

EJERCICIO NÚM.: ADICIONAL PRESENTACIONES**MATERIA/OBSERVACIONES: Ejercicio completo con diferencias permanentes y ajuste por Reserva de Nivelación (artículo 105 Ley 27/2014). Cálculo cuota íntegra (impuesto corriente), impuesto devengado, registro contable e información a revelar.**

Una empresa presenta a 31.12.X1 un resultado contable antes de impuestos de 30.000 u.m.

Los aspectos a tener en cuenta en relación a la liquidación del impuesto sobre sociedades son los siguientes:

- Sanción por importe de 100 u.m.
- La sociedad ha adquirido un edificio por 10.000 u.m. que está amortizando a razón del 5% anual ($10.000 \times 5\% = 500$ u.m.). Fiscalmente se amortiza al 2% anual ($10.000 \times 2\% = 200$ u.m.).
- La empresa cumple con la condición de entidad de reducida dimensión establecida en el artículo 101 de la Ley 27/2014 (cifra de negocios inferior a 10 millones de euros en el período impositivo anterior)

Trabajo a realizar:

- Estimar el impuesto sobre sociedades a pagar a hacienda (impuesto corriente) y la cuota devengada del impuesto sobre sociedades del año X1. Téngase en cuenta el efecto de la reserva de nivelación.
- Contabilización del impuesto de sociedades.
- Proporcionar la información en la memoria

Solución:

Liquidación fiscal:

LIQUIDACION FISCAL		
	X1	Observaciones
Resultado contable antes impuestos	30.000	
Dif. Permanentes		
• Sanciones	+100	
Dif. Temporales (con período de reversión superior a 10 años)	+300	Plazo de reversión superior a 10 años
*Exceso amortización contable edificio Contable 500, fiscal 200		
Dif. Temporales		
BASE IMPONIBLE PREVIA	30.400	
Ajuste por reserva NIVELACION (10% de la base imponible previa)	-3.040	No puede superar 1 millón de euros
BASE IMPONIBLE	27.360	
☐ 25% Cuota íntegra	6.840	
Deducciones	0	
CUOTA LÍQUIDA	6.840	

Asiento contable (año X1):

Por el gasto por impuesto:

6.840	Impuesto sociedades (630)	a	HP acreedora por IS	6.840

Por el impuesto diferido:

El activo por impuesto diferido vinculado al edificio:

- La reversión se produce a más de diez años (por tanto no se activa el ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO)

Amortización contable al 5% = 20 años

Amortización fiscal al 2% = 50 años.

Por tanto la reversión se empezará a partir del año 20 de la vida del activo.

El impuesto diferido está vinculado al ajuste por reserva de nivelación:

25% de 3.040 = 760 u.m.

760	Impuesto sociedades (630)	a	Pasivo por impuesto diferido (479)	760

IMPUESTO SOCIEDADES: $6.840 + 760 = 7.600$

RESULTADO NETO: $30.000 - 7.600 = 22.400$

Información a revelar

Conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible del impuesto sobre sociedades:

	Cuenta de PyG		A través de PyG	Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto		A través de P.N.
	Aumentos	Disminuciones		Aumentos	Disminuciones	
Resultado contable del ejercicio			22.400			.....
Impuesto s/ sociedades	7.600	.....	7.600	.....	.....	.....
Diferencias permanentes	100	.....	100	.....	.....	.....
Dif. Temporales tratadas como permanentes	300	.....	300	.....	.....	.....
Diferencias temporarias						
- con origen ejercicio	.....	3.040	-3.040	.....	.....	.....
- con origen ejer. anteriores	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Compensación bases imposables negativas ejercicios anteriores			(.....)			
Base imponible (Result. fiscal)			27.360			0

Conciliación numérica entre el gasto por el impuesto y el resultado de multiplicar el resultado contable por el tipo o tipos impositivos aplicables:

CONCILIACION	
Resultado contable x tipo impositivo (30.000 x 25%)	7.500
Dif. Permanente (multa) 100 x 25%	25
Dif. Temporal tratada como permanente (300 x 25%)	75
Deducciones sobre la cuota	0
Impuesto sobre sociedades	7.600

Conciliación numérica entre el gasto por el impuesto y el impuesto corriente

CONCILIACION	
Impuesto sobre sociedades	7.600
Pasivo por impuesto diferido (479)	-760
Impuesto corriente (cuota líquida)	6.840

Adicionalmente la empresa deberá dotar en la distribución de resultados del año XI una RESERVA DE NIVELACION POR importe de 3.040 u.m.

- Por tanto del resultado neto de 22.400 deberá destinarse a RESERVA DE NIVELACION el importe del ajuste realizado , por tanto 3.040 u.m. (de acuerdo con el apartado 3 del artículo 105 de la Ley 27/2014 sobre el Impuesto sobre sociedades.

Justificación:

La norma de valoración núm. 13 establece:

- El impuesto corriente es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas a un ejercicio. Las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, darán lugar a un menor importe del impuesto corriente.
- Valoración de los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido:
 - Los activos y pasivos por impuesto corriente se valorarán por las cantidades que se espera pagar o recuperar de las autoridades fiscales, de acuerdo con la normativa vigente aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio.
 - Los activos y pasivos por impuesto diferido se valoraran según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio.
-
- El gasto por impuesto sobre beneficios del ejercicio comprenderá la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente y la parte correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.
 - El gasto o el ingreso por impuesto corriente se corresponderá con la cancelación de las retenciones y pagos a cuenta así como con el reconocimiento de los pasivos y activos por impuesto corriente.
 - El gasto o el ingreso por impuesto diferido se corresponderá con el reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuestos diferidos.
- Tanto el gasto o el ingreso por impuesto corriente como diferido, se inscribirán en la cuenta de PyG. No obstante, en si se relacionasen con una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida de patrimonio neto, se reconocerán con cargo o abono a dicha partida.

La diferencia temporaria que existe en este ejercicio está vinculada a la Reserva de Nivelación establecida en el artículo 105 de la Ley 27/2014 sobre el Impuesto sobre sociedades (solo aplicable a entidades de reducida dimensión, artículo 101 de la Ley 27/2014).

Artículo 105. Reserva de nivelación de bases imponibles.

1. Las entidades que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 101 de esta Ley en el período impositivo y apliquen el tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29 de esta Ley, podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su importe.

En todo caso, la minoración no podrá superar el importe de 1 millón de euros. Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el importe de la minoración no podrá superar el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

2. Las cantidades a que se refiere el apartado anterior se añadirán a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma.

El importe restante se añadirá a la base imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo.

3. El contribuyente deberá dotar una reserva por el importe de la minoración a que se refiere el apartado 1 de este artículo, que será indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad de las cantidades a que se refiere el apartado anterior.

La reserva deberá dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en base imponible. En caso de no poderse dotar esta reserva, la minoración estará condicionada a que la misma se dote con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación.

A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos:

- a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.*
- b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.*
- c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal*

4. La minoración prevista en este artículo se tendrá en cuenta a los efectos de determinar los pagos fraccionados a que se refiere el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley.

5. Las cantidades destinadas a la dotación de la reserva prevista en este artículo no podrán aplicarse, simultáneamente, al cumplimiento de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley ni de la Reserva para Inversiones en Canarias prevista en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

6. El incumplimiento de lo dispuesto en este artículo determinará la integración en la cuota íntegra del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, la cuota íntegra correspondiente a las cantidades que han sido objeto de minoración, incrementadas en un 5 por ciento, además de los intereses de demora.

Y finalmente la 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, establece en su exposición de motivos que deberá registrarse un pasivo por impuesto diferido vinculado a la diferencia temporaria generada por la minoración de base imponible. Esta minoración revertirá en un máximo de 5 años:

“Otra de las novedades de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, es la reserva de nivelación de bases imponibles. La reserva de nivelación se configura como un incentivo fiscal del régimen especial de empresas de reducida dimensión para las entidades que apliquen el tipo de gravamen del 25 por ciento que podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su importe lo que permite a la

empresa diferir la tributación a la espera de que surja una base imponible negativa o a que transcurra el plazo de cinco años sin que se hayan generado pérdidas fiscales. En este caso, desde un punto de vista estrictamente contable, al minorarse la base imponible podría identificarse una diferencia temporaria imponible asociada a un pasivo sin valor en libros pero con base fiscal, que traería consigo el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido cuya reversión se produciría en cualquiera de los dos escenarios regulados por la ley fiscal (generación de bases imponibles negativas o transcurso del plazo de cinco años sin incurrir en pérdidas fiscales).”

Adicionalmente se tendrá en cuenta:

- La resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016 sobre los activos por impuesto diferido establece:

- Los activos por impuesto diferido derivados de diferencias temporarias deducibles NO se activarán cuando el período de reversión sea superior a 10 años.