

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (2015)

Ley 27/2014



Fecha: 16/03/2015

(3)

IMPUTACIÓN TEMPORAL INSCRIPCIÓN CONTABLE DE INGRESOS Y GASTOS

Los criterios y reglas de imputación temporal son esenciales para determinar la renta obtenida en el ejercicio impositivo y configurar de forma cierta la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Analizamos el artículo 11 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades que desarrolla este concepto, regulando los criterios fiscales para la integración en la base imponible de los ingresos y gastos generados en el ejercicio económico.

El resumen completo en <http://www.lartributos.com/noticias.php#> (Estudios)

Luis Alfonso Rojí Chandro

(Socio-Director de Impuestos y Asesoría Fiscal)

(Miembro de la AEDAF)

(Miembro del REAF)

(Profesor de Sistema Fiscal Español / Universidad Autónoma de Madrid)

La importancia de la imputación temporal de ingresos y gastos y de la inscripción contable de los mismos, viene determinada por la confluencia de tres preceptos fundamentales del Impuesto sobre Sociedades:

- Hecho imponible (artículo 4): la obtención de renta por el contribuyente.
- Base Imponible (artículo 10): el importe de la renta obtenida en el período impositivo. En el método de estimación directa, (ingresos-gastos deducibles), la base imponible se calculará corrigiendo el resultado contable, (ingresos-gastos) con los preceptos establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Período impositivo (artículo 27): coincidirá con el ejercicio económico de la entidad.

La cuantificación de la renta del contribuyente en el ejercicio económico de la entidad, es esencial, tanto desde el punto de vista contable (Resultado contable), como desde la perspectiva fiscal (Base Imponible), teniendo en ambos campos un papel destacado las reglas de imputación temporal de ingresos y gastos, origen de ajustes extracontables en la determinación de la base imponible del período impositivo, por las diferencias de criterios de imputación entre norma contable y norma fiscal.

(Diferencias de imputación temporal: se producen porque algunos gastos e ingresos se integran o imputan temporalmente en la cuenta de PyG, en un ejercicio distinto al de su integración o imputación en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Las diferencias de imputación temporal pueden ser de carácter permanente (DP) o de carácter temporal (DT).

DP: Ingresos no computables fiscalmente, gastos no deducibles fiscalmente.

DT: Ingresos y gastos imputables a otros períodos impositivos).

Los criterios y reglas de imputación temporal están recogidos en el artículo 11 de la LIS (Ley 27/2014), dentro del título IV, en el capítulo dedicado a la base imponible y extienden su influencia sobre todos los ingresos y gastos que conforman la base imponible. Contienen trece apartados que comentamos y desarrollamos a continuación. Una imputación temporal incorrecta de ingresos y gastos, conduce a una base imponible del Impuesto sobre Sociedades errónea.

(1) IMPUTACIÓN DE INGRESOS Y GASTOS AL PERÍODO IMPOSITIVO EN QUE SE PRODUZCA SU DEVENGO, CON ARREGLO A LA NORMATIVA CONTABLE

Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos, se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

La normativa del Impuesto sobre Sociedades, asume los principios contables desarrollados por la normativa mercantil (C. de Comercio, y sus normas de desarrollo reglamentario, Plan General de Contabilidad, normas particulares de adaptaciones sectoriales, normas de entidades públicas con capacidad normativa, resoluciones del ICAC, consultas del ICAC...). Estas normas serán aplicables para determinar la imputación temporal de ingresos y gastos en la medida que regulen el principio de devengo contable, complementado con el principio de correlación de ingresos y gastos.

Dentro de los principios contables de aplicación obligatoria establecidos en el PGC, se encuentra el **principio de devengo** que establece:

Los efectos de las transacciones o hechos económicos, se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran en los gastos e ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.

Se asumen con el principio de devengo, las normas de registro y valoración de ingresos y gastos, por lo que una contabilización correcta de los mismos, en el ejercicio del devengo, implicará su pleno reconocimiento en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, salvo que algún precepto de la norma fiscal no determine su integración en la base imponible o desplace la integración del ingreso o gasto a otro período impositivo, anterior o posterior al de su reconocimiento contable.

En definitiva, al asumir la normativa del Impuesto sobre Sociedades, el principio de devengo contable, como regla de imputación de ingresos y gastos, nuestra pauta de actuación para conocer si la imputación de determinados gastos e ingresos es correcta en el período impositivo, debe basarse inicialmente en la normativa contable-mercantil, salvo que exista precepto específico enumerado y desarrollado en el artículo 11 de la LIS.

Principio de devengo contable →	Prevalece si no existe precepto fiscal específico
(PGC y normativa de desarrollo)	(Artículo 11, LIS)

La norma de carácter fiscal (artículo 11 LIS), prevalecerá a los efectos de imputación temporal de ingresos y gastos, si contiene criterios de imputación concretos y específicos.

EJEMPLO

Devengo y reconocimiento de ingresos

Una empresa ha realizado a finales de diciembre de 2015 la entrega de determinadas mercancías, transfiriendo al comprador los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de las mismas. Los gastos incurridos en la transacción están contabilizados a la fecha del cierre del ejercicio (31 de diciembre).

El 15 de enero de 2016 se emite la factura correspondiente a la venta, que se contabiliza en el ejercicio posterior, por un importe de 650.000€. ¿En qué ejercicio se reconocerá el ingreso fiscal?

Por aplicación del principio de devengo contable y del principio de correlación de ingresos y gastos, el ingreso se entiende devengado en el ejercicio 2015, de acuerdo con la corriente real (entrega del bien), con independencia de su cobro (corriente financiera).

En 2015 procederá realizar un ajuste extracontable en la base imponible de +650.000€ (DT), ya que la imputación contable y fiscal del ingreso es incorrecta.

En 2016, periodo de contabilización del ingreso contable, se deberá realizar la oportuna reversión del ajuste (-650.000€ DT), ya que no existirá ingreso fiscal computable en la base imponible.

2015 +650.000€ (DT), ingreso contable<ingreso fiscal
2016 -650.000€ (DT), ingreso contable >ingreso fiscal

EJEMPLO

Devengo y reconocimiento de gastos

Una empresa transporta a finales de diciembre mercaderías al exterior, incurriendo en unos gastos de transporte de 160.000€ que contabiliza como gasto del ejercicio 2015. Cierre ejercicio 31 de diciembre.

La mitad de las mercaderías se entrega y vende de forma efectiva en diciembre de 2015, la otra mitad se entrega y vende en febrero de 2016.

¿Cómo se imputará el gasto por servicios de transporte?

Por aplicación del principio del devengo contable y del principio de correlación de ingresos y gastos, una parte del ingreso se entiende devengada en 2015 y otra en 2016 (corriente real), con independencia del pago del servicio de transporte que se ha producido en 2015 (corriente financiera), por lo que parte del gasto correspondería imputarlo al ejercicio 2016.

En 2015 procederá realizar un ajuste extracontable positivo por el importe del gasto contabilizado no deducible (+80.000€ DT).

En 2016, al contabilizarse el ingreso de la venta, deberá considerarse el gasto asociado a la misma, por lo que se realizará un ajuste extracontable negativo por reversión del anterior (-80.000€ DT).

2015 +80.000€ (DT), gasto contable>gasto fiscal
2016 -80.000€ (DT), reversión al contabilizar el ingreso

(2) OTROS CRITERIOS DE IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS DIFERENTES AL DE DEVENGO

La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos del devengo, utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, (de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio), estará supeditada a la aprobación de la Administración Tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

La normativa mercantil posibilita la no aplicación de un principio o norma de valoración contable cuando el mismo sea incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, permitiendo la norma fiscal la eficacia del mismo siempre que se cumplan una serie de condiciones:

- Aplicación de forma **excepcional**.
- **Delimitación** de los ingresos y gastos a los que afecta.
- **Aprobación** del criterio por la Administración Tributaria, en la forma que se determine por el reglamento del impuesto.

(En la actualidad pendiente de aprobación, por lo que sigue en vigor el reglamento vigente, RIS, RD 1777/2004, que especifica los siguientes requisitos: (artículos 31 y 32).

- Presentación de solicitud ante la AEAT.
- Con al menos 6 meses de antelación a la conclusión del primer período impositivo en que se vaya a tener efectos.
- Resolución motivada por parte de la AEAT.
- Plazo de resolución: 3 meses desde la fecha de presentación.
- Silencio positivo)

(3) PRINCIPIO DE INSCRIPCIÓN CONTABLE ERRORES CONTABLES

(1º) **No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias, o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, salvo las excepciones previstas en la propia normativa del Impuesto sobre Sociedades.**

(PRINCIPIO DE INSCRIPCIÓN CONTABLE DE LOS GASTOS)

El gasto será fiscalmente deducible o no en función de los criterios específicos fijados en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, pero se impide su imputación temporal hasta que no esté contabilizado.

No contabilización→ No imputación temporal→No deducibilidad fiscal

En todo caso, cualquier **excepción** al principio de inscripción contable, debe estar expresamente **prevista en la norma fiscal.**

Estas excepciones al principio de inscripción contable están contempladas en la propia norma para los siguientes supuestos:

- Libertad de amortización (artículo 11.3 LIS)
- Amortización acelerada (artículo 11.3 LIS)
- Inmovilizado intangible de vida útil indefinida (artículo 13.3 LIS)
- Fondo de comercio (artículo 13.3 LIS)
- Cuotas de arrendamiento financiero que correspondan a la adquisición del bien, en determinados contratos de arrendamiento financiero (artículo 106.7), régimen especial de arrendamiento financiero).
- Empresas de reducida dimensión (ERD), amortización acelerada de activos fijos nuevos afectos a la actividad (artículo 103 LIS)

No se establece ningún requisito de inscripción contable o imputación para la integración de los ingresos en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. **Se integran todos los ingresos devengados en el ejercicio.**

¿Qué ocurre si se realiza una imputación contable incorrecta de ingresos y gastos? ¿Qué efectos fiscales tiene? (Ingresos y gastos imputados contablemente a un período impositivo diferente del de devengo). (ERRORES CONTABLES)

Los ingresos y gastos, de acuerdo con las normas y principios contables, deben contabilizarse y registrarse en el ejercicio de su devengo, su contabilización en cualquier otro período distinto, determina un incumplimiento de la norma contable. La LIS regula de forma expresa los efectos fiscales que se producen como consecuencia de la contabilización errónea, podemos resumirlos en el siguiente cuadro:

CONTABILIZACIÓN	IMPUTACIÓN FISCAL	±AJUSTES EN BASE IMPONIBLE
a) GASTOS contabilizados en un ejercicio ANTERIOR al de devengo.	Al período de devengo.	+Ajuste positivo (DT) que revertirá con signo contrario en el período impositivo de imputación
b) GASTOS contabilizados en un ejercicio POSTERIOR al de devengo.	Al período impositivo de contabilización, salvo que existiese una tributación inferior.	
c) INGRESOS contabilizados en un ejercicio POSTERIOR al de devengo.	Al período impositivo de devengo.	+Ajuste positivo (DT) que revertirá con signo contrario en el período impositivo de su contabilización.
d) INGRESOS contabilizados en un ejercicio ANTERIOR al de devengo.	Al período impositivo de contabilización, salvo que exista una tributación inferior.	

El criterio general establecido para estos supuestos es no permitir que se retrase o difiera el pago del impuesto como consecuencia del retraso en la contabilización de un ingreso, o el anticipo en la contabilización de un gasto, exigiendo la imputación fiscal en el ejercicio en que ambos, ingreso y gasto, se han devengado.

Esta exigencia implicará la realización de los oportunos ajustes extracontables positivos en el ejercicio de devengo y en el de contabilización, siendo de signo contrario en ambos ejercicios.

	EJERCICIO DE DEVENGO	EJERCICIO DE CONTABILIZACIÓN
Ingreso retrasado	+Ajuste (DT)	-Ajuste (DT)
Gasto adelantado	-Ajuste (DT)	+Ajuste (DT)

a) Gasto registrado anticipadamente (en ejercicio anterior al de su devengo)

Una empresa formaliza en 2015 un contrato de alquiler de un local por 3 años y una renta anual de 30.000€, abonando la totalidad del importe por anticipado. Contabiliza en 2015 un gasto por arrendamiento de 90.000€, que figura en su cuenta de PyG.

Por aplicación del principio de devengo, deberá imputar a cada ejercicio el gasto correspondiente de 30.000€.

PERÍODO	GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	± AJUSTES
2015	90.000	30.000	+60.000 (DT)
2016	-	30.000	-30.000 (DT)
2017	-	30.000	-30.000 (DT)
	90.000€	90.000€	CERO

b) Gasto registrado diferidamente (en el ejercicio posterior al de su devengo).

Una empresa presenta los siguientes resultados antes de impuestos:

2015	+400.000€
2016	-400.000€
2017	+1.000.000€

En 2017 se ha contabilizado como gasto una factura de 300.000€, que correspondía al ejercicio 2015. ¿Tiene efectos fiscales este comportamiento?.
Analizamos ambas imputaciones:

2015

	2015	2016	2017
Base Imponible previa	400.000	-400.000	1.000.000
Factura	-300.000	-	-
Bl<Negativas>	-	-	-400.000
BASE IMPONIBLE	100.000€	-400.000€	600.000€

Base imponible 2015+2017 = 700.000€

2017

	2015	2016	2017
Base Imponible previa	400.000	-400.000	1.000.000
Factura	-	-	-300.000
Bl<Negativas>	-	-	-400.000
BASE IMPONIBLE	400.000€	-400.000€	300.000€

Base imponible 2015+2017 = 700.000€

No existe perjuicio, el gasto de 2015 contabilizado en 2017, será admitido como gasto fiscalmente deducible en 2017.

- c) Ingreso registrado diferidamente** (en ejercicio posterior al de su devengo)
 Una empresa registra contablemente un servicio prestado en 2015, en el momento de su cobro, enero 2016.
 El importe del servicio prestado son 100.000€.
 Los resultados contables de ambos ejercicios han sido:
 2015 700.000€ beneficio
 2016 -500.000 pérdida

Por aplicación del principio de devengo:

PERÍODO	INGRESO CONTABLE	INGRESO FISCAL	± AJUSTES
2015	-	+100.000	+100.000 (DT)
2016	100.000	-	-100.000 (DT)
	100.000	100.000	CERO

Deberá imputar fiscalmente el ingreso en el período impositivo en el que se prestó (corriente real), con independencia del momento de su cobro (corriente financiera).

- d) Ingreso registrado anticipadamente** (en ejercicio anterior al de su devengo).
 Una empresa presenta los siguientes resultados antes de impuestos:
 2015 +800.000€
 2016 +600.000€
 1.400.000€

Dentro del período impositivo de 2015, se ha contabilizado como ingreso un importe de 300.000€, que corresponde a venta de productos realizados (200.000€) y a un anticipo de ventas que se entregarán en 2016.
 ¿Cómo afecta este hecho a la imputación fiscal de ingresos?.
 Analizamos aplicando el principio de devengo.

2015	Resultados	700.000€ (800.000-100.000)
2016	Resultados	<u>700.000€</u> (600.000+100.000)
		1.400.000€

La base imponible conjunta en la situación actual (1.400.000€), es idéntica a la que se produciría aplicando correctamente el principio de devengo (1.400.000€), no produciéndose ninguna tributación inferior, por lo que el ingreso contabilizado anticipadamente se imputa al período impositivo 2015.

Es el propio contribuyente el que deberá analizar si corresponde la imputación fiscal del ingreso o gasto al período de contabilización o de devengo, con independencia de las actuaciones posteriores de la Administración Tributaria en ejercicio de sus facultades revisoras y de comprobación.

¿Qué incidencia puede tener la prescripción a la hora de decidir la imputación fiscal de un gasto? ¿Qué ocurre si el contribuyente contabiliza en el ejercicio actual un gasto correspondiente a un ejercicio prescrito?.

La conclusión parece evidente, cuando el ejercicio de devengo se encuentra prescrito, y por lo tanto, el gasto contabilizado en el ejercicio actual no pueda deducirse en el mismo, el gasto no podrá imputarse fiscalmente en el ejercicio de su contabilización, (D.G. Tributos en varias contestaciones). En tales supuestos se produciría una menor tributación. El gasto no resultará fiscalmente deducible en ninguna de los dos ejercicios, ni en el de devengo (por prescripción), ni en el de contabilización (por menor tributación). La influencia o no de la prescripción deberá analizarse en el ejercicio en el que se contabiliza el gasto.

EJEMPLO

Gasto contabilizado en 2015 que proviene del ejercicio 2008

Una sociedad contabiliza en 2015 un gasto que se devenga en 2008, por un importe de 60.000€.

¿Es gasto fiscalmente deducible en el ejercicio 2015?

De acuerdo con las reglas de imputación temporal se debería imputar fiscalmente el gasto al ejercicio 2008 y comprobar si ha existido una menor tributación, pero como 2008 está prescrito no es posible, por lo que si se permitiese su deducibilidad en el ejercicio 2015, se produciría una menor tributación.

El gasto contabilizado en 2015 no es fiscalmente deducible, debiéndose realizar el oportuno ajuste positivo (+60.000 DP).

- (2º) **Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que los mismos se realicen. No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos y gastos devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en períodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable. (CAMBIO DE CRITERIOS CONTABLES)**

La norma de Registro y Valoración 22 del PGC, en conjunción con lo establecido en la definición de los principios contables, para el principio de uniformidad, establece qué ocurre contablemente ante los cambios de criterios y estimaciones contables.

- **Cambio de criterio contable**, se producirá cuando la norma contable establezca varios criterios contables o alternativas para un hecho

económico, de forma que elegido un criterio deberá mantenerse en el tiempo (principio de uniformidad), salvo que se alteren los supuestos que motivaron su elección, en cuyo caso puede modificarse el criterio (cambio de criterio).

La incidencia contable del cambio de criterio, debe realizarse de forma retroactiva, los ajustes en los activos o pasivos que se produzcan por el cambio de criterio se contabilizarán contra reservas.

- **Cambio de estimación contable**, ajustes en el valor contable de activos o pasivos que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos.

Se aplicarán de forma prospectiva y sus efectos se imputarán en la cuenta de PyG del ejercicio, sin efectos retroactivos.

El precepto desarrollado en el artículo 11.3, 2º LIS, hace referencia a los cambios de criterios contables exclusivamente, y no derivan de errores contables sino de cambios de criterios valorativos (como por ejemplo un cambio en el criterio de valoración de existencias).

Los cargos y abonos a reservas procedentes de estos cambios de criterio contable se integran en la base imponible del propio período impositivo en el que se ha realizado el registro contable de los mismos.

Desde la perspectiva contable, se utiliza la cuenta de Reservas Voluntarias para reflejar los cambios de criterio, de la siguiente forma:

	D	H
(113) Reservas voluntarias	xxxx	
a		
Cuentas Activo		Disminución
Cuentas Pasivo		Aumento

	D	H
Cuentas Activo	Aumento	
Cuentas Pasivo	Disminución	
a		
Reservas voluntarias (113)		xxxx

De tal forma que:

(Cargo) a Reservas Voluntarias → Mayor gasto ó menor ingreso
(Abono) a Reservas Voluntarias → Menor gasto ó mayor ingreso

Fiscalmente, los referidos cargos y abonos a la cuenta de Reservas Voluntarias, se integran en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, salvo excepciones particulares.

EJEMPLO**Cambio de criterios contables.**

Empresa que valora sus existencias por el criterio de coste medio ponderado y cambia de criterio valorativo en el ejercicio siguiente al criterio FIFO.

La valoración final de existencias, fue de 6.000.000€ (coste medio ponderado), la valoración de las mismas por criterio FIFO es de 6.600.000€.

El cambio de criterio contable dará lugar al siguiente asiento contable.

	D	H
(3...) Existencias	600.000	
a		
Reservas Voluntarias (113) (por el cambio en la valoración)		600.000

Fiscalmente el abono en una cuenta de reservas se considera ingreso fiscal del ejercicio en el que se produce el cambio valorativo, debiendo integrarse en la determinación de la base imponible, realizando el oportuno ajuste extracontable positivo.

(4)**OPERACIONES A PLAZO O CON PRECIO APLAZADO**

En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo, sea superior al año.

En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento la renta pendiente de imputación.

No resultará fiscalmente deducible el deterioro de valor de los créditos respecto de aquel importe que no haya sido objeto de integración en la base imponible por aplicación del criterio establecido en este apartado, hasta que ésta se realice.

El criterio de imputación temporal de operaciones a plazos incluye modificaciones importantes en la nueva normativa, incorporando interpretaciones y criterios manifestados en consultas por la D.G Tributos.

- **Definición de operación a plazos o con precio aplazado:** se consideran como tales operaciones aquellas cuyo precio se percibe, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año. (Período de cobro >1 año).

El inicio del plazo del cómputo de un año se hace desde la fecha de devengo de la operación (la anterior normativa TRLIS, fijaba el inicio desde la entrega).

- **Inclusión de rentas de cualquier tipo de operación:** no sólo las entregas de bienes y ejecuciones de obra, también se extiende su aplicación a las prestaciones de servicios.
- **Imputación proporcional a la exigibilidad de los correspondientes cobros:** salvo que la entidad decida aplicar el criterio de devengo. El contribuyente contabiliza las operaciones aplicando el criterio de devengo, registrando la totalidad del beneficio de la operación o renta. Si se acoge al criterio de exigibilidad de los cobros tendrá que realizar los oportunos ajustes extracontables (Negativo en el período de devengo y contabilización de la operación, y positivos en los períodos impositivos posteriores de exigibilidad de los cobros pendientes, todos ellos diferencias temporarias).
- **Cobro anticipado de importes aplazados:** en caso de producirse se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación. El endoso o descuento de efectos que reflejen las cantidades aplazadas, se asimila al cobro anticipado.
- **Limitación a la deducción fiscal del deterioro del crédito:** si el contribuyente se acoge al criterio de imputación temporal de operaciones a plazos, el deterioro del crédito no será fiscalmente deducible hasta que el ingreso no se haya integrado en la base imponible.

EJEMPLO

Operaciones a plazos

Venta de mercancías realizada por una empresa por importe de 1.000.000€, entregada en 2015 (noviembre), cuyo cobro será exigible en las siguientes fechas:

2015 (noviembre)	400.000€
2016 (noviembre)	300.000€
2017 (noviembre)	300.000€
	1.000.000€

Coste de la mercancía vendida 500.000€.

Contablemente, principio de devengo (2015):

	D	H
Banco	400.000	
Clientes	600.000	
-a-		
Ventas		1.000.000

(por la venta realizada en noviembre de 2015)

	D	H
Variación de existencias (Gasto)	500.000	
-a-		
Existencias		500.000

(por el coste de lo vendido)

Fiscalmente, el contribuyente **puede optar** por una imputación proporcional:

2015	$400.000/1.000.000 = 40\%$ del beneficio = 200.000€
2016	$300.000/1.000.000 = 30\%$ del beneficio = 150.000€
2017	$300.000/1.000.000 = 30\%$ del beneficio = 150.000€

PERÍODO IMPOSITIVO	RESULTADO CONTABLE	RESULTADO FISCAL	± AJUSTES
2015	500.000	200.000	-300.000 (DT)
2016	-	150.000	+150.000 (DT)
2017	-	150.000	+150.000 (DT)
	500.000	500.000€	CERO

La imputación del último plazo pendiente de cobro (300.000€), se realiza en el momento de la **EXIGIBILIDAD** del mismo (noviembre 2017), no es el momento del cobro (febrero de 2018). La imputación proporcional siempre se realiza en función de las fechas de **EXIGIBILIDAD**.

EJEMPLO Operación a plazos. Deterioro.

Transmisión de un elemento del activo de una sociedad por un importe de 800.000€ en 2015, que se percibirá de la siguiente forma:

100.000€ (2015)/ Octubre PAGADO
300.000€ (2016)/ Octubre IMPAGADO
400.000€ (2017)/ Octubre IMPAGADO
Beneficio de la operación: 400.000€

En 2016 no se atiende el pago al vencimiento y la sociedad dota un deterioro de 700.000€. En 2017 no se atiende tampoco el pago.

2015

En el resultado contable se habrá reflejado un resultado de 400.000€ de beneficio que, imputará proporcionalmente en función de la exigibilidad de los cobros pendientes.

PERÍODO IMPOSITIVO	RESULTADO CONTABLE	RESULTADO FISCAL	± AJUSTES
2015	400.000	50.000	-350.000 (DT)
2016	-	150.000	+150.000 (DT)
2017	-	200.000	+200.000 (DT)
	400.000	400.000	CERO

Realizaremos el oportuno ajuste de -350.000 (DT)

2016

Por la imputación temporal de la operación a plazos, de acuerdo con el criterio de exigibilidad, realizaremos un ajuste extracontable positivo de +150.000€ (DT).

Del total del precio aplazado se ha integrado en la base imponible el beneficio correspondiente a unos cobros de 400.000€ (100.000+300.000).

El deterioro contabilizado por importe de 700.000€, no sería en su totalidad gasto fiscalmente deducible, ya que incluye cobros por 400.000€ que corresponden a 2017. Sólo será deducible el deterioro correspondiente a 300.000€, debiendo realizarse el oportuno ajuste extracontable positivo de +400.000€ (DT).

+150.000 (DT) por imputación operación a plazos

+400.000 (DT) por deterioro no deducible

2017

Por la imputación temporal de la operación a plazos, de acuerdo con el criterio de exigibilidad, +200.000€ (DT)

Por el deterioro correspondiente a este último plazo, ya integrado en base imponible -400.000 (DT), por reversión del ajuste del ejercicio 2016.

+200.000(DT) por imputación operación a plazos

-400.000 (DT) por deterioro deducible. Reversión

PERÍODO IMPOSITIVO	±AJUSTES
2015	-350.000(DT)
2016	+550.000(DT)
2017	-200.000(DT)
	CERO

(5) REVERSIÓN DE GASTOS QUE NO HAYAN SIDO FISCALMENTE DEDUCIBLES

No se integrarán en la base imponible, la reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles.

Es una consecuencia lógica del propio funcionamiento del método de determinación de la base imponible del impuesto, no se deben integrar en la misma la reversión de gastos que en períodos impositivos anteriores no han tenido la naturaleza de gastos fiscalmente deducibles, la reversión producirá un ingreso contable, que no será considerado ingreso fiscal.

Periodo n	➔	Periodo n+x
Gasto no deducible +Ajuste positivo		Ingreso contable por reversión del gasto -Ajuste negativo

Esta situación **afectará significativamente a las reversiones de las pérdidas por deterioro**, en la medida de que no sean fiscalmente deducibles en el período impositivo de su dotación contable. (No son deducibles las pérdidas por deterioro de inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible, valores representativos de la participación en fondos propios, valores representativos de deuda, artículo 13.2 LIS).

EJEMPLO Reversión de gastos fiscalmente deducibles

En el cierre del ejercicio 2015, la empresa RENSIL, S.A. dota contablemente un deterioro por pérdida de valor de un terreno que figura registrado en su inmovilizado. El importe del deterioro está soportado por el oportuno informe pericial y asciende a 2.000.000€. En 2017, como consecuencia de un cambio de calificación en el uso del terreno, la empresa estima que se ha recuperado el deterioro contabilizado en 2015. ¿Qué consecuencias fiscales tienen estas operaciones?

Contablemente habrá realizado los siguientes asientos:

2015

	D	H
(692) Pérdidas por deterioro del inmovilizado	2.000.000	
a		
Deterioro de valor del inmovilizado (292)		2.000.000

(por la dotación en 2015)

2017

	D	H
(292) Deterioro de valor del inmovilizado	2.000.000	
a		
Reversión del deterioro del inmovilizado (792)		2.000.000

(por la recuperación de valor en 2017)

Fiscalmente, en 2015 el deterioro de valor dotado, no tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible, por lo que se realizaría el oportuno ajuste extracontable positivo.

EJERCICIO	CONCEPTO	GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	±AJUSTES
2015	Deterioro del terreno	2.000.000	-	+2.000.000

En 2017, al revertir el deterioro, se reconoce contablemente un ingreso que no tendrá la naturaleza de ingreso fiscal, por aplicación de las reglas de imputación temporal del Impuesto sobre Sociedades. (La reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles, no se integrarán en la base imponible, Artículo 11)

EJERCICIO	CONCEPTO	INGRESO CONTABLE	INGRESO FISCAL	±AJUSTES
2017	Reversión deterioro terreno	2.000.000	-	-2.000.000

(6) REVERSIÓN DEL DETERIORO O CORRECCIÓN DE VALOR FISCALMENTE DEDUCIBLE

La reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible, se imputará en la base imponible del período impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella. La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales que hubieren sido nuevamente adquiridos.

La norma establece el tratamiento fiscal de la recuperación del valor de activos que previamente motivaron la dotación de un deterioro por depreciación que fue considerado fiscalmente deducible, dictando la integración en la base imponible de la recuperación del valor, bien en la propia sociedad que practicó la corrección o en otra vinculada a ella.

Recordemos que de acuerdo con lo establecido en el artículo 13.2 LIS, no son deducibles los deterioros que afecten a elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible, valores representativos de participación en fondos propios y valores representativos de la deuda, por lo que los únicos elementos que pueden verse afectados por estas recuperaciones de valor son las existencias y los créditos por operaciones comerciales y no comerciales, por deterioros dotados a partir del 1-01-2015 (con independencia de los efectos previstos en el régimen transitorio para deterioros dotados en ejercicios anteriores, cuya reversión por recuperación se produzca a partir del 1/01/2015).

Se pueden presentar varias situaciones que desarrollamos a continuación:

- **Deterioro y recuperación en la propia entidad**

Es una circunstancia normal, la entidad registró el deterioro como gasto fiscalmente deducible y en ejercicios posteriores se produce la recuperación del valor, registrando como ingreso contable dicha recuperación, con el límite del deterioro dotado.

Norma contable y norma fiscal son coincidentes, la contabilización de la recuperación del valor ya supone su integración en el resultado contable y en consecuencia en la base imponible del ejercicio.

- **Deterioro en la entidad y recuperación en una entidad vinculada**

El deterioro se dotó en una sociedad que transmitió el activo a una entidad vinculada y la recuperación tiene lugar cuando el activo está en el balance de la vinculada.

Contablemente la entidad vinculada no recoge ninguna reversión, ni ningún ingreso contable, sin embargo fiscalmente deberá integrarse el importe de la recuperación de valor producida, en la sociedad que ostenta la propiedad del activo.

EJEMPLO**Deterioro de valor y recuperación en una sociedad vinculada**

La sociedad AAA posee el 70% de la sociedad BBB, siendo ambas sociedades vinculadas.

AAA posee un elemento de activo con un valor neto contable de 100.000€ y un valor de mercado a cierre de ejercicio de 70.000€, por lo que dota una pérdida por deterioro de 30.000€, que suponemos cumple los requisitos para considerarse fiscalmente deducible en el ejercicio 2015.

En 2016 transmite dicho elemento a la sociedad BBB por un importe de 70.000€.

En 2017 se ha recuperado el valor del activo, siendo su valor al cierre del ejercicio de la sociedad BBB de 85.000€.

Al haberse producido la recuperación de valor, la sociedad BBB deberá imputarse en su base imponible dicha recuperación de valor, con el límite del deterioro dotado en la sociedad AAA, y lo realizará mediante el oportuno ajuste extracontable positivo, ya que el importe de la recuperación del valor no se registrará contablemente en BBB (salvo normas de valoración contable particulares).

	AAA	BBB
2015	-30.000€ deterioro fiscalmente deducible (Gasto contable y fiscal)	-
2016	-	-
2017	-	+15.000€ recuperación parcial del deterioro (Ajuste extracontable positivo) (DT)

Si en ejercicios posteriores, se producen nuevas recuperaciones de valor BBB, seguirá ajustando positivamente las mismas mientras posea el activo, hasta el límite del deterioro dotado por AAA.

- **Pérdidas por transmisión a terceros y recompra con recuperación de valor**

El apartado 6 del artículo 11 de LIS, también contempla esta posibilidad, siendo aplicable la regla de recuperación del valor, con independencia del plazo temporal entre la transmisión y la posterior recompra del activo, y que la adquisición posterior se realice en sede de la propia sociedad que transmitió el activo en o en una entidad vinculada.

La norma hace referencia a la transmisión de elementos patrimoniales, por lo que, **afecta a cualquier elemento patrimonial** que genere una pérdida en su transmisión y vuelva a ser recomprado con posterioridad.

EJEMPLO**Pérdidas por transmisión y recompra**

La entidad INMODUERO, S.A., posee unos terrenos adquiridos en 1.000.000€, que trasmite a terceros en 2015 por importe de 600.000€, generando una pérdida de 400.000€.

En 2016 el terreno es adquirido por MODUR, S.A. entidad vinculada de INMODUERO, S.A., por importe de 600.000€.

A finales de 2017 como consecuencia de cambios en las perspectivas urbanísticas el valor de mercado del terreno se recupera, estimando el mismo en 800.000€.

	INMODUERO, S.A.	MODUR, S.A.
2015	-400.000€ pérdida contable y fiscal	-
2016	-	-
2017	-	+200.000€ recuperación parcial del deterioro (Ajuste extracontable positivo) (DT) (800.000-600.000)

Al haber adquirido nuevamente los terrenos cuya transmisión generó una pérdida que se integró en la base imponible, y haberse recuperado el valor de los mismos, se deberá integrar en base imponible la recuperación de valor, en sede en este caso de la entidad vinculada.

El ajuste positivo por la recuperación de valor, revertirá en la base imponible de MODUR, S.A. en el ejercicio en que el bien se transmita, ya que el resultado contable de la transmisión diferirá del resultado fiscal.

Imaginemos que MODUR, S.A. transmite a terceros el terreno en 2018 por importe de 900.000€.

Resultado contable: 300.000€ (900.000-600.000)

Resultado fiscal: 100.000€ (900.000-600.000-200.000)

revertirá el ajuste con signo negativo -200.000(DT)

EJERCICIO	INGRESO CONTABLE	INGRESO FISCAL	±AJUSTES
2017	-	200.000	+200.000(DT)
2018	300.000	100.000	-200.000(DT)
	300.000	300.000	CERO

(7) ELIMINACIÓN DE PROVISIONES SIN ABONO A UNA CUENTA DE INGRESOS

Quando se eliminen provisiones, por no haberse aplicado a su finalidad, sin abono a una cuenta de ingresos del ejercicio, su importe se integrará en la base imponible de la entidad que las hubiese dotado, en la medida en que dicha dotación se hubiese considerado gasto deducible.

Normalmente cuando desaparece el hecho que ha motivado la dotación de una provisión contable, la norma de registro y valoración contable reconoce el exceso de dotación con un abono a una cuenta de ingresos, no siendo aplicable este precepto. No obstante **podrían existir algunas operaciones o combinaciones de negocios en las que la desaparición de la provisión no se contabilice como ingreso, o se cancelase con abono a cuentas de reservas**, en estos casos si el gasto que motivó la dotación de la provisión fue fiscalmente deducible, el importe de la cancelación de la provisión debería computar como ingreso fiscal del ejercicio, realizando el oportuno ajuste extracontable.

(8) DERECHOS DE RESCATE DE CONTRATOS DE SEGURO DE VIDA EN LOS QUE SE ASUMA EL RIESGO DE INVERSIÓN (Unit Linked)

Cuando la entidad sea beneficiaria o tenga reconocido el derecho de rescate de contratos de seguro de vida en los que, además, asuma el riesgo de inversión, integrará en todo caso en la base imponible la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo de cada período impositivo.

El importe de las rentas imputadas minorará el rendimiento derivado de la percepción de cantidades de los contratos.

La fiscalidad de este tipo de seguros, se delimita como la de un instrumento de ahorro financiero, no siendo deducible el importe de la prima pagada.

Respecto a los rendimientos:

- **Se integrará** en todo caso en la base imponible, la diferencia entre el **valor liquidativo** de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo de cada período impositivo.
- El importe de las rentas integradas en la base imponible del sujeto pasivo **minorará el rendimiento** que resulte en el momento de la percepción de cantidades de estos contratos.

Estos criterios de imputación temporal no se aplicarán a los seguros que instrumenten compromisos por pensiones asumidos por las empresas en los términos previstos en la Ley de Planes y Fondos de Pensiones.

(9) RENTAS NEGATIVAS POR TRANSMISIÓN A EMPRESAS DEL GRUPO DE ELEMENTOS DE INMOVILIZADO MATERIAL, INVERSIONES INMOBILIARIAS, INMOVILIZADO INTANGIBLE Y VALORES REPRESENTATIVOS DE DEUDA

Las rentas negativas generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades, se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean dados de baja en el balance de la entidad adquirente, sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo.

No obstante, en el caso de elementos patrimoniales amortizables, las rentas negativas se integrarán, con carácter previo a dichas circunstancias, en los períodos impositivos que restarán de vida útil a los elementos transmitidos.

El diferimiento en la deducibilidad fiscal de estas rentas negativas, está relacionado con la no deducibilidad fiscal del deterioro de los elementos de activo a que hacen referencia, evitando que se produzca la deducibilidad indirecta del deterioro por la mera transmisión del activo a una sociedad del grupo, permaneciendo el activo en el mismo grupo empresarial.

La normativa del impuesto retrasa la imputación fiscal de dicha renta negativa a un período impositivo posterior al de su transmisión, siendo el mismo el período impositivo:

- En el que el elemento patrimonial sea dado de baja.
- En el que el elemento patrimonial sea transmitido a terceros ajenos al grupo de sociedades.
- En el que la entidad transmitente y adquirente dejen de formar parte del grupo de sociedades.

No obstante si se trata de una renta negativa obtenida por la transmisión a empresas del grupo de **elementos patrimoniales amortizables**, la renta negativa se integrará en los períodos impositivos que resten de vida útil de los elementos transmitidos, en función del método de amortización utilizado respecto a los referidos elementos.

EJEMPLO Renta negativa por transmisión de un elemento amortizable a una empresa del grupo.

La entidad RENTSIL, S.A. participa en un 70% en la entidad LEDROS, S.L. RENTSIL, S.A. ha transmitido, en 2015, a LEDROS, S.L. un activo fijo en 600.000€ (valor de mercado), siendo su valor neto contable de 1.000.000€. El activo transmitido se amortizaba de forma lineal, quedando 5 ejercicios para su amortización total. (El valor neto contable del activo transmitido coincide con su valor fiscal).

¿Cómo deducirá RENTSIL, S.A. la renta negativa?

RENTSIL S.A. contabiliza una pérdida de -400.000€ (600.000-1.000.000), como resultado negativo por la venta de inmovilizado, que no será gasto fiscalmente deducible en el período impositivo en que se haya producido la transmisión. Ajuste extracontable positivo +400.000€ (DT).

No obstante, al tratarse de un elemento amortizable, la renta negativa se integrará en los períodos impositivos que resten de vida útil, de acuerdo al método de amortización utilizado en el elemento.

Quedan 5 ejercicios luego integrará en cada ejercicio -80.000€ (DT) (400.000/5) como ajuste extracontable negativo.

PERÍODO	PÉRDIDA CONTABLE	PÉRDIDA FISCAL	±AJUSTES
2015	-400.000	-	+400.000(DT)
2016	-	-80.000	-80.000(DT)
2017	-	-80.000	-80.000 (DT)
2018	-	-80.000	-80.000 (DT)
2019	-	-80.000	-80.000 (DT)
2020	-	-80.000	-80.000 (DT)
	-400.000	-400.000	CERO

(10) RENTAS NEGATIVAS POR TRANSMISIÓN A EMPRESAS DEL GRUPO DE VALORES REPRESENTATIVOS DE PARTICIPACIONES EN CAPITAL

Las rentas negativas generadas en la transmisión de valores representativos de la participación en capital o en los fondos propios de entidades, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades, se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros.

Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el supuesto de extinción de la entidad transmitida, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración acogida al régimen especial.

El diferimiento en la imputación fiscal de estas rentas negativas también está relacionado con la no deducibilidad fiscal del deterioro de las participaciones en fondos propios, y obedece a los mismos fundamentos (**evitar la deducibilidad indirecta del deterioro** transformándolo en transmisión intra-grupo).

La imputación fiscal de la renta negativa se traslada al período impositivo en que:

- La participación se transmita a terceros ajenos al grupo.
- La entidad transmitente y adquirente dejen de formar parte del grupo de sociedades.

El retraso/diferimiento en la imputación fiscal de la pérdida **no** será de aplicación **en el supuesto de extinción de la entidad** transmitida.

La renta negativa a integrar en base imponible **se minorará** en el importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión a terceros, salvo que el contribuyente pruebe que las rentas positivas han tributado al menos, a un tipo de gravamen del 10%.

RENDA NEGATIVA: RENTA NEGATIVA - RENTAS POSITIVAS OBTENIDAS POR LA TRANSMISIÓN A TERCEROS

Esta minoración tiene su fundamento en la exención prevista en la norma para las rentas positivas derivadas de la transmisión de participaciones en una entidad, cuando se cumplan determinados requisitos (artículo 21.3 LIS), y trata de evitar que se integre dos veces en la base imponible la renta negativa correspondiente al deterioro de la participación, vía transmisión de participación a terceros y exención posterior de rentas positivas.

EJEMPLO**Renta negativa por transmisión a una empresa del grupo de valores representativos de participaciones en capital.**

Una entidad AAA transmite en 2015 a una empresa del grupo BBB, la participación del 70% que ostentaba en la sociedad OMICRON, S.A. por un importe de 1.000.000€. Su valor de adquisición aparece contabilizado en un importe de 1.600.000€.

En 2017 BBB transmite a otra sociedad ajena al grupo, las acciones de OMICRON, S.A. por un importe de 700.000€.

¿Qué renta negativa se produce y cómo se imputa?**Sociedad AAA**

En 2015 tiene una renta negativa de -600.000€ (1.000.000-1.600.000), que no es deducible fiscalmente en 2015, retrasándose la imputación fiscal al período impositivo en que las acciones vendidas a una entidad del grupo BBB, se transmitan a terceros ajenos al grupo de sociedades.

2015

+Ajuste extracontable positivo (600.000€)

2017

-Ajuste extracontable negativo -600.000€(DT)
(período en el que se transmiten las acciones de OMICRON, S.A. a terceros ajenos al grupo).

Sociedad BBB

En 2017 tiene una renta negativa de **-300.000€** (700.000-1.000.000), **fiscalmente deducible** en ese período impositivo.

Pérdida total a nivel del grupo de sociedades -900.000€ (1.600.000-700.00)
IMPUTABLE en 2017

SE RETRASA LA IMPUTACIÓN FISCAL

- * Sociedad AAA -600.000 (producida en 2015 e imputada en 2017)
- * Sociedad BBB -300.000 (en 2017)

EJEMPLO**Renta negativa por transmisión de participación, minorada con renta positiva.**

Las sociedades AAA, BBB y CCC forman parte del mismo grupo, siendo AAA la sociedad holding que posee una participación del 100% en las otras dos sociedades.

En 2015 AAA ha transmitido a BBB la participación en CCC, obteniendo un resultado negativo de 500.000€ (Valor de transmisión 1.000.000€, valor de adquisición 1.500.000€ en AAA).

En 2016 BBB transmite la participación de CCC, a terceros ajenos al grupo en 1.200.000€.

¿Cómo tributará AAA?**2015**

Al ser una transmisión intragrupo, la pérdida obtenida en la venta de CCC no es fiscalmente deducible en el ejercicio en el que se produce la misma, su imputación

fiscal se difiere a ejercicios posteriores de acuerdo con lo previsto en los criterios de imputación temporal.

AAA realizará un ajuste positivo de +500.000(DT), que revertirá cuando se transmita la participación a terceros, o cuando CCC deje de formar parte del grupo de sociedades.

2016

BBB obtiene una ganancia de 200.000€ que integra en su resultado contable. Esta renta positiva generada en la transmisión, puede estar exenta de acuerdo con lo previsto en la LIS para evitar la doble imposición.

AAA integrará la renta negativa generada en el 2015, minorada en la renta positiva generada en la transmisión final.

Resultado global del grupo -300.000€ (1.500.000-1.200.000)

BBB... renta positiva 200.000€ (exención doble imposición)

AAA... renta negativa -500.000€ (1.000.000-1.500.000)

renta a integrar en base imponible -300.000€ (-500.000+200.000)

(11) RENTAS NEGATIVAS POR TRANSMISIÓN DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES A ENTIDADES DEL GRUPO

Las rentas negativas generadas en la transmisión un establecimiento permanente, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades, se imputarán en el período impositivo en que el establecimiento permanente sea transmitido a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros.

Lo dispuesto en este apartado, no resultará de aplicación en el caso de cese de la actividad del establecimiento permanente.

Bajo los mismos fundamentos comentados en los puntos 10 y 11 anteriores, **se retrasa la imputación fiscal de la renta negativa** al periodo impositivo en:

- El que se transmita el establecimiento permanente a terceros, ajenos al grupo de sociedades.
- El que la entidad transmitente y adquirente dejen de formar parte del grupo de sociedades.

El diferimiento de la renta negativa, no se aplicará en el caso de cese de actividad del establecimiento permanente.

La renta negativa a integrar se minorarán en el importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión a terceros del establecimiento permanente, salvo que el contribuyente pruebe que han tributado efectivamente a un tipo de gravamen de al menos el 10%.

(12) INTEGRACIÓN DE LAS DOTACIONES POR DETERIORO DE CRÉDITOS DE DEUDORES NO VINCULADOS (artículo 13.1 a)), Y DE LAS DOTACIONES O APORTACIONES A SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL QUE HAYAN GENERADO ACTIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público, así como los correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en esta Ley, con el límite del 70% de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de bases imponibles negativas.

Las cantidades no integradas en un período impositivo serán objeto de integración en los periodos impositivos siguientes con el mismo límite.

Se refiere a deterioros y dotaciones reflejados en contabilidad, no deducibles, que originen ajustes extracontables positivos, diferencias temporarias (+DT), que revertirán con signo contrario (-DT), en el período impositivo que proceda, generando el oportuno ajuste extracontable negativo en la determinación de la base imponible. Afecta a los siguientes conceptos:

- a) Deterioro de **créditos derivados de posibles insolvencias de deudores**.
No vinculados con el contribuyente.
No adeudados por entidades de derecho público.
No deducibles fiscalmente por aplicación del artículo 13.1 a) de la LIS (créditos morosos con antigüedad superior a 6 meses, excluidos de este precepto).
Que hayan generado un impuesto diferido, siendo deducibles en ejercicios posteriores.
- b) Dotaciones o **aportaciones a sistemas de previsión social, y en su caso, prejubilación**, que generen un impuesto diferido, al ser deducibles en períodos impositivos posteriores (Por aplicación de los artículos 14.1 y 14.2 de LIS).

En los **períodos impositivos posteriores de reversión** en los que se produzca la deducibilidad fiscal de estos conceptos, **se integrarán en la base imponible con un límite**, de forma que la integración de ambos conceptos, no puede dar lugar a una base imponible negativa.

El límite establecido es el **70%** de la **base imponible previa** a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de bases imponibles negativas. **Los excesos** sobre el límite se integrarán en los períodos impositivos siguientes con el mismo límite.

(Para 2015 la Disposición Transitoria 34.h de la LIS, establece la aplicación de otros límites, en función de su cifra de negocios, de acuerdo al siguiente esquema):

Importe neto de la cifra de negocios (INCN)	LÍMITE
0 ≤ (INCN) < 20.000.000	BI previa a su integración y a la compensación de BI <Negativa>
20.000.000 ≤ (INCN) < 60.000.000	50% BI previa a su integración y a la compensación de BI <Negativas>
60.000.000 ≤ (INCN)	25% BI previa a su integración y a la compensación de BI <Negativas>

(Para períodos impositivos iniciados dentro del año **2016**, el porcentaje límite será el **60%**, Disposición Transitoria 36, en su redacción dada por LPGE de 2015).

También se contempla en la norma (artículo 130 LIS), la posibilidad de **convertir** estos activos por impuesto diferido correspondientes a los deterioros indicados en **créditos exigibles frente a la Administración Tributaria**, cuando se cumplan una serie de circunstancias:

- (1º) Que el contribuyente registre pérdidas en sus cuentas anuales auditadas y aprobadas por el órgano correspondiente.
- (2º) Que la entidad sea objeto de liquidación o insolvencia judicialmente declarada.

Si bien este criterio especial de imputación temporal será de aplicación principal en las entidades financieras y grandes empresas, su inclusión en el artículo 11 de la LIS, permite su **aplicación a cualquier contribuyente**.

EJEMPLO

Aportación a un fondo interno de pensiones, deducible en ejercicios posteriores.

Una sociedad realiza en 2015 aportaciones a un fondo interno para la cobertura de prestaciones futuras de pensiones y jubilación, contabilizando dichas aportaciones de 1.000.000€ como gasto contable (provisión).

En el ejercicio 2017 se satisfacen 1.700.000€ por compromisos de jubilación.

En el ejercicio 2017 su resultado contable es de 800.000€ de beneficio, realizándose ajustes por gastos no deducibles de 300.000€.

¿Cómo afectan fiscalmente estas circunstancias?

2015

El gasto contabilizado de 1.000.000€ por aportación a un fondo interno de pensiones, no es gasto fiscalmente deducible (artículo 14.1 a), generando un ajuste extracontable positivo de **+1.000.000 (DT)**, que se califica de diferencia temporaria, ya que el gasto será deducible en el período impositivo en que se abonen las prestaciones.

Genera en consecuencia un impuesto diferido de **250.000€ (25% 1.000.000€)**, que se contabilizará como activo por diferencias temporarias deducibles.

2017

Es gasto fiscalmente deducible los pagos de prestaciones de jubilación realizados por importe de 1.700.000€. De este importe 1.000.000€ procederá de la reversión del gasto (provisión) del ejercicio 2015, debiendo realizarse el oportuno **ajuste extracontable negativo -1.000.000€(DT)**.

No obstante la integración de este ajuste tiene LÍMITE.

LÍMITE = 70% de la base imponible previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de bases imponibles negativas.

LÍMITE = 70% (800.000+300.000) = 770.000€... quedan 230.000€ (1.000.000-770.000), para compensar en ejercicios posteriores
BASE IMPONIBLE = 330.000€ (1.100.000-770.000)

EJEMPLO

Deterioros y dotaciones a sistemas de previsión social en una entidad financiera.

En el ejercicio 2015 una entidad financiera tiene gastos no deducibles por los siguientes conceptos: deterioros de créditos 140.000.000€, dotaciones a sistemas de previsión social 60.000.000€. En el ejercicio 2017 estos gastos adquieren la condición de deducibles al materializarse de forma efectiva. La base imponible del ejercicio previa a la integración de estos gastos es de 250.000.000€.

2015

Se realizaran los siguientes ajustes extracontables positivos:

+140.000.000 (DT)
+ 60.000.000 (DT)
+200.000.000 (DT) que generan el oportuno activo por impuestos diferidos

2017

Revierten las diferencias temporarias, pero con el oportuno límite en su integración (70% de la base imponible previa).

Ajustes a revertir -200.000.000 (DT)

Límite a su integración: 70% 250.000.000 = 175.000.000€

Base imponible: 75.000.000€ (250.000.000-175.000.000)

Exceso: 25.000.000, pendiente de revertir en ejercicios posteriores

(13) INTEGRACIÓN EN LA BASE IMPONIBLE DEL DEUDOR DE QUITAS Y ESPERAS CONSECUCIA DE LA APLICACIÓN DE LA LEY CONCURSAL

El ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley Concursal, se imputará en la base imponible del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso.

Debemos considerar el **tratamiento contable de las quitas y esperas** en los procedimientos concursales, de acuerdo con lo previsto en el PGC, Norma de registro y valoración 9ª, Bajas de pasivos financieros y lo establecido al efecto por las consultas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), que fijan los criterios para el registro contable de los efectos derivados de quitas y esperas acordados en concurso de acreedores:

- Si como consecuencia del convenio las nuevas condiciones de la deuda son sustancialmente diferentes, se dará de baja el pasivo original, y se reconocerá un nuevo pasivo por su valor razonable.
- La diferencia se contabilizará como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, minorado en su caso por los costes de transacción atribuibles. A tal efecto se propone la cuenta "Ingresos financieros derivados de convenios de acreedores".
- La contabilización del efecto se refleja en las cuentas del ejercicio en que se apruebe judicialmente el convenio de acreedores.

La norma de imputación fiscal del artículo 11.3 de LIS, establece que el referido ingreso contable, se integrará en la base imponible de la entidad objeto de concurso, en función de los gastos financieros que posteriormente se vayan registrando contablemente como consecuencia de la nueva deuda aprobada y acordada. **El ingreso se imputa fiscalmente de forma diferida en proporción a los gastos financieros de la deuda.**

Pueden darse dos situaciones:

- Ingreso financiero a imputar < gastos financieros de la deuda.**
El ingreso se imputa fiscalmente en la medida en que se vayan registrando contablemente los gastos financieros, hasta el límite del ingreso financiero total.
- Ingreso financiero a imputar > gastos financieros de la deuda.**
La imputación del ingreso se efectuará proporcionalmente a los gastos financieros registrados contablemente en cada período impositivo respecto a los gastos financieros totales.

$$\text{Ingreso imputable} = \text{Ingreso total} \times \frac{\text{Gasto financiero (período)}}{\text{Gasto financiero (total)}}$$

EJEMPLO Quita en un proceso concursal.

Dentro del proceso concursal de una entidad se realiza una quita de una deuda cuyo importe era de 600.000€, rebajándola a la mitad 300.000€. El importe generará un interés del 4% pagadero anualmente en 4 años. El pago del principal se realizará al final del vencimiento del plazo de 4 años.

¿Qué efectos fiscales tendrá este acuerdo concursal aprobado?

De acuerdo con lo previsto en la normativa contable, el valor de la nueva deuda difiere en más de un 10% del antiguo, luego en el ejercicio en el que se alcanza el acuerdo procede dar de baja la antigua deuda y contabilizar a la nueva, llevando la diferencia a "Ingresos financieros derivados de convenios con acreedores".

En una contabilización simple realizaríamos el siguiente asiento:

	D	H
Acreedores a largo plazo	600.000	
a		
Acreedores a largo plazo		300.000
Ingresos financieros derivados de convenios con acreedores (76...)		300.000

(por el acuerdo alcanzado con acreedores)

Los intereses asociados a la deuda reflejan un gasto financiero anual de 12.000€ (4% 300.000), siendo el gasto financiero total de 48.000€ (12.000x4). El gasto financiero se contabilizará anualmente.

Ingreso financiero a imputar > Gasto financiero derivado de la deuda
300.000 > 48.000

La imputación fiscal del ingreso se realiza proporcionalmente

$$\frac{\text{Gasto financiero (período)} \quad 12.000}{\text{Gasto financiero (total)} \quad 48.000} = \frac{12.000}{48.000} = 25\%$$

EJERCICIO	GTO. FINANCIERO INTERESES	INGRESO FISCAL QUITA	±AJUSTES
1	12.000	-300.000+75.000	-225.000 (DT)
2	12.000	+75.000	+75.000 (DT)
3	12.000	+75.000	+75.000 (DT)
4	12.000	+75.000	+75.000 (DT)
	48.000 (Gasto contable)	300.000	CERO (Ajustes Fiscales)