser ingresos exentos procedentes de la realización de actividades a través de establecimientos permanentes en el extranjero, dividendos exentos distintos de los indicados en dicho precepto o gastos no deducibles.
- V3727-15: Sociedad que ha decidido enajenar parte de su actividad. El resultado obtenido por la línea de negocio que pretende vender se ubica como «resultado del ejercicio pro-

cedente de operaciones interrumpidas» en la cuenta de PyG. El resultado de explotación correspondiente a dichas operaciones se incluye al determinar el beneficio operativo.

- V3503-15: Dado que los préstamos participativos generan gastos financieros no deducibles, los mismos no se ven afectados por el límite establecido en el artículo 16 LIS.
- V3004-17: Los resultados derivados de «swaps» tributarán en función de su tratamiento contable.
- V0931-16 (ídem V0245-17 y V0152-17): Tratamiento de coberturas contables.
- V0133-17: En el ejercicio en el que se acuerde la refinanciación, la totalidad del ingreso registrado e integrado en la base imponible por el 11.13 LIS (tanto por quitas como por esperas y no solo por la parte asociada a los intereses no deducidos), afectará al cálculo del GFN por considerarse vinculado al endeudamiento empresarial, minorando por otra parte, el ajuste del año de la quita.
- V0165-17: ingreso financiero en el ejercicio de la refinanciación por actualización del valor razonable al ser este inferior al nominal (el ingreso contable es consecuencia de un criterio de imputación contable pero la deuda existente permanece constante). En los ejercicios siguientes se registra un gasto financiero que hará revertir el importe de la actualización de la deuda (ejemplo de espera y de aplicación criterio coste amortizado).

### SUPUESTO 1. DETERMINACIÓN DE LOS GASTOS FINANCIEROS DEDUCIBLES, SIENDO LOS GASTOS FINANCIEROS NETOS INFERIORES A 1.000.000 €

Una entidad nos da los siguientes datos extraídos de su contabilidad del ejercicio 2X21:

Gastos financieros	800.000 euros
Ingresos financieros	100.000 euros
Resultado de explotación	1.500.000 euros
Amortizaciones	340.000 euros
Imputación de subvenciones	50.000 euros
Deterioros y resultado por enajenaciones del inmovilizado	200.000 euros
Ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio	10.000 euros

Determinar qué cantidad se podría deducir por gastos financieros en el ejercicio 2X21.

#### SOLUCIÓN:

Determinación de los gastos financieros netos:

Gastos financieros	800.000
Ingresos financieros	-100.000
<b>GASTOS FINANCIEROS NETOS</b>	<b>700.000</b>

Determinación del Beneficio operativo

Resultado de explotación	1.500.000
Amortizaciones	+ 340.000
Imputación de subvenciones	-50.000
Deterioros y resultado por enajenaciones del inmovilizado	+ 200.000
Ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio	+ 10.000
<b>BENEFICIO OPERATIVO</b>	<b>2.000.000</b>

Determinación del límite de la deducción y la cantidad que se podrá deducir como gastos financieros en 2X21:

Límite de deducción 30% de 2.000.000	600.000
Gastos financieros netos de 2X21	700.000
Gastos financieros deducibles en 2X21 <sup>(1)</sup>	700.000

— En todo caso son deducibles los gastos financieros netos en que la empresa haya incurrido hasta 1.000.000 de euros.

Por último hay que determinar dos cuestiones: Los gastos financieros pendientes de deducir para próximos periodos y la cantidad para adicionar al límite de los próximos 5 ejercicios. La determinación la reflejamos en el siguiente cuadro:

Gastos financieros pendiente de deducir para próximos periodos (sin límite temporal)	0 euros
Cantidad para adicionar el límite en los 5 periodos siguientes	0 euros

## SUPUESTO 2. DETERMINACIÓN DE LOS GASTOS FINANCIEROS DEDUCIBLES SIENDO LOS GASTOS FINANCIEROS NETOS SUPERIORES A 1.000.000 €

Una entidad nos da los siguientes datos extraídos de su contabilidad del ejercicio 2X21:

Gastos financieros	3.000.000 euros
Ingresos financieros	200.000 euros
Resultado de explotación	1.500.000 euros
Amortizaciones	340.000 euros
Imputación de subvenciones	50.000 euros
Deterioros y resultado por enajenaciones del inmovilizado	200.000 euros
Ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio	10.000 euros

Determinar qué cantidad se podría deducir por gastos financieros en el ejercicio 2X21.

### SOLUCIÓN:

Determinación de los gastos financieros netos:

Gastos financieros	3.000.000
Ingresos financieros	-200.000
GASTOS FINANCIEROS NETOS	2.800.000

Determinación del Beneficio operativo

Resultado de explotación	1.500.000
Amortizaciones	+ 340.000
Imputación de subvenciones	-50.000
Deterioros y resultado por enajenaciones del inmovilizado	+ 200.000
Ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio	+ 10.000
BENEFICIO OPERATIVO	2.000.000

Determinación del límite de la deducción y la cantidad que se podrá deducir como gastos financieros en 2X21

Límite de deducción 30% de 2.000.000	600.000
Gastos financieros netos de 2X21	2.800.000
<b>GASTOS FINANCIEROS DEDUCIBLES EN 2X21</b>	<b>1.000.000</b>

Y los gastos financieros pendientes de deducir para próximos periodos y cantidad para adicionar al límite de los próximos 5 ejercicios., la reflejamos en el siguiente cuadro:

Gastos financieros pendiente de deducir para próximos periodos (sin límite temporal)	1.800.000 euros (2.800.000 – 1.000.000)
Cantidad para adicionar el límite en los 5 periodos siguientes	0 euros

### SUPUESTO 3. DETERMINACIÓN DE LOS GASTOS FINANCIEROS DEDUCIBLES SIENDO LOS GASTOS FINANCIEROS NETOS SUPERIORES A 1.000.000 €

Una entidad nos da los siguientes datos extraídos de su contabilidad del ejercicio 2X21:

Gastos financieros por préstamos de su sociedad matriz domiciliada en EEUU	1.500.000 euros
Gastos financieros de entidades de crédito españolas	2.300.000 euros
Ingresos financieros	300.000 euros
Resultado de explotación	4.500.000 euros
Amortizaciones	1.200.000 euros
Imputación de subvenciones	100.000 euros
Deterioros y resultado por enajenaciones del inmovilizado	600.000 euros
Ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio	0 euros

Determinar qué cantidad se podría deducir por gastos financieros en el ejercicio 2X21.

#### SOLUCIÓN:

Determinación de los gastos financieros netos:

Gastos financieros totales, en España y en el extranjero	3.800.000
Ingresos financieros	-300.000
<b>GASTOS FINANCIEROS NETOS</b>	<b>3.500.000</b>

Determinación del Beneficio operativo:

Resultado de explotación	4.500.000
Amortizaciones	+ 1.200.000
Imputación de subvenciones	-100.000
Deterioros y resultado por enajenaciones del inmovilizado	+ 600.000
Ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio	0
<b>BENEFICIO OPERATIVO</b>	<b>6.200.000</b>

Determinación del límite de la deducción y la cantidad que se podrá deducir como gastos financieros en 2X21:

Límite de deducción 30% de 6.200.000	1.860.000
Gastos financieros netos de 2X21	3.500.000
GASTOS FINANCIEROS DEDUCIBLES EN 2X21	1.860.000

Y los gastos financieros pendientes de deducir para próximos periodos y cantidad para adicionar al límite de los próximos 5 ejercicios, la reflejamos en el siguiente cuadro:

Gastos financieros pendiente de deducir para próximos periodos (sin límite temporal)	1.640.000 euros (3.500.000 – 1.860.000)
Cantidad para adicionar el límite en los 5 periodos siguientes	0 euros

#### SUPUESTO 4. DETERMINACIÓN DE LOS GASTOS FINANCIEROS DEDUCIBLES EN VARIOS EJERCICIOS: APLICACIÓN DE LA LIMITACIÓN Y DE LOS EXCESOS

La mercantil ASA tiene un Beneficio Operativo de 2.000.000 euros en cada uno de los años que se indican a continuación y los Gastos Financieros netos son los siguientes:

Año	Gastos financieros Netos
20X0	800.000
20X1	1.100.000
20X2	800.000

Determinar la deducción por gastos financieros en cada uno de los ejercicios.

#### SOLUCIÓN:

1. Determinación del límite de la deducción y la cantidad que se podrá deducir como gastos financieros en 20X0.

Límite de deducción 30% de 2.000.000	600.000
Gastos financieros netos de 20X0	800.000
GASTOS FINANCIEROS DEDUCIBLES EN 20X0	800.000

Y no tiene gastos financieros pendientes de deducir y tampoco tiene cantidad para adicionar al límite durante los próximos 5 años.

2. Determinación del límite de la deducción y la cantidad que se podrá deducir como gastos financieros en 20X1:

Límite de deducción 30% de 2.000.000	600.000
Gastos financieros netos de 20X1	1.100.000
GASTOS FINANCIEROS DEDUCIBLES EN 20X1	1.000.000

Y la cuantía de los gastos financieros pendientes de deducir en posteriores periodos impositivos y la cuantía a adicionar al límite la reflejamos en el siguiente cuadro:

Gastos financieros pendiente de deducir para próximos periodos	100.000 euros (1.100.000 – 1.000.000)
Cantidad para adicionar el límite en los 5 periodos siguientes	0 euros

3. Determinación del límite de la deducción y la cantidad que se podrá deducir como gastos financieros en 20X2:

Límite de deducción 30% de 2.000.000	600.000
Gastos financieros netos de 20X2	800.000
Gastos financieros pendientes de deducir de periodos anteriores	100.000
<b>GASTOS FINANCIEROS DEDUCIBLES EN 20X2</b>	<b>900.000</b>

Y no tendrá gastos financieros pendientes de deducir y tampoco tiene cantidad para adicional al límite durante los próximos 5 años.

### SUPUESTO 5. DETERMINACIÓN DE LOS GASTOS FINANCIEROS DEDUCIBLES, GASTOS FINANCIEROS PENDIENTES DE DEDUCIR Y DETERMINACIÓN DE LAS CANTIDADES PARA ADICIONAR AL LÍMITE DE LOS 5 EJERCICIOS POSTERIORES

**CASO PRIMERO.** Una entidad ha tenido en 2X21 unos gastos financieros de 500.000 euros y el beneficio operativo de la entidad ha sido de 1.000.000 euros. Determinar qué gastos serán deducibles en 2X21.

#### SOLUCIÓN:

Determinación del límite de la deducción y la cantidad que se podrá deducir como gastos financieros:

Límite de deducción 30% de 1.000.000	300.000
Gastos financieros netos de 2X21	500.000
<b>GASTOS FINANCIEROS DEDUCIBLES EN 2X21</b>	<b>500.000</b>

Y no tiene gastos financieros pendientes de deducir y tampoco tiene cantidad para adicional al límite durante los próximos 5 años.

**CASO SEGUNDO.** Una entidad ha tenido en 2X10 unos gastos financieros de 1.300.000 euros y el beneficio operativo de la entidad ha sido de 2.000.000 euros. Determinar qué gastos serán deducibles en 2X20.

En el ejercicio 2X21, tiene unos gastos financieros de 800.000 euros, y su beneficio operativo ha sido de 3.000.000 euros. Determinar qué gastos serán deducibles en 2X21.

#### SOLUCIÓN:

Determinación del límite de la deducción y la cantidad que se podrá deducir como gastos financieros en 2X20:

Límite de deducción 30% de 2.000.000	600.000
Gastos financieros netos de 2X20	1.300.000
<b>GASTOS FINANCIEROS DEDUCIBLES EN 2X20</b>	<b>1.000.000</b>

Y la cuantía de los gastos financieros pendientes de deducir en posteriores periodos impositivos, así como la cuantía a adicionar al límite la reflejamos en el siguiente cuadro:

Gastos financieros pendiente de deducir para próximos periodos	300.000 euros (1.300.000 – 1.000.000)
Cantidad para adicionar el límite en los 5 periodos siguientes	0 euros

Determinación del límite de la deducción y la cantidad que se podrá deducir como gastos financieros en 2X21:

Límite de deducción 30% de 3.000.000	900.000
Gastos financieros netos de 2X21	800.000
Gastos financieros pendientes de deducir ejercicios anteriores	300.000
<b>GASTOS FINANCIEROS DEDUCIBLES EN 2X21</b>	<b>1.000.000</b>

Y la cuantía de los gastos financieros pendientes de deducir en posteriores periodos impositivos y la cuantía a adicionar al límite la reflejamos en el siguiente cuadro:

Gastos financieros pendiente de deducir para próximos periodos, que provienen del 2X20 (300.000 – 200.000)	100.000 euros
Cantidad para adicionar el límite en los 5 periodos siguientes	0 euros

**CASO TERCERO.** Una entidad ha tenido en 2X20 unos gastos financieros de 500.000 euros y el beneficio operativo de la entidad ha sido de 3.000.000 euros. Determinar que gastos serán deducibles en 2X20.

En el ejercicio 2X21, tiene unos gastos financieros de 1.200.000 euros, y su beneficio operativo ha sido de 3.000.000 euros. Determinar que gastos serán deducibles en 2X21.

**SOLUCIÓN:**

Determinación del límite de la deducción y la cantidad que se podrá deducir como gastos financieros en 2X20:

Límite de deducción 30% de 3.000.000	900.000
Gastos financieros netos de 2X20	500.000
<b>GASTOS FINANCIEROS DEDUCIBLES EN 2X20</b>	<b>500.000</b>

Y la cuantía de los gastos financieros pendientes de deducir en posteriores periodos impositivos y la cuantía a adicionar al límite la reflejamos en el siguiente cuadro:

Gastos financieros pendiente de deducir para próximos periodos	0 euros
Cantidad para adicionar el límite en los 5 periodos siguientes	400.000 euros (900.000 – 500.000)

Determinación del límite de la deducción y la cantidad que se podrá deducir como gastos financieros en 2X21:

Límite de deducción 30% de 3.000.000 + 300.000. (De los 400.000 euros pendiente de adición, solo utilizamos 300.000 euros para deducir los gastos financieros en que ha incurrido en su importe máximo. Quedan pendientes para los próximos 4 años 100.000 euros)	1.200.000
Gastos financieros netos de 2X21	1.200.000
<b>GASTOS FINANCIEROS DEDUCIBLES EN 2X21</b>	<b>1.200.000</b>

Y la cuantía de los gastos financieros pendientes de deducir en posteriores periodos impositivos y la cuantía a adicionar al límite la reflejamos en el siguiente cuadro:

Gastos financieros pendiente de deducir para próximos periodos	0 euros
Cantidad para adicionar el límite en los 4 periodos siguientes, que provienen de 2X20	100.000 euros

# Capítulo 12 RENTAS PROCEDENTES DE DIVIDENDOS Y DE TRANSMISIONES DE VALORES REPRESENTATIVOS DE LOS FONDOS PROPIOS DE ENTIDADES RESIDENTES Y NO RESIDENTES

## Sumario

*Página*

SUPUESTO 1. Exención de dividendos. Cuestiones generales de porcentajes de participación.....	578
SUPUESTO 2. Dividendos recibidos de sociedades holding .....	584
SUPUESTO 3. Dividendos recibidos de sociedades que no son holding segun el artículo 21 de la LIS .....	590
SUPUESTO 4. Intereses percibidos por un préstamo participativo.....	590
SUPUESTO 5. Rentas positivas derivadas de la transmisión de participaciones .....	591
SUPUESTO 6. Aplicación del artículo 21.3 A otros supuestos en el establecidos.....	594
SUPUESTO 7. Artículo 21.4 LIS. Transmisión de participaciones que se hubiesen valorado de acuerdo con el régimen especial del Capítulo VII del Título VII de la LIS.....	598
SUPUESTO 8. Transmisión de acciones de sociedades patrimoniales .....	604
SUPUESTO 9. No integración de las rentas negativas obtenidas en la transmisión de participaciones.....	606
SUPUESTO 10. Casos particulares establecidos en el artículo 21.7 de la LIS, en cuanto a la integración de las rentas negativas obtenidas en la transmisión de participaciones.....	612
SUPUESTO 11. Rentas negativas obtenidas en la extinción de una entidad .	615
SUPUESTO 12. Dividendos y rentas positivas procedentes de la transmisión de participaciones a las que se les continúa aplicando la exención total a partir de 1/1/2X21 .....	616

En este Capítulo vamos a tratar del contenido del artículo 21 de la LIS, modificado para los ejercicios que se inicien a partir de 1/1/2021, que, en once puntos, se refieren a la exención (normalmente del 95%, salvo que se cumplan los requisitos establecidos en punto 11 del artículo 21 LIS) sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español.

Los once puntos del artículo 21 LIS son los siguientes:

- Punto primero: Hace referencia a la exención de dividendos.
- Punto segundo: Hace referencia al concepto de dividendo.
- Punto tercero: Hace referencia a la exención de las rentas obtenidas en las transmisiones de participaciones.
- Punto cuarto: Hace referencia a precisiones en cuanto a la exención en la transmisión de participaciones cuando las mismas hubieran sido valoradas conforme a las reglas del régimen especial del Capítulo VII del Título VII de la LIS.
- Punto quinto: Hace referencia a la no aplicación de la exención de algunas rentas producidas por las transmisiones de participaciones, y concretamente cuando las mismas lo sean en una entidad que tenga la consideración de entidad patrimonial, una agrupación de interés económico española o europea, y también por la transmisión de participaciones en entidades no residentes a las que se les aplique el régimen de transparencia fiscal internacional.
- Punto sexto: Hace referencia a la no integración en la base imponible de determinadas rentas negativas obtenidas en la transmisión de participaciones que cumplan los requisitos del apartado 3.
- Punto séptimo: Hace referencia a especialidades en cuanto a la integración de las rentas negativas obtenidas en la transmisión de participaciones por no producirse ninguna de las circunstancias previstas en el apartado anterior.
- Punto octavo: Hace referencia a la deducibilidad de las rentas negativas en caso de extinción con liquidación de la entidad participada, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración.
- Punto noveno: Hace referencia a los pocos supuestos en que no es de aplicación la exención prevista en el artículo 21 de la LIS.
- Punto décimo: Hace referencia a la limitación en la exención al 95% de la percepción de dividendos y en la transmisión de participaciones.
- Punto undécimo: Hace referencia a la no aplicación del punto décimo anterior y por ello, a la aplicación de la exención total de dividendos (100%) cuando concurren determinadas circunstancias.

Reflejamos a continuación, las modificaciones efectuadas con efectos para los ejercicios que comiencen a partir de 1/1/2021, siendo estas las siguientes:

**Primero:** Se suprime en el punto 1 del artículo 21 LIS, la referencia al derecho a la exención, cuando las participaciones en las entidades tuvieran un precio de adquisición de al menos 20 M de euros, por tanto a partir de esta fecha es necesario para tener derecho a la exención del 95% o del 100% una participación de al menos el 5%. Sin embargo la disposición transitoria cuadragésima de la LIS mantiene el mismo régimen durante los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025 exclusivamente para las participaciones adquiridas con anterioridad a 1/1/2021.

**Segundo:** Se introduce en el punto 10 del artículo 21 LIS, que la exención (para los dividendos y las ganancias en la transmisión de acciones o participaciones), tendrá una reducción del

5%. Con ello, la exención (para los dividendos y las ganancias en la transmisión de acciones o participaciones), será del 95%.

**Tercero:** Se introduce en el punto 11 del artículo 21 LIS que, cuando se cumplan la totalidad de las circunstancias que vamos a detallar a continuación, no se aplicara la reducción del 5% y por ello la exención seguirá siendo total (100%). Así, tienen que concurrir todas y cada una de las siguientes circunstancias:

- a) Que los dividendos o participaciones en beneficios sean percibidos por una entidad cuyo INCN sea inferior a 40 millones de euros en el ejercicio inmediato anterior.

La entidad del apartado a) deberá cumplir los siguientes requisitos:

- No tener la consideración de entidad patrimonial.
  - No formar parte de un grupo de sociedades, con anterioridad a la posible constitución de la sociedad que detallaremos en el punto b) siguiente.
  - No tener, una participación en ninguna entidad con un porcentaje de participación igual o superior al 5%, antes de la constitución de la sociedad que detallaremos en el punto b) siguiente.
- b) Que los dividendos y participaciones en beneficios procedan de una entidad constituida con posterioridad a 1 de enero de 2021, en la que ostente de forma directa y desde su constitución una participación del 100% del capital o fondos propios
  - c) La exención se aplicará exclusivamente por los dividendos o participaciones en beneficios que se perciban en los tres años inmediatos y sucesivos al año de su constitución.

Analizamos cada uno de los puntos del artículo 21, mediante casos prácticos, para los que realizaremos un breve resumen teórico al comienzo de cada uno de los mismos.

### SUPUESTO 1. EXENCIÓN DE DIVIDENDOS. CUESTIONES GENERALES DE PORCENTAJES DE PARTICIPACIÓN

Los requisitos que tienen que cumplir los dividendos percibidos por entidades españolas de participaciones, de sociedades españolas o extranjeras, para estar exentos al 95%, salvo que se cumplan la totalidad de los requisitos establecidos en el artículo 21.11 LIS, son los siguientes:

<p>Con carácter general (Art. 21.1.a) LIS)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Que procedan de una <b>participación</b>, directa o indirecta, de al menos un <b>5%</b>, en el capital o en los fondos propios de la entidad que los distribuye.</li> </ul> <p><b>NOTA:</b> Para los ejercicios 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025, también se aplicara a participaciones adquiridas antes del 1/1/2021, cuando tengan <b>un valor de adquisición de al menos 20.000.000 euros aunque la participación no llegue al 5%</b>.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La participación ha de <b>poseerse al menos un año</b> antes de que sea exigible el beneficio que se distribuye o completarse con posterioridad. Se <b>computa el tiempo de posesión ininterrumpida por el grupo mercantil</b>.</li> </ul>
--	---

<p>Además, para dividendos percibidos de sociedades extranjeras (Art. 21.1.b) LIS)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La sociedad extranjera ha de estar sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al IS a un <b>tipo nominal mínimo del 10% en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten</b> o en los que se participa, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción. (Se considera cumplido este requisito cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información).</li> </ul>
<p>Precisiones para las entidades extranjeras</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• En el caso que la distribución del dividendo genera un <b>gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora del dividendo, no resultará aplicable la exención.</b></li> <li>• <b>En ningún caso se entenderá cumplido este requisito cuando la entidad participada resida en un paraíso fiscal,</b> salvo que pertenezca a un estado miembro de la UE y se acredite su constitución por motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.</li> </ul>

**CASO PRIMERO.** La sociedad ASA adquiere el 4% de la sociedad BSA el 01/01/2X19 y adquiere otro 2% el 30/05/2X21. La sociedad BSA acuerda repartir dividendos en las siguientes fechas, el 01/04/2X21 y el 01/10/2X21. Determinar la exención de los dividendos percibidos por ASA.

**SOLUCIÓN:**

De acuerdo con lo establecido en el artículo 21.1.a) de la LIS, si el dividendo se acuerda el 01/04/2X21, la mercantil ASA no podrá aplicar la exención por el importe de los mismos, por cuanto a esa fecha la entidad ASA solo posee un 4% de participación en BSA.

Si el reparto del dividendo se acuerda el 01/10/2X21 la entidad ASA puede aplicar la exención del 95%, es decir con una reducción del 5%, por cuanto a esa fecha posee un 6% de participación en B, por el artículo 21.10 LIS. Por supuesto no se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 21.11 LIS, para que la exención fuera completa.

No obstante, deberá conservar al menos una participación del 5% en BSA hasta el 30/05/2X22, para completar el año de tenencia interrumpida que exige el artículo 21.1 a) segundo párrafo de la LIS.

**CASO SEGUNDO.** La sociedad ASA posee el 3% de la sociedad BSA adquirido hace varios años por importe de 22 millones de euros. La sociedad BSA acuerda repartir dividendos en 2X21.

**SOLUCIÓN:**

La sociedad ASA podrá aplicar a estos dividendos la exención del 95% a pesar de que el porcentaje de participación en BSA es inferior al 5% ya que el valor de adquisición de la participación supera los 20 millones de euros, por la disposición transitoria cuadragésima de la LIS (Desde 2X21 a 2X25 pueden seguir aplicando la exención) y por el artículo 21.10 LIS.

Por supuesto no se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 21.11 LIS, para que la exención fuera completa.

**CASO TERCERO.** La sociedad ASA posee el 3% de la sociedad BSA adquirido hace varios años por importe de 22 millones de euros. El valor contable de la participación es de 18 millones de euros como consecuencia de una pérdida por deterioro de valor de la participación de 4 millones de euros. La sociedad BSA acuerda repartir dividendos en 2X21.

**SOLUCIÓN:**

La sociedad ASA podrá aplicar a estos dividendos la exención del 95% a pesar de que el porcentaje de participación en BSA es inferior al 5% ya que el valor de adquisición de la parti-

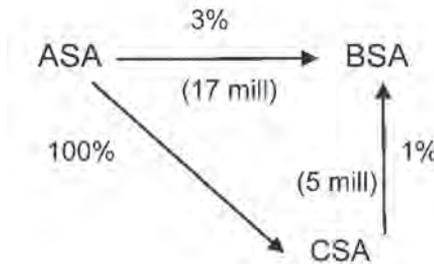
participación en BSA sigue siendo 22 millones de euros. por la disposición transitoria cuadragésima de la LIS y por el artículo 21.10 LIS. Todo lo anterior con independencia de si la pérdida por el deterioro de valor de la participación haya sido o no gasto fiscalmente deducible.

Por supuesto no se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 21.11 LIS, para que la exención fuera completa.

**CASO CUARTO.** La sociedad ASA posee el 3% de la sociedad BSA adquirido hace varios años e, igualmente, participa en el 100% en la mercantil CSA. El precio de adquisición de las acciones de BSA fue de 17 millones de euros. Por otra parte, CSA participa en un 1% en BSA, que fue adquirida por importe de 5 millones de euros, también, hace varios años. ¿Podría la sociedad ASA aplicar la exención a los dividendos distribuidos por BSA?

#### SOLUCIÓN:

Nos encontramos con el siguiente diagrama de tenencia de participaciones:



En principio, el porcentaje de participación directa e indirecta de ASA en BSA es del 4% ( $3\% + 100\% \times 1\%$ ) siendo inferior al mínimo exigido del 5%.

Además, el valor de adquisición de la participación, exclusivamente directa, de ASA en BSA no supera los 20 millones de euros.

Hay que tener en cuenta que el valor de adquisición solo se puede computar de manera directa, y no se puede sumar el valor de adquisición de la participación indirecta. La Consulta de la DGT numero V3404/2015, de 5 de noviembre, dice que el «valor de adquisición de 20.000.000 euros queda reservado, casi exclusivamente, para las participaciones directas, de manera que no se aplica en segundos o ulteriores niveles de participación».

Por lo anterior, al no tener ASA en BSA un porcentaje, directo más indirecto superior al 5%, no podrá aplicar la exención de dividendos establecida en el artículo 21.1.a) de la LIS.

**CASO QUINTO.** La entidad ASA adquirió hace varios años el 10% del capital social de BSA mediante la aportación no dineraria de un inmueble, operación que se acogió al régimen especial de reorganizaciones empresariales previsto en el en el Capítulo VII del título VII de la LIS. ASA tiene contabilizadas las acciones de BSA por su valor razonable que es superior a 20 millones de euros, si bien su valor fiscal es de 5 millones de euros que fue precio de adquisición del terreno por ASA.

Posteriormente, BSA ha sido absorbida por MESA, operación que también se ha acogido al citado régimen especial.

Como consecuencia de la operación de absorción, la participación de ASA en MESA se ha reducido al 4%, manteniendo, por supuesto, su valor contable que recordemos es superior a 20 millones de euros.

¿Están exentos los dividendos que pueda percibir ASA de MESA?

**SOLUCIÓN:**

En este supuesto hay dos situaciones:

La primera de ellas es cuando ASA tiene el 10% del capital de BSA.

En esta situación si la mercantil BSA le hubiera repartido dividendos a la mercantil ASA, estos estarían exentos, de acuerdo con lo establecido en el artículo 21.1.a) de la LIS, con independencia del precio de adquisición de las participaciones y por supuesto con aplicación de los puntos 10 y 11 del artículo 21 LIS.

La segunda situación se produce cuando MESA absorbe a BSA, pasando a tener ASA un 4% en el capital de MESA, pero sus participaciones siguen teniendo un valor contable superior a 20 millones pero el valor fiscal es de 5 millones de euros.

Con esta situación ASA ya no participa en MESA en al menos un 5% del capital, luego por ello no podría aplicar la exención. Pero el valor contable de las participaciones es superior a 20 millones de euros aunque su valor fiscal es 5 millones de euros.

¿Qué prevalece el valor contable o el valor fiscal de las participaciones?

De acuerdo con la Consulta de la DGT V3960-15, ha de prevalecer el valor de adquisición que resulte de aplicar las disposiciones contenidas en la LIS, es decir el valor de adquisición fiscal y no el precio de adquisición contable.

Por lo tanto los dividendos que pueda percibir ASA de MESA no darán derecho a la exención.

**CASO SEXTO.** La sociedad ASA participa desde hace varios años en la sociedad BSA en un 7% de su capital social. En 2X21 ha percibido 100.000 euros íntegros en concepto de dividendos, no habiéndole retenido cantidad alguna en concepto de retención a cuenta del Impuesto de Sociedades. La sociedad ASA ha soportado unos gastos que la entidad financiera le cobra por la administración de esas acciones de 1.000 euros ¿Determinar la exención por dividendos que tendría derecho ASA?

**SOLUCIÓN:**

La exención será de 95.000 euros (95% de 100.000 euros) de acuerdo con el artículo 21.10 LIS por los dividendos percibidos, sin minoración de los gastos por la administración de las acciones que, en todo caso, son gasto contable y fiscal.

Por otra parte los dividendos están exentos de retención de acuerdo con lo establecido en el artículo 128.4.d) de la LIS, y por supuesto no se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 21.11 LIS, para aplicar la exención total.

**CASO SÉPTIMO.** La sociedad ASA posee desde hace varios años el 30% de una entidad residente en un país que tiene un impuesto análogo al IS español a un tipo nominal del 15%, pero efectivo del 5%. El 30/06/2X21 la entidad no residente acuerda repartir dividendos.

**SOLUCIÓN:**

Los dividendos percibidos por la mercantil ASA estarán exentos al 95% de acuerdo con el artículo 21.10 LIS, ya que se cumplen los requisitos establecidos en los artículos 21.1.a) y 21.1.b), al ser la participación  $\geq 5\%$ , y la posesión se tiene durante el año anterior y tipo nominal de gravamen del país extranjero  $\geq 10\%$ .

Por supuesto no se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 21.11 LIS, para aplicar la exención total.

**CASO OCTAVO.** La sociedad ASA participa desde hace varios años en la sociedad BSA en un 2% de su capital e igualmente en la sociedad CSA de la que ostenta el 60% del capital, que a su vez es propietaria del 80% de BSA. La mercantil BSA reparte en 2X21, 1.000.000 euros, entre todos sus accionistas. Determinar si las mercantiles ASA y CSA, tendrán derecho a la exención por dividendos.

### SOLUCIÓN:

Contabilización de los dividendos percibidos por CSA:

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
572	Bancos c/c	800.000	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio (80% de 1.000.000)		800.000

El porcentaje de participación de CSA en BSA es del 80% y por ello los citados dividendos están exentos al 95% de acuerdo con lo establecido en el artículo 21.10 LIS, al cumplir los requisitos del artículo 21.1.a) de la LIS. Por supuesto no se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 21.11 LIS, para aplicar la exención total.

Por ello, la mercantil CSA deberá realizar un ajuste negativo para determinar la base imponible (DP), por importe de -760.000 euros (95% de 800.000), que integrara en la casilla 370 de la declaración.

Contabilización de los dividendos percibidos por ASA:

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
572	Bancos c/c	20.000	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio (2% de 1.000.000)		20.000

El porcentaje de participación, directo e indirecto, de ASA en BSA es el siguiente:

Participación directa	2 %
Participación indirecta	48 % (60% x 80%)
Total	50 %

Al ser el porcentaje de participación, directo más el indirecto, al menos el 5%, los citados dividendos están exentos al 95% de acuerdo con lo establecido en el artículo 21.10 LIS, al cumplir los requisitos del artículo 21.1.a) de la LIS.

Por supuesto no se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 21.11 LIS, para aplicar la exención total.

Por ello, la mercantil ASA deberá realizar un ajuste negativo para determinar la base imponible (DP), por importe de -19.000 euros (95% de 20.000), que integrara en la casilla 370 de la declaración.

**CASO NOVENO.** La mercantil ASA posee el 40% de una entidad extranjera que tributa a un tipo nominal del 28% y el país extranjero tiene un convenio de doble imposición con intercambio de información.

La entidad extranjera distribuye un dividendo correspondiéndole a la mercantil ASA 250.000 euros, quien ha satisfecho a la Hacienda Pública extranjera 25.000 euros, al transferir los dividendos a España, según el Convenio de Doble Imposición. ¿Qué consecuencias tendría para la mercantil ASA la percepción del dividendo del extranjero?

**SOLUCIÓN:**

Contabilización de los dividendos del extranjero percibidos por ASA:

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
572	Bancos c/c	225.000	
631	Impuesto sobre beneficios extranjeros	25.000	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		250.000

De acuerdo con lo establecido en el artículo 15.b) de la LIS, el gasto de 25.000 euros, no sería fiscalmente deducible y se tendrá que tener en cuenta a la hora de determinar el resultado contable de la mercantil ASA.

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 21.1.b) de la LIS los dividendos percibidos estarían exentos al 95% de acuerdo con lo establecido en el artículo 21.10 LIS, no cumpliéndose los requisitos establecidos en el artículo 21.11 LIS, para aplicar la exención total.

La mercantil ASA deberá realizar un ajuste negativo para determinar la base imponible (DP), por importe de -237.500 euros (95% de 250.000) que integrará en la casilla 2181 de la declaración.

**CASO DÉCIMO.** La sociedad ASA, tiene el 50% de las acciones de BESA, adquiridas por 100.000 euros hace más de 10 años. En febrero de 2X23 adquiere el 50% restante por importe de 250.000€. En Julio de 2X23 vende el 20% de su participación a un tercero por 120.000€.

Cuestiones que se plantean:

- 1º) Si la venta actual del 20% de participación en el capital social de BESA determinaría la exención plena por poseerse ya, al menos un 5% con más de un año de antigüedad.
- 2º) Si la venta actual accediera a la exención plena, que criterio habría que seguir de cara a futuras ventas ara identificar el coste de las participaciones no vendidas y que permanecerán en el patrimonio de ASA.

**SOLUCIÓN:** Ver la consulta V0447-16, en la que señala que el criterio a aplicar es el FIFO, frente al precio medio ponderado que señala el PGC en la norma de registro y valoración novena, pero dado que es un criterio que beneficia al contribuyente no debe ser objeto de controversia alguna.

En relación con el porcentaje de participación previsto en la letra a) del apartado 1 del citado artículo 21, se requiere que en el momento de la transmisión se posea, al menos una participación, directa o indirecta, en la entidad participada del 5% con las especificidades previstas en dicha letra, con independencia de cuál sea el porcentaje de participación que es objeto de transmisión. Por otra parte, se considerarán transmitidas las participaciones adquiridas en primer lugar de acuerdo con un criterio FIFO. Nótese que el PGC señala que el criterio es el PMP.

Por tanto, se cumplen los requisitos previstos en el artículo 21 de la LIS, por lo que la participación transmitida aplicará el régimen de exención previsto en el mismo y la misma será:  $120.000 - (100.000/5) \times 2 = 80.000 \times 95\% = 76.000\text{€ DP}$  - a la casilla 2183.

El coste para futuras ventas del 80% restante será  $60.000 + 120.000 = 180.000\text{€}$ , aplicando en las mismas FIFO.

**CASO UNDÉCIMO.** La sociedad ASA, tiene el 50% de las acciones de BESA, adquiridas por 100.000 euros hace más de 10 años. En febrero de 2X23 adquiere el 50% restante por importe de 250.000€. En Julio de 2X23 vende el 70% de su participación a un tercero por 120.000€.

Cuestiones que se plantean:

- 1º) Si la venta actual del 70% de participación en el capital social de BESA determinaría la exención plena por poseerse ya, al menos un 5% con más de un año de antigüedad.
- 2º) Si la venta actual accediera a la exención plena, que criterio habría que seguir de cara a futuras ventas ara identificar el coste de las participaciones no vendidas y que permanecerán en el patrimonio de ASA.

### SOLUCIÓN:

En base a la consulta antes citada V0447-16, si la venta fuere del 70% por 700.000€, por el 50% se aplica la exención, pero por el 20% restante (criterio FIFO) no cumple el plazo de un año. Así tendremos:

- i. Se cumplen los requisitos previstos en el artículo 21 de la LIS, respecto del 50% por lo que la participación transmitida aplicará el régimen de exención previsto en el mismo y la misma será:  $(700.000/7) \times 5 - 100.000 = 400.000 \times 95\% = 380.000\text{€ DP}$  – a la casilla 2183.
- ii. No Se cumplen los requisitos previstos en el artículo 21 de la LIS, respecto de la venta del 20% adquirido en Febrero de 2X23 por lo que esa parte de participación transmitida no podrá aplicar exención alguna, cuyo beneficio integrado en P. y G. es:  $(700.000/7) \times 2 - (250.000/5) \times 2 = 100.000\text{€}$ .

El coste para futuras ventas del 20% restante será  $250.000 - 100.000 = 150.000\text{€}$ .

## SUPUESTO 2. DIVIDENDOS RECIBIDOS DE SOCIEDADES HOLDING

Las entidades Holding son, con carácter general, las que tienen en su activo participaciones de otras entidades, y por ello, sus ingresos provienen fundamentalmente, de dividendos o rentas derivadas de la transmisión de las participaciones que ella es propietaria, si bien, pueden realizar, asimismo, prestaciones de servicios o entregas de bienes a las sociedades en las que participan.

A los efectos del artículo 21 de la LIS, las sociedades que se consideran Holding son las siguientes:

Cuando representen **más del 70% de sus ingresos** (o del resultado consolidado en caso de que sea dominante de un grupo mercantil) los dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de participaciones de entidades, en las que participan.

La condición establecida en el artículo 21 de la LIS para que los dividendos repartidos por las entidades Holding estén exentos (al 95%, de acuerdo con lo establecido en el artículo 21.10 LIS, salvo que se cumplan las condiciones del artículo 21.11 LIS) en las sociedades en las que participa, es la siguiente:

# Capítulo 16 LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

## Sumario

*Página*

1. PLAZO DE COMPENSACIÓN.....	717
2. LIMITACIÓN A LA COMPENSACIÓN.....	718
3. RESTRICCIONES A LA COMPENSACIÓN.....	720
4. COMPROBACIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES NEGATIVAS.....	721
5. EL EJERCICIO DEL DERECHO A COMPENSAR BASES IMPONIBLES NEGATIVAS .....	721
6. INFORMACIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES NEGATIVAS (BINS) APLICADAS Y PENDIENTES DE APLICAR EN EL MODELO 200 DEL IS .....	723
SUPUESTO 1. Resultado contable negativo y base imponible negativa..	724
SUPUESTO 2. Resultado contable positivo y base imponible negativa...	726
SUPUESTO 3. Determinación de la base imponible compensable en función de distintos importe netos de cifra de negocios del ejercicio anterior .....	727
SUPUESTO 4. Límites a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores .....	728
SUPUESTO 5. Compensación de bases imponibles negativas en entidades de nueva creación .....	729
SUPUESTO 6. Bases imponibles negativas y quitas derivadas de la aplicación de la ley concursal .....	730
SUPUESTO 7. Bases imponibles negativas y extinción de la entidad .....	733
SUPUESTO 8. Bases imponibles negativas que no podrán ser objeto de compensación .....	734
SUPUESTO 9. La comprobación por la administración de las bases imponibles negativas .....	738
SUPUESTO 10. El ejercicio del derecho a la compensación de las bases imponibles negativas .....	741

En el presente capítulo vamos a analizar mediante casos prácticos la Compensación de las Bases Imponibles negativas, que viene regulada en el artículo 26 de la LIS.

Con carácter previo, tenemos que recordar lo que hemos expuesto en el Capítulo preliminar de esta obra en relación a la contabilización del Impuesto de Sociedades en los casos en que las entidades tuvieran bases imponibles negativas, a cuyo contenido nos remitimos.

Con carácter general tenemos que decir que el hecho que una mercantil tenga Bases Imponibles negativas en un ejercicio, en principio, no va a significar que el resultado del ejercicio sea asimismo negativo. De la misma manera tenemos que decir que el hecho que una mercantil tenga en el balance una cantidad en concepto de «Pérdidas a compensar de ejercicios anteriores» tampoco significa que esa cantidad sea la que corresponde a las Bases Imponibles negativas pendientes de compensar. Asimismo, una mercantil puede no tener cantidad alguna en el concepto de «Pérdidas a compensar de ejercicios anteriores» y sin embargo puede tener Base Imponibles negativas pendientes de compensar. Es decir el concepto y cuenta «Pérdidas a compensar de ejercicios anteriores» es de carácter contable, mientras que las BI negativas son un concepto fiscal y cuando la empresa las reconoce en su contabilidad (porque cumplen las condiciones que se establecen en el PGC y en las RICAC) lo hace a través de la cuenta 4745 «Créditos por pérdidas a compensar», aplicando a las mismas el tipo impositivo al cual se prevé que van a revertir, que con carácter general será el tipo aplicado en la liquidación del IS.

Así, las cantidades que tienen las mercantiles como Bases Imponibles negativas pendientes de compensar, las vamos a tener en la cuenta 4745 «Créditos por pérdidas a compensar». En dicha cuenta de activo, se va a reflejar las bases Imponibles negativas pendientes de compensar por el tipo de gravamen al que pueden ser compensadas (en este momento el 25%), siempre que la entidad de acuerdo con el principio de prudencia, reconozca los activos por impuesto diferido en la medida que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación (compensación) de esos activos fiscales.

Vamos a recordar el contenido teórico de la Compensación de la Bases Imponibles negativas, mediante el siguiente esquema:

1. Plazo de compensación.
2. Limitación a la compensación.
3. Restricciones a la compensación.
4. La comprobación de las Base Imponibles negativas.
- 5.-El ejercicio del derecho a compensar bases imponibles negativas.
6. Información de las BI aplicadas y pendientes de aplicar en el modelo 200 del IS.

### **1. PLAZO DE COMPENSACIÓN**

A partir de la Ley 27/2014, de 27 de diciembre, es decir para periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015, las Bases Imponibles negativas podrán ser objeto de compensación sin límite de plazo para ejercitarlo.

Y la disposición transitoria vigésima de la LIS establece que «Las bases imponibles negativas pendientes de compensar al inicio del primer periodo impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2015, se podrán compensar en los periodos impositivos siguientes».

Sin embargo, esto no fue así en periodos impositivos anteriores, las cuales tenían un plazo para la compensación de las Bases Imponibles negativas. Recordemos la normativa, el periodo de vigencia de las mismas y el plazo de compensación que se establecía en ellas:

Normativa	Periodo de vigencia	Plazo de compensación
Art. 18 Ley 61/1978	Antes de 1/1/1996	5 años
Art. 23 Ley 43/1995	De 1/1/1996 al 31/12/1998	7 años
Disp final segunda Ley 40/1998	De 1/1/1999 al 31/12/2001	10 años
Art. 2 Ley 24/2001	De 1/1/2002 al 31/12/2011	15 años
Art. 9 Real Dto Ley 9/2011	De 1/1/2012 a 31/12/2014	18 años
Art. 26 Ley 27/2014	A partir de 1/1/2015	Indefinido

La técnica legislativa seguida en todas las normas anteriores en las que ampliaba el plazo de compensación ha consistido en extender la aplicación del nuevo plazo a las bases imponibles negativas que estuvieran endientes de compensación al inicio del periodo impositivo en que entraba en vigor la norma que ampliaba el plazo.

En base a la normativa anteriormente detallada, recogemos en el siguiente cuadro el periodo de generación de las Base Imponibles negativas y el último año en que podrían compensarse:

Periodo de generación (Año natural Devengo 31/12)	Plazo de compensación ampliado por la normativa	Último periodo en que podrían compensarse
1993	15 años	2008
1994	15 años	2009
1995	15 años	2010
1996	15 años	2011
1997	18 años	(en principio hasta 2015) Indefinido
Desde 1998 hasta el 2015	18 años	Indefinido
A partir de 2015	INDEFINIDO	

Con ello recordamos que es a partir de las bases imponibles negativas que una sociedad hubiera generado en año 1997, en el caso que se encontraran pendientes de compensación a 1 de enero de 2015, cuando podrán compensarse de manera indefinida de acuerdo con lo establecido en la Disposición transitoria vigésima de la LIS.

## 2. LIMITACIÓN A LA COMPENSACIÓN

El artículo 26.1 de la LIS establece, con carácter general, la siguiente limitación:

70% de la Base Imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación.	En todo caso se podrán compensar hasta el importe de 1.000.000 euros.
No resultara de aplicación:	
<ul style="list-style-type: none"> <li>En el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente. Y no se tendrán en consideración respecto del importe de 1.000.000 euros.</li> <li>En el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración a la que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.</li> <li>En el caso de entidades de nueva creación, durante los tres primeros periodos impositivos en que se genere una base imponible positiva previa a su compensación.</li> </ul>	

Sin embargo, la disposición adicional decimoquinta de la LIS, establece, con carácter permanente, limitaciones a la compensación de las bases imponible negativas, a partir de los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.

Por ello, recogemos en el siguiente cuadro el porcentaje de limitación de las bases imponibles negativas, en función del Importe Neto de la Cifra de Negocios:

Importe Neto de la Cifra de Negocios de los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo (INCEN)	Límite a la compensación de las bases imponibles negativas
INCEN < 20.000.000	60% (en 2016) o 70% a partir de 1/1/2017, de la Base Imponible previa a la reserva de capitalización y a la compensación de las BIN
20.000.000 < = INCEN < 60.000.000	50% de la Base Imponible previa a la reserva de capitalización y a la compensación de las BIN
INCEN = > 60.000.000	25% de la Base Imponible previa a la reserva de capitalización y a la compensación de las BIN

**PRECISIÓN MUY IMPORTANTE:** Aunque en la presente unidad vamos a resolver los supuestos teniendo en cuenta estos porcentajes de limitación a la compensación de BINs, es muy importante señalar que en el momento de enviar los originales de este manual para su maquetación, el TRIBUNAL CONSTITUCIONAL en Sentencia 2577/2023 de 18/1/2024<sup>1</sup>, tumba los ajustes en el impuesto sobre sociedades introducidos en 2016 (RDL 3/2016) para hacer tributar más a las grandes empresas con INCEN > 20M de €, y entre ellos está la limitación a la compensación de BINs en función del INCEN de las empresas, por lo que debemos entender que tal precepto normativo ha sido expulsado y eliminado de nuestro ordenamiento jurídico desde el mismo en que se aprobó, es decir tiene efectos ex-tunc (acción que produce efectos desde el momento mismo en que el acto tuvo su origen, retro trayendo la situación jurídica a ese estado anterior), por lo que entendemos que la limitación a la compensación de BINs queda fijada actualmente para todas las empresas con independencia del INCEN en el 70% de la BI previa a su compensación.

Una cuestión que puede plantearse a efectos de la compensación de bases imponibles negativas es el caso de que la duración del período impositivo fuese inferior a 12 meses, con la particularidad de que existen bases negativas pendientes de compensar. Puede plantearse la duda de si a efectos de aplicar el límite de la compensación es necesario previamente prorratear el importe compensable de esas bases imponibles negativas en proporción a la duración del

<sup>1</sup> La reforma de Cristobal Montoro estableció requisitos más severos en las grandes empresas para poder aplicarse la compensación por las bases imponibles negativas acumuladas de años anteriores, instauró un nuevo límite a la aplicación de las deducciones por doble imposición, y además introdujo la no deducibilidad de las pérdidas derivadas de la transmisión de participaciones en otras entidades, y la reversión automática de los deterioros de valor de las participaciones en los ejercicios 2016-2020.

El TC mediante nota de 18/01/2024 da a conocer que tales modificaciones en la LIS son inconstitucionales y las anula.

El fallo declara que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en ella aquellas obligaciones tributarias devengadas por el Impuesto sobre Sociedades que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. Tampoco podrán revisarse aquellas liquidaciones que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse la resolución, ni las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha. Por esta vía se limitan los efectos del fallo hacia el pasado, en los mismos términos que hizo el tribunal en su sentencia de 2021 de la plusvalía municipal.

Por otra parte, un voto particular al fallo de un magistrado, se opone a la decisión del tribunal de limitar las compensaciones solo a las empresas que hubieran recurrido antes de la sentencia, ya que según el magistrado, considera que de ser así, «la justicia tributaria queda en entredicho» y no ve justificado limitar tales compensaciones.

período impositivo, de forma similar a lo establecido en la LIS art. 26.2 para determinar el límite de compensación de un millón euros compensable en todo caso.

Al respecto, entendemos que la duración del período impositivo no afecta al importe de la base imponible negativa compensable en ese período, es decir, el límite de compensación se determina aplicando el porcentaje que corresponda a la base imponible positiva previa de ese período impositivo, sin perjuicio de que el importe compensable resulte ser inferior a un millón euros, porque este último importe sí que debe prorratearse en función de la duración del período respecto al año, para determinar la cuantía definitiva de la base imponible negativa a compensar.

**EJEMPLO:** Una entidad, cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio 2X20 ha sido inferior a 20 millones euros, tiene una base imponible negativa pendiente de compensar por importe de 980.000 euros. En el ejercicio 2X21 se modifica la duración de su ejercicio por lo que el mismo se inicia el 1-1-2X21 y concluye el 30-9-2X21, siendo la renta positiva obtenida en el mismo de 1.200.000 euros.

El límite general a la compensación en este período 2X21 es de 840.000 ( $0,7 \times 1.200.000$ ), de manera que ese es el importe máximo a compensar al ser superior a 750.000 euros ( $1.000.000 \times 9/12$ ) que resulta de prorratear un millón en proporción a la duración del período, sin que deba prorratearse la base negativa pendiente de 980.000 euros en proporción a la duración del período impositivo.

### 3. RESTRICCIONES A LA COMPENSACIÓN

El artículo 26.4 de la LIS, establece las siguientes restricciones a la compensación de las bases imponible negativas

**No podrán ser objeto de compensación las bases imponibles negativas cuando concurren las siguientes circunstancias (deben concurrir todas y cada una de ellas):**

- a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
- b) Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 por ciento en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
- c) La entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias:
  - 1.º No viniera realizando actividad económica alguna dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición.
  - 2.º Realizara una actividad económica en los 2 años posteriores a la adquisición diferente o adicional a la realizada con anterioridad, que determinara, en sí misma, un importe neto de la cifra de negocios en esos años posteriores superior al 50 por ciento del importe medio de la cifra de negocios de la entidad correspondiente a los 2 años anteriores. Se entenderá por actividad diferente o adicional aquella que tenga asignado diferente grupo a la realizada con anterioridad, en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.
  - 3.º Se trate de una entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley.
  - 4.º La entidad haya sido dada de baja en el índice de entidades por aplicación de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 119 de esta Ley.

En el siguiente esquema se resumen las posibilidades que pueden presentarse según sea el % de participación poseído en la sociedad que a la conclusión de un período impositivo ha obtenido bases imponibles negativas:

% Antes de la conclusión del período impositivo	% Después de la conclusión del período impositivo	Limitación a la compensación de bases imponibles negativas
Inferior al 25%	Inferior al 25%	No
Inferior al 25%	Superior 50%	Sí
Superior o igual al 25%	Inferior o igual al 50%	No
Superior o igual al 25%	Superior 50%	No

De este esquema se aprecia que en determinadas ocasiones no existe limitación a la compensación de las bases imponibles negativas aun cuando el socio haya adquirido una participación por la que se alcanza la mayoría en el capital de la sociedad muy superior a aquellas otras en donde alcanzando igualmente la mayoría, sin embargo, sea aplicable la restricción a la compensación de las bases imponibles negativas.

#### 4. COMPROBACIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

El artículo 26.5 de la LIS, establece lo siguiente:

Prescribe a los 10 años.	El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensación.
Manera de acreditar las bases imponibles de los años anteriores a los 10 anteriores y por ello, prescritos para su comprobación por la administración.	Mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

Por otra parte, el ejercicio del derecho de la Administración a la comprobación de hechos acaecidos en ejercicios prescritos que afectan a ejercicios que no están prescritos viene establecido en el artículo 115 de la Ley General Tributaria.

#### 5. EL EJERCICIO DEL DERECHO A COMPENSAR BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

El ejercicio del derecho a compensar las BINs ha tenido distintos tratamientos doctrinales y jurisprudenciales a lo largo del tiempo, y ello en función de que el ejercicio de las mismas se considere un derecho que tienen los obligados tributarios, o bien que sea considerado como una opción tributaria a ejercitar por los mismos de acuerdo con lo establecido en el artículo 119 de la Ley General Tributaria.

Pues bien, el TEAC en Resolución de 4 de abril de 2017 (recurso número 1510/2013), consideraba que el hecho de que la LIS permita al contribuyente elegir entre compensar o no las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores el importe a compensar dentro de los límites posibles, se trata de una opción tributaria que el contribuyente ejercita con la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades. Por ello, el TEAC entendía que resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria que establece lo siguiente:

*«Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración».*

De esta manera, si en un ejercicio no se compensara cantidad alguna de las bases imponibles negativas que tiene la entidad, porque esa es la opción que ejerce la misma, si ese ejercicio es objeto de comprobación y resultara una base imponible superior, se podría pensar, que la entidad, en ese momento, cuando la Administración va a realizar las correspondientes liquidaciones, se podría optar por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, siempre que le quedaran cuantías a compensar; sin embargo el TEAC no lo consideraba así.

Resumimos en el siguiente cuadro las opciones que según la resolución del TEAC podía ejercitar una sociedad en relación a la compensación de las bases imponibles negativas, y las consecuencias que tendría si en ejercicios futuros, la base imponible de ese ejercicio se modificaba, con motivo de una comprobación de la Administración.

**NOTA PREVIA:** Hay que tener en cuenta que en el momento que practique la liquidación por la Administración a la entidad le tienen que quedar bases imponibles negativas pendientes de compensar en ese momento posterior. Si no le quedaran bases imponibles negativas de ejercicios anteriores porque la entidad ya se las ha compensado en ejercicios siguientes, no podrá compensar cantidad alguna.

Opciones realizadas por la entidad	Consecuencias después de un aumento de la base imponible por la Administración
La entidad minorra la base imponible en el importe máximo permitido, respetando el límite	La entidad podrá optar por compensar mayor cantidad respetando los límites y siempre que le queden bases imponibles negativas que no se las hubiera aplicado en ejercicios posteriores
La entidad minorra la base imponible en un importe inferior al máximo permitido	La entidad NO podrá optar por compensar mayor cantidad
La base imponible declarada por la entidad es negativa o, 0 euros	La entidad podrá optar por compensar mayor cantidad respetando los límites y siempre que le queden bases imponibles negativas que no se las hubiera aplicado en ejercicios posteriores
La entidad no presenta declaración en un ejercicio	<ul style="list-style-type: none"> <li>En el caso que la comprobación resultara base imponible positiva: La entidad NO podrá optar por compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores</li> <li>En el caso que la comprobación resultara una base imponible negativa: Esa cantidad negativa se podrá compensar en ejercicios posteriores que todavía no estén presentados a la Administración. Nunca en los ejercicios ya presentados</li> </ul>
La entidad presenta una declaración con bases imponibles negativas	En el caso que la comprobación resultara una base imponible negativa superior, es mayor cantidad, podrá minorar la base imponible de ejercicios siguientes, mediante la presentación de una rectificación de la autoliquidación ya presentada

No obstante tenemos que señalar que la referida resolución del TEAC, fue cuestionada por la **Audiencia Nacional (sala de lo contencioso-administrativo Rec. N.º 439/2017)**, la cual en sentencia de 11 de diciembre de 2020, consideraba que es preciso diferenciar entre declaración y autoliquidación. La primera es a la que se refiere el art. 119 de la LGT, mientras que a la segunda le es de aplicación el art. 120 LGT. Por ello, el tribunal entiende que: «A la declaración le resulta aplicable el régimen jurídico disciplinado en este art. 119 LGT, y, por ende, la limita-

ción prevista en el art. 119.3 LGT». Sin embargo, a la autoliquidación no le resulta aplicable la limitación del art. 119.3 LGT, porque tiene otro régimen jurídico, contemplado en el art. 120 LGT, en el que se posibilita la rectificación de una autoliquidación cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente, en el que no se contempla la limitación temporal prevista en el art. 119.3 LGT.

Por tanto, resulta indiferente si la compensación de Bases Imponibles Negativas (BINS), es o no una opción tributaria, en los términos previstos en el art. 119.3 LGT, por la sencilla razón de que este precepto no es aplicable en el caso de rectificación de las autoliquidaciones.

Por otra parte, también señalamos que algunos tribunales superiores de justicia de las CCAA, ya habían fallado sobre este tema en el sentido de que la compensación de bases imponibles no era una opción, sino un derecho y por tanto el mismo puede ejercitarse a conveniencia del contribuyente, no resultando de aplicación el artículo 119.3 de la LGT.

Por último, el **TRIBUNAL SUPREMO mediante sentencia de fecha 30/11/2021, ha puesto orden a las distintas interpretaciones antes expuestas fijando el siguiente criterio, el cual debe ser aplicado por la administración en sus comprobaciones fiscales:**

*«En el Impuesto sobre Sociedades y en los términos establecidos por la normativa del tributo, los obligados tributarios tienen el derecho a compensar las bases imponibles negativas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes, aun cuando la autoliquidación se presente de manera extemporánea, sin que la decisión de compensarlas o no, constituya una opción tributaria de las reguladas en el artículo 119.3 LGT».*

**Es decir, de manera clara fija como criterio, que la compensación de bases imponibles es un derecho para el contribuyente que puede ejercer cuando y como quiera dentro de los límites que establece la normativa tributaria.**

Asimismo y como no podía ser de otra forma, el **TEAC mediante resolución de 20/07/2022 (RG 00234/2021)** y en aplicación del criterio fijado en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30-11-2021, antes citada, modifica el criterio que venía manteniendo y asume el criterio jurisprudencial en el sentido de considerar que la compensación de las BINs de ejercicios anteriores a la hora de autoliquidar el IS es un verdadero derecho autónomo, no una opción tributaria, y, como tal, no admite restricción alguna si no es a través de las causas taxativamente previstas en la ley, siendo particularmente relevante, como consecuencia, que no se pueda impedir su ejercicio a quien lo pretende aunque no haya presentado autoliquidación en plazo.

## **6. INFORMACIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES NEGATIVAS (BINS) APLICADAS Y PENDIENTES DE APLICAR EN EL MODELO 200 DEL IS**

La información acerca de las BINs Pendientes de aplicación a principio del período o bien generadas en el período, las BINs aplicadas en la propia liquidación, así como el importe de las BINs pendientes de aplicación en períodos futuros, se tiene que ofrecer en la declaración del IS modelo 200 en la página 15 con el siguiente detalle:



**E**ste libro ofrece un enfoque práctico sobre el Impuesto sobre Sociedades con el objetivo de guiar al profesional en la toma de decisiones relacionadas con este tributo. Consta de un capítulo preliminar y de 22 capítulos posteriores que contienen un total de 475 casos prácticos ampliamente comentados, tanto en sus implicaciones fiscales como en los aspectos contables.

A través de este amplio inventario de casos prácticos, se trata de clarificar la aplicación práctica de la normativa fiscal y contable en relación con el Impuesto sobre Sociedades, así como los conceptos que intervienen a la hora de determinar tanto su base imponible como el resultado contable de la entidad.

La obra está pensada para servir de apoyo a los profesionales de la asesoría y consultoría en general, a los directores financieros de empresas y, en general, a cualquier persona que tenga interés en el conocimiento del impuesto que grava la renta obtenida por las personas jurídicas. También está pensada para opositores a los Cuerpos de Inspectores de Hacienda y al Cuerpo Técnico de Hacienda, tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas, así como para los estudiantes que estén realizando cualquier curso o máster de formación que en cuyo programa se incluya el Impuesto sobre Sociedades.



ER-0280/2005

GA-205501100