

Práctica fiscal y contable en el Impuesto de Sociedades

2.ª Edición

■ CISS



José Manuel Lizanda Cuevas
Juan José Sotelo López

Práctica fiscal y contable en el Impuesto de Sociedades

2.ª Edición

Autores

José Manuel Lizanda Cuevas
Juan José Sotelo López

© José Manuel Lizanda Cuevas y Juan José Sotelo López, 2020

© Wolters Kluwer España, S.A.

Wolters Kluwer

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

Tel: 902 250 500 – Fax: 902 250 502

e-mail: clientes@wolterskluwer.com

<http://www.wolterskluwer.es>

Segunda edición: Febrero 2020

Primera edición: Febrero 2017

Depósito Legal: M-4777-2020

ISBN versión impresa: 978-84-9954-219-5

ISBN versión electrónica: 978-84-954-240-9

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer España, S.A.

Printed in Spain

© **Wolters Kluwer España, 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, Wolters Kluwer España, 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) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

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.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer España, 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.

Ajustes extracontables a realizar:

	2017	2018	2019
Base imponible previa	110	180	300
Incremento de fondos propios	100	200	250
Dotación a reserva indisponible	10	20	25
Reducción en base imponible	10 ⁽¹⁾	18 ⁽²⁾	27 ⁽³⁾

⁽¹⁾ El 10% del incremento de fondos propios (10) con el límite del 10% de la base imponible previa (11), debiendo estar dotada la reserva indisponible al menos por el importe de la reducción.

⁽²⁾ El 10% del incremento de fondos propios (20) con el límite del 10% de la base imponible previa (18) debiendo estar dotada la reserva indisponible por el importe de la reducción, independientemente de que no haya podido ser aplicada en toda su magnitud. El exceso de $20 - 18 = 2$ minorará la base imponible de los 2 años inmediatos y sucesivos con los límites mencionados.

⁽³⁾ El 10% del incremento de fondos propios (25), es menor que el 10% de la base imponible previa (30), por lo que puede minorar la base imponible del período en la reserva de capitalización del año 2016 que no pudo aplicar por importe de 2 ($25 + 2 < 0,1 \times 300$).

- Caso de insuficiencia de base imponible para aplicar la reducción:

En caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los 2 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso por el incremento de los fondos propios en el período impositivo, y con el límite del 10% de la base imponible previa antes mencionado.

La magnitud de la reducción derivada de la reserva de capitalización viene determinada por el aumento de los fondos propios, no por el importe de la base imponible, sin perjuicio de que éste actúe como un límite a la hora de cuantificar la parte aplicable en el propio período impositivo. Por lo tanto, el 10% del aumento de los fondos propios que exceda del 10% de la base imponible previa sólo podrá aplicarse en los 2 años inmediatos y sucesivos.

SUPUESTO

Siguiendo el supuesto anterior, En $N + 1$: base imponible previa es 0, no puede minorarla. En $N + 2$ base imponible previa es de 5, sólo puede aplicar reducción pendiente de N por $5 \times 10\% : 0,5$. Pierde el derecho de minorar $2 - 0,5 : 1,5$.

Ha de dotar reserva de capitalización por 0,5.

Si en $N + 2$, el aumento de fondos propios hubiera sido de 40 y la base imponible 30, aplica la minoración de N por 2 y minoración por aumento de fondos propios en $N + 2$ por 1, ($30 \times 10\%$). Queda pendiente minoración de base imponible hasta $N + 4$, por $4 - 1 : 3$.

Efecto del incumplimiento de los requisitos

El incumplimiento de los requisitos mencionados dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora, en la propia autoliquidación correspondiente al período impositivo del incumplimiento, es decir, sin interrumpir el cómputo de la prescripción.

SUPUESTO

Reserva de capitalización

En el año 2016, la sociedad RAQSA, que no es una ERD, obtiene un resultado contable antes de impuestos que asciende a 10.000.

Hay una diferencia temporaria negativa del ejercicio por 4.000 y no hay retenciones ni pagos a cuenta.

El aumento de los fondos propios (resultado contable de 2015 no distribuido) asciende a 7.500 €.

La empresa dota en 2016 las siguientes reservas con cargo a los resultados del año anterior:

- Reservas de capitalización 500 €.
- Reserva legal y estatutaria: 2.500 €.
- Reserva voluntaria: 4.500 €.

A los efectos de la minoración de base imponible por aumento de fondos propios no computará la reserva legal ni la estatutaria, por tanto, el incremento de los fondos propios a tener en cuenta son 5.000 €.

La dotación a la reserva voluntaria por 5.000 será no distribuible salvo que se obtengan resultados positivos en periodos posteriores para compensar la distribución y se evite la minoración de fondos propios.

La reducción en el ejercicio 2016 será el:

$$\text{Incremento de fondos propios} \times 10\% = 5.000 \times 10\% = 500 \text{ €}.$$

Con el límite de aplicación en el año 2016 de la base imponible previa $\times 10\% = 6.000 \times 10\% = 600 \text{ €}$.

Dotación a la reserva de capitalización: 500 € (tratándose de la reserva de capitalización para la reducción del año 2016, formaría parte de la aplicación del resultado de dicho año).

Cálculo del impuesto sobre sociedades:

Resultado contable antes de impuestos	10.000
Diferencia temporaria negativa:	-4.000
Base imponible previa	6.000
Reducción por reserva de capitalización:	-500
Base imponible	5.500

Tipo impositivo (año 2015 no ERD)	25%
Cuota líquida/cuota diferencial	1.375

Contabilización:

1.375	(6300) Impuesto corriente			
1.000	(6301) Impuestos diferidos	a	(4752) Hacienda Pública acreedora por IS	1.375
			(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles (reversión prevista al 25%x 4.000)	1.000

Por la dotación a la reserva de capitalización en el año 2017 tras la celebración de la Junta General de accionistas que apruebe las Cuentas Anuales cerradas el 31/12/2016.

500	(129) Resultado del ejercicio	a	(11x) Reserva capitalización	500
-----	-------------------------------	---	------------------------------	-----

El requisito de la dotación de la reserva indisponible por el 10% del importe de la reducción es una aplicación del resultado del propio ejercicio, por lo tanto, a contabilizar en el siguiente, aunque también podría proceder de una recalificación de reservas (de voluntarias a reserva por capitalización) incluso antes de finalizar el propio ejercicio.

Comentario.- Para poder aplicar determinados beneficios fiscales tales como la deducción por inversión de beneficios (extinguida con la nueva LIS) o la minoración de base imponible por Reserva de capitalización o por Reserva de nivelación, deben dotarse reservas obligatorias que han de mantenerse durante determinados periodos. En caso de incumplir esta permanencia, salvo por las excepciones que se contemplen, supondrá la pérdida del beneficio fiscal y el devengo de intereses de demora.

4.4. Ingresos

Se trata de incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios.

La norma fiscal asume esta definición de ingresos aunque existen casos en los que los ingresos contables no tienen consideración de ingreso fiscal, como en el caso de determinadas ayudas públicas, o cuando la imputación temporal del ingreso difiere de la contable como es el caso de las operaciones con pago aplazado.

NOTAS:

— DGT 1629-09: «La donación no reintegrable realizada por los socios, tendrá la consideración de aportación del socio a la sociedad, sin que en dicha aportación se genere ingreso alguno computable en la cuenta de resultados y, en la medida que el TR LIS no establece ningún precepto particular al respecto, tampoco se genera renta alguna para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, siempre que se mantenga la equivalencia económica entre los socios, antes y después de la aportación. En definitiva, las donaciones entregadas por los socios a la sociedad para reforzar la situación financiera de ésta, no tienen la calificación de ingresos, sino de fondos propios, al ponerlas en pie de equivalencia desde una perspectiva económica con las restantes aportaciones que los socios o propietarios puedan realizar a la empresa, fundamentalmente con la finalidad de fortalecer su patrimonio».

— DGT de 4-10-2000: «Cuando la aportación de los socios a los fondos propios de la sociedad no se haya repartido entre ellos en atención al porcentaje de participación que cada uno tenga en el capital social de la entidad, no constituye renta para esta última, siempre que los socios que hayan aportado una parte del total superior a la que les hubiera correspondido según su grado de participación social lo hayan hecho guiados por una motivación económica válida y no, por tanto, a título gratuito o con ánimo de liberalidad».

Comentario.- Esto puede suponer la no contabilización de ingreso excepcional por exceso de aportaciones del socio respecto a su% de participación y un mayor valor de la participación. Para ello se debe acreditar la motivación económica válida, por ejemplo, cuando los demás socios no puedan aportar su% correspondiente y el retorno de la inversión del socio justifique la aportación realizada.

— DGT V1727-10: «Una entidad realiza una ampliación de capital que será suscritas por los tres socios iniciales en idéntica proporción. Sin embargo, si bien en el caso de dos de los tres socios las participaciones se emiten a valor nominal y las aportaciones tienen carácter dinerario, en el caso del tercer socio la emisión de las acciones se realizará por encima de la par. En el caso de la sociedad que ha efectuado una aportación superior a la que le hubiera correspondido con arreglo a su participación efectiva en el capital, dicho exceso tiene la consideración de gasto contable, sin embargo, no tendrá la consideración de fiscalmente deducible».

— DGT V2401-11: «Si el gasto contable, derivado de la renuncia a los derechos de suscripción preferente, no puede valorarse que esté correlacionado con la obtención de ingresos, se trata de una mera liberalidad, y no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible».

— Si en la sociedad se produce una entrada de efectivo sin justificación documental y puede acreditarse que proviene del socio, este aumento de activo tampoco tendría la consideración de ingreso contable ni fiscal, sin perjuicio de la correcta calificación contable de la operación.

— DGT CV 11-9-14: «La indemnización establecida judicialmente sólo tiene efectos en la base imponible cuando la sentencia que la fija sea firme. Si no es firme y se solicita su ejecución provisional, debe registrarse el correspondiente pasivo hasta que se resuelva el recurso, sin que afecte a la determinación de la base imponible, sin perjuicio de la contabilización anticipada del ingreso e imputación fiscal del mismo en base al artículo 11.3 de la LIS».

— Consulta 134472 programa INFORMA: «Los ingresos contables cualquiera que haya sido el origen de la misma por la extinción de las deudas con la Administración Tributaria por cuotas no ingresadas del IS, liquidación por IVA, intereses de demora, sanciones y recargo de apremio, deben tener su consideración como ingresos fiscalmente imputables. Si su dotación no se ajustó en positivo en base imponible y, por tanto supuso un gasto deducido fiscalmente».

SUPUESTO

Una sociedad acuerda anualmente la distribución de dividendos a sus socios.

Pero un pequeño porcentaje de participación corresponde a socios no localizados, sociedades extinguidas o socios fallecidos que impide hacer efectivo el pago de sus dividendos.

Cuando prescribe la obligación de pago de los mismos, el pasivo por dividendos a pagar se carga con abono a reservas.

¿Cuál es el impacto fiscal?

Una interpretación razonable sería considerar que esta baja de pasivo, que tiene como origen la distribución de beneficios no distribuidos que ya han tributado, no cumple la definición de ingreso ya que corresponde a todavía socios de la sociedad por lo que no impacta en base imponible.

Si se tratara el caso de dividendos reconocidos y no pagados correspondientes a acciones anuladas con posteridad se trataría como un ingreso ya que no correspondería a todavía socios de la sociedad.

4.5. Gastos

Son decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales.

La norma fiscal asume esta definición de gasto aunque hay excepciones en relación a la deducibilidad del gasto, tales como ciertos gastos de promoción que exceden del límite o diferencias de imputación temporal, como en el caso de pérdidas por transmisiones intra-grupo, asimismo, en otras ocasiones hay gasto fiscal sin estar contabilizado, como en el caso de la aceleración o libertad de amortización del inmovilizado.

Las definiciones de ingresos y gastos parecen muy teóricas pero son importantes en la práctica a los efectos de considerar la existencia de un ingreso o un gasto.

NOTAS:

— Consulta 1, BOICAC 105, de marzo de 2016. «Una sociedad recibió en el año 2013 una ayuda de la Administración Pública en concepto de "Pago Único Agricultura". Como consecuencia de un control administrativo la sociedad ha tenido que devolver, en diciembre de 2015, a la Administración concedente la cantidad que recibió en el año 2013. La sociedad ha presentado un recurso contencioso-adminis-

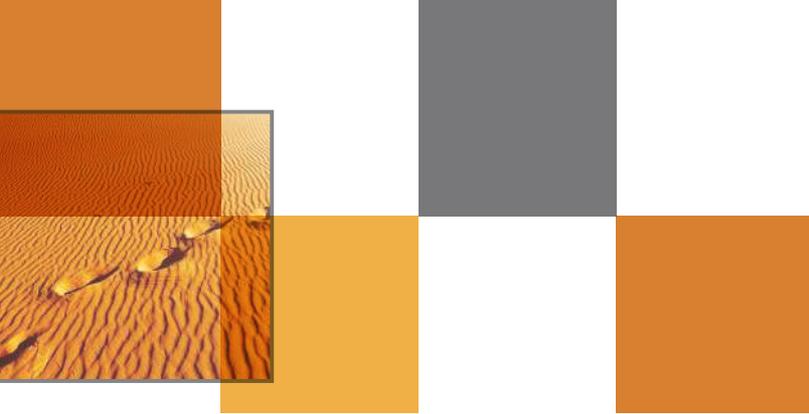
trativo contra la resolución de devolución de la ayuda recibida. Se plantea cómo contabilizar el ingreso por la devolución de la subvención a la Administración concedente. Para otorgar un adecuado tratamiento contable a los hechos descritos se deberá analizar la probabilidad de que los argumentos que sostiene la empresa sean aceptados y, por lo tanto, de que el desembolso que ahora se realiza pueda ser recuperado por la entidad. Si después del citado análisis se concluye que resulta probable que el litigio se resuelva a favor de la empresa, el reintegro se contabilizará como un activo». En caso contrario, como un gasto.

— Programa INFORMA, Consulta 134512. Deuda por derivación de responsabilidad. Según la doctrina general sobre la extinción de las obligaciones, contenida en el art. 1158 del Código Civil, «el que pague por cuenta de otro podrá reclamar del deudor lo que hubiese pagado. El responsable que satisface la deuda frente a la Seguridad Social adquiere, por tanto, un derecho de crédito frente al deudor principal. Las cantidades satisfechas no tendrán la naturaleza de gasto, sino que se encuadrarán dentro de las partidas de deudores de su activo empresarial. Este crédito podrá, desde el punto de vista contable, ser objeto de provisión, dadas las especiales circunstancias que han motivado el acto de derivación de responsabilidad. La deuda a la Seguridad Social que debe satisfacer la sociedad en calidad de responsable del deudor principal habrá de corresponderse con partidas que, por su naturaleza, tengan la consideración de deducibles. También debe considerarse la posible vinculación entre el deudor principal y la entidad, pues, en caso de existir vinculación, la provisión dotada no será deducible, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la ley 22/2003, de 9 de julio, concursal. Por tanto, si la naturaleza de la deuda permite calificar la partida como deducible para determinar la base imponible de la sociedad, y en el crédito concurre alguna de las circunstancias previstas en el art. 13.1 de la LIS, la dotación para la cobertura del riesgo por insolvencias será fiscalmente deducible, siempre que se cumplan los criterios de imputación temporal e inscripción contable de ingresos y gastos, establecidos en el art. 11 de la LIS».

— Consulta Vinculante V0310-05. Deducibilidad fiscal del importe sustraído por uno de los socios en una sociedad. «Se considera que las cantidades sustraídas no tienen la consideración de gasto fiscal para la sociedad, al tratarse de una disposición de beneficios por un socio para fines particulares. No obstante si la disposición se realiza sin estar autorizado para ello, el socio que ha dispuesto de esas cantidades estará obligado a restituirlas a la sociedad, por lo que ésta ostenta un derecho de crédito frente al socio, sin perjuicio de la responsabilidad de índole penal en que pudiera incurrir». No se cumple la definición de gasto.

— SAN de 3 de noviembre de 2015. «Los gastos de asesoramiento en la preparación de una OPA sobre las acciones de la propia sociedad, aunque hayan beneficiado a los socios de la misma, cuando tengan por objeto un plan de negocio destinado a la obtención de unos mayores ingresos, debe considerarse como gasto deducible».

— En caso de baja laboral de un trabajador de la empresa, la Seguridad Social (SS) se hace cargo de la totalidad o parte del salario del empleado. La empresa tendrá un menor gasto de personal por los importes que asume la SS. Así, por los importes que paga al trabajador por cuenta de la SS contabiliza un crédito contra dicho organismo descontado el mismo al liquidar la cuota patronal. Si es la SS la que paga el salario no debe contabilizar gasto alguno por dicho concepto salvo por la cuota patronal que le corresponda. No se cumple la definición de gasto.



La entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, ha constituido el catalizador principal en la elaboración de esta obra. La presente obra incorpora las importantes novedades introducidas con carácter de urgencia a través del Real Decreto-ley 3/2016 y del Real Decreto 602/2016.

La singularidad de este libro, en relación con otras obras que examinan la normativa reguladora de la imposición directa de las personas jurídicas, además de incorporar las novedades normativas mencionadas tan recientemente publicadas, viene dada por la voluntad de los autores de entrelazar el análisis de la normativa tributaria con lo que se ha dado en llamar el derecho contable. En este sentido, cabe indicar que esta obra hace especial hincapié en que el resultado contable es la base sobre la que pivota la carga fiscal derivada del Impuesto sobre Sociedades. Por todo ello, cabe deducir que la contabilidad constituye, sin duda, el principal mimbres del Impuesto sobre Sociedades.

Con la doble finalidad de ilustrar la exposición teórica y de permitir al lector conocer el análisis de los asuntos más controvertidos desde otra perspectiva, la obra es pródiga en la remisión a consultas de la DGT y del ICAC, así como a las resoluciones del TEAC y jurisprudencia de los tribunales de justicia.

Como novedad, respecto a la primera edición, cabe destacar la incorporación y análisis de los efectos fiscales de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital. Asimismo, se hace mención de los efectos fiscales de la prevista Reforma del PGC que afecta principalmente a los activos financieros y a la valoración de los ingresos.

Por último, cabe también destacar los numerosos ejemplos prácticos que ofrece la obra, con vistas a facilitar la comprensión de cada uno de los aspectos objeto de análisis.

