

eman ta zabal zazu



Universidad del País Vasco Euskal Herriko Unibertsitatea

**Facultad de Economía y Empresa (Sección Donostia / San Sebastián)**

**Trabajo de Fin de Grado.**

# Contabilidad del Impuesto sobre beneficios

Autora: Haizea Luceño Martínez

Director del Trabajo Fin de Grado: Miguel Ángel Zubiaurre Artola

**2016**

## Contenido

INTRODUCCIÓN.....	4
TEMA 1. MARCO CONCEPTUAL.....	7
1.1. Objetivos de la Contabilidad Financiera y la Fiscalidad .....	7
1.2. Evolución del Impuesto de Sociedades en el ámbito fiscal.....	8
1.3. Trascendencia del Impuesto de Sociedades en la recaudación tributaria.....	10
1.4. Evolución histórica contable y el reflejo del Impuesto de Sociedades .....	13
TEMA 2. NORMA DE VALORACIÓN Nº13. TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES .....	16
2.1. Liquidación fiscal del Impuesto de Sociedades y gasto devengado.....	16
2.2. Diferencias permanentes y diferencias temporarias .....	18
2.2.1. Diferencias permanentes .....	18
2.2.2. Diferencias Temporarias. ....	18
2.3. Gasto por Impuesto sobre Beneficios.....	19
2.4. Activos y Pasivos por Impuesto Corriente.....	20
2.4.1. Pasivos por impuesto corriente. ....	20
2.4.2. Activos por impuesto corriente.....	20
2.4.3. Valoración de los Activos y Pasivos por impuesto corriente. ....	20
2.5. Activos y Pasivos por Impuesto Diferido.....	21
2.5.1. Activos por impuesto diferido.....	21
2.5.2. Pasivos por impuesto diferido.....	22
2.5.3. Cambios en la valoración de los Activos y Pasivos por Impuesto Diferido. ....	23
2.6. Impuesto sobre beneficios imputado al Patrimonio Neto.....	24
2.7. Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales.....	25
2.8. Presentación dentro del Balance de los Activos y Pasivos por impuesto diferido y corriente.....	26
2.9. Anotación obligatoria en la Memoria. ....	27
TEMA 3. TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS PERMANENTES Y TEMPORARIAS SURGIDAS EN APLICACIÓN DE LA NORMA FORAL 2/2014.....	29
3.1. CORRECCIONES EN MATERIA DE GASTOS.....	30
3.1.1. Amortizaciones.....	31
3.1.2. Pérdidas por Deterioro.....	39
3.1.3. Provisiones. ....	42
3.1.4. Gastos no deducibles .....	44
3.1.5. Normas especiales en materia de gastos.....	47

3.2. CORRECCIONES EN MATERIA DE INGRESOS .....	48
3.2.1. Eliminación de la doble imposición.....	48
3.2.2. Reinversión de beneficios extraordinarios.....	50
3.2.3. Reducción por explotación de propiedad intelectual .....	52
3.3. CORRECCIONES EN MATERIA DE REGLAS DE VALORACIÓN.....	53
3.3.1. Variaciones de valor de elementos patrimoniales valorados a valor razonable .....	53
3.3.2. Transmisiones o adquisiciones a título lucrativo: donaciones.....	55
3.3.3. Adquisición mediante permuta.....	57
3.3.4. Corrección monetaria.....	58
3.3.5. Operaciones entre entidades o personas vinculadas. ....	59
3.3.6. Operaciones con paraísos fiscales.....	62
3.3.7. Efecto de la sustitución del valor contable por el valor normal de mercado. ....	62
3.5. COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS .....	66
3.6. DEDUCCIONES EN LA CUOTA ÍNTEGRA.....	67
3.7. CUADROS-RESUMEN DE LAS DIFERENCIAS PERMANENTES Y TEMPORARIAS.....	69
TEMA 4. CONCILIACIÓN CONTABLE Y FISCAL DEL IS: EJEMPLOS REALES .....	71
4.1. Tratamiento del IS en una Microempresa.....	71
4.2. Tratamiento del IS en una Empresa Pequeña: Montajes y Mecanizaciones Basalan S.L.L.	72
4.3. Tratamiento del IS en una Empresa Grande-Mediana: Salto Systems S.L. ....	74
4.4. Tratamiento del IS en una Empresa Grande: Construcciones y Auxiliar de Ferrocarriles, S.A.....	78
CONCLUSIONES .....	85
BIBLIOGRAFÍA.....	90

## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo ha sido propuesto por mutuo acuerdo entre su autora y el director del trabajo. Dado que a lo largo de la carrera no se logra un conocimiento extenso sobre la materia fiscal, resultó de especial interés lograr una mayor comprensión sobre el tema, viendo su practicidad para un futuro profesional en el ámbito de asesoría contable y fiscal. Y es que, aunque a lo largo del Grado de Administración y Dirección de Empresas se imparte un amplio conocimiento contable a lo largo de los cuatro cursos, sólo se imparten algunas nociones fiscales en una asignatura optativa de la rama de contabilidad, centrándose principalmente en la repercusión de la normativa fiscal en el ámbito de impuesto de sociedades. Aunque sirve como introducción en el tema, tal como he dicho, no resulta suficiente para analizar los diferentes casos que puedan surgir en la realidad. Es por ello, por el que surgió el interés en examinar los diferentes artículos de la normativa fiscal y realizar un estudio con los casos más comunes con los que pudiera toparse una empresa a la hora de realizar la liquidación del impuesto sobre sociedades.

El objetivo principal de este trabajo fin de grado no es otro que el de comprender cómo se contabiliza el gasto por impuesto de sociedades. Para ello, habrá que repasar el Plan General Contable y sus normas de valoración para comprender el tratamiento que se le dará al gasto por impuesto de sociedades. Esto abre las puertas a un segundo objetivo, que no es otro que el estudio de la normativa fiscal sobre el impuesto. De este modo, lograremos identificar las diferencias entre la valoración contable y fiscal de los elementos de balance, ingresos y gastos, dando respuesta a la forma en la que deberá reflejarse las diferencias en la práctica contable. Además de ello, también se pretende examinar, mediante el estudio de diferentes casos reales, las diferencias con las que topan las empresas del ámbito guipuzcoano.

El trabajo se compone de cuatro temas. En el primer tema se definen los objetivos de la contabilidad y fiscalidad, donde vemos una primera discrepancia que llevará a que las normas contables y fiscales den interpretaciones no siempre comunes a cómo se tratarán ciertos hechos. Al ser dos materias relacionadas por el impuesto de sociedades, siendo éste el tercer impuesto de mayor recaudación para la Administración Pública, se realiza un repaso histórico de la evolución que tanto las leyes tributarias como contables han tenido a lo largo de los años, llegando hasta la situación actual, con la vigente Norma Foral 2/2014 de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa y el Plan General Contable de 2007. A lo largo de este paseo histórico vamos a ver una evolución: de ser las leyes fiscales las que imponen la forma realizar los registros contables, ambas materias lograrán estar al mismo nivel, gracias a la publicación de nuevas normativas.

En el segundo tema se trabaja en exclusiva la Norma Registro y Valoración decimotercera del Plan Contable actual. En este tema se definirán los elementos que

permitirán unificar el resultado contable con la base imponible fiscal. Las diferencias surgidas entre la contabilidad y fiscalidad deberán ser tratadas como se indica a lo largo de este tema.

El tema tercero recoge la esencia de este trabajo. Se analizan una serie de artículos de la Norma Foral 2/2014, comparándolo con el tratamiento contable. A lo largo de este tema se dará respuesta a la forma de proceder ante las diferencias que surjan entre las dos normativas.

El tema cuarto realiza un estudio de tres empresas de distinto tamaño del territorio guipuzcoano, viendo los ajustes realizados en la conciliación del resultado contable y fiscal, para la consecución del gasto por impuesto. Este tema sirve también como una demostración de cómo lo trabajado a lo largo del tema tercero tiene su reflejo en la realidad.

Finalmente, se presenta una serie de conclusiones acerca de lo trabajado a lo largo del trabajo.

La metodología seguida para la elaboración de este trabajo ha consistido en la búsqueda y lectura de varios artículos, libros y manuales realizados por expertos contables acerca de la contabilización del impuesto de sociedades y el tratamiento de las diferencias permanentes y temporarias, así como la lectura de la normativa contable y fiscal utilizada en la confección del trabajo.

Específicamente, para la realización del tema primero, se ha recabado información en manuales, acerca de la evolución histórica de las leyes fiscales sobre el impuesto de sociedades así como de las leyes contables, realizando un resumen de los cambios habidos, referenciando la conexión entre las dos materias. Para demostrar el interés que suscita el estudio del impuesto de sociedades, también se ha recabado información acerca de la recaudación por los diferentes tributos, tanto a nivel español como a nivel territorio guipuzcoano, acudiendo para ello a las bases de datos de la Agencia Tributaria y de la Diputación Foral de Guipúzcoa respectivamente. Basando en los datos recabados, se procede a realizar un breve análisis de los datos y su interpretación.

Para la elaboración de los temas segundo y tercero, se ha procedido al estudio de la norma de registro y valoración decimotercera del Plan General Contable y la Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y de ciertos artículos de revistas contables que versan sobre el tema, para la comprensión del tratamiento contable de las diferencias temporarias y permanentes. Para el tema tercero, se ha acudido a la norma foral antes mencionada. También se han utilizado varios manuales, libros y artículos de expertos contables para recabar las diferentes formas de tratamiento de las diferencias permanentes y temporarias que se recogen a lo largo del capítulo.

Por último, para la confección del tema cuarto, se ha procedido al estudio de las Cuentas Anuales de tres empresas de distinto tamaño (Montajes y Mecanizaciones Basalan S.L.L; Salto Systems S.L. y Construcciones y Auxiliar de Ferrocarriles, S.A.). De la información suministrada por la memoria, se ha realizado un estudio acerca de las diferencias temporarias y permanentes encontradas en la elaboración de la conciliación del resultado contable y base imponible fiscal, con una interpretación personal acerca de la naturaleza de los conceptos, basándome en lo trabajado a lo largo del trabajo.

## TEMA 1. MARCO CONCEPTUAL

En este tema primero hablaré sobre las diferencias que marcan a la contabilidad de la fiscalidad, viendo cómo la persecución de diferentes objetivos provoca la necesidad de tener que reflejar las directrices fiscales en la contabilidad de la empresa. Repasaré la evolución histórica de las leyes fiscales y su incidencia en la contabilidad así como la evolución de las normas contables, para abrir las puertas al último Plan General Contable y su Norma de Valoración 13ª que se trata en el tema siguiente.

### 1.1. Objetivos de la Contabilidad Financiera y la Fiscalidad

Contabilidad y Fiscalidad persiguen objetivos diferentes. Tal como se recoge en el Plan General Contable, y recogen varios autores como Fernández, M. (2004) o Villacorta, M. (2004) en sus trabajos, el objetivo que persigue la contabilidad es la de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. Con la elaboración de las cuentas anuales, se suministra información a los usuarios de los estados financieros, y ésta debe ser útil y fiable para que puedan tomar decisiones correctas. Es decir, la contabilidad persigue anotar todas las transacciones que repercutan en su funcionamiento, independientemente de la opinión de la fiscalidad en su imputación. Lo que pretende, por tanto, es obtener la mayor cantidad de información económica posible para que los usuarios de los estados financieros puedan tomar decisiones en base a dicha información.

Por el contrario, el objetivo de la fiscalidad no es otra que, tal como señala Villacorta, M. (2004), la de recaudar, fomentar ciertas actuaciones, como puedan ser la inversión o la autofinanciación de las sociedades, y lograr que se evite el fraude. Dependiendo de las necesidades de la realidad económica del país, Hacienda perseguirá cualquiera de esos objetivos, y la norma fiscal se ajustará atendiendo a las necesidades fiscales. Por ejemplo, cuando al estado le interesase promover la inversión y el crecimiento empresarial, la política fiscal también dará mayores ventajas a aquellas empresas que reinviertan los beneficios en reservas o en la compra de nuevos inmovilizados, así como inversiones en I+D+i para impulsar el crecimiento.

Históricamente, tal como recogen en sus escritos autores como Cañibano, L. y Mora, A. (1999), la contabilidad se ha visto influenciada por la fiscalidad. Las prácticas contables se vieron obligados a ajustarse a las exigencias de las leyes fiscales para poder verse beneficiadas o no ver mermados los beneficios empresariales, llevando en épocas previas a una contabilidad fraudulenta o la llevanza de diferentes contabilidades según al usuario de la información a la que vaya dirigido (socios, Hacienda...). Por ello, la integración de España en la Unión Europea marcó un hito, al permitir que las normas contables, tras un intento de imitar a las normas internacionales, tomasen mayor peso y pasaran a ser de obligado cumplimiento, volviéndose poco a poco más independientes de las normas fiscales. Hasta llegar a la situación actual, sin embargo, tanto las normas fiscales como contables se han visto

modificadas, llevando a la publicación de nuevas leyes y Planes Generales de Contabilidad.

Aún cuando actualmente sean dos disciplinas independientes, las dos están estrechamente relacionadas, más específicamente, en la determinación del impuesto de sociedades (a partir de ahora IS). Este tributo, calculado a raíz del resultado contable y sujeto a lo que dicte la norma fiscal, es una de las fuentes de ingreso del estado más importantes para poder llevar a cabo las políticas económicas y sociales presupuestadas.

Pero para que los diferentes objetivos promulgados por las materias se acoplen, la contabilidad, quien provee la información con la que se obtiene el impuesto de sociedades, deberá realizar ajustes para coincidir con la realidad prevista por las normas fiscales. Actualmente, la materia de IS se ve regulada en la norma registro y valoración 13ª del Plan General Contable, cumpliendo con lo que dicta la Ley 27/2014, de 27 de noviembre de Impuesto de Sociedades (LIS) a nivel nacional, o la Norma Foral 2/2014 de 17 de enero del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

No obstante, hasta llegar a la situación presente, las dos materias que convergen de forma “sencilla” han visto un largo camino, como se estudiará a continuación.

## **1.2. Evolución del Impuesto de Sociedades en el ámbito fiscal**

La primera Ley del Impuesto de Sociedades como tal tributo no fue promulgada hasta 1978 con la Ley 61/1978. Sin embargo, hay otras leyes precursoras que datan desde los inicios del siglo XX, que ya gravaban la renta o los beneficios obtenidos por las sociedades.

Fernández, M. (2004) nombra la Ley de 1900 sobre la Contribución de la riqueza mobiliaria, la conocida como Ley Tarifa 3ª, que establecía tres diferentes tarifas a pagar al estado, de entre las cuales la tercera gravaba el beneficio obtenido para ciertas sociedades. Posteriormente, en 1906 se publicó su Reglamento donde se definía la base imponible y se limitaban los gastos que fiscalmente se consideraban deducibles. Esta misma Ley fue objeto de dos reformas posteriores: una en 1920, la cual estableció el impuesto como personal, obligando a las sociedades a tener que tributar según su forma societaria pero independientemente de la actividad realizada; y otra en 1922, que reguló las rentas obtenidas en el extranjero.

Al no existir una obligatoriedad de tener que llevar la contabilidad de una forma normalizada, para disminuir la carga fiscal que soportaban las empresas, muchas resolvieron a llevar una doble contabilidad para los diferentes usuarios de la información financiera. Este hecho se vio más potenciado con la promulgación de la Ley sobre el Beneficio extraordinario de 1939, que obligaba a las sociedades a pagar un



alto porcentaje de gravamen sobre los beneficios extraordinarios, incitando a las sociedades a ocultar dichos beneficios (Fernández, M., 2004).

Esta práctica de ocultar al fisco cierta información para evadir impuestos, llevó a Navarro Rubio a realizar una primera reforma en 1957, conocida como “Sistema de evaluación global”. Esta ley, en vez de calcular la Base Imponible a partir de la información contable (que no reflejaba fielmente la actividad societaria), establecía que la base imponible sería determinada por estimación global. Se tomaba el beneficio del conjunto del sector de actividad sobre el que se aplicaría a cada sociedad un índice, signo o módulo para decidir la cuota a pagar (Portillo, M., 2003) (Fernández, M. 2004). Posteriormente en 1964 se efectuó una segunda reforma en la que se configuró el tributo como general y se implantaron algunas excepciones de tributo, intentado así fomentar la inversión (Fernández, M., 2004).

Nos situamos así en 1973, año en el cual surgió el primer Plan General Contable, siendo impulsada su aplicación gracias a publicación de la Ley de Regularización de Balances de 1973. Sin embargo, ante la promulgación por parte de las autoridades fiscales de nuevas normativas y no siendo el PGC todavía una norma obligatoria, la contabilidad siguió estando a merced de la fiscalidad. Tal como señala Fernández, M. (2004), el primer acercamiento entre la normativa fiscal y contable no dio lugar hasta la promulgación de la Ley 61/1978 del Impuesto de Sociedades, en la que se habla del tributo como tal.

En esta primera Ley de Impuesto de Sociedades, la base imponible vuelve a calcularse mediante un sistema de determinación directa. En su artículo 11º se especificaba que la base imponible se constituiría por la renta (positiva o negativa) obtenida en el período impositivo, indicando su forma de determinación en su apartado 3º. Para el cálculo del impuesto, se tomaban los hechos contables que quedaban registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias, pero en vez de tomar en consideración su resultado, se calculaba siguiendo las instrucciones recogidas en la ley. Ésta señalaba qué ingresos eran computables, qué gastos eran deducibles y qué debía hacerse con los incrementos y variaciones patrimoniales (Rubiano, S., 2014). En 1982 se publicó el Reglamento del Impuesto de Sociedades.

A estas alturas, la fiscalidad todavía intervenía en la práctica contable. Aún cuando se publicó el Plan General Contable de 1990, que obligaba a las sociedades a cumplir los criterios contables recogidos en él, no fue hasta la publicación de la nueva Ley 43/1995 de Impuesto de Sociedades en la que se aúnan las dos materias y deja la fiscalidad de imponerse a la contabilidad. En esta ley, además, se establece una nueva forma de cálculo de la base imponible, a partir del resultado contable. Este resultado debía corregirse según los preceptos recogidos en la propia ley, lo que llevaría a la creación de diferencias que ajustaban la base imponible y el resultado contable.

En 1997 se aprobó su Reglamento (Real Decreto 537/1997, de 14 de abril), con posteriores modificaciones y la aprobación de otro reglamento en 2004 (Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio). Las constantes modificaciones de la ley llevaron a la promulgación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, más actual, con su reciente reglamento aprobado en 2015 (Real Decreto 634/2015, de 10 de julio). Cada una de las reformas introducía algunas variaciones de los conceptos recogidos en la del año 1995, como los porcentajes o importes límites de deducción o los conceptos a deducir. La forma de cálculo del impuesto, por su parte, no se ha visto alterada desde entonces.

En el ámbito vasco, debido a su condición como territorio foral, cada una de las provincias tiene reconocido el derecho de concierto económico. Esto atribuye la competencia de gestionar los impuestos a la diputación correspondiente. Consiguientemente, las empresas que cumplan las condiciones para tributar en Guipúzcoa deberán acogerse a la Norma Foral promulgada por la Diputación Foral de Guipúzcoa en referente a la liquidación del IS. La norma está basada en la ley española, por lo que se parece en muchos aspectos, salvo algunas diferencias de importes o porcentajes a aplicar. Cuando a nivel español se promulgó la ley de 1995, en Guipúzcoa se publicó la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, con posteriores modificaciones mediante decretos y normas forales (NF 3/1999, NF 3/2003; NF 8/2006, DF 3/2007, NF 4/2009), hasta la publicación de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa que derogaba a la anterior, con posteriores modificaciones (NF 17/2014, DF 17/2015). Esta última, en la que se basa el trabajo al ser la de aplicación actualmente, no recoge las últimas modificaciones que sí acaecen en el ámbito español, como la no deducción del deterioro de valores, que en el ámbito guipuzcoano, en la última liquidación del impuesto, sí era posible su deducción.

### **1.3. Trascendencia del Impuesto de Sociedades en la recaudación tributaria**

El Impuesto de Sociedades es un impuesto directo que graba el beneficio obtenido por las empresas. A diferencia del otro impuesto directo, I.R.P.F., el I.S. afecta a las sociedades con personalidad jurídica, siendo menor el número afectado a tributar por él. Esto podría ser una de las razones que explican que sea el segundo impuesto directo a nivel recaudatorio. Si se toma en su conjunto el total de ingresos recaudados por los diferentes impuestos, directos e indirectos, el IS queda en un tercer puesto, tanto a nivel español como más concretamente en el territorio guipuzcoano, donde se centra este trabajo. En los siguientes cuadros se recogen los datos de las recaudaciones por impuestos de los últimos 6 años tanto en el ámbito nacional como guipuzcoano.

Tabla 1a: Recaudación tributaria en España y Guipúzcoa (miles de euros)

			2010	2011	2012	2013	2014	2015
I M P U E S T O S	IRPF	España	66.977.058	69.803.319	70.618.603	69.951.475	72.661.876	72.345.522
		Guipúzcoa	1.293.050	1.393.012	1.403.263	1.401.903	1.444.632	1.512.154
	Impuesto Sociedades	España	16.197.767	16.610.687	21.435.165	19.945.194	18.713.059	20.648.872
		Guipúzcoa	253.353	242.759	251.012	259.695	237.186	251.037
	Resto Impuestos directos	España	2.651.967	2.158.288	3.027.361	3.153.288	3.239.461	3.503.132
		Guipúzcoa	32.752	37.883	79.617	97.124	120.636	134.578
TOTAL I.D.	España	85.826.792	88.572.294	95.081.129	93.049.957	94.614.396	96.497.526	
	Guipúzcoa	1.579.155	1.673.654	1.733.893	1.758.721	1.802.454	1.897.769	
I N D I R E C T O S	I.V.A.	España	49.086.354	49.301.991	50.463.502	51.930.804	56.173.949	60.304.886
		Guipúzcoa	1.487.758	1.022.910	974.955	1.036.641	1.175.414	1.204.025
	Impuestos Especiales	España	19.806.199	18.983.234	18.209.314	19.072.894	19.103.594	19.146.678
		Guipúzcoa	465.187	455.745	458.739	509.342	514.612	518.765
	Resto Impuestos indirectos	España	3.000.594	2.965.178	2.920.318	2.721.838	2.955.693	3.111.292
		Guipúzcoa	116.498	102.375	90.014	72.825	76.307	76.307
TOTAL I.I.	España	71.893.147	71.250.403	71.593.134	73.725.536	78.233.236	82.562.856	
	Guipúzcoa	2.069.443	1.581.030	1.523.709	1.618.809	1.766.333	1.799.097	
TOTAL RECAUDACIÓN	España	157.719.939	159.822.697	166.674.263	166.775.493	172.847.632	179.060.382	
	Guipúzcoa	3.648.598	3.254.683	3.257.601	3.377.530	3.568.786	3.696.866	

Tabla 1b: Recaudación tributaria en España y Guipúzcoa (valores relativos)

			2010	2011	2012	2013	2014	2015
I M P U E S T O S	IRPF	España	42,47%	43,68%	42,37%	41,94%	42,04%	40,40%
		Guipúzcoa	35,44%	42,80%	43,08%	41,51%	40,48%	40,90%
	Impuesto Sociedades	España	10,27%	10,39%	12,86%	11,96%	10,83%	11,53%
		Guipúzcoa	6,94%	7,46%	7,71%	7,69%	6,65%	6,79%
	Resto Impuestos directos	España	1,68%	1,35%	1,82%	1,89%	1,87%	1,96%
		Guipúzcoa	0,90%	1,16%	2,44%	2,88%	3,38%	3,64%
TOTAL I.D.	España	54,42%	55,42%	57,05%	55,79%	54,74%	53,89%	
	Guipúzcoa	43,28%	51,42%	53,23%	52,07%	50,51%	51,33%	
I N D I R E C T O S	I.V.A.	España	31,12%	30,85%	30,28%	31,14%	32,50%	33,68%
		Guipúzcoa	40,78%	31,43%	29,93%	30,69%	32,94%	32,57%
	Impuestos Especiales	España	12,56%	11,88%	10,93%	11,44%	11,05%	10,69%
		Guipúzcoa	12,75%	14,00%	14,08%	15,08%	14,42%	14,03%
	Resto Impuestos indirectos	España	1,90%	1,86%	1,75%	1,63%	1,71%	1,74%
		Guipúzcoa	3,19%	3,15%	2,76%	2,16%	2,14%	2,06%
TOTAL I.I.	España	45,58%	44,58%	42,95%	44,21%	45,26%	46,11%	
	Guipúzcoa	56,72%	48,58%	46,77%	47,93%	49,49%	48,67%	
TOTAL RECAUDACIÓN	España	100%	100%	100%	100%	100%	100%	
	Guipúzcoa	100%	100%	100%	100%	100%	100%	

Fuente: elaboración propia a partir de los informes de recaudación de tributos de la Agencia Tributaria<sup>1</sup> y la Diputación Foral de Guipúzcoa y datos del Eustat

En las dos tablas anteriores se recogen los datos obtenidos tanto por la Agencia Tributaria, responsable de gestionar los impuestos a nivel nacional, y de la Diputación Foral de Guipúzcoa, la encargada de este territorio histórico. La primera tabla recoge los datos absolutos (en miles de euros) proporcionados por las administraciones, mientras que la segunda muestra los valores relativos respecto del total recaudado. Esta tabla ayuda a ver la evolución y la importancia de cada impuesto.

<sup>1</sup> En el informe de la Agencia Tributaria, los tributos IRPF, IVA e II.EE. toman en cuenta la participación de las diferentes Administraciones Territoriales, de los cuales posteriormente resta para realizar un cálculo de lo que es gestionado por el propio estado.

De esta forma, se constata que el Impuesto sobre Sociedades es efectivamente, el tercer impuesto de mayor recaudación, quedando muy por debajo del IRPF y del IVA. Aunque tal como se desprende de la tabla, los Impuestos Especiales (II.EE.) recauden más, éste concepto aglutina dentro de sí diferentes impuestos sobre: alcohol y bebidas derivadas, cerveza, productos intermedios, hidrocarburos, tabaco, determinados medios de transporte, carbón y electricidad. Por tanto, aunque su importe en conjunto es mayor, individualmente cada concepto recauda menos que la totalidad del IS.

Las razones que sitúan al impuesto que grava los beneficios de las empresas muy por debajo de los que gravan a las personas físicas pueden ser varias. Tal como ya he señalado, puede deberse a que en volumen son menos los contribuyentes que tributan por el IS. Otra razón económica podría no ser otra que la crisis. Ha habido una fluctuación en la recaudación debido al cierre de empresas o a una reducción de la actividad económica. En otros casos, aunque las empresas no hubieran cesado en su actividad, al haber incurrido en pérdidas, no se generaron bases imponibles positivas sobre las que calcular el impuesto, quedando pendiente a futuro la compensación de dichas bases negativas. Por tanto, puede haber casos en los que, aún funcionando las empresas, debido a ciertas circunstancias, su tributación se ve reducida.

Otra causa que pueda explicar la variación de año a año de la recaudación podría no ser otra que el cambio de los objetivos fiscales. Cuando a la Administración le interese promover el crecimiento empresarial, promoverá leyes fiscales que impulsen a la inversión en nuevos inmovilizados o incluso a la dotación de reservas para autofinanciación. Para ello, la normativa fiscal introduce deducciones y bonificaciones que disminuyen la base imponible del tributo, minorando la recaudación. Al contrario, cuando pueda interesarle aumentar la recaudación, estas ventajas fiscales pueden ser modificadas o suprimidas. La promulgación de consecutivas leyes fiscales es producto de ello.

Resulta ilustrativo referenciar la diferencia que se aprecia, sobre todo si nos fijamos en los datos relativos, en la recaudación a nivel España y Guipúzcoa. Aunque podemos apreciar que los porcentajes de recaudación del I.R.P.F. llegan a niveles similares en los dos ámbitos, si nos fijamos en el alcance del IS, vemos cómo en el ámbito territorial guipuzcoano, queda varios puntos por debajo de la recaudación nacional. Claro es que no será comparable el volumen de empresas que sumarán en su conjunto a nivel España con las que haya en Guipúzcoa, pero otro aspecto que pueda explicar el menor porcentaje de recaudación por este tributo en el territorio histórico pueda deberse al tamaño de las empresas que ejercen su actividad aquí. Y es que, en Guipúzcoa proliferan muchas PYMEs, siendo menor el volumen de su actividad, en contraposición al mayor número de empresas de tamaño grande que hay en España. Asimismo, en Guipúzcoa trabajan muchas sociedades cooperativas, las cuales, al tener que cumplir con requisitos de dotar a reservas ven mermados los beneficios sobre los que se calcula el IS.

Si, además de todo ello, tomamos en consideración que en los últimos años muchas empresas han pasado por años de pérdidas e incluso se han visto obligadas a cesar en su actividad, el porcentaje resulta mucho menor que el español. Esto explica por qué los impuestos indirectos especiales, que gravan al conjunto de tributantes, tienen mayor peso que a nivel estatal.

No solo eso, la diferencia de recaudación nacional y guipuzcoana también podría deberse a mayores ventajas fiscales que ayudan a reducir la base tributaria. Y es que, al tener legislación diferente, hay ventajas fiscales que se han mantenido en el ámbito guipuzcoano que a nivel español se han suprimido. Ejemplos de ello tenemos la deducción de los deterioros de valores representativos de capital, o la excepción por reinversión, como se mencionarán a lo largo de este trabajo. Esto permite que las empresas guipuzcoanas paguen menos impuestos al aplicar dichas ventajas fiscales.

#### **1.4. Evolución histórica contable y el reflejo del Impuesto de Sociedades**

En lo que respecta a la contabilidad, no es hasta 1973, con la emisión del primer Plan General Contable cuando comienza a haber una normalización. Aunque no fuera de aplicación obligatoria, logró que España se incorporara a las tendencias modernas sobre normalización contable, tal como se señala en el PGC de 2007 haciendo alusión a la primera. También contribuyó a que las empresas adoptaran las normas del PGC la promulgación de la Ley de Regularización de Balances de 1973 (Fernández, M., 2004).

Aún la publicación del PGC, tal como indica Cañibano, L. (1999), la práctica contable quedaba sometida a la normativa fiscal. Así, si el empresario quería obtener ventajas fiscales, priorizaba el objetivo fiscal al perseguido por la contabilidad.

Según varios actores como Fernández, M. (2004) o Martínez, J. y Labatut, G (1997); no es hasta la entrada de España en la Unión Europea (en aquél entonces Comunidad Económica Europea (CEE)), que la situación cambia. La condición de estado miembro de la UE trajo la obligatoriedad de asumir las directivas comunitarias. La implantación de estas directivas desembocó en la creación del nuevo Plan General de Contabilidad en el año 1990. Con la aprobación de este nuevo Plan, se impulsó a las empresas a contabilizar sus actividades siguiendo la norma contable, ahora de obligado cumplimiento. Este hito supuso que la fiscalidad no injería en la práctica contable. Otro cambio que trajo consigo el nuevo Plan, que pretendía armonizar con las normas internacionales, era la consideración del IS como gasto, cuando hasta entonces se había contabilizado como otra partida más en la distribución del resultado.

Otro paso más en la estrecha relación contabilidad-fiscalidad fue dado con la reforma de la LIS con la Ley 43/1995. Tal como ya referí anteriormente, en esta ley se introdujo la novedad de calcular la base imponible partiendo del resultado contable, corrigiéndolo según lo dictado en la propia norma. Ésto supuso que el cálculo del tributo fiscal dependiera de la contabilidad, permitiendo a la contabilidad actuar de

forma independiente de las normas fiscales. Las diferencias que hubiera entre el resultado contable y la base imponible fiscal, serían tratadas como diferencias permanentes o temporales que llevarían a realizar ajustes extracontables. Cuando dichas diferencias fueran temporales y revertieran en el futuro, llevaría a su contabilización y reflejo en el balance, siguiendo las pautas que se recogían en la NRV 16ª del PGC de 1990. Esta norma, como bien explican Zubiaurre, M., Temprano, V. y Saitua, A. (2008), obligaba a las empresas a que registraran esas diferencias temporales en el Balance como “impuestos anticipados” por la parte de cuota fiscal que se hubiera pagado anticipadamente sobre el criterio contable, o como “impuestos diferidos” por la parte de gasto por impuesto que quedara pendiente a pagar en el futuro. Así se lograba cumplir con el objetivo de imagen fiel y liquidar el IS tal como obligaba la norma fiscal.

Con el paso de los años y la creciente globalización, los estados miembros de la Unión Europea persiguieron la armonización entre las empresas de los diferentes países, lo que llevó a la promulgación de diferentes Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB). Así, por ejemplo, entre las normas se incluye la NIC 12, que hablaba sobre el método de la deuda basado en el Balance, lo que llevaría a un cambio en la forma de considerar las diferencias surgidas entre la Base Imponible y el resultado contable antes de impuestos. En el PGC de 1990, las diferencias surgían por la diferencia de valoración del resultado contable y el resultado fiscal, pero esta NIC señalaba que las diferencias surgirían por la discrepancia de valoración del valor del Balance con la valoración fiscal de los elementos del balance.

Así, tal como señalan Cañibano, L. y Gisbert, A. (2007): “con la Comisión de Expertos creada en el año 2001 por el Ministerio de Economía, cuyas conclusiones fueron publicadas en el Libro Blanco de la Contabilidad, comienza en España una reforma del ordenamiento contable para adaptar y extender la normativa internacional del IASB más allá de la obligatoriedad establecida por la Unión Europea para las sociedades cotizadas”. Es decir, la posibilidad de que se adaptaran las legislaciones nacionales en la materia contable a las NIC/NIIF se extendió, no sólo a nivel de cuentas consolidadas de empresas que cotizaran, sino también en las cuentas anuales individuales o consolidadas que no cotizaran.

En España, siendo el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) el órgano encargado de elaborar la normativa contable que adaptara la normativa española a la internacional, llevó a la aprobación del nuevo Plan General de Contabilidad de 2007 (RD 1514/2007) y otro para PYMEs (RD 1515/2007), que recogería entre ellas los cambios recogidos por las NIC (entre ellas la mencionada NIC 12). Con ello, el nuevo PGC, en lo referente al tratamiento contable del IS, recogería el cambio de enfoque del método impositivo, del basado en resultado estipulado en 1990, al basado en Balance.

Fernández, E. y Martínez, A. (2011), señalan lo siguiente respecto al cambio de enfoque:

“En realidad, ambos métodos nos son más que dos alternativas diferentes para el cálculo del gasto por Impuesto sobre Beneficios. De acuerdo con el enfoque de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias se calcula el gasto por IS a partir del resultado contable y de su comparación con el esquema liquidatorio fiscal, del cual se deduce la cantidad a pagar a Hacienda Pública, se obtienen unos pasivos y activos fiscales para recoger el efecto impositivo. Por su parte, según el método del Balance se determinan directamente los pasivos y activos por impuesto diferido tras comparar las valoraciones contable y fiscal de los elementos de Balance, de tal forma que después se obtiene el gasto por el Impuesto una vez conocida la cuota líquida del IS” (pp. 19)

Podría decirse que la diferencia estriba del punto de partida utilizado para calcular las diferencias de valoración, del resultado a la valoración del elemento al cierre del ejercicio. Pero este cambio de enfoque, además, llevó a la consideración de diferencias que el otro método no contemplaba, siendo más amplio el abanico de diferencias entre la valoración contable y fiscal de los elementos patrimoniales. Con el nuevo enfoque surgen diferencias temporarias que además de recoger las diferencias temporales que se mencionaban en el PGC de 1990, también incluye aquellas surgidas por la diferencia de valoración inicial de las combinaciones de negocios. No solo eso, también se abren las puertas a que se reconozcan los efectos impositivos que se imputen directamente al Patrimonio Neto.

En resumen, el cambio producido del Plan de 1990 al de 2007 logra, además de una mayor armonización con las normas internacionales, un tratamiento más completo de las diferencias surgidas entre contabilidad y fiscalidad.

Estas materias, que a lo largo de su vida se han visto obstaculizando el objetivo de una para conseguir los de la otra, consiguen su convergencia en referencia al gasto por IS en el PGC 2007 a través de la NRV 13ª, la cual se explica a continuación en el siguiente tema, donde se dará un esclarecimiento de los conceptos introducidos como diferencias permanentes, temporarias, activos y pasivos por impuesto diferido, alrededor de los cuales versa el resto de este trabajo.

## **TEMA 2. NORMA DE VALORACIÓN Nº13. TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES**

El tratamiento contable del Impuesto sobre Beneficios se recoge en la Norma de Registro y Valoración número decimotercera del Plan General Contable de 2007 (NRV 15ª en el PGC para PYMES), basada en la NIC 12 (Impuesto sobre las ganancias). Esta norma, actualmente más desarrollada por el ICAC con la Resolución del 9 de Febrero del 2016, recoge definiciones de los conceptos como diferencias temporarias o permanentes, activos y pasivos por impuesto diferido e impuesto corriente que surgen a raíz de las diferencias entre resultado contable y la Base Imponible que deberá calcularse siguiendo las normas fiscales, así como la forma de proceder de su registro y valoración.

En este apartado, por lo tanto, se van a tratar dichas definiciones y una explicación de cómo serán tratados, atendiendo a dicha NRV 13ª. Así, se pretende introducir los conceptos que en el tercer tema serán utilizados para contabilizar las diferencias que surgen al aplicar la normativa fiscal.

Al final del apartado anterior, al mencionar los cambios surgidos entre el PGC de 1990 y el de 2007, ya indiqué que el Plan vigente se basa en el método de la deuda, empleando un sistema de enfoque de balance. Este enfoque de balance supone que los activos y pasivos por impuesto diferido serán determinados por la diferencia en la valoración que los elementos del balance tienen contable y fiscalmente. Aplicar el método de la deuda implica que efectivamente, el efecto fiscal surgido deberá registrarse como activos o pasivos fiscales que deberán aparecer en el balance.

El punto de partida para explicar el origen de las diferencias entre la liquidación fiscal y la contabilización del gasto por impuesto de sociedades devengado, no será otra que ver los esquemas que habitualmente señalan los autores. Esto nos ayudará a situar mejor los conceptos que se desarrollan a lo largo de este segundo tema.

### **2.1. Liquidación fiscal del Impuesto de Sociedades y gasto devengado**

Muchos autores, a la hora de mostrar las diferencias entre contabilidad y fiscalidad en el ámbito del IS, empiezan por señalar los diferentes métodos de cálculo que sigue cada uno de ellos. Como se va a ver a continuación en la Tabla 2, ambos cálculos parten del mismo resultado contable antes de impuestos, pero el tratamiento fiscal toma en cuenta más conceptos que el recogido en el gasto devengado, como son las diferencias temporarias, las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores o las deducciones y bonificaciones de ejercicios previos que quedaran pendientes de aplicar. Estas diferencias, llevarán a que efectivamente, el gasto devengado sea diferente al pago del impuesto (gasto por impuesto corriente), que es aquél que nos da la cuota líquida.

En el siguiente cuadro se recogen los esquemas que se sigue para poder calcular el impuesto a pagar a la administración tributaria y el gasto devengado.



Tabla 2: IS, liquidación fiscal y gasto devengado

<b>Liquidación fiscal del Impuesto de sociedades</b>	<b>Gasto contable devengado IS</b>
Resultado Contable antes de impuestos (RCAI)	Resultado Contable Antes de Impuestos
+/- Diferencias Permanentes	+/- Diferencias Permanentes
+/- Diferencias Temporarias	= Resultado Contable ajustado
Con Origen en el Ejercicio	x Tipo de Gravamen
(-) Diferencia Temporaria imponible	= Impuesto bruto
(+) Diferencia Temporaria deducible	- Deducciones y bonificaciones (ejercicio)
Con origen en ejercicios anteriores (reversión)	= Gasto Devengado por IS
(+) Diferencia Temporaria imponible	
(-) Diferencia Temporaria deducible	
= Base Imponible Previa	
- Bases Imponibles Negativas de Ejercicios Anteriores	
= Base Imponible	
x Tipo de Gravamen	
= Cuota íntegra	
- Deducciones y bonificaciones	
= Cuota líquida	
- Retenciones y pagos a cuenta	
= Cuota Diferencial	

Fuente: Elaboración propia

Como puede verse, en la liquidación fiscal, el resultado contable se ve alterado por ajustes positivos o negativos, que surgen porque los criterios contables que han llevado a ese resultado no coinciden con los criterios fiscales. Las diferencias de valoración o de imputación al resultado del ejercicio, se contemplan como diferencias permanentes y temporarias. Las primeras, por lo general, serán originadas en el ejercicio presente de liquidación, mientras que las diferencias temporarias pueden ser originadas en el ejercicio o en ejercicios previos. En cualquier caso, la suma y/o resta del importe de estas diferencias dará como resultado la base imponible previa. A esta base se le restará, si procediera a su compensación, las bases imponibles negativas de ejercicios previos. Así, se obtendrá la Base Imponible (de ahora en adelante BI). Multiplicando a esta base el tipo de gravamen afecto, se logrará la Cuota Íntegra.

Si hubiera bonificaciones y deducciones permitidas por la administración tributaria y se cumplieran las condiciones necesarias para su aplicación, se reducirá la cuota íntegra por dichas deducciones, obteniéndose la cuota líquida, que contablemente será el gasto por impuesto corriente. Estas deducciones podrán provenir tanto del ejercicio como de ejercicios previos, habiendo quedado pendiente su deducción.

A la cuota líquida, que será el total al que asciende el impuesto, se verá descontadas las retenciones y pagos a cuenta realizadas durante el ejercicio, obteniendo así la cuota diferencial, el importe que habrá que satisfacer a la Hacienda Foral por el pago del impuesto. Éste podrá ser positivo o negativo, dependiendo de lo

que se haya pagado a Hacienda durante el ejercicio. Contablemente, esto se traducirá como un pasivo o activo por impuesto corriente.

Por su parte, se puede comprobar que el esquema contable para calcular el gasto devengado por IS es más breve. Sólo toma en cuenta en su cálculo las diferencias permanentes surgidas en el ejercicio, obteniendo así el resultado ajustado, al que se le aplicará el tipo de gravamen afecto. Con ello se obtendrá el impuesto bruto al que se le restarán las deducciones y bonificaciones surgidas y aplicadas en el ejercicio. Así se conseguirá el gasto devengado.

Como ya he mencionado, la diferencia que habrá entre el gasto devengado y la cuota líquida (gasto por impuesto corriente, lo que efectivamente hay que pagar a Hacienda) se deberá a las diferencias temporarias, compensación de bases imponibles negativas o deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación, que se recogerán contablemente mediante la cuenta gasto por impuesto diferido, para lograr la armonización del resultado por IS contable y el fiscal.

Todos estos conceptos se recogen en la norma de valoración decimotercera del PGC 2007 y la resolución del ICAC del 2016 por la que se desarrolla dicha norma, que será trabajada a continuación.

## **2.2. Diferencias permanentes y diferencias temporarias**

### **2.2.1. Diferencias permanentes**

La resolución del 9 de febrero de 2016 publicada por el ICAC las define como: “las diferencias entre la valoración de los ingresos y gastos del ejercicio contable y fiscal, que no se identifican como diferencias temporarias”. Es decir, contempla aquellas diferencias entre contabilidad y fiscalidad que no tienen una incidencia temporal. Es por ello, que se aplican en el mismo ejercicio en el que surgen.

No requieren contabilización, ya que en el esquema del devengo del gasto por IS se contempla su ajuste extracontable. Aún así, se contempla el caso de su periodificación cuando se imputen al Patrimonio Neto.

### **2.2.2. Diferencias Temporarias.**

El PGC las define como “aquéllas que derivan de la diferencia de valoración Contable y Fiscal de Activos, Pasivos y determinados instrumentos de patrimonio, en la medida que tengan incidencia en la carga fiscal futura”. La norma contable especifica que estas diferencias temporarias podrán surgir a causa de:

- I. Diferencias temporales. Son las diferencias que ya se hacía mención en el PGC 1990. Estas diferencias surgen a causa de que contabilidad y fiscalidad atribuyen a los elementos patrimoniales criterios temporales de imputación diferentes. Debido a ello, estas diferencias revierten en periodos subsiguientes.
- II. Otros casos, introducidos en el PGC 2007, que amplían los reconocidos en el PGC de 1990:

- a. Las diferencias de valoración contable y fiscal de los ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible, incluidas las variaciones de valor de los activos y pasivos. Como ejemplos tenemos las subvenciones, las donaciones o los ajustes de valor de activos financieros disponibles para la venta.
- b. Cuando la valoración contable y fiscal difiera en los casos de:
  - i. Registro de los elementos patrimoniales de una combinación de negocios
  - ii. Reconocimiento inicial de un elemento, que no proceda de una combinación de negocios, como son las permutas no comerciales.

Las diferencias temporarias pueden clasificarse como:

- I. Diferencias Temporarias impositivas: suponen un pago menor del impuesto en el ejercicio presente pero que darán lugar a una mayor cantidad a pagar en el futuro, o una menor cantidad a devolver, según se recuperan los activos o se liquidan los pasivos.
- II. Diferencias Temporarias deducibles: suponen un pago mayor del impuesto en el ejercicio presente pero que darán lugar a una menor cantidad a pagar en el futuro por impuestos, o una mayor cantidad a devolver, según se recuperan los activos o se liquidan los pasivos.

### **2.3. Gasto por Impuesto sobre Beneficios.**

Cuando hablamos de gasto por IS, hablamos del gasto devengado. Como se ha mencionado en el apartado anterior, este gasto no coincidirá con la liquidación del impuesto, cuando haya diferencias temporarias, compensación de bases impositivas negativas de ejercicios previos o aplicación de deducciones de años anteriores. Es decir, que este concepto, abarca más que el pago del impuesto.

Es por eso, que la norma contable indica que el gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios (cuenta (630)) estará compuesta tanto por el gasto (ingreso) por impuesto corriente (cuenta (6300), el impuesto que se liquida) como por el gasto (ingreso) por impuesto diferido (cuenta (6301), que recoge las diferencias temporarias y deducciones y compensación de bases negativas de ejercicios anteriores).

Sin embargo, cuando no exista ninguno de esos conceptos que genera impuestos diferidos, el gasto devengado coincidirá con la liquidación del impuesto (gasto por impuesto corriente).

Por tanto, podría resumirse que:

$$\text{Gasto por IS (630)} = \text{Gasto por impuesto corriente (6300)} \pm \text{Gasto por impuesto diferido (6301)}$$

## 2.4. Activos y Pasivos por Impuesto Corriente

Tal como se menciona en el PGC 2007, el Impuesto Corriente es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto. Es decir, el gasto (ingreso) por impuesto corriente recoge la cuota líquida de la liquidación fiscal, es la cantidad a pagar a Hacienda por el concepto de IS.

En el esquema liquidatario fiscal se veía como las diferencias permanentes y temporarias que afecten al ejercicio harán que aumente o disminuya el gasto por impuesto corriente, siendo el importe que vaya a recogerse en esta cuenta (6300: Gasto por impuesto corriente) la cuota líquida de dicho esquema.

Sin embargo, a lo largo del ejercicio, la empresa contribuyente adelanta el pago del impuesto, mediante las retenciones y pagos a cuenta (recogidos en la cuenta (473)). La diferencia entre el gasto por impuesto corriente (lo que se le debe a Hacienda) y las retenciones y pagos a cuenta (lo que ya se ha adelantado) provocará el reconocimiento de un pasivo (o activo) por impuesto corriente.

### 2.4.1. Pasivos por impuesto corriente.

Se reconocerá un pasivo cuando, tras haberse liquidado la parte correspondiente a retenciones y pagos a cuenta, aún quedase una cantidad pendiente de pago.

- ✓ Se reconocerá el gasto por impuesto corriente (6300) en el debe
- ✓ Se cancelarán las retenciones y pagos a cuentas (473) en el haber
- ✓ Se reconocerá el pasivo por impuesto corriente (4752) por la diferencia de los saldos.

(6300) Gasto por impuesto corriente	a (473) Retenciones y pagos a cuenta a (4752) Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades
-------------------------------------	--

### 2.4.2. Activos por impuesto corriente.

Se reconocerá un activo cuando el importe de cancelación de las retenciones y pagos a cuenta exceda al gasto por impuesto. Es decir, que se adelantó un pago superior a la cantidad que se debe a Hacienda.

- ✓ Se reconocerá el gasto por impuesto corriente (6300) en el debe,
- ✓ Se cancelarán las retenciones y pagos a cuentas (473) en el haber
- ✓ Se reconocerá un activo por impuesto corriente (4709) por el exceso.

(6300) Gasto por impuesto corriente	a (473) Retenciones y pagos a cuenta (4709) Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos
-------------------------------------	--

### 2.4.3. Valoración de los Activos y Pasivos por impuesto corriente.

Se valorarán por el importe que se espera pagar a Hacienda o que sea compensado o devuelto por Hacienda.

## **2.5. Activos y Pasivos por Impuesto Diferido**

El impuesto diferido no es un impuesto que se pague o cobre directamente, como es el caso del impuesto corriente. Surgirá a causa de diferencias en la valoración entre contabilidad y fiscalidad de los elementos del Balance que tengan efectos a futuro.

Como contrapartida al gasto (ingreso) por impuesto diferido, se deberán reconocer activos y pasivos por impuesto diferido.

### **2.5.1. Activos por impuesto diferido.**

Su registro supone que en el ejercicio de origen incrementará la BI del impuesto, pero que a futuro se reducirá el pago del tributo. Estos activos surgirán debido a estos tres casos:

a) Diferencias temporarias deducibles.

- ✓ Reconocimiento: se reconocerá en el debe la cuenta «4740: Activos por Diferencias Temporarias deducibles», con abono a la cuenta «6301: Gasto por impuesto diferido».
- ✓ Valoración: por la diferencia temporaria surgida, multiplicada por el tipo de gravamen aplicable.

b) Derechos a compensar pérdidas fiscales

- ✓ Reconocimiento: se reconocerá la cuenta «4745: Créditos por pérdidas a compensar» en el debe, con abono a la cuenta «6301: Gasto por impuesto diferido».
- ✓ Valoración: por la base imponible negativa pendiente de compensación multiplicado por el tipo de gravamen aplicable.

c) Deduciones y otras ventajas fiscales no utilizadas en el ejercicio que quedan pendientes de aplicar fiscalmente.

- ✓ Reconocimiento: se reconocerá la cuenta «4742: Derechos por deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar», en el debe, con abono a la cuenta «6301: Gasto por impuesto diferido».
- ✓ Valoración: por el importe de las deducciones pendientes de aplicar.

### **Aplicación del principio de prudencia**

La norma de registro y valoración 13ª, así como la Resolución del ICAC del 9 de febrero de 2016, anotan varias consideraciones a tomar en cuenta a la hora de reconocer un activo por impuesto diferido. Se reconocerán, atendiendo al principio de prudencia, cuando se prevea que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitirán su compensación. La resolución del ICAC acota el límite temporal en la que se espera obtener esas ganancias a 10 años, mientras que la Norma Foral la extiende hasta 15. Según la resolución, prevalecerá la estipulada por la autoridad en materia contable, por principio de prudencia.

En el caso específico del reconocimiento de activos por impuesto diferido debido a derechos de compensar pérdidas, la norma indica que cuando la empresa muestre un historial de pérdidas continuas, se presumirá, salvo prueba en contrario, que no es probable la obtención a futuro de ganancias con las que compensar, por lo que no se reconocerá ningún activo.

En el caso específico del reconocimiento de activos por impuesto diferido debido a deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar en ejercicios futuros, se registrarán siempre y cuando se prevea que en el futuro se seguirán cumpliendo las condiciones que generaron esas deducciones. Si se hubiesen registrado pero posteriormente se dejaron de cumplir las condiciones para su deducción, la empresa deberá volver a integrar en la BI del ejercicio de incumplimiento el importe a deducir, más unos intereses de demora.

A fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa deberá reconsiderar los activos por impuesto diferido. Si se esperase que las condiciones que permitían la existencia de ese activo dejaran de cumplirse o la recuperación del activo no fuera probable, se darán de baja. Al mismo tiempo, si hubiese seguridad de que activos que anteriormente no se hubieran registrado por no cumplir el principio de prudencia, a fecha de cierre sí cumplan con las condiciones, podrán reconocerse.

A su vez, cuando existan diferencias temporarias imponibles con los que poder compensarse los activos por impuesto diferido, y reviertan en el mismo periodo, podrán reconocerse.

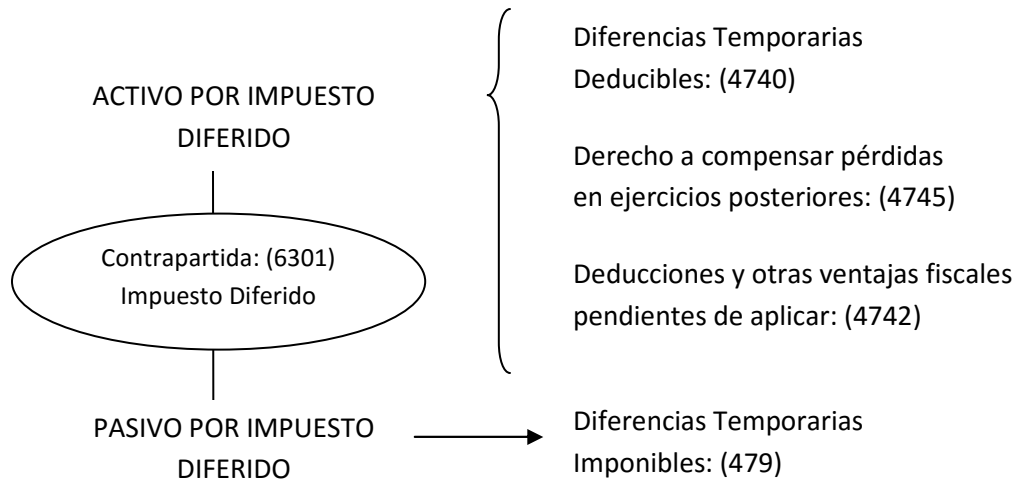
En general, con la limitación del registro de los activos por impuesto diferido, lo que se pretende es no “inflar” el patrimonio de la empresa, y por tanto, no contaminar la imagen de los estados financieros. Esto es así, ya que los activos aumentan en valor de la empresa, pero al no ser un derecho real, un respaldo para saldar deudas contraídas, no puede compensar el patrimonio neto ni saldar deudas, cuando la empresa cese su actividad.

### **2.5.2. Pasivos por impuesto diferido**

Surgirán a raíz del registro de las diferencias temporarias imponibles. Suponen que a futuro, habrá que pagar la parte correspondiente del pasivo que en el ejercicio presente no se ha pagado.

- ✓ Reconocimiento: se reconocerá la cuenta «479: Pasivos por diferencias temporarias imponibles», en el haber, con cargo a la cuenta «6301: Gasto por impuesto diferido».
- ✓ Valoración: la diferencia temporaria imponible multiplicado por el tipo de gravamen aplicable.

ESQUEMA RESUMEN DEL ORIGEN DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO



Fuente: Elaboración propia, basado en la NRV 13ª

**2.5.3. Cambios en la valoración de los Activos y Pasivos por Impuesto Diferido.**

La norma contable indica que, ante un cambio en la legislación tributaria en lo referido a los tipos de gravamen, o un cambio en la evolución de la empresa, deberán ajustarse las valoraciones de los pasivos y activos por impuesto diferido. Dichos ajustes supondrán un ingreso o un gasto, que se registrarán en pérdidas y ganancias de la siguiente forma (o directamente en el Patrimonio Neto cuando previamente se hubiera cargado o abonado a partidas del Patrimonio Neto):

Cuando se viese reducido el tipo de gravamen respecto al inicialmente contabilizado:

El Activo se vería reducido \_\_\_\_\_  
(633) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios  
a (4740) Activos por diferencias temporarias deducibles

El pasivo se vería reducido \_\_\_\_\_  
(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles  
a (638) Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios

Cuando se viese incrementado el tipo de gravamen respecto al inicialmente contabilizado:

El activo incrementa: \_\_\_\_\_  
(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles  
a (638) Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios

El Pasivo incrementa: \_\_\_\_\_  
(633) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios  
a (479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles

## 2.6. Impuesto sobre beneficios imputado al Patrimonio Neto

Cuando el gasto por IS, ya sea diferido o corriente, corresponda a gastos o ingresos que se imputen directamente al Patrimonio Neto, se reconocerán de la misma manera, pero en vez de ser una cuenta (63), se tratará de una (83) con cargo o abono a una cuenta (13). Se procederá de esta manera cuando haya una variación fiscal en los elementos del patrimonio neto que no repercuta en el resultado del ejercicio. Como ejemplos podemos encontrar: el cambio de valor de un activo financiero disponible para la venta, las subvenciones o las donaciones realizadas.

Tal y como ocurre con las diferencias temporarias imputables a resultado, el importe se calculará sobre el tipo de gravamen aplicable según la norma fiscal, reconociéndose el gasto por impuesto diferido y su correspondiente pasivo o activo fiscal.

Cuando se dé el caso de un ahorro fiscal presente que a futuro supondrá un mayor pago de cuota cuando se transfiera la pérdida o ganancia a resultados, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido:

(8301) Impuesto diferido a (479) Pasivo por diferencias temporarias imponibles

Al contrario, cuando se genere el derecho de deducción a futuro, se reconocerá un activo por impuesto diferido:

(4740) Activo por diferencias temporarias deducibles a (8301) Impuesto diferido

Al cierre del ejercicio en cuestión habrá que traspasar el saldo de la cuenta (8301) a la cuenta del patrimonio neto.

En caso de Pasivo por diferencia temporaria:

(13) Subvenciones, donaciones y ajustes por cambios de valor a (8301) Impuesto diferido

En caso de Activo por diferencia temporaria:

(8301) Impuesto diferido a (13) Subvenciones, donaciones y ajustes por cambios de valor

Este pasivo o activo por impuesto diferido irá revirtiendo a medida que se transfiera el ingreso a la cuenta de pérdidas y ganancias. El importe de reversión será el ingreso transferido al resultado multiplicado por el tipo de gravamen.

En caso de Pasivo por impuesto diferido:

(479) Pasivo por DT imponibles a (8301) Impuesto diferido  
*Importe: Ingreso transferido a resultado x tipo de gravamen*



(8301) Impuesto diferido a (13) Subvenciones, donaciones y ajustes por cambios de valor

En caso de Activo por impuesto diferido:

(8301) Impuesto diferido a (4740) Activo por DT deducibles  
*Importe: Ingreso transferido a resultado x tipo de gravamen*

(13) Subvenciones, donaciones y ajustes por cambios de valor a (8301) Impuesto diferido

Los movimientos del Patrimonio Neto se verán reflejados, a su vez, en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.

## **2.7. Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales.**

En el PGC 2007, se señala la posible periodificación de las diferencias permanentes como de deducciones aplicadas en el ejercicio, pero que se imputen directamente en el Patrimonio Neto. Esto es así, tal como indican Fernández, M. y Martínez, A. (2011), ya que se permite que “se apliquen al resultado contable en varios ejercicios atendiendo a la depreciación del activo con el que se relacionan”.

Al final del ejercicio, por la parte que se periodifique, se registrará la diferencia permanente o ventaja fiscal no aplicada en el ejercicio en la cuenta «(834) Ingresos fiscales por diferencias permanentes» o «(835) Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones» con abono a la cuenta «(6301) Gasto por impuesto». Al cierre del ejercicio se traspasará el saldo de las cuentas (834) y (835) a las cuentas del patrimonio neto: «(1370) Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios» o «(1371) Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios», respectivamente.

Se procederá al registro de la periodificación de la siguiente manera:

(6301) Impuesto diferido a (834) Ingresos fiscales por diferencias permanentes /  
a (835) Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones

(834) Ingresos fiscales por diferencias permanentes  
a (1370) Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios //

(835) Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones  
a (1371) Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios

En el ejercicio en el que se vayan a aplicar, deberá procederse a su baja con la consiguiente imputación a resultados. Mediante las cuentas «(836) Transferencia de diferencias permanentes» y «(837) Transferencia de deducciones y bonificaciones», se realizará la transferencia del ingreso, con abono a la cuenta «(6301) Impuesto

Diferido». Al mismo tiempo, las cuentas (836) y (837) se cancelarán con cargo a las cuentas (1370) y (1371) respectivamente.

Se contabilizará de la siguiente manera:

---

(836) Transferencia de diferencias permanentes /  
(837) Transferencia de deducciones y bonificaciones  
a (6301) Impuestos diferidos

---

(1370) Ingresos fiscales por diferencias  
permanentes a distribuir en varios ejercicios  
a (836) Transferencia de diferencias permanentes /

(1371) Ingresos fiscales por deducciones  
y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios  
a (837) Transferencia de deducciones y bonificaciones

En el Balance de situación, las cuentas (1370) y (1371) se colocarán en el apartado del patrimonio neto A-2) Ajustes por cambio de valor, III. Otros, tal como se señalan en la Resolución del 9 de febrero de 2016.

## **2.8. Presentación dentro del Balance de los Activos y Pasivos por impuesto diferido y corriente.**

Los Activos y Pasivos por impuesto diferido se clasificarán en el Largo Plazo. El Activo se clasificará en el Activo No Corriente, en su apartado «VI. Activos por impuesto diferido», y el Pasivo en el Pasivo No Corriente, en su apartado «IV. Pasivos por impuesto diferido».

Cuando afectasen al Patrimonio Neto, se clasificarán dentro del Patrimonio Neto en los subapartados «A-2) Ajustes por cambio de valor» o «A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos».

Los activos y pasivos por impuesto corriente se clasificarán en el corto plazo. El activo por impuesto corriente se clasificará dentro del Activo Corriente en el subapartado «III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar», mientras que el pasivo por impuesto corriente se clasificará en el Pasivo Corriente dentro del subapartado «V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar».

Tabla 3: Clasificación en el Balance

ACTIVO			PATRIMONIO NETO Y PASIVO		
A) ACTIVO NO CORRIENTE			A) PATRIMONIO NETO		
I. Inmovilizado intangible			A-1) Fondos propios		
II. Inmovilizado material			I. Capital		
III. Inversiones inmobiliarias			II. Prima de emisión		
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo			III. Reservas		
V. Inversiones financieras a largo plazo			IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias)		
<b>VI. Activos por impuesto diferido</b>			V. Resultados del ejercicios anteriores		
			VI. Otras aportaciones de socios		
			VII. Resultado del ejercicio		
			VIII. (Dividendo a cuenta)		
			IX. Otros instrumentos de patrimonio neto		
			<b>A-2) Ajustes por cambio de valor</b>		
			<b>A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos</b>		
			B) PASIVO NO CORRIENTE		
			I. Provisiones a largo plazo		
			II. Deudas a largo plazo		
			III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo		
			<b>IV. Pasivos por impuesto diferido</b>		
			V. Periodificaciones a largo plazo		
B) ACTIVO NO CORRIENTE			C) PASIVO CORRIENTE		
I. Activos no corrientes mantenidos para la venta			I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta		
II. Existencias			II. Provisiones a corto plazo		
<b>III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar</b>			III. Deudas a corto plazo		
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo			IV. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo		
V. Inversiones financieras a corto plazo			<b>V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar</b>		
VI. Periodificaciones a corto plazo			VI. Periodificaciones a corto plazo		
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes					
TOTAL ACTIVO			TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO		

Fuente: Elaboración propia a partir de los modelos del PGC 2007

## 2.9. Anotación obligatoria en la Memoria.

El PGC 2007 dicta, en su tercera parte “Cuentas Anuales”, en su apartado 12.1 de la Memoria, la obligación de dar una explicación de las diferencias surgidas y aplicadas en el ejercicio entre los ingresos y gastos contabilizados en el ejercicio y el resultado calculado fiscalmente. Deberá cumplimentarse una tabla como la especificada en el Plan.

Tabla 4: Conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la Base Imponible del Impuesto sobre Beneficios

	Cuenta de Pérdidas y Ganancias			Ingresos y Gastos directamente imputados al PN		
	Aumentos	Disminuciones		Aumentos	Disminuciones	
Saldo de Ingresos y Gastos del ejercicio	---	---	---	---	---	---
IS	---	---	---	---	---	---
Diferencias Permanentes	---	---	---	---	---	---
Diferencias Temporarias						
• Con origen en el ejercicio	---	---	---	---	---	---
• Con origen en ejercicios anteriores	---	---	---	---	---	---
Compensación bases imponibles negativas de ejercicios anteriores			(---)			
BI (Rdo. Fiscal)			---			

Fuente: PGC 2007, pp 175

Junto con el cuadro de conciliación, deberán detallarse las siguientes informaciones:

- a) Explicación y conciliación numérica entre el gasto/ingreso por impuestos sobre beneficios y el resultado de multiplicar los tipos de gravamen aplicables al total de ingresos y gastos reconocidos, diferenciando el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- b) Un desglose del gasto por impuesto sobre beneficios, diferenciando el impuesto corriente y el diferido, especificando si se imputa a resultados o al patrimonio neto.
- c) Explicación de los activos y los pasivos por impuesto diferido, naturaleza e importe.
- d) En el caso de los activos por impuesto diferido reconocidos, habrá que dar evidencia de su reversión en el futuro, para garantizar que se cumpla el principio de prudencia, así como la planificación fiscal de su reversión.
- e) Si se hubiesen aplicado deducciones fiscales que conllevaran comprometerse a cumplir unas condiciones, se especificarán junto con el importe y la naturaleza del incentivo fiscal. Si éstas se periodificasen, se distinguirá el importe imputado al ejercicio y pendiente de aplicar.
- f) Si no se hubiera registrado un activo por impuesto diferido, se indicará el importe y su plazo de aplicación.
- g) También deberán señalarse las diferencias permanentes aplicadas, determinando su importe y naturaleza.
- h) Si hubiese habido cambio en los tipos de gravamen, si esto hubiera tenido efecto en las cuentas anuales, se manifestará.

### TEMA 3. TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS PERMANENTES Y TEMPORARIAS SURGIDAS EN APLICACIÓN DE LA NORMA FORAL 2/2014.

Ya tenemos conocimiento teórico de cómo habrá que actuar ante las diferencias entre contabilidad y fiscalidad que puedan presentarse. A lo largo de este tema, se trabajarán varios artículos recogidos en la norma foral guipuzcoana y se tratará de darle una solución a cómo habrá que proceder para lograr la armonización del resultado contable con lo dispuesto por los criterios fiscales, y en caso necesario, realizar los ajustes necesarios y su registro contable.

La norma foral recoge un amplio abanico de artículos que definen el tratamiento fiscal del IS, en sus 134 artículos y disposiciones. A continuación se puede observar una lista de los artículos pertinentes de la norma foral 2/2014 del territorio histórico de Gipuzkoa que llevarían al surgimiento de diferencias de valoración contable y fiscal.

Concepto	Artículo	Trabajado
<b>Correcciones en Materia de Gastos</b>		
Amortizaciones:		
- Normas generales	16	✓
- Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias	17	✓
- Contratos de arrendamiento financiero y otros supuesto de cesión de uso de bienes	18	✓
- Inmovilizado intangible.	19	parcialmente
Libertad de amortización, amortización acelerada y amortización conjunta	20	✓
Pérdida por deterioro de valor de elementos patrimoniales: insolvencias	21	✓
Pérdida por deterioro de valor de elementos patrimoniales: depreciación de valores.	22	✓
Tratamiento fiscal del fondo de comercio financiero.	23	✓
Tratamiento fiscal de determinados intangibles de vida útil indefinida.	24	✓
Provisiones	25	✓
Aportaciones a sistemas de previsión social	26	parcialmente
Factor de agotamiento en actividades de minería	27	x
Factor de agotamiento en actividades de exploración, investigación y explotación de hidrocarburos	28	x
Obra benéfico-social de las Cajas de Ahorro	29	x
Gastos no deducibles	30	parcialmente
Normas especiales en materia de gastos	31	parcialmente
32		
<b>Correcciones en Materia de Ingresos</b>		
Eliminación de la doble imposición en dividendos y participaciones en beneficios	33	✓
Eliminación de la doble imposición en rentas obtenidas por la transmisión de la participación en entidades	34	✓
Rentas obtenidas por establecimientos permanentes	35	x
Reinversión de beneficios extraordinarios	36	✓
Reducción por explotación de propiedad intelectual o industrial	37	✓
Entidades parcialmente exentas	38	x
Otras correcciones en materia de ingresos	39	x
<b>Correcciones en materia de reglas de valoración y medidas antiabuso</b>		
Reglas de valoración: regla general y reglas especiales en los	40	parcialmente

supuestos de transmisiones lucrativas y operaciones societarias.		
Cambios de residencia y cese de establecimientos permanentes	41	×
Tratamiento de las operaciones entre personas o entidades vinculadas: reglas generales	42	✓
Tratamiento de las operaciones entre personas o entidades vinculadas: obligaciones de documentación	43	×
Tratamiento de las operaciones entre personas o entidades vinculadas: prestaciones de servicios intra-grupo y acuerdos de reparto de costes.	44	×
Tratamiento de las operaciones entre personas o entidades vinculadas: criterios de interpretación y normas de procedimiento	45	✓
Tratamiento de las operaciones entre personas o entidades vinculadas: régimen sancionador	46	×
Subcapitalización.	47	×
Inclusión en la base imponible de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes.	48	×
Operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales.	49	✓
Efectos de la sustitución del valor contable por el valor normal de mercado.	50	✓
<b>Correcciones en materia de aplicación del resultado</b>		
Compensación para fomentar la capitalización empresarial	51	✓
Reserva especial para nivelación de beneficios		
Reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva	52	✓
	53	✓
Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos	54	×
Compensación de bases imponibles negativas	55	✓

Para la realización de este trabajo, se han dejado de lado los regímenes especiales (título VI), así como algunos artículos para actividades especiales como son: minería, hidrocarburos, cajas de ahorro, empresas con establecimientos permanentes, subcapitalización o entidades parcialmente exentas.

Este capítulo está organizado de una forma similar a los apartados de la norma foral. Primero se presentan las correcciones en materia de gastos, en segundo lugar las correcciones en materia de ingresos, en tercer lugar las correcciones valorativas, en cuarto lugar las correcciones en materia de aplicación del resultado y por último, las deducciones que la norma fiscal permite en la cuota íntegra.

Los ajustes que surjan a raíz de la diferencia entre la forma de tratamiento contable y la que se señalan en la norma fiscal, se materializarán en diferencias permanentes (que no habrá que contabilizar), o en diferencias temporarias, que tendrán que verse reflejadas contablemente, como impuesto diferido.

### 3.1. CORRECCIONES EN MATERIA DE GASTOS

El primer bloque de correcciones abarca los gastos, recogidos en el Capítulo II de la norma foral. Las diferencias entre lo dictado por el Plan General Contable y la norma fiscal, llevará a la aparición de diferencias, temporarias o permanentes, que tendrán su impacto en el impuesto de sociedades.

### 3.1.1. Amortizaciones.

#### A. Normas Generales de diferencias temporarias por Amortización

Cuando la empresa no amortice según las tablas de Hacienda, es decir, que amortice según una vida útil diferente recogida en los artículos 17-20, se registrará contablemente una diferencia temporaria. Esto es así, ya que contabilidad y fiscalidad consideran la amortización como un gasto que es deducible, discrepando en el periodo de su imputación. Por tanto, los pasivos y activos reconocidos por esta diferencia temporaria revertirán en periodos subsiguientes.

Cuando la vida útil contable sea inferior a la establecida por Hacienda (y por consiguiente, el coeficiente contable es mayor que el máximo fiscal), surgirá un activo por impuesto diferido, ya que la propia Hacienda nos permite deducirnos un menor gasto que el registrado contablemente como amortización. Su importe será la diferencia de la cuota contable y fiscal multiplicado por el tipo de gravamen. Una vez se alcance el final de la vida útil contable, irá revertiendo por el tiempo que fiscalmente aún deba tributarse. Se contabilizará, por tanto, de la siguiente manera:

En el reconocimiento del activo por impuesto diferido:

\_\_\_\_\_  
(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles  
a (6301) Impuesto diferido

En la reversión del activo por impuesto diferido, cuando contablemente no se registre gasto, pero sea fiscalmente deducible:

(6301) Impuesto diferido \_\_\_\_\_  
a (4740) Activos por diferencias  
temporarias deducibles

Al contrario, cuando la vida útil atribuida contablemente sea mayor que el límite impuesto por los cuadros de Hacienda (el coeficiente de amortización contable es menor que el máximo fiscal), se podrá deducir un mayor importe como gasto en el ejercicio en cuestión, creándose así un pasivo por impuesto diferido. Una vez ya se haya alcanzado el final de la vida útil según Hacienda, pero contablemente se siguiese amortizando, revertirá el pasivo por impuesto diferido, anulando ese gasto por amortización. Se contabilizará, por tanto, de la siguiente manera:

En el reconocimiento del pasivo por impuesto diferido:

(6301) Impuesto diferido \_\_\_\_\_  
a (479) Pasivos por diferencias temporarias  
Imponibles

En la reversión del activo por impuesto diferido, cuando contablemente siga amortizando pero fiscalmente no:

(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles \_\_\_\_\_  
a (6301) Impuesto diferido

El caso específico de las empresas que apliquen las normas internacionales en lo referente a inmovilizados intangibles de vida útil indefinida, contemplarán las particularidades recogidas en el apartado anterior.

#### B. Inmovilizados materiales.

La NRV 2ª del PGC 2007, habla sobre los inmovilizados, y más concretamente, en su apartado 2.1., sobre las amortizaciones: “Las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos”. A estos efectos, no se especifica la vida útil correspondiente a cada tipo de elemento, quedando en manos de los expertos la valoración de dicha vida útil.

Por otro lado, el artículo 16 de la Norma Foral 2/2014, aunque concuerda en que será deducible la cantidad imputada como concepto de amortización que corresponda con su depreciación efectiva, en el apartado 2º especifica que deberá aplicarse lo dispuesto en las normas 17, 18 y 19, que hacen referencia a los límites o coeficientes máximos y mínimos deducibles anualmente, o en su defecto, si no concordase con éstos, habría que ajustar un plan formulado por el contribuyente, que deberá ser aceptado por la Hacienda.

En el artículo 17º de la norma, encontramos el cuadro con los coeficientes máximos anuales de amortización para el inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, además de otras especificaciones a las que la empresa podrá acogerse, que podría suponer una diferencia de valoración respecto a la amortización contable:

- a) Si la empresa se acogiese a un método de amortización con cuota decreciente a lo largo de su vida útil, podrá deducirse por amortización el doble del coeficiente de tablas el primer año y el coeficiente multiplicado por 1,5 en el segundo año como máximo. A partir del tercer año, el máximo a deducir serán los coeficientes de la tabla del artículo 17. (Art. 17.2. NF 2/2014).
- b) Cuando se amorticen elementos que se hayan adquirido usados, se podrá aplicar un coeficiente máximo hasta el doble de los que aparecen en la tabla, reduciéndose el periodo máximo de amortización a la mitad de lo que establece la norma 17.6. (Art. 17.3. NF 2/2014)
- c) Por lo general, los inmovilizados materiales tendrán un periodo máximo de amortización de 15 años, los inmuebles de 50 años y los buques y aeronaves de 25 años. Esto es así si la empresa utilizase una vida útil superior a la indicada por los coeficientes en tablas. (Art. 17.6. NF 2/2014). El coeficiente que tenemos como resultado, es el mínimo de amortización permitido por Hacienda.
- d) En lo referente a vehículos y elementos de transporte, se seguirá lo dispuesto por los artículos 31.3 o 31.4. (art. 17.7 NF 2/2014). Trataré posteriormente estos supuestos, en el apartado 3.1.4 de este trabajo.



### C. Inmovilizados intangibles

El PGC 2007, en su NRV 5º, apartado 2, indica que será la empresa quién contemplará si el inmovilizado intangible cuenta con una vida útil definida o indefinida, amortizándose únicamente aquellos intangibles con vida útil definida. Esta norma contable, sin embargo, ha sido invalidada con la modificación realizada en el Código de Comercio por la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas, del 21 de julio de 2015. En su disposición final primera, apartado cuarto, se establece lo siguiente:

“Los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida. Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente” (Sec.I., pp.60353).

Es decir, que los inmovilizados intangibles obligatoriamente deberán amortizar ya que se considera que tienen una vida útil definida. Si ésta no se puede estimar de forma fiable, deberá amortizarse en diez años. Esto será de obligado cumplimiento ya que el Código de Comercio es una norma impositiva con rango superior al Plan Contable, por lo que prima sobre ella.

Sin embargo, aquellas sociedades que apliquen la normalización internacional, tal como son las entidades que coticen en bolsa y las que consoliden, deberán cumplir las normas NIC-NIIF, más específicamente en lo referido a inmovilizado intangible, la NIC 38. Esta norma es similar a la recogida en el PGC 2007, ya que debido a la armonización internacional, varias de las normas de valoración se ajustan a las normas internacionales. En este aspecto, los inmovilizados intangibles deberán amortizarse cuando tengan una vida útil definida. Aquellos que no la tengan, no amortizarán, aunque sí podrán reconocerse los deterioros de valor. En cada ejercicio, la norma también indica que deberá revisarse en cada ejercicio si su vida útil sigue siendo indefinida.

#### ***Inmovilizados intangibles con vida útil definida***

No se establece una regla exacta de a cuánto ascendería la vida útil de aquellos elementos que la tuvieran, aunque en la NRV 6º del PGC 2007, se limita a un máximo de 5 años la vida útil de los gastos activados como investigación y desarrollo, aplicándose los mismos criterios de amortización a las aplicaciones informáticas. En los casos de propiedad industrial y derechos de traspaso, se indica que deberán amortizarse, pero no se especifica a cuánto ascendería su vida útil, quedando en manos de los expertos contables su valoración.

A su vez, la NF 2/2014, recoge en su artículo 20 que el máximo a deducirse por amortización en el ejercicio será del 20% de su importe, siempre y cuando se cumplan las condiciones que se especifican en el apartado 1º: se adquieran a título oneroso y que el adquirente y transmitente no formen grupo. Si no se cumpliese el segundo caso, la deducción se hará respecto al precio de adquisición de la transmitente cuando lo hubiera adquirido de un tercero o persona/entidad no vinculada. En el caso de

aplicaciones informáticas, se limita la vida útil a un plazo comprendido entre dos y cinco años.

### ***Inmovilizados intangibles que no pueda estimar su vida útil de forma fiable***

#### **Norma General.**

Con la aprobación de la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas, del 21 de julio de 2015, todo inmovilizado que no pueda estimar su vida útil de forma fiable, deberá amortizar por 10 años, por lo que se registrará un gasto contable del 10%.

La norma fiscal, por su parte, en su artículo 25 permite una deducción de un máximo del 12,5% anual de su valor, siempre que se cumplan las mismas condiciones mencionadas por el artículo 20 en su apartado primero.

En este aspecto, la sociedad podrá optar por deducirse un 2,5% adicional del gasto contabilizado, surgiendo así un pasivo por impuesto diferido que deberá revertir en el futuro que alterará la BI. En caso de no interesarle esa deducción adicional, no procederá ningún ajuste extracontable.

#### **Sociedades que apliquen la normativa internacional.**

La NIC 38 es la que recoge que no procederá la amortización de un activo intangible con vida útil indefinida, aunque sí podrá deteriorarse.

La norma fiscal, sin embargo, permite en su artículo 25 deducirse un importe máximo del 12,5% anual del valor de estos inmovilizados, incluido el Fondo de Comercio. Como es una ventaja fiscal que contablemente no tiene registro como gasto, se deberá realizar un ajuste extracontable por una diferencia temporaria imponible, en cada uno de los ejercicios que se deduzca. El pasivo que se cree permanecerá en balance junto con el inmovilizado hasta que éste se dé de baja, se transmita o compense un deterioro de valor.

Cuando el elemento que se hubiese acogido en ejercicios previos a esta deducción depreciara su valor, se revertirá el pasivo por diferencias temporarias imponibles que se hubiera registrado hasta el importe de la depreciación multiplicado por el tipo de gravamen. Con esto, lo que se pretende es que el contribuyente no se deduzca el importe del que se había beneficiado fiscalmente en ejercicios anteriores.

<u>(690x) Pérdidas por deterioro de Inmovilizado intangible</u>	<u>a (290x) Deterioro de valor de inmovilizado intangible</u>
<i>Valoración: depreciación</i>	

<u>(479) Pasivo por DT imponibles</u>	<u>a (6301) Impuesto diferido</u>
<i>Valoración: depreciación x tipo de gravamen (máximo: pasivo por diferencia temporaria imponible recogido en el balance).</i>	

En el momento de la transmisión del elemento que haya aplicado la deducción planteada por la normativa fiscal, se procederá a la baja del elemento del balance, con

la consiguiente reversión total del pasivo fiscal, procediéndose a la integración en la BI de las ventajas fiscales que había disfrutado en ejercicios previos.

Si en un ejercicio, se considerase que la vida útil pasara de indefinida a ser definida, se deberá revertir el pasivo por diferencia temporaria imponible por su importe completo registrado en balance, procediendo a la amortización del elemento, atendiendo a las normas de cambios en la estimación contable.

#### D. Contratos de arrendamiento financiero.

La norma foral permite, en su artículo 18, una mayor deducción por amortización de un elemento adquirido mediante arrendamiento financiero. Para ello, deberán cumplirse las condiciones que se recogen en su apartado primero, que corresponde a lo que fiscalmente se entiende por arrendamiento financiero:

- *que el objeto del contrato sea la cesión del uso de un bien (mueble o inmueble) a cambio de una contraprestación,*
- *que sea utilizado por el usuario únicamente para su explotación económica y*
- *que al término del contrato se pueda ejercer la opción de compra (independientemente de si al finalizar el contrato se ejerza dicha opción),*
- *tener una duración mínima (por norma general 2 años en caso de bienes muebles y 10 en inmuebles o establecimientos industriales),*
- *deberá aparecer diferenciadas la parte de la recuperación del coste del bien y la carga financiera en el contrato, y por último,*
- *que la parte de las cuotas que corresponde a la recuperación del coste del bien deberán ser constantes o crecientes a lo largo del periodo.*

La empresa podrá optar, indistintamente, entre la opción planteada en su apartado tercero, referente a una mayor deducción por amortización, o la recogida en su apartado sexto, según el cual sólo se deducirán las cuotas de amortización, siguiendo las reglas generales de amortización. En cualquiera de los dos casos, tal como señala el art. 18.4, la carga financiera será deducible fiscalmente. La diferencia, por tanto, radicará en la deducción de la amortización, mayor en el primer caso.

El régimen especial que se contempla en el artículo 18, generará ajustes extracontables diferentes a lo explicado hasta ahora, teniendo las siguientes características:

- La parte a deducir serán las cuotas satisfechas en el ejercicio relativas a la recuperación del coste del bien. Es decir, la amortización del préstamo.
- Cuando el objeto del contrato esté compuesto en parte por elementos no amortizables, sólo podrá deducirse la recuperación del coste correspondiente al elemento susceptible de amortización.
- Se podrá deducir hasta el límite del doble del coeficiente de las tablas de amortización del artículo 17 por el importe del elemento amortizable. Si se excediera este límite, el exceso podrá ser deducido en periodos impositivos sucesivos, surgiendo en este caso un activo por deducciones pendientes de aplicar (art. 18.3).

Para una mejor comprensión de la teoría, vamos a ver su aplicación mediante un ejemplo.

\* \* \*

**Ejemplo 1.** La empresa X firma un contrato de arrendamiento con opción de compra de un equipo informático:

- ✓ Valor actual: 5.000 euros
- ✓ Interés: 2% semestral
- ✓ Duración del contrato: 2 años
- ✓ Pago semestral (sin IVA): 1.278,05 € (sistema francés)
- ✓ Opción de compra a ejercer al final del periodo: misma cuota semestral.
- ✓ Pago de la primera cuota en la fecha de formalización del contrato (01/01/2016).
- ✓ Tipo de gravamen (IS): 24%

VENCIMIENTO	COSTE	CARGA FINANCIERA	TOTAL	Pte. Amortizar
01/01/2016	1.287,37	0	1.287,37	3.712,63
01/07/2016	1.213,12	74,25	1.287,37	2.499,51
01/01/2017	1.237,38	49,99	1.287,37	1.262,13
01/07/2017	1.262,13	25,24	1.287,37	0
	5.000	149,49	5.149,49	

Contabilización de la amortización en cada uno de los años de vida útil del inmovilizado:

1.666,67 (681) Amortización inm.mat. a (2817) Amortización acumulada de elementos informáticos  
 $(5.000 \times 0,3333)$   
 1.666,67

Tratamiento fiscal

Año 1.

- ✓ Recuperación del coste (cuotas satisfechas):  $1.287,37 + 1.213,12 = 2.500,49$
- ✓ Coeficiente máximo deducible:  $2 \times 33,33\% = 66,66\%$ .
- ✓ Deducción máxima:  $5.000 \times 0,6666 = 3.333,33 \text{ €}$
- ✓ Importe no deducible: Como el máximo a deducir es superior a la recuperación del coste, puede deducirse por el total.
- ✓ Por tanto, el primer año podrá deducirse la diferencia (deducción fiscal – amortización contabilizada):  $2.500,49 - 1.666,67 = 833,82 \text{ €}$

Fiscalmente podemos deducirnos un importe mayor que el contabilizado por amortización del elemento, registrándose un gasto por impuesto diferido con contrapartida de un pasivo, que revertirá cuando haya finalizado el contrato.

200,12 (6301) Impuesto diferido a (479) Pasivos por DT imponible 200,12  
 $(833,82 \times 0,24)$

Año 2.

- ✓ Recuperación del coste (cuotas satisfechas):  $1.237,38 + 1.262,13 = 2.499,51$

- ✓ Coeficiente máximo deducible:  $2 \times 33,33\% = 66,66 \%$ .
- ✓ Deducción máxima:  $5.000 \times 0,6666 = 3.333,33 \text{ €}$
- ✓ Importe no deducible: Como el máximo a deducir es superior a la recuperación del coste, puede deducirse por el total.
- ✓ Por tanto, el primer año podrá deducirse la diferencia (deducción fiscal – amortización contabilizada):  $2.499,51 - 1.666,67 = 832,84 \text{ €}$

199,88 (6301) Impuesto diferido (832,84 x 0,24)	a	(479) Pasivos por DT imponible	199,88
--	---	--------------------------------	--------

### Año 3.

Como el contrato de arrendamiento financiero ya ha acabado, habrá que revertir el pasivo creado. Por tanto, ahora que sigue amortizando contablemente, fiscalmente no será posible su deducción, ya que optar por esta opción indica que se adelanta la deducción por el impuesto. Se saldará el pasivo:

400 (479) Pasivos por DT imponibles	a	(6301) Impuesto diferido	400
-------------------------------------	---	--------------------------	-----

\* \* \*

Cuando el elemento arrendado quede inutilizable por causas fortuitas o no imputables al contribuyente, el artículo 18.8. señala que la pérdida extraordinaria contabilizada al dar de baja el elemento no podrá deducirse de la BI. En este caso, se procederá a realizar un ajuste positivo en la BI por diferencia permanente por el gasto extraordinario contabilizado.

Además de poder aplicar el método de deducción de la recuperación del coste, los elementos obtenidos por cesión, también podrán aplicar la libertad de amortización (art.19.4).

### E. Casos especiales de amortización

#### 1. Libertad de amortización

Algunos elementos podrán aplicar la libertad de amortización, es decir, que podrán deducir la totalidad del importe del inmovilizado amortizable, en el ejercicio en el que haya sido adquirido. En el artículo 21.1 de la norma foral se especifican qué elementos podrán aplicar la libertad de amortización:

- a) Inmovilizados materiales e inmateriales por valor menor de 1.500 €
- b) Inmovilizados materiales nuevos adquiridos o construidos por la empresa (microempresas y pequeñas empresas).
- c) Elementos afectos a actividades de I+D (excluidos edificios)
- d) Investigación y Desarrollo, gastos activados como inmovilizado intangible
- e) Inmovilizado material afecto a reducción y corrección del impacto contaminante o relacionados a limpieza de suelos contaminados

Como hablamos de una diferencia en la valoración contable y fiscal según su imputación temporal, se generan diferencias temporarias, que al permitir que se deduzca de forma más rápida, provocará el registro de un pasivo por impuesto diferido. En los ejercicios en los que se contabilice el gasto por amortización, se

revertirá el pasivo ya que fiscalmente ya no tiene derecho a deducción. Al mismo tiempo, si se diese de baja el elemento, procederá la reversión por el pasivo que desapareciera del balance. Por tanto, se contabilizará de la siguiente manera:

En el ejercicio en el que se aplique la deducción: se reconocerá un pasivo por impuesto diferido.

(6301) Impuesto diferido                      a (479) Pasivos por DT imponibles  
*Importe = (VNC – VNF) · tipo de gravamen*

En ejercicios subsiguientes hasta finalizar la vida útil del inmovilizado: se revertirá el pasivo, por la variación de la diferencia temporaria imponible respecto a la del ejercicio previo.

(479) Pasivos por DT imponibles                      a (6301) Impuesto diferido

\* \* \*

**Ejemplo 2.** Adquirimos un elemento por valor de 30.000 euros, amortizable en 3 años, amortización lineal.

Año	VC (cierre)	VF (cierre)	DT imponible	Variación DT	Pasivo por impuesto diferido	Reversión pasivo
1	20.000	0	20.000	20.000	4.800	+4.800
2	10.000	0	10.000	-10.000	2.400	-2.400
3	0	0	0	-10.000	0	-2.400

Ejercicio 1:

10.000 (681)Amortización inm.mat.                      a (281) Amort. Acum. Inm. Mat                      10.000  
4.800 (6301)Impuesto diferido                      a (479) Pasivo por DT imponible                      4.800

Importe en balance del Pasivo por DT imponible: 4.800

Ejercicios 2 y 3:

10.000 (681)Amortización inm.mat.                      a (281) Amort. Acum. Inm. Mat                      10.000  
2.400 (479) Pasivo por DT imponible                      a (6301) Impuesto diferido                      2.400

Importe en balance del Pasivo por DT imponible, ejercicio 2: 2.400

Importe en balance del Pasivo por DT imponible, ejercicio 3: 0

\* \* \*

## 2. Amortización acelerada

A su vez, las empresas medianas podrán aplicar una amortización acelerada por los elementos de inmovilizado material nuevos, pudiendo deducirse un 1,5 multiplicado por el coeficiente máximo de las tablas. (art 21.2)

## 3. Amortización conjunta

En el caso de las microempresas, podrán deducirse por amortización conjunta anualmente hasta un 25% del valor neto fiscal de los inmovilizados materiales, intangibles e inversiones inmobiliarias amortizables.

Esta opción será incompatible con la libertad de amortización y la deducción de las pérdidas por deterioro de los elementos amortizados conjuntamente.

#### 4. Excepciones

La norma foral recoge algunas excepciones que no podrán aplicar las opciones comentadas en su artículo 21.4.

### **3.1.2. Pérdidas por Deterioro.**

La NRV 9ª del PGC habla sobre los instrumentos financieros. Dentro del abanico de elementos que se recogen, la norma fiscal 2/2014 hace referencia a las insolvencias y a la depreciación de valores en sus artículos 22 y 23, los cuales tras analizarlos, veremos que la valoración de los deterioros que puedan surgir en dichos elementos pueda no coincidir contable y fiscalmente, produciéndose diferencias a tratar.

#### **Pérdidas por deterioro de créditos comerciales**

En lo referente a estos deterioros, la norma contable dicta lo siguiente:

“Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un crédito (...) se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial y que ocasionen una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, que pueden venir motivados por la insolvencia del deudor” (PGC 2007, NRV 9ª).

Más adelante, en la NRV 14ª, se expone:

“Cuando existan dudas relativas al cobro de un importe previamente reconocido como ingresos por venta o prestación de servicios, la cantidad cuyo cobro se estime como improbable se registrará como un gasto por corrección de valor por deterioro” (PGC 2007, NRV 14ª).

Por tanto, atendiendo a las normas contables, y cumpliendo con el principio de prudencia, se reconocerá un deterioro cuando haya indicios de la pérdida de valor.

Sin embargo, la Norma Foral es más estricta al respecto. Deben concurrir algunas de las situaciones que se listan en el Artículo 22.1 para que sea deducible: que hayan transcurrido un mínimo de 6 meses desde el vencimiento del pago, que el deudor esté en situación de concurso, que éste o cualquiera de sus administradores o representantes esté procesado por el delito de alzamiento de bienes o que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral.

En este caso, se reconocerá como una diferencia temporaria positiva cuando se estime que las situaciones puedan concurrir en el periodo subsiguiente, procediendo entonces a deducirse dicha pérdida. Se creará, al cierre del ejercicio, un activo por impuesto diferido por el importe del deterioro multiplicado por el tipo de gravamen aplicable.

---

(4740) Activo por DT deducibles

---

a (6301) Impuesto diferido

En el ejercicio que ciertamente se cumplan con las condiciones mencionadas, revertirá el activo por impuesto diferido, deduciéndose de la BI de dicho ejercicio el gasto que en el ejercicio anterior no se pudo.

(6301) Impuesto diferido a (4740) Activo por DT deducibles

No obstante, cuando concurra alguno de los supuestos que se recogen en el siguiente artículo de la NF 2/2014, art. 22.2, se considerará una diferencia permanente positiva, bien porque no haya evidencia suficiente para declararlo como insolvente o porque los créditos estén garantizados con una compensación o retribución de terceros. Por tanto, a no ser que medie certeza o la improbabilidad de cobro, no podrá deducirse el gasto. En este caso, no habría que registrar ningún impuesto diferido. Se realizaría un ajuste positivo en la BI por la diferencia permanente.

Las microempresas y PYMEs, fiscalmente podrán deducirse hasta un 1% sobre el saldo de deudores que tengan al cierre del periodo impositivo (excluyendo de dicho importe los deudores sobre los que se reconoce la pérdida). Este caso, se tratará como una diferencia permanente, por la cantidad que exceda del cálculo.

#### **Pérdidas por deterioro de valores**

La otra pérdida contemplada en la norma foral son las producidas por la depreciación de valores. A este respecto, cabe señalar que la normativa guipuzcoana ha mantenido la deducibilidad de este gasto para el ejercicio 2015 y de momento para el ejercicio 2016. A nivel nacional, con la aprobación de la Ley 27/2014 del IS se postergó su deducibilidad, hasta la transmisión o baja de los valores objeto del deterioro, produciéndose una diferencia temporaria. Por lo tanto, este gasto es una ventaja contemplada en el ámbito guipuzcoano.

Vamos a referenciar tres escenarios.

En primer lugar tenemos las participaciones en el capital de entidades que no cotizan en mercados regulados y las participaciones en entidades de grupo, multigrupo o asociadas que sí cotizan.

El PGC, en su NRV 9º apartado 2.5., señala que las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo o asociadas, tendrán que contabilizar el deterioro de las participaciones a cierre del ejercicio cuando exista evidencia de que el valor contable no será recuperable. El importe del deterioro será la diferencia entre el valor en libros y el importe recuperable. Este importe recuperable será, salvo mejor evidencia, el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración, que correspondan a elementos identificables en el balance de la participada. Es decir, habrá que comparar el patrimonio neto de la entidad participada a inicio y cierre del ejercicio, así como la de las plusvalías tácitas, proporcional a la participación que se tenga en la entidad,



obteniendo así su variación. Si el importe recuperable fuera inferior al valor en libros, se procederá a su deterioro.

La norma fiscal, sin embargo, indica que la pérdida por deterioro será deducible hasta un límite. Este será la variación que hubieran tenido los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio, proporcional a la participación que el contribuyente tuviera en dicha entidad.

Como puede apreciarse, difieren en que la norma contable toma en cuenta las plusvalías tácitas, mientras que fiscalmente, en el caso general, no. Debido a ello, surgen diferencias temporarias deducibles, debiendo contabilizarse un activo por impuesto diferido por la el exceso que sobrepase al límite del deterioro permitido a deducir fiscalmente, que revertirá en ejercicios posteriores.

En segundo lugar tenemos las participaciones de al menos un 5% en el capital de entidades de grupo, multigrupo o asociadas o las que tengan mínimo de un 3% en acciones que coticen en un mercado secundario organizado. En este caso, la norma fiscal sí coincide con lo dictado por la norma contable, por lo que no surgirán diferencias.

Por último, tenemos las inversiones mantenidas hasta su vencimiento, incluyéndose entre ellas los valores representativos de deuda que coticen en un mercado regulado. El PGC en su NRV 9º, apartado 2.2.3. indica que el deterioro se calculará por la diferencia entre el valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivo futuros que se estima van a generar, descontados al tipo de interés efectivo calculado en el momento de su reconocimiento inicial; o en su caso, siempre que sea fiable, por su valor de mercado en el momento del cierre.

A este respecto, la norma fiscal, en el artículo 23.7, indica que la pérdida por deterioro será deducible con el límite de la pérdida global. Esto significa que los instrumentos patrimoniales del mismo tipo se sumarán en su conjunto y únicamente podrá deducirse la variación surgida para dicho conjunto. Es decir, en este caso, en la variación puede haber tanto pérdidas como plusvalías, por lo que la variación sería menor que el gasto por deterioro contabilizado. Vamos a verlo mediante un ejemplo sencillo:

**Ejemplo 3.** Imaginemos que la sociedad W tiene valores representativos de deuda de tres sociedades diferentes, cuyos valores contables e importes recuperables se recogen en la siguiente tabla:

	Valor contable	Importe recuperable	Deterioro Global = Deterioro fiscal	Deterioro contabilizado	Diferencia temporaria deducible
Sociedad X	36.159,6	34.794,64		1.364,96	
Sociedad Y	10.216,9	12.478		Plusvalía	
Sociedad Z	8.645,02	8.167,2		477,82	
	55.021,52	55.439,84	418,32	1.842,78	1.424,46

Como podemos ver, en la contabilidad se han registrado pérdidas por deterioro por un importe de 1.842,78 euros. La norma fiscal los indica, sin embargo, que sólo podrá deducirse el deterioro global, que será la variación negativa sufrida por el conjunto de los valores representativos de deuda, 418,32 euros. La diferencia de los dos importes conllevará la creación de un activo por diferencias temporarias imponibles (multiplicado por el tipo de gravamen correspondiente) que irá revertiendo en ejercicios posteriores, cuando proceda la baja o se revierta el deterioro.

Cabe señalar que la norma fiscal indica en el apartado tercero del artículo 23 que las pérdidas por deterioro de participaciones en el capital de entidades residentes en paraísos fiscales, salvo que consoliden cuentas con la entidad residente que realiza el deterioro, no serán deducibles, por lo que surgirá un activo por diferencias temporarias que revertirá cuando se dé de baja el elemento o cuando desaparezca el deterioro.

### **3.1.3. Provisiones.**

En su NRV 15ª, el PGC indica que la empresa deberá reconocer como provisiones pasivos que resulten indeterminados respecto a su importe exacto en la fecha de su cancelación. Es decir, la contabilidad indica que ante provisiones de posibles obligaciones presentes que conlleven pagos futuros, se deberá proceder a dotar una provisión, ya sea por disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita frente a terceros.

La valoración inicial de estas provisiones será por su valor actual, pero en caso de las provisiones cuya obligación sea a largo plazo, se ajustará su valor posteriormente, con cargo a una cuenta de gasto financiero.

Sin embargo, la norma fiscal considera que no todas las provisiones son deducibles. En su artículo 26, en el apartado primero, señala una lista de provisiones que no serán deducibles:

- a) Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas
- b) Los relativos a retribuciones a largo plazo al personal
- c) Concernientes a costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos
- d) Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas
- e) Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas
- f) Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, tanto si se satisface en efectivo o mediante la entrega de dichos instrumentos
- g) Las dotaciones a provisiones relativas a gastos o pérdidas que no tengan la consideración de deducibles.

Tampoco podrán deducirse los gastos financieros derivados de los ajustes de valor de las provisiones que indica la norma contable, de aquellas provisiones no deducibles (art. 26.7).

Por tanto, estamos ante casos en los que el gasto por provisión fiscalmente no podrá integrarse en la BI. Dependiendo de la finalidad de la provisión, se tratará de una diferencia temporaria o permanente.

En el apartado tercero del mismo artículo se indica que “los gastos que, no hubieran resultado fiscalmente deducibles, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad”. Esto será así, cuando efectivamente, el gasto sea deducible fiscalmente. Hablaremos en este caso, de diferencias temporarias.

En el periodo impositivo en el que se registre la provisión, se creará un activo por diferencias temporarias deducibles:

(6XX) Gto. por provisión	a (14X) Provisiones a LP
(4740) Activo por DT deducibles	a (6301) Impuesto diferido

Este activo revertirá en el periodo impositivo en el que se aplique la provisión para su finalidad

(14X) Provisiones a LP	a (57) Tesorería
(6301) Impuesto diferido	a (4740) Activos por DT .deducibles

Al contrario, si el gasto por el que se está dotando la provisión no fuera deducible (por ejemplo, una provisión por una multa que se prevé tener que pagar en un futuro), se tratará como una diferencia permanente positiva, con su consiguiente ajuste positivo en la BI, sin registro de impuestos diferidos.

#### **Excepciones a la no deducibilidad de los gastos por provisión:**

En el artículo 26, en su segundo apartado, se permite la deducción por la provisión dotada por actuaciones medioambientales, siempre que el contribuyente realice un plan formulado y sea aceptado por la Administración tributaria.

En el artículo 27 se declara que las contribuciones o aportaciones que la empresa realice a planes de pensiones o a sistemas de previsión social, serán deducibles fiscalmente.

Por tanto, en estos dos casos, no procederá ningún ajuste, ya que el gasto registrado en pérdidas y ganancias es aceptado fiscalmente.

#### **Reversión de la provisión por no aplicación a su finalidad:**

Cuando en el periodo de su dotación el gasto por provisión **no** hubiese sido deducible fiscalmente y se eliminara la provisión **con** abono a una cuenta de ingresos, el artículo 39.6 de la norma foral indica que no se integrará en la BI este ingreso. Si se

hubiera contabilizado como diferencia temporaria, revertirá el activo por impuesto diferido. Si se tratara de una diferencia permanente, se realizará un ajuste negativo directamente en la BI.

Cuando en el periodo de su dotación el gasto por provisión **sí** hubiese sido deducible fiscalmente y se eliminara la provisión **sin** abono a una cuenta de ingresos, el artículo 54.8 de la norma foral indica que deberá integrarse en la BI el importe de la provisión como un ajuste positivo. Se tratará de una diferencia permanente.

#### **3.1.4. Gastos no deducibles**

La norma foral, en su artículo 31, recoge varios gastos contables que fiscalmente no son deducibles en la BI. Se procederá a hacer un ajuste positivo en dicha BI, ya que hablamos de diferencias permanentes que sólo afectan en el ejercicio en el que se registra el gasto contablemente, no teniendo incidencia futura. Algunos de los gastos más habituales que se mencionan en dicho artículo son:

- a) El gasto por **IS**
- b) Gastos por **multas** o **sanciones** penales y administrativas, y los **recargos** por impagos o pagos fuera de plazo.
- c) **Donativos y liberalidades**. Los gastos de Relaciones Públicas no se consideran dentro de este concepto, ni aquellos regalos o premios entregados al personal o para promocionar ventas, aunque serán deducibles hasta cierto límite:
  - a. Los gastos por RRPP por restauración, hostelería, viajes y desplazamientos, serán deducibles un 50%, con un límite del 5% del volumen de operaciones.
  - b. Regalos y obsequios, serán deducibles hasta un límite de 300 €/persona, siempre que se tenga documentada la identidad del beneficiado.
- d) Las **dotaciones** que la empresa realice internamente como **provisiones o fondos internos de pensiones**.
- e) Gastos por los servicios obtenidos (directa o indirectamente) por **entidades residentes en paraísos fiscales**, o los pagados a través de ellos. Serán deducibles si se demuestra que la transacción o la operación se ha realizado efectivamente.
- f) Gastos de **elementos de transporte**. A este respecto, la norma indica una serie de elementos de transporte que no tendrán límite en la deducibilidad de los gastos relacionados con la adquisición, arrendamiento, reparación, mantenimiento, depreciación o cualquier otro gasto (artículos 31.3.e) y 31.4. tercer párrafo). Salvo éstos, los demás elementos de transporte podrán deducir sus gastos hasta cierto importe.

A continuación, debido a la incidencia que tiene este apartado en la norma, se procede a una explicación más detallada, con un ejemplo numérico para su mejor interpretación:

## GASTOS DE ELEMENTOS DE TRANSPORTE.

Serán deducibles los gastos, tal como se recoge en el apartado e) del artículo 31, tercer apartado, de los vehículos utilizados para las siguientes actividades:

- a) El transporte de mercancías (vehículos mixtos)
- b) El transporte de viajeros con contraprestación
- c) La realización de pruebas, ensayos, demostraciones por parte de los fabricantes o en la promoción de ventas
- d) Enseñanza de conducción, mediante contraprestación
- e) Servicios de vigilancia
- f) Actividad habitual de alquiler mediante contraprestación

A su vez, tal como se indica en el apartado cuarto del mismo artículo, las embarcaciones o buques de recreo o de deportes náuticos o aeronaves, podrán deducirse sus gastos siempre que se acredite que éstos son utilizados en la explotación de su actividad de forma continuada y se dispone de medios materiales y humanos para ejercer dicha actividad.

Respecto a los vehículos automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas, tendrán los siguientes límites para su deducibilidad:

- a) El 50% de los gastos, siempre que no supere los siguientes límites:
  - a. Para gastos por adquisición, arrendamiento, mantenimiento, reparación y depreciación, se deducirá la cantidad menor entre: 2.500 euros y el 50% del coeficiente de amortización multiplicado por 25.000 euros.
  - b. Otros gastos por su utilización: máximo 3.000 euros.
- b) Cuando se demuestre que el elemento se utiliza exclusivamente en la actividad económica, los gastos contemplados en la letra a) tendrán un límite máximo del doble.
- c) Cuando el elemento se utilice por un representante o comercial en sus desplazamientos profesionales, los gastos por la utilización se deducirán la cantidad menor entre: 5.000 euros y el coeficiente de amortización multiplicado por 25.000 euros. Si son utilizados por una persona vinculada, corresponderá lo establecido en la letra a)
- d) Si una misma persona utiliza más de un elemento simultáneamente, los límites se aplicaran por persona y año.

Cuando se proceda a la transmisión o baja del elemento, para calcular la renta derivada de la venta, se tomará en cuenta el precio de adquisición (o coste de producción) – amortizaciones deducidas (que dependerá del epígrafe en el que se encuentre). Podrán darse dos posibles resultados:

- i. Pérdida.
  - a. En el caso a), será deducible hasta el límite del:  $50\% \times 25.000 - \text{amortización deducida}$
  - b. En el caso b), será deducible hasta el límite del:  $25.000 - \text{amortización deducida}$

- ii. Beneficio. Será deducible la parte correspondiente a la corrección monetaria de las rentas positivas, hasta los siguientes límites:
  - a. En el caso a):  $50\% \times 25.000$  – amortización deducida
  - b. En el caso b):  $25.000$  – amortización deducida

La parte que supere estos límites, será tratada como una diferencia permanente, procediendo a realizar un ajuste positivo en la BI por el exceso de los gastos.

Respecto a los gastos de embarcaciones o buques de recreo o de deportes náuticos y de aeronaves, éstos no podrán deducirse. Se realizará un ajuste positivo en la BI por la totalidad de los gastos. Solo cuando se demuestre que estos elementos están afectos exclusivamente a la actividad, podrán deducirse con el límite de la cantidad que haría que la BI fuera nula.

\* \* \*

**Ejemplo 4.** A fecha 1/1/2016, la empresa X compró un vehículo de turismo por un importe de 30.000 euros, que al no estar exclusivamente afecto a la actividad, deberá proceder a cumplir con las limitaciones del apartado a). El coeficiente de amortización optado por el experto contable es el mismo de las tablas de Hacienda: 20%.

Anualmente se procederá a la contabilización de la amortización:

6.000 (6818) Amortización elementos de transporte  $30.000 \cdot 0,20$	a (2818) amortización acumulada de elementos de transporte  6.000
---	--

Como coincide con el máximo previsto por hacienda, no existen diferencias temporarias. Sin embargo, el máximo por el que se puede deducir por el concepto de depreciación (amortización) será el 50% del gasto, con un límite:

- ✓ Deducción posible:  $6.000 \times 0,5 = 3.000$
- ✓ Límite, menor entre:
  - 2.500
  - $0,5 \times 0,2 \times 25.000 = 2.500$

Por tanto, se procederá a realizar un ajuste positivo por diferencia permanente, en la BI de:  $6.000 - 2.500 = 3.500$  €

Referente a los gastos por utilización, se ha contabilizado entre gasolina y peaje, un total de 4.358 euros. Según la norma fiscal, sólo se podrá deducirse 3.000 euros, por lo que deberá procederse con otro ajuste positivo en la BI por la diferencia permanente de 1.358 €.

\* \*

Imaginemos que en su tercer año de vida, a 1/7/2016, se opta por vender el elemento por un importe de 10.000€ (más IVA). Supongamos que lo cobra al contado. El asiento por la venta sería:

15.000 (2818) Amortización acumulada elem. Transp.		
12.100 (572) Bancos	a (218) Elementos de transporte	30.000
5.000 (671) Pérdidas procedentes de inmovilizado material	a (477) HP. IVA rep.	2.100

La norma fiscal nos dice que:

“Cuando se proceda a la transmisión o baja del elemento, para calcular la renta derivada de la venta, se tomará en cuenta el precio de adquisición (o coste de producción) – amortizaciones deducidas.

En caso de pérdida. En el caso a), será deducible hasta el límite del:  $50\% \times 25.000 - \text{amortización deducida}$ ”

- ✓ Renta derivada de la transmisión (s/ Hacienda):  $10.000 - [30.000 - (2.500 \times 2,5)] = 10.000 - 23.750 = - 13.750 \text{ €}$
- ✓ Límite a deducir:  $25.000 \times 0,5 - (2.500 \times 2,5) = 6.250 \text{ €}$

Como la pérdida contabilizada (5.000) no sobrepasa el límite calculado por Hacienda (6.250), no procede a realizarse ningún ajuste.

\* \* \*

### 3.1.5. Normas especiales en materia de gastos

El artículo 32.4. de la NF indica que las microempresas podrán deducirse un 20% de la BI previa a la aplicación de esta deducción y a la compensación de BI negativas. Esta deducción es incompatible con las correcciones de la BI (artículos 51-53 de la Norma Foral, que se contemplan en el apartado 3.4. de este trabajo), por tanto, deberá deducirse de una u otra.

Por tanto, se procederá a hacer un ajuste negativo en la BI por el importe calculado. Al tratarse de una diferencia permanente, no procede contabilización de impuestos diferidos.

### **3.2. CORRECCIONES EN MATERIA DE INGRESOS**

La Norma Foral continúa con el tratamiento de los ingresos, recogidos en el Capítulo III. En los casos que se comentan en este apartado, vamos a ver cómo se ve reducida la tributación por IS al considerarse estos ingresos fiscalmente menores que su imputación contable. Por tanto, podríamos decir que las correcciones en materia de ingreso son ventajas fiscales en la liquidación del IS.

#### **3.2.1. Eliminación de la doble imposición.**

El primer supuesto de correcciones en materia de ingresos con el que topamos en la norma foral, es la eliminación de la doble imposición de dividendos y rentas por transmisión de participaciones en entidades, contemplados en los artículos 33 y 34, respectivamente. Esta eliminación se contempla debido a que la entidad que reparte dichos beneficios ya pagó su parte correspondiente por IS, quedando sino gravada por partida doble.

Siempre que se cumplen los requisitos planteados en los artículos 33 y 34, se realizará un ajuste negativo en la BI. Hablamos de una minoración del pago del impuesto de sociedades que no tiene reflejo contable, tratándose de una diferencia permanente.

#### **Dividendos**

Por norma general, en el artículo 33.2 se recoge que, cuando la sociedad contribuyente obtenga un dividendo por participaciones en entidades residentes en España, podrá no integrarse en la base imponible el 50% de dichas rentas. Es decir, que independientemente de si cumple las condiciones que se recogen en el apartado primero, siempre que el dividendo proceda de una empresa española, podrá reducirse en la BI la mitad de la renta obtenida. Siendo una diferencia permanente, se realizará un ajuste negativo en la BI por el ingreso.

Cuando el dividendo fuese repartido por mutuas de seguros generales, entidades de previsión social, sociedades de garantía recíproca, o asociaciones, podrá no integrarse la totalidad de la renta, es decir, la base imponible se reduciría por el 100% del dividendo recibido.

En caso de que el dividendo sea obtenido por participaciones en entidades no residentes en España, o que siéndolo, cumplan las condiciones que se plantean en el artículo 33.1, podrán no integrar a la base imponible el 100% del dividendo obtenido. Las condiciones serán las siguientes:

- a) Al menos se tenga una participación (directa o indirecta) en la entidad del 5%, o un 3% de las acciones cotizadas en un mercado secundario, demostrando su tenencia de al menos un año, o que se mantenga por ese periodo.
- b) Que dicha entidad tribute por el impuesto de sociedades o uno de naturaleza similar o análoga, y no estuviese exenta. Para ello, se considerará cumplido



cuando la entidad resida en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición, y que éste tenga una cláusula de intercambio de información.

- c) Que el beneficio proceda de la actividad empresarial, entendiéndose que al menos el 85% de los ingresos obtenidos del ejercicio sean de la actividad ejercida.

Aquellas rentas obtenidas que no sean específicamente por reparto de beneficios (comprendiéndose entre ellas la contraprestación entregada por la participada por reducción de capital o devolución de aportaciones), no podrán deducirse de la BI, por tanto, no procederá ningún ajuste.

### **Rentas por transmisión**

En lo referente a las rentas obtenidas por la transmisión de participaciones, éstas podrán no integrarse en la BI siempre que se cumplan las mismas condiciones a),b),c) del artículo 33.1 ya mencionadas. Hablamos, por tanto, de otra diferencia permanente negativa, que conlleva a realizar un ajuste negativo en la BI por el importe de la plusvalía obtenida por la enajenación de participaciones.

Lo mismo se aplicará en los casos de liquidación, saldo por amortización de la participación, escisión, etc., en el que la entidad que salda su participación obtuviera rentas positivas.

A lo largo del artículo 34 se recogen algunas especialidades, acerca de cómo se tratará a la renta positiva obtenida por la transmisión. Entre ellas, cabe destacar:

- ✓ En el caso de que no se hubiese tenido la posesión de la participación transmitida durante el mínimo de un año, se deberá proceder de manera especial, como se recoge en el artículo 34.2.
- ✓ Si la participación hubiese sido deteriorada, y por tanto, fiscalmente se hubiese deducido por ello, se realizará un ajuste negativo en la base imponible por el exceso de la plusvalía obtenida minorada por el deterioro que se hubiese deducido anteriormente.
- ✓ Si la participación hubiese sido previamente adquirida a una empresa del grupo, y ésta se hubiese deducido por pérdidas en su transmisión, se realizará un ajuste negativo en la base imponible por el exceso de la plusvalía obtenida minorada por la pérdida que aquél se hubiese deducido.
- ✓ Si se enajenara la participación con pérdidas pero ésta hubiese sido previamente adquirida a una empresa del grupo que se hubiese deducido por doble imposición en su transmisión, no podrá deducirse toda la pérdida. Procederá a realizarse un ajuste positivo en la base imponible por el importe que la empresa del grupo se hubiera deducido en su día.

Como se puede ver en todos estos casos, lo que se pretende es que la empresa obtenga beneficios fiscales al poder reducir su BI, pero que no se exceda cuando anteriormente ella u otra entidad del grupo ya se hubiese beneficiado.

### **3.2.2. Reinversión de beneficios extraordinarios**

Respecto a las plusvalías obtenidas por la transmisión o enajenación de activos no corrientes, la norma fiscal, en su artículo 36, permite reducirse de la BI la renta obtenida por la venta si ésta se reinvirtiese.

Para ello, la plusvalía deberá reinvertirse en un plazo comprendido entre el año anterior a la entrega o puesta a disposición del elemento transmitido y tres años posteriores; en algún inmovilizado material, intangible, inversión inmobiliaria o ANCMPV, debiendo mantenerse en el balance por un periodo de 5 años (o 3 en caso de bienes muebles, o igual a su vida útil si ésta fuera menor). En caso de no cumplirse los requisitos, deberá reintegrarse la deducción en la base imponible además de unos intereses de demora. Respecto a elementos de transporte y vehículos, sólo se tomarán en cuenta los recogidos en los apartados 31.3.e) y 31.4.tercer párrafo de la norma.

Sin embargo, si el elemento en cuestión hubiese sido deteriorado, en la valoración del beneficio fiscal no podrá deducirse ese deterioro, debido a que en el momento de su deterioración la empresa ya se dedujo por dicho concepto (Art. 36.2.). Los importes aplicados por libertad de amortización, amortización acelerada o conjunta, así como de aquellos inmovilizados con vida útil indefinida que se hubieran acogido a su deducción fiscal, se reintegrarán en la BI al tener que revertirse los pasivos por impuesto diferido que quedaban pendientes en el balance y que deberán darse de baja con motivo de la enajenación del inmovilizado al que van aparejados.

Así pues, surge una diferencia en la valoración del beneficio extraordinario obtenido por la enajenación, contable y fiscal. Autores como Fernández, M. (2004) o Alonso, A. y Pousa, R. (2011), señalan que para las empresas de reducida dimensión, se tratará como una diferencia permanente negativa, aplicada en el ejercicio en el que se genera la plusvalía. Para el resto de empresas, sin embargo, será considerada como una diferencia temporaria imponible, porque no es hasta que se adquiere el elemento en cuestión cuando se cumplen las condiciones que generan el menor pago de impuesto.

En cualquier caso, el ajuste negativo que habrá que realizar en la BI ascenderá al importe de la plusvalía contabilizada en proporción al importe reinvertido, tras su correspondiente corrección monetaria. Sólo en el caso de que se considere diferencia temporaria se procederá a registrar un pasivo por impuesto diferido en el ejercicio que se genera el beneficio, ya que es en este ejercicio cuando se deduce, que revertirá en el periodo impositivo que se materialice la inversión.

Vamos a explicarlo mejor mediante algunos ejemplos numéricos. Las explicaciones acerca de la corrección monetaria se encuentran en el apartado 3.3.4. de este trabajo.

\* \* \*

**Ejemplo 5.** El 1/1/2013 compramos maquinaria por valor de 13.000€. Coeficiente de amortización: 20%. El 1/4/2015 decidimos venderlo por 10.000 €, y optamos por reinvertirlo en otra máquina de características similares que cuesta 9.000 €. El elemento no está deteriorado, ni se acogió a libertad de amortización.

	Valor Neto (a 1/4/2015)	Beneficio
Contable	$13.000 - (13.000 \cdot 0,2 \cdot 2,25) = 7.150\text{€}$	$10.000 - 7.150 = 2.850\text{€}$
Fiscal (tras corrección monetaria)	$13.000 \cdot 1,004 - (2.600 \cdot (1,004 + 1,005) + 650 \cdot 1) = 7.178,6 \text{ €}$	$10.000 - 7.178,6 = 2.821,4\text{€}$

Por lo que podemos ver, fiscalmente el beneficio por el que deberíamos tributar es menor que el contabilizado, debido a la corrección monetaria. Este beneficio fiscal, por aplicación de la norma fiscal de reinversión de beneficios extraordinarios, se verá reducido en proporción al importe reinvertido respecto al obtenido por la transmisión. En este caso, se obtuvieron 10.000 euros, de los cuales se reinvirtieron 9.000, por lo que el coeficiente de reinversión será del 90%.

Así pues, la cantidad exenta de tributar sería:  $2.821,4 \cdot 0,9 = 2.539,26 \text{ €}$ . Por tanto, se procederá a realizar un ajuste negativo en la BI por 2.539,26 €.

\* \* \*

Observemos el mismo ejemplo, sólo que en su día se acogió a libertad de amortización.

	Valor Neto (a 1/4/2015)	Beneficio
Contable	$13.000 - (13.000 \cdot 0,2 \cdot 2,25) = 7.150\text{€}$	$10.000 - 7.150 = 2.850\text{€}$
Fiscal	0€	$10.000 - 0 = 10.000\text{€}$

Siguiendo lo que diría la norma general, se debería de reducirse la base imponible por la proporción reinvertida del beneficio fiscal, que a la vista está que provocaría un ajuste negativo superior al beneficio registrado contablemente.

Sin embargo, en el artículo 21.6 respecto a la libertad de amortización se indica lo siguiente: “en la transmisión de los elementos acogidos a libertad de amortización que generen rentas, y éstas se reinviertan, sólo podrá acogerse a este beneficio fiscal la renta obtenida por la diferencia entre en valor de trasmisión y su valor contable, una vez corregida en el importe de la depreciación monetaria”. Es decir, que lo máximo que podrá deducirse será el beneficio contable tras su corrección monetaria. Por tanto, el resultado será el mismo que en caso anterior, realizándose un ajuste negativo en la BI por 2.539,26€.

### **3.2.3. Reducción por explotación de propiedad intelectual**

Esta es otra ventaja fiscal que permite reducirnos la BI. En este caso, el ingreso por la explotación de terceros de una propiedad industrial o intelectual cedida en uso, se verá reducido en un 30% o 60% (el segundo caso, siempre que la propiedad industrial haya sido creada por la empresa cedente).

La norma foral impone una lista de las propiedades intelectuales en su artículo 37.1., tercer y cuarto párrafo, que no podrán nutrirse de esta ventaja fiscal: obras literarias, artísticas o científicas, incluidas películas, derechos personales susceptibles de cesión (como son los derechos de imagen), ni programas informáticos de exclusiva aplicación comercial (o uso estándar)).

Para su aplicación, deberán cumplirse los requisitos recogidos en el siguiente artículo 37.2:

- a) Por un lado, el cesionario debe utilizar el derecho para el desarrollo de su actividad. Por otro, si las dos entidades están vinculadas, no podrá entregar un bien o realizar un servicio a la cedente cuando es producto de la utilización de la propiedad industrial.
- b) El cesionario no debe residir en un paraíso fiscal, a excepción de que se acredite que realiza su actividad legalmente, es decir, que no es un fraude.

Además de la reducción general, el contribuyente podrá reducirse de la BI de forma adicional un 5% del precio de adquisición o coste de producción de la propiedad industrial/intelectual, si se aplica en el desarrollo de una actividad económica, siempre que disponga de la plena propiedad de la misma (art.37.4). Esta reducción adicional, sin embargo, está limitada hasta comprender el 0,5% del volumen de ingresos de la actividad económica en cuyo desarrollo se aplique.

En el caso de esta ventaja fiscal, al tratarse de una diferencia permanente que se aplica en el mismo ejercicio que se genera el ingreso, no hay que reconocer ningún impuesto diferido. El ingreso por explotación de propiedad industrial o intelectual se verá reducido en la BI en un 30% (o 60%).

### **3.3. CORRECCIONES EN MATERIA DE REGLAS DE VALORACIÓN**

En el Capítulo IV. de la norma foral, se recoge el tratamiento fiscal de varios elementos patrimoniales u operaciones, que repercute en el IS cuando la forma de valoración o momento de imputación propuesta por Hacienda difiere con lo indicado por las normas contables.

A lo largo de este apartado, contemplaré varios casos recogidos entre los artículos 40 y 50 de la normativa foral. En el artículo 40 se recogen varias reglas de valoración, como son de los elementos patrimoniales que hayan sido estimados a valor razonable por cumplimiento de la norma contable (art. 40.1), la corrección monetaria (art. 40.9) o la valoración de otros elementos patrimoniales recogidos en el artículo 40.2:

- a) Elementos transmitidos o adquiridos a título lucrativo (donaciones)
- b) Los elementos aportados a entidades y valores recibidos en contraprestación
- c) Los transmitidos a los socios por causas de: disolución, separación, reducción de capital con devolución de las aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios
- d) Los transmitidos en virtud de fusión, escisión total o parcial y cesión global del activo y del pasivo
- e) Los elementos adquiridos mediante permuta
- f) Los elementos adquiridos por canje o conversión.

Además de dichos apartados, también se trabajan algunos artículos que hacen incidencia en ciertas operaciones, recogidas entre los artículos 41 y 49 de la norma foral (operaciones vinculadas, subcapitalización, rentas positivas obtenidas por entidades no residentes, operaciones con entidades residentes en paraísos fiscales, etc.).

En muchos de estos casos, la norma fiscal exige que los elementos deberán valorarse por el valor normal de mercado. En el artículo 42.1 se define como aquel valor que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia. La norma permite cinco métodos para valorar este precio en su artículo 42.4., pero para una forma más simplificada de tratamiento, trabajaremos con la definición general: el precio al que se intercambiaría un bien o servicio en el mercado en una situación de libre competencia.

A continuación van a presentarse algunos de los elementos y operaciones listados y la forma en la que la norma indica que deberá darles tratamiento.

#### **3.3.1. Variaciones de valor de elementos patrimoniales valorados a valor razonable**

En el artículo 40.1 de la norma foral se indica que las variaciones de valor que haya en el valor razonable de los elementos patrimoniales, mientras no se imputen a la cuenta de Pérdidas y Ganancias, no tendrán efectos fiscales. Es decir, que en aquellos

casos en los que la variación del valor razonable se impute al Patrimonio Neto, no deberá tributarse el ingreso o gasto desprendido de dicha variación.

Un ejemplo muy sencillo en el que tenga aplicación lo que dicta esta norma, es para los activos financieros disponibles para la venta. En la NRV 9ª, en su apartado 2.6.2. acerca de la valoración posterior, se indica que: “los cambios que se produzcan en el valor razonable se registrarán directamente en el patrimonio neto, hasta que el activo financiero cause baja del balance o se deteriore, momento en que el importe así reconocido, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias”.

El gasto o ingreso imputado al patrimonio neto, por tanto, no será tomado en cuenta en la BI del IS mientras no se impute a resultados. Como bien dice Fernández, J. (2008): “se producirá una diferencia temporaria por el reconocimiento contable del impuesto que no se devenga fiscalmente, hasta que éste se devengue”. Como el ingreso/gasto se produce en el Patrimonio Neto, intervendrá una cuenta (8).

Para una mejor comprensión, analicemos el siguiente ejemplo:

\* \* \*

**Ejemplo 6.** La empresa A adquiere el 15/07/2015 10.000 acciones por 28,75 €/acción. Se pagaron gastos por la adquisición de 130 euros.

La norma contable en su apartado 2.6.1. de la NRV 9ª indica que se valorarán inicialmente por su valor razonable, que corresponderá al precio de transacción (contraprestación entregada) más los costes de transacción.

287.630 (250) Inv. Fin. a L/P en instr.	a (572) Bancos	287.630
Patrim.		

Al cierre del ejercicio, las acciones cotizan a 30 €/acción. Por tanto, corresponderá registrar un ingreso directamente en el PN:

12.370 (250) Inv. Fin. a L/P en instr	a (900) Beneficios en activos financieros	
Patrim.	disponibles para la venta	12.370

Pero por la parte de este ingreso que tribute, deberá realizarse un ajuste por diferencia temporaria en el Patrimonio Neto, para dejar la cuenta de PN libre del efecto impositivo:

3.463,6 (8301) Impuesto diferido	a (479) Pasivos por DT imponibles	3.463,6
12.370 x 28%		

12.370 (900) Beneficios en A.F.D.V.	a (8301) Impuesto diferido	3.463,6
	a (133) Ajustes por valoración en A.F.D.V.	8.906,4

\* \* \*

Al mismo tiempo, en el mismo artículo 40.1. se indica que, a no ser que una norma legal o reglamentaria obligue a tener que realizar una revalorización que se integre en la cuenta de resultados, dicho importe no deberán integrarse en la BI. Es decir, si se realiza una revalorización voluntaria, no porque lo obligue alguna norma, se producirá una diferencia temporaria imponible. García-Rozado, B. et. al. (2008) indica que en el ejercicio que se impute a resultados se realizará un ajuste negativo en la BI. Cuando el elemento revalorizado se deteriore, cause baja o se enajene, procederá a la reversión del pasivo por diferencias temporarias imponibles creado, con su correspondiente ajuste positivo en la BI.

Sin embargo, aunque resulta lógico el apunte, recordemos que la normativa contable actual no permite realizar revalorizaciones voluntarias. Ejemplos como los activos financieros o activos disponibles para la venta, en todo caso, son obligatorias por la normativa contable. Es por ello que la posibilidad que se presente este caso es ínfima. La excepción podría recaer en las sociedades cotizadas que realicen consolidación, régimen que no se contempla en este trabajo.

### **3.3.2. Transmisiones o adquisiciones a título lucrativo: donaciones**

#### **Transmisión a título lucrativo. Donación efectuada.**

Debemos recordar que las donaciones realizadas no son deducibles fiscalmente, por lo que deberá realizarse un ajuste positivo en la BI por diferencia permanente, por el gasto contabilizado por la donación (pérdida procedente de inmovilizado material). Pero además de ello, la norma fiscal indica que deberá realizarse otro ajuste positivo o negativo en la BI por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable.

En este caso, si el valor normal de mercado del elemento donado fuera mayor que el contabilizado, habrá que realizar un ajuste positivo que ascendería al gasto registrado más la diferencia de la valoración. Si, al contrario, el valor de mercado del elemento fuera inferior al contable, el ajuste positivo será el gasto contabilizado minorado por la diferencia de valoración.

Imaginemos que realizamos una donación de un elemento cuyo valor neto contable era de 20.000 euros. Al no ser un gasto fiscalmente deducible, se procederá a realizar un ajuste positivo en la BI por 20.000 (diferencia permanente). Ahora, imaginemos dos posibles escenarios:

1. Su valor de mercado en el momento de la entrega era de 25.000 euros. Además del ajuste realizado, habrá que realizar otro ajuste positivo adicional en la BI por la diferencia de valoración (25.000 – 20.000 = 5.000).  
$$DP(+): 20.000 + DP(+): 5.000 \rightarrow \text{Total de la DP}(+) = 25.000$$
2. Su valor de mercado en el momento de la entrega era de 17.000 euros. Además del ajuste realizado, habrá que realizar otro ajuste negativo en la BI por la diferencia de valoración (20.000 – 17.000 = 3.000).

DP(+): 20.000 + DP(-): 3.000 → Total de la DP(+)= 17.000

**Adquisición a título lucrativo. Donación recibida.**

En el caso contrario, cuando la entidad adquiera un elemento donado, la NRV 18ª indica que se contabilizará como un ingreso directamente imputado al Patrimonio Neto, reconociéndose en la cuenta de resultados atendiendo a las normas de su apartado 1.3.. En el caso específico de una donación de un inmovilizado, la norma contable indica que se imputará el ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que se amortice (o deteriore o se dé de baja).

La norma fiscal, sin embargo indica en su apartado 40.3: “la integración en la BI de las rentas a que se refiere este artículo se efectuará en el período impositivo en el que se realicen las operaciones de las que deriven dichas rentas”. Dentro de los supuestos contemplados en el artículo 40.2, encontramos las adquisiciones a título lucrativo. Es decir, que la norma fiscal exige que la renta (ingreso) deberá integrarse en la BI en el ejercicio en el que se reciba.

La diferencia de consideración de la imputación del ingreso en el resultado, sin embargo, no llevará a la creación de un gasto por impuesto diferido. Martínez Vargas, J. (2008), indica que lo que se creará será un gasto por impuesto corriente reconocido directamente en el Patrimonio Neto, mediante la cuenta (8300), por el importe del ingreso reconocido directamente en el Patrimonio Neto multiplicado por el tipo de gravamen.

En el ejercicio en el que se recibe la donación, se dará de alta el inmovilizado con su respectivo ingreso en el PN, junto con el registro del impuesto corriente en el PN:

(2) Inmovilizado	a (941) Ingresos de donaciones y legados de capital
(8300) Impuesto Corriente	a (4752) H.P. Acreedora por IS

Al cierre del ejercicio, se revertirán los 8 y 9, con su respectivo abono a la cuenta de Patrimonio Neto:

(941) Ingresos de donaciones y legados de capital	a (8300) Impuesto Corriente
	a (131) Donaciones y legados de capital

Se transferirá el ingreso a resultados en la medida que se amortice el elemento, tal como indica la NRV 18ª en su apartado 1.3., revertiéndose la cuenta 8 al cierre:

(841) Transferencia de donaciones y legados de capital	a (746) Subv., donac., legados de capital transferidos al Rdo. del ejercicio
(131) Donaciones y legados de capital	a (841) Transferencia de donaciones y legados de capital



Sin embargo, como el elemento en cuestión se amortiza, ya hay un gasto contabilizado que coincidirá con el ingreso transferido a pérdidas y ganancias, por lo que el efecto fiscal surgido por esa transferencia, es nulo.

Además de ello, hay que tomar en cuenta que la norma fiscal indica que los elementos adquiridos en donación serán valorados a valor normal de mercado. Si el valor con el que hubiera sido contabilizado (valor razonable según la NRV 18ª) difiriera, surgirá otra diferencia (positiva o negativa) por la diferencia de la valoración, que revertirá a medida en el que se transfiera el ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

### 3.3.3. Adquisición mediante permuta

El PGC señala dos tipos de permuta: la de carácter comercial y la de carácter no comercial. En el primer caso, la norma contable indica que se valorará el bien recibido en permuta por el valor razonable del activo entregado (sumando las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado, si las hubiera). En el segundo caso, o siempre que no se obtenga una estimación fiable del valor razonable, se valorará por el valor contable del bien entregado (más la contrapartida monetaria entregada, si la hubiera).

La norma foral, por otro lado, indica que los elementos obtenidos mediante permuta deberán valorarse por el valor normal de mercado. La diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos adquiridos y el valor contable de los entregados, deberá integrarse en la base imponible (art.40.3).

Por tanto, deberá realizarse un ajuste en la base imponible, integrándose la diferencia de valoraciones fiscal y contable. Cuando estas diferencias afecten a un activo amortizable, la diferencia se ajustará en la base imponible según se vaya amortizando el inmovilizado, es decir, que la diferencia también se ajusta al método de amortización. En este caso, en el ejercicio de adquisición del elemento permutado, surgirá un activo por impuesto diferido que irá revertiendo en cada ejercicio, según se vaya amortizando.

Vamos a verlo mediante dos ejemplos sencillos:

#### a) Permuta comercial.

**Ejemplo 7.** La empresa X intercambia una máquina que tenía en balance con un valor neto contable de 17.370 euros (valoración inicial: 38.600, amortización acumulada: 21.230), por otra que con un valor razonable de 16.000 euros.

Contabilización de la permuta:

21.230 (2813) Amort. acumulada maquinaria A	a (213) Maquinaria A	38.600
16.000 (213) Maquinaria B	a (477) H.P. IVA repercutido	3.360
3.360 (472) H.P. IVA soportado		
1.370 (671) Pérdida procedente del inmovilizado material		

Según lo dictado por el artículo 40.3, la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos adquiridos y el valor contable de los entregados, deberá integrarse en la base imponible. Al ser el valor normal de mercado menor que el valor del bien entregado, (16.000 – 17.370 = -1.370), se debería realizar un ajuste negativo en la base imponible. Sin embargo, al coincidir con el gasto por pérdidas por enajenación de inmovilizado, no procederá realizarse el ajuste, ya que ese gasto es deducible.

**b) Permuta no comercial**

**Ejemplo 8.** La empresa X intercambia un edificio que tenía en balance por valor de 200.000 euros y una amortización acumulada de 60.000, por otro que tiene un valor razonable de 180.000 euros. Al no ser comercial la permuta, la edificación adquirida se valorará al valor contable de la entregada:

60.000 (2811) Amort. Acum. construc. A	a (211) Construcción A	200.000
140.000 (211) Construcción B	a (477) H.P. IVA repercutido	37.800
37.800 (472) H.P. IVA soportado		

Según lo dictado por el artículo 40.3, la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos adquiridos y el valor contable de los entregados, deberá integrarse en la base imponible. Deberá realizarse un ajuste positivo por la diferencia (180.000 – 140.000 = 40.000) en la BI, ya que el valor normal de mercado es superior al contable, por lo que la empresa se ha visto beneficiada. Esta diferencia, sin embargo, no se ajustará en el ejercicio en el que se realiza la permuta, sino que, debiendo practicar lo que se indica en el artículo 50 de la norma foral (tratada más adelante), se irá integrando en la base imponible a medida que se vaya amortizando. Por tanto, surgirá un activo por impuesto diferido, que irá revertiendo a medida que se amortice.

Imaginemos que en la fecha en la que se registró la permuta quedaran 27 años de vida útil. En el ejercicio que surja la diferencia, se dará de alta el activo por impuesto diferido por 40.000 multiplicado por el tipo de gravamen (24% PYMEs en 2015).

9.600 (4740) Activo por DT deducibles	a (6301) Impuesto diferido	9.600
---------------------------------------	----------------------------	-------

Año tras año, se irá reduciendo el activo, realizando un ajuste positivo en la base imponible, hasta finalizar la vida útil.

355,56 (6301) Impuesto diferido	a (4740) Activo por DT deducible	355,56
---------------------------------	----------------------------------	--------

**3.3.4. Corrección monetaria**

Cuando se transmitan inmovilizados materiales, inmateriales, inmuebles o activos no corrientes mantenidos para la venta, y de dicha enajenación se obtenga una renta positiva, podrá no integrarse en la base imponible la corrección monetaria practicada

sobre la renta. Hablamos de una diferencia permanente negativa, que verá reducida la BI del ejercicio de la enajenación.

Esto se debe a que fiscalmente se toma en cuenta el cambio de valor monetario, y por tanto, calcula el beneficio de la venta bajo criterios diferentes a los seguidos por la contabilidad. Siendo esto así, el resultado será que fiscalmente deberá pagar un menor impuesto por la renta obtenida ya que el beneficio será menor que el contable. Así pues, se procederá realizando un ajuste negativo en la base imponible, por la diferencia de valoración contable y fiscal.

Para calcular dicha diferencia, en el artículo 40.9 de la norma foral se proporciona una tabla con coeficientes, por los que habrá que multiplicar:

- a) El valor de adquisición o coste de producción del elemento transmitido se multiplicará por el coeficiente del año en el que se adquirió. A su vez, la amortización anual contabilizada se multiplicará por el coeficiente del año en el que se haya contabilizado. La diferencia entre el primero y el segundo nos indicará su Valor Neto Fiscal.
- b) La diferencia del valor fiscal y el valor neto contable, reducirá la BI.

En el Ejemplo 5 del apartado 3.2.2. se ve reflejada de forma numérica esta explicación.

### **3.3.5. Operaciones entre entidades o personas vinculadas.**

Respecto a las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas, por alguna de las formas recogidas en el artículo 42.3 de la norma foral, fiscalmente dichas operaciones se valorarán por el valor normal de mercado. Contablemente, en la NRV 21ª se dicta que las operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo, se valorarán por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación.

Cuando dicho valor razonable coincida con el valor normal de mercado considerado por la administración tributaria, no surgirán diferencias que repercutan en la base imponible del impuesto de sociedades. Sin embargo, cabe la posibilidad de que el contribuyente hubiera contabilizado un valor razonable diferente al valor normal de mercado considerado por Hacienda, o que en defecto de saber el valor razonable, se hubiera contabilizado por los precios convenidos entre las partes. En los casos en los que surgiera diferencia entre el valor fiscal y contable, en el artículo 45.2 de la norma foral se indica el tratamiento que tendrá esta diferencia:

- a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio (o partícipe), debido a que éste pagara menor importe que el valor normal de mercado:
  - a. La entidad tratará la diferencia como una retribución de los fondos propios (113: Reservas voluntarias)

- b. El socio dará un tratamiento como retribución por la participación en beneficios (cobro de dividendo) la parte correspondiente al porcentaje de participación que tuviera, tratándose el resto como una retribución percibida por condición de socio o partícipe.
- b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad:
  - a. La entidad tratará la parte correspondiente al porcentaje de participación del socio como una aportación a los fondos propios, y por el resto tendrá un tratamiento de renta para la entidad.
  - b. El socio dará un tratamiento de aumento de la participación en la entidad por la parte correspondiente al porcentaje de participación que tuviera, tratándose el resto como una liberalidad no deducible.

Gutiérrez, M. (2015), en su manual recoge otros casos que en la norma foral no se especifican, de cómo se considerarán las diferencias valorativas por operaciones vinculadas con otro tipo de relación:

- a) Operaciones vinculadas entre entidad y administrador o consejero: se considerará como gasto de personal para la entidad, y retribución del trabajo en especie para el administrador o consejero (con su respectiva retención).
- b) Operaciones vinculadas entre entidad y personas unidas por vínculos de parentesco, consanguineidad o afinidad de tercer grado con socios, administradores o consejeros: se considerará como una liberalidad no deducible para la entidad, y una donación para la contraparte.
- c) Operaciones vinculadas entre entidades con un mismo socio o grupo familiar: para la sociedad transmitente se considerará como una liberalidad no deducible, y para la adquirente como una renta.

Para una mejor comprensión, trataremos dos ejemplos numéricos con la contabilización que le correspondería realizar a cada una de las partes (personas jurídicas), en el caso contemplado en la norma foral en dicho artículo 45.2:

\* \* \*

**Ejemplo 9.** La sociedad X posee el 52% del capital de la sociedad Y. Y ha vendido mercaderías a X por un importe acordado entre las dos partes por 318.000 euros, siendo el precio de mercado de 372.450. En este caso, se puede apreciar que la diferencia de valoración es a favor del socio (sociedad X). Diferencia de valoración:  $372.450 - 318.000 = 54.450$ .

Sociedad X (el socio), tratará la diferencia de valoración de la siguiente manera:

- ✓ Por la parte correspondiente a su participación (52% sobre 54.450 = 28.314): Participación en beneficios (dividendos) en la sociedad participada.
- ✓ Por el resto (48% · 54.450 = 26.136): ingreso percibido de la sociedad participada.

372.450 (600) Compras	a (572) Bancos	384.780
66.780 (472) H.P. IVA soportado	a (760) Ingresos de part.instr.patrim.	28.314

a(764) Ingresos por operac. vinculadas 26.136

No procederá ajuste ya que la renta tratada como ingreso ya se integra en la base imponible.

Sociedad Y (participada), tratará la diferencia de valoración de la siguiente manera:

- ✓ La entidad tratará la diferencia como una retribución de los fondos propios

384.780 (572) Bancos	a (700) Ventas	372.450
54.450 (113) Reservas voluntarias	a (477) H.P. IVA repercutido	66.780

No procederá ajuste al no haber gasto contabilizado y al haberse incluido la diferencia en el valor razonable con el que se han valorado las ventas.

\* \* \*

**Ejemplo 10.** La sociedad X posee el 65% del capital de la sociedad Y. X ha vendido mercaderías a Y por un importe acordado entre las dos partes por 120.000 euros, siendo el precio de mercado de 155.000. En este caso, la diferencia de valoración es a favor de la entidad (sociedad Y). Diferencia de valoración:  $155.000 - 120.000 = 35.000$ .

Sociedad X (el socio), tratará la diferencia de valoración de la siguiente manera:

- ✓ Por la parte correspondiente a su participación (65% sobre 35.000 = 22.750):  
Aumento de su aportación a los Fondos Propios de la entidad
- ✓ Por el resto (35% · 35.000 = 12.250): Liberalidad (gasto no deducible).

145.200 (572) Bancos	a (700) Ventas	155.000
22.750 (240) Particip. a LP en partes vinculadas	a (477) H.P. IVA repercutido	25.200
12.250 (6645) Pérdidas por operaciones vinculadas		

Al ser el gasto por pérdidas de las operaciones vinculadas no deducible fiscalmente, por tratarse de una liberalidad, deberá realizar un ajuste positivo en la base imponible por 12.250 (diferencia permanente).

Sociedad Y (participada), tratará la diferencia de valoración de la siguiente manera:

- ✓ Por la parte correspondiente a la participación: Aportación a los Fondos Propios en Reservas
- ✓ Por el resto: Renta positiva a tributar

155.000 (600) Compras	a (572) Bancos	145.200
25.200 (472) H.P. IVA soportado	a (113) Reservas voluntarias	22.750
	a(764) Ingresos por operaciones vinculadas	12.257

No procederá ajuste ya que la renta tratada como ingreso ya se integra en la base imponible.

### **3.3.6. Operaciones con paraísos fiscales**

Con la intención de prevenir el fraude, la norma foral indica que las operaciones realizadas con empresas residentes en paraísos fiscales serán valoradas fiscalmente por el valor normal de mercado. Por tanto, se deberá integrar en la BI, siguiendo lo dictado por el artículo 50, la diferencia de la valoración fiscal y contable si no coincidieran, realizando un ajuste positivo o negativo en la BI.

En todo caso, toda operación realizada con estas entidades deberá documentarse. Deberá justificarse que la operación responde a motivos económicos reales y demostrables, que el importe fuera equiparable al que se impondría si la operación se hubiese realizado con cualquier otro y que las operaciones también se realizan con otras personas no pertenecientes a paraísos fiscales.

En el caso de las rentas positivas mencionadas en el artículo 48.2, obtenidas por entidades establecidas en paraísos fiscales, también deberán integrarse en la BI. Para la no integración, deberá probarse que la entidad participada no tiene un carácter artificial, es decir, que la finalidad por la que exista no sea la reducción tributaria (art. 48.10).

### **3.3.7. Efecto de la sustitución del valor contable por el valor normal de mercado.**

En casos como las donaciones o permutas, ya se ha mencionado que los elementos patrimoniales fiscalmente se valorarán por su valor normal de mercado. Cuando contablemente la valoración de dichos elementos sea diferente, se deberá realizar un ajuste en la BI por la diferencia de valoración contable y fiscal. En el artículo 50 de la NF 2/2014, se menciona la forma en la que esta diferencia deberá integrarse en la BI.

En el caso de activos no corrientes, cuando éstos sean amortizables, a la diferencia de valoración se le aplicará el método de amortización utilizado por los periodos que resten de la vida útil, salvo si se transmiten antes de la finalización de la vida útil, en cuyo caso se compensaría en esta fecha.

Tal como veíamos en el ejemplo de la permuta no comercial, se registrará un activo por impuesto diferido cuando el valor contable sea menor que el fiscalmente indicado en la fecha de alta. Este activo irá revertiendo en cada uno de los años de vida útil que le reste al inmovilizado. Al contrario, si el valor de mercado hubiera sido menor que el valor contable, se registraría un pasivo por impuesto diferido, que revertirá de igual manera.

Cuando estos activos no fueran amortizables, se integrarán en la base imponible las diferencias de valoración en su transmisión (ejemplo: acciones mantenidas para la venta, permuta de terrenos...).

En los casos de activo corriente (adquisición o venta) o de servicios (prestados o recibidos), el ajuste se realizará en el periodo de devengo, como sería el caso de operaciones entre entidades vinculadas.

En estos dos últimos casos, al tratarse de una diferencia permanente, se realizará un ajuste positivo o negativo directamente en la BI.

### 3.4. CORRECCIONES EN MATERIA DE APLICACIÓN DEL RESULTADO

En el capítulo V. Correcciones en materia de aplicación de resultados, del título IV de la Norma Foral 2/2014, la autoridad fiscal concede la posibilidad de reducir la BI por aportaciones realizadas a reservas, que no son un gasto contable. Con esto, Hacienda pretende impulsar la autofinanciación y la inversión, estimulando el crecimiento empresarial.

Dependiendo de la reserva a la que se destinen parte de los resultados obtenidos, se aplicarán diferencias, permanentes o temporarias, que tendrán su repercusión en la contabilización del impuesto de sociedades. Nos encontramos ante tres tipos de reservas:

✓ Reserva indisponible para fomentar la capitalización empresarial (Art. 51)

Importe de la deducción de la BI	10% del importe del incremento de su PN, respecto a la media de los 2 ejercicios anteriores.
Límites	La aplicación de esta deducción no podrá dar lugar a BI negativa
Reserva a la que dotar	Reserva indisponible
Periodo de dotación	5 años
Condiciones	Durante el periodo de dotación el PN deberá incrementar o permanecer constante, salvo reducción por la existencia de pérdidas.
Diferencia	Permanente. En caso de insuficiencia de BI, se deducirá en periodos siguientes (surge un crédito)
Deducción adicional PYME/ Microempresas	14% del incremento de su PN
No aplicación	Microempresas que hayan aplicado la <i>deducción microempresa</i> (art. 32.4)

✓ Reserva especial para la nivelación de beneficios (Art. 52)

Importe de la deducción de la BI	El importe destinado a dotación de Reserva especial para nivelación de beneficios.
Límites	Dotación anual a reserva: 10% Rdo. que pudiera disponer libremente Deducción: 15% de la BI previa a correcciones (51-53) y compensación de BI negativas (55) Saldo de la reserva especial máximo: 20% del PN
Reserva a la que dotar	Reserva especial para la nivelación de beneficios
Periodo de dotación	5 años
Condiciones	No podrá disponer del saldo en un periodo de 5 años desde la última aportación, salvo que se hubiera incorporado a la BI por compensación de pérdida.
Diferencia	Temporaria: se diferirá con la creación de un (479) en cada año en que se dote
Reversión	En los 5 años inmediatos a la dotación, si hubiera pérdidas: incrementará la BI, para compensarla. Al cabo de 5 años sin aplicarse la dotación: incrementará la BI por la dotación



	realizada + 10% adicional.
Deducción adicional PYME/ MICROEMPRESAS	5% adicional del incremento de su PN
No aplicación	Microempresas que hayan aplicado la <i>deducción microempresa</i> (art. 32.4)
Incumplimiento de las condiciones	Reintegración en la BI de la reserva deducida + 5% del importe por cada año transcurrido desde el último día del periodo impositivo en el que se hubiera dotado.

✓ Reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva (Art. 53)

Importe de la deducción de la BI	60 % del importe dotado a la Reserva
Límites	Deducción: 45% de BI previa a correcciones (51-53) y compensación de BI negativas (55)  Saldo de la reserva: máximo 50% del PN a efectos fiscales, salvo que se deba a que hay pérdidas contables.
Reserva a la que dotar	Reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva
Periodo de dotación	3 años
Condiciones	La reserva deberá materializarse completamente, en un plazo máximo 3 años desde la última dotación:  a) Adquisición de ANC nuevos con derecho a deducción b) Adquisición de elem Patrim. con derecho a deducción c) Adquisición en mercado primario de participaciones en entidades que cumplan los requisitos del art.33.1 d) Inversión mediante participación en el capital en la etapa inicial de desarrollo de un nuevo proyecto empresarial o fase de desarrollo.
Diferencia	Temporal: se diferirá con la creación de un (479) en cada año en que se dote
Reversión	Revertirá la (479) cuando se utilice la reserva para la adquisición para la que se dotaba.  a) y b), se integrará en la BI, reduciendo la cuantía por la que se deducirían dichos conceptos. c) y d), se integrará en la BI
No aplicación	Microempresas que hayan deducido por <i>deducción microempresa</i> (art. 32.4)
Incumplimiento de las condiciones	No completa materialización de la reserva a su destino: integración en la BI el 60% del importe que quede pendiente de materializarse + 15%  Utilización de la reserva antes de finalizar el periodo de dotación: integración de las cantidades deducidas previamente + 5% por cada año transcurrido desde el último día dotado a reserva.

En el primer caso, se realizará un ajuste negativo en la base imponible en el año en el que se dote dicha reserva. Solo cuando no hubiere base imponible suficiente como

para poder aplicar la deducción, se registrará un activo por impuesto diferido, muy similar al que surgiría por compensación de bases imponibles negativas. En este caso, se reducirá la BI en ejercicios posteriores, cuando se hayan mantenido las condiciones que la generaron y siempre que haya base imponible que deducir.

En el ejercicio de la dotación se procederá al reconocimiento de un activo, por un importe equivalente a la aportación de la reserva multiplicado por el tipo de gravamen:

(47451) Créditos por deducciones a compensar de la BI  
a (6301) Impuesto diferido

En el ejercicio que se reduzca la BI, o se infringieran las condiciones pactadas, se procederá a su baja, realizando el ajuste negativo en la BI.

(6301) Impuesto diferido a (47451) Créditos por deducciones a compensar de la BI

En los casos segundo y tercero, se generará un pasivo por impuesto diferido, al tratarse de diferencias temporarias que permiten una deducción de la base imponible en el ejercicio en el que se dote la reserva, pero que al finalizar un periodo deberá integrarse en la base imponible en el caso de la segunda, o compensar deducciones que generarían los elementos para los que se aplica la reserva en caso de la tercera.

En el ejercicio de la dotación se procederá al reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido, por un importe equivalente a la aportación de la reserva (en el caso de la reserva para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva, el 60% de dicha dotación) multiplicado por el tipo de gravamen:

(6301) Impuesto diferido a (479) Pasivo por diferencia temporaria imponible

En el ejercicio en que revierta, se integrará el importe en la base imponible, procediendo a la baja del pasivo:

(479) Pasivo por diferencia temporaria imponible  
a (6301) Impuesto diferido

### **3.5. COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS**

La norma fiscal indica, en su artículo 55: “las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los quince años sucesivos”. A este respecto, la norma contable nos indica que deberá procederse a reconocer un activo por impuesto diferido, siempre que se cumplan las condiciones que ya se adelantaron en el tema 2: se prevea su recuperación en un plazo límite de 10 años y siempre que se prevea obtener beneficios fiscales futuros para su compensación.

En la fecha de su reconocimiento, se registrará el activo por impuesto diferido por un importe igual al de la base negativa multiplicado por el tipo de gravamen:

(4745) Créditos por pérdidas a compensar a (6301) Impuesto diferido

En el ejercicio en el que se compense, se procederá a su baja por el importe correspondiente.

(6301) Impuesto diferido a (4745) Créditos por pérdidas a compensar

### **3.6. DEDUCCIONES EN LA CUOTA ÍNTEGRA.**

Las diferencias, permanentes y temporarias, que surgieron a raíz de cualquiera de las contempladas hasta ahora, provoca una reducción o un aumento de la base imponible, sobre la cual se aplicará el tipo de gravamen aplicable según la norma vigente y correspondiente al tipo de empresa que tribute por el impuesto. El resultado nos dará la cuota íntegra. Este importe se podrá ver reducido por deducciones y bonificaciones fiscales que pudiera aplicar el contribuyente. Generalmente, se procederá a su aplicación en el ejercicio, a no ser que, debido a sobrepasar unos límites de deducción, queden pendientes de aplicación para ejercicios posteriores. En este caso, surgirá un activo por impuesto diferido, siempre y cuando, siguiendo el principio de prudencia, se prevea su futura aplicación o se mantengan las condiciones que lo generaron.

#### **Deducción para evitar la doble imposición**

En el artículo 60 de la NF 2/2014 se presenta una primera deducción, que persigue evitar la doble imposición tributaria. Cuando el contribuyente haya integrado en su base imponible rentas que hubiera obtenido y hubiesen sido gravadas por un impuesto análogo o similar al impuesto de sociedades en el extranjero, podrá deducirse de la cuota íntegra el importe efectivamente satisfecho en el extranjero por dicho gravamen, aunque previamente, el importe satisfecho habrá que incluirlo en la base imponible (art. 60.2).

Se procederá de esta forma cuando el país en el que resida la entidad que haya pagado el impuesto tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, y que éste contenga cláusula de intercambio de información.

En caso de que dicha renta procediera de una entidad que no tuviera suscrito convenio, en el apartado quinto del mismo artículo 60 se contemplan dos posibles formas de deducción:

- a) 18% de dividendos o participaciones en beneficios gravados
- b) El importe efectivamente satisfecho por pago de impuesto.

Por tanto, se procederá a realizar un ajuste positivo por el importe satisfecho por el impuesto en la base imponible, y posteriormente se deducirá de la cuota íntegra. La deducción, sin embargo, no podrá ser superior al importe que correspondería pagar si

la renta tuviese que tributar en territorio guipuzcoano. Es decir, que si el tipo de gravamen del territorio extranjero fuera mayor que el que le hubiera correspondido en Guipúzcoa, sólo podrá deducirse el importe calculado con el tipo de gravamen guipuzcoano.

Si la cuota íntegra fuese insuficiente para practicar la deducción, ésta podrá aplicarse en los quince años subsiguientes, (salvo el apartado 5), por lo que se procedería con el reconocimiento de un activo por impuesto diferido.

\* \* \*

**Ejemplo 11.** Imaginemos que la sociedad XX ha obtenido en el extranjero una renta de 30.945€. Esta renta fue gravada en un 28% en el extranjero, por el que efectivamente se pagó una cantidad igual a 8.664,60 €.

En nuestra contabilidad habremos registrado tanto el ingreso como el pago del impuesto:

30.945 (572) Bancos	a (760) Ingresos de participaciones en Instrumentos de patrimonio	30.945
8.664,6 (635) Impuesto sobre beneficios extranjero	a (572) Bancos	8.664,6

Cantidad que le correspondería haber pagado por la renta en Guipúzcoa (tipo gravamen: 24%):  $30.945 \times 0,24 = 7.426,8 \text{ €}$

Por tanto, habrá que realizar un ajuste positivo en la base imponible por 8.664,6 € y se deducirá de la cuota íntegra 7.426,8 €

\* \* \*

### Otras deducciones

A lo largo del capítulo tercero del título V (Deuda Tributaria) de la norma foral, se recoge una serie de deducciones. La diferencia respecto a la anterior, además de porque estén comprendidas en capítulos diferentes, puede deberse a que éstas son más bien ventajas fiscales que da la Hacienda Pública, mientras que la anterior, más que ventaja, es una “norma general”. Estas deducciones, además, a diferencia de la anterior, tienen un límite de su deducibilidad en la cuota íntegra, y en caso de no poder deducirla, generarán derechos a su futura aplicación. Se recogen en los artículos 61 a 66, siendo las siguientes:

Deducción	Artículo
Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos	61
Deducción por actividades de investigación y desarrollo	62 y 64
Deducción por actividades de innovación tecnológica	63-64
Deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía	65
Deducción por creación de empleo	66

La aplicación de estas deducciones en el ejercicio en que se generan quedan limitadas a lo que dicta el artículo 67.1: la suma de forma conjunta de las deducciones por inversiones en ANC nuevos, deducciones por inversiones en proyectos que procuren un desarrollo sostenible, conservación y mejora del medioambiente y por creación de empleo no podrán exceder el 45% de la Cuota Íntegra. Es decir, las deducciones por I+D o de innovación tecnológica podrán aplicarse sin límite, mientras que la deducción conjunta de las demás estará limitado hasta el 45% de la cuota íntegra.

A este respecto, en el artículo 67.2, se especifica que las cantidades que no se hayan podido deducir, debido a una insuficiencia de cuota o por sobrepasar ese límite de deducción, podrán aplicarse en ejercicios posteriores. En este caso, aquellas cantidades que hayan generado el derecho a deducción pero no se hayan podido aplicar, generarían un activo por impuesto diferido.

En el ejercicio en el que se genere la deducción que quede pendiente de aplicación se procederá al registro de un activo por impuesto diferido, siempre que se cumpla el principio de prudencia, por un importe equivalente a la cantidad pendiente de aplicación:

_____	_____
(4742) Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	
	a (6301) Impuesto diferido

En el ejercicio que efectivamente se aplique la deducción (o en caso de haber transcurrido el periodo de deducción) se procederá a la baja del importe correspondiente:

_____	_____
(6301) Impuesto diferido	a (4742) Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar

### **3.7. CUADROS-RESUMEN DE LAS DIFERENCIAS PERMANENTES Y TEMPORARIAS**

A continuación, se presentan las siguientes tablas, en las que se clasifican las diferencias permanentes y temporarias trabajadas a lo largo de este tema, diferenciando entre positivas (aquellas que provocarán un incremento de la base imponible en el ejercicio de origen) y negativas (aquellas que llevarán a reducir la base imponible en el ejercicio en el que surjan).

Tabla 5. Resumen diferencias permanentes

Positivas	Negativas
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Provisiones de gastos no deducibles</li> <li>– Retribución de Fondos Propios</li> <li>– Gasto por Impuesto de Sociedades</li> <li>– Dotación a provisiones o fondos internos de pensiones</li> <li>– Donaciones y liberalidades</li> <li>– Gastos de Relaciones Públicas</li> <li>– Gastos de elementos de transporte</li> <li>– Gastos por servicios prestados de entidades residentes en paraísos fiscales sin justificación</li> <li>– Operaciones entre entidades o personas vinculadas, cuando el participante en la sociedad se ve perjudicado en la venta (Cuando el valor contable de la operación es menor al valor de mercado).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Deterioro por insolvencias (microempresas)</li> <li>– Deducción por microempresa</li> <li>– Eliminación de la doble imposición en dividendos y participaciones en beneficios</li> <li>– Eliminación de la doble imposición en rentas obtenidas por la transmisión de la participación en entidades</li> <li>– Reinversión de beneficios extraordinarios (empresas de dimensión pequeña)</li> <li>– Reducción por explotación de propiedad intelectual o industrial</li> <li>– Corrección monetaria</li> <li>– Ingresos por servicios prestados de entidades residentes en paraísos fiscales sin justificación</li> <li>– Compensación para fomentar la capitalización empresarial</li> </ul>
– Diferencia de valoración de una donación efectuada:	
– Cuando V.Mercado > V.Contable: D.P.(+)	– Cuando V.Mercado < V.Contable: D.P.(-)

Fuente: elaboración propia

Tabla 6. Resumen diferencias temporarias

Positivas: deducibles	Negativas: imponibles
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Pérdidas por deterioro de valores.</li> <li>– Pérdida por deterioro de créditos comerciales (insolvencias)</li> <li>– Provisiones (gastos deducibles)</li> <li>– Donaciones recibidas (Adquisiciones a título lucrativo).</li> <li>– Compensación de bases imponibles negativas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Arrendamiento financiero</li> <li>– Libertad de amortización, amortización acelerada y amortización conjunta</li> <li>– Fondo de comercio financiero</li> <li>– Intangibles de vida útil indefinida</li> <li>– Reinversión de beneficios extraordinarios (empresas de dimensiones grandes)</li> <li>– Reserva especial para nivelación de beneficios</li> <li>– Reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva</li> </ul>
– Amortizaciones:	
– Vida útil contable < Vida útil fiscal	– Vida útil contable > Vida útil fiscal
– Permutas no comerciales:	
– V.Mercado > V.Contable	– V.Mercado < V.Contable
– Variación del Valor Razonable:	
– Gasto en PN	– Ingreso en PN

Fuente: elaboración propia

## TEMA 4. CONCILIACIÓN CONTABLE Y FISCAL DEL IS: EJEMPLOS REALES

No todas las empresas del entorno guipuzcoano se verán obligadas a tener que realizar todos y cada uno de los ajustes que se han tratado a lo largo del tema tercero. Aunque todas las sociedades del territorio deben cumplir con la misma normativa, no todas las sociedades aplicarán las circunstancias que lleven a la creación de diferencias temporarias y permanentes estudiadas.

En este tema cuarto se presentan varios ejemplos reales de empresas que tributan en el territorio foral de Guipúzcoa. A través de estos casos, veremos cuáles son las diferencias permanentes y temporarias más comunes que podríamos encontrarnos. Las notas de la memoria de cada una de las sociedades han servido como base para la elaboración de este estudio.

En el siguiente cuadro presentamos las empresas que han servido para la realización de este estudio, clasificándolas según su tamaño:

Tabla 7: Datos económicos de empresas analizadas, según su tamaño (2014).

Tamaño	Empresa	Vº de Ventas (€)	Activo (€)	Nº trabajadores
Microempresa	–	–	–	–
PYME	Montajes y Mecanizaciones Basalan S.L.L.	4.676.704	5.902.77	38
Mediana-Grande	Salto Systems, S.L.	54.787.137	53.692.877	168
Consolidada	Construcciones y Auxiliar de Ferrocarriles, S.A.	913.139.205	2.043.876.024	3.657

Fuente: elaboración propia

A continuación vamos a ver que la conciliación contable-fiscal del impuesto de sociedades será mucho más simple cuanto menor sea el tamaño de la empresa, siendo, por lo general, menor el número de ajustes a realizar.

### 4.1. Tratamiento del IS en una Microempresa.

Con el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, se aprobó el Plan General de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas. Este Plan de PYMES simplifica algunas operaciones contables, además de reducir el plan de cuentas eliminando los gastos e ingresos imputados al patrimonio neto (cuentas 8 y 9). Las microempresas, que quedan definidas en el artículo 4 de este Plan PYMES, cuentan con la peculiaridad que hace más simple si cabe la contabilización del gasto por impuesto sobre sociedades.

Zubiaurre, M. et.al. (2008) señala que no procederá el registro de activos y pasivos por impuesto diferido, contabilizándose como gasto por impuesto solamente el

impuesto corriente que resulte de las liquidaciones fiscales del impuesto sobre sociedades relativas al ejercicio.

Por tanto, las posibles diferencias se imputarán en los ejercicios en los que corresponda liquidar según los criterios fiscales. Es decir, que toda diferencia que surja, será tratada como una diferencia permanente en el ejercicio que tenga su efecto fiscal, no debiendo registrar ningún impuesto diferido.

Debido a que las microempresas que apliquen este régimen simplificado no trabajan con impuestos diferidos, no se ha tratado un ejemplo real, ya que el gasto por impuesto sólo correspondería al impuesto corriente.

#### **4.2. Tratamiento del IS en una Empresa Pequeña: Montajes y Mecanizaciones Basalan S.L.L.**

Vamos a acudir a un primer ejemplo de una empresa real. Montajes y Mecanizaciones Basalan S.L.L. (Basalan), es una empresa que se dedica a la fabricación, reparación y montaje de maquinaria, que tributa en Guipúzcoa. Como se verá en su esquema liquidatorio, las diferencias permanentes y temporarias que presenta son pocas y muy simples.

La información referente a la situación fiscal de la empresa, se encuentra en la nota 11 de la memoria. Señalar que el ejercicio a estudiar es el de 2013, año en el cual aún era vigente la NF 7/1996, de 4 de julio, previa a la NF 2/2014 trabajada en este trabajo que entró en vigor para ejercicios posteriores. Aun así, los ajustes realizados se contemplan de forma similar a la normativa actual, por lo que el análisis sigue siendo válido.

A continuación se presenta el esquema liquidatorio seguido por Basalan, planteado a raíz de la información suministrada por la memoria.

Tabla 8: Liquidación fiscal del IS de Montajes y Mecanizaciones Basalan S.L.L.

Resultado Contable Antes de Impuestos	(296.786)
+/- Diferencias Permanentes	6.071
+/- Diferencias Temporarias	
Libertad de amortización y amortización acelerada	82.670
= Base Imponible previa	(208.015)
- Bases Imponibles negativas de ejercicios anteriores	0
= Base Imponible	(208.015)
x Tipo de Gravamen	0,24
= Cuota íntegra	0
- Deducciones y bonificaciones	0
= Cuota líquida	0

Fuente: elaboración propia



### **Diferencias Permanentes**

No se especifica nada acerca de qué conceptos integran estas diferencias en la memoria, ya que podría tratarse de más de una diferencia, con signos contrarios. Ante esta falta de detalle, no hay mucho que decir. Estas diferencias permanentes sólo afectan al ejercicio en el que se originan. Al ser el ajuste en la BI positivo, habrán sobresaltado gastos contables que fiscalmente no fueron deducibles, como pudieran ser multas o liberalidades, o un ingreso contable que fiscalmente tributase sólo parcialmente, por encima de diferencias negativas.

### **Diferencias Temporarias**

La única diferencia temporaria contemplada por Basalan corresponde a la reversión de un pasivo por diferencias temporarias imponibles. En su día, se acogió a la libertad de amortización o amortización acelerada que permitía deducirse un mayor importe en el ejercicio de aplicación, surgiendo así el pasivo. Según van pasando los años, este pasivo se va revertiendo, compensando el gasto por amortización contabilizado en el ejercicio que ya no tiene derecho de deducción.

### **Gasto devengado**

Partiendo de un resultado antes de impuestos negativo, se ha obtenido una cuota líquida nula. El gasto por impuesto corriente corresponde con la cuota líquida, por lo que su importe es cero.

Por otro lado, el gasto por impuesto diferido, corresponde a la suma de las diferencias temporarias, multiplicadas por el tipo de gravamen, además de los créditos por bases imponibles negativas pendientes de compensar y de las deducciones pendientes de aplicación. Como en este ejercicio no se ha activado el crédito por base imponible negativa que se ha generado, el gasto por impuesto diferido estará compuesto por la diferencia temporaria positiva multiplicado por el tipo de gravamen del 24% ( $82.670 \cdot 0,24 = 19.848$ ).

Como ya se dijo en el tema segundo, el gasto devengado estará formado por el gasto por impuesto corriente y gasto por impuesto diferido:

Gasto por Impuesto Corriente (6300)	0
Gasto por Impuesto Diferido (6301)	(19.848)
= Gasto Devengado (630)	(19.848)

Este gasto devengado, con saldo acreedor, concuerda con el importe registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias.

### **Activos y Pasivos por impuesto diferido y corriente**

En el Balance al cierre de 2013, sólo hay un pasivo por impuesto diferido que asciende a 44.342 euros. Este importe corresponde al pasivo pendiente de revertir por la aplicación de libertad de amortización y amortización acelerada de los elementos

que se acogieron a la ventaja fiscal en su día. En este ejercicio, se ha revertido parte de este pasivo, al verse reducido su saldo con respecto al ejercicio previo.

No hay activos por impuesto diferido reconocidos en el balance, aunque la base imponible negativa de este ejercicio le diera derecho a reconocer uno. En la memoria, Basalan indica que, en aplicación al principio de prudencia, existen tanto la base negativa surgida en este ejercicio 2013 como deducciones pendientes de aplicación que ejercicios previos, pero que no han sido registradas, al no ver segura su recuperación futura. Es por eso, que en la memoria se especifican los saldos de los activos por impuesto diferido no activados, que, en el ejercicio que viera probable su recuperación, podría activarlos y compensar la base imponible positiva del ejercicio en cuestión.

Finalmente, aunque en el balance no aparece ningún activo (ni pasivo) por impuesto corriente clasificado como tal, dentro de la cuenta “Otros créditos con las Administraciones Públicas” del activo, se recoge un saldo de 1.174,13 euros a devolver por la Hacienda Foral por Impuesto de Sociedades.

#### **4.3. Tratamiento del IS en una Empresa Grande-Mediana: Salto Systems S.L.**

Salto Systems, S.L., es una empresa dedicada a la producción de sistemas de control de accesos. Esta empresa, de mayor tamaño que Basalan, presenta un esquema liquidatorio más complejo que el anterior, contando con más diferencias permanentes y temporarias que el caso previo.

La información referente a la situación fiscal de la empresa, se encuentra en la nota 20 de la memoria y sus anexos VIII y IX. Señalar que el ejercicio a estudiar es el de 2014.

A continuación se presenta el esquema liquidatorio seguido por Salto Systems S.L., planteado a raíz de la información suministrada por la memoria y anexos. Se analizarán las diferencias permanentes y temporarias que hayan intervenido para corregir el resultado contable y lograr la base imponible fiscal.

Tabla 9: Liquidación fiscal del IS de Salto Systems S.L.

Resultado Contable Antes de Impuestos	12.765.240
+/- Diferencias Permanentes	
Dividendos	(1.806.080)
Otros ingresos	(300.550)
Relaciones Públicas, vehículos y otros	27.050
+/- Diferencias Temporarias	
Inmovilizado material (amortización)	109.886
Fondo de Comercio	(346.929)
Provisiones	651.686

Activos por ID no reconocidos en ejercicios previos	374.046
Pasivos por ID no reconocidos en ejercicios previos	(482.511)
= Base Imponible previa	10.991.838
- Bases Imponibles negativas de ejercicios anteriores	0
= Base Imponible	10.991.838
x Tipo de Gravamen	0,28
= Cuota íntegra	3.077.715
- Deducciones y bonificaciones	-894.542
- Ajustes de ejercicio anteriores	- 130.461
= Cuota líquida (6300)	2.052.712

Fuente: elaboración propia

### Diferencias Permanentes

En un anexo de la memoria, se nos indica cuáles son las diferencias permanentes que han afectado en el ejercicio. Entre ellas, podemos referenciar algunos de los casos ya estudiados a lo largo del tema tercero:

a) Dividendos. Como no se especifica en la memoria si son dividendos obtenidos de entidades españolas o extranjeras, ni el porcentaje de participación, no es posible una completa interpretación del ajuste realizado. Aún así, tal como se indicaba en el apartado 3.2.1., la sociedad puede reducir su BI por el ingreso obtenido a modo de dividendo de otras sociedades, ya fuera en un 50% o 100%, dependiendo de las condiciones que cumpliera. Esta diferencia permite realizar un ajuste negativo en la BI, al poder reducirse dichos ingresos.

b) Otros ingresos. No se especifica de qué tipo de ingresos se trata. Sin embargo, al realizarse un ajuste negativo en la BI, se llega a la conclusión de que son ingresos que fiscalmente quedan exentos de tributación. Podría tratarse de la reinversión de un beneficio extraordinario, siempre que la empresa la trate como una diferencia permanente, o tal vez por una cesión de propiedad industrial. De cualquier forma, la diferencia de consideración contable y fiscal del ingreso, permite que Salto pueda reducir su BI.

c) Relaciones Públicas, vehículos y otros. En el apartado 3.1.4. del tema tercero, habíamos listado ciertos gastos no deducibles, o deducibles hasta cierto límite. Aunque contablemente se reconozca un gasto por RR.PP., éste solo será deducible un 50%. De igual manera, los gastos contabilizados por vehículos, dependiendo de su afección a la actividad societaria, estará limitado a un porcentaje o importe. El importe que sobrepase los límites impuestos por la normativa fiscal, deberán integrarse en la BI. Tal y como ha hecho Salto Systems, deberá realizarse un ajuste positivo en la BI, por dicho importe excedido del límite.

### Diferencias Temporarias

Respecto a las diferencias temporarias, la sociedad Salto System se ha topado con las siguientes:

a) Inmovilizado material. Al no especificarse el concepto sobre el que versa, consideremos que se hace referencia a la amortización del inmovilizado. El caso presentado no sería otra que la reversión del pasivo por diferencias temporarias imponibles que surgió en su origen al haberse contabilizado un menor gasto por impuesto que el que fiscalmente se permitía. En el ejercicio actual, aunque contablemente siga amortizándose, fiscalmente ya llegó al fin de su vida útil, por lo que no es deducible dicho gasto. La reversión por amortización, provoca un ajuste positivo en la BI.

b) Fondo de comercio. Al tratarse del ejercicio 2014, aún no era obligatoria la amortización de aquellos elementos de inmovilizado intangible con vida útil indefinida, introducida por la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas, del 21 de julio de 2015. Por lo que, se da por hecho que en este ejercicio, no se amortizaron dichos elementos. Sin embargo, la normativa fiscal permitía una deducción por fondo de comercio, lo que generó una diferencia temporaria imponible. Por tanto, esta ventaja fiscal provocó un ajuste negativo en la BI, que revertirá a futuro cuando el elemento cause baja o se deteriore.

c) Provisiones. Aunque Salto Systems no especifica de qué tipo de provisiones se trata, cumple con la norma fiscal al realizar un ajuste positivo en la BI por el gasto reconocido como provisión. Se ha generado un activo por impuesto diferido, porque el gasto por el que se dota esta provisión será deducible. Este activo revertirá en el futuro, cuando no habiendo cumplido su finalidad se cancele con cargo a ingresos, o bien cuando efectivamente se dé de baja la provisión por cumplimiento de finalidad sin abono a ninguna cuenta de ingresos.

d) Reconocimiento de activos por ID. Cumpliendo con el principio de prudencia, la sociedad Salto Systems S.L. no reconoció activos por impuesto diferido en ejercicios previos al no ver seguro su recuperación futura. Sin embargo, a cierre del ejercicio 2014, ha considerado posible su recuperación futura, por lo que procedió a su reconocimiento. Esto provocó un ajuste positivo en la BI, ya que dichos activos le concederán la posibilidad de pagar menos impuesto cuando reviertan.

e) Reconocimiento de pasivos por ID. Similar al caso anterior, Salto Systems ha reconocido en el ejercicio 2014 pasivos que no fueron reconocidos en ejercicios previos, lo que provoca un ajuste negativo en la BI. Aunque no se especifica la causa exacta del reconocimiento, al realizar el cálculo de la variación de los pasivos del 2013 al 2014, el importe concuerda con un aumento de “inmovilizado material”.

### **Gasto devengado**

En otro anexo de la memoria, Salto Systems realiza otra conciliación, de la que se desprende el importe del gasto por impuesto devengado que se recoge en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Tabla 10: Gasto devengado por IS Salto Systems S.L.

Resultado Contable antes de Impuestos	12.765.240
+/- Diferencias Permanentes	(2.079.580)
= Resultado Contable Ajustado	10.685.660
x Tipo de Gravamen	0,28
= Impuesto Bruto	2.991.985
+/- Ajustes de ejercicios anteriores	-130.461
- Deducciones y bonificaciones	-894.542
= Gasto Devengado (630)	1.966.982

Fuente: elaboración propia

Este gasto devengado, está compuesto por la suma de los saldos del impuesto corriente (calculado en la tabla 6) e impuesto diferido (el valor neto de las diferencias temporarias multiplicadas por el tipo de gravamen), siendo éstos:

Gasto por Impuesto Corriente (6300)	2.052.712
Gasto por Impuesto Diferido (6301)	(85.730)
Gasto por IS (630)	1.966.982

Este gasto devengado, concuerda con el importe registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias.

#### **Activos y Pasivos por impuesto diferido y corriente**

Finalmente, en el Balance de situación a cierre de 2014, se nos presentan los siguientes saldos, con información detallada en la memoria:

Tabla 11: Activos y Pasivos por impuesto diferido y corriente Salto Systems S.L.

Activo por impuesto diferido	287.205
Provisiones	182.472
Activos ID no reconocidos en ejercicios previos	135.103
Pasivos por impuesto diferido	491.096
Inmovilizado material	201.435
Fondo de Comercio	201.228
Préstamos a tipo 0	88.433
Pasivos por impuesto corriente	2.212.033

Fuente: elaboración propia

En este cuadro podemos ver cómo han quedado los activos y pasivos por impuesto diferido a cierre del ejercicio. Los activos por impuesto diferido lo componen, por un lado, provisiones que no han tenido la consideración de deducibles fiscalmente, que tendrán derecho a deducción en un futuro, cuando se aplique la provisión o revierta. Por otro, cumpliendo con el principio de prudencia, la sociedad ha registrado activos que no reconoció en años anteriores, al prever al cierre de 2014 su posible recuperación futura.

Tal como mencioné, la partida de “inmovilizado material” por un lado, sufrió una reversión por la diferencia contable y fiscal por amortización, pero incrementó su saldo

al reconocer nuevos pasivos por ID no reconocidos en ejercicios previos. La parte correspondiente a Fondo de Comercio aumentó debido a la (todavía en 2014) no obligatoriedad de amortizar contablemente un inmovilizado con vida útil indefinida y la posibilidad de deducirse fiscalmente un porcentaje de su valor.

Señalar que el pasivo por ID que corresponde a “Préstamos de tipo 0”, no se tomó en cuenta en la liquidación del impuesto debido a que, como se señala en el anexo VIII de la memoria, es la reversión de un pasivo por DT imponible que fue registrado directamente en el Patrimonio Neto. Por tanto, se ha revertido con abono a una cuenta de gasto de Patrimonio Neto (8301), no de resultados.

Por último, en el balance se recoge el importe que Salto Systems deberá pagar a la Hacienda Foral como concepto del IS, ascendiendo el pasivo por impuesto corriente a 2.212.033.

#### **4.4. Tratamiento del IS en una Empresa Grande: Construcciones y Auxiliar de Ferrocarriles, S.A.**

Construcciones y Auxiliar de Ferrocarriles, S.A., conocida como C.A.F., es una empresa de dimensiones grandes, productora y exportadora de transporte de ferrocarriles y de material para su elaboración. Es una empresa con volúmenes importantes de ventas, que también es conocida por invertir en I+D. C.A.F., además, es la matriz de un grupo de empresas, debiendo consolidar las cuentas anuales de todo el grupo. Aunque no se ha comentado en el apartado tercero, las empresas que formen grupo podrán optar por tributar en Régimen de Consolidación Fiscal. Bajo este régimen, la empresa dominante estará obligada a tributar conjuntamente y para ello deberán tomarse conjuntamente las BI individuales de todas las empresas del grupo, procediendo a realizar eliminaciones e integraciones. Aún así, debido a que no se ha contemplado este régimen especial, vamos a concentrarnos en las cuentas individuales de la sociedad dominante: C.A.F. S.A..

Para ello, se ha obtenido el informe anual publicado en su página web. En su memoria, nota 16ª, se recoge la información relacionada con el IS. En el cuadro siguiente se presenta la tabla de liquidación del IS, donde se recogen las diferencias permanentes y temporarias surgidas o aplicadas en el ejercicio.

Tabla 12: Tabla de conciliación del resultado contable y la BI fiscal  
(en miles de euros)

Resultado Contable Antes de Impuestos	32.228
+/- Diferencias permanentes	
Compromisos diversos con trabajadores	+ 1.384
Dividendo filiales, litigios y otros	- 5.707
Propiedad Industrial e intelectual	- 6.031
+/- Diferencias temporarias	
Libertad de amortización	+ 5.527

Compromisos diversos con trabajadores	- 5.215
Provisiones de fiabilidad, garantías y otros	- 17.797
Provisión cartera, resultados negocios conjuntos y otros	- 5.034
Amortización por actualización de balances (NF1/2013)	- 3.663
Base Imponible	(4.308)

Fuente: elaboración propia

A continuación, vamos a ver uno por uno cada concepto de la tabla, recordando los casos presentados a lo largo del tema tercero. Cabe mencionar que se agrupan diferentes conceptos para algunos cálculos, no siendo especificada la cuantía exacta de cada partida en la memoria.

### Diferencias Permanentes

C.A.F. ha reconocido las siguientes diferencias permanentes:

a) Compromisos diversos con trabajadores. Este concepto puede hacer referencia a provisiones por retribuciones a largo plazo al personal o pagos basados en instrumento de patrimonio como retribución a los trabajadores (es decir, la entrega de acciones de la sociedad al trabajador), que no tienen carácter de deducibles fiscalmente, como se referenciaba en el apartado 3.1.3..

Otra posibilidad pudiera ser que C.A.F. realizara liberalidades para con sus trabajadores, gastos que por costumbre se efectúen respecto a los trabajadores de la empresa, como regalos o pagos. Cuando hablábamos de otros gastos no deducibles en el apartado 3.1.4.e), se indicaba que la norma fiscal consideraba deducibles hasta un 50% de su importe, en servicios de restauración, hostelería, viajes y desplazamientos.

De cualquier forma, al ser gastos no deducibles fiscalmente, se efectúa un ajuste positivo en la BI, haciendo que incremente el importe.

b) Se recogen dentro de un mismo apartado los dividendos filiales, los litigios y otros conceptos no especificados. Esta diferencia permanente tiene un saldo negativo que asciende a los 5.707 mil euros. Este importe, sin embargo, se habrá obtenido por el resultado de ajustes negativos y positivos.

En el apartado 3.2.1., se indicaba que los dividendos obtenidos podrán reducirse un 50% o en su totalidad en la BI, según las condiciones que se hayan cumplido. Por tanto, hablábamos de una diferencia permanente negativa.

Los litigios, o sanciones y multas, por su parte, eran gastos no deducibles fiscalmente, tal y como se recoge en el apartado 3.1.4.c. Este concepto, por tanto, conllevaría a un ajuste positivo en la BI.

Así pues, ya que se toman ambos conceptos dentro del mismo apartado, se podría suponer que el ajuste negativo por dividendos obtenidos es muy superior a los litigios devengados en el ejercicio 2015.

c) Propiedad intelectual o industrial. Esta ventaja fiscal permite reducir la BI hasta un 30% (o 60% en caso de ser invención propia de la sociedad cedente) de los ingresos obtenidos por cesión de una propiedad intelectual o industrial del ejercicio. A falta de más datos, sólo podemos asegurar que corresponde a un porcentaje de otros ingresos de explotación que se hayan recogido en la cuenta de pérdidas y ganancias por cesión del activo.

### **Diferencias Temporarias**

Por otro lado, C.A.F. ha registrado o ha revertido activos y pasivos por diferencias temporarias. Como en la memoria no se especifica si son originarios del ejercicio o de ejercicios previos, sólo podemos suponer que habrá partidas que ya contaban con un saldo previo que habrá revertido en este ejercicio, pero que al mismo tiempo habrán surgido nuevos impuestos diferidos. Las diferencias temporarias son las siguientes:

a) Libertad de amortización. El ajuste positivo por este concepto corresponde con la reversión del pasivo por impuesto diferido que se registró en su día en el balance, al optar por la libertad de amortización de los inmovilizados afectos a este derecho. Por tanto, esta reversión conlleva la baja parcial del pasivo por diferencias temporarias imponibles con su correspondiente aumento en la BI.

b) Compromisos diversos con trabajadores. En la memoria se especifica que estos compromisos son dotaciones a planes de prejubilación, retribuciones post-empleo y otras retribuciones que la sociedad realiza internamente. Recordemos que las dotaciones por provisiones o fondos internos de pensiones realizadas internamente no son deducibles fiscalmente, como se recogía en el apartado 3.1.4.d. del tema tercero. Sin embargo, cuando efectivamente se materialice el pago al trabajador, sí podrá considerarse deducible el importe satisfecho. Por tanto, hablamos de una diferencia temporaria.

En la fecha de dotación, se procedió a realizar un ajuste positivo en la BI. Sin embargo, en el caso que nos enfrentamos, C.A.F. realiza un ajuste negativo en la BI. A falta de una explicación en la memoria, podemos suponer que esto se podría deberse a que en el ejercicio se ha materializado el pago de la provisión; o al contrario, no se hubiera materializado el pago, habiendo procedido a realizar la reversión de la provisión con abono a una cuenta de ingreso.

c) Provisiones de fiabilidad, garantías y otros. Estas provisiones podrían considerarse derivadas de obligaciones implícitas o tácitas o concernientes a costes de cumplimiento de contratos. Cuando hablábamos de las provisiones en el tema tercero, éstas eran una de las provisiones que no son deducibles fiscalmente. Como pasaba en el caso anterior, se ha realizado un ajuste positivo. Volvemos a estar ante los posibles escenarios: que se haya materializado el pago de la provisión por aplicación a su finalidad, o al contrario, que al haberse cumplido correctamente los contratos que



habían provocado dotar estas provisiones por su posible incumplimiento, se hubiera revertido la provisión con abono a una cuenta de ingreso.

d) Provisión cartera, resultados negocios conjuntos y otros. Estamos ante otro caso en el que se integran, dentro del mismo epígrafe, diferentes conceptos. En la memoria se referencia otra nota que nos habla de “Provisión participaciones”. Esta provisión, se refiere a dotaciones por deterioro y resultado por enajenación de instrumentos financieros. Es decir, que la sociedad dota una provisión por los deterioros que prevé que pueda tener a futuro la inversión financiera, o en su caso, si se vendiera, el resultado que tendría dicha enajenación. La cantidad neta que aparece en este apartado, sin embargo, no corresponde con la del cuadro. A este respecto, mencionar que en esta nota se indica que se hizo una dotación por provisión de 4.610 mil euros, con una reversión de provisión de 74 mil euros.

Si sólo fuera esto, al no ser esta provisión una de las excepciones fiscalmente deducibles, procedería a realizarse un ajuste positivo por la cantidad dotada a la provisión, surgiendo un activo por impuesto diferido que revertiría cuando se elimine con abono a ingresos o cuando efectivamente se enajenara. El caso de la reversión de la provisión, reduciría la BI.

Sin embargo, la suma de estas cantidades no coincide con el resultado presentado en la tabla, lo que significa que la parte del “resultado negocios conjuntos y otros” habrá sido mayor que el ajuste positivo derivado de la no deducción de gastos por provisiones. Al no especificar en la memoria el dato concreto, no se puede identificar su origen exacto.

e) Amortización por actualización de balances. El Decreto Foral-Norma 1/2013, de 5 de febrero, de actualización de balances, permitía a las sociedades actualizar los valores de los activos inmovilizados, así como sus amortizaciones acumuladas de los elementos adquiridos hasta 31/12/2012. Los importes del balance debían multiplicarse por unos coeficientes recogidos en este decreto. Por estas actualizaciones, la sociedad debía dotar a una reserva especial.

Los activos actualizados a este nuevo valor, seguirían amortizando contablemente. Sin embargo, el artículo noveno del Decreto Foral-Norma, indicaba que fiscalmente el incremento de valor de los elementos no se amortizaría hasta el año 2015, hasta llegar al final de su vida útil. Debido a esto, en los ejercicios 2013 y 2014 no se pudo deducir la amortización extra por la actualización, originándose activos por diferencias temporarias deducibles, que a partir de 2015 revierten. Es por esto, que en el ejercicio 2015 se realiza un ajuste negativo en la BI.

### **Gasto por Impuesto**

En otro apartado de la nota 16 de la memoria, C.A.F. realiza la conciliación entre el resultado contable y el gasto por IS, con el que se desprende el importe del gasto por impuesto devengado que se recoge en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Tabla 13: Gasto por Impuesto sobre Sociedades C.A.F. (en miles de euros)

Resultado Contable Antes de Impuestos	32.228
+/- Diferencias Permanentes	(10.354)
= Resultado Contable Ajustado	21.874
x Tipo de Gravamen	28 %
= Impuesto Bruto	6.125
- Deducciones y bonificaciones	
Ajustes de consolidación fiscal	(4.709)
Impuestos pagados en el extranjero	764
Diferencias de liquidación ejercicio anterior	14
Activación de créditos fiscales e imp. Diferidos de activo	(54)
Total Gasto por Impuesto	2.140

Fuente: elaboración propia

Como puede observarse, intervienen conceptos que no se han mencionado en este trabajo, pero que C.A.F., introduce haciendo que se vea reducida la cuota del Impuesto. En la memoria no se aporta más información acerca del origen de los importes. Se menciona que durante el ejercicio 2015 no se han aplicado deducciones, por lo que los ajustes que realiza sobre el impuesto bruto considero que son bonificaciones. La única especificación que se da en la memoria es acerca de los 14 mil euros de la partida "Diferencias de liquidación ejercicio anterior". Se trata de la diferencia de la estimación realizada en el IS de 2014 y el importe cierto que le correspondiera pagar, procediendo a su cargo en este ejercicio.

Para finalizar, el gasto por impuesto lo componen las cuentas de gasto por impuesto corriente y diferido. C.A.F., en su memoria, señala los siguientes saldos:

Gasto por impuesto corriente (6300)	307
Gasto por impuesto diferido (6301)	1.833
Gasto por IS (630)	2.140

El importe del gasto por impuesto devengado coincide con el recogido en la cuenta de pérdidas y ganancias.

### **Activos y Pasivos por impuesto diferido**

A fecha de cierre, los activos por impuesto diferido están compuestos por activos por diferencias temporarias deducibles, deducciones pendientes de aplicación y créditos por pérdidas a compensar. Por su parte, los pasivos por impuesto diferido se componen por subvenciones (que conllevaría a una reversión de impuesto diferido que en su origen se realizó en el Patrimonio Neto), y otras partidas contempladas a lo largo del tema tercero. En la memoria se recoge a cuánto asciende cada partida, así como la variación de las cuentas.

Tabla 14: activos y pasivos por impuesto diferido

ACTIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO				
	Saldo a 1/1/15	Adiciones	Bajas	Saldo a 31/12/15
Activo por Diferencias Temporarias deducibles				17.313
Responsabilidades contractuales y de fiabilidad	257		(181)	76
Provisión obras no deducibles en el ejercicio	12.998		(3.411)	9.587
Provisión cartera	1.543	78	(1.399)	222
Contrato relevo	2.643	19	(1.179)	1.483
Garantías y mantenimiento	1.658		(1.391)	267
Actualización de balance	1.935	1	(1.026)	910
Otros	5.166	144	(542)	4.768
Créditos por pérdidas a compensar	20.866	388	(1.561)	29.790
Derechos por deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar	23.758	6.032		19.693
<b>Total activos por impuesto diferido</b>	<b>70.824</b>	<b>6.662</b>	<b>(10.690)</b>	<b>66.796</b>
<b>Activos por Diferencias temporarias deducibles no activadas</b>	<b>9.011</b>	<b>505</b>	<b>(575)</b>	<b>8.941</b>
PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO				
Subvenciones	338		(146)	192
Libertad de amortización y amortización acelerada	5.231		(1.548)	3.683
Fondo de Comercio	365	3	(350)	18
Operaciones de cobertura	(61)	(36)	26	(71)
Otros	161	2		163
<b>Total pasivos por impuesto diferido</b>	<b>6.034</b>	<b>(31)</b>	<b>(2.018)</b>	<b>3.985</b>

Fuente: elaboración propia

Cabe mencionar que en la memoria se especifican los activos por diferencias temporarias que no han sido activadas. Es decir, C.A.F., atendiendo al criterio de prudencia, no tiene activados todos los activos por impuesto diferido al que tuviera derecho. La sociedad, al cierre de cada ejercicio, realiza una valoración y sólo activa aquellos activos por impuesto diferido que prevé recuperar en el futuro.

Otro requisito que es exigido en el cumplimiento de la memoria respecto al IS, es que se indique las condiciones que originaron las deducciones en la BI. En la memoria, C.A.F. asegura que se han materializado los compromisos de reinversión que tenía como condicionante de un incentivo fiscal de la NF 7/1996 del IS, artículo 39. Para poder practicar esta deducción en su día, similar a la de "Reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva", la sociedad tuvo que dotar a una reserva para inversiones productivas, materializando el importe de la reserva en un plazo de 2 años. El elemento adquirido debía mantenerse como mínimo 5 años en el balance (o durante su vida útil, si ésta fuera inferior). A cierre del 2015, la sociedad ha cumplido los requisitos de inversión establecidos en aquella norma. Si no hubiera sido así, tendría que haber incluido el importe deducido en su día, más intereses de demora, en la BI de este ejercicio.

Respecto a los pasivos por impuesto diferido, mencionar que explícitamente, en la conciliación del resultado contable y fiscal sólo se referencia la libertad de amortización, por lo que la variación del resto de conceptos deberá haber sido contemplado en algunos de los subepígrafes “otros”. Sobresaltar el pasivo diferido por “subvenciones”, ya que, recordemos que en su origen, el pasivo habrá nacido con cargo a una cuenta (8301), cuenta de Patrimonio Neto. Según se haya ido integrando el ingreso a resultados, habrá revertido este pasivo con abono a otra cuenta (8301), no teniendo repercusión en la cuenta de resultados.

## CONCLUSIONES

I. Mientras que la contabilidad persigue recabar toda la información relevante de la empresa en sus cuentas, para mostrar la imagen fiel de la situación financiera para que sus usuarios tomen decisiones basándose en la información suministrada, la fiscalidad persigue objetivos de recaudación, y según el momento, promoción de la inversión y del crecimiento empresarial y la detección del fraude.

Resulta obvio que, al perseguir diferentes objetivos, cada materia trabaje bajo sus propios criterios, lo que se traduce en una normativa diferente para la contabilidad y la fiscalidad. Aún así, al verse relacionados la contabilidad y la fiscalidad, mediante el Impuesto de Sociedades (en el caso que nos interesa), lleva a que sus parámetros deban ajustarse para llegar a un mismo resultado. Es decir, las dos materias deben llegar a una especie de acuerdo para conciliar los diferentes resultados que surgen a raíz de una diferente estimación de los ingresos y gastos contables sobre el cual se calcula el impuesto.

Hemos visto cómo antaño, las leyes fiscales ingerían en la práctica contable, principalmente porque la normativa fiscal era legalmente obligatoria, mientras que la contable era voluntaria hasta que allá por 1973, con la promulgación del primer Plan Contable, se impulsó el uso de las normas contables.

El impuesto de sociedades ha tenido precursores desde principios del siglo XX, como la Ley Tarifa Tercera, la Ley sobre el Beneficio extraordinario o la reforma de Navarro Rubio con el Sistema de evaluación global. Estas leyes pretendían gravar el beneficio empresarial, dictaminando sus propias reglas del juego. No obstante, no fue hasta la publicación de la Ley 61/1978 del Impuesto de Sociedades en la que se habla de este tributo como tal. A estas alturas, aunque ya había un Plan General Contable en vigor, al no ser de imperativo cumplimiento, la práctica contable siguió estando a merced de la legislación fiscal. Es por eso, que todavía en este tiempo, la información financiera seguía realizándose siguiendo esquemas fiscales.

El panorama cambió en los años 90. El PGC publicado en 1990 obligó por primera vez a las empresas a llevar la contabilidad siguiendo las normas contables recogidas en él. Aún así, hasta la promulgación de la Ley 43/1995 de Impuesto de Sociedades, no se puede hablar de una adecuada conciliación entre las dos materias. Esta nueva ley introdujo el cálculo de la base imponible a partir del resultado contable. Este cambio supuso que finalmente, para el cálculo del impuesto fiscal, podía utilizarse la información suministrada por la contabilidad. Habría que realizar ajustes para obtener el gasto por impuesto, pero la normativa contable ya había puesto medidas para su correcto tratamiento, gracias a la NRV 16ª en el PGC de 1990 que posteriormente con la publicación del PGC 2007 se modificó en la NRV 13ª.

Ha habido un largo recorrido, con publicaciones de diferentes leyes a lo largo de los años, pero finalmente, con la normativa actual, se ha conseguido situar a las dos

materias en un mismo nivel, no estando supeditada la una a la otra, como ha sido costumbre del pasado. Aunque en la realidad sean dependientes la una de la otra, gracias a las medidas actuales para el cálculo del gasto por impuestos de sociedades se consigue cumplir los objetivos independientes de la contabilidad y la fiscalidad.

**II.** En la actualidad, según la normativa contable, el gasto por impuesto de sociedades se compone por los saldos del gasto por impuesto corriente y gasto por impuesto diferido. Mientras que el primero corresponde con la parte del impuesto que hay que pagar a Hacienda, el segundo recoge las diferencias de valoración e imputación contable y fiscal de los elementos de balance que tengan efectos a futuro. Estas diferencias ocasionan ajustes extracontables que alteran el resultado contable antes de impuesto para lograr la base imponible fiscal, sobre la que se calcula el impuesto.

Las diferencias de valoración e imputación contable y fiscal se clasifican en el ámbito contable como permanentes o temporarias. Las permanentes se generarán y aplicarán en el ejercicio, mientras que las temporarias provocarán la creación de activos y pasivos por impuesto diferido en el periodo de origen, que revertirán en ejercicios posteriores.

**III.** La existencia de diferencias temporarias conlleva el registro de activos y pasivos por impuesto diferido.

Las diferencias temporarias imponibles (aquellas que suponen un menor pago presente pero mayor pago en el futuro) provocarán la creación de pasivos.

Las diferencias temporarias deducibles (aquellas que suponen un mayor pago presente pero menor pago en el futuro), las bases imponibles negativas que crean un derecho de crédito a compensar a futuro, y las deducciones fiscales pendientes de aplicar, provocarán la creación de activos. Sin embargo, éstos no siempre podrán reconocerse, debiendo aplicar el principio contable de prudencia. No olvidemos que los activos por impuesto diferido inflan el balance, incrementando el activo de forma "ficticia", por no ser un crédito real con el que saldar deudas. Es por ello que deberán activarse sólo cuando se vea posible su reversión futura.

**IV.** En general, podría decirse que las diferencias permanentes están, en términos generales, destinadas a evitar prácticas abusivas por la desgravación de los gastos, así como la promoción de la inversión.

Las diferencias permanentes positivas, que incrementan la base imponible del impuesto, cumplen con la finalidad de evitar el aprovechamiento indebido de las empresas por desgravarse ciertos gastos. Pongamos como ejemplo las donaciones o liberalidades. Si pudiesen desgravarse fiscalmente, provocaría la fuga de activos del balance, pudiendo ir a parar a otras personas/entidades situadas en países con menor tributación, que puedan explotarlos pagando menos impuestos. Además, pudiendo desgravarse el gasto por donación, la empresa transmitente reduciría su tributación.

El caso de los elementos de transporte es también muy claro. Un empresario se vería motivado a comprar un coche de lujo para su uso personal, pudiendo desgravarse del gasto en la empresa. Al considerarse esta diferencia permanente positiva, se logra limitar el aprovechamiento personal. De igual manera, no estando justificadas las operaciones con paraísos fiscales, los gastos o ingresos contabilizados no podrán desgravarse. Esto evita que la sociedad contabilice gastos que realmente no haya habido, con la intención de ver reducida su tributación.

Las diferencias permanentes negativas, por otro lado, generalmente pretenden impulsar la reinversión y el crecimiento empresarial. Ejemplos como la reinversión de beneficios extraordinarios para las empresas de pequeña dimensión, la deducción por microempresa o la reducción por ingresos por cesión de propiedades industriales o intelectuales, dan un incentivo a la compra de nuevos elementos de activo, impulsar la actividad de pequeños empresarios y a invertir su esfuerzo en crear nuevas patentes e invenciones.

Otras diferencias permanentes, como la eliminación de la doble imposición, en dividendos o rentas por transmisión de participaciones, simplemente pretenden no gravar por partida doble el beneficio por el que ya pagaron las sociedades participadas, no siendo consecuente de la persecución de un objetivo fiscal.

**V.** Las diferencias temporarias son otro asunto. Alteran la base imponible, eso es cierto, pero el menor o el mayor pago de impuestos en el ejercicio de origen provocan el efecto contrario a futuro. En general, es más bien fruto de querer ayudar a la empresa en una situación complicada postergando el pago de impuestos a un futuro en el que no se vea tan ahogado con pagos a terceros, y de adelantar el pago cuando se haya visto beneficiada en el presente para reducir su pago futuro.

El mejor ejemplo de este razonamiento es el caso de la libertad de amortización. En el ejercicio en que se haya comprado el inmovilizado, la sociedad ha realizado una inversión que pudiera ser costosa. Esto puede llevar a que en el ejercicio en cuestión haya salidas monetarias para pagar el inmovilizado y que resulte complicado pagar las cuentas con Hacienda. Al permitir deducirse el total del importe en el ejercicio de su adquisición, permite un menor pago de impuestos, siendo un respiro para la empresa. A medida que la inversión haya generado flujo monetario, podrá ir saldando la deuda diferida con Hacienda.

Las diferencias temporarias imponibles también persiguen el mismo objetivo. La particularidad de la posible deducción anticipada de los arrendamientos financieros, la deducción por fondo de comercio e intangibles con vida útil indefinida (en los casos que no deban cumplir con la modificación del código de comercio de una amortización obligatoria), permiten al contribuyente pagar menos impuestos en el ejercicio en el que originan las diferencias, pero en contraprestación, en un futuro deberán

compensar ese menor pago, no permitiendo deducirse de gastos (amortizaciones, deterioros).

No obstante, la mayoría de las diferencias temporarias deducibles son fruto de la discrepancia en la imputación de los gastos o ingresos. Mientras que la contabilidad opta por que se reconozcan gastos cuando se encuentre un una situación de incertidumbre, la fiscalidad sólo contempla los hechos reales o basados en una seguridad. Los gastos por provisiones, deterioros de créditos comerciales o deterioros de valores en participaciones de capital, son un claro ejemplo de ello. La norma fiscal limita su deducción en el ejercicio del registro del gasto. Con ello, la administración tributaria lo que pretende es que la empresa no reduzca sus beneficios contabilizando gastos en una situación que es incierta, evitando así situaciones posiblemente fraudulentas. Una empresa que en años de bonanza contabilice gastos por provisiones o deterioros hace que su beneficio se vea reducido y por consiguiente, disminuya el impuesto. Lo que se pretende es que la empresa no se exceda en contabilizar gastos con la pretensión de evadir el pago de impuestos, haciendo que la sociedad considere estos gastos como deducciones cuando efectivamente se hayan producido.

Otras diferencias temporarias, persiguen los objetivos de impulsar el fomento y el fortalecimiento de la capitalización empresarial. Es el caso de las ventajas fiscales que permiten la deducción de las dotaciones a reservas especiales, que al no ser éstas un gasto, permiten reducir el pago del impuesto. Así, se logra impulsar el crecimiento, haciendo que la empresa invierta en sí misma. Otra ventaja fiscal, que se discute entre diferentes autores al considerarla unos como una diferencia permanente y otros como temporaria, es la reversión de beneficios extraordinarios. Esta ventaja, actualmente se mantiene en el territorio guipuzcoano, mientras que en la normativa española se ha eliminado, sustituyéndola por una reserva de capitalización. En cualquiera de los casos, esta ventaja fiscal persigue el objetivo de impulsar la inversión, al estar sujeta a la excepción a la adquisición de nuevos elementos, así como el crecimiento, al ser un beneficio no repartible entre los socios, sino que se queda dentro de la empresa.

En resumen, las diferencias permanentes y temporarias, se originan por la diferencia de valoración contable y fiscal, pero dichas valoraciones responden a los objetivos perseguidos por las dos materias. El adelanto o retraso de pago de impuestos, la restricción para evitar acciones fraudulentas y las ventajas por reducción de la tributación para impulsar el crecimiento, no son más que consecuencia de normas que pretenden cumplir objetivos fiscales. La contabilidad, por el contrario, fiel a su forma de trabajar, no se ve influenciada por dichos motivos a la hora de considerar un gasto o ingreso.

**VI.** Todas las empresas, independiente del tamaño que tengan, están sujetas a la normativa fiscal común. No obstante, dicha normativa busca adaptarse a los diferentes tamaños de las sociedades, con normas particulares para PYMEs o Microempresas. Es por ello que las sociedades más grandes, habitualmente, se topan con mayor número



de diferencias permanentes y temporarias que las de menor tamaño, debido a la mayor complejidad de sus cuentas o un mayor número de elementos en el balance.

## BIBLIOGRAFÍA

Alonso Pérez, Ángel; Pousa Soto, Raquel. (2011). *La problemática contable y fiscal del impuesto sobre sociedades en las pymes*; Ciss Técnica Contable, Nº 739; pp. 68-87; Nº740, pp. 58-74; Nº 741, pp. 23-46; Nº742, pp. 38-55).

Cañibano Calvo, Leandro; Gisbert Clemente, Ana. (2007). *El proceso de armonización contable internacional, la estrategia europea y la adaptación de la normativa contable en España*; Contaduría Universidad de Antioquia, nº 51, pp. 11-40.

Cañibano Calvo, Leandro; Mora Enguidanos, Araceli. (1999). *Variables explicativas de los sistemas de regulación contable: influencia de la profesión en los países de la Unión Europea*; Revista española de financiación y contabilidad, Nº 100, pp 291-326.

Fernández López, José Alberto. (2008). *Manual para la contabilización del impuesto sobre beneficios según el nuevo plan general contable*. En *Criterio del valor razonable* (pp.215-218). Madrid: Fundación Confemetal.

Fernández Rodríguez, María Elena. (2004). *La imposición efectiva de las sociedades españolas desde la óptica contable y fiscal*; Instituto de Estudios Fiscales.

Fernández Rodríguez, Elena; Martínez Arias, Antonio (2011). *La contabilización del Impuesto sobre Sociedades conforme a los Planes Contables*; Ciss Técnica Contable, Nº 744; pp 18-39

García-Rozado González, Begoña; Carracedo González, Nuria Esmeralda; Cid-Harguindey Romero, Ana; García García, Concepción; Huidobro Arreba, Ignacio; Jaquotot Garre, Natalia; Martín Ayala, José Manuel; Rodríguez Varo, Enrique (2008). *Guía de impuesto sobre sociedades*. En Edición Fiscal CISS (Eds.), *Criterios generales de valoración* (pp. 309-312). Madrid: Wolters Kluwer España S.A.

Gutiérrez López, Cristina. (2009). *El inmovilizado intangible*; Pecvnia, Monográfico; pp. 31-54.

Gutiérrez Viguera, M.. (2015). *Casos fiscales con repercusiones contables. Se incluyen las modificaciones de la Reforma Fiscal 2015*. Madrid: Wolters Kluwer España S.A.

Portillo Navarro, M<sup>a</sup> José. (2003). *Evolución histórica del impuesto sobre rendimientos del trabajo personal y resultados recaudatorios*; Anales De Derecho, Número 21, Pp.239-251.

Rubiano Torres, Sara. (2014-2015). *Configuración de la base imponible del impuesto de sociedades y análisis de algunas medidas para evitar su erosión*; Barcelona: Universitat Pompeu Fabra, Trabajo Fin de Grado (20167).

Villacorta Hernández, Miguel Ángel. (2004). *Relación entre derecho contable y derecho fiscal*; Revista del CES Felipe II, nº 1.

Zubiaurre Artola, Miguel Ángel; Temprano Gutiérrez, Vicente; Saitua Iribar, Ainhoa. (2008). *La contabilización del Impuesto sobre Beneficios en el nuevo plan general de contabilidad*, Revista de Dirección y Administración de Empresas, nº 15 diciembre, pp. 43-79.

## NORMATIVAS Y LEGISLACIÓN

International Accounting Standars Committee (IASC). (2005). Norma internacional de Contabilidad Nº 38 (NIC 38). Activos Intangibles.

NORMA FORAL 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa

Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas, del 21 de julio de 2015

REAL DECRETO 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad

Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios

### **PÁGINAS WEB**

Agencia Tributaria. (2016). *Series históricas de ingresos tributarios (mensuales)*. Recuperado de [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Memorias\\_y\\_estadisticas\\_tributarias/Estadisticas/Recaudacion\\_tributaria/Informes\\_mensuales\\_de\\_Recaudacion\\_Tributaria/2016/2016.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Estadisticas/Recaudacion_tributaria/Informes_mensuales_de_Recaudacion_Tributaria/2016/2016.shtml)

ELEconomista (2016). Ranking de Empresas Gipuzkoa. Recuperado de <http://ranking-empresas.eleconomista.es/empresas-GUIPUZCOA.html>

Eustat (Euskal Estatistika Erakundea - Instituto Vasco de Estadística). (2013). *Recaudación tributaria de la Diputación Foral de Gipuzkoa según tipos de impuestos (miles de euros). 1991-2012*. Recuperado de

[http://es.eustat.eus/ci\\_ci/movil/elementos/ele0000500/tbl0000547\\_c.html#axzz45n0hhx5t](http://es.eustat.eus/ci_ci/movil/elementos/ele0000500/tbl0000547_c.html#axzz45n0hhx5t)

Gipuzkoako Foru Aldundia. (2016). *Recaudación acumulada de tributos concertados de Gipuzkoa en 2015*. Recuperado de [http://www2.gipuzkoa.net/wps/wcm/connect/cf893915-5dbe-41d6-96a6-cbeae0536fe8/2016-01-22\\_Recaudaci%C3%B3n+diciembre.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=cf893915-5dbe-41d6-96a6-cbeae0536fe8](http://www2.gipuzkoa.net/wps/wcm/connect/cf893915-5dbe-41d6-96a6-cbeae0536fe8/2016-01-22_Recaudaci%C3%B3n+diciembre.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=cf893915-5dbe-41d6-96a6-cbeae0536fe8)

Gipuzkoako Foru Aldundia. (2014). *Recaudación acumulada de tributos concertados de gipuzkoa en 2013*. Recuperado de <http://www2.gipuzkoa.eus/wps/wcm/connect/21561660-d44f-49d0-a5ca-85b8570a2b34/Recaudaci%C3%B3n+diciembre.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=21561660-d44f-49d0-a5ca-85b8570a2b34>

Gipuzkoako Foru Aldundia. (2013). *Recaudación acumulada de tributos concertados de Gipuzkoa en 2012*. Recuperado de <http://w390w.gipuzkoa.net/WAS/CORP/DPDOficinaPrensaDigitalWEB/descarga.do?psV6jz2Utdc/g/5ZL0TI10/o0ctvZZ2F4wP48cO8Mp1u/VBvRWAc+g==>

López de Davalillo, Nerea. (2014). *Fiscalidad corporativa. Novedades del impuesto sobre sociedades en el territorio foral y su relación respecto a las novedades previsibles en territorio común*. Recuperado de <http://www.aranzadi.es/sites/aranzadi.es/files/creatividad/Deloitte/Numero2/zona10.html>

Martínez Vargas, Julián. (2008). *El efecto impositivo de las subvenciones, donaciones y legados recibidos en el nuevo plan general contable*. Recuperado de:

[http://www.asepuc.org/banco/el\\_efecto\\_impositivo\\_de\\_las\\_subvenciones\\_donaciones\\_y\\_legados\\_recibidos\\_en\\_el\\_nuevo\\_plan\\_general\\_contable.pdf](http://www.asepuc.org/banco/el_efecto_impositivo_de_las_subvenciones_donaciones_y_legados_recibidos_en_el_nuevo_plan_general_contable.pdf)

Zugasti, Javier. (2015). *La amortización de activos intangibles a partir de 2016*. Recuperado de <http://zugastiabogados.es/la-amortizacion-de-activos-intangibles-a-partir-de-2016/>

#### **CUENTAS ANUALES:**

C.A.F.. (2016). *Construcciones y Auxiliar de Ferrocarriles, S.A. Cuentas Anuales correspondientes al ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 2015*. Recuperado de <http://www.caf.net/upload/accionista/Memoria%20Individual.pdf>

Montajes y Mecanizaciones Basalan S.L.L. (2012-2013). *Cuentas Anuales Montajes y Mecanizaciones Basalan S.L.L. año 2013*. Registro mercantil de Guipúzcoa.

Salto Systems, S.L. (2014-2015). *Cuentas Anuales Salto Systems, S.L. año 2015*. Registro mercantil de Guipúzcoa.