

# **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: EJERCICIO DE LIQUIDACIÓN 2013**

**(Mayo 2014)**

- **Dolores Dizy Menéndez**  
(Profesor de Hacienda Pública y Sistema Fiscal)  
Universidad Autónoma de Madrid
- **Luis Alfonso Rojí Chandro**  
(Profesor de Sistema Fiscal Español)  
Universidad Autónoma de Madrid

**Con la colaboración de: María Fanego, M<sup>a</sup> del Mar Izquierdo, Clara Martínez-Raposo y Nerea López**, alumnos de 5<sup>o</sup> curso en el grado de Derecho/Administración de Empresas de la Universidad Autónoma de Madrid.

**RESUMEN:** Se aproxima el momento de preparar la liquidación del Impuesto sobre Sociedades por lo que presentamos un ejercicio práctico basado en una empresa real de reducida dimensión que aplica su régimen especial.

El presente ejercicio se propuso como examen para superar la materia del Impuesto sobre Sociedades en la asignatura Régimen Fiscal del doble grado en Derecho/Administración de Empresas en la Universidad Autónoma de Madrid.

## IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES – LIQUIDACIÓN 2013 (ERD)

La empresa **GRÁFICAS LEDROS, S.L.**, dedicada a la industria de artes gráficas (CNAE 472), nos presenta los siguientes datos de cara a su declaración del Impuesto sobre Sociedades 2013:

- Fecha de constitución: 1/04/2003, cierre ejercicio social: 31/12/2013
- Capital social: 3.000.000€  
Socios: KOREN S.L. 30%  
Silvia Rodríguez Barandiaran 40% (Administrador Único)  
INVERSIONES DUERO, S.L. 30%
- Volumen de operaciones  
2012 9.000.000€  
2011 8.000.000€  
2010 6.000.000€
- Plantilla media (trabajadores)  
2013 18  
2012 18  
2011 17  
2010 15
- Coefficiente de financiación  $f=0,35\%$  (corrección monetaria)
- Bases imponibles <negativas>  
2010 <-800.000€>
- Pagos fraccionados realizados  
Abril 2013 43.000€  
Octubre 2013 56.000€  
Diciembre 2013 56.000€
- Retenciones soportadas  
Por ingresos financieros... 12.600€ (tipo de retención 21%)
- Resultado del ejercicio 2013  
Su cuenta de PyG refleja un resultado contable positivo de 1.320.000€.  
El resultado de explotación de la actividad es de 2.738.800€.

De la información solicitada y diversas reuniones mantenidas, extraemos las siguientes NOTAS:

### **GASTOS**

- (1) Compras y aprovisionamientos 3.100.000€  
Refleja la cifra de compras totales del ejercicio valoradas por su precio medio de adquisición.  
El inventario a 31-12-2012 es de 620.000€, y el inventario final a 31/12/2013 asciende a 490.000€.
- (2) Gastos de personal 2.200.000€  
Dentro de este apartado se incluye una retribución abonada a Silvia Rodríguez Barandiaran de 12.000€/mes, en concepto de Administrador. Silvia no realiza ninguna otra función directiva para la empresa. La retribución del Administrador, no está contemplada como tal en los Estatutos de la sociedad.

- (3) Servicios exteriores 420.000€  
 Dentro de los mismos se incluyen entre otros:
- ◆ El importe abonado por el alquiler de oficinas (180.000€/año) a Inversiones Duero, S.L., por la nave industrial de su propiedad, que utiliza Gráficas Ledros, S.L. (3.000m<sup>2</sup>)  
 El precio de mercado del m<sup>2</sup> en naves de similares características, en la misma zona geográfica, es de 3 euros/m<sup>2</sup> al mes.
  - ◆ Una factura de un despacho de abogados por importe de 28.000€ de la que sólo existe el cargo bancario. No se ha podido concretar los servicios prestados a la empresa, ni la utilidad de los mismos.
- (4) Suministros 65.000€  
 Corresponde a consumos de luz, agua, teléfono... se han realizado los ajustes correspondientes para imputar el gasto del ejercicio, a través de las cuentas contables previstas al efecto.
- (5) Tributos 72.000€  
 Contiene el siguiente desglose:
- |   |  |
|---|--|
| - Impuesto sobre Actividades Económicas | 12.000€  |
| - Cuota de la Cámara de Comercio        | 6.000€   |
| - Cuota de Acta de IVA                  | 18.000€  |
| - Sanción de Acta de IVA                | 9.000€   |
| - I.Circulación vehículos empresa       | 5.000€   |
| - Recargo extemporáneo por retenciones  | 10.000€ (presentados fuera de plazo)               |
| - IBI de la nave industrial             | 9.000€ (repercutido en factura por el propietario) |
| - I.Construcciones y Obras              | 3.000€ (obras de reparación nave)                  |
- (6) Gastos financieros 1.480.000€  
 Refleja los intereses pagados por operaciones en las que la empresa ha recurrido a la financiación exterior para el desarrollo de su actividad empresarial.
- (7) Deterioros de inmovilizado y activo 398.000€  
 Su desglose es el siguiente:
- ◆ **Existencias:** se ha dotado un deterioro por importe de 40.000€, de materiales obsoletos. Realizándose informe de su valoración de mercado que refleja el deterioro del ejercicio.
  - ◆ **Participaciones en otras empresas:** se ha dotado un deterioro de 100.000€ en la participación que GRÁFICAS LEDROS, S.L. posee de TINK, S.L. El deterioro corresponde a la pérdida obtenida por esta última sociedad, reflejada en la disminución de sus fondos propios del ejercicio.
  - ◆ **Saldos de clientes:** se ha dotado el deterioro correspondiente a los siguientes saldos:

<u>CLIENTE</u>	<u>ANTIGÜEDAD SALDO</u>	<u>DOTACIÓN</u>	<u>NOTAS</u>
Ayuntamiento de Getafe	1/02/2012	40.000€	Por falta de pago
TEXKOR, S.L.	6/03/2013	100.000€	Concurso de acreedores. Auto de 1/11/2013
SURID, S.A.	7/04/2013	90.000€	Empresa participada en un 20%. Insolvencia solicitada judicialmente
DISTE, S.L.	3/10/2013	28.000€	Por falta de pago
		<b>258.000€</b>	

Adicionalmente se ha dotado un 1% del saldo de clientes en concepto de dotación estadística (1% de 800.000 = 8.000€ de dotación)

**(8) Otros gastos 64.200€**

Aparecen contabilizados los siguientes conceptos:

- 2.200€ cena de Navidad del personal, soportado con factura.
- 6.000€ de patrocinio a un equipo deportivo de pádel que lleva publicidad de la empresa.
- 4.500€ de viajes del Administrador de la empresa justificados con el cargo de la tarjeta VISA de la compañía, no existe factura.
- 26.000€ en una factura de joyería, concepto Rolex, que aparece referenciada como "regalos a clientes". Preguntando sobre la misma, no se ha podido identificar al cliente al que se le ha regalado.
- 18.000€ de una factura del ejercicio 2012 que no se recibió hasta marzo de 2013. (En 2012 la sociedad tuvo beneficios y tributó en el mismo régimen del Impuesto sobre Sociedades con base imponible positiva).
- 7.500€ de una factura recibida en diciembre de 2013 por una compra de mercancías que se recibió en febrero de 2014, se incorporó al proceso productivo de la empresa en 2014.

(9) Amortizaciones 329.000€  
De acuerdo al siguiente desglose:

<u>ELEMENTO</u>	<u>FECHA DE ADQUISICIÓN</u>	<u>VALOR ADQUISICIÓN</u>	<u>DOTACIÓN CONTABLE 2013</u>	<u>NOTAS</u>
• Mobiliario	6/04/2010	200.000	10.000€	Lineal
• Prensas de tipografía rápida	1/04/2009	900.000	99.000€	Decreciente en 5 años
• Máquina de impresión láser	1/07/2011	600.000	75.000€	Leasing (*)
• Maquinaria para impresión en serigrafía	1/02/2012	700.000	105.500€	Libertad de amortización en 2012: 300.000€
• Máquina para encuadernar	1/05/2013	400.000	40.000€	Amortización máxima en 5 años
			<b>329.000€</b>	

(\*)Leasing, cumple los requisitos para ser considerado contrato de arrendamiento financiero acogido al régimen especial.

Adquisición: 600.000€

Duración: 5 años (60 meses)

Amortización: 8 años (12,5%)

Coste de recuperación: constante 10.000€/mes (120.000€/año)

El objetivo de la empresa es aplicar las máximas amortizaciones fiscales posibles.

(10) Resultados por venta de inmovilizado 300.000€

Corresponde a la venta de un activo no corriente por importe de 600.000€ (300.000€ de beneficio). El importe se percibe en tres pagos anuales de 200.000€ en los años 2013, 2014 y 2015.

Del citado importe, la empresa ha reinvertido en la adquisición de una máquina nueva para encuadernar el 1/05/2013, un importe de 400.000€. La máquina se ha incorporado al proceso productivo el 1/06/2013.

(11) Ingresos financieros 60.948€

- Incluye intereses de bonos y obligaciones por 60.000€, contabilizados por su importe bruto. (Retención 21%, 12.600€ contabilizada)

- Adicionalmente se han contabilizado intereses de cuentas corrientes por importe neto de 948€. (Tipo de retención 21%) (Retención no contabilizada)

(12) Partidas sin justificación 96.000€

En los saldos acreedores del pasivo aparece una partida contabilizada el 3/07/2013 por importe de 96.000€ a nombre de TREPA, S.L. No se ha podido acreditar la operación que da lugar a este saldo acreedor. Se ha requerido a TREPA, S.L. información al respecto, sin haber obtenido respuesta alguna. El saldo acreedor se contabilizó contra un ingreso en la cuenta corriente del banco.

De acuerdo con la información facilitada:

- a) Proponer y explicar los ajustes oportunos para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013.
- b) Liquidar y cuantificar el resultado de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013.
- c) Contabilizar el Impuesto sobre Sociedades corriente y diferido del ejercicio 2013.

## SOLUCIÓN

Cerrar el ejercicio fiscal de una sociedad implica una labor de análisis que requiere:

- ✓ Conocimientos contables y mercantiles.
- ✓ Conocimientos impositivos, en relación con la normativa tributaria aplicable.
- ✓ Conocimientos de la actividad de la sociedad y de sus principales hechos relevantes, acaecidos durante el ejercicio y en los ejercicios anteriores.
- ✓ Método de trabajo para tratar toda la información disponible y acomodarla a la normativa tributaria.

Realizamos, en consecuencia, una **auditoría fiscal limitada**, que comprende el análisis de los hechos económicos y jurídicos del ejercicio con el objetivo de determinar su base imponible, su cuota íntegra, su cuota líquida y aplicar todos los beneficios fiscales y deducciones vigentes en el ejercicio en curso. Todo ello bajo la premisa de un **adecuado soporte jurídico y documental**, ya que la autodeclaración y liquidación presentada puede ser objeto de comprobación por parte de la Administración Tributaria, generando posibles riesgos fiscales (por cuotas dejadas de ingresar, intereses de demora, infracciones tributarias y sanciones), si la determinación de los elementos esenciales del impuesto no ha sido adecuada y en consecuencia la liquidación presentada es errónea.

Es oportuno **obtener** inicialmente **toda la información relevante**, analizarla, preparar un programa de trabajo para las áreas relevantes y soportar mediante las oportunas **notas de trabajo** las conclusiones o ajustes fiscales propuestos.

## ANÁLISIS INICIAL

Del análisis global de la información facilitada (u obtenida) de GRÁFICAS LEDROS, S.L., podemos resaltar su incidencia en las siguientes áreas:

- a) Nos encontramos ante una **empresa de reducida dimensión (ERD)**, de acuerdo con su volumen de operaciones del ejercicio anterior inferior a 10<sub>1</sub> millones de euros, por lo que podemos aplicar los beneficios asociados a su régimen especial relativos a:
  - Libertad de amortización.
  - Amortización acelerada de elementos nuevos.
  - Pérdidas por deterioros de créditos por insolvencias de deudores.
  - Tipos de gravamen.
  - Deducción por inversión de beneficios.
- b) Mantiene relaciones con sus socios y administradores: **Operaciones vinculadas** con su valoración y documentación (**Notas 2,3**)
- c) Tiene un volumen de gastos financieros importante: posible **limitación a la deducibilidad de gastos financieros**. (**Notas 6,11**)
- d) Ha dotado contablemente **deterioros de activos**: análisis de su deducibilidad fiscal (**Nota 7**)
- e) Tributos y otros gastos: posibilidad de **gastos contables no deducibles** fiscalmente (**Notas 1,4,5,6,8**)
- f) **Amortizaciones** y libertad de amortización: efectividad fiscal (**Nota 9**)
- g) **Operaciones a plazos**: imputación fiscal (**Nota 10**)
- h) **Pasivos ficticios**: consecuencias fiscales (**Nota 12**)

- i) **Inversión** en la adquisición de maquinaria: reinversión o inversión en la adquisición de activos (**Nota 10**)
- j) **Bases Imponibles negativas**: compensación (**Información general**)

De acuerdo con lo mencionado nuestro método de trabajo se centrará en:

- Análisis, calificación y cuantificación de los **ajustes extracontables** a realizar en el resultado contable para la determinación de la base imponible del ejercicio.
- Análisis de las posibles **deducciones fiscales** a aplicar en la cuota íntegra del ejercicio.
- **Liquidación** del Impuesto sobre Sociedades 2013.
- **Contabilización** del Impuesto corriente y del Impuesto diferido del ejercicio.

### • **AJUSTES/BASE IMPONIBLE**

Los artículos 10 a 25 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, (TRLIS), (Título IV: BASE IMPONIBLE), desarrollan de modo general los preceptos susceptibles de corregir el resultado contable para configurar la base imponible del ejercicio, bajo el principio básico de que *"En el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los principios establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo a las normas y principios contables"*.

$$\text{BImponible} = \text{Resultado Contable} \pm \text{Ajustes extracontables} - \text{BINegativas}$$

Vamos a conjugar y comparar principios contables con normativa del Impuesto sobre Sociedades para determinar los ajustes fiscales a realizar. En los casos en los que la normativa fiscal no incida, se acepta la norma contable, en los casos en los que la norma fiscal incida, prevalece la norma fiscal a efectos de la determinación de la base imponible del ejercicio.

#### (1) **Compras y aprovisionamientos**

Representan adquisiciones de mercaderías y demás bienes para el proceso productivo de la empresa, bien incorporándolos a producto, bien revendiéndolos sin transformación. Se contabilizan por su precio de adquisición más todos los gastos adicionales a las mismas, admitiendo la normativa contable diversos métodos de asignación del valor de las compras y aprovisionamientos consumidos, imputándose al ejercicio a través de la valoración y contabilización de la variación de existencias finales.

La normativa del Impuesto sobre Sociedades no contempla ninguna observación específica sobre la deducibilidad de estos gastos, no obstante de acuerdo con los principios contables de devengo e imputación temporal, **serán gasto contable y fiscal las compras consumidas imputables al**

**ejercicio**, por lo que habrá que considerar las existencias finales del ejercicio reflejadas en las oportunas cuentas de variación de existencias.

En el caso que nos ocupa la partida de compras y aprovisionamientos representa la totalidad de las mismas durante el ejercicio, por lo que tenemos que corregir la cuantía de las mismas incluyendo contablemente la variación de existencias.

$$\begin{aligned} E_{\text{Iniciales}} - E_{\text{finales}} &= 620.000 - 490.000 = 130.000\text{€} \\ \text{Compras consumidas} &= \text{Compras} \pm \text{Variación de existencias} \\ &= 3.100.000 + 130.000 = 3.230.000\text{€} \end{aligned}$$

Debemos contabilizar la variación de existencias y reducir el resultado contable.

**Resultado Contable (Ajustado) = 1.320.000 – 130.000 = 1.190.000€**

La imputación de compras y aprovisionamientos consumidos al ejercicio debe realizarse en las operaciones de cierre contable mediante la valoración de existencias finales y la variación de existencias del ejercicio. Sólo se considera gasto contable y fiscal el importe de las compras consumidas.

## (2) **Gastos de personal**

En este concepto de gasto se incluyen los sueldos y salarios del personal, con independencia de la forma que adopten, las cuotas de la Seguridad Social a cargo de la empresa y otros gastos sociales, que responden a la nota común de ser devengados a favor de terceras personas por la contraprestación directa o indirecta de servicios personales de índole laboral.

Cumpliendo los requisitos de contabilización, justificación, imputación al ejercicio y correlación con ingresos, tienen el carácter de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades por la cuantía devengada del ejercicio.

No obstante **llamamos la atención sobre la retribución de los Administradores**, que se incluye normalmente dentro de este concepto de gastos de personal, y que está siendo fuente de polémica y controversia con la Administración Tributaria en el momento actual en su calificación como gasto fiscal deducible para la sociedad, de acuerdo con la interpretación derivada de diversas consultas vinculantes y sentencias judiciales.

Una reciente Resolución del TEAC (Tribunal Económico Administrativo Central), de 6 de febrero de 2014, emitida para la unificación de criterio puede ser aclaratoria para cualquier tipo de dudas, al fijar como criterio el siguiente:

*“En el supuesto de que se satisfagan retribuciones de los administradores, cuyo cargo sea gratuito según las disposiciones estatutarias, por la prestación de **servicios de dirección o gerencia**, dichas cuantías tienen la consideración de **gastos no deducibles con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14.1 e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre***

**Sociedades** (LA LEY 388/2004), siendo sólo compatible la relación de carácter laboral por las funciones de gerencia o dirección con la de carácter mercantil del cargo de administrador, cuando las funciones que se realizan por razón de la primera sean distintas de las que llevan a cabo por razón del último cargo y se trate de una actividad específica diversa; en otro caso, ambas relaciones (la mercantil y la laboral) son incompatibles, debiendo prevalecer la calificación mercantil, y sólo se podrá percibir remuneraciones por dicha función cuando esté previsto en los estatutos sociales el carácter remunerado del cargo".

En el presente caso:

- ✓ Las retribuciones del órgano de Administración no están contempladas en los estatutos de Gráficas Ledros, S.L.
- ✓ El Administrador sólo realiza las funciones propias de su cargo.
- ✓ No se demuestra que desarrolle otras funciones de carácter laboral o mercantil, distintas a las de dirección que conlleva el cargo de administrador.

Por lo que la retribución que percibe (144.000€/año) puede ser calificada de liberalidad y en consecuencia de gasto fiscalmente no deducible con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14.1 e) del TRLIS.

Concepto	Gasto Contable	Gasto Fiscal	±Ajustes
Retribución Administrador	144.000€	-	+144.000 (DP)

### (3) Servicios exteriores

Dentro de esta partida nos encontramos con dos operaciones a considerar:

- Arrendamiento abonado a Inversiones Duero, S.L. (socio con una participación del 30%)

Se trata de una **operación vinculada** que debe valorarse imperativamente a valor de mercado. (art. 16 TRLIS).



Por valor de mercado se entiende aquel que fijarían como tal dos sujetos económicos independientes. En el presente caso, el valor de mercado sería el alquiler que se pactaría entre dos sujetos no vinculados para el arrendamiento de una nave industrial situada en la misma zona y de

similares características. Realizando un **análisis de comparabilidad** sobre los alquileres de la zona y **documentando el mismo**, se ha establecido en 3€/m<sup>2</sup> al mes. (Gráficas Ledros, S.L. tiene la responsabilidad de documentar y soportar este importe de cara a una eventual comprobación por la Administración Tributaria).

$$m^2 \times \text{precio } m^2 \times 12 \text{ meses} = 3.000 \times 3 \times 12 = 108.000\text{€}$$

Gráficas Ledros, S.L. ha abonado un importe por arrendamiento superior al valor de mercado (180.000€ > 108.000€).

Bajo el supuesto de que no ha corregido contablemente el exceso de gasto originado por esta operación vinculada, procedería a realizar los siguientes ajustes fiscales:

- a) **Ajuste primario**, lo realizamos en Inversiones Duero, S.L. propietaria de la nave industrial en alquiler. Tiene contabilizado un ingreso contable de 180.000€ siendo el ingreso fiscal a valor de mercado de 108.000€. deberá realizar un ajuste negativo en la determinación de su base imponible del ejercicio por importe de -72.000€. (DP)
- b) **Ajuste bilateral**, corresponde a Gráficas Ledros, S.L. que es la otra parte que participa en la operación de arrendamiento de la nave. Tiene contabilizado un gasto por arrendamiento de 180.000€, siendo el gasto fiscal valorado a precios de mercado de 108.000€.

Concepto	Gasto Contable	Gasto Fiscal	±Ajustes
Arrendamiento Nave industrial	180.000€	102.000€	+72.000€ (DP)

El ajuste primario y el bilateral son de signos opuestos.

- c) **Ajuste secundario**, en las operaciones en las que el valor convenido difiera del valor de mercado, la diferencia recibe el tratamiento fiscal que corresponde a las rentas puestas de manifiesto. En particular en las relaciones socio-sociedad, la diferencia, en proporción a us grado de participación, tiene la consideración de participación en beneficios si la diferencia es a favor del socio y la consideración de aportación de fondos propios si la diferencia es a favor de la entidad (art. 16.8 TRLIS y art. 21 bis RIS).

Debemos preguntarnos y delimitar **¿quién es el sujeto favorecido o beneficiado por la operación?** En este caso Inversiones Duero, S.L. (el socio), que recibe un importe por arrendamiento superior al valor de mercado (180.000€>102.000€). Se está produciendo un trasvase de beneficios al socio.

Inversiones Duero, S.L. (Socio)	Gráficas Ledros, S.L. (Sociedad)
Dividendos $72.000 \times 30\% = 21.600\text{€}$	Retribución de fondos propios 72.000€
Otra utilidad por la condición de socio $72.000 \times 70\% = 50.400\text{€}$	
Ajuste $+21.600 + 50.400 = +72.000\text{€}$ (DP)	
Deducción dividendos sobre 21.600€	

(Los ajustes fiscales se producirán en el socio, Inversiones Duero, S.L.)

- Factura despacho de abogados por un importe de 28.000€

Existe un cargo bancario pero no se ha podido concretar el tipo y la clase de servicios profesionales recibidos, ni la utilidad que dichos servicios han tenido para la sociedad. Los servicios profesionales son deducibles **siempre que corresponden a un servicio efectivo**, siempre que exista una contraprestación real relacionada con la actividad desarrollada por el sujeto pasivo. El mero hecho de poseer una factura y haberla abonado no garantiza la deducibilidad de un gasto. En este caso no hemos podido concretar los servicios recibidos, ni la utilidad de los mismos, por lo que debemos calificar este gasto de **liberalidad** lo que implica que el mismo no sea gasto deducible (Art. 14.1e) TRLIS)

Concepto	Gasto Contable	Gasto Fiscal	±Ajustes
Factura abogados	28.000	-	+28.000 (DP)

#### (4) Suministros

Conforme a los principios de devengo, sólo son deducibles **los gastos que correspondan al ejercicio**, en función de la corriente real de bienes y servicios, con independencia de la corriente monetaria. En el supuesto, se especifica que los gastos **han sido periodificados** para imputar el gasto que corresponde al ejercicio por lo que no es necesario realizar ningún ajuste, ya que se han imputado contablemente de manera correcta.

#### (5) Tributos

Analizamos los diferentes tributos estatales, autonómicos o locales devengados y contabilizados en el ejercicio, bajo el principio de que **no son gastos deducibles** "las **multas** penales y administrativas, **el recargo de apremio** y **el recargo por presentación fuera de plazo** de declaraciones extemporáneas y autoliquidaciones"

- No tienen la naturaleza de gasto fiscalmente deducible:
 

+ Las cuotas de Actas de IVA	18.000€
+ La sanción del Acta de IVA	9.000€
+ Recargo extemporáneo por retenciones	<u>10.000€</u>
Total	37.000€

Se deberá realizar un ajuste positivo por los mismos, que será diferencia permanente (DP), nunca serán deducibles.

- El resto de los tributos corresponde a impuestos locales relacionados con elementos afectos a la actividad económica, por lo que son fiscalmente deducibles.

La Cuota de la Cámara de Comercio es una exención parafiscal que incide en toda actividad empresarial es gasto fiscalmente deducible de acuerdo con la doctrina de la Dirección General de Tributos.

El IBI de la nave industrial, nos ha sido repercutido por el arrendador mediante factura, de acuerdo a las condiciones del contrato que contempla el derecho del propietario a repercutir, lo consideramos gasto fiscalmente deducible.

Concepto	Gasto Contable	Gasto Fiscal	±Ajustes
Tributos	72.000	35.000	+37.000 (DP)

#### (6) **Gastos financieros**

Su importe supera el 1.000.000 de euros estando afectado por la limitación general a su deducibilidad que afecta a todos los sujetos pasivos.

Al existir otras notas que inciden en la determinación del Gasto Financiero Neto y del Beneficio Operativo, variables sobre las que vamos a analizar su limitación fiscal, trasladamos su análisis al final, una vez considerados todos los puntos anteriores.

#### (7) **Deterioros de Inmovilizado y activo**

La normativa fiscal si incide en la deducibilidad fiscal de los mismos en los artículos 12 y 14 del TRLIS. Analizamos individualmente cada dotación realizada.

- Deterioro de Existencias  
Las normas y principios contables determinan que cuando el valor de mercado de las existencias sea inferior al precio de adquisición o coste de producción, procede efectuar correcciones valorativas dotando la pérdida por deterioro oportuna, cuando la misma sea reversible.  
Sólo existe una especialidad en la normativa del Impuesto sobre Sociedades en lo que se refiere al deterioro de existencias y es la relativa al deterioro de fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales, en el resto de situaciones **se aplica en el ámbito fiscal todo lo establecido en el ámbito contable**. Por lo tanto si el deterioro de existencias está

contabilizado, justificado y corresponde al ejercicio, la pérdida por deterioro contabilizada será asumida por la norma fiscal, permitiendo su deducibilidad.

En el presente caso corresponde al ejercicio, está justificado mediante un informe de valoración y se ha reflejado contablemente, por lo que se considera gasto fiscalmente deducible.

Concepto	Gasto Contable	Gasto Fiscal	±Ajustes
Deterioro de existencias	40.000	40.000	-

- Deterioro de participaciones en otras empresas  
 Con efectos para períodos impositivos iniciados a partir del 1/01/2013, se establece la no deducibilidad de las pérdidas por deterioro de valores representativos de la participación en el capital de entidades. Se deroga el apartado 12.3 del TRLIS y se añade en el artículo 14.1 (Gastos no deducibles), el apartado j) que establece de forma expresa su no deducibilidad. Se establece adicionalmente un régimen transitorio para la reversión de las pérdidas por deterioro de valores que resultaron deducibles en períodos impositivos iniciados antes del 1/01/2013 (Ley 16/2013 de 29 de octubre de fiscalidad medioambiental y otras medidas tributarias).

En consecuencia el **deterioro contable dotado por este concepto no será gasto fiscalmente deducible**, realizando el oportuno ajuste extracontable que calificamos de diferencia temporaria ya que puede tener efectos en ejercicios futuros cuando el valor se recupere o se transmita la participación.

Concepto	Gasto Contable	Gasto Fiscal	±Ajustes
Deterioro de participaciones	100.000	-	+100.000 (DT)

- Deterioro del saldo de clientes  
 La pérdida por deterioro por insolvencias tiene por objeto cubrir el riesgo de insolvencia de deudores del sujeto pasivo, estando su deducibilidad fiscal sujeta a una serie de requisitos. Debe realizarse un análisis particular saldo por saldo, para poder determinar la deducibilidad o no del deterioro contable producido. No son fiscalmente deducibles las estimaciones globales del riesgo, (salvo excepciones en ERD). El artículo 12.2 del TRLIS regula las condiciones y particularidades que afectan a este tipo de deterioro de activos.

  - ➔ Ayuntamiento de Getafe: **no** es gasto fiscalmente deducible al ser un saldo adeudado por una **entidad de derecho público** (art. 12.2, 1º TRLIS)
  - ➔ Texkor, S.L.: se trata de un **crédito concursal** ya que el deudor está declarado en situación de concurso por auto judicial, gasto **fiscalmente deducible** (Art. 12.2 b) TRLIS).

- Surid, S.A.: se trata de un saldo deudor de una **sociedad que calificamos de vinculada**, (participación >5%). Fiscalmente **no** son deducibles los deterioros de saldos de personas o entidades vinculadas, salvo que expresamente exista una declaración judicial de insolvencia de la empresa vinculada deudora. No es gasto fiscalmente deducible. Lo calificamos como diferencia temporaria ya que prevemos insolvencia judicial de la empresa vinculada.
- Diste, S.L.: es un saldo deudor que calificamos de **moroso**, sin ninguna incidencia especial, la antigüedad del saldo es **inferior a 6 meses** por lo que la dotación de su deterioro **no** será gasto fiscalmente deducible en el ejercicio. Si en el ejercicio siguiente el saldo no se hubiese cobrado, se produciría su deducibilidad fiscal revirtiendo mediante un ajuste negativo, el ajuste positivo que realizamos en el ejercicio actual.
- Dotación estadística global del 1% del saldo de clientes.  
Aunque en algunos sectores la estimación global del riesgo pueda construir una práctica común y esté basada en estimaciones estadísticas que analizan series temporales, **la estimación global** del riesgo por deterioro de saldos deudores de clientes **no** tiene con carácter general la consideración de gasto fiscalmente **deducible**.  
Como **excepción**, las empresas de reducida dimensión (**ERD**) que apliquen el régimen fiscal especial contemplado para las mismas, pueden computar como gasto fiscalmente deducible el **1% de los saldos pendientes de cobro al final del ejercicio** (art. 112 TRLIS).  
La base sobre la que se aplica el porcentaje del 1% es el saldo global de clientes minorado por los saldos que hayan sido objeto de una provisión individual fiscalmente deducible, y minorado por los saldos cuya dotación nunca va a ser deducible (adeudados por entidades vinculadas, por entidades de derecho público, afianzados o garantizados...).

Base de la dotación:	800.000	-40.000 (Ayto. Getafe)
		-90.000 (Surid, S.A.)
		-100.000 (Texkor, S.L.)
		= 570.000€
		1% = 5.700€

Gráficas Ledros, S.L. tributa fiscalmente como ERD, por lo que podemos aprovechar la estimación global del riesgo sobre saldos deudores dotada (8.000€), para configurar la dotación global del 1% de saldos pendientes de cobro que permite el régimen fiscal de empresas de reducida dimensión, cumpliendo el requisito de que dicha dotación esté contabilizada.  
Presuponiendo que se cumplen todos los requisitos establecidos en el art. 112 TRLIS, la dotación realizada será deducible fiscalmente en un importe de 5.700€.

Deterioro saldo de clientes	Gasto Contable	Gasto Fiscal	±Ajustes
Ayto. Getafe	40.000	-	+40.000(DP)
Texkor, S.L.	100.000	100.000	-
Surid, S.A.	90.000	-	+90.000(DT)
Diste, S.L.	28.000	-	+28.000(DT)
Dotación estadística	8.000	5.700	+2.300 (DP)
<b>TOTAL</b>			<b>+42.300 (DP)</b>
			<b>+118.000 (DT)</b>

(8) **Otros gastos**

De su análisis se deducen dos tipos de operaciones:

- a) Gastos que son susceptibles de ser calificados como no deducibles por su condición de liberalidades.
- b) Gastos imputados en ejercicios diferentes al de devengo.

El art. 14.1e) TRLIS señala que no tienen la naturaleza de gasto fiscalmente deducible "los donativos y liberalidades", precisando que no se entienden como liberalidades:

- ✓ *Los gastos de relaciones públicas con clientes y proveedores*
- ✓ *Los realizados respecto al personal de la empresa con arreglo a los usos y costumbres.*
- ✓ *Los realizados para promocionar directamente o indirectamente, la venta de bienes o la prestación de servicios.*
- ✓ *Los que se hallen correlacionados con los ingresos.*

Además de cumplir con los requisitos generales para considerar un gasto fiscalmente deducible: contabilizado, soportado documentalmente e imputado al ejercicio.

Aplicando estos criterios a los gastos contabilizados resulta:

CONCEPTO DEL GASTO	LIBERALIDAD	GASTO FISCAL
- Cena de Navidad del personal	NO	SI
- Patrocinio equipo de pádel	NO	SÍ
- Viaje del Administrador (no soportado) (*)	SÍ	NO +4.500(DP)
- Regalos a clientes (sin identificación, ni correlación)(**)	SÍ	NO +26.000 (DP)

(\*) No se establece ni prueba que sea de promoción de la empresa. Liberalidad.

(\*\*) El soporte documental es insuficiente, no se puede identificar los clientes que lo han recibido, falta correlación con ingresos. Liberalidad.

- Factura de 18.000€ que corresponde al ejercicio 2012, que se recibe y contabiliza como gasto en 2013.  
Es un gasto contabilizado en un ejercicio posterior al de devengo (2012). Los criterios de imputación temporal establecidos en el art. 19.3 TRLIS permiten que un gasto contabilizado en un ejercicio posterior al de

devengo se impute temporalmente al ejercicio en que se ha contabilizado (2013), y sea considerado gasto fiscalmente deducible, siempre que no exista perjuicio para la Administración Tributaria.

Se debe realizar un análisis conjunto de ambos ejercicios fiscales, el de devengo y el de contabilización, y determinar que no ha habido perjuicio para la Administración Tributaria, dejando de ingresar cantidades (el exceso de cuota impositiva del ejercicio de devengo debe ser igual al ahorro de cuota impositiva en el ejercicio de contabilización).

Suponemos que esta condición se cumple ya que en ambos ejercicios Gráficas Ledros, S.L. tributa en el mismo régimen fiscal de ERD, los mismos tipos impositivos y en ambos ejercicios obtuvo bases imponible positiva.

**El gasto de 2012 contabilizado en 2013 será gasto fiscalmente deducible** en el ejercicio de contabilización al no existir perjuicio para la Administración Tributaria. No procede ajuste.

- Factura de 7.500€ recibida en diciembre de 2013 por unas mercaderías que se reciben en 2014 y se incorporan al proceso productivo de la empresa en 2014 de forma efectiva.

Se trata de un gasto anticipado contabilizado en un ejercicio anterior al de devengo. De acuerdo con los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos establecidos en el art. 19 TRLIS, se debe imputar al ejercicio de devengo (2014), por lo que **no será gasto fiscalmente deducible en 2013**. Se produce un ajuste extracontable positivo de +7.500€ que se califica de diferencia temporal (DT).

Es conveniente prestar especial atención al "corte de operaciones" en la fecha de cierre del ejercicio para determinar la correcta imputación de los ingresos y gastos, de acuerdo con el principio de devengo.

Concepto	Gasto Contable	Gasto Fiscal	±Ajustes
Otros gastos (factura 2014)	7.500	-	+7.500 (DT)

#### (9) **Amortizaciones**

Las amortizaciones constituyen una de las principales partidas de gasto en la determinación del resultado contable; por lo que la norma fiscal (IS) intenta precisarlas.

El **art. 11 TRLIS** dispone que <<serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia>>. Dicho de otro modo: la normativa fiscal no admite plenamente la normativa contable, sino que introduce modificaciones.

La normativa del Impuesto sobre Sociedades admite los siguientes métodos de amortización fiscal:

- Amortización según los coeficientes de las **tablas de amortización oficialmente aprobadas** (TAO), que figuran como Anexo en el Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el RIS (art. 2 RIS).
- Amortización según **porcentaje constante** (art. 3 RIS).
- Amortización según **números dígitos** (art. 4 RIS).
- **Planes de amortización** propuestos por el sujeto pasivo en la fase de construcción o en los tres meses siguientes a la fecha en la que deba comenzar su amortización, con resolución motivada por parte de la Administración en los tres meses siguientes a la fecha de presentación de la solicitud, operando el silencio administrativo positivo (art. 5 RIS).
- **Justificación** a cargo de la empresa, ejercicio a ejercicio.

Además, al calificarse Gráficas Ledros, S.L. como una ERD, se permite que se **amorticen de forma acelerada** los elementos de inmovilizado adquiridos nuevos, **multiplicando** el coeficiente lineal máximo de amortización **por 2** (art. 111 TRLIS); y **no estado su deducibilidad sujeta a inscripción contable**.

Analizamos cada uno de los elementos de inmovilizado:

○ **Mobiliario (amortización lineal)**

El mobiliario se encuentra en las TAO incluido en el grupo de elementos comunes, y le corresponde una banda de amortización: [10%; 20años]. Sin embargo, como nos encontramos ante una empresa de reducida dimensión, (ERD), la empresa puede aplicar la amortización acelerada recogida en el art 111 TRLIS. Según dicho artículo, las empresas de reducida dimensión pueden amortizar fiscalmente los activos materiales (inmovilizados materiales e inversiones inmobiliarias) que hayan adquirido nuevos por el doble del coeficiente según tablas.

Por tanto, el coeficiente máximo de amortización se multiplica por 2 al tratarse de una empresa de reducida dimensión:

<b>Coeficiente máximo = 10% x 2 = 20%</b>	<b>Período mínimo = 100/20 = 5 años</b>
<b>Coeficiente mínimo = 100/20 = 5%</b>	<b>Período máximo = 20 años</b>

Este elemento se amortiza linealmente, por lo que la amortización fiscal máxima será:

$$\text{GF máximo} = 200.000 \times 20\% = 40.000$$

Concepto	Gasto Contable	Gasto Fiscal	±Ajustes
Amortización (Mobiliario)	10.000	40.000	-30.000 (DT)

o **Prensa tipográfica rápida (amortización decreciente en 5 años)**

1. **Método de números dígitos decrecientes**

La sociedad ha decidido que amortiza el elemento de manera decreciente. Conforme al art. 11 TRLIS, es posible utilizar para amortizar de manera decreciente el método del porcentaje constante o el de números dígitos.

Atendiendo a la información recogida en la tabla de amortización oficial (TAO) (agrupación 47, grupo 472 Artes Gráficas) se obtiene la siguiente **banda de amortización (12%, 18 años)**.

Por tanto:

<b>Coefficiente máximo = 12% x 2 = 24%</b>	<b>Período mínimo= 100/24 = 4,16 años</b>
<b>Coefficiente mínimo = 100/18 = 5,55%</b>	<b>Período máximo = 18 años</b>

En este caso la empresa decide amortizar la prensa tipográfica rápida en 5 años, el cual se encuentra dentro de la banda de amortización y es el periodo de referencia que nos sirve para calcular la amortización conforme a este método:

$$\Sigma \text{ dígitos: } \frac{(5+1)}{2} * 5 = 15$$

$$\text{Cuota por dígito} = \frac{900.000}{15} = 60.000$$

Periodo	Digito	Amortización	
2009	5	$(5 \times 60.000 \times 9/12) = 225.000$	225.000
2010	4	$(5 \times 60.000 \times 3/12) + (4 \times 60.000 \times 9/12)$	255.000
2011	3	$(4 \times 60.000 \times 3/12) + (3 \times 60.000 \times 9/12)$	195.000
2012	2	$(3 \times 60.000 \times 3/12) + (2 \times 60.000 \times 9/12)$	135.000
<b>2013</b>	<b>1</b>	<b><math>(2 \times 60.000 \times 3/12) + (1 \times 60.000 \times 9/12)</math></b>	<b>75.000</b>
2014	1	$(1 \times 60.000 \times 3/12) / \text{resto}$	15.000

2. **Método de porcentaje constante:**

Otro método de amortización decreciente por el que puede optar la empresa es el método de porcentaje constante.

Atendiendo a la información recogida en la tabla de amortización oficial (TAO) (agrupación 47, grupo 472 artes gráficas) se obtiene la siguiente **banda de amortización (12%, 18 años)**.

Por tanto:

<b>Coefficiente máximo = 12% x 2 = 24%</b>	<b>Período mínimo= 100/24 = 4,16 años</b>
<b>Coefficiente mínimo = 100/18 = 5,55%</b>	<b>Período máximo = 18 años</b>

Como ya hemos comentado la empresa decide amortizar la prensa tipográfica rápida en 5 años, y es el periodo de referencia que nos sirve para calcular la amortización conforme a este método:

A ese período le corresponde un coeficiente lineal del 20% (100/5).

El método del porcentaje constante consiste en multiplicar el valor neto contable del bien por un porcentaje constante, que es el resultado de multiplicar el coeficiente lineal máximo por un coeficiente corrector que se determina en función del periodo de amortización:

$$K = \text{coeficiente lineal elegido} \begin{cases} 1,5 & \text{período de amortización} < 5 \text{ años} \\ \underline{2} & \text{período de amortización entre 5 y 8 años} \\ 2,5 & \text{período de amortización} > 8 \text{ años} \end{cases}$$

Porcentaje constante (K) = 20% \* 2 = 40%

A continuación se multiplica el porcentaje constante (K=40%) por el valor pendiente de amortizar al inicio del ejercicio.

Año	Valor residual	Amortización	Amort. acumulada
2009	900.000	270.000 <sup>(1)</sup>	270.000
2010	630.000	252.000	522.000
2011	378.000	151.200	673.200
2012	226.800	90.720	763.920
<b>2013</b>	<b>136.080</b>	<b>54.432</b>	<b>818.352</b>
2014	81.648	81.648	900.000

(1) se adquiere el 1-4-2009, por lo que el primer año es necesario prorratearla:  $900.000 * 40\% * 9/12$ .

En este caso va a elegir aquel método en el que se obtenga la amortización máxima, en este caso sería a través del método de dígitos decrecientes. Es necesario señalar que la empresa debió optar desde el principio por este método y lo siguió de forma sistemática, no puede cambiar de método cada año para un elemento de activo fijo.

La amortización en este caso sería:

Concepto	Gasto Contable	Gasto Fiscal	±Ajustes
Amortización (Prensa tipográfica rápida)	99.000	75.000	+24.000 (DT)

○ **Máquina impresión láser (leasing)**

La máquina ha sido adquirida a través de un contrato de leasing, siendo posible la aplicación de su régimen especial.

Debemos acudir al art 115 TRLIS, donde se establece una serie de condiciones que deben cumplirse para poder **calificar un contrato como contrato de arrendamiento financiero** y aplicar dicho régimen:

- Entidad arrendadora, tiene que estar contemplada en la Ley 26/1988 de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito (Bancos, Cajas de Ahorro, Entidades de Leasing...).
- El objeto del contrato es la cesión de uso de bienes muebles o inmuebles adquiridos con dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de cuota.
- Los bienes objeto del contrato, han de quedar afectos a las actividades económicas del usuario.
- El contrato de arrendamiento financiero incluirá necesariamente una opción de compra a su término a favor del usuario.
- Duración del contrato mínima de 2 años para bienes muebles y 10 años para bienes inmuebles o establecimientos industriales.
- El coste de recuperación del bien es constante o creciente año a año

En este caso suponemos que **la propia empresa ha verificado que se cumplen todos estos requisitos** por lo que aplicamos el régimen especial previsto.

Conforme a este régimen, puede considerarse como gasto fiscal el coste de recuperación del bien, con el límite de aplicar al valor del bien el triple del coeficiente de amortización lineal según las TAO (dado que se trata de una ERD).

$$\text{TAO: [15\%; 14 años] Coef. Aplicado} = 100/8 = 12,5\%$$

$$\text{Coste de recuperación} = 120.000$$

$$\text{Límite fiscal} = 3 \times 12,5\% \times 600.000 = 225.000$$

Año	Amort. contable	Coste de recuperación	Límite fiscal <sup>(1)</sup>	Gasto fiscal <sup>(2)</sup>	Ajuste <sup>(3)</sup>	Exceso <sup>(4)</sup>
2011	37.500 (*)	60.000(*)(*)	112.500	60.000	-22.500	-----
2012	75.000	120.000	225.000	120.000	-45.000	-----
<b>2013</b>	<b>75.000</b>	<b>120.000</b>	<b>225.000</b>	<b>120.000</b>	<b>-45.000</b>	<b>-----</b>
2014	75.000	120.000	225.000	120.000	-45.000	-----
2015	75.000	120.000	225.000	120.000	-45.000	-----
2016	75.000	60.000	225.000	60.000	+15.000	-----
2017	75.000	0	0	0	+75.000	-----
2018	75.000	0	0	0	+75.000	-----
2019	37.500	0	0	0	+37.500	-----

(\*)Fue adquirida el día 1 de Julio, por lo que es necesario llevar a cabo un prorrateo, teniendo en cuenta que la máquina ha estado en funcionamiento 6 meses:  $75.000 \times 6/12 = 37.500 \text{ €}$

(\*)(\*)En el caso del coste de recuperación debemos hacer lo mismo,  $120.000 \times 6/12 = 60.000$ ;

El límite fiscal también es necesario su prorrateo, siendo  $225.000 \times 6/12 = 112.500$

En el año 2016, el coste de recuperación es necesario prorratearlo multiplicando, es decir  $120.000 \times 6/12$ .

En el año 2019, que es el último año de amortización, es necesario prorratear la amortización contable  $75.000 \times 6/12 = 37.500\text{€}$ .

- (1) El límite fiscal se calcula multiplicando por 3 el coeficiente lineal máximo de amortización (TAO) por el valor de adquisición del elemento. En este caso, el límite fiscal anual:  
 $\text{Limite fiscal} = (3 \times 12,5\%) \times 600.000 = 225.000\text{€}$
- (2) El gasto fiscal representa el menor valor entre el valor de coste de recuperación y el límite fiscal.
- (3) El ajuste se obtiene por diferencia entre la amortización contable y el gasto fiscal.
- (4) El exceso solo se utiliza cuando el coste de recuperación es mayor que el límite fiscal. En este caso, no se tiene en cuenta porque es igual todos los años.

Por tanto, el **gasto fiscal máximo deducible se corresponde con el coste de recuperación:**

Concepto	Gasto Contable	Gasto Fiscal	±Ajustes
Amortización (Máquina impresión láser)	75.000	120.000	-45.000 (DT)

○ **Maquinaria para impresión de serigrafía (libertad de amortización)**

Nos encontramos con que la empresa adquiere una maquinaria para impresión en serigrafía el 1/2/2012 por un valor de adquisición de 700.000 euros; y durante el año 2012 aplicó una libertad de amortización de 300.000 euros.

Hay que tener en cuenta que en los casos en los que se trata de una empresa de reducida dimensión y adquiere elementos nuevos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas entre el 1 de enero de 30 de marzo de 2012; la empresa va a poder amortizarlos libremente, sin necesidad de mantener su plantilla media de trabajadores. (RD-Ley 13/2010)

El Real Decreto Ley 12/2012 de medidas fiscales para la reducción del déficit público, deroga a partir de su entrada en vigor, (31 de marzo de 2012), la Disposición Adicional Undécima, dejando sin efectos la libertad de amortización de elementos de activo fijo material nuevo, delimitando un régimen transitorio para activos con libertad de amortización pendiente de aplicar.

En el caso de las **empresas que no tengan la consideración de entidades de reducida dimensión**, se establecen, para los ejercicios que se inicien en 2012 y 2013, una serie de **limitaciones** para las cantidades pendientes de aplicar:

- Inversiones realizadas al amparo del RD-Ley 6/2010 (2009 y 2010): 40% de la siguiente magnitud: base imponible previa a la aplicación de la libertad de amortización y a la compensación de bases imponibles negativas.

- Inversiones realizadas al amparo del RD-Ley 13/2010 (2011 y 2012, hasta 31/03/2012): 20% de la misma magnitud

Sin embargo, para inversiones en activos nuevos efectuadas en periodos impositivos en los que la entidad tuvo la condición de **Empresa de Reducida Dimensión (ERD), con cantidades pendientes de aplicación en concepto de libertad de amortización** en los ejercicios 2012 y 2013, se puede seguir aplicando la libertad de amortización, **sin límite ni restricción alguna**, salvo el mantenimiento del empleo exigido en las inversiones efectuadas en los ejercicios 2009 y 2010.

En este caso la adquisición de la maquinaria la hace durante 2012, año en el que se trataba de una empresa de reducida dimensión ya que su volumen de operaciones era de 9.000.000 de euros. Por tanto **no le afecta la limitación establecida** para los ejercicios iniciados en 2012 y 2013 (RD-Ley 12/2012), por lo que podrá aplicar la libertad de amortización pendiente sin limitación alguna.

De esta manera, en 2012 decide amortizar 300.000 euros, por tanto no se encuentra amortizada fiscalmente en su totalidad ya que todavía quedan pendientes 400.000 euros por amortizar; por lo que **en 2013 va a poder seguir aplicando la libertad de amortización fiscal** sin ninguna limitación. Por tanto entendemos que en 2013 aplicando la libertad de amortización va a terminar de amortizar la maquinaria por completo ya que la empresa quiere acogerse a las amortizaciones fiscales máximas posibles, es decir, la amortización fiscal que va a aplicar son 400.000 euros.

En el año 2012 el ajuste sería el siguiente:

Concepto	Gasto Contable	Gasto Fiscal	±Ajustes
Maquinaria para impresión en serigrafía	105.500	300.000	-194.500 (DT)

Como la empresa quiere acogerse a las amortizaciones fiscales máximas posibles, **en 2013** amortiza lo que le queda. Por eso, en el año 2013 sería:

Concepto	Gasto Contable	Gasto Fiscal	±Ajustes
Maquinaria para impresión en serigrafía	105.500	400.000	-294.500 (DT)

Por tanto en el año 2013 el activo está totalmente amortizado en el orden fiscal; por lo que en los siguientes años las diferencias temporales iniciales revertirán con signo contrario (+DT), hasta su anulación al final de la vida útil del bien.

o **Máquina encuadernar (amortización máxima)**

En este caso vamos a aplicar todos los métodos de amortización que conocemos para poder saber cuál es la amortización máxima.

La máquina fue adquirida el 1/05/2013, pero tal y como se especifica en la nota 10, no entró en funcionamiento hasta el 01/06/2013; por tanto, se amortizará a partir de esa fecha. Le corresponde una banda de amortización [12%; 18 años]. Pero al encontrarnos ante una ERD es posible aplicar amortización acelerada por lo que el coeficiente máximo de amortización se multiplica por 2:

<b>Coeficiente máximo = 12% x 2 = 24%</b>	<b>Período mínimo = 100/24 = 4,16 años</b>
<b>Coeficiente mínimo = 100/18 = 5,55%</b>	<b>Período máximo = 18 años</b>

**1. Método de amortización lineal**

En este caso vamos a calcular la amortización máxima a través del método lineal, y como ya hemos comentado el porcentaje máximo vamos a multiplicarlo por 2 al encontrarnos en una empresa de ERD.

**Amortización fiscal máxima efectiva 2013** =  $400.000 \times 0,24 \times 7/12 = \underline{56.000 \text{ €}}$

**2. Método según porcentaje constante:**

Debemos elegir un periodo comprendido dentro de la banda de amortización, que como ya hemos dicho, en este caso es (4,16 años; 18 años). Y vamos a escoger el periodo mínimo que la empresa ha elegido (5 años).

A ese período le corresponde un coeficiente lineal del 20% (100/5).

El método del porcentaje constante consiste en multiplicar el valor neto contable del bien, por un porcentaje constante que es el resultado de multiplicar el coeficiente lineal máximo, por un coeficiente corrector que se determina en función del periodo de amortización:

$$K = \text{coeficiente lineal elegido} \begin{cases} 1,5 & \text{período de amortización} < 5 \text{ años} \\ \underline{2} & \text{período de amortización entre 5 y 8 años} \\ 2,5 & \text{período de amortización} > 8 \text{ años} \end{cases}$$

Porcentaje constante (K) =  $20\% \times 2 = 40\%$

A continuación se multiplica el porcentaje constante (K=40%) por el valor pendiente de amortizar al inicio del ejercicio.

Año	Valor residual	Amortización	Amort. acumulada
<b>2013</b>	<b>400.000</b>	<b>93.333,33<sup>(2)</sup></b>	<b>93.333,33</b>
2014	306.666,67	122.666,67	216.000
2015	184.000	73.600	289.600
2016	110.400	44.160	333.760
2017	66.240	26.496	360.256
2018	39.744	39.744	400.000

(2) Entra en funcionamiento el 1-6-2013, por lo que el primer año es necesario prorratarla:  $400.000 \times 40\% \times 7/12$ . Por tanto:

$$\text{Amort}_{2013} = 40\% \times 400.000 \times 7/12 = 93.333,33$$

### 3. Método de números dígitos decrecientes

A continuación vamos a usar el método de dígitos decrecientes que conocemos, que está recogido en el apartado c) del art. 11 TRLIS y art. 4 RIS).

Debemos elegir un periodo comprendido dentro de la banda de amortización, que como ya hemos dicho, en este caso es (4,16 años; 18 años). Y vamos a escoger el periodo mínimo que la empresa ha elegido (5 años).

El método de números dígitos nos permitiría realizar la siguiente amortización fiscal:

$$\Sigma \text{ dígitos: } \frac{(5+1)}{2} * 5 = 15$$

$$\text{Cuota por dígito: } \frac{\text{Valor amortizable}}{\text{Suma de dígitos}} = \frac{400.000}{15} = 26.667 \text{ €}.$$

El siguiente paso que debemos llevar a cabo es multiplicar esta cuota por dígito por el valor numérico asignado a cada año en sentido decreciente:

Año	Dígitos	Amortización.
<b>2013</b>	<b>5</b>	<b>(5 × 26.666,66 × 7/12) = 77.777,78</b>
2014	4	(5 × 26.666,66 × 5/12) + (4 × 26.666,66 × 7/12) = 117.777,78
2015	3	(4 × 26.666,66 × 5/12) + (3 × 26.666,66 × 7/12) = 91.111,11
2016	2	(3 × 26.666,66 × 5/12) + (2 × 26.666,66 × 7/12) = 64.444,44
2017	1	(2 × 26.666,66 × 5/12) + (1 × 26.666,66 × 7/12) = 37.777,78
2018	1	(1 × 26.666,66 × 5/12) = 11.111,11

Por tanto la amortización de 2013:

$$\text{Amort}_{2013} = 5 \times 7/12 \times 26.667 = 77.777,78$$

#### 4. Método de números dígitos crecientes:

Debemos elegir un periodo comprendido dentro de la banda de amortización, que como ya hemos dicho, en este caso es (4,16 años; 18 años). Y vamos a escoger el periodo mínimo que la empresa ha elegido (5 años).

El método de números dígitos nos permitiría realizar la siguiente amortización fiscal:

$$\Sigma \text{ dígitos: } \frac{(5+1)}{2} * 5 = 15$$

$$\text{Cuota por dígito: } \frac{\text{Valor amortizable}}{\text{Suma de dígitos}} = \frac{400.000}{15} = 26.667 \text{ €.}$$

El siguiente paso que debemos llevar a cabo es multiplicar esta cuota por dígito por el valor numérico asignado a cada año en sentido decreciente:

Año	Dígitos	Amortización.
2013	1	$(1 \times 26.666,66 \times 7/12) = 15.555,56$
2014	2	$(1 \times 26.666,6 \times 5/12) + (2 \times 26.666,66 \times 7/12) = 42.222,22$
2015	3	$(2 \times 26.666,6 \times 5/12) + (3 \times 26.666,66 \times 7/12) = 68.888,89$
2016	4	$(3 \times 26.666,6 \times 5/12) + (4 \times 26.666,66 \times 7/12) = 95.555,56$
2017	5	$(4 \times 26.666,66 \times 5/12) + (5 \times 26.666,66 \times 7/12) = 122.222,22$
2018	5	$(5 \times 26.666,66 \times 5/12) = 55.555,56$

Por tanto la amortización de 2013 es la siguiente:

$$\text{Amort}_{2013} = 1 * 7/12 * 26.667 = 15.555,56$$

**Las amortizaciones obtenidas a través de los distintos métodos son las siguientes:**

AÑO	LINEAL	PORCENTAJE CONSTANTE	DÍGITOS DECRECIENTES	DÍGITOS CRECIENTES
2013	56.000	93.333,33	77.777,78	15.555,56

En consecuencia, la amortización máxima para el año 2013 es la que se obtiene por el método del porcentaje constante. Método que si se elige este año deberá seguirse durante toda la vida útil del bien (principio de amortización sistemática y uniformidad).

$$\text{Amort. Máxima}_{2013} = 93.333$$

Concepto	Gasto Contable	Gasto Fiscal	±Ajustes
Amortización (Máquina encuadernar)	40.000	93.333,33	-53.333,33 (DT)

## TABLA-RESUMEN AMORTIZACIONES

CONCEPTO	GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTES
<b>Mobiliario</b>	10.000€	40.000€	-30.000 € (DT)
<b>Prensa tipográfica rápida</b>	99.000€	75.000€	+24.000€ (DT)
<b>Máquina impresión laser</b>	75.000€	120.000€	-45.000€ (DT)
<b>Máquina impresión serigrafía</b>	105.500€	400.000€	-294.500€ (DT)
<b>Máquina encuadernadora</b>	40.000€	93.333,33€	-53.333,33€ (DT)
<b>TOTAL AMORTIZACIÓN</b>			<b>-398.833,33€ (DT)</b>

(Al ser Gráficas Ledros, S.L. una empresa de reducida dimensión (ERD), no es aplicable la limitación a la deducibilidad de las amortizaciones fiscalmente deducibles, (70%), establecida para empresas que tributan en régimen general del Impuesto sobre Sociedades).

### (10) **Resultados venta de inmovilizado**

La información reflejada en esta nota afecta a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades en una doble vertiente:

- a) En la determinación de la base imponible por aplicación optativa de criterios de imputación temporal diferentes al de devengo. (art. 19.4 TRLIS, operaciones a plazos).
- b) Reinversión de beneficios obtenidos en la transmisión de activos (art. 42 Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, o alternativamente, Deducción por reinversión de beneficios en la compra de activos nuevos, art. 37 del TRLIS, introducido por la Ley 14/2013 de apoyo a los emprendedores y su internacionalización).

Desarrollamos lo concerniente a la determinación de la base imponible del ejercicio (a), analizando el punto (b) en el apartado relativo a deducciones de la cuota íntegra.

Nos encontramos ante la venta de un activo, con beneficio, cuyo importe se percibirá en tres pagos anuales de forma aplazada, operación que encaja en lo previsto en el art. 19.4 TRLIS de **operaciones a plazos**, que permite que:

- ✓ *Las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros.*

- ✓ *Salvo que la entidad decida aplicar el criterio de devengo. (opcional)*
- ✓ *Se aplicará cualquiera que hubiese sido la forma en la que se hubiesen contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas. (no principio de inscripción contable)*

Gráficas Ledros, S.L. ha contabilizado un resultado positivo (300.000€) por venta de inmovilizado material, que puede imputar en función de los cobros de la siguiente forma:

Precio de venta (600.000€) → Beneficio (300.000€)

Importe cobrado cada período → X

Resultando para cada ejercicio en el que percibe parte del precio un beneficio de:

2013	...	100.000€
2014	...	100.000€
2015	...	<u>100.000€</u>
		300.000€ (beneficio total)

En el ejercicio 2013 tiene contabilizado un ingreso contable de 300.000€ y puede reconocer un ingreso fiscal de 100.000€, generándose las oportunas diferencias temporarias.

AÑO	Ingreso Contable	Ingreso Fiscal	±Ajustes
<b>2013</b>	<b>300.000€</b>	<b>100.000€</b>	<b>-200.000€ (DT)</b>
2014	-	100.000€	+100.000€ (DT)
2015	-	100.000€	+100.000€ (DT)
	300.000€	300.000€	CERO

#### (11) **Ingresos financieros**

Dentro de este concepto se incluyen intereses percibidos por la cesión a terceros de capitales propios por dos conceptos:

Intereses de obligaciones y bonos contabilizados por su importe bruto, con su adecuada retención a cuenta, también contabilizada. Operación contable y fiscalmente correcta, no necesita ningún ajuste.

Intereses de cuentas corrientes, que se han contabilizado por su importe neto, y no tienen la retención contabilizada. De acuerdo con los principios contables y fiscales, los ingresos **se contabilizan y consideran fiscalmente por su importe bruto**, siendo el mismo, en el caso de intereses:

$$\text{Ingreso bruto} = \frac{\text{Ingreso neto}}{1 - \text{tipo de retención}} = \frac{948}{1 - 0.21} = 1.200\text{€}$$

Tenemos que realizar un ajuste positivo para determinar la base imponible por la diferencia (1.200-948 = 252€).

Este importe, 252 euros, es el importe de la retención a cuenta que nos ha realizado la entidad bancaria a la hora de abonarnos los intereses y que siguiendo la normativa sobre retenciones habrá ingresado en la AEAT, en nuestro nombre. Por lo tanto lo consideraremos también como un impuesto ya pagado, (retenido), en el momento de presentar la autoliquidación del impuesto.

CONCEPTO	Ingreso Contable	Ingreso Fiscal	±Ajustes
Intereses c/corriente	948	1.200	+252 (DP)

Retenciones soportadas ... 252€, a deducir en la liquidación

Los ingresos financieros procedentes de la cesión a terceros de capitales propios, **incidirán en la determinación del Gasto Financiero Neto**, a la hora de aplicar la limitación general a la deducibilidad de gastos financieros.

## (12) **Partidas sin justificación**

Nos encontramos ante un saldo acreedor (pasivo), del que no hemos podido justificar su procedencia, y cuya contrapartida es un ingreso en la cuenta corriente de la sociedad.

Dentro de las normas de gestión del impuesto (Título VIII, capítulo II TRLIS), se incluyen una serie de **presunciones de rentas** respecto a los bienes no contabilizados o declarados (art. 134 TRLIS) entre ellas la contenida del art. 134.4:

*"Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registrados en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes".*

No probándose la realidad de la procedencia del saldo acreedor de pasivo, este importe se puede calificar como **pasivo ficticio** y opera automáticamente la presunción que considera el importe como renta oculta o beneficio no declarado. La carga de la prueba de que la deuda es real y obedece a operaciones realizadas es del sujeto pasivo, **en ausencia de prueba el importe del saldo acreedor es mayor base imponible**, al presumirse renta oculta no declarada.

El art. 134.5 TRLIS indica el período de imputación temporal de la renta no declarada *se imputarán al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros".*

En este caso el apunte contable por el que nace el saldo acreedor es de 3/07/2013, por lo que es evidente que la presunción de renta no declarada incide sobre el ejercicio 2013. Realizaremos el ajuste positivo oportuno.

CONCEPTO	Ingreso Contable	Ingreso Fiscal	±Ajustes
Partidas sin justificar	-	+96.000€	+96.000€ (DP)

## **LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS**

Nos encontramos ante un supuesto en el que se aplica la limitación general a la deducibilidad de gastos financieros recogida en el artículo 20 del TRLIS, que afecta a todo tipo de empresas aunque tengan la calificación de ERD, como en este caso Gráficas Ledros, S.L.

Las limitaciones establecidas implican que:

- **Gasto Financiero Neto ≤ 30% Beneficio Operativo**
- En todo caso serán **deducibles los Gastos Financieros Netos que no excedan de 1.000.000€**. ( $GF_{Neto} \leq 1.000.000€$ )

Es necesario calcular inicialmente el Gasto Financiero Neto y el Beneficio Operativo.

- **Gastos Financieros Netos**

La norma tributaria en su art 20.1 TRLIS define el **gasto financiero neto** como "el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios, devengados en el periodo impositivo", es decir, el gasto financiero neto es el sumatorio de los gastos financieros menos los ingresos financieros derivados de las cesiones a terceros de capitales propio.

En nuestro supuesto, en el ejercicio de 2013 tenemos:

- **Gastos financieros** = 1.480.000
- **Ingresos financieros** = 60.000 + 1.200<sup>(1)</sup> = 61.200 €

<sup>(1)</sup> Provenientes de la cesión a terceros de capitales propios. (Ver apartado 11).

A la vista de los datos anteriores observamos que  $\Sigma GFINANCIEROS > \Sigma IFINANCIEROS$  de modo que se ha producido un exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios por lo que podemos hablar de que hay un gasto financiero neto que se corresponde con dicho exceso y que se calcula:

$$GF_{NETO} = G_{FINANCIERO} - I_{FINANCIERO}$$

**GF<sub>NETO</sub> = 1.480.000- 61.200= 1.418.800 €**, como el **GF<sub>NETO</sub> > 1.000.000€** entonces deberá aplicarse la limitación parcial.

- **Beneficio Operativo**

De nuevo al art. 20.1 TRLIS establece como se calcula el **beneficio operativo**, el beneficio operativo se determina 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.

Una vez se tiene el resultado de explotación debe eliminarse la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado.

Asimismo, deben añadirse 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%, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 6 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del artículo 14.1 del TRLIS.

En nuestro supuesto, si calculamos el beneficio operativo obtendremos:

+ Resultado de explotación.....	2.738.800 € (dato inicial)
+ Amortización .....	329.000€ (amortización eliminada sumando)
+ Deterioro inmovilizado.....	100.000€ <sup>(2)</sup> (deterioro eliminando sumando)
-Resultados enajenación.....	300.000€ (Bº eliminado restando)

---

**BENEFICIO OPERATIVO.....2.867.800€**

*\*Nota: Debe señalarse como ya se había mencionado al explicar la determinación del beneficio operativo, que los gastos de amortización y deterioro de inmovilizado se eliminan del resultado de explotación. No obstante, como el beneficio se calcula como la diferencia entre ingresos y gastos, eliminar un gasto equivale a añadirlo a la partida de resultado por lo que la amortización y el deterioro inmovilizado deberá sumarse*

*(2) En el supuesto nos dan el importe global de deterioro (398.000 €) y como a nosotros solo nos interesa el deterioro de inmovilizado no debemos tener en consideración el deterioro de existencias (40.000€) ni el deterioro de saldo de clientes (258.000€), sólo tendremos en cuenta el deterioro de las participaciones (100.000)*

- **Limitación en la deducibilidad de los gastos financieros**

Como ya se había adelantado al calcular el Gasto Financiero Neto, debe aplicarse la limitación a la deducibilidad contenida en el art 20.1 TRLIS para determinar si los gastos financieros son deducibles o no, puesto que  $GF_{NETO} > 1.000.000€$ .

La limitación a la deducibilidad de gastos financieros se establece en el 30% del beneficio operativo tal y como establece el art. 20.1 TRLIS.

Si calculamos en nuestro supuesto la mencionada limitación obtenemos:

$$\text{Límite de deducibilidad} = 30 \% 2.867.800 = \underline{860.340 \text{ €}}$$

Para determinar los gastos financieros fiscalmente deducibles, tomaremos el mayor valor entre:

- El 30% del beneficio operativo: 860.340
- 1.000.000 €, dado que **en todo caso**, esta cantidad es deducible

En consecuencia, serán deducibles 1.000.000€ y en el ejercicio 2013 tendremos que realizar el siguiente ajuste:

<b>CONCEPTO</b>	<b>Ingreso Contable</b>	<b>Ingreso Fiscal</b>	<b>±Ajustes</b>
Gastos financieros	1.480.000	1.000.000	+480.000 (DT)

No obstante, atendiendo al art. 20.1 TRLIS cabe decir que el exceso no deducido fiscalmente por tener lugar la limitación de la deducibilidad (480.000€) podrán deducirse en los periodos impositivos que concluyan en los 18 años posteriores.

## CUADRO RESUMEN DE AJUSTES

Concepto	Ajuste Positivo	Ajuste Negativo
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <b>Gastos personal: (2)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Retribución adm.</li> </ul> </li> </ul>	+144.000€ (DP)	-
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <b>Servicios exteriores: (3)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Alquiler oficinas</li> <li>- (GRAFICAS LEDROS)</li> <li>• Facturas abogados</li> </ul> </li> </ul>	+72.000€ (DP) +28.000€ (DP)	- -
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <b>Suministros (4)</b></li> </ul>	-	-
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <b>Tributos (5)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• IAE</li> <li>• Cámara comercio</li> <li>• Cuota de IVA</li> <li>• Sanción acta IVA</li> <li>• Circulación</li> <li>• Recargo extemp.</li> <li>• IBI nave</li> <li>• ICIO</li> </ul> </li> </ul>	- - +18.000 € (DP) +12.000 € (DP) - +10.000 € (DP) - -	- - - - - - - -
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <b>Deterioro inmov y activos (7)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Deterioro existencias</li> <li>• Valor renta variable cotiz.</li> <li>• Saldo clientes <ul style="list-style-type: none"> <li>- Crédito Ayunt. Getafe</li> <li>- Crédito TEXKOR SL</li> <li>- Crédito SURID SA</li> <li>- Crédito DISTE SL</li> <li>- Saldo adicional</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul>	- +100.000€ (DT) +40.000€ (DP) - +90.000€ (DT) +28.000€ (DT) +2.300€ (DP)	- - - - - - -
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <b>Otros gastos: (8)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cena navidad</li> <li>• Patrocinio equipo futbol</li> <li>• Viajes administrador</li> <li>• Factura joyería</li> <li>• Factura 2012</li> <li>• Factura 2013</li> </ul> </li> </ul>	- - +4.500€ (DP) +26.000€ (DP) - +7.500€ (DT)	- - - - - -
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <b>Amortizaciones: (9)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Mobiliario</li> <li>• Prensa tipográfica rápida</li> <li>• Máquina impresión láser (leasing)</li> <li>• Máquina impresión serigrafía</li> <li>• Máquina encuadernadora</li> </ul> </li> </ul>	- +24.000€ (DT) - - -	-30.000€ (DT) - -45.000€ (DT) -294.500€ (DT) -53.333€ (DT)
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <b>Ingresos Financieros: (11)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bonos y obligaciones</li> <li>• Int. Cuenta corriente</li> </ul> </li> </ul>	- +252€ (DP)	- -
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <b>Partidas sin justificar: (12)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Saldos acreedores</li> </ul> </li> </ul>	+96.000€ (DP)	-
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <b>Gastos financieros: (6)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Gastos financieros netos</li> </ul> </li> </ul>	+480.000€ (DT)	-
	<b>Ajustes Positivos</b> <b>Σ = 1.179.552</b>	<b>Ajustes Negativos</b> <b>Σ = -422.833,33</b>

## **RESULTADO CONTABLE AJUSTADO**

La base imponible se calcula a partir del resultado contable establecido a partir de la normativa contable. No obstante, si el resultado contable no obedece a los principios y normas de valoración contables podrá ser corregido a efectos fiscales.

La cifra de resultado contable ha de ser corregida por la variación de existencias como ya explicamos al principio del ejercicio en la nota 1. En consecuencia, el resultado contable ajustado será:

$$\text{Resultado Contable Ajustado} = 1.320.000 - 130.000 = 1.190.000$$

## **BASE IMPONIBLE PREVIA**

El cálculo de la Base Imponible previa se calcula aplicando al resultado contable los ajustes extracontables precisos:

$$\text{BI previa} = \text{Resultado contable} +/- \text{Ajustes}$$

$$\text{BI previa} = 1.190.000 + 1.179.552 - 422.833,33 = 1.946.719\text{€}$$

## **Compensación bases imponibles negativas**

De acuerdo con la información disponible, la sociedad tiene una base imponible negativa procedente del ejercicio 2010 de 800.000€. El artículo 25 TRLIS establece que las bases imponibles negativas pueden ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los dieciocho años inmediatos y sucesivos.

Para los periodos impositivos iniciados en 2012 y 2013, el Real Decreto-Ley 20/2012 introduce restricciones a la compensación de bases imponibles negativas para aquellos sujetos pasivos con un volumen de operaciones superior a 20 millones de euros, referido a los doce meses anteriores al inicio del período impositivo. En este caso, dado que **Gráficos Ledros, S.L. es una ERD**, que por definición tiene un volumen de operaciones inferior a 10 millones de euros, **no es aplicable la limitación a la compensación.**

Por tanto, en el año 2013 la empresa compensa una base imponible negativa procedente del ejercicio 2010 de 800.000€.

### **BASE IMPONIBLE**

La base imponible del ejercicio impositivo 2013 asciende a:

$$\text{Base imponible 2013} = 1.946.719 - 800.000 = 1.146.719\text{€}$$

## DETERMINACIÓN DE LA CUOTA ÍNTEGRA

El artículo 108 TRLIS establece el régimen fiscal especial para las empresas de reducida dimensión, que contempla la aplicación de **tipos de gravamen reducidos**. La cuota íntegra se calcula aplicando la escala prevista en el artículo 28 TRLIS; a los 300.000 primeros euros de la base imponible se aplica un tipo del 25%, y al resto de la base imponible se aplicará un tipo del 30%.

$$\begin{aligned} \text{Hasta } 300.000 \times 25\% &= 75.000\text{€} \\ \text{Resto } 846.719 \times 30\% &= 254.015,6\text{€} \\ \hline & \mathbf{329.015,6\text{€}} \end{aligned}$$

El tipo medio de gravamen se obtiene como el cociente entre la cuota íntegra y la base liquidable:

$$\text{Tipo medio} = \frac{329.015,6}{1.946.719} = 28,69\%$$

## DEDUCCIONES DE LA CUOTA

Siguiendo la estructura del Impuesto sobre Sociedades, procede aplicar a la cuota íntegra las deducciones contempladas en los artículos 30 y siguientes del TRLIS, en concreto y con base a la información disponible, las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades contempladas en los artículos 37 y 42 del TRLIS.

- ✓ **Deducción por inversión de beneficios** en la compra de activos nuevos. (Adquisición de una máquina de encuadernar nueva). (Nota 10)
- ✓ **Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios** (Reinversión de parte del importe de venta obtenido en la venta de un activo, en la adquisición de otro activo no corriente nuevo). (Nota 10)

Ambas deducciones **son incompatibles**, analizaremos su importe de deducción y elegiremos la que mayor descuento impositivo represente, siempre bajo el supuesto de un estricto cumplimiento de las condiciones previstas para cada una de ellas.

### Deducción por inversión de beneficios o compra de activos nuevos.

Novedad introducida para empresas de reducida dimensión (ERD), aplicable desde 2013, por aquellos beneficios que destinen a la compra de activos fijos nuevos afectos a las actividades económicas. Para efectuarse, para 2013, entre el 1-01-2013 y el 31-12-2014. (Gráficas Ledros, S.L. ha adquirido maquinaria nueva que entra en funcionamiento el 1-06-2013, por importe de 400.000€, está dentro del período de materialización de la inversión).

- ✓ **La base de la deducción** es el resultado de multiplicar el importe de decimales que obedece al siguiente cociente:

$$\text{Beneficios del ejercicio (sin incluir I. Sociedades)} - \frac{\text{Parte de los beneficios del ejercicio que disfrutaron de exenciones, (*) reducciones o bonificaciones}}{\text{Beneficios del ejercicio (sin incluir I.Sociedades)}}$$

Beneficios del ejercicio (sin incluir I.Sociedades)

(\*) Tales como rentas reducidas o bonificadas, corrección monetaria, dividendos....

No existen en Gráficas Ledros, S.L. este tipo de rentas bonificadas fiscalmente por lo que el numerador y denominador coincidirán y el cociente será del 100% (Beneficio del ejercicio antes del I. Sociedades/Beneficio del ejercicio antes del I. Sociedades).

- ✓ **El tipo de deducción** será en general del 10% (en micropymes, con un volumen de operaciones inferior a 5 millones de euros y menos de 25 trabajadores), el 5%.
- ✓ **El importe** de la deducción será:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Importe de} & \times & \text{coeficiente} & \times & \text{tipo} \\ \text{la inversión} & & \text{de inversión} & & \\ \hline & & \text{Base de la deducción} & & \end{array}$$

$$400.000 \times 100\% \times 10\% = 40.000\text{€} = \text{Deducción}$$

- ✓ Para la aplicación de esta deducción, Gráficas Ledros, S.L. deberá cumplir los siguientes **requisitos**:
  - Dotación de una reserva indisponible en la misma cuantía que la base de la inversión, que debe permanecer inalterada durante el período de permanencia del activo nuevo adquirido (5 años). Con cargo a resultados del ejercicio 2013.
  - Mantenimiento del activo fijo nuevo adquirido, en funcionamiento durante 5 años, o durante su vida útil si ésta resulta inferior.
  - Información en la memoria de las cuentas anuales de la sociedad, durante el plazo de mantenimiento, de los siguientes apartados:
    - a) El importe de los beneficios acogido a la deducción y el ejercicio en que se obtuvieron.
    - b) La reserva indisponible que debe figurar dotada.
    - c) Identificación e importe de los elementos adquiridos.
    - d) La fecha o fechas en que los elementos han sido objeto de adquisición y afectación a la actividad económica.

Dicha mención en la memoria deberá realizarse hasta que se cumpla el plazo de mantenimiento.

### **Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios**

- ✓ La deducción por reinversión **se aplica** a las empresas que obtengan beneficios derivados de la transmisión del inmovilizado material, intangible o financieros, siempre que reinviertan el importe obtenido en cualquiera de dichos elementos.

**Los bienes transmitidos** deben estar afectos a la actividad económica de la empresa transmitente, y deben haber estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres anteriores a la transmisión. **Los bienes que se adquieren** tienen que estar afectos a la actividad de la empresa, pero no tienen que ser obligatoriamente de la misma naturaleza. Además, la reinversión

**debe llevarse a cabo** entre el año anterior a la transmisión y los tres posteriores.

- ✓ El **importe** de la deducción es el **12%** del beneficio, permitiéndose una reinversión parcial. En este caso, el activo vendido fue adquirido por 600.000€ y el nuevo activo fue adquirido por 400.000€. La deducción se aplica en el año en que se produce la reinversión, la cual se entiende efectuada en el momento de la puesta a disposición del elemento adquirido. En nuestro supuesto, la máquina nueva se ha incorporado al proceso productivo el 01/06/2013, por lo que la deducción se aplicaría en 2013.

$$\text{Proporción reinversión sobre el valor de venta} = \frac{400.000}{600.000} = 66,67\%$$

$$\text{Base de la deducción} = 66,67\% * 300.000 = 200.000 \text{ €}$$

$$\text{Deducción} = 200.000 \times 12\% = 24.000\text{€}$$

Si optásemos por la aplicación de esta deducción, **los activos fijos nuevos** adquiridos como consecuencia de la reinversión de beneficios extraordinarios, **podrían amortizarse aceleradamente**, multiplicando por tres el porcentaje de amortización de las tablas oficiales de amortización. (TAO) (artículo 113 TRLIS).

<b>Deducción por inversión de beneficios</b>	Deducción por reinversión de beneficios
<b>40.000€</b>	24.000€

Ambas deducciones deben cumplir **los límites sobre la cuota íntegra ajustada** establecidos en el artículo 44 TRLIS, que para 2013 están cuantificadas en el 25% de la cuota íntegra ajustada. (Cuota íntegra - Deducciones doble imposición - Bonificaciones).

En nuestro caso, el límite es 25% 329.015,6 = 82.253,9€.

**Límite máximo deducción = 82.253,9€ (40.000 < 82.253,9)**

#### **DETERMINACIÓN DE LA CUOTA LÍQUIDA**

La cuota líquida es el resultado de minorar las deducciones en la cuota íntegra ajustada:

Cuota Líquida = C. Íntegra ajustada – Deducciones por incentivos

**Cuota Líquida = 329.015,6 – 40.000 = 289.015,6€**

## LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO

BASE IMPONIBLE	1.133.385
TIPO DE GRAVAMEN	25/30%
CUOTA ÍNTEGRA	329.015,6
(-) Deducciones por doble imposición interno	0
CUOTA INTEGRA AJUSTADA	329.015,6
(-) Deducción por compra de activos nuevos	40.000
CUOTA LÍQUIDA	289.015,6
(-) Retenciones	12.852
(-) Pagos fraccionados	155.000
CUOTA DIFERENCIAL	121.163,5

Retenciones soportadas:  $12.600 + 252$  (Nota 11) = 12.852€

Pagos fraccionados:  $43.000 + 56.000 + 56.000 = 155.000$ €

**Cuota Diferencial (a ingresar) = 121.163,6€**

## CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

### a) IMPUESTO CORRIENTE DEL EJERCICIO 2013

	D	H
Gasto por I. Sociedades (6300)	289.015,6€	
a		
HP Deudora por retenciones y pagos fraccionados (473)		167.852€
HP Acreedora I. Sociedades (4752)		121.163,5€

### b) COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

Reversión del asiento correspondiente realizado en el año de generación de la base imponible negativa.

	D	H
Impuesto diferido (6301)	240.000€	
a		
Crédito por BI Negativas pendientes de compensar (4745)		240.000€

### c) IMPUESTO DIFERIDO

→ Por el deterioro de participaciones:

	D	H
Activo por diferencias temporarias deducibles (4740)	30.000€	
a		
Impuesto diferido (6301)		30.000€

→ **Por el deterioro de créditos por insolvencia:**

	D	H
<b>Activo por diferencias temporarias deducibles (4740)</b>	35.400€	
a		
<b>Impuesto diferido (6301)</b>		35.400€

→ **Por la factura 2014/Otros gastos:**

	D	H
<b>Activo por diferencias temporarias deducibles (4740)</b>	2.250€	
a		
<b>Impuesto diferido (6301)</b>		2.250€

→ **Por las amortizaciones:**

	D	H
<b>Impuesto diferido (6301)</b>	119.650€	
a		
<b>Pasivo por diferencias temporarias imponibles (479)</b>		119.650€

→ **Por los gastos financieros:**

	D	H
<b>Activo por diferencias temporarias deducibles (4740)</b>	144.000€	
a		
<b>Impuesto diferido (6301)</b>		144.000€

(Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperado en el ejercicio de su reversión, de acuerdo con lo previsto en las normas de registro y valoración del PGC. Dada la evolución del volumen de operaciones, presuponemos que Gráficas Ledros, S.L. superará el importe de la cifra de negocios de 10 millones de euros, tributando en un futuro en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades al tipo del 30%. Si en el momento de reversión del activo o pasivo fiscal tributase como empresa de reducida dimensión (ERD), ajustaríamos los importes con el uso de las cuentas de Ajuste positivo/negativo en la imposición directa, previstos en el PGC).