

Las operaciones de Leasing

Ajustes y cumplimentación de los mismos en el cuadro de detalle de diferencias temporarias del Modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades



En este artículo y en plena campaña del impuesto sobre sociedades vamos a tratar a través de un caso práctico, el análisis contable y fiscal de los ajustes de las operaciones de leasing, que es una operatoria y modalidad de financiación que realizan todas las empresas, sean pequeñas, medianas o grandes, y la cumplimentación del cuadro “detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por impuesto sociedades)” al que se refieren las páginas 19 y 26 bis a sexies del modelo 200, cuya cumplimentación es obligatoria al realizar los ajustes o correcciones al resultado contable en las páginas 12 y 13 del modelo, y que provoca algún que otro quebradero de cabeza la correcta cumplimentación del mismo.

Autor:

Antonio Martínez Alfonso

Doctor en Economía
Licenciado en Derecho
Técnico de Hacienda

Todas las correcciones al resultado contable de las páginas 12 y 13 del modelo 200, pueden ser por aumentos o por disminuciones al resultado contable para obtener la base imponible del IS, pero estas correcciones en términos contables se califican como:

Correcciones que suponen diferencias permanentes positivas (no dan lugar a cuenta alguna ya que no tienen incidencia en la carga fiscal futura, es decir no revierten en años posteriores).

Correcciones que suponen diferencias permanentes negativas (no dan lugar a cuenta alguna ya que no tienen incidencia en la carga fiscal futura, es decir no revierten en años posteriores).

Correcciones que suponen diferencias temporarias (DT) negativas con origen en el ejercicio, es decir, dan lugar al nacimiento de DT imposables a través de la cuenta 479 (nace un pasivo fiscal diferido), cuyos ajustes negativos en origen revertirán en un futuro mediante ajustes positivos.

Correcciones que suponen diferencias temporarias positivas con origen en ejercicios anteriores, y suponen la reversión mediante ajustes positivos de las DT imposables surgidas en años anteriores.

Correcciones que suponen diferencias temporarias positivas con origen en el ejercicio, es decir, dan lugar al nacimiento de DT imposables a través de la cuenta 474 (nace un activo fiscal diferido), cuyos ajustes positivos en origen revertirán en un futuro mediante ajustes negativos.

Correcciones que suponen diferencias temporarias negativas con origen en ejercicios anteriores, y suponen la reversión mediante ajustes negativos de las DT deducibles surgidas en años anteriores.

Así, en este cuadro, el contribuyente de forma obligatoria deberá desglosar cada una de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias que incluya en la declaración del impuesto (páginas 12 y 13 del modelo 200). El importe total de estas correcciones se recoge en las casillas [00417] y [00418] «Total correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por IS)», que fundamentalmente se agrupan según sean permanentes o temporarias (y éstas según que tengan su origen en el ejercicio en el cual nacen o en ejercicios anteriores cuando revierten o se invierte el sentido por el que fueron naciendo ejercicio a ejercicio), en función de que no sean cancelables en ejercicios futuros con correcciones de signo contrario (permanentes) o que deban cancelarse en futuros ejercicios con las respectivas correcciones de signo opuesto (temporarias). También se cumplimentará el importe correspondiente a las partidas relativas a los saldos (de aumentos y de disminuciones) pendientes a fin de ejercicio y sus totales correspondientes, lo que permitirá que en ejercicios futuros se pueda suministrar por parte de la AEAT, esta información fiscal al contribuyente en la columna Saldo pendiente a principio de ejercicio mediante los datos fiscales para facilitar la cumplimentación de la declaración.

La cumplimentación del cuadro de desglose de la página 19 del modelo 200 se realizará simultáneamente a medida que se vayan introduciendo los importes de las correcciones de las páginas 12 y 13 de dicho modelo. Esta información, una vez cumplimentada, se agrupará en el cuadro de detalle contenido en las páginas 26 bis a 26 sexies del modelo 200.

Veamos la cumplimentación de estos cuadros a través de una operación de arrendamiento financiero.

CASO 1. ARRENDAMIENTO FINANCIERO en empresas que no tienen la consideración de empresas de reducida dimensión (ERD).

La mercantil ASA ha adquirido y ha puesto a disposición a principios del año 2X21 una maquinaria mediante un contrato de arrendamiento financiero cuyo precio de adquisición para la entidad financiera arrendadora es de 1.000.000 euros.

El contrato tiene una duración de tres años el valor de la opción de compra es de 110.000 euros.

Las cuotas de arrendamiento financiero distinguiendo la parte correspondiente a la carga financiera y la parte correspondiente a la recuperación del bien son, en cómputo anual, las siguientes:

AÑO	ANUALIDAD	CARGA FINANCIERA	RECUPER. DEL COSTE	DEUDA PENDIENTE
2X21	370.000	120.000	250.000	750.000
2X22	370.000	70.000	300.000	450.000
2X23	370.000	30.000	340.000	110.000
2X24	110.000	--	110.000	--
TOTAL	1.220.000	220.000	1.000.000	

El valor de la opción de compra se tendrá que entregar al vencimiento del contrato, durante los diez primeros días de enero del año 2X24, y asciende a 110.000 euros.

La empresa ha considerado que no existen dudas razonables acerca del ejercicio de la opción de compra y amortiza contablemente el activo según el coeficiente máximo de la tabla del 15%.

Determinar el tratamiento fiscal de la operación.

SOLUCIÓN:

El Régimen Fiscal es el siguiente:

- La parte de las cuotas que correspondan a la carga financiera es gasto deducible, (siempre que esta contabilizada).

- La parte de las cuotas satisfechas que correspondan a la adquisición del coste del bien es Gasto deducible con el LÍMITE DEL DOBLE DEL COEFICIENTE DE AMORTIZACIÓN LINEAL (en empresas de reducida dimensión, este límite es el triple del coeficiente de amortización lineal), sin necesidad de inscripción contable, es decir se hará mediante un ajuste extracontable negativo en origen (DT imponible, cta. 479 del PGC).

La sociedad, contabilizara, la adquisición de bienes mediante un contrato de arrendamiento financiero, como la adquisición de un bien de su propiedad, conta-

bilizando, por supuesto, la carga financiera derivada de la adquisición conforme se vaya devengando y realizara la correspondiente dotación a la amortización, por el método que fuera.

Por ello, los gastos fiscalmente admisibles son la carga financiera

y por gastos por amortización, la parte de cuota satisfecha que corresponda a la adquisición del bien, con el límite del doble de la amortización lineal, independientemente del método de amortización que elija la sociedad para determinar la amortización contable.

De los gastos financieros para la adquisición del bien, no vamos a tener ninguna diferencia con los gastos fiscalmente deducibles, siempre, por supuesto, que estén contabilizados.

En nuestro caso, la entidad contabiliza la amortización por el método lineal al 15%.

Por ello, en cuanto a la deducibilidad por amortización, van a ser la parte de cuota satisfecha que corresponda a la adquisición del bien y el LÍMITE será: de 300.000 euros, ya que la Amortización lineal es 150.000 euros (1.000.000 x 15%)

Realizamos el siguiente cuadro para reflejar, el gasto contable, el gasto fiscal por amortización y las diferencias temporarias surgidas:

Ejercicio	Amortización Contable	Parte de la cuota de Recuperación del bien	LÍMITE	GASTO FISCAL	EXCESO	Diferencia Temporaria
2X21	150.000	250.000	300.000	250.000	-	-100.000 casilla 318
2X22	150.000	300.000	300.000	300.000	-	-150.000 casilla 318
2X23	150.000	340.000	300.000	300.000	40.000	-150.000 casilla 318
2X24	150.000	110.000	300.000	150.000 (110.000+ 40.000 del exceso)	-	0
2X25	150.000			0	-	+150.000 casilla 317
2X26	150.000			0	-	+150.000 casilla 317
2X27	100.000 (resto del bien)			0	-	+100.000 casilla 317
TOTAL	1.000.000	1.000.000		1.000.000		0

NOTA: La columna que hemos denominado “EXCESO”, corresponde a la mayor cantidad que para la entidad corresponde a la recuperación del bien, que excede al LÍMITE. Esta cantidad, se podrá deducir en ejercicios posteriores, siempre respetando el LÍMITE.

Precisiones:

- La cantidad que se paga por la opción de compra no tiene los beneficios que se establecen en el artículo 106.6 LIS.

- Por ello, solo a la parte de las cuotas de arrendamiento financiero de recuperación del bien se les puede aplicar que tengan como límite para su deducibilidad fiscal, el doble de la amortización lineal

- La opción de compra debe ser amortizada, (sin ningún beneficio fiscal) ya que forma parte del precio de adquisición, y tiene como límite, exclusivamente, la amortización contabilizada.

entidad financiera en cuestión) tienen periodicidad mensual con cuotas prepagables y en algunos casos pos pagables, y la opción de compra (la cual no lleva intereses) es idéntica a una cuota mensual, por lo que el valor de esta es insignificante al ponerla en relación con la amortización anual del bien, con lo que la limitación antes señalada no se llega aplicar de facto en la mayoría de los casos.

CUMPLIMENTACIÓN DE LAS TABLAS DE LA PAGINA 19 Y 26 BIS A SEXIES DEL IS MODELO 200

Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por el IS) (página 19 del modelo 200)

AÑO 2X21

Ejercicio 2X21 correcciones fiscales	Saldo pendiente a principio de ejercicio		Correcciones del ejercicio		Saldo pendiente fin de ejercicio	
	Aumentos futuros	Disminuciones futuras	Aumentos	Disminuciones	Aumentos futuros	Disminuciones futuras
C. permanentes	---	---	---	---	---	---
CTemp. con origen en el ejercicio			---	100.000		
CTemp. con origen en ejerc. anteriores	---	---	---	---	100.000	
Total	0	0	0	100.000	100.000	0

Cuadro de Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por el IS) (página 26 bis a 26 sexies del modelo 200)

Detalle de ajustes 2X21	Tipo	Saldo pendiente a inicio de ejercicio	Correcciones del ejercicio			Saldo pendiente a fin de ejercicio
			Permanente	Temporarias (origen en el ejercicio)	Temporarias (origen en ejer. anteriores)	
Arrendamiento financiero: régimen especial (art. 106 LIS)	AUMENTO	---	---	---	---	100.000
Arrendamiento financiero: régimen especial (art. 106 LIS)	DISMINUCIÓN	---	---	100.000	---	---

AÑO 2X22

Ejercicio 2X22 correcciones fiscales	Saldo pendiente a principio de ejercicio		Correcciones del ejercicio		Saldo pendiente fin de ejercicio	
	Aumentos futuros	Disminuciones futuras	Aumentos	Disminuciones	Aumentos futuros	Disminuciones futuras
C. permanentes	---	---	---	---	---	---
CTemp. con origen en el ejercicio	100.000	---	---	150.000	250.000	
CTemp. con origen en ejerc. anteriores			---	---		
Total	100.000	0	0	150.000	250.000	0

Detalle de ajustes 2X22	Tipo	Saldo pendiente a inicio de ejercicio	Correcciones del ejercicio			Saldo pendiente a fin de ejercicio
			Permanente	Temporarias (origen en el ejercicio)	Temporarias (origen en ejer. anteriores)	
Arrendamiento financiero: régimen especial (art. 106 LIS)	AUMENTO	100.000	---	---	---	250.000
Arrendamiento financiero: régimen especial (art. 106 LIS)	DISMINUCIÓN	---	---	150.000	---	---

AÑO 2X23

Ejercicio 2X23 correcciones fiscales	Saldo pendiente a principio de ejercicio		Correcciones del ejercicio		Saldo pendiente fin de ejercicio	
	Aumentos futuros	Disminuciones futuras	Aumentos	Disminuciones	Aumentos futuros	Disminuciones futuras
C. permanentes	---	---	---	---	---	---
CTemp. con origen en el ejercicio	250.000	---	---	150.000	400.000	
CTemp. con origen en ejerc. anteriores			---	---		
Total	250.000	0	0	150.000	400.000	0

Notas al final