# Fiscalidad empresarial

## Impuesto sobre Sociedades

Enric Juan Lopez

# Cuestiones de contabilidad

## Impuesto sobre Sociedades

# Cuestiones previas de contabilidad

Definiciones contables y registro de partidas

## Clasificación básica de los elementos patrimoniales (I)

- Elementos patrimoniales del balance:
  - ✓ **Activos** –> Bienes, derechos y otros recursos de la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera obtener beneficios o rendimientos económicos en el futuro
  - ✓ **Pasivos** –> Obligaciones contractuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción se espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro
  - ✓ **Patrimonio neto** –> Parte residual de los activos, una vez deducidos los pasivos
- Ecuación fundamental –> ACTIVO = PATRIMONIO NETO + PASIVO

# Cuestiones previas de contabilidad

## Definiciones contables y registro de partidas

| ACTIVO | PASIVO |
|---|---|
| **ACTIVO NO CORRIENTE**<br>Inmovilizado intangible<br>Inmovilizado material<br>Inversiones inmobiliarias<br>Inversiones financieras<br><br>**ACTIVO CORRIENTE**<br>Existencias<br>Deudores<br>Inversiones financieras temporales<br>Tesorería | **PATRIMONIO NETO**<br>Fondos propios<br>Ajustes por cambios de valor<br>Subvenciones, donaciones y legados<br><br>**PASIVO NO CORRIENTE**<br>Provisiones a largo plazo<br>Deudas a largo plazo<br><br>**PASIVO CORRIENTE**<br>Provisiones a corto plazo<br>Deudas a corto plazo |

- ✓ **Activo corriente** –> Elementos que se espera vender, consumir o realizar en el ciclo normal de explotación o en el plazo máximo de 1 año

- ✓ **Pasivo corriente** –> Obligaciones con vencimiento o extinción durante el ciclo normal de explotación o que no exceda de 1 año

# Cuestiones previas de contabilidad

Definiciones contables y registro de partidas

## Clasificación básica de los elementos patrimoniales (II)

- Elementos patrimoniales de la cuenta de pérdidas y ganancias:
  - ✓ **Ingresos** –> Incrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, bien en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones de socios
  - ✓ **Gastos** –> Decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, bien en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a socios
- Imputación de ingresos y gastos en cuenta de pérdidas y ganancias, excepto si procede imputación a patrimonio neto
- Ecuación fundamental –> **RESULTADO DEL EJERCICIO = INGRESOS - GASTOS**

# Cuestiones previas de contabilidad

## Definiciones contables y registro de partidas

**CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS**

**1. Importe neto de la cifra de negocios**

a) Ventas

b) Prestaciones de servicios

**4. Aprovisionamientos**

**5. Otros ingresos de explotación**

**6. Gastos de personal**

**7. Otros gastos de explotación**

a) Servicios exteriores

b) Tributos

c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales

d) Otros gastos de gestión corriente

**8. Amortización del inmovilizado**

**11. Deterioro y resultados por enajenaciones del inmovilizado**

**12. Ingresos financieros**

**13. Gastos financieros**

**17. Impuestos sobre beneficios**

**Resultado del ejercicio**

- ✓ Ingresos por ventas y prestaciones servicios
- ✓ Ingresos por dividendos
- ✓ Gastos por compras
- ✓ Transmisiones de activos
- ✓ Provisiones
- ✓ Amortización de los activos
- ✓ Deterioro de activos (existencias, inmovilizado material y financiero, deudores)

# Cuestiones previas de contabilidad

Definiciones contables y registro de partidas

## Registro de valores en las cuentas

- Cargar –> Registrar un importe en el debe de la cuenta
- Abonar –> Registrar un importe en el haber de la cuenta
- Saldo deudor: Los importes registrados en el debe de una cuenta son mayores que los registrados en el haber
- Saldo acreedor: Los importes registrados en el debe de una son menores que los registrados en el haber

| Cuenta | Saldo inicial | Modificaciones de valor | |
|---|---|---|---|
| | | Aumento | Disminución |
| Activo | Debe | Debe | Haber |
| Pasivo | Haber | Haber | Debe |
| Gasto | - | Debe | Haber |
| Ingreso | - | Haber | Debe |

# Cuestiones previas de contabilidad

Definiciones contables y registro de partidas

## Ingresos por ventas y prestaciones de servicios

| Cuenta | Concepto | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 700 | Venta mercancías / prestación servicios | | 1.000 |
| 430 | Clientes por ventas | 1.000 | |
| 430 | Clientes por ventas | | 1.000 |
| 572 | Bancos c/c | 1.000 | |

## Ingresos por dividendos

| Cuenta | Concepto | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 760 | Ingresos de participaciones | | 1.000 |
| 545 | Dividendo a cobrar | 1.000 | |
| 430 | Dividendo a cobrar | | 1.000 |
| 572 | Bancos c/c | 1.000 | |

# Cuestiones previas de contabilidad

Definiciones contables y registro de partidas

## Gastos por compras

| Cuenta | Concepto | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 600 | Compras de mercancias / servicios | 1.000 | |
| 410 | Proveedores | | 1.000 |
| 410 | Proveedores | 1.000 | |
| 572 | Bancos c/c | | 1.000 |

## Provisiones por riesgos

| Cuenta | Concepto | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 142 | Provisión por responsabilidades | | 1.000 |
| 6XX | Gasto con origen en la provisión | 1.000 | |

# Cuestiones previas de contabilidad

Definiciones contables y registro de partidas

## Deterioro del inmovilizado material

| Cuenta | Concepto | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 691 | Pérdidas por deterioro del inmovilizado | 1.000 | |
| 291 | Deterioro de valor del inmovilizado | | 1.000 |
| 291 | Deterioro de valor del inmovilizado | 500 | |
| 791 | Reversión del deterioro del inmovilizado | | 500 |

## Amortización del inmovilizado material

| Cuenta | Concepto | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 681 | Amortización del inmovilizado material | 500 | |
| 281 | Amortización acumulada | | 500 |

(210) Terrenos y bienes naturales
(211) Construcciones
(212) Instalaciones técnicas
(213) Maquinaria
(214) Utillaje
(215) Otras instalaciones
(216) Mobiliario
(217) Equipos informáticos
(218) Elementos de transporte
(219) Otro inmovilizado material

# Cuestiones previas de contabilidad

Definiciones contables y registro de partidas

## Transmisión del inmovilizado material

| Cuenta | Concepto | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 21X | Inmovilizado material | | x |
| 291 | Deterioro de valor del inmovilizado | x | |
| 281 | Amortización acumulada inmovilizado | x | |
| 67X | Pérdidas procedentes del inmovilizado | x | |
| 77X | Beneficios procedentes del inmovilizado | | x |
| 543 | Créditos c/p transmisión inmovilizado | x | |
| 543 | Créditos c/p transmisión inmovilizado | | x |
| 572 | Bancos c/c | x | |

(210) Terrenos y bienes naturales
(211) Construcciones
(212) Instalaciones técnicas
(213) Maquinaria
(214) Utillaje
(215) Otras instalaciones
(216) Mobiliario
(217) Equipos informáticos
(218) Elementos de transporte
(219) Otro inmovilizado material

# Cuestiones previas de contabilidad

Definiciones contables y registro de partidas

## Deterioro inmovilizado financiero

| Cuenta | Concepto | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 696 | Pérdidas por deterioro participaciones | 1.000 | |
| 29X | Deterioro valor inmovilizado financiero | | 1.000 |

## Transmisión inmovilizado financiero

| Cuenta | Concepto | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 240 | Participaciones a l/p | | x |
| 29X | Deterioro valor inmovilizado financiero | x | |
| 666 | Pérdidas en participaciones | x | |
| 766 | Beneficios en participaciones | | x |
| 542 | Créditos c/p transmisión participaciones | x | |
| 543 | Créditos c/p transmisión participaciones | | x |
| 572 | Bancos c/c | x | |

# Cuestiones previas de contabilidad

Definiciones contables y registro de partidas

## Deterioro de existencias

| Cuenta | Concepto | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 693 | Pérdidas por deterioro de existencias | 1.000 | |
| 393 | Deterioro valor de las existencias | | 1.000 |

## Deterioro créditos operaciones comerciales (morosos)

| Cuenta | Concepto | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 700 | Ingresos por ventas de mercancías | | 1.000 |
| 430 | Clientes por ventas | 1.000 | |
| 430 | Clientes por ventas | | 500 |
| 435 | Clientes dudoso cobro | 500 | |
| 694 | Deterioro créditos operaciones comerciales | 500 | |
| 490 | Deterioro créditos operaciones comerciales | | 500 |

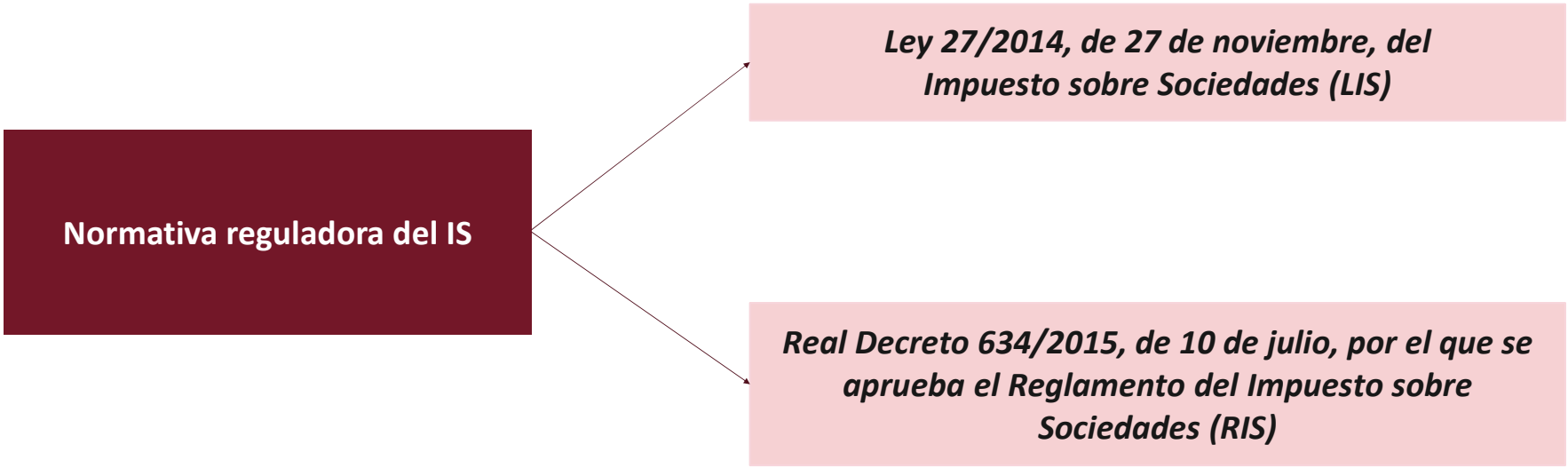


# Primera sesión

## Impuesto sobre Sociedades

# Normativa reguladora

Normas que regulan el impuesto



# Naturaleza del impuesto

Artículo 1 LIS

**Naturaleza del Impuesto sobre Sociedades**

- **Impuesto directo**: Somete a tributación la obtención de renta por los sujetos pasivos (su capacidad económica) en el período impositivo
- **Impuesto personal**: Grava las personas jurídicas, teniendo en cuenta sus circunstancias personales para determinar la deuda tributaria
- **Impuesto periódico:** se liquida por cada período impositivo que, de forma general, coincide con el ejercicio económico del sujeto pasivo
- **Impuesto sintético:** En general, no califica las rentas obtenidas en función de la fuente de la que proceden (todas las rentas integran la base imponible)

# Hecho imponible

Artículos 4 y 7 LIS

## Hecho imponible

- Obtención de renta por el contribuyente cualquiera que sea la fuente u origen -> Renta mundial

## Contribuyentes

- Entidades que la Ley dispone que están sujetas al impuesto
- Sociedades con personalidad jurídica -> Sociedades de capital (anónimas y de responsabilidad limitada)
- **Residentes fiscales en España**

# Período impositivo y devengo

Artículos 27 y 28 LIS



## Período impositivo

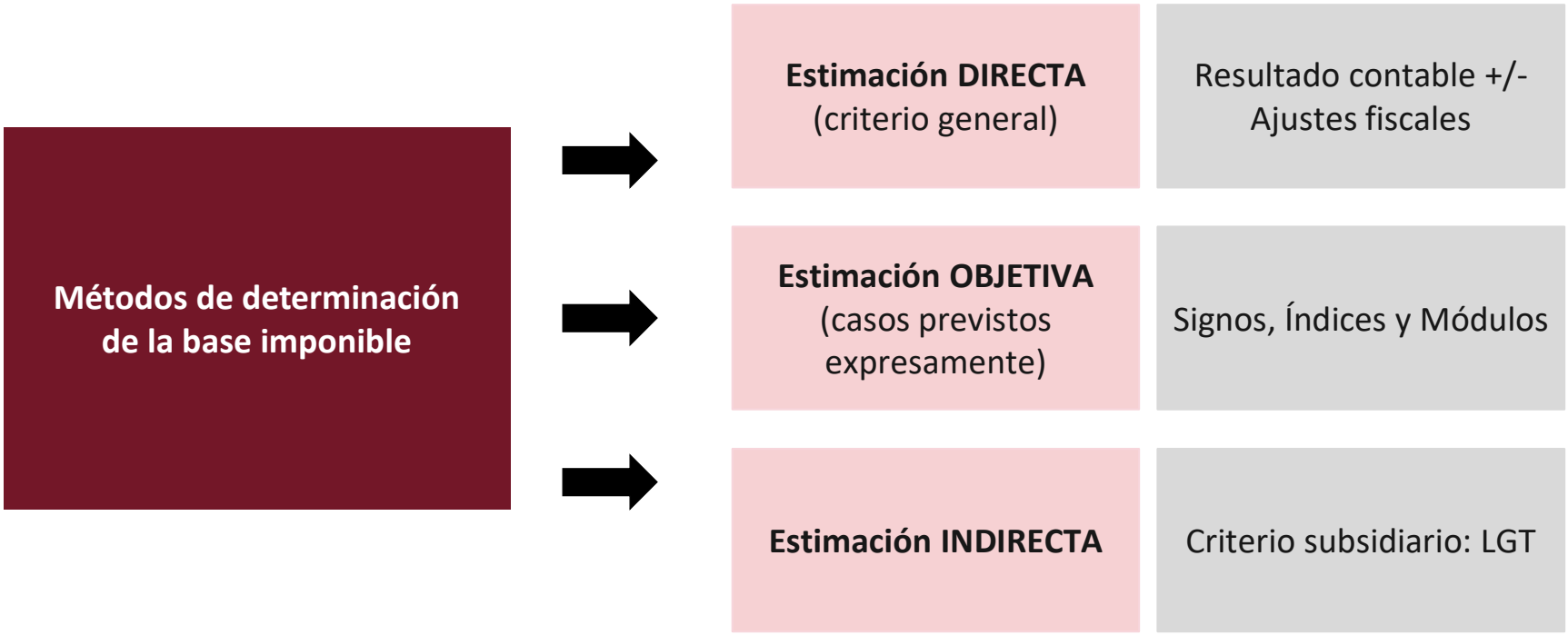
- ❑ Coincide con el **ejercicio económico** de la sociedad, que no puede exceder de 12 meses
- ❑ Ejercicios quebrados / duración inferior a 1 año
- ❑ Períodos impositivos especiales (**conclusión del período impositivo**):
  - ✓ Extinción de la entidad
  - ✓ Cambio de residencia al extranjero, o transformación de forma jurídica y ello determine menor tributación

## Devengo del impuesto

- ❑ Último día del período impositivo

# Determinación de la base imponible

Artículo 10 LIS

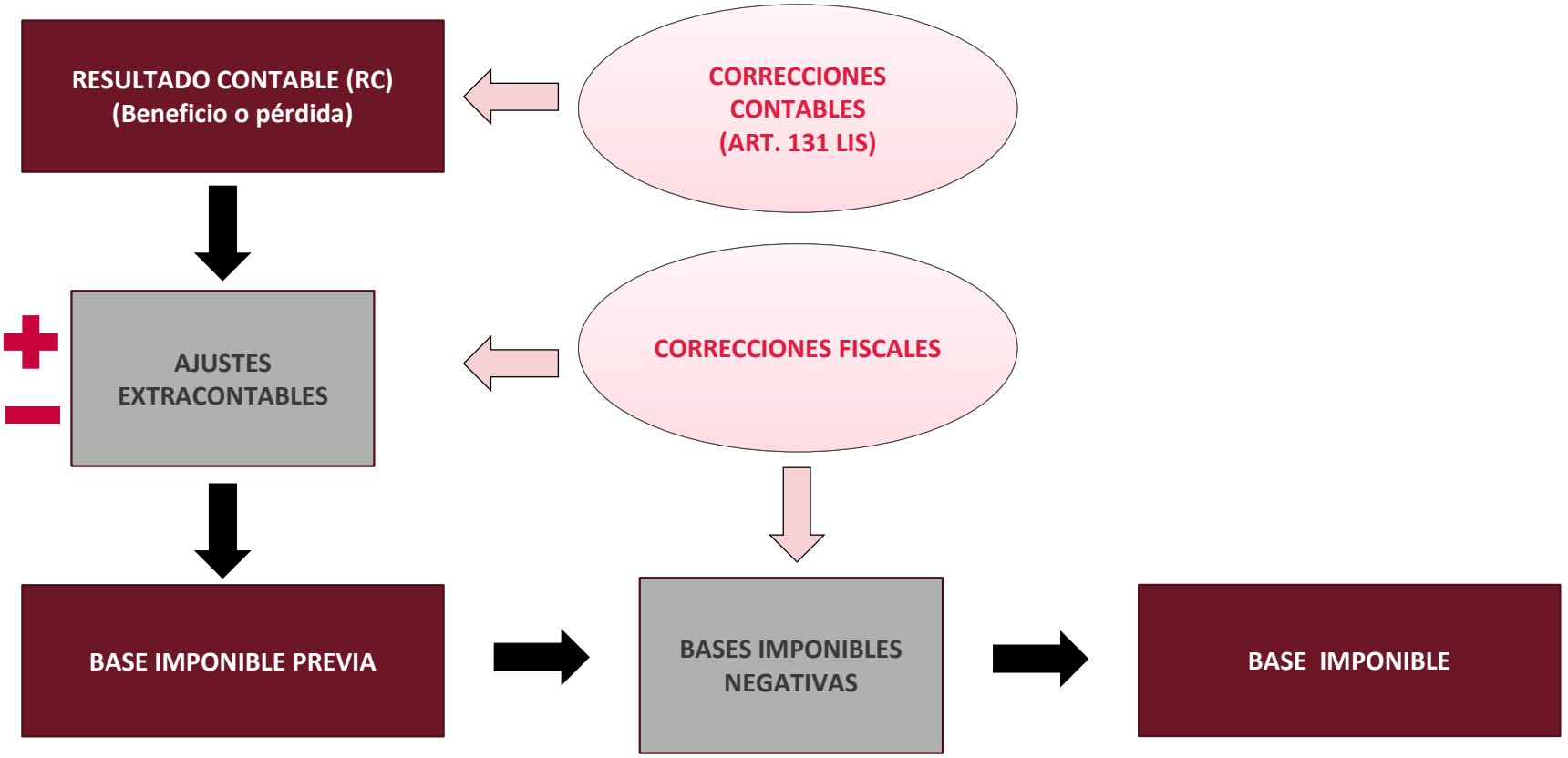


# Esquema de liquidación del Impuesto

| | |
|---|---|
| +/− | **Resultado contable**<br>Ajustes extracontables |
| =<br>−<br>− | **Base Imponible previa**<br>Reserva de capitalización / reserva de nivelación<br>Compensación de bases imponibles negativas |
| =<br>x | **Base imponible**<br>Tipo de gravamen |
| =<br>− | **Cuota íntegra**<br>Deducción donativos |
| =<br>−<br>− | **Cuota líquida**<br>Retenciones e ingresos a cuenta<br>Pagos fraccionados |
| CD | **Cuota diferencial** |

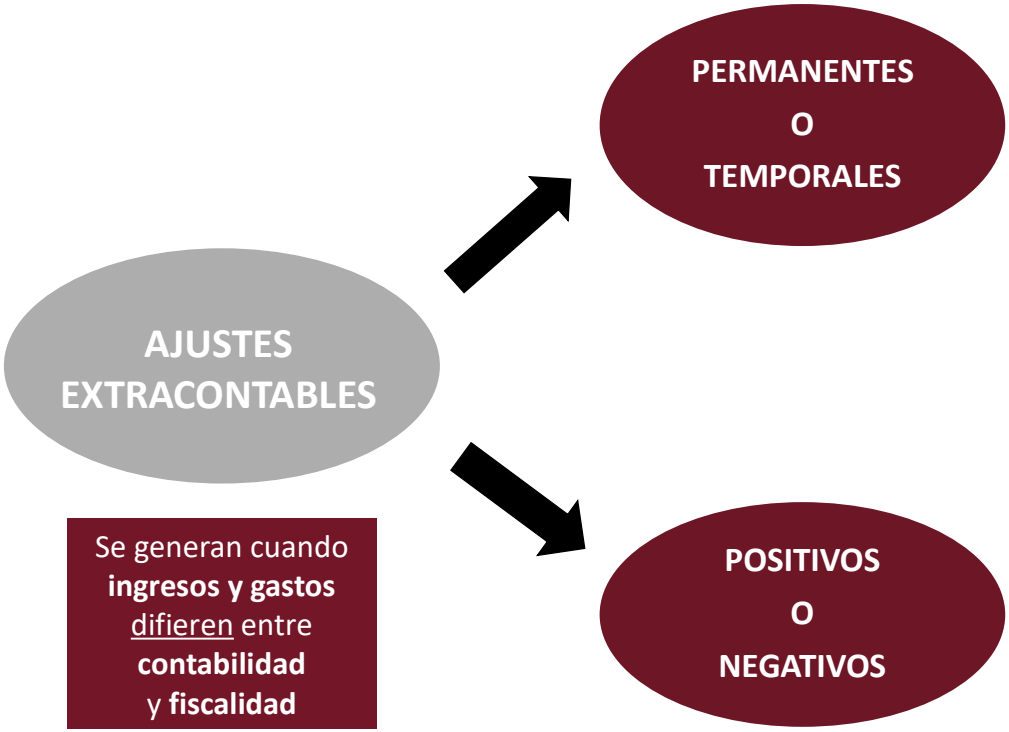
# Determinación de la base imponible

Artículo 10 LIS



# Determinación de la base imponible

Naturaleza de los ajustes extracontables




**Permanentes.** Criterio contable y fiscal nunca converge. Efecto sólo en un único periodo impositivo.

**Temporales.** Criterio contable y fiscal acaban convergiendo en algún momento. Efectos en más de un período impositivo. Los ajustes fiscales **revierten**

**Positivos.** Aumentan el resultado contable

**Negativos.** Disminuyen el resultado contable

**Ajuste del ejercicio o reversión de ejercicio anterior**

# Determinación de la base imponible

## Ejemplo cálculo base imponible

La sociedad X adquiere en el 1 de enero del ejercicio N una máquina por importe de **100.000 euros**, que se amortiza contablemente a razón del **20 por ciento**. La **amortización fiscal** en el ejercicio N es de **100.000 euros**.

El resultado contable del ejercicio N es de **50.000 euros** y el del ejercicio N+1 es de **75.000 euros**.

**EJERCICIO N**

La amortización fiscal es superior a la contable, es decir, el gasto fiscal es mayor que el gasto contable.

Existe un diferente **criterio de imputación**, y procede efectuar un ajuste extracontable negativo temporal de 80.000 euros.

| | |
|---|---|
| Amortización contable: | 20.000 euros (100.000 x 20%) |
| Amortización fiscal: | 100.000 euros |
| Diferencia: | 80.000 euros |
| Resultado contable: | 50.000 euros |
| Mayor amortización: | -80.000 euros |
| Base imponible: | -30.000 euros |

**EJERCICIO N+1**

En el ejercicio N+1 el gasto contable es 20.000 euros, mientras que no existe gasto fiscal (la maquinaria ya está amortizada)

Procede efectuar un ajuste extracontable positivo temporal por importe de 20.000 euros.

| | |
|---|---|
| Amortización contable: | 20.000 euros (100.000 x 20%) |
| Amortización fiscal: | 0 euros |
| Diferencia: | 20.000 euros |
| Resultado contable: | 75.000 euros |
| Exceso amortización: | 20.000 euros |
| Base imponible: | 95..000 euros |

# Determinación de la base imponible

Inscripción contable de ingresos y gastos (artículo 11 LIS)

**Todos los ingresos contables** se incluyen en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades

Los ingresos contables se integran en la base imponible del período impositivo de su **devengo**, se encuentren o no contabilizados

**Excepto que la LIS disponga lo contrario**

**Ajustes extracontables**

Ingreso contable que la LIS dispone que no es ingreso fiscal

EXENCIÓN DIVIDENDOS

Ingreso contable que es ingreso fiscal en un ejercicio distinto

REGLAS ESPECIALES VALORACIÓN

# Determinación de la base imponible

Inscripción contable de ingresos y gastos (artículo 11 LIS)

❑ Requisitos para que un **gasto** sea **deducible** en el Impuesto sobre Sociedades:

- ✓ **Contabilización** en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas, excepto que la LIS disponga que no es necesario (libertad de amortización, contratos arrendamiento financiero)
- ✓ **Justificación** (facturas y otros medios de prueba, como contratos, escrituras públicas, etc.)
- ✓ **Imputación** correcta conforme a su devengo
- ✓ **Correlación con ingresos**. Concepto opuesto a liberalidad



# Determinación de la base imponible

Reglas de imputación temporal (artículo 11 LIS)

**REGLA GENERAL**

**Los ingresos y gastos se imputan** al período impositivo en el que se produce su **devengo contable**

**Ingresos y gastos registrados** contablemente en una cuenta de pérdidas y ganancias o de reservas en un período impositivo **distinto** al de su **devengo contable**

**REGLA ESPECIAL**

Se permite **la imputación temporal** en el período impositivo en el que se realiza su **registro contable**

Su imputación debe efectuarse atendiendo a la **regla general** anterior

**Gastos** contabilizados en un período impositivo **posterior** a su **devengo**

**Ingresos** contabilizados en un período impositivo **anterior** a su **devengo**

**Excepto** que de ello se derive una **tributación inferior** a la que correspondería de aplicar el criterio de devengo

# Determinación de la base imponible

Reglas de imputación temporal (artículo 11 LIS)




| Imputación de gastos o ingresos en un ejercicio distinto a aquel en que se produce su devengo contable | |
|---|---|
| **Ingreso en un ejercicio posterior** | Regla general -> Imputación en el ejercicio en el que se produce el devengo contable |
| **Ingreso en un ejercicio anterior** | Regla general -> Imputación en el ejercicio en el que se produjo el devengo contable<br>Regla especial -> Se permite su imputación en el ejercicio en el que se registra contablemente si no se produce una menor tributación |
| **Gasto en un ejercicio anterior** | Regla general -> Imputación en el ejercicio en el que se produce el devengo contable |
| **Gasto en un ejercicio posterior** | Regla general -> Imputación en el ejercicio en el que se produjo el devengo contable<br>Regla especial -> Se permite su imputación en el ejercicio en el que se registra contablemente si no se produce una menor tributación |

# Determinación de la base imponible

Reglas de imputación temporal (artículo 11 LIS)

**Operaciones a plazos**




- El precio se percibe mediante pagos sucesivos o mediante un único pago
- El período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único pago ha de ser superior al año
- Reglas de imputación:
  - ✓ Regla general. Imputación según **exigibilidad del cobro**
  - ✓ Regla especial. Imputación según **criterio de devengo**
- La regla general aplica con independencia de que se perciba el cobro en la fecha indicada

# Determinación de la base imponible

Provisiones y otros gastos (artículo 14 LIS)






**Provisiones derivadas de obligaciones implícitas o tácitas**

- Contablemente responden a una expectativa válida creada por la empresa frente a terceros
- Obligaciones con carácter subjetivo y unilateral (no existe un derecho de un tercero a exigir cumplimiento)
- **Integración del gasto en base imponible** en período impositivo en el que provisión se aplica a finalidad:
  - ✓ No deducibilidad del **gasto asociado a la provisión**
  - ✓ **Deducibilidad** del gasto cuando el contribuyente **incurra efectivamente** en el citado gasto
- Ejemplo -> Provisión para cubrir riesgo posible indemnización en caso de despido de un trabajador

# Determinación de la base imponible

Gastos no deducibles (artículo 15 LIS)

## Consideraciones generales

- La LIS regula diferentes **gastos contables** que tienen la consideración de **no deducibles**
- Entre otros, tienen la consideración de **gastos no deducibles**:
  - ✓ El gasto por Impuesto sobre Sociedades
  - ✓ Multas, sanciones y recargos
  - ✓ Donativos y liberalidades
- Comportan la necesidad de realizar un **ajuste extracontable positivo** al resultado contable
- Se trata de ajustes permanentes: no revierten como ajustes negativos en un período posterior

# Determinación de la base imponible

Gastos no deducibles (artículo 15 LIS)

## Multas, sanciones y recargos

- No tienen la consideración de gasto deducible, al responder a una **actuación ilícita** del contribuyente
- **Multas** y **sanciones** penales y administrativas, así como **recargos tributarios**
- Incluso las impuestas por **entes públicos de estados extranjeros** (SAN 28-10-04)
- No aplica a **intereses de demora**: no tienen carácter sancionador, sino indemnizatorio.
- No confundir con sanciones de carácter contractual (incumplimiento de plazos, condiciones, etc.)

# Determinación de la base imponible

Gastos no deducibles (artículo 15 LIS)

## Donativos y liberalidades (I)

- Son gastos que nacen de la voluntad unilateral del contribuyente
- Suponen la entrega de un elemento patrimonial de la entidad a favor de un tercero sin contraprestación
- La ausencia de contraprestación determina la no deducibilidad del gasto
- Entrega de un activo (regla especial valoración). Integración VM – VF activo transmitido (ajuste permanente)
- Donativo a entidades Ley 49/2002 (fundaciones, ONG, etc.). Deducción en cuota 40-50%

# Determinación de la base imponible

Gastos no deducibles (artículo 15 LIS)

## Donativos y liberalidades (II)

❑ **Exclusiones** establecidas por la LIS del **concepto de donativo o liberalidad**:

✓ Atenciones a clientes y proveedores

- Gastos que se corresponden con la actividad de relaciones públicas de la entidad
- Entregas de obsequios, gastos en empresas de restauración y hospedaje
- Son deducibles si están relacionados con la actividad empresarial y están justificados (factura)
- Límite. 1% Importe neto cifra de negocios del período impositivo

✓ Promoción de bienes y servicios. Correlacionados con los ingresos de bienes y servicios

# Determinación de la base imponible

Gastos no deducibles (artículo 15 LIS)

## Donativos y liberalidades (y III)




❑ **Exclusiones** establecidas por la LIS del **concepto de donativo o liberalidad**:

✓ Gastos con el personal de la empresa

- Atenciones al personal de la empresa (cestas de navidad, regalos a trabajadores, etc.)
- No tienen la consideración de liberalidad, al recaer sobre el factor trabajo
- Deben tener lugar como consecuencia de los usos y costumbres de la empresa

# Determinación de la base imponible

Amortizaciones (artículo 12 LIS)



## Consideraciones contables (I)

- Depreciación sistemática anual efectiva del inmovilizado material, intangible, e inversiones inmobiliarias
- Se determina de forma sistemática en función de la vida útil de los activos
- Se corresponde con la depreciación que sufren los activos por su **funcionamiento, uso y disfrute**
- **Base de la amortización** -> Valor de adquisición o coste de producción
  - ✓ Valor de adquisición. Importe facturado + gastos hasta la puesta en condiciones de funcionamiento (transporte, aranceles, seguros, instalación, montaje, impuestos indirectos no recuperables)
  - ✓ Coste de producción. Precio de adquisición de materias primas y consumibles + costes directos de producción + costes indirectos (fabricación, control de calidad, administración, etc.)

# Determinación de la base imponible

Amortizaciones (artículo 12 LIS)

## Consideraciones contables (y II)

- **Inicio de la amortización**:
  - ✓ **Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias** -> Cuando el elemento esté en condiciones de funcionamiento, aunque no haya entrado en funcionamiento
  - ✓ **Inmovilizado intangible** -> Cuando esté en condiciones de producir ingresos
- **Duración (vida útil)**: Período durante el cual se espera utilizar el activo
- Costes de **renovación, ampliación o mejora**. Mayor valor activo, si aumentan capacidad, productividad o vida útil. Amortización según vida útil original o nueva vida útil

# Determinación de la base imponible

Amortizaciones (artículo 12 LIS)

**Requisitos para la deducibilidad del gasto de amortización**

- Contabilización. Debe estar contabilizada como gasto del ejercicio
- Amortización individualizada. Amortización elemento por elemento
- Continuidad en el método de amortización
- Depreciación efectiva. Métodos recogidos en la LIS

# Determinación de la base imponible

Sistemas de amortización (artículo 12 LIS)

## Sistema de amortización lineal

- En la tabla de coeficientes de amortización (artículo 12.1 LIS) los elementos se clasifican por su naturaleza
- La depreciación es efectiva cuando se aplique cualquiera de los siguientes coeficientes:
  - ✓ El coeficiente de amortización máximo
  - ✓ El coeficiente que derive del período máximo de amortización –> Coeficiente mínimo
  - ✓ Cualquier coeficiente comprendido entre los dos anteriores
- La amortización es anual -> Cálculo proporcional si la duración es inferior a un año
- Libertad amortización bienes Inmovilizado material nuevos -> Valor unitario 300 euros (máximo 25.000 euros)

# Determinación de la base imponible

Sistemas de amortización (artículo 12 LIS)




## Ejemplo amortización lineal

| Datos del activo | |
|---|---|
| **Valor adquisición** | **400.000** |
| **% máximo** | **12,00%** |
| **Período máximo** | **15** |
| **% Mínimo** | **6,67%** |
| Período mínimo | 8,33 |

| Calendario | % máximo | | |
|---|---|---|---|
| Ejercicio | Dotación | A.A. | V.F. |
| 1 | 48.000,00 | 48.000,00 | 352.000,00 |
| 2 | 48.000,00 | 96.000,00 | 304.000,00 |
| 3 | 48.000,00 | 144.000,00 | 256.000,00 |
| 4 | 48.000,00 | 192.000,00 | 208.000,00 |
| 5 | 48.000,00 | 240.000,00 | 160.000,00 |
| 6 | 48.000,00 | 288.000,00 | 112.000,00 |
| 7 | 48.000,00 | 336.000,00 | 64.000,00 |
| 8 | 48.000,00 | 384.000,00 | 16.000,00 |
| 9 | 16.000,00 | 400.000,00 | 0,00 |
| | **400.000,00** | | |

| Calendario | % mínimo | | |
|---|---|---|---|
| Ejercicio | Dotación | A.A. | V.F. |
| 1 | 26.666,67 | 26.666,67 | 373.333,33 |
| 2 | 26.666,67 | 53.333,33 | 346.666,67 |
| 3 | 26.666,67 | 80.000,00 | 320.000,00 |
| 4 | 26.666,67 | 106.666,67 | 293.333,33 |
| 5 | 26.666,67 | 133.333,33 | 266.666,67 |
| 6 | 26.666,67 | 160.000,00 | 240.000,00 |
| 7 | 26.666,67 | 186.666,67 | 213.333,33 |
| 8 | 26.666,67 | 213.333,33 | 186.666,67 |
| 9 | 26.666,67 | 240.000,00 | 160.000,00 |
| 10 | 26.666,67 | 266.666,67 | 133.333,33 |
| 11 | 26.666,67 | 293.333,33 | 106.666,67 |
| 12 | 26.666,67 | 320.000,00 | 80.000,00 |
| 13 | 26.666,67 | 346.666,67 | 53.333,33 |
| 14 | 26.666,67 | 373.333,33 | 26.666,67 |
| 15 | 26.666,67 | 400.000,00 | 0,00 |
| | **400.000,00** | | |

- Amortización máxima: 400.000 x 12%
- Amortización mínima: 400.000 x 6,67%

# Determinación de la base imponible

Pérdida por deterioro del valor de elementos patrimoniales (artículo 13 LIS)

## Consideraciones generales

- En materia de gastos por pérdidas por deterioro, la LIS no asume plenamente los criterios contables:
  - ✓ Establece **límites cuantitativos** a su deducibilidad
  - ✓ Establece determinados **requisitos cualitativos** que deben concurrir para su deducibilidad
  - ✓ **Niega la deducción** del deterioro registrado como gasto
- Requisitos para la deducibilidad del deterioro contable:
  - ✓ Contabilización del gasto
  - ✓ Observancia criterios de imputación temporal

# Determinación de la base imponible

Pérdida por deterioro del valor de elementos patrimoniales (artículo 13 LIS)



# Determinación de la base imponible

Pérdida por deterioro del valor de elementos patrimoniales (artículo 13 LIS)

## Activo circulante: existencias

- **Deterioro contable** –> Valor neto de realización < precio adquisición o coste producción
- **Deterioro fiscal** –> Asume criterios contables

## Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias

- Los bienes del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias pueden sufrir:
  - ✓ Pérdidas irreversibles (p.e. destrucción) –> Gasto deducible en el IS
  - ✓ Pérdidas reversibles –> Gasto no deducible (artículo 13 LIS)

# Determinación de la base imponible

Pérdida por deterioro del valor de elementos patrimoniales (artículo 13 LIS)

## Insolvencias de deudores

- Gasto deducible **SOLO** si en la fecha de devengo concurre **alguna** de las siguientes circunstancias:
  - ✓ Transcurso del plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación
  - ✓ Deudor declarado en situación de concurso
  - ✓ Obligaciones reclamadas judicialmente




- Créditos adeudados por entidades de derecho público -> NO deducible, excepto reclamación judicial

## Valores mobiliarios

- **Tratamiento fiscal** –> Deterioro contable NO deducible

# Determinación de la base imponible

Contratos de arrendamiento financiero (artículo 106 LIS)

## Consideraciones contables



- Contratos de **arrendamiento operativo**:
  - ✓ Una entidad arrendadora cede el derecho a utilizar un activo durante un período de tiempo
  - ✓ Condiciones económicas –> NO se transfieren riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo
  - ✓ El gasto derivado de la cesión se imputa en la cuenta de PyG –> Constituye **gasto fiscal**
- Contratos de **arrendamiento financiero**:
  - ✓ Condiciones económicas –> Se transfieren riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo
  - ✓ Constituye una **forma de financiación** del activo
  - ✓ Resulta de aplicación el régimen general (PGC) o el régimen especial (artículo 106 LIS)

# Determinación de la base imponible

Contratos de arrendamiento financiero (artículo 106 LIS)



## Régimen general (NRV 8 PGC)

- ❑ Cuotas de arrendamiento satisfechas –> reducen el pasivo (no forman parte de la cuenta de PyG)
- ❑ Carga financiera –> Se imputa a PyG en el ejercicio de su devengo
- ❑ Amortización contable del activo en función de su vida útil
- ❑ **Tratamiento fiscal** en el IS:
  - ✓ Gasto financiero del ejercicio deducible
  - ✓ Amortización contable del ejercicio deducible según artículo 12 LIS

# Determinación de la base imponible

Contratos de arrendamiento financiero (artículo 106 LIS)

## Régimen especial regulado en la LIS (I)

- Aplica a determinados contratos de arrendamiento financiero
- Se configura como un auténtico **beneficio fiscal**
- Permite incorporar en la base imponible un mayor gasto fiscal que el contable
- Se trata de un **régimen especial obligatorio** (no cabe su no aplicación)
- Los bienes deben estar **afectos a actividades económicas**

# Determinación de la base imponible

Contratos de arrendamiento financiero (artículo 106 LIS)

## Régimen especial regulado en la LIS (II)

❑ **Requisitos** para que resulte de aplicación el régimen especial:

- ✓ Entidad arrendadora –> **entidad de crédito** o establecimiento financiero de crédito
- ✓ Objeto exclusivo la cesión del uso de bienes **muebles** o **inmuebles**
- ✓ Existencia **opción de compra** en el contrato
- ✓ **Duración mínima** –> DOS años bienes muebles y DIEZ años bienes inmuebles
- ✓ Cuotas arrendamiento –> Debe constar **recuperación coste del bien (RCB)** y **carga financiera**
- ✓ Importe anual de RCB debe ser constante o creciente a lo largo del período contractual

# Determinación de la base imponible

Contratos de arrendamiento financiero (artículo 106 LIS)

## Régimen especial regulado en la LIS (III)







- **Régimen fiscal** previsto en la LIS:
  - ✓ **Carga financiera** del ejercicio deducible
  - ✓ **RCB** deducible –> Límite del DOBLE de la amortización lineal máxima
  - ✓ Empresas reducida dimensión –> Límite del TRIPLE (2 x 1,5) de la amortización lineal máxima
  - ✓ Si RCB excede del límite –> Deducción en períodos impositivos siguientes (respetando límite)
  - ✓ **No se exige la inscripción contable** del gasto