



APttCB

ASSOCIACIÓ PROFESSIONAL DE TÈCNICS
TRIBUTARIS DE CATALUNYA I BALEARS

CURS Bàsic

L'IMPOST SOBRE SOCIETATS



Barcelona, 22 i 30 de març de 2016

Ponent

Sr. Josep M^a Noguera i Amiel

Llicenciat ADE i Economia.

Responsable del Servei de Consultoria Fiscal de l'APttCB.

Membre Gabinet d'Estudis APttCB.

IMPOST S/. SOCIETATS EXERCICI 2015 - LLEI 27/2014

NOVA LLEI IMPOST SOCIETATS 27/2014

CONSIDERACIONS TRIBUTÀRIES DE LA NOVA LLEI 27/2014 DE L'IMPOST S/. SOCIETATS – EXERCICI FISCAL 2015**SUMARI**

• RESUMEN DE LA NUEVA LEY 27/2014	PG. 2
1.- CONCEPTO DE ACTIVIDAD ECONÓMICA.....	PG. 10
2.- BASE IMPONIBLE.....	PG. 11
3.- REGLAS DE IMPUTACIÓN TEMPORAL.....	PG. 25
4.- AMORTIZACIONES.....	PG. 26
5.- PÉRDIDAS POR DETERIORO DE ACTIVOS.....	PG. 30
6.- TRANSMISIÓN DE INMUEBLES.....	PG. 30
7.- SOCIEDADES CIVILES.....	PG. 31
8.- OTROS GASTOS DEDUCIBLES / NO DEDUCIBLES.....	PG. 32
9.- RETRIBUCIÓN ADMINISTRADORES.....	PG. 34
10.- SOCIOS PROFESIONALES. CALIFICACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS.....	PG. 37
11.- OPERACIONES VINCULADAS.....	PG. 51
12.- COMPENSACION DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS.....	PG. 54
13.- EXENC. PARA EVITAR DOBLE IMPOSICIÓN (NACIONAL E INTERNAC.).....	PG. 55
14.- RESERVA DE CAPITALIZACIÓ I RESERVA DE NIVELACIÓN (PARA PYMES).....	PG. 57
15.- TIPOS DE GRAVAMEN.....	PG. 59
16.- DEDUCCIÓ PARA INCENTIVAR DETERMINADAS ACTIVIDADES (DEDUCCIONES CUOTA INTEGRAL).....	PG. 60
17.- RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN.....	PG. 61
18. VALOR FISCAL DE LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES ADJUDICADOS A LOS SOCIOS CON OCASIÓN DE LA DISOLUCIÓN DE SOCIEDADES TRANSPARENTES Y DE SOCIEDADES PATRIMONIALES. (D.T. 11ª LLEI 27/2014).....	PG. 62
19. REGIM FISCAL DE LES PARTICIPACIONS EN ENTITATS QUE HAGUESSIN APLICAT EL RÈGIM FISCAL ESPECIAL DE TRANSPARÈNCIA FISCAL I EL DE SOCIETATS PATRIMONIALS.....	PG. 62
20.- DEDUCCIÓ POR REVERSIÓN DE MEDIDAS TEMPORALES.....	PG. 62
21.- RÉGIMEN ESPECIAL DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.....	PG. 62
22.- RÉGIMEN ESPECIAL APLICABLE A LAS OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN (FUSIÓN, ESCISION, CANJE DE VALORES).....	PG. 63
23.- MEDIDAS PARA LOS PERÍODOS 2014 Y 2015.....	PG. 63

- **RESUMEN DE LA NUEVA LEY 27/2014**

RESUMEN BASE IMPONIBLE

BASE IMPONIBLE

Importe de la renta obtenida durante período de imposición menos bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

Se parte del resultado contable de acuerdo con el Código de Comercio, el T.R. de la Ley de Sociedades de Capital, el PGC y demás normas de desarrollo (resoluciones ICAC).

Los ajustes son los indicados y fijados en la Ley del IS. Desembocan en ajustes positivos y/o negativos (diferencias permanentes y temporarias)

Compensación de bases negativas con las positivas de los períodos impositivos siguientes, con las limitaciones cuantitativas reguladas.

IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS

Regla general: principio del devengo

Excepciones: Operaciones a plazo: imputación a medida que sean exigibles los cobros y supuestos especiales.

Principio de inscripción contable: Los gastos no se deducen en período anterior a su contabilización.

Si puede retrasarse la imputación de los gastos y adelantarse la de los ingresos siempre que no supongan una menor tributación.

AMORTIZACIONES

Deducibilidad de la amortización efectiva

La efectividad se cumple si se realiza de acuerdo a cualquiera de los siguientes métodos: amortización según tabla oficial, porcentaje constante sobre base decreciente, números dígitos, conforme a un plan

aprobado por la Administración, cuando el contribuyente justifique su importe.

Inmovilizado intangible con vida útil definida:

Atendiendo a la duración de la misma.

Posibilidad de amortizar libremente:

Elementos tasados (Activos vinculados a I+D+i, Empresas de reducida dimensión)

Libertad de amortización para bienes de escaso valor

Bienes adquiridos en arrendamiento financiero:

Régimen especial (art. 106 de la LIS) para contratos que cumplan determinados requisitos. Amortización acelerada.

PÉRDIDAS POR DETERIORO

La Ley del IS es restrictiva en ese sentido para admitir la deducibilidad de estas pérdidas.

Pérdidas por deterioro *no deducibles:*

Del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio.

De los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.

De los valores representativos de deuda.

Pérdidas por deterioro *deducibles*

De existencias. Sin ninguna particularidad

Por insolvencias:**Deducibles:**

Plazo mayor a seis meses

Declaración en situación de concurso del deudor

Proceso de alzamiento de bienes contra el deudor

Reclamación judicial del crédito

Supuestos de no deducibilidad:

Créditos adeudados por entidades de Derecho público.

Créditos adeudados por personas o entidades vinculadas.

Estimaciones globales del riesgo de insolvencia de clientes y deudores.

Deducibilidad del precio de adquisición del activo intangible de vida útil indefinida, incluido el correspondiente a fondos de comercio, con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe (5%). (en 2015, el límite para las deducciones correspondientes al fondo de comercio se sitúa en el 1% y para el inmovilizado intangible de vida útil indefinida que no tenga la consideración de fondo de comercio en el 2%)

PROVISIONES

Obligaciones futuras indeterminadas en la cuantía o fecha de vencimiento.

No se admite deducibilidad de gastos por obligaciones implícitas o tácitas.

La Ley del IS regula la deducibilidad de:

- *Provisión por retribuciones a largo plazo del personal.*
- *Provisión por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.*
- *Provisión por actuaciones medioambientales.*
- *Provisión para reestructuraciones.*
- *Provisión por contratos onerosos.*
- *Provisión para otras operaciones comerciales (riesgo de devoluciones de ventas, gastos accesorios y garantías de reparación y revisión).*

GASTOS NO DEDUCIBLES**No tendrán la consideración de gastos deducibles:**

Retribución de fondos propios

Los que se deriven de la contabilización como gasto del IS

Las multas y sanciones penales y administrativas

Las pérdidas en el juego

Los donativos y liberalidades

Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Los gastos por servicios prestados desde paraísos fiscales.

Los gastos financieros derivados de deudas para la compra de participaciones de entidades de un mismo grupo.

Los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil, por importe que exceda para cada perceptor del mayor entre 1.000.000 € o el importe establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores.

Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10%.

LIMITACIÓN EN LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS

Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio.

Son deducibles, en todo caso, los gastos financieros netos por importe de 1.000.000 €.

Las cantidades no deducidas podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes.

REGLAS DE VALORACIÓN

Con carácter general, los elementos patrimoniales se valorarán según el Código de Comercio (precio de adquisición o coste de producción y los instrumentos financieros a valor razonable).

Valoración a precios de mercado:

Determinadas adquisiciones y transmisiones de bienes (art. 17.4 Ley) se computan por el valor normal de mercado.

Esta valoración puede generar rentas a integrar en la B.I.

Operaciones vinculadas:

Se trata de una regla de valoración, no de una presunción

El contribuyente está obligado a valorar las operaciones por el valor normal de mercado.

Las operaciones deben registrarse teniendo en cuenta el valor de mercado y la naturaleza económica de las mismas.

La vinculación se da en los casos contemplados por el art. 18.2 de la Ley IS.

Se admite la posibilidad de proponer valores de mercado a la Administración con carácter previo a la realización de la operación.

Para determinar el valor de mercado existen unos métodos predeterminados.

EXENCIÓN PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades:

- Residentes en territorio español.
- No residentes en territorio español.

Deben cumplirse determinados requisitos (porcentaje de participación, período de tenencia, tributación mínima para no residentes).

También es aplicable a la renta obtenida en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo.

Exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, bajo el requisito de tributación mínima.

REDUCCIÓN DE RENTAS PARA DETERMINADOS INTANGIBLES

Reducción del 60% para rentas procedentes de la cesión de derechos de uso o explotación de patentes, dibujos, modelos, planos o procedimientos secretos.

Derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

REDUCCIÓN POR RESERVA DE CAPITALIZACIÓN

Supone una reducción en la B.I. del 10% del importe del incremento de sus fondos propios. (teniendo en cuenta aquellas magnitudes que aunque suponen incremento de fondos propios, no deben tenerse en cuenta a los efectos de esta reducción).

Límite cuantitativo del 10% de la B.I. positiva del período impositivo.

REDUCCIÓN POR RESERVA DE NIVELACIÓN (EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN)

Reducción de la base imponible, con el destino de la compensación de bases imponibles negativas que se generen por estas entidades en el plazo de los cinco años siguientes.

La cuantía de la reducción es del 10%, aunque no puede superar el 1.000.000 €.

COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

Se pueden compensar los resultados negativos de un ejercicio con los positivos de ejercicios futuros, sin limitación, teniendo en cuenta la comprobación de créditos fiscales de ejercicios precedentes

Existen límites cuantitativos para su aplicación.

Restricciones en la adquisición de empresas con pérdidas acumuladas.

Se establece una **limitación del importe de las bases imponibles negativas** de ejercicios anteriores a compensar **en un 70%** de la base imponible previa, admitiéndose en todo caso, la compensación hasta un importe de **1 millón de euros**.

Este límite de la base imponible previa se calculará tomando en consideración la base imponible del contribuyente antes de su compensación y de la aplicación de las reducciones por la reserva de capitalización. No obstante, existen regímenes transitorios por las distintas normativas que se han ido sucediendo, algunas otras recogidas en la disposición transitoria trigésimo cuarta y disposición transitoria trigésimo sexta (LIS), que de una forma básica podríamos resumir:

COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS (BIN)					
Importe Neto de la Cifra de Negocios (INCEN) Euros	BIN Hasta 2010	BIN Hasta 2011	BIN entre 2012 – 2015	BIN en 2016	BIN desde 2017
< 20.000.000	100,00 %	100,00 %	100,00 %	60% mín. 1 M.	70% mín. 1 M.
20.000.000 > INCN < 60.000.000	100,00 %	75,00 %	50,00 %	60% mín. 1 M.	70% mín. 1 M.
>60.000.000	100,00 %	50,00 %	25,00 %	60% mín. 1 M.	70% mín. 1 M.

El mismo artículo 26 en su apartado 1 establece que la limitación del 70% referido, no resultará aplicable:

a) En el importe de las rentas correspondientes a **quitas o esperas** consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente. En este caso, las bases imponibles negativas que sean objeto de compensación con dichas rentas no se tendrán en consideración respecto del importe de 1 millón de euros.

b) En el periodo impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración que resulte aplicable el régimen fiscal especial establecido en el capítulo VII del título VII de esta Ley.

c) En el caso de entidades de nueva creación en los tres primeros periodos impositivos en que se genere una base imponible positiva previa a su compensación.

Al mismo tiempo señalar de acuerdo con el apartado 7, de la Disposición Transitoria 16ª de la LIS:

“(...)

7. El límite establecido en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 26 de esta Ley no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a la reversión de las pérdidas por deterioro que se integren en la base imponible por aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de esta disposición transitoria siempre que las pérdidas por deterioro deducidas durante el período impositivo en que se generaron las bases imponibles negativas que se pretenden compensar hubieran representado, al menos, el 90 por ciento de los gastos deducibles de dicho período. En caso de que la entidad tuviera bases imponibles negativas generadas en varios períodos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, este requisito podrá cumplirse mediante el cómputo agregado del conjunto de los gastos deducibles de dichos períodos impositivos.

(...)”

LIMITACIÓN AL APROVECHAMIENTO DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS.

Al objeto de evitar la adquisición de sociedades inactivas o cuasi-inactivas con bases imponibles negativas, el artículo 26.4 establece medidas que impiden su aprovechamiento, en concreto, se indica que no podrá compensarse bases imponibles negativas, además de en los supuestos recogidos en el antiguo artículo 25.2 TRLIS, cuando la entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias:

- 1º. No viniera realizando actividad económica alguna dentro de los **tres meses anteriores** a la adquisición;
- 2º. Realizara una actividad económica en los **dos años posteriores a la adquisición** diferente o adicional a la realizada con anterioridad (Se entenderá por actividad diferente o adicional aquella que tenga asignado diferente grupo en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas a la realizada con anterioridad).
- 3º. Se trate de una **entidad patrimonial (según artículo 5.2 LIS)**.
- 4º. La entidad haya sido dada de baja en el índice de entidades por no presentar la declaración durante **tres períodos impositivos consecutivos (según artículo 119.1.b) LIS)**.

Y los “*impedimentos*” ya existentes antes de la entrada en vigor de la Ley 27/2014:

- a) Que más del 50% del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad hubiese sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad al período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
- b) Que estas personas hubieran tenido una participación inferior al 25 % al final del período impositivo en que se generaron las bases imponibles negativas.

DERECHO DE LA ADMINISTRACIÓN PARA COMPROBAR E INVESTIGAR BASES IMPONIBLES NEGATIVAS.

Se establece que el derecho de la Administración para **comprobar e investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación prescribirá a los 10 años** (a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para presentar la declaración en que se generó el derecho a su aplicación). Además, resultará de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados antes de 1 de enero de 2015 si no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, así como su cuantía, mediante la exhibición de la autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito (cuentas anuales) en el Registro Mercantil; es decir, si estamos acostumbrados a “tirar” la documentación porque hemos oído que las los cuatro o seis años ya prescriben impuestos o determinadas obligaciones, porque siempre lo hemos hecho así,..., o cambiamos de costumbres o (en este caso) renunciamos a la posibilidad de compensar bases imponibles de más de 10 años atrás.

En dicho plazo, la Administración podrá realizar una comprobación exhaustiva como de cualquier ejercicio para el que no haya transcurrido el período de prescripción de cuatro años.

1.- CONCEPTO DE ACTIVIDAD ECONÓMICA

ORDENACIÓN POR CUENTA PROPIA DE LOS MEDIOS DE PRODUCCIÓN Y DE RECURSOS HUMANOS O DE UNO DE AMBOS CON LA FINALIDAD DE INTTERVENIR EN LA PRODUCCIÓN O DISTRIBUCIÓN DE BIENES O SERVICIOS.

ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES: PARA CONSIDERARLO ACTIVIDAD ECONÓMICA DEBE EXISTIR, AL MENOZ, UNA PERSONA CON CONTRATO LABORAL Y JORNADA COMPLETA.

EL ANALISIS DE LA EXISTENCIA DE ACTIVIDAD ECONÓMICA, SE REALIZA A NIVEL DE GRUPO MERCANTIL, CON INDEPENDENCIA DE LAS RESIDENCIA Y DE LA OBLIGACIÓN DE FORMULAR CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS.

SOCIEDAD PATRIMONIAL: LA QUE NO REALIZA UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA, Y MÁS DEL 50% DE SU ACTIVO ESTÉ CONSTITUIDO POR VALORES, O QUE ESTÉ NO AFECTO A UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA:

***EL % SE DETERMINA POR LA MEDIA DE LOS BALANCES TRIMESTRALES DEL EJERCICIO DE LA ENTIDAD, O DE LOS BALANCES CONSOLIDADOS EN CASO DE GRUPO DE SOCIEDADES.**

***VALORES, SE EXCLUYEN DE SU CÓMPUTO ENTRE OTROS, LOS QUE OTORGUEN UN 5% DEL CAPITAL DE UNA ENTIDAD Y SE POSEAN CON LA FINALIDAD DE GESTIONAR Y DIRIGIR LA PARTICIPACIÓN, SIEMPRE QUE SE DISPONGA DE LA CORRESPONDIENTE ORGANIZACIÓN DE MEDIOS MATERIALES Y PERSONALES Y LA ENTIDAD PARTICIPADA NO SEA ENTIDAD PATRIMONIAL.**

LAS SOCIEDADES SIN ORGANIZACIÓN ECONÓMICA, QUE SEAN DE MERA TENENCIA DE BIENES O CARTERAS DE VALORES, TENDRÁN LA CONSIDERACIÓN DE SOCIEDADES PATRIMONIALES.

Concepto de entidad patrimonial

Asimismo el mismo artículo 5 LIS recoge el concepto de “**entidad patrimonial**”, que no realiza actividad económica alguna, **como “(...) aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, (...) a una actividad económica.”**

Esta definición es similar a la prevista en la Ley 19/1911, de 6 de junio, del Impuesto de Patrimonio, pero restringiendo la afectación a actividades económicas de dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos o valores afectos que se hayan realizado en el periodo impositivo o en los **dos periodos impositivos anteriores**.

A diferencia de la Ley del Impuesto de Patrimonio que considera afectos a actividades económicas

cualesquiera elementos hasta el importe de las reservas generadas por beneficios de actividades económicas en últimos diez años, la nueva norma del Impuesto sobre Sociedades reduce este periodo a 2 años.

Consecuencias fiscales para una sociedad que derive en una patrimonialidad sobrevenida:

La consideración de una sociedad como entidad patrimonial significa que ésta no desarrolla una actividad económica y por tanto no le serán de aplicación determinados regímenes fiscales especiales, o bien dar un tratamiento fiscal más benevolente a determinado tipo de rentas. Así, a las entidades patrimoniales no les sería de aplicación las ventajas fiscales que ofrece el régimen de empresas de reducida dimensión aplicable a entidades con cifra de negocios en el año anterior inferior a 10 millones de euros. Tampoco se podrá aplicar el régimen de exención para evitar la doble imposición del art. 21 LIS por las rentas derivadas de la transmisión de la participación que no se corresponda con un incremento neto de los beneficios no distribuidos generados durante el tiempo de tenencia de la participación.

Activitat d'arrendament d'immobles:

2014 – Tipus tributació 30%

2015 – Tipus tributació 28% (1) (2) (3)

2016 – Tipus tributació 25% (1) (2) (3)

- (1) HI HAGI PERSONA CONTRACTADA O NO.**
- (2) EL FET QUE HI HAGI PERSONA CONTRACTADA FARÀ QUE SIGUIN D'APLICACIÓ ELS INCENTIVUS FISCALS PREVISTOS: ACCELERACIÓ D'AMORTITZACIONS, RESERVA DE CAPITALITZACIÓ, RESERVA D'ANIVELLAMENT, ETC.**
- (3) EN AMBDÓS CASOS (HI HAGI PERSONA CONTRACTADA O NO), LES DESPESES HAN DE SER CONSIDERADES DEDUÏBLES RESPECTE LA CORRESPONENT CORRELACIÓ D'INGRESSOS.**

IMPLICACIONES FISCALES EN LA CALIFICACIÓN DE SOCIEDAD PATRIMONIAL:

- **Exenciones por doble imposición: no se aplicará a las rentas derivadas de la transmisión directa o indirecta de la participación en este tipo de entidades (art. 21.5)**
- **Bases imponibles negativas: no podrán ser objeto de de compensación cuando exista una transmisión de la participación en una sociedad patrimonial y se produzca un cambio sustancial en sus socios (art. 26.5)**
- **Incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión: no podrán beneficiarse de los mismos, ni en bases imponibles, tipos de gravamen o deducciones por incentivos (art.101)**

2.- BASE IMPONIBLE

Una gran parte de las modificaciones habidas en la Ley 27/2014, es el elemento estructural de la Base Imponible para conseguir los objetivos planteados en la reforma del impuesto:

OBJETIVO:

- a) **INCREMENTO DE LA COMPETIVIDAD ECONÓMICA:**

EXENCIÓN EN EL TRATAMIENTO DE RENTAS PROCEDENTES DE ENTIDADES ESPAÑOLAS.

- b) **SIMPLIFICACIÓN DEL IMPUESTO:**

RACIONALIZACIÓN DE LAS NORMAS DE OPERACIONES VINCULADAS.

- c) **ESTABILIDAD DE LOS RECURSOS Y CONSOLIDACIÓN FISCAL:**

NO DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS.

- d) **ENDEUDAMIENTO CAPITALIZACIÓN:**

LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS.

- e) **SEGURIDAD JURÍDICA:**

REGLAS APLICABLES EN OPERACIONES A PLAZOS. NO INTEGRACIÓN DE LA REVERSIÓN DE GASTOS NO DEDUCIBLES.

2.1.- DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE CONFORME AL RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN DIRECTA.

PRINCIPIOS CONTABLES E IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

A) PRINCIPIO DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

Se considerará que la gestión de la empresa continuará en un futuro previsible. Por tanto, la aplicación de los principios y criterios contables no irá encaminada a determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación.

B) PRINCIPIO DEL DEVENGO

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

El artículo 11, aptdo. 2 de la Ley del Impto. refuerza desde el punto de vista fiscal este criterio contable:

“ para que adquieran eficacia fiscal los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos distintos del principio del devengo utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, se exige la aprobación previa por parte de la Administración tributaria “.

C) PRINCIPIO DE UNIFORMIDAD

Adoptado un criterio dentro de las alternativas que, en su caso, se permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares en tanto no se alteren los supuestos que motivaron su elección.

Si se alteran estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día; pero, en tal caso, estas circunstancias se harán constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales.

Este principio contable está asumido plenamente por la normativa fiscal.

D) PRINCIPIO DE PRUDENCIA

Deberá tenerse en cuenta la prudencia en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre.

La prudencia no justifica que la valoración de los elementos patrimoniales no responda a la imagen fiel que deben reflejar las cuentas anuales.

Asimismo, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 38 bis del Código de Comercio, únicamente se contabilizarán los beneficios obtenidos hasta la fecha del cierre del ejercicio.

Por el contrario, deberán tenerse en cuenta todos los riesgos, con origen en el ejercicio o en otro anterior, tan pronto sean conocidos, incluso si solo se conocieran entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la fecha en que estas se formulen. En tales casos se dará cumplida información en la memoria, sin perjuicio de su reflejo, cuando se haya generado un pasivo y un gasto, en otros documentos integrantes de las cuentas anuales. De forma excepcional, si los riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas.

Deberán tenerse en cuenta las amortizaciones y correcciones de valor por deterioro de los activos si el ejercicio se salda tanto con beneficio como con pérdida.

E) PRINCIPIO DE NO COMPENSACIÓN

A no ser que una norma disponga de forma expresa lo contrario, no podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo o las de gastos e ingresos, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales.

F) PRINCIPIO DE IMPORTANCIA RELATIVA

Se podrá admitir la no aplicación estricta de algunos de los principios y criterios contables, cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel.

Desde el punto de vista fiscal este principio es plenamente válido, si bien con una matización: la alteración de los criterios de contabilización no debe propiciar una menor tributación o el diferimiento fiscal.

INGRESOS COMPUTABLES

La B.I. se forma a partir del resultado contable, corregido con las normas de la Ley del IS (art. 10.3).

Como regla general la norma fiscal no establece ninguna regla respecto de los ingresos contables que deben computarse fiscalmente o que no deben computarse. Se puede decir, con carácter general, que todos los ingresos contabilizados correctamente formarán parte de la B.I. de la IS. Sin embargo existen una serie de casos que se exceptúan de la obligación de integrar en la B.I. del impuesto aunque si son ingresos contables. Entre ellas, se pueden destacar las siguientes:

- Ayudas de la política agraria y pesquera comunitaria (disp. Adicional tercera 1 a) y b) LIS) – *diferencia permanente*.
- Subvenciones forestales (art. 19.6 LIS) – *diferencia permanente*.
- Determinadas rentas obtenidas por entidades parcialmente exentas (art. 110 LIS) – *diferencia permanente*.
- Determinadas rentas obtenidas por las entidades acogidas a la Ley 49/2002 y rentas derivadas de donativos a determinadas entidades beneficiarias – *diferencia permanente*.
- Dividendos y rentas derivados de la transmisión de acciones o participaciones en entidades, declarados exentos para evitar la doble imposición (art. 21 LIS) – *diferencia permanente*.
- Rentas obtenidas en el extranjero a través de un EP, declaradas exentas para evitar la doble imposición internacional (art. 22 LIS) – *diferencia permanente*.
- El 60% de las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (art. 23 LIS) – *diferencia permanente*.

GASTOS DEDUCIBLES

En materia de gastos deducibles es donde se establece una regulación más detallada, de las diferencias existentes con la regulación contable y el tratamiento fiscal, a efectos de su integración o no en la B.I. del impuesto.

Las diferencias que pueden plantearse entre el resultado contable y la base imponible pueden deberse a diferencias de calificación, de valoración o de imputación.

De acuerdo a las reglas de imputación. La regla de imputación temporal coincide contable y fiscalmente, es decir, en los dos ámbitos se aplica el principio de devengo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.

Junto a esta regla de imputación temporal que supone la aplicación del criterio del devengo, el art. 11 de la Ley del IS, recoge una serie de EXCEPCIONES A ESTA REGLA GENERAL DE IMPUTACIÓN TEMPORAL, en su aplicación en sus apartados 3 a 13 del citado artículo 11:

- PRINCIPIO DE INSCRIPCIÓN CONTABLE:

“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, a excepción de los previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada”.

- REGLA ESPECIAL APLICABLE EN CASOS DE CAMBIOS DE CRITERIOS CONTABLES

La norma de registro y valoración 22ª del PGC denominada “Cambios de criterio contables, errores y estimaciones contables”, recoge lo siguiente:

Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que solo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas que afectará a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto.

Un cambio de criterio contable va a modificar la cuenta de reservas en un doble sentido:

- a) Si el mismo origina mayores ingresos o menores gastos, la sociedad deberá realizar una anotación contable abonando a la cuenta de reservas.
- b) Si el mismo origina menores ingresos o mayores gastos, la sociedad deberá realizar una anotación contable, cargando la cuenta de reservas.

De acuerdo con estas anotaciones en la cuenta de reservas, el artículo 11.3.2º de la Ley del IS establece que: *“los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la B.I. del período impositivo en que los mismos se realicen. No obstante, no se integrarán en la B.I. los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos y gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los períodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la B.I. de dichos períodos. Tampoco se integrarán en la B.I. esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable”.*

Frente a ello, se pueden producir dos situaciones diferenciadas:

- a) *Contabilización de un mayor ingreso o de un mayor gasto, con abono o cargo a reservas respectivamente, no devengados ni contabilizados en ejercicios anteriores. La imputación fiscal de ese mayor ingreso o mayor gasto se entenderá al ejercicio de la contabilización.*
- b) *Contabilización de un menor gasto o de un menor ingreso, con abono o cargo a reservas respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los períodos impositivos anteriores e integrados en la B.I. de los mismos. Dado que la imputación realizada fue correcta en su momento conforme a los criterios contables, su imputación fiscal se considera correcta, lo que conlleva que no haya que realizar ningún tipo de modificación al respecto. Y cuando en ejercicios posteriores se integren contablemente el gasto o ingreso que falta, dichos importes no serán integrados en la B.I. del ejercicio.*

- OPERACIONES A PLAZO O CON PRECIO APLAZADO

De acuerdo con el artículo 11.4 de la Ley del IS, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Por consiguiente si se aplica el criterio de caja proporcional a medida que sean exigibles los cobros, dado que el criterio contable es el del devengo, la entidad debería realizar el año de la transmisión un ajuste negativo al resultado contable (diferencia temporal negativa) para determinar la B.I.

Esa diferencia temporal negativa revertirá con signo positivo en cada uno de los ejercicios en que hayan sido exigibles los cobros, o si la operación es una operación con pago aplazado, en el año en que sea exigible el cobro.

A estos efectos, 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 plazo sea superior al año.

2.2.- PRINCIPIO DEL DEVENGO – IMPUTACIÓN TEMPORAL

Se actualiza el principio del devengo de acuerdo al que se recoge en el ámbito del PGC aprobado por Real Decreto 1514/2007. **Se indica de forma expresa la no integración en la base imponible de la reversión de aquellos gastos que no hubieran resultado fiscalmente deducibles.**

Se difiere en el tiempo la integración en la base imponible de las rentas negativas generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y valores de deuda, cuando dicha transmisión se realiza en el ámbito de un grupo de sociedades. Serán deducibles cuando los elementos transmitidos sean dados de baja en la entidad adquirente, sean transmitidos a una entidad tercera o bien la entidad adquirente y/o transmitente dejen de formar parte del grupo.

Se modifica el criterio de imputación en la base imponible de operaciones con pago aplazado en cuanto a que se imputarán por exigibilidad y no por cobro, regulándose específicamente cuando en su caso podrá dotarse deterioro de los importes no cobrados, haciéndose extensivo a cualquier operación.

2.3.- LIMITACIÓN TEMPORAL A LA DEDUCCIÓN DE RENTAS NEGATIVAS INTRAGRUPPO

No será posible la deducción de las pérdidas que se generen en las transmisiones intra-grupo de acciones o participaciones, de inmovilizado material, de inversiones no inmobiliarias, de inmovilizado intangible y de valores de deuda.

Si serán deducibles en el periodo en que sean transmitidos a terceros ajenos al grupo. En el caso de transmisión de acciones o participaciones o de establecimientos permanentes, las pérdidas se minorarán en el importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión a terceros, salvo que hayan tributado efectivamente al menos en un 10%.

2.4.- LIMITACIÓN TEMPORAL A LA DEDUCCIÓN DE DETERIOROS DE ACTIVOS

IMPORTANTE !!:

No será deducible el deterioro que se pudiera producir **la pérdida de valor de los elementos de inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluyendo el fondo de comercio, instrumentos de patrimonio y valores representativos de deuda (renta fija).**

Obviamente si será deducible en el momento de transmisión o baja de estos elementos patrimoniales.

APTTCB

Se entiende que con las amortizaciones (se incluye una tabla para el inmovilizado material en el articulado) y las depreciaciones sistemáticas (se permite la deducción del precio de los activos intangibles de vida útil indefinida y del fondo de comercio).

Si serán deducibles las dotaciones por deterioro de créditos, con algunas condiciones y límites, así como el de las existencias.

2.5.- DOTACIONES POR DETERIORO DE LOS CRÉDITOS U OTROS ACTIVOS DERIVADOS DE LAS POSIBLES INSOLVENCIAS DE DEUDORES.

Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que haya transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación.
- b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

No serán deducibles las pérdidas por deterioro correspondientes a créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía, así como los correspondientes a personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se ha ya producido la fase de liquidación al juez, en los términos de la Ley Concursal.

2.6.- AMORTIZACIONES

Las reglas de valoración de las amortizaciones se encuentran recogidas en los artículos 12 de la Ley del IS y 1 a 5 del Reglamento del IS. Lo que dispone el citado artículo, serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

El propio artículo 12.1 de la LIS y el art. 1.1 del Reglamento del IS, considera que la depreciación será efectiva cuando la amortización se practica en base a los siguientes métodos:

- a) Amortización según tabla oficial
- b) Amortización a porcentaje constante sobre valor pendiente de amortización
- c) Amortización conforme al método de número de dígitos
- d) Amortización conforme a un plan presentado por el contribuyente y aceptado por la Administración.
- e) Cuando el contribuyente justifique la depreciación sufrida.

Criterios en la aplicación de la amortización:

- a) La base de amortización será el precio de adquisición o el coste de producción, excepto para el cálculo de edificios en los que no será amortizable la parte correspondiente al suelo. Si se desconociera el valor del suelo, se determinará en proporción a los valores catastrales del suelo y la construcción, y referidos al año de adquisición.
- b) La amortización se practicará elemento por elemento, aunque caben excepciones cuando se trate de elementos de naturaleza análoga y de uso similar (p.ej.: las instalaciones técnicas), para realizar la amortización en conjunto, aunque será necesario que en cualquier momento se conozca la parte correspondiente a cualquiera de ellos.
- c) El inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias comenzarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento, mientras que el inmovilizado intangible se amortizará desde el momento en que esté en condiciones de producir ingresos.
- d) La amortización deberá realizarse durante la vida útil de los distintos elementos, y se entenderá como tal el que, en función del método de amortización elegido, el bien queda totalmente amortizado. Para el caso de elementos del inmovilizado intangible, la vida útil de estos es el equivalente al período en que se espera que produzcan ingresos.
- e) Cuando hubiera renovaciones, ampliaciones o mejoras de los elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, estos se seguirán amortizando de la misma forma en la medida en que tales operaciones no alarguen la vida útil del bien. Se aplicará al importe de las renovaciones, ampliaciones o mejoras el coeficiente que resulte de dividir la amortización contabilizada por el valor contable que tenía el bien antes de efectuarse tales operaciones. Si estas renovaciones, ampliaciones o mejoras alargan la vida útil del elemento, dicho alargamiento se tendrá en cuenta a la hora de amortizar, tanto del elemento patrimonial, como de las renovaciones, ampliaciones o mejoras.

Se simplifica la tabla de amortización del inmovilizado material (DT 13ª). Se recogen los criterios de aplicación de las nuevas tablas de amortización para los elementos adquiridos con anterioridad a 31 de Enero de 2015.

Artículo 12. *Correcciones de valor: amortizaciones.*

1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando:

- a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en la siguiente tabla:

APTTCB

Tipo de Elemento	Coefficiente lineal Máximo	Período de años Máximo
Obra Civil		
Obra Civil General	2%	100
Pavimentos	6%	34
Infraestructuras y obras mineras	7%	30
Centrales		
Centrales hidráulicas	2%	100
Centrales nucleares	3%	60
Centrales de carbón	4%	50
Centrales renovables	7%	30
Otras centrales	5%	40
Edificios		
Edificios industriales	3%	68
Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras	4%	50
Almacenes y depósitos (gasesosos, líquidos y sólidos)	7%	30
Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas	2%	100
Instalaciones		
Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía	5%	40
Cables	7%	30
Resto instalaciones	10%	20
Maquinaria	12%	18
Equipos médicos y asimilados	15%	14
Elementos de transporte		
Locomotoras, vagones y equipos de tracción	8%	25
Buques, aeronaves	10%	20
Elementos de transporte interno	10%	20
Elementos de transporte externo	16%	14
Autocamiones	20%	10
Mobiliario y Enseres		
Mobiliario	10%	20
Lencería	25%	8
Cristalería	50%	4
Útiles y herramientas	25%	8
Moldes, matrices y modelos	33%	6
Otros enseres	15%	14
Equipos Electrónicos e Informáticos, Sistemas y Programas		
Equipos electrónicos	20%	10
Equipos para procesos de información	25%	8
Sistemas y programas informáticos	33%	6
Producciones cinematográficas	33%	6
Fonográficas, vídeos y series audiovisuales	33%	6
Otros elementos	10%	20

En las columnas se fija el coeficiente máximo de amortización, mientras que en la segunda aparece el período de tiempo que como máximo puede estar siendo amortizado un bien. El coeficiente de amortización lineal máximo establecido en la tabla de amortización oficialmente aprobada y el coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización establecido en la tabla de amortización oficialmente aprobada (coeficiente mínimo), o bien cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriores, son los que podrán aplicarse dentro de esos límites.

CONSIDERACIONES IMPORTANTES A TENER EN CUENTA:

- Un mismo elemento se puede amortizar cada año el coeficiente que se estime conveniente dentro del coeficiente máximo y mínimo que determine la tabla oficial, puesto que la aplicación de distintos coeficientes no se considera cambio del método de amortización, pues el mismo siempre estará dentro del método de tablas.
- Se puede dar la circunstancia que un elemento se haya amortizado contablemente en un ejercicio por un importe inferior al resultante de aplicar el coeficiente mínimo. Por aplicación del principio de inscripción contable, el gasto no contabilizado no tendría la consideración de fiscalmente deducible. Aunque si se produce dicha situación queda resuelta en el segundo párrafo del aptdo. 1 del art. 2 del Reglamento del IS, en el cual se dispone que en este caso, devienen deducibles las citadas cantidades en el año de su contabilización hasta el límite del coeficiente de amortización lineal máximo establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.
- En la amortización de elementos patrimoniales adquiridos usados, la norma fiscal establece de forma expresa un régimen diferenciado para los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que se adquieran usados, definidos estos como aquellos que no sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez. El art. 2.2 del Reglamento del IS establece varias alternativas, aplicables a opción del contribuyente, para la

determinación de la amortización fiscalmente deducible. Una de ellas calcula la amortización sobre el precio de adquisición del elemento usado, aunque otra se basa en el precio de adquisición o coste de producción originario del bien.

- Así pues, en el caso de elementos usados, el cálculo de amortización de los citados elementos será:
 - Si se opta por el precio de adquisición, el coeficiente a aplicar será, como máximo, el resultado de multiplicar por dos el coeficiente máximo que fije la tabla oficial.
 - Si se conociera el precio de adquisición o coste de producción originario, este podrá tomarse como base para la aplicación del coeficiente máximo según tabla.
- Si el bien fuese adquirido a entidades pertenecientes a un mismo grupo de sociedades, la amortización solo podrá regirse sobre el valor de adquisición o coste de producción originario, salvo que el precio de adquisición fuese superior al originario, en cuyo caso la amortización máxima deducible será el resultado de aplicar sobre el precio de adquisición el coeficiente de amortización máximo según tabla oficial. Se quiere evitar que, a través de una sociedad del mismo grupo, se adquieran elementos patrimoniales que, revendidos a su verdadero destinatario, le permitan a este amortizar aceleradamente los bienes.

2.7.- DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS

Se mantiene en términos parecidos “la regla del 30%” existente en la actual normativa respecto de la deducibilidad de los gastos financieros (exigiendo una inversión mínima para el cómputo de los dividendos recibidos como “beneficio operativo” de 50 millones de euros, en lugar de los 6 exigidos en la actualidad, cuando la participación es inferior al 5%).

La no deducibilidad de la retribución de los fondos propios alcanzará a todos aquellos que tengan tal naturaleza desde un punto de vista mercantil, con independencia de su tratamiento contable (p.ej.: acciones sin voto o acciones rescatables).

Se incluyen ahora en esta categoría a los préstamos participativos otorgados por entidades del mismo grupo de sociedades en los términos del artículo 42 del Código de Comercio.

Por consiguiente no serán deducibles los rendimientos de los préstamos participativos que tengan la consideración de retribución de los fondos propios.

La limitación de esa deducibilidad de los rendimientos de los préstamos participativos, no será de aplicación para los préstamos otorgados con anterioridad a 20 de Junio de 2014.

Se incorpora asimismo, una restricción en los casos de adquisición de participaciones en otras entidades cuando, con posterioridad, la adquirida es incorporada al grupo fiscal de la adquirente o bien, forma parte de una operación de reestructuración. En estos casos se evita que la actividad adquirida soporte el gasto financiero derivado de su adquisición.

3.- REGLAS DE IMPUTACIÓN TEMPORAL

ART. 11 LLEI 27/2014:

PRINCIPIO DE DEVENGO DE ACUERDO CON LA NORMATIVA CONTABLE:

Los ingresos y gastos se imputarán al período impositivo en el que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, respetando la debida correlación entre ingresos y gastos.

PRINCIPIO DE INSCRIPCIÓN CONTABLE:

No serán deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una de reservas si asó lo establece una norma legal:

Excepción: los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada

Otras excepciones:

- ✓ Libertad de amortización o amortización acelerada (art. 11.3)
- ✓ Inmovilizado inmaterial de vida útil indefinida, incluido el fondo de comercio (art. 13.3)
- ✓ Régimen especial de arrendamiento financiero, cuotas correspondientes la adquisición del bien, deducibilidad con límites (art. 106.7)

Teniendo en cuenta ambos principios:

- Ingresos imputados contablemente en un ejercicio posterior al de su devengo: **principio de devengo. Imputación al ejercicio correspondiente.**
- Ingresos imputados contablemente en un ejercicio anterior al de su devengo: **principio de inscripción contable, admitido en el ejercicio de contabilización, si no se produce una tributación inferior.**

- Gastos imputados contablemente en un ejercicio anterior al de su devengo contable: **principio de devengo. Imputación al ejercicio correspondiente.**
- Gastos imputados contablemente en un ejercicio posterior al de su devengo contable: **principio de inscripción contable. Admitido en el ejercicio de contabilización, si no se produce una tributación inferior.**

CAMBIOS DE CRITERIOS CONTABLES:

Cargos o abonos a reservas, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que los mismos se realicen. Salvo excepciones.

OPERACIONES A PLAZOS O CON PRECIO APLAZADO:

Las rentas se entenderán obtenidas en la medida que sean exigibles los correspondientes cobros, salvo que la entidad decida aplicar el principio de devengo. Criterio de exigibilidad, no de cobro efectuado.

Será aplicable, en su caso, a ventas, ejecuciones de obra y prestaciones de servicios. Plazo entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo, superior a un año.

Deterioro del valor de los créditos originados por la operación a plazos, no deducible respecto de aquel importe que no se hayan integrado en la base imponible.

4.- AMORTIZACIONES

Analitzar els nous períodes d'amortització per estudiar l'impacte en la deduïbilitat de les amortitzacions de l'immobilitzat material, i l'immaterial de vida útil definida o de vida útil indefinida.

ATENCIÓ ALS QUADRES D'AMORTITZACIÓ I ELS NOUS TIPUS A PARTIR DE 2015.

Disposición transitoria decimotercera. *Aplicación de la tabla de amortización prevista en esta Ley en elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad. Libertad de amortización pendiente de aplicar.*

1. Los elementos patrimoniales para los que, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se estuvieran aplicando un coeficiente de amortización distinto al que les correspondiese por aplicación de la tabla de amortización prevista en el

artículo 12.1 de esta Ley, se amortizarán durante los períodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, de acuerdo con la referida tabla, sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

Asimismo, aquellos contribuyentes que estuvieran aplicando un método de amortización distinto al resultante de aplicar los coeficientes de amortización lineal en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015 y, en aplicación de la tabla de amortización prevista en esta Ley les correspondiere un plazo de amortización distinto, podrán optar por aplicar el método de amortización lineal en el período que reste hasta finalizar su nueva vida útil, sobre el valor neto fiscal existente al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

Las adquisiciones de activos nuevos realizadas entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004 aplicarán los coeficientes de amortización lineal máximos previstos en esta Ley, multiplicados por 1,1. (*Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica*)

Los cambios en los coeficientes de amortización aplicados por los contribuyentes, que se puedan originar a raíz de la entrada en vigor de la presente Ley, se contabilizarán como un cambio de estimación contable.

2. Los contribuyentes que hubieran realizado inversiones hasta la entrada en vigor del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, a las que haya resultado de aplicación la Disposición adicional undécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, y por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, y tengan cantidades pendientes de aplicar, correspondientes a la libertad de amortización, podrán aplicar dichas cantidades en las condiciones allí establecidas.

Se mantiene la configuración actual de los sistemas de porcentaje constante, números dígitos, así como los planes especiales de amortización o la justificación del deterioro.

Se crea un nuevo supuesto para elementos del inmovilizado material nuevo cuyo valor unitario sea inferior a 300€ y con un límite global de 25.000€ por periodo impositivo, con la matización de que las cantidades que se apliquen a la libertad de amortización.

Una cuestión más sorprendente es el tratamiento contable de los activos intangibles, ya que el apartado 2 del nuevo artículo 12 solamente indica lo siguiente:

“El inmovilizado intangible con vida útil definida se amortizará atendiendo a la duración de la misma” frente a la anterior redacción en la que expresamente se exigían más requisitos para admitir la deducibilidad de la misma y con el límite máximo del 10%.

4. Serán deducibles con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, las dotaciones para la amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.

b) Que la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Si ambas entidades forman parte de un grupo, la deducción se aplicará respecto del precio de adquisición del inmovilizado satisfecho por la entidad transmitente cuando lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas.

Las dotaciones para la amortización del inmovilizado intangible que no cumplan los requisitos previstos en los párrafos a) y b) anteriores serán deducibles si se prueba que responden a una pérdida irreversible de aquél.

AMORTITZACIÓ DEL FONS DE COMERÇ I DELS ACTIUS INTANGIBLES DE VIDA ÚTIL DEFINIDA O INDEFINIDA. LLIBERTAT D'AMORTITZACIÓ.

IMMOBILITZAT INTANGIBLE, S'ADAPTA EL PERÍODE D'AMORTITZACIÓ DE L'ACTIU AMB VIDA ÚTIL DEFINIDA A LA SEVA DURACIÓ I S'AUGMENTA EL TERMINI D'AMORTITZACIÓ DE L'ACTIU AMB VIDA ÚTIL INDEFINIDA DE 10 A 20 ANYS (AL TIPUS DEL 5%). EXCEPTE EL 2015: 2%.

FONS DE COMERÇ: 1%.

LLIBERTAT D'AMORTITZACIÓ PER ELEMENTS DE L'IMMOBILITZAT MATERIAL AMB VALOR UNITARI MENOR A 300 € FINS UN TOTAL DE 25.000 €.

A partir de 1 de Enero de 2016:

Se modifica el apartado 2 del artículo 12, que queda redactado de la siguiente forma:

«2. El inmovilizado intangible se amortizará atendiendo a su vida útil. Cuando la misma no pueda estimarse de manera fiable, la amortización será deducible con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe.
La amortización del fondo de comercio será deducible con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe.»

Se elimina el artículo 13. apartado 3:

3. Será deducible el precio de adquisición del activo intangible de vida útil indefinida, incluido el correspondiente a fondos de comercio, con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe.
Esta deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del correspondiente inmovilizado intangible.

Hasta 31 de Diciembre de 2015:

Respecto al inmovilizado intangible con vida útil definida, se amortizará atendiendo a la duración de la misma – en la actualidad el plazo de amortización fiscal es de 10 años, **permitiendo a los elementos con vida útil inferior a 10 años la amortización en función de la misma-**. Se eliminan los requisitos para la deducción, la adquisición de estos elementos a título oneroso, y que la adquisición no se haya realizado a otra entidad del mismo grupo de sociedades.

Respecto al activo intangible de vida útil indefinida, así como el fondo de comercio, será deducible el precio de adquisición, en un plazo de 20 años (límite anual máximo del 5%). No está condicionada a su imputación contable en la cuenta de PyG, y asimismo se eliminan los mismos requisitos en la adquisición de estos elementos, que para los de vida útil definida. Y asimismo se elimina el requisito que se haya dotado una reserva indisponible de al menos el importe deducible.

Se establece un régimen transitorio aplicable exclusivamente para el período impositivo 2015, respecto de la amortización del fondo de comercio (financiero, de fusión o adquirido a terceros) con el límite del 1% de su importe y del 2% para la amortización del inmovilizado intangible de vida útil indefinida, para este mismo período.

Mantenimiento de libertad de amortización en la nueva ley 27/2014 y régimen transitorio:

Se mantiene la libertad de amortización para los elementos vinculados a la actividad de I+D+i y se incorpora un nuevo supuesto de libertad de amortización para elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 €, hasta el límite de 25.000 € por ejercicio.

Para los ejercicios impositivos iniciados en el ejercicio 2015, se mantiene el régimen transitorio establecido respecto de la libertad de amortización de elementos nuevos del activo material fijo (libertad de amortización con mantenimiento de empleo y libertad de amortización sin la condición de mantenimiento de plantilla). Para los períodos iniciados en 2016, podrá seguirse **aplicando la libertad de amortización por dichas inversiones sin las limitaciones del régimen transitorio del 40% y 20% respectivamente.**

LLIBERTAT D'AMORTITZACIÓ

Se mantienen distintos supuestos de libertad de amortización, como el vínculo a actividades de I+D+i, destacando como novedades:

- ✓ Los edificios podrán amortizarse de forma lineal durante un período de 10 años en la parte que se hallen afectos a las actividades de I+D+i.
- ✓ Podrán amortizarse libremente los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 €, hasta el límite de 25.000 € anuales.

Régimen transitorio para las cantidades pendientes de aplicación por libertad de amortización de elementos nuevos del activo material fijo (para contribuyentes que no son ERD), de acuerdo con su origen (D.T. 34º):

- R.D.-Ley 6/2010 ---- Límite 40% (requisito de mantenimiento de empleo)
- R.D.-Ley 13/2010 --- Límite 20% (sin requisito de empleo).

5.- PÉRDIDAS POR DETERIORO DE ACTIVOSNO DEDUCIBILIDAD:

- a) Inmovilizado material
- b) Inversiones inmobiliarias
- c) Inmovilizado intangible
- d) Participaciones en capital

DEDUCIBILIDAD:

Existencias

6.- TRANSMISSIÓ D'IMMOBLES

Eliminació dels coeficients de correcció monetària a partir de 2015.

Cal considerar aquelles transmissions que són millor opció efectuar-les en la finalització de 2014, per l'estalvi fiscal tenint en compte que a partir de 2015, desapareixen els següents incentius fiscals:

- a) Aplicació coeficients de correcció monetària
- b) Aplicació de la deducció per reinversió de beneficis (Llei Emprenedors – actual art.- 37 TRLIS).
- c) Aplicació de la deducció per reinversió de beneficis extraordinaris – actual art. 42 TRLIS).

7.- SOCIETATS CIVILS

(veure document website Gabinet d' estudis – formularis aplicables el 2016 en funció de les alternatives de continuïtat o no).

SCP amb activitats mercantils: de la tributació en règim d'atribució de rendes pels socis i participis, a la tributació per Impost s/. Societats: any 2015 d'adaptació i/o dissolució:

Prendre decisió: dissolució i liquidació de societats civils (DT 32ª), o bé que passin a ser contribuents de l' IS – durant exercici 2015 – TRIBUTACIO IS a partir 2016 –:

- a) La tributació per IS implicarà portar una comptabilitat ajustada d' acord al Codi de Comerç. Balanç d' obertura a 1 de Gener de 2016. Control bancari.
- b) Béns d' inversió: quadres d'amortització.
- c) Nòmines dels socis treballadors.
- d) La dissolució implica la neutralitat fiscal d' acord a la Disposició transitòria 32ª: Societats civils subjectes a IS:

1. No integració en l'IS de les rendes ja integrades en règim d'atribució de rendes, en ocasió de la seva meritació.
2. Si la SCP hagués tingut la obligació de portar comptabilitat d' acord al Codi de Comerç en els exercicis 2014 i 2015, la distribució de beneficis, en els exercicis en els que hagués estat d' aplicació el règim d' atribució de rendes, no s' integraren en la B.I. de Societats i no estaran subjectes a retenció.

Las sociedades civiles con objeto mercantil pasan a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades. Se incorpora como sujeto pasivo del impuesto a las Sociedades civiles con personalidad jurídica propia y objeto mercantil. Y ello se producirá a partir de 2016. Ha de entenderse que las C.B. que realicen una actividad mercantil quedarán asimismo adscritas a este criterio.

Se establece un régimen fiscal especial para la disolución y liquidación de sociedades civiles (DT 32ª) en las que concurren circunstancias como que con anterioridad a 1 de Enero de 2016, les hubiera resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas o que a partir de 1 de Enero de 2016 cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

El citado régimen fiscal especial supondrá a la práctica la exención o diferimiento de impuestos, tanto en el IRPF, en el IS, en el IRNR respecto de los socios, estableciendo un régimen similar al que hubo respecto de la disolución de las sociedades patrimoniales.

8.- OTROS GASTOS DEDUCIBLES / NO DEDUCIBLES**8.1.- NO DEDUCIBILIDAD DE LA RETRIBUCIÓN DE FONDOS PROPIOS (con independencia de su consideración contable):**

- ✓ Acciones sin voto o acciones rescatables, cuya retribución contablemente tiene la naturaleza de interés (gasto financiero), per fiscalmente se considera retribución de fondos propios. NO DEDUCIBLE.
- ✓ Préstamos participativos, otorgados con entidades que forman parte del mismo grupo, otorgados con posterioridad a 20 de junio de 2014. Los intereses se consideran retribución de fondos propios. NO DEDUCIBLE (D.T. 17ª).

Se introducen novedades en materia de deducibilidad de determinados gastos:

8.2.- NO DEDUCIBILIDAD DE LOS DONATIVOS Y LIBERALIDADES (EN GENERAL)**(EN PARTICULAR) GASTOS POR ATENCIÓN A CLIENTES O PROVEEDORES**

Se establece un límite máximo para la deducción de gastos por atenciones a clientes o proveedores del 1% del importe neto de la cifra de negocios del propio período impositivo.

8.3.- GASTOS DERIVADOS DE OPERACIONES REALIZADAS ENTRE PARTES VINCULADAS CON UN TRATAMIENTO FISCAL ASIMÉTRICO

Por aplicación de las reglas de operaciones vinculadas, determinan un gasto deducible (al tipo general), y un ingreso en la otra parte que esté exento o sometido a una tributación nominal inferior al 10%. NO DEDUCIBLE.

8.4.- GASTOS DERIVADOS DE ACTUACIONES CONTRARIAS AL ORDENAMIENTO JURÍDICO. NO DEDUCIBLES

Asimismo se introduce la no deducibilidad de los gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

8.5.- GASTOS DERIVADOS DE LA EXTINCIÓN DE LA RELACIÓN LABORAL O DE LA RELACIÓN MERCANTIL, RELATIVOS A INDEMNIZACIONES QUE EXCEDAN DEL MAYOR DE LOS SIGUIENTES IMPORTES: (NO DEDUCIBLES)

- a) 1.000.000 €
- b) Importe establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores o en su normativa de desarrollo.
En despidos colectivos, el importe establecido en el Estatuto de los trabajadores para el despido improcedente.

8.6.- LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS

Se mantienen los límites de deducibilidad fijados en la normativa anterior, añadiendo una limitación adicional.

- a) Límite de deducibilidad aplicable a los Gastos financieros netos < 30% Beneficio Operativo.
- b) Se introducen cambios en el cálculo del beneficio operativo, debiendo considerarse de forma positiva los dividendos recibidos de entidades en las que el grado de participación sea igual o superior al 5%, o su valor de adquisición sea superior a 20 millones €.
- c) En todo caso serán deducibles los gastos financieros netos del período si GF netos son iguales o inferiores a 1.000.000 €.
- d) Se suprime el límite temporal para la deducción de gastos financieros, que no hayan sido objeto de deducción, que podrán deducirse en períodos posteriores, sin límite temporal (suprime el límite de 18 años).
- e) **LIMITACIÓN ADICIONAL** para gastos financieros asociados a la adquisición de acciones o participaciones en otras sociedades, cuando la entidad adquirida se incorpora al grupo de consolidación fiscal de la adquirente o es objeto de absorción dentro de los 4 años siguientes. (se pretende que la actividad adquirida no soporte el gasto financiero derivado de su adquisición).
Este límite adicional, no se aplica, en el período impositivo de adquisición de participaciones, siempre que el endeudamiento no supere el 70% del precio de adquisición, y se minore en un 5% anual hasta que la deuda viva alcance el 30% del precio de adquisición.

LIMITE: 30% BENEFICIO OPERATIVO DE LA ENTIDAD ADQUIRENTE.

9.- RETRIBUCIÓ ADMINISTRADORS

Aspectes en la qualificació tributària de la retribució dels administradors. Formes d' actuar i alternatives a considerar (possibilitat de canvi d'estatuts retribució càrrec administrador):

- **QUALSEVOL RETRIBUCIÓ QUE PERCEBI UN ADMINISTRADOR PER L'EXERCICI DEL SEU CÀRREC QUE NO ESTIGUI PREVISTA EN ELS ESTATUTS NO SERÀ DEDUÏBLE, JA QUE ES CONTRÀRIA A L'ORDENAMENT JURIDIC.**
- **S'ADMET QUE UN ADMINISTRADOR PUGUI PERCEBRE DE LA SOCIETAT UNA RETRIBUCIÓ PER L'EXERCICI DE FUNCIONS DISTINTES AL SEU CÀRREC, I NO SERÀ CONSIDERADA UNA LLIBERALITAT (PRESTACIONS DE SERVEIS DE CARÀCTER LABORAL) – TENINT EN COMPTE RETRIBUCIÓ A VALOR DE MERCAT -.**
- **LA RETRIBUCIÓ PER LES FUNCIONS D'ADMINISTRADOR QUEDEN AL MARGE DE LA REGLA DE LES OPERACIONS VINCULADES.**

La consideración de la retribución de los administradores y sus particularidades y la controversia que ha acarreado estos últimos años han animado al legislador a, parece ser, a establecer mayor seguridad jurídica en establecer una regla para que no se entienda que el desempeño de funciones distintas a las correspondiente al cargo de administrador, serán deducibles, con independencia del carácter mercantil o laboral de su relación. De esa forma se supera la consideración de poder considerar dicha retribución como una “liberalidad”.

Acompañamos a continuación unas explicaciones, que intentan expresar las consideraciones en relación a la naturaleza de la retribución de los administradores, teniendo en cuenta las especificidades propias de las que se consideran funciones de representación y funciones propias como administrador, o ejerciendo funciones con contratos de alta dirección, de las que se diferencian por ejercer trabajos en el seno de la sociedad:

Situación actual.

Las SSTs de 8 y 13 de noviembre de 2008 se hacen eco, a efectos tributarios, de la llamada “teoría del vínculo”, en cuya virtud, cuando se simultanean las tareas de administrador y de personal de alta dirección, la relación es únicamente mercantil –que prevalece sobre la laboral-, al entenderse dichas funciones subsumidas en las propias del cargo de

administrador. Por tanto, todas las retribuciones percibidas como personal de alta dirección deben entenderse comprendidas dentro de los rendimientos previstos en el art. 17.2.e) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, precepto dedicado a la retribución percibida por administradores. Dicha doctrina fue acogida, igualmente, por la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), pudiéndose citar, entre otras, la contestación a consulta, de 8 de junio de 2009 (núm. V1343-09).

De esta teoría se deduce que las retribuciones percibidas por el concepto de personal de alta dirección –gerentes, consejeros delegados, etc.- se les aplica el mismo régimen tributario que a las recibidas en concepto de administrador. Ello implica que si las funciones de este último son gratuitas, por disposición estatutaria, también lo debe ser el ejercicio del cargo directivo. Por tanto, si la sociedad paga algo en concepto de retribución de dicho cargo, constituye una liberalidad, no deducible, ex art. 14 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Todo lo anterior debe entenderse sin perjuicio de que el administrador preste otro tipo de servicios para la sociedad, distintos de los de alta dirección. Estos otros servicios no quedan subsumidos en el art. 17.2.e) de la LIRPF, que sólo afecta a las remuneraciones en concepto de administrador y de personal de alta dirección.

En esta materia, debemos acudir a las contestaciones a consultas de la DGT de 18 de julio de 2008 y 2 de febrero de 2009 (núms. V1492-08 y V0179-09). Con arreglo a las mismas, el desempeño de la función de administrador no guarda ningún tipo de vinculación ni tiene influencia en la otra relación de prestación de servicios que pueda mantener el socio con la sociedad. De esta manera, la condición de administrador no constituye ningún tipo de indicio, ni positivo ni negativo, acerca del carácter laboral de esta segunda relación. Esta dará lugar a rendimientos del trabajo o de actividades económicas en función de que se den o no las notas de ajenidad y dependencia, que se contemplará atendiendo, exclusivamente, a la participación en el capital y a las facultades de organización del trabajo que despliegue.

Recapitulando, caben dos situaciones diferentes. De un lado, puede suceder que una persona que es socio y administrador, ejerza también funciones de alta dirección. En tal

caso, si percibe alguna remuneración por este último concepto, la teoría del vínculo las asimila a las que se reciben en concepto de administrador. Si éstas no son deducibles por ser el cargo gratuito, tampoco lo serán las recibidas por desempeñar las funciones directivas de gerente o consejero delegado.

De otro lado, puede ocurrir que, además de ser administrador, el socio de la entidad preste servicios no directivos a la misma. En tal caso, las remuneraciones recibidas por dicho concepto no se asimilan a las de administrador, sino que son absolutamente independientes. Por ello, el problema que se plantea aquí no es el de su deducibilidad, que procede en todo caso, sino el de su calificación como rentas del trabajo o de actividades económicas.

Situación con la Ley 27/2014

La Ley del Impuesto sobre Sociedades dota de un mayor margen de seguridad jurídica a las retribuciones percibidas por los administradores. Así su art. 15.e) nos dice que no son deducibles los “*donativos y liberalidades*”. Y, a renglón seguido que no “*se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores, por el desempeño de funciones distintas a las correspondientes a su cargo, con independencia del carácter mercantil o laboral que se atribuya a su relación con la entidad*”.

Esta previsión hay que ponerla en relación, de un lado, con la letra f) del precepto, que excluye del carácter deducible “*gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico*”. De otro, con el art. 18.2.b) que considera personas o entidades vinculadas, entre otras, una “*entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones*”.

De estos preceptos cabe concluir:

- Cualquier retribución que perciba un administrador por el ejercicio de su cargo no prevista en los estatutos no es deducible, ya que es contraria al ordenamiento jurídico.
- Se admite que un administrador pueda percibir de la sociedad una retribución por el ejercicio de funciones distintas de su cargo.

- La retribución por la función de administrador queda al margen de la regla de operaciones vinculadas.

Ahora bien, ¿qué ocurre con las retribuciones por los contratos de alta dirección?, ¿sigue siendo aplicable la llamada “teoría del vínculo”? La respuesta la encontramos en la reforma del Texto refundido de la Ley de Sociedades de capital, también en fase de tramitación parlamentaria.

El art. 217.1 nos dice que el “*cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración*” y el art. 249.3 que cuando “*un miembro del consejo de administración sea nombrado consejero delegado o se le atribuyan funciones ejecutivas en virtud de otro título, será necesario que se celebre un contrato entre éste y la sociedad que deberá ser aprobado previamente por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros ...*”.

En definitiva, este precepto elimina la “teoría del vínculo”, siempre que el contrato de alta dirección cumpla con los requisitos del art. 249. Si ello es así la retribución por dicho contrato sería deducible en virtud del art. 15.e) del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades.

10.- SOCIS PROFESSIONALS

Naturalesa tributària de la retribució dels socis que presten serveis professionals. Entitats amb format SLP i d'altres societats mercantils amb activitats de caràcter professional.

2014 / 2015: Avaluar si l'entitat dedicada a activitats professionals, reuneix els requisits perquè la retribució dels socis professionals, passin a tenir la consideració de rendiment d'activitat econòmica:

Soci al RETA o a Mutualitat alternativa.

Rendimientos íntegros de actividades económicas (modif. Art.27)

Para considerar el arrendamiento de inmuebles como actividad económica, suprime el requisito de disponer al menos, de un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad, y se mantiene el requisito de utilizar al menos una persona empleadas con contrato laboral y a jornada completa. (art.27.2)

Rendimientos obtenidos por contribuyentes que sean socios de entidades que realizan actividades profesionales: para que sean considerados rendimientos de actividades económicas se exige que el contribuyente esté incluido en el RETA de la Seguridad Social o en la mutualidad alternativa. (se añade párrafo al art.27.1)

“No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la sección Segunda de las Tarifas del IAE (RD 1175/1990), tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.”

EPÍGRAFES IAE

Sección
Actividades Profesionales

APTTCB

Segunda

División 0. Profesionales Relacionados con la Agricultura, Ganadera, Caza, Silvicultura y Pesca.

Agrupación 01. Doctores y Licenciados en Ciencias Biológicas, Ingenieros Agrónomos y de Montes.

Grupo 011. Doctores y Licenciados en Ciencias Biológicas.

Grupo 012. Ingenieros Agrónomos y de Montes.

Grupo 013. Veterinarios.

Agrupación 02.- Ingenieros Técnicos Agrícolas y Forestales, Técnicos en Biología, Agronomía y Silvicultura y otros Técnicos Similares.

Grupo 021. Técnicos en Biología, Agronomía y Silvicultura.

Grupo 022. Ingenieros Técnicos Agrícolas e Ingenieros Técnicos Forestales.

Grupo 023. Ingenieros Técnicos Topógrafos.

Grupo 024. Auxiliares y Ayudantes en Veterinaria. (Sexadores de Pollos, Castradores, etc.)

Agrupación 09. *Otros Profesionales Relacionados con la Agricultura, Ganadería, Caza, Silvicultura y Pesca, N.C.O.P.*

Grupo 099. *Otros Profesionales Relacionados con la Agricultura, Ganadera, Caza, Silvicultura y Pesca, N.C.O.P.*

División 1. *Profesionales Relacionados con las Actividades Propias de la Energía, Agua, Minera y de la Industria Química.*

Agrupación 11. *Doctores y Licenciados en Ciencias Físicas, en Ciencias Geofísicas y en Ciencias Geológicas. Ingenieros de Minas.*

Grupo 111. *Doctores y Licenciados en Ciencias Físicas, Doctores y Licenciados en Ciencias Geofísicas y Doctores y Licenciados en Ciencias Geológicas.*

Grupo 112. *Ingenieros de Minas.*

Agrupación 12. *Doctores y Licenciados en Ciencias Químicas.*

Grupo 121. *Doctores y Licenciados en Ciencias Químicas.*

Agrupación 13. *Ingenieros Técnicos de Minas, Facultativos y Peritos.*

Grupo 131. *Ingenieros Técnicos de Minas, Facultativos y Peritos.*

Agrupación 19. *Otros Profesionales Relacionados con las Actividades Propias de la Energía, Agua, Minería e Industria Química, N.C.O.P.*

Grupo 199. *Otros Profesionales Relacionados con las Actividades Propias de la Energía, Agua, Minera e Industria Química N.C.O.P.*

División 2. *Profesionales Relacionados con las Industrias de la Aeronáutica, de la Telecomunicación y de la Mecánica de Precisión.*

Agrupación 21. *Ingenieros Aeronáuticos y Navales, Ingenieros de Telecomunicación e Ingenieros de Armamento y Construcción y Similares.*

Grupo 211. *Ingenieros Aeronáuticos.*

Grupo 212. *Ingenieros Navales.*

Grupo 213. *Ingenieros de Telecomunicación.*

Grupo 214. *Ingenieros de Armamento y Construcción, de Armas Navales y Electromecánicos del ICAI.*

Agrupación 22. *Ingenieros Técnicos y Ayudantes de la aeronáutica y Ayudantes de Ingenieros de Armamento y Construcción y Similares.*

Grupo 221. *Ingenieros Técnicos Aeronáuticos, Ayudantes y Peritos.*

Grupo 222. *Ingenieros Técnicos de Telecomunicación, Ayudantes y Peritos.*

Grupo 223. *Ayudantes de Ingenieros de Armamento y Construcción, de Armas Navales e Ingenieros Técnicos Electromecánicos del ICAI.*

Grupo 224. *Dibujantes Técnicos.*

Grupo 225. *Técnicos en Telecomunicación.*

Grupo 226. *Técnicos en Sonido.*

Grupo 227. *Técnicos en Iluminación.*

Grupo 228. *Ingenieros Técnicos Navales, Ayudantes y Peritos.*

Agrupación 29. *Otros Profesionales Relacionados con las Industrias de la Aeronáutica, de la Telecomunicación y de la Mecánica de Precisión, N.C.O.P.*

Grupo 299. *Otros Profesionales Relacionados con las Industrias de la Aeronáutica, de la Telecomunicación y de la Mecánica de Precisión, N.C.O.P.*

División 3. *Profesionales Relacionados con Otras Industrias Manufactureras.*

Agrupación 31. *Ingenieros Industriales y Textiles.*

Grupo 311. *Ingenieros Industriales y Textiles.*

Agrupación 32. *Ingenieros Técnicos Industriales y Textiles y Técnicos en Artes Gráficas.*

Grupo 321. *Ingenieros Técnicos Industriales y Textiles, Ayudantes y Peritos.*

Grupo 322. *Técnicos en Artes Gráficas.*

Agrupación 39. *Otros Profesionales Relacionados con Otras Industrias Manufactureras, N.C.O.P.*

Grupo 399. *Otros Profesionales Relacionados con Otras Industrias Manufactureras, N.C.O.P.*

División 4. *Profesionales Relacionados con la Construcción.*

Agrupación 41. *Arquitectos e Ingenieros Superiores de Caminos, Canales y Puertos.*

Grupo 411. *Arquitectos.*

Grupo 412. *Ingenieros de Caminos, Canales y Puertos.*

Agrupación 42. *Arquitectos Técnicos e Ingenieros Técnicos en la Construcción.*

Grupo 421. *Arquitectos Técnicos y Aparejadores.*

Grupo 422. *Ingenieros Técnicos de Obras Públicas, Ayudantes y Peritos.*

Agrupación 43. *Delineantes y Decoradores.*

Grupo 431. *Delineantes.*

Grupo 432. *Decoradores-Diseñadores de Interiores.*

Agrupación 44. *Técnicos Superiores en Desarrollo de Proyectos Urbanísticos y Operaciones Topográficas.*

Grupo 441. *Técnicos Superiores en Desarrollo de Proyectos Urbanísticos y Operaciones Topográficas.*

Agrupación 45. *Ingenieros en Geodesia y Cartografía.*

Grupo 451. *Ingenieros en Geodesia y Cartografía.*

Agrupación 49. *Otros Profesionales Relacionados con la Construcción, N.C.O.P.*

Grupo 499. *Otros Profesionales Relacionados con la Construcción, N.C.O.P.*

División 5. *Profesionales Relacionados con el Comercio y la Hostelería.*

Agrupación 51. *Agentes Comerciales.*

Grupo 511. *Agentes Comerciales.*

Agrupación 52. *Técnicos en Hostelería.*

Grupo 521. *Técnicos en Hostelería.*

Agrupación 59. *Otros Profesionales Relacionados con el Comercio y la Hostelería, N.C.O.P.*

Grupo 599. *Otros Profesionales Relacionados con el Comercio y la Hostelería, N.C.O.P.*

División 6. *Profesionales Relacionados con el Transporte y las Comunicaciones.*

Agrupación 61. *Gestores o Intermediarios en las Operaciones de Transporte, y Conductores de Vehículos Terrestres.*

Grupo 611. *Agentes de Ferrocarriles.*

Grupo 612. *Conductores de Vehículos Terrestres.*

Agrupación 69. *Otros Profesionales Relacionados con el Transporte y las Comunicaciones N.C.O.P.*

Grupo 699. *Otros Profesionales Relacionados con el Transporte y las Comunicaciones N.C.O.P.*

División 7. *Profesionales Relacionados con las Actividades Financieras, Jurídicas, de Seguros y de Alquileres.*

Agrupación 71. *Profesionales Relacionados con los Seguros.*

Grupo 711. *Actuarios de Seguros.*

Grupo 712. *Agentes y Corredores de Seguros.*

Agrupación 72. *Gestores de Asuntos Públicos y Privados.*

Grupo 721. *Agentes Colegiados de la Propiedad Industrial y de la Propiedad Inmobiliaria.*

Grupo 722. *Gestores Administrativos.*

Nota: Los gestores administrativos podrán gestionar expedientes de clases pasivas, siempre que estén autorizados para ello.

Grupo 723. *Administradores de Fincas.*

Grupo 724. *Intermediarios en la Promoción de Edificaciones.*

Grupo 725. *Habilitados de Clases Pasivas.*

Grupo 726. *Graduados Sociales.*

Grupo 727. *Agentes o Intermediarios en Facilitar Prestamos.*

Grupo 728. *Agentes de Aduanas.*

APTTCB

Agrupación 73. *Profesionales del Derecho.*

Grupo 731. *Abogados.*

Grupo 732. *Procuradores.*

Grupo 733. *Notarios.*

Nota: Los sujetos pasivos matriculados en este Grupo podrán disponer, sin pago de cuota adicional alguna, de despachos auxiliares ubicados en los distintos Municipios de sus circunscripciones territoriales, cuando dispongan para ello de la autorización prevista en la legislación notarial.

Grupo 734. *Registradores.*

Agrupación 74. *Profesionales de la Economía y de las Finanzas. Especialistas en Inversiones y Mercados y otros Técnicos Similares.*

Grupo 741. *Economistas.*

Grupo 742. *Intendentes y Profesores Mercantiles.*

Grupo 743. *Peritos Mercantiles.*

Grupo 744. *Diplomados en Ciencias Empresariales.*

Grupo 746. *Corredores de Comercio Libres.*

Grupo 747. *Audidores de Cuentas y Censores Jurados de Cuentas.*

Nota: No tendrán que satisfacer la cuota correspondiente a este Grupo ni darse de alta en el mismo los profesionales que, dados de alta en otros Grupos de esta Sección, estén facultados, por su Estatuto Profesional o reglamentación reguladora del ejercicio de su actividad, para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas. *Nota al Grupo 747 de la División 7 de la Sección 2.ª introducida por el número 1.4.º del artículo 62 de la Ley 23/2001, 27 diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2002 («B.O.E.» 31 diciembre). Vigencia: 1 enero 2002*

Grupo 748. *Administradores de la Cartera de Valores.*

Grupo 749. *Corredores Intérpretes y Corredores Marítimos.*

Agrupación 75. *Profesionales de la Publicidad.*

Grupo 751. *Profesionales de la Publicidad, Relaciones Públicas y Similares.*

Agrupación 76. *Profesionales de la Informática y de las Ciencias Exactas.*

Grupo 761. *Doctores y Licenciados en Ciencias Exactas y Estadísticas.*

Grupo 762. *Doctores, Licenciados e Ingenieros en Informática.*

Grupo 763. *Programadores y Analistas de Informática.*

Grupo 764. *Diplomados en Informática.*

Grupo 765. *Grabadores, Informáticos y Otros Profesionales Auxiliares del Tratamiento Electrónico de Datos.*

Agrupación 77. *Profesionales de Actividades Diversas.*

Grupo 771. *Agentes Cobradores de Facturas, de Efectos Comerciales, de Préstamos y Derechos de Todas Clases.*

Grupo 772. *Estenotipistas, Mecanógrafos, Taquígrafos y Otros Profesionales Administrativos.*

Grupo 773. *Detectives Privados y Profesionales que Prestan Servicios de Vigilancia, Protección y Seguridad.*

Grupo 774. *Traductores e Intérpretes.*

Grupo 775. *Doctores y Licenciados en Filosofía y Letras.*

Grupo 776. *Doctores y Licenciados en Ciencias Políticas y Sociales, Psicólogos, Antropólogos, Historiadores, y Similares.*

Grupo 777. *Especialistas en Asuntos de Personal y Orientación y Análisis Profesional.*

Grupo 778. *Diplomados en Biblioteconomía y Documentación.*

Agrupación 79. *Otros Profesionales Relacionados con las Actividades Financieras, Jurídicas, de Seguros y de Alquileres, n.c.o.p.*

Grupo 799. *Otros Profesionales Relacionados con las Actividades Financieras, Jurídicas, de Seguros y de Alquileres, N.C.O.P.*

Cuota de: 33.638 pesetas (202,168452 euros).

División 8. *Profesionales Relacionados con Otros Servicios.*

Agrupación 81. *Profesionales que Prestan Servicios de Limpieza.*

Grupo 811. *Profesionales que Prestan Servicios de Limpieza.*

Agrupación 82. *Profesionales de la Enseñanza.*

Grupo 821. *Personal Docente de Enseñanza Superior.*

Grupo 822. *Personal Docente de Enseñanza Media.*

Grupo 823. *Personal Docente de Enseñanza General Básica y Preescolar.*

Grupo 824. *Profesores de Formación y Perfeccionamiento Profesional.*

Grupo 825. *Profesores de Conducción de Vehículos Terrestres, Acuáticos, Aeronáuticos, etc.*

Grupo 826. *Personal Docente de Enseñanzas Diversas, tales como Educación Física y Deportes, Idiomas, Mecanografía, Preparación de Exámenes y Oposiciones y Similares.*

Agrupación 83. *Profesionales de la Sanidad.*

Grupo 831. *Médicos de Medicina General.*

Grupo 832. *Médicos Especialistas (Excluidos Estomatólogos y Odontólogos).*

Grupo 833. *Estomatólogos.*

Grupo 834. *Odontólogos.*

Grupo 835. *Farmacéuticos.*

Grupo 836. *Ayudantes Técnicos Sanitarios y Fisioterapeutas.*

Grupo 837. *Protésicos e Higienistas Dentales.*

Grupo 838. *Ópticos-Optometristas y Podólogos.*

Grupo 839. *Masajistas, Bromatólogos, Dietistas y Auxiliares de Enfermería.*

Agrupación 84. *Profesionales Relacionados con Actividades Parasitarias.*

Grupo 841. *Naturópatas, Acupuntores y otros Profesionales Parasitarios.*

Agrupación 85.- *Profesionales Relacionados con el Espectáculo.*

Grupo 851. *Representantes Técnicos del Espectáculo.*

Grupo 852. *Apoderados y Representantes Taurinos.*

Grupo 853. *Agentes de Colocación de Artistas.*

Grupo 854. *Expertos en Organización de Congresos, Asambleas y Similares.*

Grupo 855. *Agentes y Corredores de Apuestas en los Espectáculos.*

Agrupación 86. *Profesiones Liberales, Artísticas y Literarias.*

Grupo 861. *Pintores, Escultores, Ceramistas, Artesanos, Grabadores y Artistas Similares.*

Grupo 862. *Restauradores de Obras de Arte.*

Agrupación 87. *Profesionales Relacionados con Loterías, Apuestas y Demás Juegos de Suerte, Envite y Azar.*

Grupo 871. *Expendedores Oficiales de Loteras, Apuestas Deportivas y Otros Juegos, Incluidos en la Red Comercial del Organismo Nacional de Loteras y Apuestas del Estado (Excluidos los Clasificados en el Grupo 855).*

Nota: Los sujetos pasivos clasificados en este grupo están facultados para la distribución y venta de cualesquiera otras loterías distintas de las del Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, siempre que estén autorizados.

Grupo 872. *Expendedores Oficiales de Loteras, Apuestas Deportivas y otros Juegos, Pertenecientes a otros Organismos Distintos del Organismo Nacional de Loteras y Apuestas del Estado.*

Nota: Los sujetos pasivos clasificados en este grupo están facultados para la distribución y venta de la Lotería del Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, siempre que estén autorizados.

Grupo 873. *Expendedores no Oficiales Autorizados para la Recepción de Apuestas Deportivas, de otros Juegos y de Loteras Diversas.*

Nota: Aquellos expendedores que realicen su actividad en establecimientos tales como bares comercios, etc., cuya actividad principal no sea la recepción de Apuestas Deportivas, Juegos y Loterías, incrementarán la cuota correspondiente a su actividad principal con una cantidad igual al 10 por 100 de la cuota asignada a este Grupo 873.

Agrupación 88. Profesionales Diversos.

Grupo 881. Astrólogos y Similares.

Grupo 882. Guías de Turismo.

Grupo 883. Guías Intérpretes de Turismo.

Grupo 884. Peritos Tasadores de Seguros, Alhajas, Géneros y Efectos.

Grupo 885. Liquidadores y Comisarios de Averías.

Grupo 886. Cronometradores.

Grupo 887. Maquilladores y Esteticistas.

Grupo 888. Grafólogos.

Agrupación 89. Otros Profesionales Relacionados con los Servicios a que se Refiere esta División.

Grupo 899. Otros Profesionales Relacionados con los Servicios a que se Refiere esta División.

SOCIO PROFESIONAL / SOCIEDAD VINCULADA

EL VALOR FACTURADO SERÁ DE MERCADO SI:

- a) En la entidad vinculada más del 75% de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de su actividad.
- b) Que la cuantía de las retribuciones de la totalidad de los socios profesionales por la prestación de servicios a la entidad, no sea inferior al 75% del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a todos ellos.
- c) La cuantía de las retribuciones correspondientes a cada socio profesional, cumpla los siguientes requisitos:
 - i. Se determine en función de la contribución individual de cada socio, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.
 - ii. Retribución igual o superior al salario medio de asalariados con las mismas funciones o retribución igual o superior a 5 veces IPREM.

Calificación como rendimientos de actividades económicas de los rendimientos obtenidos por socios de sociedades profesionales

La Ley 26/2014 da nueva redacción al **artículo 27 de la Ley del IRPF**, para modificar, entre otras cuestiones, la delimitación del concepto de actividad económica en relación con los rendimientos obtenidos por socios de sociedades.

Los socios / administradores de una sociedad pueden percibir retribuciones de la misma en **cuatro situaciones diferentes** por la prestación de sus servicios, situaciones que se pueden **dar de forma aislada o simultánea dos o más de ellas**.

En todas estas situaciones, en caso de **vinculación** (por ser administrador o socio en el porcentaje del 25% o superior) será de aplicación el **artículo 18 de la Ley del IS** y las **retribuciones en cada una de las situaciones deberán realizarse a valor de mercado**, salvo en lo correspondiente a la retribución de los administradores por el ejercicio de sus funciones [art. 18.2 b) de la Ley del IS].

Se analizan brevemente cada una de estas situaciones y, en mayor profundidad, aquella situación a la que afecta la modificación del artículo 27.1 de la Ley del IRPF.

1ª situación: El socio / administrador percibe retribuciones de la sociedad por el ejercicio de las funciones **inherentes al cargo de administrador**.

- **IS:** Gasto fiscalmente deducible si dicha retribución se contempla en los Estatutos Sociales y hasta el importe de la cuantía fijada en dichos Estatutos, o en su defecto por la Junta General. Si el cargo de administrador es gratuito o la retribución supera la cuantía fijada estatutariamente o por la Junta General, el gasto **no será** fiscalmente deducible en su totalidad o en la cuantía en que supere el importe de la retribución fijada en virtud del **artículo 15. e) de la Ley del IS**.
- **IRPF:** Rendimiento del trabajo personal sometido a retención al tipo del 37% / 20% para el año 2015 y al tipo del 35% / 19% para los años 2016 y siguientes.

2ª situación: El socio / administrador percibe retribuciones de la sociedad por el ejercicio de funciones de **gerencia o alta dirección** derivadas de un contrato de carácter laboral.

- **IS:** Gasto fiscalmente deducible a tenor del artículo 15. e), último párrafo, de la Ley del IS.
- **IRPF:** Rendimiento del trabajo personal sometido a retención al tipo determinado según el procedimiento general.

3ª situación: El socio / administrador percibe retribuciones de la sociedad por la realización de **actividades no incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE**.

- **IS:** Gasto fiscalmente deducible.

- **IRPF:**
 - Con **carácter general**, rendimiento del trabajo personal si **concurren** las notas de dependencia y medios de producción en sede de la sociedad y sometido a retención al tipo determinado según el procedimiento general.
 - Rendimiento de la actividad económica si **no concurren** las notas de dependencia y medios de producción en sede de la sociedad y sometido a retención al tipo del 19% / 15% / 9% para el año 2015 y del 18% / 15% / 9% para los años 2016 y siguientes.

4ª situación: El socio / administrador percibe retribuciones de la sociedad por la realización de **actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE**. A esta última situación es a la que se refiere el nuevo párrafo tercero incluido en el artículo 27.1 de la Ley del IRPF por la Ley 26/2014.

- **IS:** Gasto fiscalmente deducible.
- **IRPF:** Rendimiento de la actividad económica si concurren los requisitos del artículo 27.1, tercer párrafo, de la Ley del IRPF sometido a retención del 19% / 15% / 9% para el año 2015 y del 18% / 15% / 9% para los años 2016 y siguientes.

El artículo 27.1 de la Ley del IRPF, en su párrafo tercero, **califica imperativamente** como rendimientos **procedentes actividades económicas** aquellos en los que concurren **literalmente** todas y cada una de las circunstancias siguientes:

1. Que provengan de una entidad de la que sea **socio** el perceptor de los mismos con independencia de que sea administrador o no.
2. Que deriven de la realización de **actividades profesionales**, que son las recogidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, por parte del socio perceptor a la sociedad, independientemente del tipo de actividad que desarrolle la sociedad.
3. Que el socio perceptor esté incluido en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos (**RETA**), o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial **(1)**.

(1) "1. *Estarán obligatoriamente incluidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquélla. Se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social.*

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el trabajador posee el control efectivo de la sociedad cuando concurren algunas de las siguientes circunstancias:

*1º Que, al menos, la **mitad del capital** de la sociedad para la que preste sus servicios esté distribuido entre socios, con los que conviva, y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado.*

*2º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la **tercera parte** del mismo.*

*3º Que su participación en el capital social sea **igual o superior a la cuarta parte del mismo**, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad.*

En los supuestos en que no concurren las circunstancias anteriores, la Administración podrá demostrar, por cualquier medio de prueba, que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad.”

El **antecedente** de la modificación de este artículo 27.1 de la Ley del IRPF es la Nota 1/12 de la Subdirección General de Técnica Tributaria del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT de fecha **22/3/2012**, que se encuentra colgada en la página Web de la AEAT.

Criterios provisionales de interpretación del artículo 27.1 de la Ley del IRPF, tercer párrafo, emitidos por la Subdirección General de Información y Asistencia del Departamento de Gestión de la AEAT en tanto no se pronuncie sobre esta cuestión la DGT:

En cuanto a la **tributación en el IRPF**, se establecen los siguientes criterios:

Como consecuencia de la modificación del artículo 27.1 de la Ley del IRPF, tercer párrafo, a partir de ahora, los rendimientos obtenidos por los socios como consecuencia de los servicios profesionales que presten a sus sociedades generarán rendimientos de actividades profesionales cuando estos socios estén incluidos por dichos servicios en el RETA.

Además, debe tenerse en cuenta que:

1. Para que resulte de aplicación lo anterior es necesario que **tanto la actividad de la sociedad como la del socio tengan carácter profesional.**

A estos efectos la actividad de la sociedad tendrá carácter profesional cuando ejerza una actividad clasificada en la Sección 2ª de las Tarifas del IAE, **independientemente** de que por aplicación de la Regla 3ª.3 de las citadas Tarifas la sociedad esté matriculada y tribute por la actividad correlativa o análoga de la sección 1ª.

En este sentido la Regla 3ª.3 de las Tarifas del IAE establece que:

*“3. Tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección 2ª de las Tarifas, siempre que se ejerzan por personas físicas. Cuando una persona jurídica o una Entidad de las previstas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria ejerza una actividad clasificada en la sección 2ª de las Tarifas, **deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección 1.ª de aquéllas**”.*

2. Si el socio percibe rendimientos tanto por estos servicios profesionales como por su condición de administrador, solo los primeros se calificarán como de actividades profesionales. **Los rendimientos por su condición de administrador se siguen considerando rendimientos del trabajo personal en virtud de lo establecido en el artículo 17.2.e) de la Ley del IRPF.**

En cuanto a la **tributación en el IVA**, se establecen los siguientes criterios:

El hecho de que el rendimiento obtenido por el socio se califique como actividad profesional en el IRPF en base a su inclusión en el RETA no implica que automáticamente sea sujeto pasivo del IVA, aunque se trata de un indicio a tener en cuenta dados los requisitos que la Seguridad Social exige para la inclusión en este régimen especial; en todo caso habrá que analizar las circunstancias que concurren en cada supuesto.

1. Si el socio lleva a cabo la **ordenación por cuenta propia de factores de producción** para el desarrollo de su actividad profesional, las prestaciones de servicios efectuadas por el mismo a la sociedad estarán **sujetas al IVA**.

La calificación como empresario o profesional a efectos, tanto del IRPF como del IVA, supondrá que deberá estar dado de **alta en el censo de empresarios**, profesionales y retenedores mediante la presentación de la correspondiente declaración censal. Por otra parte, **como sujeto pasivo del IVA estará obligado a emitir factura** por los servicios prestados a la sociedad, o en su caso, a los clientes de la misma y presentar las autoliquidaciones por dicho impuesto (artículo 164 de la Ley del IVA).

2. Si la relación socio-sociedad debe calificarse como laboral por concurrir las notas de **dependencia y ajenidad**, los servicios prestados por el socio a la sociedad estarán **no sujetos al IVA** en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.5º de la Ley del IVA.
3. **Aunque, a efectos de IRPF, calificará sus rendimientos como de actividad económica, no deberá darse de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores**, según se establece en el artículo 3.2 a) y la Disposición Adicional undécima del RGAT que establece que se entenderá por actividad empresarial o profesional aquella cuya realización confiera la consideración de empresarios y profesionales de acuerdo con las disposiciones propias del IVA. Esto supone que no deberá presentar un Modelo 036/037 por este motivo.

El contribuyente **no tendrá obligación de expedir factura** de sus operaciones ya que no se considera sujeto pasivo del IVA.

11.- OPERACIONES VINCULADAS

Se han producido modificaciones significativas en relación a las operaciones vinculadas:

- A) SIMPLIFICACIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN ESPECÍFICA A ELABORAR POR DETERMINADAS ENTIDADES.
- B) DEFINICIÓN DEL PERÍMETRO DE VINCULACIÓN.
- C) METODOLOGÍA DE VALORACIÓN Y REGLAS ESPECÍFICAS DE VALORACIÓN EN LAS RELACIONES SOCIO/SOCIEDAD PROFESIONAL.
- D) RÉGIMEN SANCIONADOR MENOS GRAVOSO.
- E) ESTANQUEIDAD DE LA VALORACIÓN DE OPERACIONES VINCULADAS.

PERIMETRO DE VINCULACIÓN

Se ha reducido el perímetro de vinculación, en socio/sociedad es necesaria una participación igual o superior al 25% (antes del 5%).

En sociedad/consejeros administradores, queda excluido de vinculación lo referente a sus retribuciones por el ejercicio de sus funciones.

En sociedad/socios o partícipes de otra entidad, no existe vinculación si ambas entidades pertenecen al mismo grupo.

MÉTODOS DE DETERMINACIÓN

Para realizar la valoración de mercado, se puede aplicar cualquiera de los métodos previstos, sin orden de preferencias.

SIMPLIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN

La que se debe mantener a disposición de la Administración tributaria:

- a) Contenido simplificado para las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea igual o inferior a 45.000.000 €.
- b) La simplificación de la documentación no resultará aplicable a determinadas operaciones que tienen que ser documentadas en todo caso: valores, inmuebles, activos intangibles, transmisiones de negocios, régimen estimación objetiva IRPF.

- c) La documentación no será exigible a las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada cuando el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones, con la misma persona o entidad, no supere los 250.000 € de acuerdo con el valor de mercado.

INFRACCIONES Y SANCIONES ESPECÍFICAS EN OPERACIONES VINCULADAS

Los supuestos tipificados como infracción son:

- a) La falta de aportación de la documentación sobre operaciones vinculadas, la aportación de forma incompleta o con datos falsos, cuando la Administración tributaria no realice correcciones. **INFRACCION GRAVE.**

SANCIÓN: Multa pecuniaria fija de 1.000 € por cada dato y 10.000 € por cada conjunto de datos omitido o falso (1.500 € y 15.000 € con anterioridad).

Límite máximo, la menor de dos cantidades:

- a.1.) 10% del importe del conjunto de operaciones
- a.2.) 1% del importe neto de la cifra de negocios

- b) Cuando conlleve la realización de correcciones por la Administración tributaria, los siguientes supuestos:

b. La falta de aportación de documentación, la aportación de documentación incompleta o falsa.+

c. Que no haya declarado el valor de mercado que se derive de dicha documentación.

INFRACCIÓN GRAVE

SANCIÓN: 15% SOBRE EL IMPORTE DE LAS CANTIDADES QUE RESULTEN DE LAS CORRECCIONES QUE CORRESPONDAN A CADA OPERACIÓN, SIN IMPORTE MÍNIMO. (SANCIÓN INCOMPATIBLE CON LAS PREVISTAS EN LA LGT (art. 191, 192, 193, 195) POR LA PARTE DE BASES QUE HUBIESEN ORIGINADO ESTA SANCIÓN.

- c) Las correcciones realizadas por la Administración tributaria que determinen la falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones, bases imponibles incorrectas... habiéndose cumplido la obligación de documentación específica para operaciones vinculadas, no constituirán infracción de los artículos 191, 192, 193, 195 de la LGT, por la parte de las bases que hubiesen dado lugar a dichas correcciones.

PRESTACIÓN DE SERVICIOS

Entre sociedades vinculadas, se requerirá que los mismos produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario. (facturación de servicios de dirección por la matriz, management fees, servicios administrativos y financieros, comerciales...).

ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN

Se podrán solicitar por los contribuyentes, pudiendo determinarse que sus efectos alcancen a operaciones de períodos impositivos anteriores no prescritos, siempre que no hubiese liquidación firme sobre las operaciones objeto de solicitud.

ESTANQUEIDAD DE LA VALORACIÓN

El valor de mercado a efectos del IS, no producirá efectos respecto a otros impuestos. El valor de mercado a efectos de otros impuestos, no producirá efectos respecto al valor de mercado de las operaciones entre personas o entidades vinculadas.

En cuanto al perímetro de vinculación restringe el perímetro de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, quedando en el 25% de participación (actualmente era del 5% o del 1% para sociedades cotizadas). Se recupera el supuesto de vinculación “de hecho”, es decir, que existirá vinculación cuando entre dos entidades una de ellas ejerza el poder de decisión sobre la otra. Se elimina asimismo la consideración de vinculación con respecto a la retribución percibida por los consejeros y administradores de sociedades por el ejercicio de sus funciones.

Se simplifica el actual el régimen de documentación para aquellas entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, no siendo necesaria en relación con determinadas operaciones. Asimismo se eliminan determinados supuestos de obligación de documentación para transmisiones de negocios, valores e intangibles, eliminando la excepción en el caso de que el importe de la contraprestación cuya documentación se exigía no alcanzara los 250.000 €.

En cuanto a la metodología de valoración de las operaciones vinculadas, no se incluye una jerarquía de métodos, y se admite con carácter subsidiario, cualquier método y técnica de valoración de acuerdo con el principio de libre competencia.

En cuanto a la valoración de sociedades profesionales, se introducen reglas específicas de valoración para las operaciones de las sociedades profesionales con sus socios (regla “puerto seguro” pasa del 85% al 75%). Se suprime el requisito de ser empresa de

reducida dimensión, a efectos de que el contribuyente considere que el valor convenido coincide con el de mercado en casos de prestación de servicios de un socio profesional a su entidad vinculada.

Regulación específica relativa a las rentas estimadas por operaciones con E.P. en el extranjero, aunque sujeto a lo dispuesto en el Convenio para evitar la doble imposición internacional que resulte de aplicación.

Se permite el alcance de efectos de acuerdos previos de valoración a períodos impositivos anteriores no prescritos.

Ajuste secundario: Respecto de la recalificación presunta de la diferencia de valor en los supuestos de la vinculación socio o partícipes-entidad (participación en beneficios o aportación a fondos propios), se contempla a partir de 2015 la posibilidad que no se tenga que practicar el ajuste, cuando se proceda a la restitución patrimonial de la diferencia de valor.

Y debe destacarse, el que se estipula respecto de la estanqueidad de valoración realizada conforme a la normativa de los precios de transferencia, en el sentido que deberá afectar de forma exclusiva al Impuesto sobre Sociedades, al IRPF y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Se rechaza la deducibilidad de los gastos con entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal *diferente*, no generen ingreso o generen un

Ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen inferior al 10% (operaciones híbridas).

Se modifica el régimen sancionador, estableciendo un régimen menos gravoso.

12.- COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

Comprovació Bases Imposables Negatives (en perspectiva modificació LGT amplitud en la comprovació dels crèdits fiscals en general (deduccions i despeses):

- 1.- No se establece ningún límite temporal para su compensación.**
- 2.- Se limita la compensación en un 60% de la base imponible, admitiéndose en todo caso la compensación hasta 1 millón de euros, y previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación.**
- 3.- Se limita la posibilidad del aprovechamiento de la BIN's en los casos en los que se hayan adquirido sociedades con la finalidad de compensar sus BIN's.(es el caso de sociedades inactivas o con una actividad económica parcial).**

Asimismo se amplia la prescripción respecto el derecho de la Administración a revisar las bases imponibles negativas **a un plazo máximo de 10 años desde la finalización del plazo de presentación de la declaración del Impuesto donde se generaron esas bases imponibles negativas.**

Una vez transcurrido este plazo el contribuyente deberá acreditar que las BIN's cuya compensación pretenda, resultan procedentes, su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con la acreditación del depósito en el Registro Mercantil.

Para los períodos impositivos iniciados durante el ejercicio 2015, no será de aplicación el límite establecido del 60% de la base imponible previa, aunque para las grandes empresas, la compensación de BIN's de ejercicios anteriores tendrá los siguientes límites:

- A) Para entidades cuya cifra de negocios esté entre 20 y 60 M € la compensación estará limitada al 50% de la B.I. previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a dicha compensación
- B) Para entidades con un importe de cifra de negocios de, al menos, 60 millones €, la compensación estará limitada al 25% de la B.I. previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a dicha compensación.

APTTCB

13.- EXENCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN (NACIONAL E INTERNACIONAL)

13.1.- DIVIDENDOS Y RENTAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE VALORES

Una de las novedades más interesantes **es el establecimiento de un tratamiento uniforme para los dividendos y plusvalías derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes en territorio español basado en un régimen de exención para participaciones significativas**, así se estarían extendiendo las líneas generales del régimen aplicable en la actualidad a las rentas provenientes de participaciones en el exterior (régimen de exención) a las entidades residentes en España.

Para la aplicación de la exención, será necesario que la participación sea de, al menos, **un 5% o, alternativamente, tener un valor superior a 20 millones de euros; y que la entidad participada haya estado gravada a un tipo nominal de, al menos, el 10% por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al propio Impuesto sobre Sociedades, en caso de tratarse participaciones en entidades no residentes.**

Se considera cumplido este requisito cuando la entidad participada sea residente en algún país con el que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición, o en su defecto tenga una cláusula de intercambio de información.

Debe destacarse que el régimen de exención para evitar la doble imposición, no será aplicable a participaciones inferiores al 5%, que en la actualidad gozan de la deducción establecida en el artículo 30 TRLIS, por el 50% de la cuota íntegra correspondiente a los dividendos o rentas derivadas de la transmisión de la participación.

Se establece asimismo la aplicación del régimen de exención para evitar la doble imposición a la renta obtenida en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, y también en los casos de fusión, escisión total o parcial, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo, cumpliendo los requisitos establecidos.

Se introducen nuevos supuestos de no aplicación o limitación de la exención, como el caso de transmisiones sucesivas de valores homogéneos, rentas derivadas de la transmisión de participaciones en una entidad patrimonial o dividendos procedentes de rentas previamente bonificadas.

Respecto a las entidades patrimoniales, se determina la no aplicación de la exención por doble imposición con respecto a aquella parte de la renta derivada de la transmisión de la participación en la entidad patrimonial que no se corresponda con un incremento neto de los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.

13.2.- RENTAS OBTENIDAS EN EL EXTRANJERO A TRAVÉS DE UN E.P.

No se integrarán en la B.I. del impuesto de las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de E.P., excepto en el caso de su transmisión o del cese de su actividad.

Estarán exentas las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un E.P. sito en el extranjero y las rentas derivadas de su transmisión cuando el E.P. haya sido gravado por un impuesto análogo a un tipo nominal de, al menos, un 10%.

Importante !!: debe tenerse en cuenta que las rentas negativas puestas de manifiesto y que deriven de la transmisión de un E.P., su importe se minorará en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad que hayan tenido derecho a la exención o a la deducción por doble imposición (art. 21 y 31 respectivamente).

13.3.- DEDUCCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA E INTERNACIONAL. IMPUESTO SOPORTADO POR EL CONTRIBUYENTE / DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES EN BENEFICIOS.

Como similitud al derecho a comprobar las B.I. negativas en un plazo de 10 años, se establece asimismo el derecho de la Administración a comprobar las deducciones por doble imposición

que estén pendientes de aplicar a un plazo de 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo que se generó el derecho a su aplicación. Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las deducciones cuya aplicación pretenda resultan procedentes, su cuantía, mediante exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, y el correspondiente depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

Asimismo el plazo existente de 10 años como límite de compensación se elimina, y podrán practicarse las cantidades pendientes de deducción por insuficiencia de cuota sin límite temporal alguno.

Las deducciones por doble imposición generadas con anterioridad a 2015, pendientes de aplicar, a la entrada en vigor de la nueva Ley, podrán deducirse sin límite temporal, debiendo recalcularse los importes teniendo en cuenta el tipo de gravamen vigente en el período impositivo en que ésta se aplique.

Respecto de las rentas obtenidas en el extranjero y sometidas a gravamen fuera del territorio español, se mantiene la deducción por doble imposición de la menor de dos cantidades: el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero, o bien el impuesto que habría correspondido pagar en España si las rentas hubieran sido obtenidas en territorio español. Se considerará como gasto fiscalmente deducible, el exceso del impuesto satisfecho en el extranjero que no pueda ser deducido en la cuota íntegra en función de los límites y siempre que dichas rentas provengan de realización de actividades económicas en el extranjero.

Respecto a los dividendos y participaciones en beneficios pagados por una entidad no residente, el contribuyente podrá optar por deducir en la cuota íntegra el impuesto efectivamente pagado por la entidad no residente respecto de los beneficios, en la cuantía correspondiente a tales dividendos, siempre que se incluya en la B.I. del Impto. s/. Sociedades (y ello como alternativa a la exención por doble imposición).

Para la aplicación de esta deducción será necesario cumplir con los requisitos de participación: % participación > 5% o valor de adquisición < a 20 M €, y período de tenencia de participación de, al menos 1 año.

14.- RESERVA DE CAPITALITZACIÓ I RESERVA D'ANIVELLAMENT (PER PIMES).

Substitució de la Deducció per Inversió de beneficis per un incentiu fiscal de capitalització empresarial, ja no condicionat a la inversió d' actius i la seva naturalesa.

Valorar el benefici fiscal de la dotació de la reserva de capitalització davant el possible repartiment de dividendes i la obtenció de deducció per doble imposició en quota.

Previsions de fer aquelles inversions per consolidar l'aplicació de la deducció aplicada en l'any 2013 i anticipar inversions per l'aplicació per darrer any de la deducció per inversió de beneficis.

Assegurar l'aplicació de la deducció per inversió de beneficis per l'any 2014 (últim any), amb la condició d'efectuar les inversions en actius de l'immobilitzat material i inversions immobiliàries afectes a l'activitat econòmica.

Analitzar els beneficis ordinaris aconseguits els darrers anys i veure la oportunitat de combinar la reserva de capitalització i la d'anivellament (diferiment de l'Impost). – veure exemples –

Reserva Capitalització = aplicació per increment dels Fons Propis.

Se sustituye la deducción por reinversión de beneficios, instaurada por la Ley de Emprendedores, con el objetivo de incentivar la reinversión y la capitalización de las sociedades.

Reducción en la base imponible de un 10% del importe del incremento de los fondos propios en la medida que, este incremento (1) se mantenga durante un plazo de 5 años y se dote una reserva por el importe de la reducción, separada e indisponible durante ese período de 5 años.

La reducción no podrá superar el 10% de la base imponible positiva previa a la reducción, a la integración de los ajustes por DTA y a la compensación de bases imponibles negativas. Si hubiera insuficiencia de base imponible, las cantidades pendientes podrán aplicarse en los 2 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con la del propio ejercicio con el mismo límite.

- (1) *Reglas para la determinación del incremento de los fondos propios, que excluye las aportaciones de socios o variaciones por activos diferidos, que conduce a que el incremento de fondos propios provenga de beneficios del ejercicio no distribuidos – como regla general -.*

Exemples:

RESERVA CAPITALITZACIÓ

Una empresa de reduïda dimensió obté un benefici de 300.000 € (xifra de negocis inferior a 10.000.000 €), i aquest benefici no es reparteix via dividends, sino que el destí es augmentar els fons propis (via reserves), possibilita que la base imposable sigui de (10% s/. 300.000 €) = 270.000 €. El tipus nominal serà del 25% i el tipus efectiu serà del 22,50 %. La quota a pagar serà de 67.500 € (sense tenir en compte pagaments fraccionats).

(l'exemple parteix del supòsit que no hi ha altres ajustos per diferències permanents i temporàries).

OBLIGATORI: CREACIÓ DE RESERVA DE CAPITALITZACIÓ PER 30.000 € INDISPOSABLE DURANT UN PERIODE DE 5 ANYS.

RESERVA D'ANIVELLAMENT

En el mateix cas anterior, aquesta mateixa Pime, estima que haurà de fer front a unes inversions importants i en el context econòmic en el qual es mou, possiblement els resultats poguessin ser negatius, i podria optar per no repartir aquests beneficis i crear una reserva d'anivellament, que s'aplicarà per a compensar els resultats negatius del propers 5 anys. Tanmateix si durant els propers 5 exercicis no existís resultat negatiu haurà de tributar per les reduccions que s'ha aplicat.

En aquest cas igualment la B.I. queda minorada de 300.000 € a 270.000 € (10% s/. 300.000 €) i la quota íntegra passa de 75.000 a 67.500 €. El tipus mig efectiu, per tant passarà per les Pimes, al 22,50 %.

OBLIGATORI: CREACIÓ DE RESERVA D'ANIVELLAMENT PER 30.000 € INDISPOSABLE DURANT UN PERIODE DE 5 ANYS.

APLICACIÓ CONJUNTA RESERVA DE CAPITALITZACIÓ I RESERVA D'ANIVELLAMENT

Per a les Pimes es possible l'aplicació d'ambdues Reserves:

RESERVA DE CAPITALITZACIÓ 30.000 €

RESERVA D'ANIVELLAMENT 27.000 € (10% S/. 270.000).

BASE IMPOSABLE: 243.000 €

QUOTA ÍNTEGRA: 60.750 €

TIPUS IMPOSITIU EFECTIU PIMES: 20,25%.

15.- TIPUS DE GRAVAMEN

- Tipus impositiu 2014 Pimes (25% - 30%).
- Tipus impositiu 2014 Micro-empreses (20% - 25%).
- Tipus impositiu 2014 Entitats de nova creació que desenvolupin activitats econòmiques tributaran al 15% durant els dos primers períodes – no d'aplicació a les entitats que tinguin com activitat principal la gestió d'un patrimoni mobiliari o immobiliari -.
- **Perspectiva 2015: TRIBUTACIÓ AL 25% Pimes i Grans Empreses (d'aplicació el tipus del 28% per Grans Empreses per 2015), i segueix el tipus del 15% per empreses de nova creació.**

1.- El tipo general de gravamen general será del 25%.

- 2.- Las entidades de nueva creación que desarrollen actividades económicas tributarán al 15% durante los dos primeros periodos (salvo que deban tributar a un tipo inferior). No se aplicará este tipo a las entidades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.
- 3.- Se aplicará un tipo del 20% a las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, excepto por los resultados extra-cooperativos (tipo general).
- 4.- Las cooperativas de crédito y cajas rurales tributarán al tipo general (25%) excepto por los resultados extra-cooperativos (30%).
- 5.- Las entidades de crédito y las entidades dedicadas a la explotación, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos tributarán al 30% (manteniendo así las primeras el tipo aplicable actualmente).

16.- DEDUCCIÓN PARA INCENTIVAR DETERMINADAS ACTIVIDADES (DEDUCCIONES CUOTA ÍNTEGRA)

DEDUCCIONES QUE SE MANTIENEN:

- 1.- DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES I+D+i -- art. 35
- 2.- DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN PRODUCCIONES CINEMATOGRÁFICAS, SERIES AUDIOVISUALES Y ESPECTÁCULOS EN VIVO DE ARTES ESCÉNICAS Y MUSICALES. – art. 36.
- 3.- DEDUCCIÓN POR CREACIÓN DE EMPLEO – art. 37
- 4.- DEDUCCIÓN POR CREACIÓN DE EMPLEO PARA TRABAJADORES CON DISCAPACIDAD – art. 38.

Sólo se contemplan deducciones por actividades de I+D+i, incentivos al sector cinematográfico y deducciones por creación de empleo.

En relación con la primera de ellas, se mantienen los tipos pese a la baja el tipo general de gravamen y se incluyen pequeñas modificaciones puntuales respecto de la deducción tal y como está configurada actualmente. Los tipos de deducción serán del 25% de los gastos del período y 42% para el importe que exceda sobre la media. Se eleva de 3 a 5 millones de € el importe de la deducción anticipada.

En relación con la base de deducción, ésta se minorará por el importe global de las subvenciones recibidas para el fomento de estas actividades e imputables como ingreso en el ejercicio.

Se incluye en el concepto de innovación tecnológica las actividades de proyectos de demostración inicial o proyectos piloto con la animación y los videojuegos.

La deducción por inversiones en producciones cinematográficas se fija en un 20% para el primer millón de euros de base de la deducción y en un 18% para el resto, a fin de potenciar el desarrollo de una industria propia.

Se establece igualmente una deducción del 15% de los gastos realizados en territorio español para atraer a España la realización de grandes producciones internacionales.

Desaparece la deducción por reinversión de beneficios que solamente se mantiene a efectos de actividades económicas en el ámbito del IRPF, así como la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Se mantiene la deducción en los términos actualmente vigentes, incluida la correspondiente a los trabajadores con discapacidad.

17.- RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

Les amortitzacions d'elements patrimonials objecte de reinversió per empreses de reduïda dimensió que estiguin aplicant l'acceleració d'amortització segons art. 113 del TRLIS, podran continuar aplicant amb els requisits i condicions establerts.

Las entidades de nueva creación, constituidas a partir de 1 de enero de 2013, que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, con arreglo a la siguiente escala, excepto si, de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta ley, deban tributar a un tipo inferior:

- **a)** Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del 15 por ciento.
- **b)** Por la parte de base imponible restante, al tipo del 20 por ciento.

Quando el período impositivo tenga duración inferior al año, la parte de base imponible que tributarán al tipo del 15 por ciento será la resultante de aplicar a 300.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando esta fuera inferior.

Disposición adicional duodécima Tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo: las entidades acogidas a esta Disposición, se regularán en lo que se establece, para períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de Enero de 2015, aun cuando los requisitos exigidos se produzcan en períodos impositivos iniciados a partir de Enero de 2015

Se establece la posibilidad de reducir la base imponible hasta el 10% con un límite máximo anual de 1 millón de €, por lo que el tipo efectivo de tributación se sitúa en el 22,5% de tipo de gravamen, con la introducción de la reserva de nivelación de bases imponibles.

Se trata de la reserva de nivelación, de forma que actúa como anticipación en la base imponible del contribuyente del efecto de las bases imponibles negativas que pudieran generarse en los 5 ejercicios siguientes.

Deberá dotarse con cargo a los beneficios del ejercicio en el que se realice la minoración una reserva indisponible, por el importe de la minoración en la base imponible derivada de **esta reserva de nivelación**, indisponible durante el período de 5 años.

Las cantidades destinadas a dotar esta reserva no podrán aplicarse, de forma simultánea, al cumplimiento de la reserva de capitalización ni de la reserva para inversiones en Canarias.

El resto de incentivos fiscales de las empresas de reducida dimensión se mantiene.

18.- VALOR FISCAL DE LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES ADJUDICADOS A LOS SOCIOS CON OCASIÓN DE LA DISOLUCIÓN DE SOCIEDADES TRANSPARENTES Y DE SOCIEDADES PATRIMONIALES. (D.T. 11ª LLEI 27/2014).

Les societats transparents i patrimonials que s'haguessin disolt segons D.T. 16ª del TRLIS, els elements adquirits pels socis tindran el valor i la data d'adquisició que es van establir en la referida Disposició transitòria.

19.- RÈGIM FISCAL DE LES PARTICIPACIONS EN ENTITATS QUE HAGUÉSSIN APLICAT EL RÈGIM FISCAL ESPECIAL DE TRANSPARÈNCIA FISCAL I EL DE SOCIETATS PATRIMONIALS.

No integració en la renda del període impositiu de la distribució del dividend de beneficis ontinguts en exercicis en els que hagués estat d'aplicació aquests règims especials. La distribució del dividend no estarà subjecta a retenció o ingrés a compte.

20.- DEDUCCIÓ PER REVERSIÓ DE MESURES TEMPORALS.

Les entitats que tributin al tipus del 25% i els hi hagués resultat d'aplicació la limitació a les amortitzacions del 70%, gaudiran d'una deducció en la quota íntegra del 5% del imports que integrin en la B.I. del període impositiu corresponent, derivades de les amortitzacions no deduïdes en els períodes impositius que s'hagin iniciat en 2013 i 2014. La deducció serà del 2% en els períodes impositius que s'iniciïn en 2015.

21.- RÉGIMEN ESPECIAL DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

Respecto de la regulación actual, una de las principales diferencias se centra en el perímetro del grupo de consolidación, en el que se pretende que entren, como regla general, todas las sociedades españolas sobre las que se tenga al menos el 75% de participación y los E.P. en España de las entidades no residentes del Grupo, sin que se vea con el condicionante de su configuración societaria.

Se prevé, asimismo, la integración en el mismo grupo de consolidación fiscal de entidades que tributan al tipo general del impuesto junto a entidades de crédito que tributen a un tipo

impositivo diferente, siempre que así se opte para todas ellas. En tal caso el grupo tributará en su conjunto al tipo del 30%.

En cuanto a la determinación de la base imponible del grupo, que se obtiene a partir del sumatorio de las bases imponibles individuales de las entidades y establecimientos permanentes que forman parte del grupo, se incorporan cambios en el sentido de considerar el grupo como una única entidad.

22.- RÉGIMEN ESPECIAL APLICABLE A LAS OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN (FUSIÓN, ESCISIÓN, CANJE DE VALORES)

A partir de la reforma fiscal, se configura este régimen como el general para las operaciones de reestructuración, y desaparece, la necesidad de tener que optar por su aplicación, aunque se determina una obligación de carácter genérico de comunicación a la Administración tributaria respecto de las operaciones que aplican el régimen.

En la transmisión de participaciones de origen interno, desaparece como mecanismo para eliminar la doble imposición el régimen de deducibilidad fiscal del fondo de comercio de fusión. Y ello consecuencia necesaria de la aplicación del régimen de exención en la transmisión de participaciones.

APTTCB

23.- MEDIDAS PARA LOS PERÍODOS 2014 Y 2015

Se incluyen algunas medidas que tienen efectos para los ejercicios iniciados en 2014 y en 2015. La nueva Ley establece, en general, sus efectos para 1 de Enero de 2016, y por tanto, con carácter general continuará siendo aplicable hasta esa fecha la normativa actual del IS.

- a) Tipos impositivos: para 2015 se establece el tipo del 28%, hasta llegar al tipo general del gravamen del 25%.

- b) Para las restantes entidades, seguirán siendo aplicables durante 2015, con carácter general, los tipos en vigor respecto del TRLIS actualmente vigente.
- c) Adaptación de las deducciones por doble imposición interna correspondientes a ejercicios anteriores a 1 de Enero de 2015, que se podrán deducir en los ejercicios siguientes, debiendo recalcular su importe teniendo en cuenta el tipo de gravamen vigente en el período impositivo en que se aplique.
- d) Con carácter general, es de destacar que durante el período de 2015, continuarán siendo aplicables las medidas excepcionales introducidas con motivo de la crisis económica en ejercicios anteriores. Entre otras destacamos las siguientes:

1.- Las limitaciones a la aplicación del régimen de libertad de amortización por los elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias afectos a la actividad económica, adquiridos hasta el 31 de Marzo de 2012.

2.- Desaparece, desde 1 de Enero de 2015, la deducción fiscal del fondo de comercio financiero, aunque se establece un régimen transitorio permitiendo la deducción respecto de las inversiones realizadas antes de 1 de Enero de 2015 de acuerdo con lo establecido en la normativa en vigor actualmente, manteniéndose para 2015, como se ha indicado, la deducción con un límite máximo de la centésima parte.

3.- Se establece, asimismo, desde 1 de Enero de 2014, que la integración en base imponible de las dotaciones por deterioro o de créditos u otros activos derivados de insolvencias, así como los correspondientes a sistemas de previsión social que hayan generado activos por impuesto diferidos, se producirá con el límite del 60% de la B.I. positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas. Para 2015, se establece en su lugar, un límite similar al existente para la compensación de bases imponibles negativas para las grandes empresas.

4.- Se introduce una Disposición transitoria donde se establece un régimen de exención progresiva sobre rentas derivadas de la transmisión de participaciones en sociedades residentes en España, cuya entrada en vigor está prevista para los ejercicios iniciados a partir de 1 de Enero de 2016. Así se establece una exención progresiva sobre esas rentas: 30% en 2015 y del 60% en 2016 sobre la parte de la renta que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación. Por ello es importante a la finalización de este ejercicio 2014 y durante 2015, tener presente lo siguiente:

- a) En el supuesto de estar **inmersos en algún proceso de compra-venta** de participaciones nacionales, valorar la conveniencia de realizar la operación después de la entrada en vigor de la Reforma a fin de aplicar el régimen de exención.
- b) Analizar la **participación en entidades residentes**, por la tributación del posible reparto de dividendos, dado que a partir del ejercicio 2015 las participaciones

inferiores al 5% no darán derecho a eliminación alguna de la doble imposición, por lo que deberían adoptarse medidas para minimizar dicho efecto, bien adquiriendo un mayor porcentaje de participación o, caso de que esta opción no sea viable, realizar un reparto de dividendos en el propio ejercicio 2014.

c) En cuanto a las **participaciones en entidades no residentes**, ya no es suficiente para aplicar la exención que la participada resida en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, por cuanto se exige la existencia de tributación nominal por un impuesto extranjero en al menos un 10%.

d) Asimismo, tanto para entidades residentes como no residentes, **las participadas no deben realizar actividades de meras holding**, por lo que deberían revisarse las actividades de las mismas a fin de no caer en el supuesto de gestión mobiliario e inmobiliario previsto en el Impuesto sobre Patrimonio.

e) Se introduce una Disposición transitoria donde se establece un régimen de exención progresiva sobre rentas derivadas de la transmisión de participaciones en sociedades residentes en España, cuya entrada en vigor está prevista para los ejercicios iniciados a partir de 1 de Enero de 2016. Así se establece una exención progresiva sobre esas rentas: 30% en 2015 y del 60% en 2016 sobre la parte de la renta que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación. Por ello es importante a la finalización de este ejercicio 2014 y durante 2015, tener presente lo siguiente:

f) Régimen de consolidación fiscal: las nuevas reglas respecto de la configuración del grupo fiscal previstas en la reforma, serán aplicables en el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de Enero de 2015. Podrán formar parte, por tanto, del grupo ya a partir de ese ejercicio entidades que con la normativa actual no podían hacerlo.

5.- Con efectos para el período 2015, se introducen las siguientes modificaciones en el régimen de las entidades sin fines lucrativos a las que resulta de aplicación la normativa de la Ley 49/2002:

a) se incrementa el porcentaje de deducción aplicable por las personas físicas, del 25% al 27,5%. A partir de 2016 será del 30%.

b) se estimula la fidelización de las donaciones, realizadas tanto para personas físicas como jurídicas. Durante 2015, las personas físicas podrán aplicar una deducción del 50% respecto de los primeros 150 € que sean objeto de donación, y un 32,5% por el exceso, siempre que se hayan efectuado donativos a la misma entidad en los últimos tres años. A partir de 2016 los porcentajes serán del 75% y del 35%, respectivamente.

c) las donaciones fidelizadas durante un mínimo de 3 años, realizadas por las personas jurídicas, tendrán derecho a una deducción del 37,50%. A partir de 2016 el porcentaje será del 40%.

APTTCB

IMPOST S/. SOCIETATS - EXERCICI 2015

MARÇ 2016 - JOSEP M^a NOGUERA I AMIEL - APTTCB

APTTCB

CURS BÀSIC IMPOST S/. SOCIETATS

SUMARI

1. RESUM MESURES PRINCIPALS LLEI 27/2014.....PG. 2
2. EXEMPLES PRÀCTICS IMPOST SOBRE SOCIETATS LLEI
27/2014.....PG. 10
3. CONSULTES VINCULANTS (CRITERIS RESERVA DE
CAPITALITZACIÓ I D'ALTRES).....PG. 31
4. QUALIFICACIÓ DE LA RETRIBUCIÓ DELS SOCIS
PROFESSIONALS.....PG. 90
- 5.- SENTÈNCIA TEAC - MOTIVACIÓ EXPEDIENTS
SANCIONADORS PER AEAT.....PG. 97

1.- RESUM MESURES PRINCIPALS LLEI 27/2014.

CONCEPTOS DE ACTIVIDAD ECONÓMICA Y ENTIDAD PATRIMONIAL (Art. 5)

Actividad económica es la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En el caso de arrendamiento de inmuebles sólo se exige contar con una persona empleada con contrato laboral y jornada completa. La actividad económica se determinará teniendo en cuenta todas las sociedades que formen un grupo.

Es entidad patrimonial aquélla en que más del 50% de su activo o del grupo esté constituido por valores (excluidos los que otorguen al menos el 5% del capital con la finalidad de gestionar la participación con medios materiales y personales) o no esté afecto a una actividad económica.

SUJETOS PASIVOS (Art. 7 y DT 34)

A partir de 2.016 serán sujetos pasivos de este impuesto las sociedades civiles que tengan objeto mercantil (no las CB ni las profesionales). Estas sociedades civiles podrán liquidarse sin coste fiscal (DT 19 Ley IRPF).

– No serán deducibles las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible incluido el fondo de comercio, así como de los valores de renta fija (Art. 13).

AMPLIACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

– Se suprimen los coeficientes de corrección monetaria a las rentas positivas derivadas de la transmisión de inmuebles.

– Las rentas negativas generadas en la transmisión de elementos del

inmovilizado material e intangible, inversiones inmobiliarias, valores representativos de deuda y establecimientos permanentes, cuando el adquirente sea del mismo grupo se imputarán en el período en que dichos elementos sean transmitidos a terceros ajenos al grupo, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo (Art. 11).

– Las dotaciones por deterioro de créditos por insolvencias de deudores no vinculados, excepto el supuesto del artículo 13.1.a), se integrarán en la base imponible 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 (Art. 11).

– Se simplifican las tablas de amortización y se mantienen los diferentes métodos de amortización. Se conservan los supuestos de libertad de amortización: la actividad de I+D+i y a las inversiones de las pymes en activos fijos nuevos con creación de empleo (Art. 12).

– El inmovilizado intangible con vida útil definida se amortizará atendiendo a la duración de la misma (Art. 12). No aplicable a los activos adquiridos antes del 1-1-15 a entidades del grupo (DT 35).

– Será deducible el precio de adquisición del activo intangible con vida útil indefinida, incluidos los fondos de comercio, con el límite máximo del 5% de su importe (Art. 13). No aplicable a los activos adquiridos antes del 1-1-15 a entidades del grupo (DT 35).

– Se limita la deducción fiscal de las atenciones a clientes hasta el 1% del importe neto de la cifra de negocios (Art. 15).

– Si existe vinculación, no serán deducibles los gastos derivados de operaciones cuando para el perceptor no se consideren ingreso o esté exento o sometido a una tributación nominal inferior al 10% (Art. 15).

GASTOS FINANCIEROS

Instrumentos financieros como los préstamos participativos, si han sido otorgados por entidades del grupo, tendrán el mismo tratamiento que la participación en fondos propios, el gasto financiero no será deducible (Art. 15)

Se limita la deducción de gastos financieros asociados a la compra de entidades si la entidad adquirida se incorpora al grupo de consolidación fiscal de la adquirente o es objeto de absorción (con o sin aplicación del régimen especial con posterioridad al 20-6-2014 (DT 18).

En los 4 años posteriores se establece un límite adicional del 30% del beneficio operativo de la entidad adquirente, excepto que el endeudamiento derivado de la misma no supere el 70% del precio de compra o que se minore desde la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30% del precio de adquisición

(Art. 16 y 83)

RETRIBUCIÓN DE ADMINISTRADORES (Art. 15)

Las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones distintas a las correspondientes a su cargo son deducibles, con independencia del carácter mercantil o laboral de la relación.

OPERACIONES VINCULADAS (ART. 18)

– Simplificación, o supresión, de la documentación para aquellas entidades o grupos cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 M €. No hay obligación de documentación cuando el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones con la misma entidad no supere los 250.000 €.

– La vinculación en la relación socio-sociedad se fija en el 25% (antes 5%). En el caso de administradores la vinculación incluye a los de hecho y a los de derecho.

– Se elimina de las relaciones de vinculación la establecida entre “una entidad y los socios de otra cuando ambas pertenezcan al mismo grupo”.

– La retribución de los socios de una entidad profesional debe ser al menos el 75% del resultado previo a su deducción.

DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA O INTERNACIONAL (Art. 21)

– Están exentos los dividendos y las rentas positivas derivadas de la transmisión de la participación en entidades con los siguientes requisitos: La participación, directa o indirecta, debe ser superior al 5% o la inversión superior a 20 M €, y se debe tener con más de un año de antigüedad (o completar este período posteriormente). En caso de participadas en que más del 70% de sus ingresos procedan de participaciones, la participación indirecta debe cumplir el requisito de participación o de inversión mínima. La sociedad participada no residente haya estado sujeta y no exenta a un impuesto análogo al español a un tipo nominal no inferior al 10%. En todo caso es aplicable con países con los que se ha firmado CDI con cláusula de intercambio de información.

Si no se cumple estos requisitos el socio de la entidad residente tributará al tipo general y el de la no residente aplicará la deducción por doble imposición internacional.

No se aplica la exención a las rentas positivas derivadas de la transmisión de la participación en los siguientes casos:

Si la participada era patrimonial, a la parte de la renta que exceda el importe de los beneficios no distribuidos.

En las entidades sujetas al régimen de transparencia fiscal internacional en el 15% de su rentas.

En la transmisión exenta de participaciones respecto de las que el socio haya efectuado alguna corrección de valor fiscalmente deducible, la corrección de valor se integrará en la base imponible (DT 19).

– Las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación son deducibles con los siguientes límites:

Se deduce de la pérdida los dividendos que no han tributado percibidos desde 2.009 (DT 19)

Se difieren las rentas negativas en transmisiones dentro del grupo.

RESERVA DE CAPITALIZACIÓN (Art. 25)

Es aplicable a todas las sociedades y consiste en una reducción en la base imponible del 10% del importe del incremento de sus fondos propios (excluyendo operaciones societarias), si se cumplan los siguientes requisitos:

– El incremento de los fondos propios se mantenga durante 5 años, salvo por la existencia de pérdidas contables.

– Se dote una reserva indisponible por 5 años por el importe de la reducción. Esta reducción no podrá superar el 10% de la base imponible positiva previa al ajuste por deterioro de morosos y a la compensación de bases imponibles negativas. Si la base imponible del año es insuficiente la reducción se podrá aplicar en los dos años siguientes.

TIPO DE GRAVÁMEN (ART. 29 Y DT 34)

	2014	2015	2016
General	30%	28%	25%
Pymes	25%-30%	25%-28%	25%
Micropymes (1)	20%-25%	25%	25%
Nueva constitución	15%-20%	15%	15%

(1) Cifra de negocios en el año inferior a 5 M € y entre 1 y 25 trabajadores. La plantilla debe ser superior a la de 2.008.

INCENTIVOS A LA REALIZACIÓN DE DETERMINADAS ACTIVIDADES

Desaparecen las deducciones por inversiones medioambientales, por reinversión de beneficios extraordinarios (a) y por inversión de beneficios (b).

(a)Deducción del 12%-7%-2% de la cuota si en caso de venta de inmovilizado se reinvierte (art 42 LIS anterior).

(b)Para Pymes. Deducción del 10% de los beneficios del año que se inviertan en AFN (art 37 LIS anterior).

Mejora la deducción por I+D+it (Art. 37) y se mantienen las deducciones por creación de empleo (Art 38).

Las deducciones por inversiones, aunque la inversión se realice a partir de 2.015, y por doble imposición, pendientes de años anteriores se aplicarán según la norma anterior con el límite del art. 39 de la LIS, 25%, o 50% en el caso de I+D+IT, de la cuota íntegra minorada en las deducciones por doble imposición internacional y las bonificaciones (DT 24).

Los créditos fiscales podrán ser comprobados durante diez años. Transcurrido este período deberá acreditarse que son procedentes así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación del impuesto y de la contabilidad (cuentas anuales) depositada en el registro mercantil. (Art. 39).

BASES IMPONIBLES NEGATIVAS (Art. 16, DT 34 y 36)

– No caducarán las bases imponibles negativas pendientes de compensación.

– A partir de 2016 sólo se puede compensar el 70% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización, con un mínimo de 1 M €.

– No se podrán compensar bases imponibles negativas pendientes si: El adquirente poseía una participación inferior al 25% con anterioridad a la generación de las BIN y superior al 50% con posterioridad y la sociedad es inactiva tres meses anteriores a la adquisición o si es patrimonial o se ha dado de baja en el índice de entidades o por realizar después de su compra actividades diferentes a las anteriores que supongan más del 50% de la cifra de negocios anterior.

– Las bases imponibles negativas podrán ser comprobadas durante diez años. Transcurrido este período deberá acreditarse que son procedentes así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación del impuesto **y de la contabilidad (cuentas anuales) depositada en el registro mercantil.**

CONSOLIDACIÓN FISCAL (Art. 58 y siguientes)

– La sociedad dominante del grupo fiscal poseerá, de forma directa o indirecta, al menos el 75% del capital y la mayoría de los derechos de voto de las entidades incluidas en el perímetro de consolidación.

– Se permite la consolidación de todas las sociedades dependientes españolas aunque la dominante no sea residente en España. También se incorporan al grupo los establecimientos permanentes en España.

– La incorporación de una sociedad a un grupo de consolidación podrá ser acordada por el órgano de administración de la compañía.

– La integración de un grupo fiscal en otro no conlleva los efectos de la extinción de aquel.

RÉGIMEN ESPECIAL DE FUSIONES Y ESCISIONES (Art. 76 y siguientes)

– Es el régimen general aplicable a las operaciones de reestructuración (se debe optar a la NO aplicación del régimen). Se mantiene la obligación de comunicar a la Administración tributaria la realización de las operaciones, pero no es un elemento constitutivo del derecho a aplicar el régimen (Art. 89).

– Desaparece el tratamiento fiscal del fondo de comercio de fusión, consecuencia de la aplicación de la exención en la transmisión de participaciones. Se mantiene la normativa anterior (deducción del 5%) para las operaciones realizadas antes del 1-1-15 y para las posteriores por la parte de la participación adquirida antes de esa fecha (DT 27).

– Tanto en una escisión parcial como financiera pueden quedar en la sociedad escindida sólo participaciones (superiores al 50%) en entidades (Art. 76).

– La entidad adquirente se subroga en las bases imponibles negativas generadas por una rama de actividad, cuando la misma es objeto de transmisión, de manera que las bases imponibles acompañan a la actividad que las ha generado (Art. 84).

– La Administración tributaria determinará la inaplicación parcial o total del régimen, eliminando sólo los efectos de la ventaja fiscal obtenida (Art. 89).

EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN (Art. 101 y siguientes)

Se introduce la reserva de nivelación de bases imponibles negativas (Art. 105), lo que supone una reducción de la base imponible del año hasta un 10% de su importe siempre que se constituya una reserva in-disponible, con el límite máximo de 1 M €. Si no se producen bases imponibles negativas en los cinco años siguientes la sociedad adicionará a su base imponible la referida reserva. Este régimen no es de aplicación para las sociedades patrimoniales.

AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS ADQUIRIDOS ANTES DEL 1 DE ENERO DE 2015 (DT 13).

Los activos para los que, en ejercicios iniciados antes del 1-1-2015, se hayan aplicado coeficientes de amortización distintos al que les corresponde por aplicación de la nueva tabla de amortización, se amortizarán durante los ejercicios que resten hasta completar su nueva vida útil, según la citada tabla, sobre el valor neto fiscal del bien existente a 1 de Enero de 2015.

Las entidades que estuvieran aplicando un método de amortización distinto al lineal en ejercicios iniciados antes del 1-1-2015 y, en aplicación de la nueva tabla de amortización les correspondiese un plazo de amortización distinto, podrán aplicar el método de amortización lineal en el período que reste hasta finalizar su nueva vida útil, sobre el valor neto fiscal existente a 1-1-2015.

PRÓRROGA PARA 2015 DE MEDIDAS TEMPORALES APLICABLES EN 2014 (DT 34):

– La limitación a la aplicación de la libertad de amortización para las inversiones realizadas hasta la entrada en vigor del RDL 12/2012.

– Amortización del 1% para la deducción de los fondos de comercio financiero, de compra de negocio y de fusión.

– Amortización del 2% para la deducción del inmovilizado intangible de vida útil indefinida.

– La limitación a la compensación de BINS del 50% (cifra de negocios entre 20 y 60 M €) y del 25% (más de 60 millones) de la base imponible antes de aplicar la reserva de capitalización.

o La incorporación en la base imponible del pago fraccionado calculado según el resultado del periodo del 25% de los dividendos y las rentas derivadas de participaciones en entidades no residentes y del 100% en entidades residentes a las que sea de aplicación la exención del art. 21.

– Pago fraccionado mínimo del 6% o del 12% del resultado contable para entidades que en 2.014 hayan facturado más de 20 M €.

– Porcentajes incrementados de los pagos fraccionadas para sociedades que hayan facturado más de 10 M € en 2014.

DEDUCCIÓN POR REVERSIÓN DE AMORTIZACIONES (DT 37)

A partir del 1-1-2016 las entidades que integren en su base imponible amortizaciones no deducibles en 2.013 y 2.014 tendrán derecho a una deducción de la cuota del 5% (en 2.015 del 2%) del importe integrado.

2.- EJEMPLOS PRÁCTICOS IMPOST S/. SOCIETATS LLEI 27/2014.

CONTABLE DE INGRESOS Y GASTOS

2.1.- La sociedad "CONTABLE IN, S.L. presta servicios de acuerdo a su objeto social en diciembre de 2015, cuyos cobros se producen en enero de 2016.

Si el período impositivo coincide con el año natural, **el ingreso contable y fiscal se imputará en el ejercicio 2015, ejercicio en el que se ha realizado la operación.**

2.2.- La sociedad "INCRA, S.L." contabiliza en el ejercicio 2015, un importe de 650.000 € correspondiente a unos gastos de un ejercicio prescrito, al haber transcurrido más de cuatro años. ¿es deducible fiscalmente la cantidad de 650.000 € en el ejercicio de su contabilización 2015?

No lo son, puesto que la imputación fiscal de 650.000 € al ejercicio de contabilización, va a producir una menor tributación, toda vez que el gasto de 650.000 € nunca podrá llevarse al ejercicio de su devengo, al estar prescrito.

2.3.- La sociedad "OLVIDO, S.L." olvidó contabilizar en el año 2013 una factura de compra por importe de 15.000 € más IVA. En el año 2015, al darse cuenta del error, ha contabilizado dicho gasto con cargo a reservas, conforme a lo dispuesto en la norma de registro y valoración 22ª del PGC.

En todos los ejercicios anteriores la sociedad ha obtenido bases imponibles positivas y los resultados de todas las liquidaciones han sido ingreso a Hacienda.

Conforme a lo dispuesto en la norma de registro y valoración 22ª del PGC, puesto que al tratarse de un gasto imputable a un ejercicio anterior procede reducir los beneficios de dicho ejercicio, los cuales se encuentran materializados en la cuenta de reservas.

Fiscalmente, el art. 11.3.1ª de la Ley, como no se produce una tributación inferior, el gasto será imputado fiscalmente en el ejercicio 2015.

En este caso por imperativo legal contable, como el gasto ha sido contabilizado en una cuenta de reservas y no en la cuenta de pérdidas y ganancias, procederá efectuar un ajuste extracontable negativo por el importe de dicho gasto. (DIFERENCIA PERMANENTE)

2.4.- La sociedad “RECUENTO, S.L.” valoró las existencias a 31 de Diciembre de 2014 en un importe de 1.230.000 €, siendo el valor de las existencias iniciales en dicho ejercicio de 1.150.000 €. En 2015 ha modificado su criterio contable, debido a un recuento incorrecto, y motivado por el cálculo y recuento realizado por los auditores, que supone que el valor de las existencias finales sea de 1.550.000 €.

APTTCB

¿Qué consecuencias fiscales supone dicha alteración contable?:

Las existencias pasan a valorarse por importe de 1.230.000 € a 1.550.000 €, de acuerdo a normativa contable; ello supone que la sociedad realizará un abono en una cuenta de reservas por importe de 320.000 €. Dicho ingreso no fue devengado ni contabilizado con anterioridad, dicho abono a la cuenta de reservas tendrá la consideración de ingreso fiscal en el año 2015 por aplicación de lo dispuesto en el art. 11.3.2º Ley IS.

2.5.- La sociedad “AMORTIZA, S.L.” ha modificado su criterio contable respecto a la dotación de amortización del inmovilizado material. Esta modificación ha

supuesto un menor gasto por amortización en el ejercicio 2015 por importe de 50.000 €. La sociedad ha realizado el siguiente asiento contable en 2015:

Código	Cuenta contable	Debe	Haber
281	Amortización acum. Inmovilizado material	75.000	
113	Reservas voluntarias		75.000

¿Qué consecuencias fiscales supone dicha operación expuesta?:

Al tratarse de un gasto que fue devengado y contabilizado de forma correcta en ejercicios anteriores en 2013 y 2014, conforme a criterios de amortización existentes en dicho ejercicio, e integrados en la B.I., resulta de aplicación lo dispuesto en el art. 11.3.2º, segundo párrafo de la Ley IS, según el cual no procede ningún tipo de integración en la base imponible. Así cuando en un ejercicio la amortización vuelva a ser nuevamente contabilizada atendiendo al nuevo criterio, la misma no tendrá la consideración de fiscalmente deducible.

EJEMPLO IMPUTACIÓN TEMPORAL. OPERACIONES A PLAZO / CON PRECIO APLAZADO.

2.6.- Una sociedad transmite un inmueble de su titularidad por importe de 500.000 € en fecha 15 de Diciembre de 2015. Fue adquirido por 270.000 € el 8 de Enero de 2006, y sobre el que se habían aplicado amortizaciones por importe de 48.500 €. La transmisión se realiza con pago aplazado con los siguientes importes:

- a) a la fecha de la transmisión ----- 150.000 €
- b) el 15 de Diciembre de 2016 ----- 100.000 €
- c) el 15 de Diciembre de 2017 ----- 100.000 €

- d) el 15 de Diciembre de 2018 ----- 100.000 €
 e) el 15 de Diciembre de 2019 ----- 50.000 €

Imputación de la renta generada en base al criterio de caja, es decir, a medida en que sean exigibles los cobros correspondientes:

La renta generada es la siguiente:

Valor de adquisición -----	270.000 €
Amortización acumulada -----	(48.500) €
Valor neto contable -----	221.500 €
Coefficiente corrección monetaria -----	(no son de aplicación)
Valor transmisión -----	500.000 €
Renta generada -----	278.500 € <i>(forma parte del resultado contable).</i>

Se imputará la renta a cada período impositivo en función de la exigibilidad de los cobros. Así pues:

$$\text{Año 2015: } 278.500 \times \frac{150.000}{500.000} = 83.550 \text{ €}$$

Diferencia temporaria: 278.500 € - 83.550 € = 194.950 € - ajuste negativo al resultado contable.

Asientos contables 2015:

Código	Cuenta contable	Debe	Haber
572	Tesorería	150.000	
440	Deudores	350.000	
280	Amortiz. Acumulada inmov. Material	48.500	
221	Construcciones		270.000

771	Beneficios proc. Inmovilizado material	278.500
-----	--	---------

Código	Cuenta contable	Debe	Haber
631	Impuesto diferido (25% DT)	48.750	
479	Pasivo por dif. temporaria imponible		48.750

Año 2016: $278.500 \times \frac{100.000}{500.000} = 55.700 \text{ €}$			
--	--	--	--

Diferencia temporaria: 55.700 € - ajuste positivo al resultado contable.

Asiento contable 2016:

Código	Cuenta contable	Debe	Haber
479	Impuesto diferido (25% DT)	13.925	
631	Pasivo por dif. temporaria imponible		13.925

Año 2017: $278.500 \times \frac{100.000}{500.000} = 55.700 \text{ €}$			
--	--	--	--

Diferencia temporaria: 55.700 € - ajuste positivo al resultado contable.

Asiento contable 2017:

Código	Cuenta contable	Debe	Haber
479	Impuesto diferido (25% DT)	13.925	
631	Pasivo por dif. temporaria imponible		13.925

$$\text{Año 2018: } 278.500 \times \frac{100.000}{500.000} = 55.700 \text{ €}$$

Diferencia temporaria: 55.700 € - ajuste positivo al resultado contable.

Asiento contable 2018:

Código	Cuenta contable	Debe	Haber
479	Impuesto diferido (25% DT)	13.925	
631	Pasivo por dif. temporaria imponible		13.925

$$\text{Año 2019: } 278.500 \times \frac{50.000}{500.000} = 27.850 \text{ €}$$

APTTCB

Diferencia temporaria: 27.850 € - ajuste positivo al resultado contable.

Asiento contable 2019:

Código	Cuenta contable	Debe	Haber
479	Impuesto diferido (25% DT)	6.962,50	
631	Pasivo por dif. temporaria imponible		6.962,50

EJEMPLO PÉRDIDAS POR DETERIORO NO DEDUCIBLE / CORRECCIÓN DE VALOR Y POSTERIOR TRANSMISIÓN

2.7.- Reversión de gastos que no han sido deducibles.

De acuerdo con el artículo 11.5 de la Ley del IS, no se integrará en la base imponible la reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles:

La entidad mercantil "DEDUCCION, S.L." es titular de un edificio, adquirido en 800.000 €. Figura contabilizado en la partida de naturaleza inversiones inmobiliarias, sobre la que ha contabilizado una pérdida por deterioro en 2015 por importe de 300.000 € (según tasación realizada). En el ejercicio 2016 transmite dicho terreno por importe de 400.000 €.

Determinar el resultado contable y base imponible de 2015, y consideraciones fiscales a tener en cuenta:

- 1) Las pérdidas por deterioro, según el art. 13.2.a) determina que las pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias no tienen la consideración de deducibles fiscalmente. Por consiguiente el gasto contabilizado por el deterioro por importe de 300.000 €, supone un gastos fiscal de 0 €.
- 2) El valor fiscal de adquisición se mantendrá en el importe de 800.000 €.
- 3) Deberá realizarse un ajuste positivo en la liquidación de 2015, aumentando el resultado contable, mediante ajuste positivo (diferencia temporaria), por importe de 300.000 €.
- 4) En 2016, cuando se produzca la venta de la edificación, se generará una pérdida contable por importe de 400.000 € (800.000 € - 400.000 €), aunque el resultado contable será de una pérdida de 100.000 €, lo que conllevará un ajuste negativo (diferencia temporaria) por importe de 300.000 €.
- 5) Es, por tanto, con ocasión de la venta, con la cual se produce la reversión del gasto que no tuvo la consideración de fiscalmente deducible.

EJEMPLOS PRÁCTICOS. CRITERIOS EN LA DOTACIÓN DE AMORTIZACIONES

2.8.- Un elemento del inmovilizado material adquirido en 2012 por valor de 80.000 € es objeto de determinadas mejoras en 2016 por valor de 20.000 €, sin que las mismas supongan una ampliación de su vida útil.

El citado bien se amortiza a razón de 8.000 € anuales (10%), siendo la amortización acumulada hasta el año 2015 por importe de 30.000 €.

A partir de 2016 la amortización a practicar será:

- Sobre la parte inicial adquirida: 8.000 €
- Sobre las mejoras realizadas, un importe de 3.200 € (16% del valor de las mejoras). El coeficiente del 16% resulta de dividir el importe de la amortización anual del bien (8.000 €) y el valor contable del mismo en el ejercicio en que se realizaron las mejoras (50.000 €).

2.9.- Una entidad mercantil "A" adquiere un bien a la entidad mercantil "B" por 10.000 €. Dicho bien había sido adquirido por "B" por un precio de 40.000 €, siendo su coeficiente máximo de amortización según tablas del 10%.

Criterios en la amortización:

Si se toma como base el precio de adquisición, la entidad "A" amortizará el bien hasta un máximo del 20% sobre una base de 10.000 €. Si se toma como base el precio de adquisición originario, la entidad "A" amortizará el bien en un 10% sobre una base de 40.000 €.

2.10.- Una entidad mercantil "A" adquiere un bien a la entidad mercantil "B" por 10.000 €. Dicho bien había sido adquirido por "B" por un precio de 40.000 €, siendo su coeficiente máximo de amortización según tablas del 10%.

Criterios en la amortización:

Si se toma como base el precio de adquisición, la entidad "A" amortizará el bien hasta un máximo del 20% sobre una base de 10.000 €. Si se toma como base el precio de adquisición originario, la entidad "A" amortizará el bien en un 10% sobre una base de 40.000 €.

2.11.- Dos sociedades pertenecen a un mismo grupo "C" Y "D". La entidad mercantil "D" adquiere a un tercero un elemento patrimonial nuevo por un precio de 80.000 €. El coeficiente máximo de amortización es del 10%.

Al cabo de tres meses "D" lo transmite a "C" por:

- a) Primer caso: por 70.000 €
- b) Segundo caso: por 85.000 €

En el caso a) la base de amortización será 60.000 € (precio de adquisición originario del bien) y el coeficiente máximo el del 10%.

En el caso b), la base de amortización será 85.000 € (precio de adquisición mayor al originario del bien) y el coeficiente máximo del 10%.

EJEMPLOS DE RESERVA DE NIVELACIÓN

Las entidades que cumplan las condiciones establecidas para poder acogerse a los incentivos fiscales para las **entidades de reducida dimensión** en el artículo 101 de la LIS en el período impositivo y apliquen el tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29 de la LIS, el tipo general, podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10% de su importe con un máximo de 1.000.000 euros.

Por dicho importe se deberá dotar una reserva indisponible con cargo a los beneficios del año en que se minor la base y, si no existen beneficios suficientes, deberá dotarse en los ejercicios siguientes.

Si el contribuyente tiene una base negativa en los cinco ejercicios siguientes, se reduce la misma en el importe de la minoración aplicada por esta reserva y,

en caso contrario, las cantidades minoradas se suman a la base positiva del quinto año, actuando en este caso como un simple diferimiento del pago del impuesto.

Las cantidades aplicadas a la dotación de esta reserva no son válidas a efectos de la de capitalización ni para dotar la Reserva para inversiones en Canarias.

Compatible con la Reserva de Capitalización (pero no por los mismos importes).

Las entidades de nueva creación que tributen al tipo del 15% no pueden aplicar este incentivo fiscal.

2.12.- RESERVA DE NIVELACIÓN

La Sociedad X, acogida al régimen de entidades de reducida dimensión (arts. 101 a 105 LIS), presenta a 31/12/2015 un resultado contable antes de impuestos de 160.000 euros. Las retenciones ascienden a 2.800 euros

Resultado contable antes de impuestos	160.000,00
Base imponible previa	160.000,00
Reducción del art.105 (10% * 160.000 con el límite de 16.000,00 1.000.000 de euros	
Base imponible	144.000,00
Tipo Impositivo 25%	0,25
Cuota Integra	36.000,00
Cuota Liquida	36.000,00
Retenciones y Pagos a cuenta	2.800,00
Cuota diferencial	33.200,00

En períodos posteriores, las cantidades minoradas se adicionarán 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 adicionará a la base

imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo.

REGISTRO CONTABLE

Impuesto corriente

36.000,00	6300	473	2.800,00
		4752	33.200,00

Impuesto diferido. Se crea una diferencia temporaria del 25% de la reducción (25%/16.000)

4.000,00	6301	479	4.000,00
----------	-------------	------------	----------

2.13.- Una empresa de reducida dimensión tiene en el ejercicio 2015 una base imponible positiva de:

1. a) 500.000 euros.
2. b) 11.000.000 euros.

En todos los ejercicios posteriores la base imponible es positiva.

1. a) En este caso, la minoración de la base imponible es de 50.000 euros (500.000 x 10%). Con cargo a los beneficios del ejercicio 2015 se debe dotar una reserva indisponible de 50.000 euros. La base imponible sometida a tributación asciende a 450.000 euros. En el ejercicio 2020, la entidad debe integrar en su base imponible un importe de 50.000 euros.
2. b) En este otro caso, aunque el importe de la minoración que resulta es de 1.100.000 (11.000.000 x 10%), sin embargo, la minoración de la base imponible está limitada a 1.000.000 euros, de manera que con cargo a los beneficios del ejercicio 2015 se debe dotar una reserva indisponible de 1.000.000 euros. La base imponible sometida a tributación asciende a 10.000.000 euros. En el ejercicio 2020 se debe integrar en la base imponible un importe de 1.000.000 euros.

2.14.- Una empresa de reducida dimensión tiene en el ejercicio 2015 una base imponible positiva de 1.800.000 euros y en los ejercicios 2016, 2017 y 2018

una base imponible negativa de 60.000, 40.000 y 30.000 euros, respectivamente, siendo positiva la base imponible de los ejercicios siguientes.

La minoración de la base imponible del ejercicio 2015 es de 180.000 euros (1.800.000 x 10%). Con cargo a los beneficios del ejercicio 2015 debe dotar una reserva indisponible de 180.000 euros. La base imponible sometida a tributación asciende a 1.620.000 euros.

En el ejercicio 2016 debe integrar en su base imponible un importe de 60.000 euros, por lo que la base imponible es nula. En los ejercicios 2017 y 2018 la integración en la base imponible es de 40.000 y 30.000 euros, respectivamente, siendo igualmente nula la base imponible de esos períodos.

En el ejercicio 2020 debe integrar en su base imponible el importe restante de 50.000 euros (180.000 – 60.000 – 40.000 – 30.000).

EJEMPLOS PRÁCTICOS. CAMBIO COEFICIENTES DE AMORTIZACIÓN APLICABLES DESDE EL EJERCICIO 2015 (DT 13 LEY 27/2014)

APTTCB

2.15.- Elemento con incremento del coeficiente lineal máximo (Amortización lineal)

Una empresa está amortizando un elemento adquirido el 1/01/2013 por importe de 200.000€, por el método lineal, aplicando un coeficiente máximo del 10%. En las nuevas tablas de amortización aplicables a partir de 1/01/2015, el nuevo coeficiente máximo es del 15%.

¿Cómo aplicará la amortización de este elemento en 2015?

Tablas de amortización antiguas • 10%, 20 años •

15%, • Nuevas tablas de amortización • 10 años

Nuevas tablas en coeficientes • 15%, 10% • Máximo y Mínimo

La empresa puede seguir aplicando el porcentaje del 10%, ya que el mismo está comprendido dentro de los nuevos coeficientes de amortización aplicables.

Puede adoptar el nuevo Coeficiente Máximo de amortización lineal.

(1º) Calcular la nueva vida útil

$$100/15\% = 6,66 \text{ años}$$

(2º) Determinar el período que resta de amortización, en función de la nueva vida útil.

$$6,66 - 2(2013,2014) = 4,66 \text{ años}$$

(3º) Calcular el valor neto fiscal del elemento a 1/01/2015

AÑO	AMORTIZACIÓN FISCAL	AMORTIZACIÓN ACUMULADA FISCAL	VALOR NETO FISCAL
2013	20.000	20.000	180.000
2014	20.000	40.000	160.000

Valor neto fiscal = 160.000€

APTTCB

(4º) Amortizar el valor neto fiscal en los años que quedan pendientes de vida útil, de forma lineal.

AÑO	AMORTIZACIÓN FISCAL	AMORTIZACIÓN ACUMULADA FISCAL	VALOR NETO FISCAL
2015	34.335	74.335	125.665
2016	34.335	108.670	91.330
2017	34.335	143.005	56.995
2018	34.335	177.340	22.660
2019	22.660	200.000	CERO
TOTAL		200.000	

EJEMPLO

2.16.- Elemento con disminución del coeficiente lineal máximo (Amortización lineal)

Los mismos datos del ejercicio anterior, pero el elemento de activo disminuye su coeficiente máximo del 15% al 10%. **¿Cómo aplicaría la amortización en 2015?**

Valor amortizable 200.000€

Tablas antiguas de amortización ·15%, 10 años·

Nuevas tablas de amortización ·10%, 5%·= ·20 años

La empresa puede adoptar el nuevo Coeficiente Máximo de amortización lineal, inferior al anterior, alargando la vida útil.

(1º) Calcular la nueva vida útil

$$100/10\% = 10 \text{ años}$$

APTTCB

(2º) Determinar el período que resta de amortización, en función de la nueva vida útil.

$$10 - 2 = 8 \text{ años}$$

(3º) Calcular el valor neto fiscal del elemento a 1/01/2015

AÑO	AMORTIZACIÓN FISCAL	AMORTIZACIÓN ACUMULADA FISCAL	VALOR NETO FISCAL
2013	30.000	30.000	170.000
2014	30.000	60.000	140.000

Con estos ejemplos puede observarse que aplicando esta forma de ajustar la dotación de la amortización de los bienes adquiridos con anterioridad al 01/01/2015, se respeta el nuevo periodo de vida útil derivado de las nuevas tablas.

Para ello, a partir de 2015 se aplica un porcentaje de amortización distinto al que se venía aplicando pero también distinto al previsto en las nuevas tablas, precisamente para “compensar” el mayor o menor porcentaje aplicado en ejercicios anteriores y para que finalmente el porcentaje efectivo aplicado sea el previsto en las nuevas tablas.

EJEMPLOS PRÁCTICOS: RESERVA DE CAPITALIZACIÓN

Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de la LIS tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10% del importe del incremento de sus fondos propios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1. Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.
2. Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.

En ningún caso, el derecho a esta reducción podrá superar el importe del 10% de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de la LIS y a la compensación de bases imponibles negativas.

¿Cómo se determina el incremento de fondos propios?

El incremento de fondos propios vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.

Pero no se tendrán en cuenta como Fondos Propios al inicio y al final del periodo impositivo:

1. Las aportaciones de los socios.
2. Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.

3. Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.
4. Las reservas de carácter legal o estatutario.
5. Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley (reserva de nivelación) y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
6. Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.
7. Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este Impuesto.

¿Cómo se puede aplicar la reducción en caso de insuficiente base imponible en el período impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción?

En caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del período impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, en el período impositivo correspondiente, y con el límite del 10% de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de la LIS y a la compensación de bases imponibles negativas.

2.17.- CASO PRÁCTICO 1. RESERVA CAPITALIZACIÓN

Ejemplo de Reserva de capitalización: Determinar a efectos de la dotación de la reserva por capitalización los Fondos Propios a tener en cuenta.

APTTCB

CURS BÀSIC IS

	31/12/2014	31/12/2015
Capital Social	30.000,00	30.000,00
Prima de emisi3n	2.500,00	2.600,00
Reserva Legal	4.000,00	5.000,00
Reserva Voluntaria	6.000,00	36.000,00
Reserva Estatutaria	1.000,00	1.000,00
Reserva Fondo de comercio	2.100,00	2.300,00
Remanente	5.800,00	5.000,00
Otras aportaciones de socios	6.000,00	6.000,00
Resultado del ejercicio	40.000,00	42.000,00
Otros instrumento de patrimonio	1.500,00	1.900,00
TOTAL FONDOS PROPIOS	98.900,00	131.800,00

FONDOS PROPIOS A TENER EN CUENTA PARA DOTAR LA RESERVA DE CAPITALIZACION	44.300,00	73.600,00
FONDOS PROPIOS NO APLICABLES PARA EL CÁLCULO DE LA RESERVA DE CAPITALIZACION	54.600,00	58.200,00
TOTAL FONDOS PROPIOS	98.900,00	131.800,00

APTTCB

CÁLCULO:

FONDOS PROPIOS 2015 – FONDOS PROPIOS 2014 = 73.600,00-
44.300,00= 29.300,00

RESERVA DE CAPITALIZACIÓN = 0,10 * 29.300,00 = 2.930,00 EUROS

La reducci3n a la que tiene derecho es de 2.930,00 euros, pero con el l3mite del 10% de la Base Imponible previa a la integraci3n del art. 11.12, a la reducci3n del art.25 y a la compensaci3n de bases imponibles negativas.

2.18.- CASO PRÁCTICO 2. RESERVA CAPITALIZACIÓN

Ejemplo de Reserva de capitalización: Determinar si se cumplen los requisitos en los 5 ejercicios siguientes:

	31/12/2014	31/12/2015	31/12/2016	31/12/2017	31/12/2018	31/12/2019	31/12/2020
Capital Social	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00
Prima de emisión	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00
Reserva Legal	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00
Reserva Voluntaria	6.000,00	28.000,00	33.000,00	37.500,00	42.200,00	24.700,00	29.700,00
Reserva Estatutaria	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
Reserva Fondo de comercio	2.100,00	2.100,00	2.100,00	2.100,00	2.100,00	2.100,00	2.100,00
Remanente	5.800,00	5.800,00	5.800,00	5.800,00	5.800,00	5.800,00	5.800,00
Otras aportaciones de socios	6.000,00	6.000,00	6.000,00	6.000,00	6.000,00	6.000,00	6.000,00
Resultado del ejercicio	22.000,00	5.000,00	4.500,00	4.700,00	6.000,00	5.000,00	2.000,00
Otros instrumento de patrimonio	1.500,00	1.900,00	1.900,00	2.100,00	2.150,00	1.950,00	1.500,00
FONDOS PROPIOS A TENER EN CUENTA PARA DOTAR LA RESERVA DE CAPITALIZACION	24.300,00	46.300,00	51.300,00	55.800,00	60.500,00	43.000,00	48.000,00
incremento FP (n-14)		22.000,00	27.000,00	31.500,00	36.200,00	18.700,00	23.700,00

El aumento de FP en el ejercicio 2015 sobre el 2014 ha sido de 22.000 euros, por lo tanto el aumento de FP del resto de años sobre el ejercicio 2014 deberá de ser como mínimo de esos 22.000 euros. Como se puede ver en el ejemplo en 2016, 2017 y 2018 el aumento de FP sobre los FP de 2014 ha superado los 22.000 euros, sin embargo en 2019 el aumento de FP sobre los de 2014 ha sido de 18.700 euros, es decir inferior a los 22.000 euros del ejercicio 2015, por lo que habrá que regularizar esta reducción en 2019.

La reducción realizada en 2015 por un importe de 2.200 euros (10% sobre el incremento de FP 22.000 euros) se regulariza en el año 2019 aumentando a la cuota de dicho ejercicio un importe de 550 euros ($2.200 * 25\%$) más los intereses de demora correspondientes, este aumento se realizará en la autoliquidación a presentar en julio de 2020.

DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN DE BENEFICIOS (APLICABLE EJERCICIOS 2013 Y 2014)

La [Ley 14/2013 de 27 de septiembre de apoyo a los emprendedores y a su internacionalización](#) ha introducido en el artículo 37 del Decreto Legislativo 4/2004, que regula el Impuesto sobre Sociedades, una nueva deducción,

aplicable exclusivamente a las empresas de reducida dimensión y de la que pueden disfrutar en el ejercicio 2013.

En un contexto de retirada de muchas de las deducciones del Impuesto, el legislador opta por crear una deducción para las empresas cuya cifra de negocios no supere 10 millones de euros e inviertan beneficios en la adquisición de elementos nuevos de inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectas a actividades económicas.

Se trata de una deducción en la cuota íntegra del 10% de los beneficios del ejercicio (no de la base imponible) sin incluir la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, que se inviertan en elementos nuevos de inmovilizado material o inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas. Excluyendo aquellos beneficios del ejercicio que disfrutaban de algún otro incentivo fiscal bien en la base o bien en la cuota.

La deducción es del 5% si la sociedad disfruta de los tipos de gravamen previstos para empresas que crean o mantienen empleo, y su cifra de negocios no supera 5 millones de euros (tipo de gravamen del 20% hasta 300.000 euros y del 25% para el resto de la base imponible).

Esta nueva deducción se suma a otras deducciones del impuesto, conviviendo con la deducción por reinversión de beneficios prevista en el artículo 42 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades. Si analizamos ambas deducciones y dejando a un lado las diferencias, comprobamos que tanto en los fines como en su configuración presentan notables similitudes que las configuran como incentivos complementarios:

1º En ambas deducciones se exige la existencia de renta positiva aunque esta sea de distinta naturaleza.

La deducción por reinversión requiere la existencia de una renta positiva o plusvalía generada como consecuencia de una transmisión onerosa de elementos patrimoniales que hayan pertenecido al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a la actividad económica y de valores representativos de la participación en capital o fondos propios de entidades, que otorguen una participación no inferior al 5% y poseídos al menos 1 año antes de la transmisión.

La deducción por inversión no requiere la existencia de una determinada renta positiva; en concreto de la generada por alteración patrimonial, aunque si requiere la existencia de renta positiva en la medida en que exige la existencia

de beneficio en el ejercicio. Lo que implica que se pueda aplicar en los supuestos en los que no proceda la aplicación de la deducción por reinversión:

- Cuando existiendo transmisión de elementos patrimoniales se haya obtenido una renta negativa, si existen beneficios en el ejercicio.
- Cuando no se cumplan cualquiera de los requisitos exigidos para la aplicación de la deducción por reinversión, relativos a las características del bien transmitido.
- Cuando existiendo beneficios en el ejercicio, dichos beneficios no sean consecuencia de la transmisión de elementos patrimoniales.

2º Ambas deducciones reducen el tipo de gravamen efectivo

La aplicación de la deducción por reinversión provoca que las rentas positivas, fruto de la transmisión de elementos patrimoniales, tributen a un tipo efectivo de gravamen entre el 13% y el 18%.

La aplicación de la deducción por inversión provoca que los rendimientos de la sociedad que no disfrutan de exención, reducción, bonificación o deducciones disfruten de un tipo de gravamen efectivo que puede estar entre el 15% y el 20%.

3º Ambas deducciones requieren se haya producido inversión

La deducción por inversión requiere que se haya producido una inversión en elementos nuevos de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias afectos a la actividad económica (no incluye el inmovilizado inmaterial), dentro del plazo comprendido entre el inicio del periodo impositivo en que se obtienen los beneficios objeto de inversión y los dos posteriores o excepcionalmente, de acuerdo con un plan de inversión aprobado por la Administración Tributaria.

En la deducción por reinversión, la reinversión podrá realizarse en elementos de inmovilizado material, intangible o en inversiones inmobiliarias, afectos a la actividad empresarial. También en este caso la inversión debe realizarse dentro de un plazo determinado.

4º Ambas deducciones requieren una cierta fidelización de la inversión

Los elementos, objeto de inversión, en el supuesto de haber disfrutado de la deducción por inversión, deberán permanecer durante un plazo de 5 años, salvo pérdida justificada o durante el plazo de su vida útil si es inferior.

De todos los aspectos señalados es especialmente destacable que ambas deducciones disminuyen el tipo efectivo de gravamen del Impuesto sobre sociedades, siempre que exista inversión. Asistimos de nuevo a una solución técnica para disminuir el tipo al que tributan los rendimientos en el impuesto sobre Sociedades, siempre y cuando se produzca inversión y de forma proporcional a ésta.

Nos preguntamos si esta medida permanecerá en el tiempo y como se integrará en un horizonte de reformas y de posible disminución del tipo de gravamen general del Impuesto sobre Sociedades.

3.- CONSULTES VINCULANTS (CRITERIS RESERVA DE CAPITALITZACIÓ I D'ALTRES).

NUM-CONSULTA V4127-15

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 22/12/2015

NORMATIVA LIS Ley 27/2014, art. 25 y 105

DESCRIPCION- HECHOS La entidad consultante es una confederación de empresarios. En relación con la reserva de capitalización y la reserva de nivelación reguladas en los artículos 25 y 105, respectivamente, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, se plantean determinadas cuestiones en cuanto a la fecha en que dichas reservas deben dotarse.

CUESTION- PLANTEADA Para el supuesto de una sociedad cuyo ejercicio económico abarque desde 1 de enero a 31 de diciembre, que cumpla los requisitos mencionados en los artículos 25 y 105 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se plantea con qué fecha habrá de contabilizar la dotación de la reserva de capitalización y de nivelación del año 2015.

CONTESTACION- COMPLETA El artículo 25 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), establece que:

“Artículo 25. Reserva de capitalización.

1. Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de esta Ley tendrán derecho a una reducción en la base imponible del

10 por ciento del importe del incremento de sus fondos propios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.
- b) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.

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.

En ningún caso, el derecho a la reducción prevista en este apartado podrá superar el importe del 10 por ciento de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del período impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo en el período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en el párrafo anterior.

2. El incremento de fondos propios vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.

No obstante, a los efectos de determinar el referido incremento, no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo:

- a) Las aportaciones de los socios.
- b) Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.
- c) Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.
- d) Las reservas de carácter legal o estatutario.
- e) Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
- f) Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.
- g) Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este Impuesto.

Estas partidas tampoco se tendrán en cuenta para determinar el mantenimiento del incremento de fondos propios en cada período impositivo en que resulte exigible.

3. La reducción correspondiente a la reserva prevista en este artículo será incompatible en el mismo período impositivo con la reducción en base imponible en concepto de factor de agotamiento prevista en los artículos 91 y 95 de esta Ley.

4. El incumplimiento de los requisitos previstos en este artículo dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora, en los términos establecidos en el artículo 125.3 de esta Ley.”

CONTESTACION- COMPLETA

Este artículo 25 de la LIS permite aplicar una reducción de la base imponible del 10% del importe del incremento de los fondos propios existente en el período impositivo, en los términos y condiciones establecidos en dicho artículo.

En este sentido, el artículo 25 de la LIS establece, entre otros requisitos, la dotación de una reserva por el importe

de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción.

Se plantea en el escrito de consulta cuál es el momento en que la referida reserva debe ser objeto de registro. En relación con el mismo, la LIS exige (i) un incremento de fondos propios, mantenido durante un plazo de 5 años, con las salvedades recogidas en el artículo 25 de la LIS, y (ii) la dotación de una reserva indisponible.

Teniendo en cuenta que solo a la finalización del período impositivo es posible conocer el incremento de fondos propios que se haya realizado en dicho período, habiéndose por tanto generado un incremento en las reservas de la entidad, el cumplimiento formal relativo a registrar en balance una reserva calificada como indisponible con absoluta separación y título separado se entenderá cumplido siempre que la dotación formal de dicha reserva de capitalización se produzca en el plazo legalmente previsto en la normativa mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente al período impositivo en que se aplique la reducción.

En concreto, a efectos de aplicar una reducción en la base imponible del período impositivo 2015 (supuesto, como se ha planteado en el escrito de consulta, que el ejercicio económico de la entidad coincida con el año natural), en la medida en que a 31 de diciembre de 2015 se haya producido un incremento de los fondos propios respecto a los existentes a 1 de enero de 2015 en los términos definidos en el artículo 25 de la LIS, y se haya producido un incremento de reservas, con independencia de que no esté formalmente registrada la reserva de capitalización, podrá aplicarse la reducción prevista en dicho artículo en la base imponible del período impositivo 2015, disponiéndose del plazo previsto en la norma mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio 2015 para reclasificar la reserva correspondiente a la reserva de capitalización, con objeto de que la misma figure en el balance con absoluta separación y título apropiado, aunque dicho cumplimiento formal se realice en el balance de las cuentas anuales del ejercicio 2016 y no en el de 2015. Esta reserva será indisponible durante el plazo de 5 años desde el 31 de diciembre de 2015.

Por otra parte, el artículo 105 de la LIS establece que:

“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 adicionarán 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 adicionará 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.”

Este artículo 105 de la LIS permite minorar la base imponible positiva hasta el 10% de su importe, en los términos establecidos en dicho artículo.

Uno de los requisitos que establece el artículo 105 de la LIS para poder minorar la base imponible, de acuerdo con su apartado 3, es que se dote una reserva por el importe de la minoración, que será indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad de las cantidades minoradas.

La reserva, según se establece expresamente, debe 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.

El artículo 273 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, establece en su apartado 1 que “la junta general resolverá sobre la aplicación del resultado del ejercicio de acuerdo con el balance aprobado”.

En consecuencia, será en el momento determinado por la norma mercantil para la aplicación del resultado del ejercicio

cuando deberá dotarse la reserva de nivelación.

CONTESTACION- COMPLETA

En concreto, a efectos de minorar la base imponible del periodo impositivo 2015 (supuesto, como se ha planteado en el escrito de consulta, que el ejercicio económico de la entidad coincida con el año natural), cuando la junta general resuelva sobre la aplicación del resultado del ejercicio 2015, deberá (de ser posible) dotarse la reserva de nivelación.

NUM-CONSULTA V4138-15

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 28/12/2015

NORMATIVA LIS Ley 27/2014 arts. 130, d-a- 13ª y d-t- 33ª

**DESCRIPCION-
HECHOS** La entidad consultante es una asociación que plantea diversas cuestiones en relación con el tratamiento fiscal de los activos por impuesto diferido, tras la aprobación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016.

**CUESTION-
PLANTEADA** Se describen en el cuerpo de la contestación.

**CONTESTACION-
COMPLETA** El apartado 12 del artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), establece que:

“12. 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 y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, a los que resulte de aplicación el derecho establecido en el artículo 130 de esta Ley, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en esta Ley, con el límite del 70 por ciento de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

Las cantidades no integradas en un período impositivo serán objeto de integración en los períodos impositivos siguientes con el mismo límite. A estos efectos, se integrarán en primer lugar las dotaciones correspondientes a los períodos impositivos más antiguos.

Si en un período impositivo se hubieran efectuado 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 y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, y el derecho establecido en el artículo 130 de esta Ley resultara de aplicación sólo a una parte de los mismos, se integrarán en la base imponible, en primer lugar, aquellas dotaciones correspondientes a los activos a los que no resulte de aplicación el referido derecho.”.

El artículo 130 de la LIS establece lo siguiente:

“Artículo 130. Derecho a la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria.

“1. Los activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, podrán convertirse en un crédito exigible frente a la Administración Tributaria, por un importe igual a la cuota líquida positiva correspondiente al período impositivo de generación de aquellos, siempre que se de cualquiera de las circunstancias señaladas en el apartado siguiente.

Cuando el importe de la cuota líquida positiva de un determinado período impositivo sea superior al importe de los activos por impuesto diferido generados en el mismo a que se refiere el párrafo anterior, la entidad podrá tener el derecho previsto en este artículo, por un importe igual al exceso, respecto de aquellos activos de la misma naturaleza generados en períodos impositivos anteriores o en los 2 períodos impositivos posteriores. En este caso, el plazo a que se refiere el apartado 5 siguiente se computará desde el último día del primer período impositivo en que a dichos activos les resulte de aplicación este artículo.

2. La conversión a que se refiere el apartado anterior se producirá siempre que se de cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que el contribuyente registre pérdidas contables en sus cuentas anuales, auditadas y aprobadas por el órgano correspondiente.

En este supuesto, el importe de los activos por impuesto diferido objeto de conversión estará determinado por el resultado de aplicar sobre el total de los mismos, el porcentaje que representen las pérdidas contables del ejercicio respecto de la suma de capital y reservas.

b) Que la entidad sea objeto de liquidación o insolvencia judicialmente declarada.

Asimismo, los activos por impuesto diferido por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las bases imponibles negativas, se convertirán en un crédito exigible frente a la Administración Tributaria cuando aquellos sean consecuencia de integrar en la base imponible las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, así como las dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que generaron los activos por impuesto diferido a que se refiere el primer párrafo del apartado anterior.

3. La conversión de los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 1 de este artículo en un crédito exigible frente a la Administración Tributaria se producirá en el momento de la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en que se hayan producido las circunstancias descritas en el apartado anterior.

4. La conversión de los activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración Tributaria a que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que el contribuyente pueda optar por solicitar su abono a la Administración Tributaria o por compensar dichos créditos con otras deudas de naturaleza tributaria de carácter estatal que el propio contribuyente genere a partir del momento de la conversión. El procedimiento y el plazo de compensación o abono se establecerán de forma reglamentaria.

5. Los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 1 anterior podrán canjearse por valores de Deuda

Pública, una vez transcurrido el plazo de 18 años, computado desde el último día del período impositivo en que se produzca el registro contable de tales activos. El procedimiento y el plazo del canje se establecerán de forma reglamentaria.

6. Las entidades que apliquen lo dispuesto en este artículo deberán incluir en la declaración por este Impuesto la siguiente información:

a) Importe total de los activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación.

b) Importe total y año de generación de los activos por impuesto diferido a que se refiere la letra a) anterior respecto de los cuales la entidad tiene el derecho establecido en este artículo, especificando aquellos a que se refiere, en su caso, el segundo párrafo del apartado 1 anterior.

c) Importe total y año de generación de los activos por impuesto diferido a que se refiere la letra a) anterior respecto de los cuales la entidad no tiene el derecho establecido en este artículo.”.

La disposición adicional decimotercera de la LIS dispone lo siguiente:

“Disposición adicional decimotercera. Prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria.

CONTESTACION-COMPLETA

1. Los contribuyentes de este Impuesto que tengan registrados activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 2 de la disposición transitoria trigésima tercera de esta Ley, y pretendan tener el derecho establecido en el artículo 130 de la misma respecto de dichos activos, estarán obligados al pago de la prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria que se regula en la presente disposición.

2. El importe de la prestación será el resultado de aplicar el

1,5 por ciento al importe total de dichos activos existente el último día del período impositivo correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de la entidad.

3. La prestación se devengará el día de inicio del plazo voluntario de declaración por este Impuesto, coincidiendo su plazo de ingreso con el establecido para la autoliquidación e ingreso de este Impuesto.

4. El ingreso de la prestación patrimonial se realizará mediante autoliquidación en el lugar y forma determinados mediante Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

5. Será competente para la exacción de la prestación patrimonial regulada en esta disposición la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a cuyo efecto su gestión, comprobación y recaudación se registrará, en lo no previsto en esta disposición, por lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

6. Contra los actos dictados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria como consecuencia del ejercicio de la competencia atribuida en el apartado anterior procederá la interposición de los recursos y reclamaciones regulados en el Capítulo III y en las Subsecciones 1.^a y 2.^a de la Sección 2.^a y en la Sección 3.^a del Capítulo IV del Título V de la Ley 58/2003.

7. El rendimiento de la prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria se incluirá en los ingresos públicos del Estado.

8. Los obligados al pago de la prestación patrimonial podrán efectuar consultas a la Administración Tributaria, aplicándose, a tal efecto, lo dispuesto en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”.

Por último, la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS establece que:

“Disposición transitoria trigésima tercera. Conversión de activos por impuesto diferido generados en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2016 en crédito exigible frente a la Administración Tributaria.

1. Lo dispuesto en los artículos 11.12 y 130 de esta Ley

resultará de aplicación a los activos por impuesto diferido generados en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2016, correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los artículos 13.1.b) y 14.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, o de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, cualquiera que hubiera sido el importe de la cuota líquida positiva correspondiente al período impositivo de su generación.

2. En el caso de que la diferencia entre el importe de los activos por impuesto diferido a que se refiere el párrafo anterior y la suma agregada de las cuotas líquidas positivas de este Impuesto, correspondientes a los períodos impositivos transcurridos entre los años 2008 y 2015 sea positiva, la aplicación de lo dispuesto en el artículo 130 de esta Ley requerirá que la entidad satisfaga, respecto de dicha diferencia, la prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria, en los términos establecidos en la disposición adicional decimotercera de esta Ley.

La referida prestación deberá ser satisfecha en todos los períodos impositivos de este Impuesto en los que se registren activos por impuesto diferido a que se refiere el párrafo anterior.

3. A los efectos de lo previsto en el apartado anterior, se entenderá que se integran en la base imponible, en primer lugar, aquellas dotaciones correspondientes a activos por impuesto diferido a las que resulta de aplicación la disposición adicional decimotercera de esta Ley.

4. No obstante lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 130 de esta Ley, el exceso allí señalado minorará, con carácter previo, el importe de los activos por impuesto diferido respecto de los que se deba satisfacer la prestación patrimonial señalada en el apartado 2 de esta disposición.

5. En el supuesto de activos registrados con anterioridad al

primer período impositivo que se haya iniciado a partir de 1 de enero de 2014, el plazo a que se refiere el apartado 5 del artículo 130 de esta Ley se computará desde el último día del citado período impositivo.

6. Las entidades que apliquen la presente disposición deberán incluir en la declaración por este Impuesto la siguiente información:

a) Importe total de los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 1 de esta disposición.

b) Importe total de la suma agregada de las cuotas líquidas positivas de este Impuesto, correspondientes a los períodos impositivos transcurridos entre los años 2008 y 2015.

c) Importe total y año de generación de los activos por impuesto diferido a que se refiere la letra a) anterior, a los que, a su vez, les resulte de aplicación el apartado 2 de esta disposición.

d) Importe total y año de generación de los activos por impuesto diferido a que se refiere la letra a) anterior a los que no resulte de aplicación el apartado 2 de esta disposición, especificando, en su caso, los derivados de la aplicación del apartado 4 de esta disposición.”.

En relación con los preceptos transcritos, se plantean las siguientes cuestiones:

1. Si el saldo de los activos por impuesto diferido con derecho a conversión generados antes de 1 de enero de 2008 está sujeto al pago de la prestación patrimonial de carácter público establecida en la disposición transitoria trigésima tercera de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Tal y como señala la disposición adicional decimotercera de la LIS, están obligados al pago de una prestación patrimonial aquellos contribuyentes en los que se den dos circunstancias: (i) que pretendan tener el derecho establecido en el artículo 130 de la LIS y (ii) que este derecho se corresponda con activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 2 de la disposición transitoria trigésima tercera de la misma Ley.

En este sentido, el referido apartado 2 de la disposición transitoria trigésima tercera de la LIS circunscribe la prestación patrimonial respecto de aquellos activos por impuesto diferido que se hubieran generado a los períodos impositivos transcurridos entre los años 2008 y 2015,

siempre que la diferencia entre el importe neto de los activos por impuesto diferido generados en dichos años y la suma agregada de las cuotas líquidas positivas del Impuesto sobre Sociedades, generados ambos en dichos períodos, sea positiva.

CONTESTACION-COMPLETA

Por tanto, todos los activos por impuesto diferido con derecho a conversión generados antes de 1 de enero de 2008 quedan excluidos del pago de la prestación patrimonial referida en la disposición adicional decimotercera, si bien tendrán derecho a la conversión establecida en el artículo 130 de la LIS.

2. Cálculo de la prestación patrimonial que debe abonarse para mantener el derecho a la conversión de los activos por impuesto diferido generados entre el 1 de enero de 2008 y el 31 de diciembre de 2015.

El cálculo de la prestación patrimonial a que se refiere la disposición adicional decimotercera de la LIS vendrá determinado por multiplicar por 1,5% el resultado positivo de la diferencia que resulte de los dos siguientes elementos:

- Generación neta de activos por impuesto diferido con derecho a conversión generados entre 1 de enero de 2008 y 31 de diciembre de 2015. En concreto, la diferencia del saldo de activos por impuesto diferido existente a 31 de diciembre de 2015 y el existente a 1 de enero de 2008.

- Suma agregada de las cuotas líquidas positivas del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los períodos impositivos transcurridos entre los años 2008 y 2015.

3. Integración en base imponible de activos por impuesto diferido con origen en insolvencias y pensiones o prejubilaciones que no tengan derecho a la conversión en crédito frente a la Administración tributaria en los términos establecidos en el artículo 130 de la LIS.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 130 de la LIS, aquellos activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que se

generen a partir de 1 de enero de 2016, tendrán derecho a la conversión en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, en los términos establecidos en el propio artículo 130 señalado, por un importe igual a la cuota líquida positiva correspondiente al período impositivo de generación de aquellos. A estos efectos, la reversión de aquellas dotaciones y su incorporación en la base imponible se producirá de acuerdo con lo establecido en el artículo 11.12 de la LIS, estando sometida a los límites allí señalados.

Por otra parte, el exceso de los activos por impuesto diferido de la misma naturaleza que se hayan generado en un período impositivo, en relación con la cuota líquida positiva del Impuesto sobre Sociedades del mismo período, generados a partir de 1 de enero de 2016, no tendrán el citado derecho, de manera que se trata de activos por impuesto diferido sometidos a las reglas generales de deducibilidad e incorporación en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, sin que les resulte de aplicación el artículo 11.12 de la LIS y, por ende, los límites allí establecidos.

4. Procedimiento para integrar en la base imponible los ajustes por activos por impuesto diferido con origen en insolvencias y pensiones o prejubilaciones que tengan derecho a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 130 de la LIS.

De acuerdo con el artículo 11.12 y el apartado 3 de la disposición transitoria trigésima tercera, de la LIS, la reversión de los activos por impuesto diferido y, por tanto, la integración en la base imponible de aquellas dotaciones que no fueron deducibles, una vez que se den las circunstancias para que las mismas pudieran ser objeto de integración en la base imponible, se producirá de acuerdo con el siguiente orden:

Con carácter previo y tal y como se ha indicado anteriormente, se integrarán en la base imponible aquellas dotaciones que se correspondan con activos por impuesto diferido que no tengan derecho a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 130 de la LIS, cualquiera que hubiera sido el período impositivo de generación.

Posteriormente, en relación con aquellos activos por impuesto diferido a los que resulte de aplicación lo establecido en el artículo 130 de la LIS, debe producirse la integración de la siguiente forma:

- En primer lugar, se integrarán las dotaciones correspondientes a activos por impuesto diferido generados entre los años 2008 y 2015 respecto de los que proceda realizar el pago de la prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria, establecida en la disposición adicional decimotercera.

- En segundo lugar, se integrarán las dotaciones correspondientes a aquellos activos por impuesto diferido generados antes de 31 de diciembre de 2007, así como los generados entre 2008 y 2015 respecto de los que no proceda realizar el pago de la prestación patrimonial anterior.

- En tercer lugar, se integrarán las dotaciones correspondientes a activos por impuesto diferido generados a partir de 1 de enero de 2016.

5. Información a incluir en la declaración del Impuesto sobre Sociedades por parte de las entidades que apliquen la disposición transitoria trigésima tercera de la LIS.

El apartado 6 de la disposición transitoria trigésima tercera de la LIS establece la información que debe incluirse en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de las entidades que apliquen dicha disposición.

Respecto a la información a incluir señalada en las letras c) y d) de dicho apartado, deberá incluirse la información de manera agregada de los datos correspondientes a los años 2008 a 2015, esto es, el saldo global de los activos por impuesto diferido a que se refiere la letra a), distinguiendo aquellos a los que resulte de aplicación el apartado 2 de la disposición transitoria trigésima tercera de aquellos a los que no resulte de aplicación la misma.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

NUM-CONSULTA V4140-15

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 28/12/2015

NORMATIVA LIS Ley 27/2014 arts. 130, d-a- 13ª y d-t- 33ª

DESCRIPCION-HECHOS La entidad consultante es una organización de representación colectiva que plantea diversas cuestiones en relación con el tratamiento fiscal de los activos por impuesto diferido, tras la aprobación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016.

CUESTION- Se describen en el cuerpo de la contestación.

PLANTEADA

CONTESTACION-COMPLETA El apartado 12 del artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), establece que:

“12. 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 y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, a los que resulte de aplicación el derecho establecido en el artículo 130 de esta Ley, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en esta Ley, con el límite del 70 por ciento de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

Las cantidades no integradas en un período impositivo serán objeto de integración en los períodos impositivos siguientes con el mismo límite. A estos efectos, se integrarán en primer lugar las dotaciones correspondientes a los períodos impositivos más antiguos.

Si en un período impositivo se hubieran efectuado 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 y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, y el derecho establecido en el artículo 130 de esta Ley resultara de aplicación sólo a una parte de los mismos, se integrarán en la base imponible, en primer lugar, aquellas dotaciones correspondientes a los activos a los que no resulte de aplicación el referido derecho.”

El artículo 130 de la LIS establece lo siguiente:

“Artículo 130. Derecho a la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la

Administración Tributaria.

“1. Los activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, podrán convertirse en un crédito exigible frente a la Administración Tributaria, por un importe igual a la cuota líquida positiva correspondiente al período impositivo de generación de aquellos, siempre que se de cualquiera de las circunstancias señaladas en el apartado siguiente.

Cuando el importe de la cuota líquida positiva de un determinado período impositivo sea superior al importe de los activos por impuesto diferido generados en el mismo a que se refiere el párrafo anterior, la entidad podrá tener el derecho previsto en este artículo, por un importe igual al exceso, respecto de aquellos activos de la misma naturaleza generados en períodos impositivos anteriores o en los 2 períodos impositivos posteriores. En este caso, el plazo a que se refiere el apartado 5 siguiente se computará desde el último día del primer período impositivo en que a dichos activos les resulte de aplicación este artículo.

2. La conversión a que se refiere el apartado anterior se producirá siempre que se de cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que el contribuyente registre pérdidas contables en sus cuentas anuales, auditadas y aprobadas por el órgano correspondiente.

En este supuesto, el importe de los activos por impuesto diferido objeto de conversión estará determinado por el resultado de aplicar sobre el total de los mismos, el porcentaje que representen las pérdidas contables del ejercicio respecto de la suma de capital y reservas.

b) Que la entidad sea objeto de liquidación o insolvencia judicialmente declarada.

Asimismo, los activos por impuesto diferido por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las bases imponibles negativas, se convertirán en un crédito exigible frente a la

Administración Tributaria cuando aquellos sean consecuencia de integrar en la base imponible las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, así como las dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que generaron los activos por impuesto diferido a que se refiere el primer párrafo del apartado anterior.

3. La conversión de los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 1 de este artículo en un crédito exigible frente a la Administración Tributaria se producirá en el momento de la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en que se hayan producido las circunstancias descritas en el apartado anterior.

4. La conversión de los activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración Tributaria a que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que el contribuyente pueda optar por solicitar su abono a la Administración Tributaria o por compensar dichos créditos con otras deudas de naturaleza tributaria de carácter estatal que el propio contribuyente genere a partir del momento de la conversión. El procedimiento y el plazo de compensación o abono se establecerán de forma reglamentaria.

5. Los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 1 anterior podrán canjearse por valores de Deuda Pública, una vez transcurrido el plazo de 18 años, computado desde el último día del período impositivo en que se produzca el registro contable de tales activos. El procedimiento y el plazo del canje se establecerán de forma reglamentaria.

6. Las entidades que apliquen lo dispuesto en este artículo deberán incluir en la declaración por este Impuesto la siguiente información:

a) Importe total de los activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación.

b) Importe total y año de generación de los activos por impuesto diferido a que se refiere la letra a) anterior respecto de los cuales la entidad tiene el derecho establecido en este artículo, especificando aquellos a que se refiere, en su caso, el segundo párrafo del apartado 1 anterior.

c) Importe total y año de generación de los activos por impuesto diferido a que se refiere la letra a) anterior respecto de los cuales la entidad no tiene el derecho establecido en este artículo.”.

La disposición adicional decimotercera de la LIS dispone lo siguiente:

“Disposición adicional decimotercera. Prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria.

CONTESTACION-COMPLETA

1. Los contribuyentes de este Impuesto que tengan registrados activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 2 de la disposición transitoria trigésima tercera de esta Ley, y pretendan tener el derecho establecido en el artículo 130 de la misma respecto de dichos activos, estarán obligados al pago de la prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria que se regula en la presente disposición.

2. El importe de la prestación será el resultado de aplicar el 1,5 por ciento al importe total de dichos activos existente el último día del período impositivo correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de la entidad.

3. La prestación se devengará el día de inicio del plazo voluntario de declaración por este Impuesto, coincidiendo su plazo de ingreso con el establecido para la autoliquidación e ingreso de este Impuesto.

4. El ingreso de la prestación patrimonial se realizará mediante autoliquidación en el lugar y forma determinados mediante Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

5. Será competente para la exacción de la prestación patrimonial regulada en esta disposición la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a cuyo efecto su gestión, comprobación y recaudación se regirá, en lo no previsto en esta disposición, por lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

6. Contra los actos dictados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria como consecuencia del ejercicio de la competencia atribuida en el apartado anterior procederá la interposición de los recursos y reclamaciones regulados en el Capítulo III y en las Subsecciones 1.^a y 2.^a de la Sección 2.^a y en la Sección 3.^a del Capítulo IV del Título V de la Ley 58/2003.

7. El rendimiento de la prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria se incluirá en los ingresos públicos del Estado.

8. Los obligados al pago de la prestación patrimonial podrán efectuar consultas a la Administración Tributaria, aplicándose, a tal efecto, lo dispuesto en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”.

Por último, la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS establece que:

“Disposición transitoria trigésima tercera. Conversión de activos por impuesto diferido generados en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2016 en crédito exigible frente a la Administración Tributaria.

1. Lo dispuesto en los artículos 11.12 y 130 de esta Ley resultará de aplicación a los activos por impuesto diferido generados en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2016, correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los artículos 13.1.b) y 14.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, o de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, cualquiera que hubiera sido el importe de la cuota líquida positiva correspondiente al período impositivo de su generación.

2. En el caso de que la diferencia entre el importe de los activos por impuesto diferido a que se refiere el párrafo

anterior y la suma agregada de las cuotas líquidas positivas de este Impuesto, correspondientes a los períodos impositivos transcurridos entre los años 2008 y 2015 sea positiva, la aplicación de lo dispuesto en el artículo 130 de esta Ley requerirá que la entidad satisfaga, respecto de dicha diferencia, la prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria, en los términos establecidos en la disposición adicional decimotercera de esta Ley.

La referida prestación deberá ser satisfecha en todos los períodos impositivos de este Impuesto en los que se registren activos por impuesto diferido a que se refiere el párrafo anterior.

3. A los efectos de lo previsto en el apartado anterior, se entenderá que se integran en la base imponible, en primer lugar, aquellas dotaciones correspondientes a activos por impuesto diferido a las que resulta de aplicación la disposición adicional decimotercera de esta Ley.

4. No obstante lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 130 de esta Ley, el exceso allí señalado minorará, con carácter previo, el importe de los activos por impuesto diferido respecto de los que se deba satisfacer la prestación patrimonial señalada en el apartado 2 de esta disposición.

5. En el supuesto de activos registrados con anterioridad al primer período impositivo que se haya iniciado a partir de 1 de enero de 2014, el plazo a que se refiere el apartado 5 del artículo 130 de esta Ley se computará desde el último día del citado período impositivo.

6. Las entidades que apliquen la presente disposición deberán incluir en la declaración por este Impuesto la siguiente información:

a) Importe total de los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 1 de esta disposición.

b) Importe total de la suma agregada de las cuotas líquidas positivas de este Impuesto, correspondientes a los períodos impositivos transcurridos entre los años 2008 y 2015.

c) Importe total y año de generación de los activos por impuesto diferido a que se refiere la letra a) anterior, a los que, a su vez, les resulte de aplicación el apartado 2 de esta disposición.

d) Importe total y año de generación de los activos por impuesto diferido a que se refiere la letra a) anterior a los que no resulte de aplicación el apartado 2 de esta disposición, especificando, en su caso, los derivados de la aplicación del apartado 4 de esta disposición.”.

En relación con los preceptos transcritos, se plantean las siguientes cuestiones:

1. Si el saldo de los activos por impuesto diferido con derecho a conversión generados antes de 1 de enero de 2008 está sujeto al pago de la prestación patrimonial de carácter público establecida en la disposición transitoria trigésima tercera de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Tal y como señala la disposición adicional decimotercera de la LIS, están obligados al pago de una prestación patrimonial aquellos contribuyentes en los que se den dos circunstancias: (i) que pretendan tener el derecho establecido en el artículo 130 de la LIS y (ii) que este derecho se corresponda con activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 2 de la disposición transitoria trigésima tercera de la misma Ley.

En este sentido, el referido apartado 2 de la disposición transitoria trigésima tercera de la LIS circunscribe la prestación patrimonial respecto de aquellos activos por impuesto diferido que se hubieran generado a los períodos impositivos transcurridos entre los años 2008 y 2015, siempre que la diferencia entre el importe neto de los activos por impuesto diferido generados en dichos años y la suma agregada de las cuotas líquidas positivas del Impuesto sobre Sociedades, generados ambos en dichos períodos, sea positiva.

CONTESTACION-COMPLETA

Por tanto, todos los activos por impuesto diferido con derecho a conversión generados antes de 1 de enero de 2008 quedan excluidos del pago de la prestación patrimonial referida en la disposición adicional decimotercera, si bien tendrán derecho a la conversión establecida en el artículo 130 de la LIS.

2. Cálculo de la prestación patrimonial que debe abonarse para mantener el derecho a la conversión de los activos por impuesto diferido generados entre el 1 de enero de 2008 y el 31 de diciembre de 2015.

El cálculo de la prestación patrimonial a que se refiere la disposición adicional decimotercera de la LIS vendrá determinado por multiplicar por 1,5% el resultado positivo de la diferencia que resulte de los dos siguientes elementos:

- Generación neta de activos por impuesto diferido con derecho a conversión generados entre 1 de enero de 2008 y 31 de diciembre de 2015. En concreto, la diferencia del saldo de activos por impuesto diferido existente a 31 de diciembre de 2015 y el existente a 1 de enero de 2008.

- Suma agregada de las cuotas líquidas positivas del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los períodos impositivos transcurridos entre los años 2008 y 2015.

3. Integración en base imponible de activos por impuesto diferido con origen en insolvencias y pensiones o prejubilaciones que no tengan derecho a la conversión en crédito frente a la Administración tributaria en los términos establecidos en el artículo 130 de la LIS.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 130 de la LIS, aquellos activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que se generen a partir de 1 de enero de 2016, tendrán derecho a la conversión en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, en los términos establecidos en el propio artículo 130 señalado, por un importe igual a la cuota líquida positiva correspondiente al período impositivo de generación de aquellos. A estos efectos, la reversión de aquellas dotaciones y su incorporación en la base imponible se producirá de acuerdo con lo establecido en el artículo 11.12 de la LIS, estando sometida a los límites allí señalados.

Por otra parte, el exceso de los activos por impuesto diferido de la misma naturaleza que se hayan generado en un período impositivo, en relación con la cuota líquida positiva del Impuesto sobre Sociedades del mismo período, generados a partir de 1 de enero de 2016, no tendrán el citado derecho, de manera que se trata de activos por impuesto diferido sometidos a las reglas generales de deducibilidad e incorporación en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, sin que les resulte de aplicación el artículo 11.12 de la LIS y, por ende, los límites

allí establecidos.

4. Procedimiento para integrar en la base imponible los ajustes por activos por impuesto diferido con origen en insolvencias y pensiones o prejubilaciones que tengan derecho a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 130 de la LIS.

De acuerdo con el artículo 11.12 y el apartado 3 de la disposición transitoria trigésima tercera, de la LIS, la reversión de los activos por impuesto diferido y, por tanto, la integración en la base imponible de aquellas dotaciones que no fueron deducibles, una vez que se den las circunstancias para que las mismas pudieran ser objeto de integración en la base imponible, se producirá de acuerdo con el siguiente orden:

Con carácter previo y tal y como se ha indicado anteriormente, se integrarán en la base imponible aquellas dotaciones que se correspondan con activos por impuesto diferido que no tengan derecho a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 130 de la LIS, cualquiera que hubiera sido el período impositivo de generación.

Posteriormente, en relación con aquellos activos por impuesto diferido a los que resulte de aplicación lo establecido en el artículo 130 de la LIS, debe producirse la integración de la siguiente forma:

- En primer lugar, se integrarán las dotaciones correspondientes a activos por impuesto diferido generados entre los años 2008 y 2015 respecto de los que proceda realizar el pago de la prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria, establecida en la disposición adicional decimotercera.

-En segundo lugar, se integrarán las dotaciones correspondientes a aquellos activos por impuesto diferido generados antes de 31 de diciembre de 2007, así como los generados entre 2008 y 2015 respecto de los que no proceda realizar el pago de la prestación patrimonial anterior.

- En tercer lugar, se integrarán las dotaciones correspondientes a activos por impuesto diferido generados a partir de 1 de enero de 2016.

5. Información a incluir en la declaración del Impuesto sobre Sociedades por parte de las entidades que apliquen la

disposición transitoria trigésima tercera de la LIS.

El apartado 6 de la disposición transitoria trigésima tercera de la LIS establece la información que debe incluirse en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de las entidades que apliquen dicha disposición.

Respecto a la información a incluir señalada en las letras c) y d) de dicho apartado, deberá incluirse la información de manera agregada de los datos correspondientes a los años 2008 a 2015, esto es, el saldo global de los activos por impuesto diferido a que se refiere la letra a), distinguiendo aquellos a los que resulte de aplicación el apartado 2 de la disposición transitoria trigésima tercera de aquellos a los que no resulte de aplicación la misma.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

NUM-CONSULTA V4163-15

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 30/12/2015

NORMATIVA Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, art: 62, 63, 64, 65, 66 y 67.

DESCRIPCION-HECHOS La presente consulta es ampliación de otra anterior, número V2400-15, relativa al régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades de la entidad consultante.

CUESTION-PLANTEADA -Si las eliminaciones de partidas de ingreso y gastos por operaciones intragrupo se realizan con carácter previo a la compensación de las bases imponible negativas individuales previas a la consolidación de cada sociedad.

-Si dichas eliminaciones de partidas de ingreso y gasto por idéntico importe no deberán incorporarse a la base imponible del grupo en ejercicios futuros.

-Si la compensación de las bases imponible negativas del grupo así como las individuales generadas con anterioridad a la entrada en el grupo pueden realizarse a voluntad del sujeto pasivo, sin que exista un orden preestablecido, pudiendo compensar primero las bases imponible negativas de las sociedades previas a su inclusión en el grupo de consolidación, por ejemplo, de acuerdo a la antigüedad de las mismas, utilizando primero las más antiguas. Si hubiera bases imponible a compensar generadas en el mismo ejercicio se aplicarán a libre discreción del contribuyente.

CONTESTACION-COMPLETA La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, regula en el capítulo VI de su título VII el régimen especial de consolidación fiscal.

Al respecto, el artículo 62 de la LIS establece que:

“Artículo 62. Determinación de la base imponible del grupo fiscal.

1. La base imponible del grupo fiscal se determinará sumando:

a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 de esta Ley. No obstante, los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para la determinación del resultado contable, como en esta Ley para la aplicación de cualquier tipo de ajustes a aquel, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 10 de esta Ley, se referirán al grupo fiscal.

b) Las eliminaciones.

c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en períodos impositivos anteriores, cuando corresponda de acuerdo con el artículo 65 de esta Ley.

d) Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de esta Ley, que se referirá al grupo fiscal. No obstante, la dotación de la reserva se realizará por cualquiera de las entidades del grupo.

e) Las dotaciones a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley, referidas al grupo fiscal, con el límite del 70 por ciento del importe positivo de la agregación de los conceptos señalados en las letras anteriores.

f) La compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los párrafos anteriores resultase positiva, así como de las bases imponibles negativas referidas en la letra e) del artículo 67 de esta Ley.

Las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación prevista en el artículo 105 de esta Ley minorarán o incrementarán, según proceda, la base imponible del grupo fiscal. La dotación de la citada reserva la podrá realizar cualquier entidad del grupo fiscal.

2. El importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación de una entidad del grupo

fiscal que deje de formar parte del mismo se minorará por la parte de aquel que se corresponda con bases imponibles negativas generadas dentro del grupo fiscal por la entidad transmitida y que hayan sido compensadas en el mismo”.

El artículo 63 establece las reglas especiales aplicables en la determinación de las bases imponibles individuales de las entidades integrantes del grupo fiscal:

“Las bases imponibles individuales correspondientes a las entidades integrantes del grupo fiscal, a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo anterior, se determinarán de acuerdo con las reglas generales previstas en esta Ley, con las siguientes especialidades:

(....)

d) No se incluirá en las bases imponibles individuales la compensación de bases imponibles negativas que hubieran correspondido a la entidad en régimen individual.

(....).”.

A efectos de eliminaciones e incorporaciones, los artículos 64 y 65 de la LIS establecen que:

El artículo 64 regula las eliminaciones en los siguientes términos:

“Las eliminaciones se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, siempre que afecten a las bases imponibles individuales y con las especificidades previstas en esta Ley”.

CONTESTACION-COMPLETA

Y el artículo 65 regula las incorporaciones:

“1. Los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible del grupo fiscal cuando así se establezca en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

No obstante, los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible individual de la entidad que hubiera generado esos resultados y deje de formar parte del grupo fiscal, en el período impositivo en que se produzca dicha exclusión.

2. Se incorporarán los ingresos, gastos o resultados

relativos a la reducción prevista en el artículo 23 de esta Ley en la base imponible del grupo fiscal en el período impositivo en que aquellos se entiendan realizados frente a terceros y, en ese caso, la cesión de los referidos activos estará sometida a las obligaciones de documentación a que se refiere el apartado 3 del artículo 18 de esta Ley”.

Desde el punto de vista contable, los artículos 41 y siguientes de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCA), aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, establecen las normas de eliminación, tanto de partidas intragrupo como de resultados por operaciones internas.

Fiscalmente, la base imponible del grupo fiscal se determina de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62 y siguientes de la LIS, teniendo en cuenta, a efectos de eliminaciones e incorporaciones, lo previsto en la normativa contable.

Las eliminaciones, de acuerdo con el artículo 64 de la LIS, se realizarán, de acuerdo con la normativa contable, tanto de partidas intragrupo como resultados por operaciones internas, siempre que afecten a las bases imponibles individuales y con las especificidades previstas en la LIS.

En este sentido, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62 de la LIS, las eliminaciones de partidas de ingreso y gastos por operaciones intragrupo se realizan con carácter previo a la compensación de las bases imponibles negativas individuales previas a la consolidación de cada sociedad.

Por otra parte, las incorporaciones se realizarán de acuerdo con lo establecido en el artículo 65 de la LIS, cuando así se establezcan en las NOFCA, con la especialidad que contiene el referido artículo 65 respecto de la reducción establecida en el artículo 23 de la LIS. En este sentido, las eliminaciones de partidas de ingresos y gastos por idéntico importe no son objeto de incorporación posterior, por lo que la misma no se producirá en ejercicios futuros.

Por su parte, respecto a la compensación de las bases imponibles negativas el artículo 66 de la LIS establece:

“Si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible del grupo fiscal ésta resultase negativa, su importe podrá ser compensado con las bases imponibles positivas del grupo fiscal en los términos previstos en el artículo 26 de esta Ley”.

El artículo 67.e) de la LIS respecto a las reglas especiales

de incorporación de entidades en el grupo fiscal, establece:

“e) Las bases imponible negativas de cualquier entidad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal podrán ser compensadas en la base imponible de este, con el límite del 70 por ciento de la base imponible individual de la propia entidad, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad, de acuerdo con lo establecido en los artículos 64 y 65 de esta Ley”.

Por último, tal y como se ha indicado, el artículo 62.f) de la LIS establece la compensación de bases imponible negativas, tanto para las generadas dentro del grupo, como para las existentes en alguna entidad del grupo con carácter previo a su incorporación al grupo fiscal, sin que dicho precepto establezca orden alguno respecto a la compensación de bases imponible negativas. Por tanto, la LIS no establece una prelación en la aplicación de bases imponible negativas, pudiendo aplicarse tanto las previas a la consolidación como las generadas dentro del grupo fiscal, siempre que se cumplan los límites y condiciones señaladas dentro del régimen fiscal especial.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

NUM-CONSULTA V4127-15

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 22/12/2015

NORMATIVA LIS Ley 27/2014, art. 25 y 105

DESCRIPCION-HECHOS La entidad consultante es una confederación de empresarios. En relación con la reserva de capitalización y la reserva de nivelación reguladas en los artículos 25 y 105, respectivamente, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, se plantean determinadas cuestiones en cuanto a la fecha en que dichas reservas deben dotarse.

CUESTION-PLANTEADA Para el supuesto de una sociedad cuyo ejercicio económico abarque desde 1 de enero a 31 de diciembre, que cumpla los requisitos mencionados en los artículos 25 y 105 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se plantea con qué fecha habrá de contabilizar la dotación de la reserva de capitalización y de nivelación del año 2015.

CONTESTACION-COMPLETA El artículo 25 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), establece que:

“Artículo 25. Reserva de capitalización.

1. Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de esta Ley tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10 por ciento del importe del incremento de sus fondos propios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

b) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.

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.

En ningún caso, el derecho a la reducción prevista en este apartado podrá superar el importe del 10 por ciento de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del período impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo en el período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en el párrafo anterior.

2. El incremento de fondos propios vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los

fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.

No obstante, a los efectos de determinar el referido incremento, no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo:

- a) Las aportaciones de los socios.
- b) Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.
- c) Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.
- d) Las reservas de carácter legal o estatutario.
- e) Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
- f) Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.
- g) Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este Impuesto.

Estas partidas tampoco se tendrán en cuenta para determinar el mantenimiento del incremento de fondos propios en cada período impositivo en que resulte exigible.

3. La reducción correspondiente a la reserva prevista en este artículo será incompatible en el mismo período impositivo con la reducción en base imponible en concepto de factor de agotamiento prevista en los artículos 91 y 95 de esta Ley.

4. El incumplimiento de los requisitos previstos en este artículo dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora, en los términos establecidos en el artículo 125.3 de esta Ley.”

CONTESTACION- COMPLETA

Este artículo 25 de la LIS permite aplicar una reducción de la base imponible del 10% del importe del incremento de los fondos propios existente en el período impositivo, en los términos y condiciones establecidos en dicho artículo.

En este sentido, el artículo 25 de la LIS establece, entre otros requisitos, la dotación de una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción.

Se plantea en el escrito de consulta cuál es el momento en que la referida reserva debe ser objeto de registro. En relación con el mismo, la LIS exige (i) un incremento de fondos propios, mantenido durante un plazo de 5 años, con las salvedades recogidas en el artículo 25 de la LIS, y (ii) la dotación de una reserva indisponible.

Teniendo en cuenta que solo a la finalización del período impositivo es posible conocer el incremento de fondos propios que se haya realizado en dicho período, habiéndose por tanto generado un incremento en las reservas de la entidad, el cumplimiento formal relativo a registrar en balance una reserva calificada como indisponible con absoluta separación y título separado se entenderá cumplido siempre que la dotación formal de dicha reserva de capitalización se produzca en el plazo legalmente previsto en la normativa mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente al período impositivo en que se aplique la reducción.

En concreto, a efectos de aplicar una reducción en la base imponible del período impositivo 2015 (supuesto, como se ha planteado en el escrito de consulta, que el ejercicio económico de la entidad coincida con el año natural), en la medida en que a 31 de diciembre de 2015 se haya producido un incremento de los fondos propios respecto a los existentes a 1 de enero de 2015 en los términos definidos en el artículo 25 de la LIS, y se haya producido un incremento de reservas, con independencia de que no esté formalmente registrada la reserva de capitalización, podrá aplicarse la reducción prevista en dicho artículo en la base imponible del período impositivo 2015, disponiéndose del plazo previsto en la norma mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio 2015 para reclasificar la reserva correspondiente a la reserva de capitalización, con objeto de que la misma figure en el balance con absoluta separación y título apropiado, aunque dicho cumplimiento formal se realice en el balance de las cuentas anuales del ejercicio 2016 y no en el de 2015. Esta reserva será indisponible durante el plazo de 5 años desde el 31 de diciembre de 2015.

Por otra parte, el artículo 105 de la LIS establece que:

“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.”

Este artículo 105 de la LIS permite minorar la base imponible positiva hasta el 10% de su importe, en los términos establecidos en dicho artículo.

Uno de los requisitos que establece el artículo 105 de la LIS para poder minorar la base imponible, de acuerdo con su apartado 3, es que se dote una reserva por el importe de la minoración, que será indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad de las cantidades minoradas.

La reserva, según se establece expresamente, debe 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.

El artículo 273 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, establece en su apartado 1 que “la junta general resolverá sobre la aplicación del resultado del ejercicio de acuerdo con el balance aprobado”.

En consecuencia, será en el momento determinado por la norma mercantil para la aplicación del resultado del ejercicio cuando deberá dotarse la reserva de nivelación.

CONTESTACION-COMPLETA

En concreto, a efectos de minorar la base imponible del periodo impositivo 2015 (supuesto, como se ha planteado en el escrito de consulta, que el ejercicio económico de la entidad coincida con el año natural), cuando la junta general resuelva sobre la aplicación del resultado del ejercicio 2015, deberá (de ser posible) dotarse la reserva de nivelación.

NUM-CONSULTA V3153-15

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 19/10/2015

NORMATIVA LIS Ley 27/2014 art. 13, 20, 62, 64 y 65 y dt 16ª
TRLIS RDLeg 4/2004 art. 12, 14, 71, 72, 73 y dt 41ª

DESCRIPCION-HECHOS

La entidad consultante, tiene como actividad principal la administración de la cartera de control de sociedades dependientes dedicadas básicamente a la compra, venta, y distribución de productos alimenticios, droguería, limpieza, perfumería y artículos complementarios, relacionados con el comercio, así como la prestación de servicios comerciales. La consultante es la sociedad dominante de un grupo que configura un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio. El grupo ha venido tributando en el régimen especial de consolidación fiscal desde el ejercicio 2000.

En años previos, de acuerdo con el Plan General de Contabilidad, algunas de las empresas que conforman el grupo se han visto obligadas a deteriorar contablemente el valor de las participaciones en empresas del grupo a cierre del ejercicio, de conformidad con la norma de registro y valoración 9ª del Plan General de Contabilidad.

CUESTION-PLANTEADA

Si en sede del grupo de consolidación fiscal, el importe correspondiente a la reversión del deterioro de las participaciones que se realiza en la base imponible individual (deterioro que en su día fue fiscalmente deducible, pero objeto de eliminación a nivel de la base imponible consolidada), debe ser objeto de eliminación de la base imponible del grupo, conforme tanto al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades como a la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

CONTESTACION-COMPLETA

A efectos de la presente contestación se presumirá que el deterioro contable del valor de las participaciones en empresas del grupo a que se refiere el escrito de consulta se registró al cierre de los ejercicios 2008 a 2012, deterioro que se integró en dichos ejercicios en la base imponible individual de la entidad correspondiente, si bien fue objeto

de eliminación en la base imponible consolidada del grupo fiscal.

El texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, vigente en los ejercicios 2008 a 2012, regulaba en el capítulo VII de su título VII el régimen especial de consolidación fiscal.

Al respecto, los artículos 71, 72 y 73 del TRLIS, en su redacción vigente para los períodos impositivos iniciados en los ejercicios 2008 a 2012 (ejercicios en los que se presume que se registraron contablemente los deterioros), establecían que:

“Artículo 71. Determinación de la base imponible del grupo fiscal.

1. La base imponible del grupo fiscal se determinará sumando:

a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo fiscal, sin incluir en ellas la compensación de las bases imponibles negativas individuales.

b) Las eliminaciones.

c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores.

d) La compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los párrafos anteriores resultase positiva, así como de las bases imponibles negativas referidas en el apartado 2 del artículo 74 de esta ley.

2. Las eliminaciones y las incorporaciones se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo.

3. No tendrá la consideración de partida fiscalmente deducible de la base imponible del grupo fiscal la diferencia positiva entre el valor contable de las participaciones en el capital de las sociedades dependientes que posea, directa o indirectamente, la sociedad dominante y la parte proporcional que dichos valores representan en relación a los fondos propios de esas sociedades dependientes.

La diferencia negativa no tendrá la consideración de renta

gravable.

La diferencia referida en los dos párrafos anteriores es la existente en la fecha en que la sociedad o sociedades dependientes se incluyan por primera vez en el grupo fiscal.

Artículo 72. Eliminaciones.

1. Para la determinación de la base imponible consolidada se practicarán la totalidad de las eliminaciones de resultados por operaciones internas efectuadas en el período impositivo.

Se entenderán por operaciones internas las realizadas entre sociedades del grupo fiscal en los períodos impositivos en que ambas formen parte de él y se aplique el régimen de consolidación fiscal.

2. Se practicarán las eliminaciones de resultados, positivas o negativas, por operaciones internas, en cuanto los mencionados resultados estuvieren comprendidos en las bases imponibles individuales de las entidades que forman parte del grupo fiscal.

3. No se eliminarán los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales respecto de los cuales no hubiere procedido la deducción por doble imposición interna prevista en el artículo 30.4 de esta ley.

Artículo 73. Incorporaciones.

1. Los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible del grupo fiscal cuando se realicen frente a terceros.

2. Cuando una sociedad hubiere intervenido en alguna operación interna y posteriormente dejase de formar parte del grupo fiscal, el resultado eliminado de esa operación se incorporará a la base imponible del grupo fiscal correspondiente al período impositivo anterior a aquel en que hubiere tenido lugar la citada separación.

CONTESTACION- COMPLETA

3. Se practicará la incorporación de la eliminación de la corrección de valor de la participación de las sociedades del grupo fiscal cuando estas dejen de formar parte del grupo fiscal y asuman el derecho a la compensación de la base imponible negativa correspondiente a la pérdida que determinó la corrección de valor. No se incorporará la reversión de las correcciones de valor practicadas en períodos impositivos en los que la entidad participada no

formó parte del grupo fiscal.”

A efectos del cálculo de la base imponible individual, en lo que se refiere al deterioro de valores representativos de la participación en el capital de entidades que no coticen en un mercado regulado, el artículo 12.3 del TRLIS establecía, hasta su derogación, la deducibilidad fiscal del deterioro de valor de las participaciones en empresas del grupo bajo ciertas premisas.

No obstante, las normas para formulación de las cuentas anuales consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, establecían en su artículo 27.3 que “en todo caso, se eliminarán previamente las correcciones valorativas correspondientes a la inversión en el capital de la Sociedad dependiente realizadas con posterioridad a su pertenencia al grupo”. Igualmente, las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, establecen en su artículo 28.3 que “en todo caso, se eliminarán previamente las correcciones valorativas correspondientes a la inversión en el capital de la sociedad dependiente realizadas con posterioridad a su pertenencia al grupo”.

Igualmente, de acuerdo con el artículo 71 del TRLIS, la corrección valorativa debió ser objeto de eliminación en la base imponible del grupo fiscal.

Adicionalmente, la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, introdujo diversas modificaciones en el TRLIS que afectan a algunos de los preceptos previamente comentados.

Así, con efectos para los períodos impositivos que se iniciaran a partir de 1 de enero de 2013, se derogó el apartado 3 del artículo 12 del TRLIS, y se introdujo una letra j) en el apartado 1 del artículo 14 del TRLIS en virtud de la cual no tenían la consideración de gastos fiscalmente deducibles las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.

Asimismo, e igualmente con efectos para los períodos impositivos que se iniciaran a partir de 1 de enero de 2013, se derogó el apartado 3 del artículo 73 del TRLIS, y se añadió un apartado 4 al artículo 71 del TRLIS que establecía que:

“4. El importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación de una sociedad del grupo fiscal que deje de formar parte del mismo se minorará en el importe de las bases imponibles negativas generadas dentro del grupo fiscal por la entidad transmitida y que hayan sido compensadas en el mismo.”

Por otra parte, se añadió una disposición transitoria cuadragésima primera que establecía que:

“1. La reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan resultado fiscalmente deducibles de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de acuerdo con lo establecido en el apartado 3 del artículo 12 de esta Ley, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, con independencia de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, se integrarán en la base imponible del período en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, en proporción a su participación, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, con el límite de dicho exceso. A estos efectos, se entenderá que la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al cierre y al inicio del ejercicio, en los términos establecidos en este párrafo, se corresponde, en primer lugar, con pérdidas por deterioro que han resultado fiscalmente deducibles.

Igualmente, serán objeto de integración en la base imponible las referidas pérdidas por deterioro, por el importe de los dividendos o participaciones en beneficios percibidos de las entidades participadas, excepto que dicha distribución no tenga la condición de ingreso contable.

Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación respecto de aquellas pérdidas por deterioro de valor de la participación que vengan determinadas por la distribución de dividendos o participaciones en beneficios y que no hayan dado lugar a la aplicación de la deducción por doble imposición interna o bien que las referidas pérdidas no hayan resultado fiscalmente deducibles en el ámbito de la deducción por doble imposición internacional.

(...)”

Posteriormente, el TRLIS ha sido derogado por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre

Sociedades (LIS), que entró en vigor el día 1 de enero de 2015 siendo de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir de la expresada fecha.

El artículo 13.2.b) de la LIS establece que:

“2. No serán deducibles:

(...)

b) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.

(...)

Las pérdidas por deterioro señaladas en este apartado serán deducibles en los términos establecidos en el artículo 20 de esta Ley.”

A su vez, el artículo 20 de la LIS establece que:

“Cuando un elemento patrimonial o un servicio tengan diferente valoración contable y fiscal, la entidad adquirente de aquél integrará en su base imponible la diferencia entre ambas, de la siguiente manera:

(...)

b) Tratándose de elementos patrimoniales no amortizables integrantes del inmovilizado, en el período impositivo en que éstos se transmitan o se den de baja.

(...)”

CONTESTACION- COMPLETA

Por otra parte, la disposición transitoria decimosexta de la LIS establece que:

“1. La reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan resultado fiscalmente deducibles de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de acuerdo con lo establecido en el apartado 3 del artículo 12 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, con independencia de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, se integrarán en la base imponible del período en el que el valor de los fondos propios al cierre

del ejercicio exceda al del inicio, en proporción a su participación, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, con el límite de dicho exceso. A estos efectos, se entenderá que la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al cierre y al inicio del ejercicio, en los términos establecidos en este párrafo, se corresponde, en primer lugar, con pérdidas por deterioro que han resultado fiscalmente deducibles.

Igualmente, serán objeto de integración en la base imponible las referidas pérdidas por deterioro, por el importe de los dividendos o participaciones en beneficios percibidos de las entidades participadas, excepto que dicha distribución no tenga la condición de ingreso contable.

Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación respecto de aquellas pérdidas por deterioro de valor de la participación que vengan determinadas por la distribución de dividendos o participaciones en beneficios y que no hayan dado lugar a la aplicación de la deducción por doble imposición interna o bien que las referidas pérdidas no hayan resultado fiscalmente deducibles en el ámbito de la deducción por doble imposición internacional.

(...)"

Asimismo, la LIS regula en el capítulo VI de su título VII el régimen especial de consolidación fiscal, señalando sus artículos 62, 64 y 65 que:

“Artículo 62. Determinación de la base imponible del grupo fiscal.

1. La base imponible del grupo fiscal se determinará sumando:

a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 de esta Ley. No obstante, los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para la determinación del resultado contable, como en esta Ley para la aplicación de cualquier tipo de ajustes a aquel, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 10 de esta Ley, se referirán al grupo fiscal.

b) Las eliminaciones.

c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en

períodos impositivos anteriores, cuando corresponda de acuerdo con el artículo 65 de esta Ley.

d) Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de esta Ley, que se referirá al grupo fiscal. No obstante, la dotación de la reserva se realizará por cualquiera de las entidades del grupo.

e) Las dotaciones a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley, referidas al grupo fiscal, con el límite del 70 por ciento del importe positivo de la agregación de los conceptos señalados en las letras anteriores.

f) La compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los párrafos anteriores resultase positiva, así como de las bases imponibles negativas referidas en la letra e) del artículo 67 de esta Ley.

Las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación prevista en el artículo 105 de esta Ley minorarán o incrementarán, según proceda, la base imponible del grupo fiscal. La dotación de la citada reserva la podrá realizar cualquier entidad del grupo fiscal.

2. El importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación de una entidad del grupo fiscal que deje de formar parte del mismo se minorará por la parte de aquel que se corresponda con bases imponibles negativas generadas dentro del grupo fiscal por la entidad transmitida y que hayan sido compensadas en el mismo.”

“Artículo 64. Eliminaciones.

Las eliminaciones se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, siempre que afecten a las bases imponibles individuales y con las especificidades previstas en esta Ley.”

“Artículo 65. Incorporaciones.

1. Los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible del grupo fiscal cuando así se establezca en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

No obstante, los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible individual de la entidad que hubiera generado esos resultados y deje de formar parte del grupo fiscal, en el período impositivo en que se produzca dicha exclusión.

(...)"

En el supuesto de que, en un período impositivo en el que sea de aplicación la LIS, se produzca la reversión de un deterioro del valor de las participaciones en empresas del grupo que fue fiscalmente deducible en la base imponible individual de la entidad correspondiente en aplicación del artículo 12.3 del TRLIS, dicha reversión se integrará en la base imponible individual de la entidad, de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria decimosexta de la LIS, en los términos expuestos en dicha disposición. No obstante, teniendo en cuenta que la pérdida por deterioro fue objeto de eliminación en la determinación de la base imponible consolidada del grupo fiscal, y por tanto no fue fiscalmente deducible a nivel del grupo consolidado, la reversión a nivel de base imponible individual debe igualmente ser objeto de eliminación en la base imponible consolidada, al no haber tenido la condición de gasto fiscalmente deducible.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

NUM-CONSULTA V2823-15

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 29/09/2015

NORMATIVA LIS, Ley 27/2014 arts: 26

DESCRIPCION-HECHOS La entidad consultante se encuentra participada al 100% por un grupo familiar compuesto por la persona física J titular de un 95,33%, la persona física R con un 4% y la persona física F con un 6,67%.

El socio mayoritario desea transmitir a su hijo F, participaciones que representan el 42,33% de la entidad, lo que hará que aquél ostente el 49%.

El objeto social de la sociedad consultante es la parcelación y urbanización de terrenos, fincas o solares, la construcción, promoción o rehabilitación de toda clase de edificaciones y su explotación, enajenación, arrendamiento o cesión por cualquier título, la compra por cualquier título sobre bienes de naturaleza mueble o inmueble, desarrollo de oficina técnica para el estudio, asesoramiento, ejecución de

proyectos de arquitectura y en general la actividad inmobiliaria. La actividad inmobiliaria ha generado bases imponibles negativas pendientes de compensación.

La entidad consultante en los tres meses anteriores y en la actualidad no se encuentra realizando actividad económica alguna. La entidad va a iniciar una nueva actividad diferente a la realizada con anterioridad consistente en la realización de inversiones en valores mobiliarios cotizados y no cotizados, compra venta de títulos, participaciones, asesoramiento de inversiones, estos valores no representarán participaciones que otorguen al menos el 5 por ciento del capital ni se poseerán con la finalidad de dirigir y gestionar las mismas.

El porcentaje adquirido por F no llega a representar la mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad, ya que, con el porcentaje ostentado y el adquirido, no sobrepasará el 50%. El porcentaje ostentado por F con anterioridad a la adquisición era inferior al 25 por ciento en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponden las bases imponibles negativas, concretamente el 6,67%, y más de la mitad del activo está constituido por valores.

CUESTION- PLANTEADA

Si la entidad podrá compensar las bases imponibles negativas generadas, que han sido objeto de liquidación o autoliquidación, con las rentas positivas que se generen en la realización de la nueva actividad iniciada, en los períodos impositivos siguientes.

CONTESTACION- COMPLETA

El artículo 26 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, (en adelante LIS), establece:

“1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación

En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros.

La limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente. Las bases imponibles negativas que sean objeto de compensación con dichas rentas no se tendrán en

consideración respecto del importe de 1 millón de euros a que se refiere el apartado anterior.

El límite previsto en este apartado no se aplicará en el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración a la que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el capítulo VII del título VII de esta Ley.

2. Si el período impositivo tuviera una duración inferior al año, las bases imponibles negativas que podrán ser objeto de compensación en el período impositivo en los términos establecidos en el segundo párrafo del apartado anterior, serán el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

3. El límite establecido en el primer párrafo del apartado 1 de este artículo no resultará de aplicación en el caso de entidades de nueva creación a que se refiere el artículo 29.1 de esta Ley, en los 3 primeros períodos impositivos en que se genere una base imponible previa a su compensación.

4. No podrán ser objeto de compensación las bases imponibles cuando concurren las siguientes circunstancias:"

a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar de los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

b) Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 por ciento en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

c) La entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias:

1º No viniera realizando actividad económica alguna dentro de los tres meses anteriores a la adquisición.

2º Realizara una actividad económica en los 2 años posteriores a la adquisición diferente o adicional a la realizada con anterioridad, que determinara en sí misma, un importe neto de la cifra de negocios en esos años

posteriores superior al 50 por ciento del importe medio de la cifra de negocios de la entidad correspondiente a los 2 años anteriores. Se entenderá por actividad diferente o adicional aquella que tenga asignado diferente grupo a la realizada con anterioridad, en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

3º Se trate de una entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley.

4º La entidad ha sido dada de baja en el índice de entidades por aplicación de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 119 de esta Ley.

5. El derecho de la Administración a comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.”

En consecuencia, dado que en el caso concreto planteado no concurre la circunstancia establecida en la letra a) del apartado 4 del artículo 26, y sin entrar a analizar las restantes letras de dicho apartado, resulta posible afirmar que no resultará de aplicación la limitación que el mismo contiene a la compensación de las bases imponibles negativas.

CONTESTACION-COMPLETA Sin perjuicio de lo anterior, la plena compensación de las bases imponibles negativas pendientes de aplicación requerirá que la entidad consultante acredite “la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron”, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 26 de la LIS.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

NUM-CONSULTA V2572-15

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 04/09/2015

NORMATIVA Código de Comercio arts 25, 30, 36
LGT L 58/2003 art 106
LIRPF L 35/2006 arts 25.1, 42.1
LIS L 27/2014 arts 5, 10.3, 11, 15
LIVA L 37/1992 arts 4.uno, 5, 92, 93 y ss
TRLIS RDLeg 4/2004

DESCRIPCION-HECHOS La sociedad consultante es titular de participaciones en otras sociedades y no desarrolla actividad económica alguna, salvo la mera tenencia de bienes. Los dividendos que percibe los invierte en inmuebles (apartamentos y garajes).

CUESTION-PLANTEADA 1.- Deducibilidad de los gastos por mantenimiento de los inmuebles y otros gastos (comunidad, IBI, luz, agua, gas, etc.); deducibilidad de los gastos por financiación ajena (intereses) para adquirir algún inmueble y de los gastos asociados a la adquisición (notaría, registro, etc.).

2.- Deducibilidad del IVA soportado en esos gastos.

3.- Si tiene la consideración de retribución en especie el hecho de que alguno de los socios habita los inmuebles en periodos vacacionales.

4.- Si en un futuro se venden los inmuebles, posibilidad de deducir los gastos incurridos durante el periodo de permanencia en el patrimonio de la empresa (comunidad, IBI).

CONTESTACION-COMPLETA El texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en adelante TRLIS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, derogado por la disposición derogatoria de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, en adelante LIS, en vigor desde el día 1 de enero de 2015 y de aplicación a los periodos impositivos que se inicien a partir de la expresada fecha, no prevé ningún régimen especial para las entidades de mera tenencia de bienes. Por lo tanto, a la consultante le resultará de aplicación el régimen general del Impuesto sobre Sociedades establecido en el TRLIS salvo que, en su caso, le resultara de aplicación algún otro régimen especial, sobre lo cual no se facilita información en el escrito de consulta.

Para los periodos impositivos iniciados a partir del día 1 de enero de 2015, el apartado 1 del artículo 5 de la LIS incorpora y define de forma expresa el concepto de actividad económica en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, cuyo cumplimiento debe valorarse en todos los

preceptos de la LIS que exijan la existencia de tal actividad. El apartado 2 de este artículo establece el concepto de entidad patrimonial, es decir, las que no desarrollan actividades económicas. Supone la exclusión de la aplicación de algunos regímenes e incentivos fiscales. A los efectos de lo previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades se entiende por entidad patrimonial y, por tanto, que la misma no desarrolla una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica.

En el supuesto planteado no se cuestiona la aplicación de preceptos o regímenes especiales y, en consecuencia, en esta contestación únicamente se hace referencia al régimen general del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de que pudieran resultar de aplicación cualesquiera regímenes.

El artículo 10.3 de la LIS establece que “en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.

Por otra parte, en el Impuesto sobre Sociedades son deducibles aquellos gastos que cumplan con las condiciones establecidas legalmente para ello (devengo, imputación temporal, inscripción contable y justificación).

En relación con la imputación temporal e inscripción contable de ingresos y gastos, el artículo 11 de la LIS establece lo siguiente:

“1. 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.

2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, 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 los arts. 34.4 y 38.i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que

reglamentariamente se determine.

3. 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, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.

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 o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los 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.

4. 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 esta se realice.

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

CONTESTACION- COMPLETA

6. 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.

7. Cuando 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.

8. 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.

Lo dispuesto en este apartado no se aplicará a los seguros que instrumenten compromisos por pensiones asumidos por las empresas en los términos previstos en la Disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, y en su normativa de desarrollo.

El importe de las rentas imputadas minorará el rendimiento

derivado de la percepción de cantidades de los contratos.

9. 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 según los criterios establecidos en el art. 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, 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 restaran de vida útil a los elementos transmitidos, en función del método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.

10. Las rentas negativas generadas en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el art. 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, 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. No obstante, la minoración de las rentas positivas no se producirá si el contribuyente prueba que esas rentas han tributado efectivamente a un tipo de gravamen de, al menos, un 10 por ciento.

Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente de aplicación en el supuesto de transmisión de participaciones en una unión temporal de empresas o en formas de colaboración análogas a estas situadas en el extranjero.

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 establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

11. Las rentas negativas generadas en la transmisión de un establecimiento permanente, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el art. 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, 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. No obstante, la minoración de las rentas positivas no se producirá si el contribuyente prueba que esas rentas han tributado efectivamente a un tipo de gravamen de, al menos, un 10 por ciento.

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

12. 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 y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el art. 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del art. 14 de esta Ley, 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 por ciento de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el art. 25 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

Las cantidades no integradas en un período impositivo serán objeto de integración en los períodos impositivos siguientes con el mismo límite. A estos efectos, se integrarán en primer lugar, las dotaciones correspondientes a los períodos impositivos más antiguos.

13. El ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, 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.

No obstante, en el supuesto de que el importe del ingreso a que se refiere el párrafo anterior sea superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la misma deuda, la imputación de aquel en la base imponible se realizará proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada período impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar derivados de la misma deuda”.

De acuerdo con el artículo 25 del Código de comercio, “todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las Leyes o disposiciones especiales, un libro de inventarios y cuentas anuales y otro diario”.

En consecuencia, la contabilidad debe registrar, de forma ordenada y adecuada a la actividad empresarial, entre otras, las operaciones que generaran ingresos y gastos, los cuales se definen en el artículo 36.2 del Código de Comercio:

“2. Los elementos de la cuenta de pérdidas y ganancias y del estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio son:

a) Ingresos: incrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea 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 los socios o propietarios.

b) Gastos: decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios.

Los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en cuyo caso se presentarán en el estado que muestre los cambios en el patrimonio neto, de acuerdo con lo previsto en la presente sección o en una norma reglamentaria que la desarrolle”.

Así, y de acuerdo con el artículo 30 del Código de Comercio, “los empresarios conservarán los libros,

correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, durante seis años, a partir del último asiento realizado en los libros, salvo lo que se establezca por disposiciones generales o especiales”.

En relación a las normas sobre medios y valoración de la prueba, el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, establece lo siguiente:

“Artículo 106. Normas sobre medios y valoración de la prueba.

CONTESTACION- COMPLETA

1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.
2. Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse, con el valor probatorio que proceda conforme al apartado anterior, al procedimiento que corresponda.
3. La ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria.
4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria.
5. En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales”.

Por tanto, las cantidades satisfechas por la sociedad

consultante, como consecuencia del ejercicio de su actividad, únicamente tendrán la consideración de fiscalmente deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades si se cumplen las condiciones legalmente establecidas en materia de inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación.

En todo caso, se deberá acreditar la realidad de las operaciones realizadas por cualquier medio de prueba generalmente admitido en derecho, pues únicamente tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades los gastos con origen en operaciones reales, correlacionados con la obtención de los ingresos, que estén contabilizados, imputados temporalmente con arreglo al principio de devengo y justificados en los términos del artículo 106 de la LGT, siempre que no se trate de gastos no deducibles de acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de la LIS y sin perjuicio de la competencia atribuida a los órganos de la Administración tributaria en materia de comprobación.

Por otra parte, la cesión de viviendas vacacionales a los socios podría verse afectada por lo dispuesto en el artículo 18 de la LIS, siempre que el socio posea, al menos, el 25 por ciento del capital de la entidad.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La sociedad consultante cede, parece deducirse que gratuitamente, determinados inmuebles a sus socios, generalmente en periodos vacacionales, consultándose por la consideración de dicha cesión como retribución en especie en el IRPF de los socios.

El apartado 1 del artículo 42 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, establece que "1. Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente

importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria.

(...).”

Por lo tanto, la cesión del uso de los inmuebles por la sociedad a sus socios constituye una renta en especie.

En cuanto a la naturaleza de dicha renta, el artículo 25.1.d) de la LIRPF, califica de rendimientos del capital mobiliario los procedentes de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades, a cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores –de las previstas en las letras a), b) y c) de ese apartado 1- procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe, lo cual supone que si la cesión del uso de los inmuebles no constituyera una contraprestación por la prestación de un servicio o una entrega realizados por los socios, debería calificarse de rendimiento del capital mobiliario de los antes referidos.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Primero.- Del escrito de consulta resulta que una sociedad que posee participaciones en otras sociedades y que no realiza actividad empresarial alguna, adquiere determinados inmuebles como inversión.

Se cuestiona si los gastos generados por dichos inmuebles son deducibles en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Segundo.- De acuerdo con el artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) “Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”.

El concepto de empresario o profesional se regula, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el artículo 5 de la Ley 37/1992, conforme al cual tienen esta condición:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

CONTESTACION-COMPLETA En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.”.

El concepto de actividad empresarial o profesional se define por el apartado dos del mismo artículo 5, conforme al cual, tienen esta condición las actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 20 de junio de 1991 (asunto Polysar Investments C-60/90) ha señalado que no tiene la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido y no tiene derecho a deducir, una sociedad holding cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga directa ni indirectamente en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los derechos de que sea titular dicha sociedad holding en su calidad de accionista o socio. Esta jurisprudencia se basa, fundamentalmente, en la consideración de que la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye actividad económica a efectos de la Directiva comunitaria reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En su sentencia de 6 de febrero de 1997 (asunto Harnas & Helm C-80/95), el Tribunal de Justicia ha abundado en estas consideraciones, entendiendo que "la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el eventual dividendo, fruto de esta participación, es resultado

de la mera propiedad del bien" y que "la mera adquisición en propiedad y la mera tenencia de obligaciones, que no contribuyen a otra actividad empresarial, y la percepción del rendimiento de las mismas, no deben considerarse actividades económicas que confieran al autor de dichas operaciones la condición de sujeto pasivo".

En consecuencia, si la sociedad consultante, tal como parece desprenderse de la breve información aportada, cumple los anteriores requisitos y no realiza actividad económica alguna, limitándose a la simple tenencia de bienes, no tendrá la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido ni derecho a deducir, y sus operaciones no estarán sujetas al mismo, sin perjuicio de la tributación que corresponda, en el caso de transmisión de bienes, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, regulado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993).

Tercero.- De acuerdo con el artículo 92 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido "Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las siguientes operaciones:

1º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.

(...).

Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno de esta Ley".

Los artículos 93 y siguientes establecen los requisitos que deben cumplirse para que los sujetos pasivos puedan deducir las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios. En particular, el artículo 93 exige, en su apartado uno, que los sujetos pasivos "tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley". El apartado cuatro del mismo artículo exige que los bienes o servicios se adquieran con la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales. El artículo 94,

por su parte, señala las operaciones a las que deberán dedicarse los bienes o servicios adquiridos para que se origine el derecho a la deducción.

Por tanto, si la consultante no tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto, no podrá deducir las cuotas soportadas en relación con la adquisición de los inmuebles cuestionados.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

4.- QUALIFICACIÓ DE LA RETRIBUCIÓ DELS SOCIS PROFESSIONALS

Calificación como rendimientos de actividades económicas de los rendimientos obtenidos por socios de sociedades profesionales

La Ley 26/2014 da nueva redacción al artículo 27 de la Ley del IRPF, para modificar, entre otras cuestiones, la delimitación del concepto de actividad económica en relación con los rendimientos obtenidos por socios de sociedades.

Los socios / administradores de una sociedad pueden percibir retribuciones de la misma en cuatro situaciones diferentes por la prestación de sus servicios, situaciones que se pueden dar de forma aislada o simultánea dos o más de ellas.

En todas estas situaciones, en caso de vinculación (por ser administrador o socio en el porcentaje del 25% o superior) será de aplicación el **artículo 18 de la Ley del IS** y **las retribuciones en cada una de las situaciones deberán realizarse a valor de mercado**, salvo en lo correspondiente a la retribución de los administradores por el ejercicio de sus funciones [art. 18.2 b) de la Ley del IS].

Se analizan brevemente cada una de estas situaciones y, en mayor profundidad, aquella situación a la que afecta la modificación del artículo 27.1 de la Ley del IRPF.

1ª situación: El socio / administrador percibe retribuciones de la sociedad por el ejercicio de las funciones **inherentes al cargo de administrador**.

- **IS:** Gasto fiscalmente deducible si dicha retribución se contempla en los Estatutos Sociales y hasta el importe de la cuantía fijada en dichos Estatutos, o en su defecto por la Junta General. Si el cargo de administrador es gratuito o la retribución supera la cuantía fijada estatutariamente o por la Junta General, el gasto **no será** fiscalmente deducible en su totalidad o en la cuantía en que supere el importe de la retribución fijada en virtud del **artículo 15. e) de la Ley del IS**.
- **IRPF:** Rendimiento del trabajo personal sometido a retención al tipo del 37% / 20% para el año 2015 y al tipo del 35% / 19% para los años 2016 y siguientes.

2ª situación: El socio / administrador percibe retribuciones de la sociedad por el ejercicio de funciones de **gerencia o alta dirección** derivadas de un contrato de carácter laboral.

- **IS:** Gasto fiscalmente deducible a tenor del artículo 15. e), último párrafo, de la Ley del IS.
- **IRPF:** Rendimiento del trabajo personal sometido a retención al tipo determinado según el procedimiento general.

3ª situación: El socio / administrador percibe retribuciones de la sociedad por la realización de **actividades no incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE**.

- **IS:** Gasto fiscalmente deducible.
- **IRPF:**
 - Con **carácter general**, rendimiento del trabajo personal si **concurren** las notas de dependencia y medios de producción en sede de la sociedad y sometido a retención al tipo determinado según el procedimiento general.
 - Rendimiento de la actividad económica si **no concurren** las notas de dependencia y medios de producción en sede de la sociedad y sometido a retención al tipo del 19% / 15% / 9% para el año 2015 y del 18% / 15% / 9% para los años 2016 y siguientes.

4ª situación: El socio / administrador percibe retribuciones de la sociedad por la realización de **actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE**. A esta última situación es a la que se refiere el nuevo párrafo tercero incluido en el artículo 27.1 de la Ley del IRPF por la Ley 26/2014.

- **IS:** Gasto fiscalmente deducible.

- **IRPF:** Rendimiento de la actividad económica si concurren los requisitos del artículo 27.1, tercer párrafo, de la Ley del IRPF sometido a retención del 19% / 15% / 9% para el año 2015 y del 18% / 15% / 9% para los años 2016 y siguientes.

El artículo 27.1 de la Ley del IRPF, en su párrafo tercero, **califica imperativamente** como rendimientos **procedentes actividades económicas** aquellos en los que concurren **literalmente** todas y cada una de las circunstancias siguientes:

1. Que provengan de una entidad de la que sea **socio** el perceptor de los mismos con independencia de que sea administrador o no.
2. Que deriven de la realización de **actividades profesionales**, que son las recogidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, por parte del socio perceptor a la sociedad, independientemente del tipo de actividad que desarrolle la sociedad.
3. Que el socio perceptor esté incluido en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos (**RETA**), o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial **(1)**.

(1) "1. *Estarán obligatoriamente incluidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquélla. **Se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social.***

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el trabajador posee el control efectivo de la sociedad cuando concurren algunas de las siguientes circunstancias:

1º Que, al menos, la **mitad del capital** de la sociedad para la que preste sus servicios esté distribuido entre socios, con los que conviva, y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado.

2º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la **tercera parte** del mismo.

3º Que su participación en el capital social sea **igual o superior a la cuarta parte del mismo**, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad.

En los supuestos en que no concurren las circunstancias anteriores, la Administración podrá demostrar, por cualquier medio de prueba, que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad.”

El **antecedente** de la modificación de este artículo 27.1 de la Ley del IRPF es la Nota 1/12 de la Subdirección General de Técnica Tributaria del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT de fecha **22/3/2012**, que se encuentra colgada en la página Web de la AEAT.

Criterios provisionales de interpretación del artículo 27.1 de la Ley del IRPF, tercer párrafo, emitidos por la Subdirección General de Información y Asistencia del Departamento de Gestión de la AEAT en tanto no se pronuncie sobre esta cuestión la DGT:

En cuanto a la **tributación en el IRPF**, se establecen los siguientes criterios:

Como consecuencia de la modificación del artículo 27.1 de la Ley del IRPF, tercer párrafo, a partir de ahora, los rendimientos obtenidos por los socios como consecuencia de los servicios profesionales que presten a sus sociedades generarán rendimientos de actividades profesionales cuando estos socios estén incluidos por dichos servicios en el RETA.

Además, debe tenerse en cuenta que:

1. Para que resulte de aplicación lo anterior es necesario que **tanto la actividad de la sociedad como la del socio tengan carácter profesional.**

A estos efectos la actividad de la sociedad tendrá carácter profesional cuando ejerza una actividad clasificada en la Sección 2ª de las Tarifas del IAE, **independientemente** de que por aplicación de la Regla 3ª.3 de las citadas Tarifas la sociedad esté matriculada y tribute por la actividad correlativa o análoga de la sección 1ª.

En este sentido la Regla 3ª.3 de las Tarifas del IAE establece que:

*“3. Tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección 2ª de las Tarifas, siempre que se ejerzan por personas físicas. Cuando una persona jurídica o una Entidad de las previstas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria ejerza una actividad clasificada en la sección 2ª de las Tarifas, **deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección 1.ª de aquéllas**”.*

2. Si el socio percibe rendimientos tanto por estos servicios profesionales como por su condición de administrador, solo los primeros se calificarán como de actividades profesionales. **Los rendimientos por su condición de administrador se siguen considerando rendimientos del trabajo personal en virtud de lo establecido en el artículo 17.2.e) de la Ley del IRPF.**

En cuanto a la tributación en el IVA, se establecen los siguientes criterios:

El hecho de que el rendimiento obtenido por el socio se califique como actividad profesional en el IRPF en base a su inclusión en el RETA no implica que automáticamente sea sujeto pasivo del IVA, aunque se trata de un indicio a tener en cuenta dados los requisitos que la Seguridad Social exige para la inclusión en este régimen especial; en todo caso habrá que analizar las circunstancias que concurren en cada supuesto.

1. Si el socio lleva a cabo la **ordenación por cuenta propia de factores de producción** para el desarrollo de su actividad profesional, las prestaciones de servicios efectuadas por el mismo a la sociedad estarán **sujetas al IVA**. La calificación como empresario o profesional a efectos, tanto del IRPF como del IVA, supondrá que deberá estar dado de **alta en el censo de empresarios**, profesionales y retenedores mediante la presentación de la correspondiente declaración censal. Por otra parte, **como sujeto pasivo del IVA estará obligado a emitir factura** por los servicios prestados a la sociedad, o en su caso, a los clientes de la misma y presentar las autoliquidaciones por dicho impuesto (artículo 164 de la Ley del IVA).
2. Si la relación socio-sociedad debe calificarse como laboral por concurrir las notas de **dependencia y ajenidad**, los servicios prestados por el socio a la sociedad estarán **no sujetos al IVA** en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.5º de la Ley del IVA.
- Aunque, a efectos de IRPF, calificará sus rendimientos como de actividad económica, no deberá darse de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores**, según se establece en el artículo 3.2 a) y la Disposición Adicional undécima del RGAT que establece que se entenderá por actividad empresarial o profesional aquella cuya realización confiera la consideración de empresarios y profesionales de acuerdo con las disposiciones propias del IVA. Esto supone que no deberá presentar un Modelo 036/037 por este motivo.

El contribuyente no tendrá obligación de expedir factura de sus operaciones ya que no se considera sujeto pasivo del IVA.

5.- SENTÈNCIA TEAC – MOTIVACIÓ EXPEDIENTS SANCIONADORS PER AEAT.

El TEAC refuerza las exigencias de motivación de las sanciones tributarias: no son válidas las fórmulas genéricas y estereotipadas

El TEAC ha dictado una **resolución de fecha 18 de febrero de 2016 (resolución número 07036/2015/00/00)**, por la que unifica criterios sobre la necesidad de motivación de las disposiciones sancionadoras tributarias y los requisitos exigibles para considerar cumplida esa obligación.

En concreto, en su resolución el TEAC establece que la utilización de expresiones genéricas y estereotipadas, como la cuestionada en el caso (*“analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad”*) no supone motivación suficiente de un acuerdo sancionador tributario.

Tal como indica el propio TEAC, la cuestión debatida es de gran importancia pues en el ámbito sancionador tributario, las exigencias, materiales y formales, así como las limitaciones constitucionales a la actuación de la Administración, son mayores que en otros ámbitos administrativos.

El principio de presunción de inocencia en el ámbito tributario

Esta necesidad de rigor proviene de la existencia del derecho a la presunción de inocencia del art. 24.2 CE, que se aplica no sólo al derecho penal sino también al derecho sancionador administrativo y que determina que cualquier análisis de la motivación del acto recurrido, deba hacerse desde la posición de su salvaguarda y sin que puedan admitirse interpretaciones contrarias al mismo.

En consecuencia, el TEAC rechaza cualquier automatismo en la apreciación de la culpabilidad en la infracción tributaria.

En cuanto a los elementos fácticos y jurídicos en los que la Administración fundamente la existencia de la culpabilidad, éstos deben constar en el expediente sancionador y en el propio acuerdo sancionador, sin que resulte admisible intentar acreditar su existencia por remisión a los hechos que resulten acreditados en el expediente de

regularización de la deuda o a otros documentos distintos del expediente sancionador diferentes de la propia resolución sancionadora.

Y para considerar existente el elemento subjetivo de la culpabilidad, ha de hacerse patente en el procedimiento sancionador mediante la motivación.

Hasta tal punto es exigente este criterio, que una motivación basada en juicios de valor o fórmulas generalizadas, ni siquiera es subsanable, siendo criterio de este TEAC que, una vez anulada una sanción por resolución o sentencia por falta de motivación, al tratarse de un elemento esencial, le queda vedado a la Administración el inicio de un nuevo procedimiento sancionador.

Requisitos de motivación de la resolución sancionadora

En concreto, según la jurisprudencia del TS (12 de julio de 2010, Rec. nº. 480/207), estos son los condicionantes que debe cumplir la resolución sancionadora para poder entender que estamos ante una motivación suficiente:

1. Ha de inferirse: es decir, debe ser una conclusión conectada a elementos conocidos y derivada de ellos.

2. Ha de hacerse de forma razonada: es decir, utilizando procesos deductivos o inductivos, e incluso las presunciones, conforme a los criterios del razonamiento humano.

3. Ha de hacerse razonablemente: es decir, de forma que sea una inferencia sostenible y fundada.

4. Ha de ser suficientemente explicada: es decir, no dejando que cada lector tenga que fabricarse la explicación y correlación detallada de hechos y reglas jurídicas.

5. Ha de basarse en el juego conjunto de las circunstancias concurrentes: es decir, todo ello ha de relacionar los elementos de hecho con los elementos de la lógica, y para ello han de ser mencionados (de forma directa, indirecta, expresa o tácita, todos los que influyen en el proceso y conclusión) unos y otros, y de tal forma que permitan una conclusión.

Invalidez de fórmulas genéricas para motivar una sanción tributaria

En consecuencia, concluye el TEAC, no puede entenderse que la fórmula propuesta por la Directora reclamante: *“analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad”*, sea válida para entender que se está cumpliendo con los requisitos de la motivación.

Se trata de una fórmula genérica que puede ser utilizada en cualquier supuesto y con todo obligado tributario, sin análisis ninguno, por lo que no puede ser empleada para

dar por existente el elemento subjetivo que debe ser probado y explicado, con la consecuencia del traslado de la carga al obligado tributario; carece de la más mínima adecuación al caso concreto; y en cuanto “*al juego de las circunstancias concurrentes*”, permitir usar esa fórmula como válida, implicaría permitir no mencionar ninguna circunstancia, ni su efecto o importancia, ni como se relacionan entre sí, en la apreciación de la negligencia.

5.- EJEMPLO PRÀCTIC DISSOLUCIÓ AMB LIQUIDACIÓ SOCIETAT CIVIL SEGONS DISP. TRANSITÒRIA 19ª LLEI 35/2006 IRPF

Régimen transitorio contemplado en la DT 19ª. Disolución y liquidación de determinadas sociedades civiles. (En vigor a partir del 1-1-2016)

En la DT 19ª de la Ley se regula un régimen fiscal especial para la disolución y liquidación, que se aplicará a las sociedades en que concurren las siguientes circunstancias:

- Que con anterioridad al 1-1-2016 hubieran tributado en régimen de atribución de rentas del IRPF.
- Que a partir del 1-1-2016 cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.

DT 30ª. Socios de sociedades civiles que tengan la condición de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades

Se habilita a los socios de sociedades civiles, a las que hubiese resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas y adquieran la condición de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, a seguir aplicando las deducciones en la cuota íntegra previstas en el artículo 68.2 (deducción por inversión de beneficios) que estuviesen pendientes de aplicación a 1 de enero de 2016.

EJEMPLO

Supongamos una sociedad civil con el siguiente balance de situación:

Balance de situación

ACTIVO

Inmueble 1 - 4.000 €
Inmueble 2 - 2.000 €
Inmueble 3 - 1.000 €
Deudores - 3.000 €
Tesorería - 12.000 €

Total – 22.000 €

PASIVO

Fondos propios – 17.000 €
Deudas – 5.000 €

Total pasivo: 22.000 €

Dicha sociedad tiene 2 socios al 50%. **Al socio 1 le costó su participación 3.000 euros y al socio 2, 12.000 euros.**

El valor de mercado de los inmuebles de la sociedad es el siguiente:

Inmueble 1-----	6.000 euros
Inmueble 2-----	4.000 euros
Inmueble 3-----	2.000 euros

En la disolución y liquidación de la sociedad se decide proceder a las adjudicaciones, al socio 1 el inmueble 1 y al socio 2 los inmuebles 2 y 3, así como al socio 1 el importe de la deuda por 2.000 € y 7.000 € de deudores y tesorería, así como al socio 2 un importe de la deuda por 3.000 €. (las adjudicaciones de los inmuebles se valoran a precio de mercado). El resultado de las adjudicaciones, resulta ser bienes y derechos con un valor neto de 11.000 euros.

EFFECTOS FISCALES EN LOS SOCIOS PERSONAS FÍSICAS, SEGÚN LO DISPUESTO EN LA DT 19ª DE LA LEY 35/2006 DE IRPF.

En primer lugar tendremos que determinar el valor fiscal de la participación de cada socio.

Para ello, al valor de adquisición de la participación se le sumará el valor de las deudas adjudicadas y se le restará el importe de los créditos y tesorería que han sido adjudicadas a cada socio.

Determinado este valor, se procederá a valorar los elementos del activo (distintos de créditos y dinero) que han sido adjudicados a cada socio. En nuestro ejemplo, los inmuebles.

SOCIO 1

Valor adquisición participación----- + 3.000 euros
 Deudas adjudicadas----- +2.000 euros
 Deudores y tesorería----- -7.000 euros

Diferencia = Valor fiscal de la participación --- -2.000 euros

Ganancia patrimonial a integrar en la BI----- 2.000 euros

Dado que el valor fiscal de la participación del socio 1 resulta negativo, se genera ganancia patrimonial a integrar en la BI por importe de 2.000 euros, y el inmueble adjudicado 1 tendrá un valor de adquisición de CERO euros.

SOCIO 2

Valor adquisición participación----- +12.000
 Deudas adjudicadas----- + 3.000
 Deudores y tesorería----- -8.000

Diferencia = Valor fiscal de la participación 7.000

En el caso de socio 2, el valor fiscal de la participación tiene un resultado positivo, por los que no se genera ganancia patrimonial alguna. Para determinar el valor fiscal de los inmuebles adjudicados, deberá distribuirse dicho resultado positivo en proporción al valor de mercado de cada inmueble adjudicado.

Al socio 2 se le han adjudicado dos inmuebles cuyo valor de mercado es el siguiente:

V. de mercado Inmueble 2----- 4.000 euros
 V. de mercado Inmueble 3----- 2.000 euros
 Total inmuebles adjudicados -----6.000 euros

En ambos casos, tanto en el caso del SOCIO 1 como en el del SOCIO 2, los inmuebles adjudicados se consideraran adquiridos en la fecha de adquisición que fueron adquiridos por la sociedad.

APTTCB

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

JOSEP M^a NOGUERA I AMIEL.

MARÇ 2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP M^a NOGUERA I AMIEL

1

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1. HECHO IMPONIBLE
2. SUJETOS PASIVOS
3. ENTIDADES EXENTAS Y PARCIALMENTE EXENTAS
4. RESULTADO CONTABLE Y BASE IMPONIBLE.
 1. Ajustes extracontables según criterios fiscales (I).
 2. Incentivos fiscales. Régimen general y Régimen empresas Reducida dimensión.
5. CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO.
6. CRITERIOS FISCALES SEGÚN NORMATIVA (II).
7. DEFINICIÓN GRUPO: CRITERIOS GRUPO CONTABLE, MERCANTIL Y GRUPO FISCAL.
8. OPERACIONES VINCULADAS.
9. RÉGIMENES ESPECIALES.

1. HECHO IMPONIBLE

- **HECHO IMPONIBLE:** la obtención de renta, cualquiera que sea su fuente u origen, por el sujeto pasivo.

2. SUJETOS PASIVOS

- **A) ENTIDADES CON PERSONALIDAD JURÍDICA:**
Sociedades mercantiles, Cooperativas, Mutuas de Seguros, Sociedades Estatales, Asociaciones de Derecho Privado, políticas, sindicales etc., Corporaciones Locales y Asociaciones de Derecho Público (colegios profesionales etc.), Fundaciones, Agrupaciones de Interés Económico, ...
EN LA NUEVA LEY 27/2014 SERAN CONTRIBUYENTES DEL IS LAS SOCIEDADES CIVILES

2. SUJETOS PASIVOS

- EN LA NUEVA LEY 27/2014 SERAN CONTRIBUYENTES DEL IS:
- LAS SOCIEDADES CIVILES QUE TENGAN OBJETO MERCANTIL.

2. SUJETOS PASIVOS

- B) POR DISPOSICIÓN LEGAL A PESAR DE NO POSEER PERSONALIDAD JURÍDICA, LOS SIGUIENTES ENTES ASOCIATIVOS:

Fondos de pensiones, de Capital Riesgo, de Inversión Mobiliaria y de Inversión en Activos del Mercado Monetario, UTEs, Fondos de Inversión Inmobiliaria, Fondos de Titulización Hipotecaria, Fondos de Titulización de Activos, fondos de Garantía de Inversiones, Comunidades Titulares de Montes Vecinales, Fondos de Regulación del Mercado Hipotecario, Grupos de sociedades y el Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria.

2. SUJETOS PASIVOS

- C) NO SON SUJETOS PASIVOS:
 - Comunidades de bienes
 - Herencias yacentes
 - Comunidades de buques
 - Cuentas en participación.
 - Sociedades mercantiles irregulares (no inscritas en el Registro Mercantil)
 - Patrimonios afectos a finalidades benéficas
 - Cualquier otro tipo de unidad económica carente de personalidad jurídica.

3. ENTIDADES EXENTAS Y PARCIALMENTE EXENTAS

3. ENTIDADES EXENTAS Y PARCIALMENTE EXENTAS

- **ENTIDADES TOTALMENTE EXENTAS (art. 9.1 de la LIS):**
- No están obligadas a presentar declaración ni soportar retención.
- Deberán acreditar su condición de entidades exentas.
 - El estado, CCAA y Entidades Locales.
 - Organismos Autónomos del Estado y Entidades de Derecho Público de análogo carácter de las CCAA y Entidades Locales.
 - Banco de España, fondos de Garantía de Depósitos y Fondos de Garantía de Inversiones.
 - Entidades Públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social,
 - El Instituto de España y las Reales Academias Oficiales integradas en el mismo y instituciones de las CCAA con lengua oficial propia que tengan fines análogos.
 - Los restantes organismos públicos mencionados en las disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1, de la Ley 6/1997 de 14 de abril de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES.
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

9

3. ENTIDADES EXENTAS Y PARCIALMENTE EXENTAS

- **ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS:**
- Sujetos pasivos que gozan de exención en cuanto se limiten a desarrollar aquellas actividades que constituyen su motivo fundacional, pero cuando desarrollen alguna otra actividad que constituya objetivamente una explotación económica o perciban rentas ajenas a aquella función social que constituye su razón de ser y que justifica su protección legal, pierden la exención respecto estas rentas.
 - Las Fundaciones, Asociaciones e Instituciones sin ánimo de lucro acogidas a la Ley de Fundaciones, Ley 50/2002 de 26 de diciembre, y a la Ley 49/2002 de 23 de diciembre que regula su régimen fiscal.
 - Las mismas instituciones acogidas al régimen especial del Capítulo XV del Título VII del TR de la LIS (Régimen de entidades parcialmente exentas)

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

10

3. ENTIDADES EXENTAS Y PARCIALMENTE EXENTAS

■ ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS :

- En los mismos términos del Capítulo XV, Título VII del TR de la LIS, las siguientes entidades:
- Uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
- Colegios profesionales, asociaciones empresariales, cámaras oficiales y sindicatos de trabajadores.
- Fondos de promoción de empleo constituidos al amparo de la Ley 27/1984 de 26 de julio, de Reconversión y Reindustrialización.
- Mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales que cumplan los requisitos establecidos por su normativa.
- La Entidad de Derecho Público Puertos y Autoridades Portuarias.

3. ENTIDADES EXENTAS Y PARCIALMENTE EXENTAS

Todas estas entidades deben presentar declaración A PARTIR DE 2015. Hasta el ejercicio 2014 estaban exoneradas de presentar declaración si por sus rentas exentas como las no exentas no superarán:

*Ingresos totales <100.000€ anuales.

*Ingresos de rentas no exentas sujetos a retención < 2.000€ anuales.

*Todas las rentas que perciban están sujetas a retención.

ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS

- Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2015, **excluye de la obligación de presentar** declaración en el **Impuesto sobre Sociedades a las entidades parcialmente exentas** cuyos ingresos totales del período impositivo no superen 75.000 euros anuales, siempre que el importe total de los ingresos correspondientes a rentas no exentas no supere 2.000 euros anuales y que todas sus rentas no exentas estén sometidas a retención.

RESULTADO CONTABLE Y BASE IMPONIBLE

4. RESULTADO CONTABLE Y BASE IMPONIBLE.

4.1 AJUSTES EXTRACONTABLES SEGÚN CRITERIOS FISCALES (I)

4.2 INCENTIVOS FISCALES RÉGIMEN GENERAL Y RÉGIMEN EMPRESAS REDUCIDA DIMENSIÓN.

4. RESULTADO CONTABLE Y BASE IMPONIBLE

- NORMA FISCAL ≠ NORMA CONTABLE:
 - Calificación Ingresos y Gastos
 - Valoración
 - Imputaciones temporales (libertad de amortización, operaciones a plazos, etc.)
 - Gastos no deducibles / atención a liberalidades
 - ...
- NECESIDAD DE AJUSTES EXTRACONTABLES PARA OBTENER LA BASE IMPONIBLE

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

15

4. RESULTADO CONTABLE Y BASE IMPONIBLE

<p style="text-align: center;">RESULTADO CONTABLE</p> <p>+ - Ajustes (Dif. Permanentes y Diferencias Temporarias)</p> <p style="text-align: center;">= BASE IMPONIBLE PREVIA</p> <p>- Compensación de B.I negativas ejercicios anteriores (4745) - (18 años desde el primer año de beneficio) - <i>(cambio a partir 2015 – ya no hay límite temporal)</i></p> <p style="text-align: center;">=BASE IMPONIBLE</p>

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

16

4.RESULTADO CONTABLE Y BASE IMPONIBLE

BASE IMPONIBLE

x Tipo de Gravamen

Emp. reducida dimensión: cifra negocios < 10.000.000
€ (Art. 108 TRLIS – Art. 42 C.C.)

0 a 300.000 € 25%

Resto 28% (ej. 2015)

No empresas reducida dimensión 28%

A partir de 2016 – tipo impositivo 25%

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

17

4.RESULTADO CONTABLE Y BASE IMPONIBLE

CUOTA INTEGRAL

- Deducciones y Bonificaciones (cuenta 4742)

CUOTA LÍQUIDA

- Retenciones y Pagos a cuenta (opción modelo 202 Febrero mediante
Decl. Censal 036 – Art. 45.2 ó 45.3 TRLIS)

CUOTA DIFERENCIAL

A ingresar (cuenta 4752)

A devolver (cuenta 4709)

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

18

4.RESULTADO CONTABLE Y BASE IMPONIBLE

- TIPO GENERAL IMPOSITIVO : 30% (hasta el ejercicio 2014).
- TIPO GENERAL IMPOSITIVO : 28% (2015)
- TIPO GENERAL IMPOSITIVO : 25% (2016)

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

19

4.RESULTADO CONTABLE Y BASE IMPONIBLE - TIPOS

TIPO DE GRAVAMEN POR MANTENIMIENTO O CREACIÓN DE
PUESTOS DE TRABAJO (Disp. 12ª TRLIS LPGE 2010)

**Períodos impositivos 2009-2010-2011-2012-2013-
2014**

(Art. 108.3 TRLIS – Art. 42 C.C.)

0 a 300.000 €	20 %
Resto	25 %

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

20

4.RESULTADO CONTABLE Y BASE IMPONIBLE

TIPO DE GRAVAMEN POR MANTENIMIENTO O CREACIÓN DE PUESTOS DE TRABAJO

Requisitos:

Cifra negocios $\leq 5.000.000$ € (Grupo)

Plantilla media < 25 trabajadores

Empresas constituidas antes 01/01/2008:

Plantilla media 2008 $< \text{ó} = 2009$ y ésta $> \text{ó} = a 1$

Empresas constituidas durante 2008:

Plantilla media 2008 $< \text{ó} = 2009$ y ésta $> \text{ó} = a 1$ (Proporción a la fecha inicio)

4.RESULTADO CONTABLE Y BASE IMPONIBLE

Empresas constituidas después 01/01/2009:

Plantilla media 2009 $> \text{ó} = a 1$ (Proporción al año natural)

Plantilla media 2009 > 0 i $<$ Será aplicable si el 2010 $> \text{ó} = 1$

En caso de incumplimiento: declaración complementaria

Precisión: Administradores deben comunicar a la Seguridad Social el concepto de trabajo y categoría.

4.1 CRITERIOS FISCALES SEGÚN NORMATIVA IS (I):

PRINCIPALES AJUSTES EXTRACONTABLES

- **Positivos:**
 - +Excesos de dotaciones a amortizaciones.
 - +Excesos de dotaciones a provisiones.
 - +Gastos no deducibles.
 - +Integración de rentas acogidas al régimen de diferimiento por reinversión.
 - +Imputación de bases imponibles positivas de sociedades transparentes.

- **Negativos:**
 - Excesos de amortizaciones de ejercicios anteriores.
 - Gastos contabilizados en ejercicios anteriores al de su devengo.
 - Aplicación de la libertad de amortización.
 - La corrección monetaria por transmisión de inmuebles.
 - Dividendos percibidos de sociedades en transparencia fiscal.

AJUSTES EXTRACONTABLES. INMOVILIZADO MATERIAL

■ DONACIONES

CRITERIO CONTABLE:

Valor razonable imputable a Patrimonio Neto

CRITERIO FISCAL (TRIS Art. 15):

Valor mercado para receptor o transmitente

AJUSTE

Empresa receptora: Diferencia imputable a patrimonio neto

Empresa donante: Ajuste extracontable positivo entre valor de mercado y su valor contable.

AJUSTES EXTRACONTABLES. INMOVILIZADO MATERIAL

ASIENTOS EMPRESA RECEPTORA

(21.) Inmovilizado material	a	(941) Ingresos de donaciones y legados
AL CIERRE:		
(941) Ingresos de donaciones y legados	a	(131) Donaciones y legados
(8301) Impuesto diferido	a	(479) Pasivos por dif. Temporarias imponibles
(131) Donaciones y legados	a	(8301) Impuesto diferido

AJUSTES EXTRACONTABLES. INMOVILIZADO MATERIAL

■ SUBVENCIONES

CRITERIO CONTABLE Y FISCAL

Ingreso a imputar en patrimonio neto en varios ejercicios y registro del pasivo diferido correspondiente al ingreso por la subvención a imputar en ejercicios futuros.

ASIENTO CONTABLE

(840) Transferencias de subvenciones oficiales de capital	a	(746) Subvenciones y legados transferidos al resultado
---	---	--

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

27

AJUSTES EXTRACONTABLES. INMOVILIZADO MATERIAL

■ PERMUTA COMERCIAL

CRITERIO CONTABLE PERMUTA COMERCIAL

Valor inmovilizado recibido = valor razonable activo entregado
Diferencias de valoración → resultado del ejercicio

CRITERIO FISCAL PERMUTA COMERCIAL (TRLIS Art. 15)

Coincide con el contable. No hay ajuste

ASIENTO

(281) Amortiz. Acumulada		
(22) Inversiones inmobiliarias	a	(21) Inmovilizado material
		(772) Beneficios inversiones inmobiliarias

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

28

AJUSTES EXTRACONTABLES. INMOVILIZADO MATERIAL

■ PERMUTA NO COMERCIAL

CRITERIO CONTABLE PERMUTA NO COMERCIAL

Valor inmovilizado recibido = valor neto contable activo entregado

CRITERIO FISCAL PERMUTA NO COMERCIAL (TRLIS Art. 15)

Valor mercado bien recibido

AJUSTE: si $VCN < VM$

ASIENTO

(4740) Activos por dif. a (6301) Impuesto diferido
Temporarias deducibles

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

29

AJUSTES EXTRACONTABLES. INMOVILIZADO MATERIAL

■ APORTACIONES NO DINERARIAS

CRITERIO CONTABLE

Inmovilizado recibido: Valor razonable en el momento de la aportación

Participación recibida: Valor razonable del inmovilizado aportado

CRITERIO FISCAL (TRLIS Art. 15)

Valor mercado inmovilizado recibido y aportado

AJUSTE: No procede

ASIENTO EMPRESA QUE APORTA

(2404) Participaciones L/P

a

(22) Inversiones inmobiliarias
(772) Beneficios Inversiones
inmobiliarias

ASIENTO RECEPTORA

(22) Inversiones inmobiliarias

a

(100) Capital social

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

30

AJUSTES EXTRACONTABLES. INMOVILIZADO MATERIAL

■ ARRENDAMIENTO FINANCIERO

CRITERIO CONTABLE

Gasto: amortización del inmovilizado + intereses Tasa Interés Efectiva

CRITERIO FISCAL (TRLIS Art. 15)

Gasto: amortización fiscal (doble o triple en pyme) + intereses.

AJUSTE: Diferencia temporaria imponible

ASIENTO	
(6301) Impuesto diferido	a (479) Pasivos por impuesto diferido

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

31

AJUSTES EXTRACONTABLES. INMOVILIZADO INTANGIBLE

■ FONDO DE COMERCIO/DERECHOS DE TRASPASO

REQUISITO: Adquisición a título oneroso, no grupo y reserva indisponible.

CRITERIO CONTABLE

No amortizable. Sí deterioro irreversible

CRITERIO FISCAL (TRLIS Art. 11)

Sí amortizable al 5%. (temporalmente se amortiza al 1%).

AJUSTE

Diferencia temporaria imponible

ASIENTO	
(6301) Impuesto diferido	a (479) Pasivos por dif. Temporarias imponibles

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

32

AJUSTES EXTRACONTABLES. INMOVILIZADO INTANGIBLE

- **GASTOS DE I+D**

CRITERIO CONTABLE

Criterio general: gasto

Resultado positivo: activación y amortización en 5 años o mayor según vida útil.

CRITERIO FISCAL (TRLIS Art. 11)

Posibilidad libertad amortización sin registro contable incluido el inmovilizado material afecto, excepto construcciones.

AJUSTE

Diferencia temporaria imponible

ASIENTO

(6301) Impuesto diferido	a	(479) Pasivos por dif. Temporarias imponibles	33
21/03/2016		IMPUESTO S/. SOCIEDADES JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL	

AJUSTES EXTRACONTABLES. INMOVILIZADO INTANGIBLE

- **PROPIEDAD INDUSTRIAL – PATENTES Y MARCAS**

CRITERIO CONTABLE

Vida útil económica.

CRITERIO FISCAL (TRLIS Art. 11)

Vida útil < 10 años: según vida útil.

Vida útil > 10 años: límite 10%.

AJUSTE

Diferencia temporaria deducible.

ASIENTO

(4740) Activos dif. Temporarias deducibles	a	(6301) Impuesto diferido	
21/03/2016		IMPUESTO S/. SOCIEDADES JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL	34

AJUSTES EXTRACONTABLES. AMORTIZACIONES INMOVILIZADO

- **LIBERTAD AMORTIZACIÓN**

- Art. 11.2 TRLIS: Sociedades Anónimas laborales
 - Minería
 - Actividades I+D (no edificios)
 - Determinadas explotaciones asociativas agrarias.
- Art. 109 a 114 TRLIS: Empresas Reducida Dimensión.

DEPRECIACION FISCAL < DEPRECIACION CONTABLE:
Diferencia temporaria deducible

(4740) Activos por dif. Temporarias deducibles	a	(6301) Impuesto diferido
---	---	--------------------------

DEPRECIACION FISCAL > DEPRECIACION CONTABLE:
Diferencia temporaria imponible

21/03/2016 (6301) Impuesto diferido	a	(470) Pasivos por dif. temorarias imponibles
--	---	---

35

AJUSTES EXTRACONTABLES. INSTRUMENTOS FINANCIEROS

- **PERDIDAS POR DETERIORO DE CREDITOS DE DEUDORES**

CRITERIO CONTABLE: Evidencia objetiva del deterioro.

CRITERIO FISCAL: (TRLIS Art. 12)

6 meses desde: vencimiento

- situaciones concursales
- alzamiento de bienes
- procedimientos judicial o arbitral

- No deducible: deudor entidad de Derecho Público
afianzado por entidad de crédito o de garantía recíproca.
pacto de reserva o dominio.
objeto de renovación.
personas vinculadas.
estimación global: excepto Pymes → 1% (TRLIS Art. 112)

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

36

AJUSTES EXTRACONTABLES. INSTRUMENTOS FINANCIEROS

■ INGRESOS REGISTRADOS EN PATRIMONIO NETO

CRITERIO CONTABLE: Valor razonable activo financiero disponible para la venta.

CRITERIO FISCAL: Las revalorizaciones contables no forman parte de la B.I.

AJUSTE: Diferencia temporaria imponible.

ASIENTO

(...) Activo financiero	a	(900) Beneficios activos financieros
(900) Beneficios activos financieros	a	(133) Ajustes por valoración instrumentos financieros
(8301) Impuesto diferido	a	(479) Pasivos por dif. Temporarias imponibles.

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

37

AJUSTES EXTRACONTABLES. INSTRUMENTOS FINANCIEROS

■ AMORTIZACION FONDO DE COMERCIO FINANCIERO

PARTICIPACIONES ENTIDADES NO RESIDENTES: amortizable al 5%.

A → B (no residente) $\left. \begin{array}{l} \text{Precio adquisicion: 100} \\ \text{Valor teórico: 60} \end{array} \right\} \begin{array}{l} \text{Plusvalua: 40} \\ \text{Amortización 5\%= 2} \end{array}$

Incompatible con: deducción actividades exportadoras por la propia inversión.
Compatible con: provisión por deterioro.

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

38

AJUSTES EXTRACONTABLES. PROVISIONES Y CONTINGENCIAS

SIEMPRE ORIGINAN DIFERENCIAS PERMANENTES POSITIVAS

■ PROVISIONES PARA RESPONSABILIDADES

CRITERIO CONTABLE: probabilidad mediante estimaciones.

CRITERIO FISCAL: certeza.

AJUSTE: Diferencia permanente positiva.

■ PROVISIONES PARA ACTUACIONES MEDIOAMBIENTALES

CRITERIO CONTABLE: obligación implícita de la empresa sin cuantía determinada.

CRITERIO FISCAL: Obligación implícita o compromiso de la empresa según plan aceptado por la Administración.

AJUSTE: Diferencia permanente positiva.

AJUSTES EXTRACONTABLES. PROVISIONES Y CONTINGENCIAS

■ PROVISIONES PARA OTRAS OPERACIONES DE TRÁFICO

CRITERIO CONTABLE: probabilidad mediante estimaciones por devoluciones de ventas, garantías de reparación y similares.

CRITERIO FISCAL: importe deducible será el resultado de:

AxC

A+B

A: Importe de las ventas del período impositivo en el que se dota la provisión.

B: Importe de las ventas de los dos períodos inmediatos anteriores.

C: Importe de los gastos realizados para las coberturas de los tres períodos (A+B)

AJUSTES EXTRACONTABLES. PROVISIONES Y CONTINGENCIAS

- **PROVISIONES PARA RETRIBUCIONES Y OTRAS PRESTACIONES AL PERSONAL**

CRITERIO CONTABLE: Obligación legal, contractual o implícita con el personal.

CRITERIO FISCAL: Exteriorización de las aportaciones.

AJUSTE: diferencia permanente positiva.

4.2 INCENTIVOS FISCALES RÉGIMEN GENERAL Y RÉGIMEN EMPRESAS REDUCIDA DIMENSIÓN

11. REGIMEN FISCAL EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN (Art. 108 a 114 T.R Ley Impuesto s/Sociedades)

AMBITO DE APLICACIÓN:

Importe neto de la cifra de negocios < 10 millones de euros. (Definición según normativa mercantil) (Art. 191 Ley S.A)

LIBERTAD AMORTIZACIÓN:

Elementos del Inmovilizado material nuevos: 120.000 € x incremento medio total de la plantilla calculado con dos decimales.

LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN PARA BIENES DE ESCASO VALOR

Hasta 12.020,24€ de elementos del Inmovilizado material nuevos cuando su valor unitario no supere los 601,01€ **(HASTA 31 DE DICIEMBRE DE 2014)**

AMORTIZACIÓN INMOVILIZADO MATERIAL NUEVO E INMOVILIZADO INTANGIBLE:

- Elementos del Inmovilizado material nuevo podrán amortizarse: coeficiente lineal máximo previsto x 2.
- Elementos del Inmovilizado intangible (Fondo de Comercio, derechos de traspaso, marcas y otros) podrán amortizarse en un 150% de la amortización que resulte de aplicar los apartados 4 y 5 del Art. 11 T.R Ley Impuesto s/Sociedades (R.D Legislativo 4/2004)

DOTACIÓN POR POSIBLES INSOLVENCIAS DE DEUDORES:

Deducible la dotación a la provisión de insolvencias hasta el límite del 1% s/ saldo deudores existente al final del ejercicio.

AMORTIZACIÓN DE ELEMENTOS PATRIMONIALES OBJETO DE REINVERSIÓN

Elementos del Inmovilizado Material afectos a explotaciones económicas en los que se materializa la reinversión del importe total obtenido en la transmisión onerosa de elementos del Inmovilizado Material, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar x 3 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en tablas. **(HASTA 31 DE DICIEMBRE DE 2014)**

21/03/2016

IMPUESTO S/ SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

43

5. CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO

5. CONTABILIZACION DEL IMPUESTO

Gasto por Impuesto:
IMPUESTO CORRIENTE (6300)
+/-
IMPUESTO CORRIENTE (8300 – Imputaciones directas al Patrimonio neto)
si son Ingresos y Gastos que finalmente se imputarán al resultado.
+/-
IMPUESTO DIFERIDO (6301)

IMPUESTO CORRIENTE (6300):
Es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones del impuesto relativas a un ejercicio

BASE IMPONIBLE
X TIPO DE GRAVAMEN
CUOTA INTEGRAL
-DEDUCCIONES
CUOTA DEL EJERCICIO A INGRESAR O DEVOLVER → **IMPUESTO CORRIENTE**

21/03/2016

IMPUESTO S/ SOCIEDADES
JOSEF M^a NOGUERA I AMIEL

45

5. CONTABILIZACION DEL IMPUESTO

IMPUESTO DIFERIDO (6301):
Surge como **reconocimiento** de la modificación (alta o baja) de los **pasivos y activos por impuesto diferido.**

PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO: son las **diferencias temporarias imponibles**, es decir, diferencias entre contabilidad y fiscalidad que hoy manifiestan un resultado contable que no tributa pero en el futuro lo hará.

ACTIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO: Se valorarán por las **cantidades que se espera pagar o recuperar** de las autoridades fiscales, de acuerdo con la normativa vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio y teniendo en consideración los tipos de gravamen esperados en que revertirán:

- **Diferencias temporarias deducibles.**
- Créditos por compensación de bases imponibles impositivas negativas.
- Créditos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.

21/03/2016

IMPUESTO S/ SOCIEDADES
JOSEF M^a NOGUERA I AMIEL

46

5. CONTABILIZACION DEL IMPUESTO

DIFERENCIAS TEMPORARIAS IMPONIBLES: darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

DIFERENCIAS TEMPORARIAS DEDUCIBLES: darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

5. CONTABILIZACION DEL IMPUESTO

1. DIFERENCIAS TEMPORARIAS: surgen por diferentes criterios temporales entre los componentes de la B.I y los del resultado contable, por lo que revierten en períodos siguientes.

DIFERENCIAS TEMPORARIAS IMPONIBLES. Ejemplo

1. La empresa X adquiere una construcción con valor 10.000 que se amortiza contablemente a un 2%. Fiscalmente se permite una amortización acelerada del 10%.

Valor contable		Diferencia	Valor fiscal		Diferencia	Dif. contable/fiscal
Inicio	Fin		Inicio	Fin		
10000	9800	-200	10000	9000	-1000	800

Diferencia temporaria imponible: $800 \times 0,30 = 240$

240	(6301) Impuesto diferido	a	(479) Pasivo por dif. temporarias Imponibles	240
-----	--------------------------	---	--	-----

5. CONTABILIZACION DEL IMPUESTO

DIFERENCIAS TEMPORARIAS DEDUCIBLES. Ejemplo

2. La empresa X dota una provisión por 2.000 para responsabilidades que no cumple con lo previsto en el TRLIS para ser deducible.

Valor contable		Diferencia	Valor fiscal		Diferencia	Dif. contable /fiscal
Inicio	Fin		Inicio	Fin		
0	2000	2000	0	0	0	2000

Diferencia temporaria deducible: $2.000 \times 0,30 = 600$

600	(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles	a	(6301) Impuesto diferido	600
-----	---	---	--------------------------	-----

5. CONTABILIZACION DEL IMPUESTO

2. DIFERENCIAS ENTRE INGRESOS Y GASTOS REGISTRADOS DIRECTAMENTE EN EL PATRIMONIO NETO Y QUE REVIERTEN EN EL FUTURO.

Se trata de diferencias entre la contabilidad y el valor fiscal que no computan en la B.I del período pero sí en los posteriores; son una subclase de las diferencias temporarias si bien estas no se manifiestan entre la base imponible y el resultado contable; sino entre aquella y los ingresos y gastos que se imputan a patrimonio.

1. EJEMPLO: La empresa X mantiene entre sus inversiones una cartera de acciones en otra empresa adquirida en Febrero de 2014 por 6.000. De acuerdo con la NRV 9ª del PGC se califica como "Instrumento financiero disponible para la venta" lo que obliga a valorarla a valor razonable, si bien su variación se imputa a patrimonio. Durante 2014 se incrementó su valor en 200.

Fiscalmente, esta variación de valor no se imputa hasta que se incorpora al resultado, circunstancia que se producirá cuando se deteriore el valor o se enajene el activo.

5. CONTABILIZACION DEL IMPUESTO

Valor contable		Diferencia	Valor fiscal		Diferencia	Dif. contable /fiscal
Inicio	Fin		Inicio	Fin		
6000	6200	200	6000	6000	0	200

Diferencia temporaria imponible: $200 \times 0,30 = 60$

60	(8301) Impuesto diferido	a	(479) Pasivo por dif. temporarias Imponibles	60
----	--------------------------	---	--	----

5. CONTABILIZACION DEL IMPUESTO

3. DIFERENCIAS PRODUCIDAS EN UNA COMBINACIÓN DE NEGOCIOS.

De acuerdo con la NRV 19ª del PGC, el criterio general a ampliar en las combinaciones de negocios (fusiones, escisiones, etc) es que los elementos patrimoniales del negocio adquirido se valoran a valor razonable, por lo que cuando es de aplicación el régimen especial de diferimiento fiscal, surge una diferencia temporaria entre valor contable y el fiscal. En este caso especial, el registro del efecto impositivo afecta al fondo de comercio, de forma que:

- Si surge un pasivo por diferencias temporarias imponibles aumenta el importe del fondo de comercio.
- Si lo que se registra es un activo por impuesto diferido, se produce un menor valor del citado fondo de comercio.

5. CONTABILIZACION DEL IMPUESTO

EJEMPLO.

La empresa X adquiere mediante fusión un conjunto de elementos patrimoniales cuyo valor contable era de 10.000. En la contabilización de la fusión, ese conjunto de elementos presenta en contabilidad un valor de 50.000.

Inicio	Fin	Diferencia	Inicio	Fin	Diferencia	contable /fiscal
0	50.000	50.000	0	10.000	10.000	40.000

Diferencia temporaria imponible: $40.000 \times 0,30 = 12.000$

12.000	(204) Fondo de comercio	a	(479) Pasivo por dif. temporarias Imponibles	12.000
--------	-------------------------	---	--	--------

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA I AMIEL

53

5. CONTABILIZACION DEL IMPUESTO

ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

Si bien como Pasivos por impuesto diferido solo existen diferencias temporarias imponibles, cuando se refiera a **activos por impuesto diferido**, existen, **además de las diferencias temporarias deducibles**:

- **Créditos por compensación de bases imponibles negativas:** créditos generados por el derecho que otorga el TRLIS a compensar las pérdidas de un ejercicio con las bases imponibles de los siguientes.
- **Créditos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar:** créditos generados por deducciones y bonificaciones que no se han podido aplicar en la declaración del ejercicio actual (por ejemplo por insuficiencia de cuota) si bien se ha cumplido los requisitos legalmente exigidos para poder incorporarlas en futuros ejercicios.

•El registro de cualquier activo por impuesto diferido está sometido, de acuerdo a la NRV 13ª, a la idea de **recuperabilidad** del mismo, lo que exige que la empresa debe analizar y, en su caso reconocer en contabilidad, estos activos siempre que resulte probable que se disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA I AMIEL

54

5. CONTABILIZACION DEL IMPUESTO

EJEMPLO.

La empresa X consecuencia de un problema coyuntural, genera una base imponible negativa de 5.000 en el ejercicio 2009. En dicho ejercicio se estimó probable su reconocimiento como un activo.

En el ejercicio 2010, generó un resultado de 10.000 (tipo de gravamen del 30%).

Reconocimiento de la BIN en 2009:

1.500	(4745) Crédito por pérdidas a compensar	a	Impuesto diferido	1.500
-------	---	---	-------------------	-------

Compensación en ejercicio 2010

Impuesto corriente: $30\% \text{ s}/10.000-5.000(\text{BIN})= 1.500$

1.500	(6300) Impuesto corriente	a	(475) Hacienda Pública acreedora por I/S	1.500
1.500	(6301) Impuesto diferido	a	(4745) Crédito por pérdidas a compensar	1.500

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

55

5. CONTABILIZACION DEL IMPUESTO

EJEMPLO.

La empresa X en el ejercicio 2009 generó un derecho a la deducción por reinversión de 2.000. Se aplicó 600 y el resto espera poder recuperarlo en ejercicios posteriores.

En 2009 realizará:

1.400	(4742) Derechos por deducciones pendientes de aplicar	a	(6301) Impuesto diferido	1.400
-------	---	---	--------------------------	-------

Se aplica el resto en 2010, ejercicio en el que ha obtenido una BI de 10.000.

Impuesto corriente: $(10.000 \times 30\%) - 1.400 = 1.600$

1.600	(6300) Impuesto corriente	a	(475) Hacienda Pública acreedora por I/S	1.600
1.400	(6301) Impuesto diferido	a	(4742) Derechos por deducciones pendientes de aplicar	1.400

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

56

5. CONTABILIZACION DEL IMPUESTO

ANÁLISIS POSTERIOR DE LOS ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

En los ejercicios posteriores a su registro, debe valorarse si se cumple con la idea de recuperabilidad. De acuerdo con esto es posible que dichos activos sean objeto de baja si ya no resulta probable su recuperación o se incorporen como un alta de un activo de esta naturaleza, al no haberse registrado inicialmente y sin embargo en un ejercicio posterior se considera que es probable su recuperación.

Ejemplo: Si en un ejercicio la empresa obtuvo BIN's de 20.000 y no las registró; posteriormente se considera probable su recuperación, realizará:

6.000	(4745) crédito por pérdidas a compensar	a	(638) Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (impuesto diferido)
6.000			

5. CONTABILIZACION DEL IMPUESTO

633. AJUSTES NEGATIVOS EN LA IMPOSICION SOBRE BENEFICIOS

- Disminución, conocida en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o aumento de los pasivos por impuesto diferido, salvo que dichos saldos se hayan originado como consecuencia de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto.

638. AJUSTES POSITIVOS EN LA IMPOSICION SOBRE BENEFICIOS

- Aumento, conocido en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o disminución de los pasivos por impuesto diferido, respecto de los activos y pasivos por impuesto diferido anteriormente generados, salvo que dichos saldos se hayan originado como consecuencia de una transacción que se hubiese reconocido directamente en una partida de patrimonio neto.

5. CONTABILIZACION DEL IMPUESTO

- Ejemplo: Una posible bajada del tipo de gravamen, o una baja de un activo por impuesto diferido, producirá un ajuste en:
 - 4740. Por las cantidades ya ingresadas anteriormente y que se configuran como importes “anticipados”.
 - 4745. Por las cantidades derivadas de la compensación de la BIN's en ejercicios futuros.
 - 4742. Por la baja posterior de una deducción o bonificación.
- Una posible subida del tipo de gravamen, producirá un ajuste en la 479, por las cantidades a ingresar en el futuro.

5. CONTABILIZACION DEL IMPUESTO

GASTO POR IMPUESTO:

Gasto (ingreso) por el impuesto corriente

+

Gasto (ingreso) por el impuesto diferido

(alta o baja de los pasivos y activos por impuesto diferido)

La NRV 13ª del PGC permite, a opción del sujeto contable, que las diferencias permanentes y las deducciones o bonificaciones que tengan la naturaleza económica se subvención de acuerdo con lo indicado en la NRV 20ª del PGC, pueden periodificarse con los mismos criterios que los allí señalados. Es decir, se imputan al resultado del ejercicio en función de la amortización o deterioro que sufra el activo subvencionado o financiado.

6. CRITERIOS FISCALES SEGÚN NORMATIVA IS (II):

CONCEPTO Y DETERMINACION DE BASE IMPONIBLE

- **Artículo 10. Concepto y determinación de la base imponible.**
- 1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.
- 2. La base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta Ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en [la Ley General Tributaria](#).
- 3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás Leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.
- 4. En el método de estimación objetiva la base imponible se podrá determinar total o parcialmente mediante la aplicación de los signos, índices o módulos a los sectores de actividad que determine esta Ley.

CORRECCIONES DE VALOR: AMORTIZACIONES

■ CORRECCIONES DE VALOR: AMORTIZACIONES (Art. 11 TRLIS).

- MÉTODOS FISCALMENTE ACEPTADOS:
- Coeficientes amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas.
- Porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.
- Método de los números dígitos.(Excepto edificios, mobiliario y enseres).
- Se ajuste a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria.
- Que el sujeto pasivo justifique su importe.

CORRECCIONES DE VALOR: AMORTIZACIONES

■ CORRECCIONES DE VALOR: AMORTIZACIONES (Art. 11 TRLIS).

- Reclasificación adecuada del inmovilizado inmaterial por el intangible y desglosar el inmovilizado material en material e inversiones inmobiliarias.
- Régimen general del Arrendamiento Financiero: **Este precepto califica fiscalmente el contrato como de arrendamiento financiero, aunque contablemente no lo sea. Sigue siendo deducible exclusivamente la amortización técnica. Los contratos de arrendamiento financiero amparados por la DA 7ª Ley 26/1988 siguen el régimen fiscal previsto en el art. 115 TRIS.**
- Amortización del Inmovilizado intangible con vida útil definida: **deducible con límite máximo del 10% (Requisitos: adquisición onerosa, a sociedades que no formen grupo – si lo forman, misma base de amortización que para la transmitente-). Siempre cabe deducir las dotaciones por pérdidas irreversibles.**

LEASINGS

- **IMPACTO FISCAL:** ART. 115 TRLIS, continúa siendo de aplicación la dotación fiscal del doble de la amortización contable (resultado de aplicar al coste del bien el doble del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización) o del triple cuando sean empresas de reducida dimensión.

CORRECCIONES DE VALOR: PÉRDIDAS POR DETERIORO

- CORRECCIONES DE VALOR: PÉRDIDAS POR DETERIORO (Art. 12 TRLIS).
- **Amortización sistemática del Fondo de Comercio:**
- **Requisitos para la deducibilidad fiscal:**
 - Dotación de reserva indisponible por el importe deducible fiscalmente; si no hay dotación, no hay deducción (no se pierde, se difiere la deducción).
 - Pérdida irreversible contabilizada vs. Deducción sistemática: la pérdida contable motivará un ajuste positivo, en tanto que la deducción fiscal, si procede, determinará uno negativo.

CORRECCIONES DE VALOR: PÉRDIDAS POR DETERIORO

■ CORRECCIONES DE VALOR: PÉRDIDAS POR DETERIORO (Art. 12 TRLIS).

➤ **Pérdidas por deterioro del Inmovilizado intangible con vida útil indefinida:**

- Sólo se amortizan los inmov. Intangibles con vida útil definida (art. 11); los de vida indefinida no se amortizan , aunque si se puede contabilizar la pérdida por deterioro, de ahí que se regulen en el art. 12.
- Los requisitos exigidos para la deducción fiscal de la pérdida por deterioro son los mismos que para el Fondo de Comercio (adquisición onerosa y a no vinculadas), pero sin exigir dotación a reserva indisponible.
- Deducción fiscal máxima: 10% anual.
- Pérdida irreversible vs. Deducción fiscal sistemática: ajuste +/-

INTANGIBLES

➤ PATENTES: (Vida útil definida)

- AMORTIZABLE SI CONTABLE Y FISCALMENTE

➤ MARCAS: (Vida útil no definida)

- ES UN BIEN NO AMORTIZABLE CONTABLEMENTE (A PARTIR DEL PGC 2007).
- FISCALMENTE SE CONTINUARÁ AMORTIZANDO MEDIANTE AJUSTES EXTRA - CONTABLES.

INTANGIBLES

- LOS REQUISITOS DE LOS INTANGIBLES ES QUE SE HAYAN ADQUIRIDO DE FORMA ONEROSA Y QUE NO SE HAYAN ADQUIRIDO A EMPRESAS VINCULADAS:

- ART. 12. TRLIS.

INTANGIBLES

- FONDO DE COMERCIO: (No tiene vida útil definida)

- NO AMORTIZABLE CONTABLEMENTE

- SI AMORTIZABLE FISCALMENTE

- EVALUACIÓN DE SU DETERIORO

INTANGIBLES

- FONDO DE COMERCIO: (No tiene vida útil definida)
- AMORTIZABLE FISCALMENTE EN 20 AÑOS: 5% ANUAL (TEMPORALMENTE 1%)
- DOTACIÓN DE UNA RESERVA INDISPONIBLE, AL MENOS POR EL IMPORTE FISCALMENTE DEDUCIBLE.
- SI NO PUDIERA DOTARSE LA RESERVA, LA DEDUCCIÓN ESTARÍA CONDICIONADA A QUE SE DOTARA CON CARGO A LOS PRIMEROS BENEFICIOS DE EJERCICIOS SIGUIENTES.

INTANGIBLES

- FONDO DE COMERCIO FINANCIERO INTERNACIONAL
- IMPORTANTE !! EL FONDO DE COMERCIO SE PUEDE AMORTIZAR EN 20 AÑOS EN LA ADQUISICIÓN DE UNA EMPRESA EXTRANJERA.
- La diferencia asignable a los bienes y derechos de la entidad no residente y en la parte no imputable a los mismos, se imputará al fondo de comercio financiero, que se calculará entre el precio de adquisición y el patrimonio neto.
- ART. 12.5 TRLIS

INTANGIBLES

- FONDO DE COMERCIO DERIVADO DE OPERACIONES DE FUSIÓN
- OBLIGACION DE INFORMACIÓN JUNTAMENTE CON LA DECLARACIÓN DEL IS:
 - a) Identificación de la entidad transmitente y del porcentaje de participación ostentado en ella.
 - b) Valor y fecha de adquisición de las participaciones de la entidad transmitente, así como el valor de los fondos propios determinado a partir de las cuentas anuales homogeneizadas.
 - c) Justificación de los criterios de homogeneización valorativa y temporal, de la imputación a los bienes y derechos de la entidad transmitente de la diferencia existente entre el precio de adquisición de sus participaciones y el valor de los fondos propios de las mismas en la fecha de disolución de dicha entidad, así como del cumplimiento de los requisitos exigidos para poder aplicar esta deducción.

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

73

DETERIOROS: EXISTENCIAS

- DETERIOROS FISCALMENTE DEDUCIBLES
- Fiscalmente será deducible el deterioro contabilizado en los casos que se pueda acreditar que el valor de realización es inferior a su valor contable.
- Queda regulado de forma expresa el deterioro correspondiente a las dotaciones para la cobertura de la reducción del valor de los fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales de las entidades que realicen la correspondiente actividad productora.

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

74

PROVISIONES

- [PROVISIONES \(Art. 13 TRLIS\).](#)
- **Contablemente se distinguen tres tipos de obligaciones: existentes, existentes pero inciertas en cuantía o vencimiento y probables.** Las probables son pasivos contingentes de los que se informa en la memoria, pero no se registran en balance. Las obligaciones existentes pueden ser tácitas o expresas; ambas son provisionables.
- **Desaparece el fondo de reversión y la provisión para grandes reparaciones, pero los costes estimados de las grandes reparaciones se incluyen en el valor inicial del activo, por lo que la amortización sustituye a la provisión.**
- **Se crean nuevas provisiones: medioambiental, reestructuración, etc.**

PROVISIONES

- [PROVISIONES \(Art. 13 TRLIS\).](#)
- **NO SON DEDUCIBLES en el año de dotación sino en el de aplicación a su finalidad, los siguientes gastos derivados de provisiones:**
 - Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.
 - Provisiones por Retribuciones y otras prestaciones al personal (si deducibles contribuciones a Planes de Pensiones, como hasta ahora).
 - Los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios que se espera recibir de los mismos.
 - Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.
 - Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas.
 - Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio.

PROVISIONES

- PROVISIONES (Art. 13 TRLIS).
- **SI SON DEDUCIBLES los gastos derivados de las siguientes provisiones:**
 - Actuaciones medioambientales con Plan formulado y aceptado por la AEAT.
 - Provisiones técnicas de entidades aseguradoras, garantía recíproca y afianzamiento.
 - Cobertura de garantías de reparación y revisión y gastos accesorios por devolución de ventas.
 - Todas las demás que vengan determinadas por una disposición legal o contractual que no estén expresamente excluidas por la norma fiscal (Recordemos: *no deducibles las que deriven de una obligación implícita o tácita*).

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

77

REGLAS DE VALORACIÓN

- REGLAS DE VALORACIÓN (ART. 15 TRLIS):
- VALORACIÓN DE ELEMENTOS PATRIMONIALES (art. 15.1):
- **2007: al precio de adquisición o coste de producción.**
- **2009: de acuerdo con los criterios establecidos en el C. de C. Son válidos todos los valores contables, incluso el valor razonable.**
- **NO tienen eficacia fiscal:**
 - Revalorizaciones contables voluntarias, excepto que estén amparadas por normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en P y G.
 - Variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable, excepto que deban imputarse a P y G.

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

78

GASTOS CONTABILIZADOS NO FISCALMENTE DEDUCIBLES

- ATENCION A LA NO CONSIDERACION DE LIBERALIDAD LA RETRIBUCIÓN RELATIVA A LA PRESTACION DE SERVICIOS DE CARÁCTER LABORAL POR LOS ADMINISTRADORES DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES.
- CAMBIO IMPORTANTE EN LA NUEVA LEY 27/2014 QUE ADEMÁS “ROMPE” LA TEORÍA DEL VINCULO (DUALIDAD RETRIBUCION MERCANTIL Y LA DE CARÁCTER LABORAL).

INSTRUMENTOS FINANCIEROS

- **EL PGC 2007: PROFUNDA REFORMA RESPECTO DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS FINANCIEROS. VALORACION DE LOS INSTRUMENTOS FINANCIEROS POR EL VALOR RAZONABLE, CON EL PROPÓSITO DE CONOCER LOS VERDADEROS VALORES DE LOS MISMOS.**
- **EL PGC 2007, ESTABLECE UNA SERIE DE CATEGORIAS EN LAS CUALES DE CLASIFICAN LOS ACTIVOS ATENDIENDO AL DESTINO DE LA INVERSIÓN. ASÍ PUES, EN FUNCIÓN DE LA FINALIDAD QUE HAYA QUE CUMPLIR, EL ACTIVO SE INCLUIRÁ EN UNA U OTRA CATEGORÍA DE ACTIVO FINANCIERO.**
- **LA RELEVANCIA DE ELLO CONSISTE EN QUE EN FUNCIÓN DE LA CALIFICACIÓN EFECTUADA, DETERMINARÁ LA VALORACIÓN EN EL MOMENTO INICIA, LA DE FINAL DE EJERCICIO, EL MODO DE CALCULAR EL DETERIORO Y SU APLICACIÓN A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS O A UNA CUENTA DE PATRIMONIO NETO.**
- **EN ESE TRATAMIENTO CONTABLE ASÍ COMO SU IMPUTACION FISCAL EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES COMO GASTO SERA RELEVANTE.**

INSTRUMENTOS FINANCIEROS

■ INVERSIONES MANTENIDAS HASTA EL VENCIMIENTO

- Valores representativos de deuda, con una fecha de vencimiento fijada, cobros de cuantía determinada o determinable, que se negocien en un mercado activo y que la empresa tenga la intención efectiva y la capacidad de conservarlos hasta su vencimiento.
- Los valores integrantes de esta categoría de activos financieros: **INVERSIONES EN RENTA FIJA EN CUALQUIERA DE SUS MODALIDADES – OBLIGACIONES, BONOS, PAGARÉS, ETC.**
- **VALOR INICIAL: VALOR RAZONABLE – PRECIO DE LA TRANSACCION (COSTES DE LA TRANSACCIÓN MAS LOS COSTES QUE LES SEAN DIRECTAMENTE ATRIBUIBLES) – A FINAL DE EJERCICIO, EN CADA UNO DE LOS ACTIVOS FINANCIEROS ADQUIRIDOS LAS CORRECCIONES VALORATIVAS QUE PROCEDAN.**

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

81

INSTRUMENTOS FINANCIEROS

Categoría activo financiero	Valoración a valor razonable al cierre	Imputación valor razonable	Se considera fiscalmente la imputación a valor razonable	Deterioro valor contable y fiscal
Préstamos y partidas a cobrar	NO			SI
Inv. Mantenidas hasta vencimiento	NO			SI
Activos mantenidos para negociar y derivados	SI	Pérdidas y ganancias	SI	NO
Activos a valor razonable con imputación en PyG	SI	Pérdidas y ganancias	SI	NO
Inversiones grupo, multigrupo y asociadas	NO			SI
Activos disponibles para la venta	SI	Patrimonio neto	NO, hasta la venta	NO

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

82

INSTRUMENTOS FINANCIEROS

- **DEDUCIBILIDAD FISCAL: art. 12.4 del TRLIS, variando la misma en función de si dichos valores están o no admitidos a cotización en mercados regulados. Así, la norma fiscal diferencia:**
- ✓ ***Valores mobiliarios de renta fija admitidos a cotización en mercados secundarios organizados (art. 12.4, primer párrafo, del TRLIS).*** Se permite la deducibilidad fiscal de la pérdida por deterioro con el límite de la pérdida global, computadas las variaciones de valor positivas y negativas, sufrida en el periodo impositivo por el conjunto de esos valores poseídos por el sujeto pasivo. CONTABLEMENTE SE TENDRAN EN CUENTA LAS PERDIDAS HABIDAS, MIENTRAS QUE LA NORMA FISCAL, AL TENER EN CONSIDERACIÓN EL IMPORTE GLOBAL DE LA CARTERA, PODRÁ DARSE EL CASO QUE ANTE UN SUPUESTO EN EL CUAL ALGUNOS DE LOS VALORES COTIZADOS PRESENTE UNA VARIACIÓN DE VALOR POSITIVA, EL IMPORTE FISCALMENTE DEDUCIBLE SERA INFERIOR AL IMPORTE QUE FIGURA EN CONTABILIDAD.

INSTRUMENTOS FINANCIEROS

- ✓ ***Valores mobiliarios de renta fija no admitidos a cotización en mercados secundarios organizados (art. 12.4, segundo párrafo, del TRLIS).*** En caso de valores no cotizados y dada la rotundidad que establece el párrafo segundo del artículo 12.4 «no serán deducibles las pérdidas por deterioro de valores que tengan un valor cierto de reembolso que no estén admitidos a cotización en mercados regulados...», la dotación de la pérdida por deterioro no es fiscalmente deducible, lo que lleva implícito la obligación de efectuar un ajuste positivo en la base imponible del IS.

INSTRUMENTOS FINANCIEROS

■ **ACTIVOS FINANCIEROS PARA NEGOCIAR**

- Los valores integrantes de estos activos se corresponden con la cartera que incluye las **INVERSIONES FINANCIERAS CUYO DESTINO SEA LA NEGOCIACION O ESPECULACION: ES DECIR, EL DESTINO ES LA VENTA EN UN CORTO PLAZO DE TIEMPO**. Los valores que pueden formar parte de la misma incluyen tanto valores de renta fija como variables, cotizados y no cotizados.
- Dicha cartera se valora inicialmente por el valor razonable: **PRECIO DE TRANSACCION QUE NO INCORPORA LOS GASTOS DE TRANSACCION**. ASÍ PUES LOS CAMBIOS QUE PUDIERAN EFECTUARSE EN EL VALOR RAZONABLE SE IMPUTARAN EN LA CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS DEL EJERCICIO. NO EXISTE CONTABILIZACION DEL DETERIORO CONTABLE PARA ESTE TIPO DE ACTIVOS FINANCIEROS.
- Uno de los problemas con los que nos encontramos en esta cartera es el de valorar por el valor razonable.

INSTRUMENTOS FINANCIEROS

- TRATANDOSE DE ACTIVOS QUE COTIZAN, Y DEL CIERRE DEL EJERCICIO A 31 DE DICIEMBRE, PODRA CONOCERSE EL IMPORTE EXACTO DE LA VALORACION DE LAS ACCIONES. EN CAMBIO SI NO HAY COTIZACION DEBERÁ BUSCARSE UN METODO DE VALORACION, A LOS EFECTOS DE PODER CONOCER EL VALOR REAL DE LA EMPRESA, DEBERIA TOMARSE EL PATRIMONIO NETO DE LA SOCIEDAD QUE NO COTIZA, DE ACUERDO A LA PARTICIPACION, Y TENER EN CUENTA LAS PLUSVALÍAS TÁCITAS EXISTENTES (EL ACTIVO ESTARÁ VALORADO AL PRECIO DE ADQUISICIÓN).
- **FISCALMENTE: El artículo 12.3 del TRLIS ESTABLECIA UNA LIMITACIÓN EN LOS SUPUESTOS DE VALORES REPRESENTATIVOS QUE NO COTIZARAN EN UN MERCADO REGULADO HASTA 31 DE DICIEMBRE DE 2012. DE HECHO SE TRATABA DE UNA LIMITACIÓN DE LA PÉRDIDA CONTABLE DE LA PARTICIPACIÓN, Y NO EXISTÍA AJUSTE FISCAL POR LA EQUIVALENCIA ENTRE AMBOS CRITERIOS. A PARTIR DE 1 DE ENERO DE 2013, YA NO ES POSIBLE APLICAR LA DOTACIÓN FISCAL DEL DETERIORO CONTABLE HABIDO LO QUE SI IMPLICARÍA UN AJUSTE FISCAL POSITIVO.**

INSTRUMENTOS FINANCIEROS

■ ACTIVOS FINANCIEROS DISPONIBLES PARA LA VENTA

- SE VALORAN INICIALMENTE POR SU VALOR RAZONABLE: PRECIO DE TRANSACCIÓN QUE EQUIVALDRA AL VALOR RAZONABLE DE LA CONTRAPRESTACION ENTREGADA, MÁS LOS COSTES DE TRANSACCIÓN QUE LES SEAN DIRECTAMENTE ATRIBUIBLES.
- CON POSTERIORIDAD, LOS CAMBIOS QUE SE PRODUZCAN EN EL MISMO SE REGISTRARAN DIRECTAMENTE EN EL PATRIMONIO NETO, HASTA QUE EL ACTIVO FINANCIERO CAUSE BAJA DEL BALANCE O SE DETERIORE ---- EN ESE MOMENTO EL IMPORTE RECONOCIDO SE IMPUTARÁ A LA CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS.
- EL DETERIORO SE ENTENDERÁ PRODUCIDO EN EL CASO DE INSTRUMENTOS EN INVERSIONES DE PATRIMONIO ANTE UNA CAIDA DE UN AÑO Y MEDIO, O BIEN DE UN 40% EN SU COTIZACIÓN, SIN QUE SE HAYA PRODUCIDO LA RECUPERACION DE SU VALOR.
- LOS CAMBIOS, CON CARÁCTER GENERAL, SE REGISTRARAN DIRECTAMENTE EN EL PATRIMONIO NETO, Y EN OCASIONES DETERMINADAS EN LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS.

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

87

INSTRUMENTOS FINANCIEROS

- LAS VARIACIONES DE VALOR SE REGISTRAN EN EL PATRIMONIO NETO, TANTO EN LOS SUPUESTOS DE GANANCIAS COMO DE PÉRDIDAS.
- LAS VARIACIONES NEGATIVAS EN EL VALOR RAZONABLE SE CARGARÁ EN LA CUENTA 800 "PÉRDIDA EN ACTIVOS FINANCIEROS DISPONIBLES PARA LA VENTA", PARA ABONARSE LA MISMA AL CIERRE DEL EJERCICIO CON CARGO A LA CUENTA 133 "AJUSTES POR VALORACION EN ACTIVOS FINANCIEROS DISPONIBLES PARA LA VENTA". CON SIGNO CONTRARIO SE UTILIZARÁ LA CUENTA 900 "BENEFICIOS EN ACTIVOS DISPONIBLES PARA LA VENTA".
- **EFFECTOS FISCALES: NO TIENE EFECTO POR APLICACIÓN DEL ART. 15 DEL TRLIS, AL DISPONER QUE LAS VARIACIONES DE VALOR ORIGINADAS POR APLICACIÓN DEL CRITERIO DEL VALOR RAZONABLE NO TENDRÁN EFECTOS FISCALES MIENTRAS NO DEBAN IMPUTARSE A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS. LOS EFECTOS FISCALES SE PRODUCIRAN CUANDO LA VENTA SE REALICE O BIEN EN SUPUESTOS DE PÉRDIDAS REITERADAS: P.EJ. UNA CAIDA RAZONABLE EN UN 40% DURANTE UN AÑO Y MEDIO. SERÁ EN ESOS MOMENTOS CUANDO DEBA REGISTRARSE EN LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS Y CON PLENOS EFECTOS FISCALES.**

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

88

INSTRUMENTOS FINANCIEROS

- **VALORES ADMITIDOS A COTIZACION: NO EXISTE LIMITACION FISCAL, SI EL DETERIORO DE VALOR SE CALCULA DE ACUERDO CON LA NORMA CONTABLE. EL GASTO SERA FISCALMENTE DEDUCIBLE.**
- **VALORES QUE NO COTIZAN EN MERCADOS SECUNDARIOS ORGANIZADOS. RESULTARIA APLICABLE EL ART. 12.3 QUE YA FIGURA DEROGADO DESDE 1 DE ENERO DE 2013. POR LO QUE NO HABRIA POSIBILIDAD DE DEDUCCION FISCAL.**
- **AUNQUE CONTABLEMENTE DEBERIA DETERMINARSE LA DIFERENCIA ENTRE LOS VALORES DE PATRIMONIO NETO AL INICIO Y AL CIERRE DEL EJERCICIO DE LOS BALANCES FORMULADOS O APROBADOS.**

INSTRUMENTOS FINANCIEROS

- **INVERSIONES EN EL PATRIMONIO DE EMPRESAS DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS**
- **VALORACION DE LAS INVERSIONES AL COSTE, QUE EQUIVALDRA AL VALOR RAZONABLE DE LA CONTRAPRESTACION ENTREGADA MAS LOS COSTES DE TRANSACCION QUE LE SEAN DIRECTAMENTE ATRIBUIBLES.**
- **LA NORMA DE REGISTRO Y VALORACION 9ª EN EL APARTADO 2.5 ESTABLECE QUE DEBERAN REALIZARSE, AL CIERRE DE CADA EJERCICIO, LAS CORRECCIONES VALORATIVAS NECESARIAS SIEMPRE QUE EXISTA EVIDENCIA OBJETIVA QUE EL VALOR EN LIBROS DE UNA INVERSION NO ES RECUPERABLE, CORRECCION VALORATIVA POR DETERIORO QUE SE REGISTRARA COMO UN GASTO EN LA CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS.**
- **FISCALIDAD: A PARTIR DEL PGC 2007, SE INTRODUJO UNA EXCEPCION AL PRINCIPIO DE INSCRIPCION CONTABLE RESPECTO A ESTE TIPO DE ACTIVOS FINANCIEROS, EN LOS TERMINOS DE QUE LA CORRECCION FISCALMENTE DEDUCIBLE PARA ESTOS VALORES, EN LOS TERMINOS EXPUESTOS EN EL ART. 12.3 (VIGENTE HASTA 31/12/2012), SERIA FISCALMENTE DEDUCIBLE EN PROPORCION A LA PARTICIPACION TENIDA, SIN NECESIDAD DE SU IMPUTACION CONTABLE EN LA CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS.**

INSTRUMENTOS FINANCIEROS

- **VIGENCIA FISCAL HASTA 31 DICIEMBRE 2012:**
- EL ARTICULO 12.3 TRLIS NO ESTABLECIA NINGUNA REGLA ESPECIAL RESPECTO A LOS VALORES REPRESENTATIVOS DE LA PARTICIPACION EN EL CAPITAL DE ENTIDADES QUE COTIZABAN. ASI PUES, EL DETERIORO CONTABLE TENIA PLENOS EFECTOS FISCALES.
- LA NORMA FISCAL REFERENCIADA CON ANTERIORIDAD, ESTABLECIA QUE LA PÉRDIDA MÁXIMA POR DETERIORO FISCALMENTE DEDUCIBLE DE LOS VALORES REPRESENTATIVOS DE LA PARTICIPACIÓN EN EL CAPITAL DE ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS, VIENE DETERMINADA POR LA DIFERENCIA POSITIVA ENTRE EL VALOR DE LOS FONDOS PROPIOS AL INICIO Y AL CIERRE DEL EJERCICIO DE LA ENTIDAD PARTICIPADA. DEBIAN TENERSE EN CUENTA, AL TIEMPO DE EFECTUAR DICHO CÁLCULO, LAS APORTACIONES O DEVOLUCIONES DE APORTACIONES REALIZADAS EN ÉL.

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

91

INSTRUMENTOS FINANCIEROS

- LOS FONDOS PROPIOS SE DETERMINARAN DE ACUERDO A LO QUE ESTABLECE EL CODIGO DE COMERCIO Y DEMAS NORMATIVA CONTABLE DE DESARROLLO, CORRIENDO AQUELLOS GASTOS DEL EJERCICIO QUE NO TENGAN LA CONDICION DE FISCALMENTE DEDUCIBLES DE ACUERDO CON EL TRLIS.
- LA CITADA DIFERENCIA ESTABA CONDICIONADA A QUE EL VALOR DE LA PARTICIPACION, MINORADO POR LOS IMPORTES EN PERÍODOS IMPOSITIVOS ANTERIORES, EXCEDA DEL VALOR DE LOS FONDOS PROPIOS DE LA ENTIDAD PARTICIPADA AL CIERRE DEL EJERCICIO QUE CORRESPONDA A LA PARTICIPACION, CORREGIDO EN EL IMPORTE DE LAS PLUSVALIAS TÁCITAS EXISTENTES EN EL MOMENTO DE LA ADQUISICION Y QUE SUBSISTAN EN EL DE LA VALORACIÓN.
- TAL EXCESO COMO DIFERENCIA ENTRE LOS FONDOS PROPIOS ERA DEDUCIBLE, PERO CON EL LÍMITE DEL CITADO EXCESO. CUANDO HUBIERA UN DETERIORO CONTABLE MAYOR, DICHO GASTO DEBERIA SER OBJETO DE AJUSTE EXTRA-CONTABLE POSITIVO EN LA B.I. DEL IS, SIN PERJUICIO QUE SE PUDIERA PRACTICAR UN AJUSTE EXTRA-CONTABLE NEGATIVO DE IGUAL O DISTINTO IMPORTE, DE ACUERDO CON EL ART. 12.3 TRLIS.

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

92

INSTRUMENTOS FINANCIEROS

□ VIGENCIA FISCAL DESDE 1 DE ENERO DE 2013

- Se produce la supresión de la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de cartera, tanto de grupo como de no grupo, al **derogarse el artículo 12.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS) e introducirse, además, como gasto no deducible: “j) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades”** (nuevo apartado j del artículo 14.1 del TRLIS).



IMPLICACION FISCAL: NO podrá deducirse las pérdidas por deterioro de las participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, así como de las participaciones calificadas como disponibles para la venta. Dicha medida afecta a las participaciones en entidades residentes y no residentes, sean o no entidades cotizadas.

INSTRUMENTOS FINANCIEROS

- **Tendrán la consideración de gasto no deducible las siguientes rentas (nuevas letras k) y l) en el apartado 1 del artículo 14 del TRLIS):**
- **Rentas negativas generadas durante el plazo de mantenimiento de establecimientos permanentes ubicados en el extranjero, a excepción de la transmisión del mismo o cese de su actividad.**
- **Rentas negativas obtenidas por empresas miembros de una UTE que opere en el extranjero, a excepción de transmisión de la participación o extinción.**

INSTRUMENTOS FINANCIEROS

- Se establece un **régimen transitorio para la recuperación en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las pérdidas por deterioro de valor de las participaciones y de las rentas** negativas de los establecimientos permanentes que han sido fiscalmente deducibles.
- En particular, respecto de las primeras, se establece que con independencia de su imputación contable en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, la **reversión de las pérdidas por deterioro que hubieran resultado deducibles en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013 se integrarán en la base imponible del período en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio.**

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

95

PARTES VINCULADAS ART 16 TRLIS.

PARTES VINCULADAS ART 16 TRLIS vs. NORMA VALORACION 21ª Y NECA 15ª NPGC.

Art. 16 TRLIS

- Lista cerrada. Incluye entre otros Grupo art. 42 cC: control.
- Obligación valoración **precio mercado.**
- Diferencia: ajuste primario, correlativo o secundario.

NV 21ª: OPERACIONES ENTRE EMPRESAS GRUPO

- Aplicable a empresas del grupo (NPGC NECA 13ª): control y unidad de decisión.
- Con carácter general: obligación valoración **valor razonable.**
- Diferencia: registro según realidad económica.

PARTES VINCULADAS (NECA 15ª NPGC)

- Control o influencia significativa.
- Sólo obligación **valor razonable** si existe grupo en el sentido Norma 13ª elaboración CCAA)

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP Mª NOGUERA i AMIEL

96

PARTES VINCULADAS ART 16 TRLIS.

INFORMACION A INCLUIR EN LA DECLARACION DEL I/S (modelo 200)

- El tipo de vinculación existente conforme al artículo 16.3.
- El tipo de operaciones vinculadas del ejercicio (criterio de devengo contable) con personas o entidades vinculadas, residentes y no residentes.
- Métodos de valoración utilizados, conforme art. 16.4 TRLIS.
- Importe operación.
- Declaración separada de las operaciones de ingreso y pago, sin compensarlas (aunque correspondan al mismo tipo).
- Detalle de las operaciones que superen los 100.000€.

OPERACIONES VINCULADAS

DETERMINACIÓN DEL VALOR NORMAL DE MERCADO

- Art. 16.1.1º (LIS) : Valoración de mercado
- **1. La base imponible se calcula a partir del resultado contable. (art. 10.3 LIS)**
- **2. En el ámbito mercantil y contable las operaciones vinculadas (nº 21) se valorarán por su valor razonable, atendiendo a la realidad económica de la operación.**
- **3. Exposición de motivos ley 36/2006 “el régimen fiscal de las operaciones vinculadas recoge el mismo criterio de valoración que el establecido en el ámbito contable”.**
- **4. Por tanto, es la reforma mercantil, Ley 16/2006, y contable la que más ha afectado a la obligatoriedad del valor de mercado de las operaciones vinculadas**

OPERACIONES VINCULADAS

DETERMINACIÓN DEL VALOR NORMAL DE MERCADO

- El art. 15.2 de la LIS ya establecía supuestos de valoración a mercado de elementos patrimoniales.
- 6. El artículo 18 de la LIS regula los efectos de la sustitución del valor contable por el valor de mercado.
- 7. La valoración a mercado se debe aplicar incluso cuando el resultado sea negativo para la Hacienda Pública, por lo que desaparece su carácter antielusorio.
- 8. El valor de mercado obligatorio facilita la realización de ajustes bilaterales en las operaciones internacionales.

9. RÉGIMENES ESPECIALES

9. REGIMENES ESPECIALES

- Entidades Exentas:
 - Entidades totalmente exentas.
 - Entidades sujetas a tipo 0.
 - Entidades a las que se aplique el régimen fiscal regulado en la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, sobre el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos.
 - Otras entidades parcialmente exentas: Comunidades titulares de montes vecinales en mano común. Partidos Políticos, etc
 - Entidades residentes en el extranjero, exentas a condición de reciprocidad.
 - Uniones Temporales de Empresas que operan en el extranjero.
- Agrupaciones de Interés Económico y Uniones Temporales de Empresas.
- Transparencia Fiscal Internacional.
- Cooperativas.
- Tributación Consolidada.
- Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.

21/03/2016

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP M^a NOGUERA i AMIEL

101

9. REGIMENES ESPECIALES

- Instituciones de Inversión Colectiva.
- Entidades de Capital-Riesgo y Sociedades de Desarrollo Industrial Regional.
- Régimen especial de la minería y de la inversión y explotación de hidrocarburos.
- Sociedades laborales.
- Empresas de Reducida dimensión.
- Entidades de tenencia de valores.
- Entidades navieras en función del tonelaje.
- Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
- Entidades deportivas.
- Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI).

IMPUESTO S/. SOCIEDADES
JOSEP M^a NOGUERA i AMIEL

102

APTTCB

CURS BÀSIC IS

CURS BÀSIC IMPOST SOBRE SOCIETATS

**EXEMPLES PRÀCTICS IMPOST SOBRE SOCIETATS LLEI
27/2014 (II)**

APTTCB

2.19.- CASO PRÁCTICO: PÉRDIDAS POR DETERIORO DE CRÉDITOS POR OPERACIONES COMERCIALES

Una empresa ha contabilizado unas pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales en el ejercicio 2015 por importe de 35.000 €, de acuerdo con el detalle siguiente:

- a) 15.000 € por un crédito de un cliente por una venta realizada en julio del año 2015, puesto que existe evidencia de las dificultades financieras que atraviesa dicho deudor.
- b) 20.000 € por un crédito adeudado por un ayuntamiento.

Determinar el gasto fiscalmente deducible y el ajuste extracontable a practicar en el ejercicio 2015.

- a) El crédito de 15.000 € no es deducible fiscalmente pues han transcurrido menos de seis meses desde el vencimiento de la obligación hasta la fecha de devengo del impuesto.
- b) El crédito de 20.000 € no es deducible fiscalmente al estar adeudado por un ente de Derecho Público.

Por consiguiente: gasto contable 35.000 € / gasto fiscal 0 €.

Ajuste extracontable positivo. + 25.000 €

Diferencia temporaria: 15.000 €

2.20.- CASO PRÁCTICO: DEDUCIBILIDAD FISCAL POR MARCA COMERCIAL (INMOVILIZADO INTANGIBLE)

En el ejercicio 2015, la sociedad “MARCA MUNDIAL, S.L.” adquiere una marca por importe de 350.000 €. ¿Cuál sería la deducibilidad fiscal máxima de la marca?

La cantidad fiscalmente deducible, sin necesidad de contabilización, será de 5% (5% x 350.000 €).

Para los períodos impositivos iniciados en 2015, la DT trigésima cuarta, letras d) y c), de la Ley IS, determina la deducibilidad de los conceptos anteriores con los siguientes límites:

- Las deducciones correspondientes al fondo de comercio están sujetas al límite anual máximo de la centésima parte de su importe (1%).
- La deducción correspondiente al inmovilizado intangible de vida útil indefinida que no tenga la consideración de fondo de comercio está sujeta al límite anual máximo de la cincuentava parte de su importe (2%).

2.21.- CASO PRÁCTICO: ACTIVOS FINANCIEROS MANTENIDOS PARA NEGOCIAR

La sociedad “ACTIV FINANCIERA S.L.” dispone de una cartera de valores que, de acuerdo a lo dispuesto en el apartado 2.3 de la norma de registro y valoración 9ª del PGC, ha calificado como de activo financiero mantenido para negociar. El valor de los activos al principio era de 125.000 € en el ejercicio 2015 I final del ejercicio se sitúa en 75.000 €.

Consecuencias fiscales de la operación:

La norma de registro y valoración 9ª del PGC, determina que los activos financieros mantenidos para negociar deben valorarse a valor razonable, imputándose los cambios que se deriven de dicha valoración en la cuenta de pérdidas y ganancias. Por ello respecto de este tipo de activos no hay que computar deterioros.

Así pues, la pérdida habida en la cartera por importe de 25.000 € se contabiliza en la cuenta (663) "Pérdidas por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable", siendo gasto fiscalmente deducible.

En el caso concreto el gasto contable y deducible fiscalmente lo será por importe de 50.000 €.

2.22.- CASO PRÁCTICO: PÉRDIDA POR DETERIORO DE CRÉDITOS EN APLICACIÓN DEL ART. 13.1 LEY 27/2014 – ESTIMACIÓN GLOBAL

El art. 13.1.3º de la Ley del IS, niega toda efectividad fiscal a las pérdidas por deterioro del valor de los créditos basadas en estimaciones globales del riesgo de incobrables. Las pérdidas por deterioro del valor de los créditos para ser fiscalmente deducibles han de estar calculadas individualizadamente, atendiendo a las circunstancias concurrentes en cada uno de los créditos vivos el último día del período impositivo.

Como excepción, este método de contabilización del deterioro del valor para insolvencias basado en la estimación global del riesgo de fallidos, admitido contablemente, se admite también fiscalmente para las entidades de reducida dimensión.

Así las entidades de reducida dimensión van a poder simultanear las dotaciones individualizadas del deterioro de créditos por insolvencias, con pérdidas por deterioro basadas en estimaciones globales del riesgo de fallidos.

INTEGRACIÓN DE LAS DOTACIONES POR DETERIORO DE LOS CRÉDITOS U OTROS ACTIVOS DERIVADOS DE LAS POSIBLES INSOLVENCIAS DE LOS DEUDORES NO VINCULADOS CON EL CONTRIBUYENTE, NO ADEUDADOS POR ENTIDADES DE DERECHO PÚBLICO Y CUYA DEDUCIBILIDAD NO SE PRODUZCA POR HABER TRANSCURRIDO EL PLAZO DE SEIS MESES DESDE EL VENCIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN:

Conforme a lo dispuesto en el art.11, aptdo. 12, de la Ley del IS, 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 y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el art. 13.1.a) de esta ley, que hayan generado activos por impuesto diferido, se integrarán en la base imponible con el límite del 70% de la B.I. positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el art. 25 de esta ley y a la compensación de B.I. negativas. Dicho límite se sitúa en el 60% en 2016 según Disposición transitoria trigésima sexta de la Ley del IS.

Las cantidades no integradas en un período impositivo serán objeto de integración en los períodos impositivos siguientes con el mismo límite. A estos efectos, se integrarán,

en primer lugar, las dotaciones correspondientes a los períodos impositivos más antiguos.

¿A qué responde esta regulación fiscal?

Cuando una pérdida por deterioro no es fiscalmente deducible se genera un gasto contable y fiscal, lo que conlleva la realización de un ajuste extracontable positivo sobre el resultado contable.

Cuando el citado crédito que no fue fiscalmente deducible se cobre, se generará un ingreso contable, motivado por la eliminación del deterioro contabilizado. Dado que dicho gasto no tuvo la consideración de fiscalmente deducible, el actual ingreso contable no será computable fiscalmente, por lo que generará un ajuste extracontable negativo.

Así pues, la norma indica, que, en aquellos casos en los que la pérdida por deterioro se corresponda con deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de Derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por haber transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación, **la integración de los resultados negativos en la base imponible se producirá con una limitación sobre la base imponible, con lo cual se impide que la integración de las dotaciones por deterioro de créditos por insolvencia dé lugar a una base imponible negativa.**

Una vez analizados los supuestos de no deducibilidad del art. 13.1 de la Ley del IS, se puede concluir que dicha norma resulta exclusivamente aplicable a los supuestos de estimaciones globales del riesgo de insolvencias de deudores y clientes.

La sociedad "CURIOSIDAD, S.L." en base a una estimación global de los deudores por importe de 150.000 €, contabilizó en el año 2015 una pérdida por deterioro de créditos. Dicha sociedad no es empresa de reducida dimensión, puesto que la estimación del deterioro no sigue el cómputo del 1% sobre el saldo de deudores existentes del art. 104.1 de la Ley, sino que dicho deterioro supone un importe de deterioro superior a dicho porcentaje, en base a su análisis de morosidad de sus clientes.

Analizar fiscalmente como debe actuarse.

En este mismo supuesto, si la empresa fuera de reducida dimensión, analizar fiscalmente, en caso que la dotación aplicada contablemente fuera superior al 1% sobre el saldo de deudores existentes según el art. 104.1.

Ante dicha operación, dicha sociedad contabiliza en 2015, una pérdida por deterioro que no tiene la consideración de fiscalmente deducible por aplicación de lo dispuesto en el art. 13.1 de la Ley del IS. Por ello se realiza un ajuste extracontable positivo que tiene como reflejo contable la contabilización del correspondiente activo por impuesto diferido por importe de 37.500 €.

Con la reversión del deterioro se genera un ingreso contable, si bien, no tiene la consideración de ingreso fiscalmente computable puesto que la pérdida por deterioro

no tuvo la consideración de fiscalmente deducible, lo cual genera un ajuste extracontable negativo. Si bien, dicho ajuste negativo de 150.000 € se podrá incorporar con el límite del 70% de la B.I. positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de bases imponibles negativas.

Para los períodos impositivos iniciados en 2015 se establecen unos límites específicos recogidos en la Disp. Transitoria trigésima cuarta h) de la Ley del IS, aplicables a las entidades que hayan superado la cantidad de 6.010.121,04 € durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2015 (límite del 50% o del 25% de la B.I. previa a la integración de las referidas dotaciones y a la compensación de B.I. negativas, si la cifra de negocios está entre 20 y 60 M € o más de 60 M €, respectivamente).

Es importante señalar en este apartado, que el artículo 130 de la Ley del IS permite que los gastos que no han sido fiscalmente deducibles y que generen activos por impuesto diferido puedan convertirse en créditos exigibles frente a la Administración cuando se cumplan los requisitos requeridos en el citado artículo.

2.23.- CASO PRÁCTICO: LIQUIDACIÓN IMPUESTO CON DEDUCCIONES

La sociedad YYY, S.L., presenta los siguientes datos referentes al ejercicio 2015: (empresa que no es de reducida dimensión).

Resultado contable: 1.000.000 €

Multas y sanciones: 25.000 €

Pérdidas por deterioro inmueble 300.000 €

Obtención de dividendo por participación en sociedad de la que posee el 30%:

100.000 €.

Incremento de fondos propios en 300.000 €. Se aplica la Reserva de Capitalización

Deducción por doble imposición internacional de dividendos: 65.000 €

Deducción por creación de empleo: 35.000 €

Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad: 18.000 €

Pagos a cuenta y retenciones: 230.000 €

Realizar la liquidación del impuesto:

Resultado contable	1.000.000
Diferencia permanente	+ 25.000
Diferencia temporaria	+ 300.000
Diferencia permanente.....	- 100.000 €
Base Imponible: -----	1.225.000 €
Aplicación reserva de capitalización (300.000 x 10%) -----	- 30.000 €
Base Imponible: -----	1.195.000 €
Cuota íntegra (1.195.000 € x 28%) -----	334.600 €
Deducción doble imposición internacional -----	65.000 €
Cuota íntegra ajustada positiva -----	269.600 €
Creación de empleo -----	35.000 €
Creación de empleo trabajadores con discapacidad -----	18.000 €
<i>(Límite conjunto 269.600 x 0,25 %= 67.400)</i>	
Cuota líquida positiva -----	216.600 €
Pagos a cuenta y retenciones -----	230.000 €
Importe a devolver -----	13.400 €

2.24.- CASO PRÁCTICO: DETERIOROS. LIQUIDACIÓN IS Y ASIENTOS CONTABLES.

Se empezó hace mucho tiempo con la deducibilidad del deterioro de los créditos comerciales, De este modo el artículo 12, apartado 2, del TRLIS estableció una serie de limitaciones a estos deterioros, como:

- a) Que haya transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación.
- b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

Se siguió con el no deterioro del valor de las participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas. A estos efectos se introdujo el apartado j) en el artículo 14 del TRLIS, para incorporar como gasto no deducible la pérdida por deterioro de participaciones

Se continuó con la no deducibilidad del deterioro del valor de las participaciones en el capital de cualquier sociedad (inversiones financieras en acciones y participaciones e cualquier sociedad). Para ello se introdujo los puntos j, k y l en el artículo 14.1 del TRLIS.

Todas estas diferencias entre el deterioro contabilizado, y la no deducibilidad del mismo generan diferencias temporarias positivas y por ello la aparición en el balance de situación de Activos por diferencias temporarias deducibles (cuenta 4740) en ejercicios siguientes.

Pero con la reforma del Impuesto sobre Sociedades para el ejercicio 2015, se siguió con esta línea de no deducibilidad, en este caso, con el deterioro del inmovilizado. Por lo que según el art. 13.2 de la Nueva Ley del Impuesto sobre sociedades (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades), en el próximo cierre contable de 2015 no será deducible tampoco el deterioro correspondiente a:

- a) Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio.

b) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.

c) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda.

En consecuencia, este año (cierre de 2014) será el último en que serán deducibles las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible (incluido el fondo de comercio). Todo ello, dará lugar al nacimiento de nuevas diferencias temporarias positivas, y a la aparición en los balances de las empresas de nuevos Activos por diferencias temporarias deducibles (cuenta 4740), porque lo que no es deducible en 2015, lo será en el futuro a través de la amortización, la venta o la baja del activo.

Veamos un ejemplo:

Supongamos un inmovilizado, que tiene un valor contable de 2.000 y una vida útil de cuatro años. Supongamos que se produce un deterioro (según tasación de 1.000).

Supongamos dos casos:

1. Que el deterioro se produce en el año 2014
2. Que el deterioro se produce en el año 2015

Supongamos también que el beneficio antes de impuestos, en ambos años, es de 5.000 euros y el tipo impositivo del 25 %

SOLUCIÓN:

1. Que el deterioro se produzca en 2014. Este deterioro, si se contabiliza al cierre de 2014 y se respalda con un informe de tasación, será deducible. No existiendo diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad.

El gasto y el impuesto a pagar serán: 25 % sobre 5.000 = 1250

1.250	(6300) Impuesto corriente	(4752) Hacienda Pública, acreedora por IS	1.250
-------	---------------------------	---	-------

2. Que el deterioro se produzca en 2015. Aplicando el artículo 13.2 de la Nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, no será deducible, a pesar de que este contabilizado y respaldado con un informe de tasación, por lo que tendrá lugar el nacimiento de una nueva diferencia temporaria positiva entre la contabilidad y la fiscalidad. Esta diferencia será temporaria porque posteriormente revertirá vía amortización, venta o baja de inventario del inmovilizado, y atendiendo al apartado 5 del artículo 11.5 de la nueva Ley del

Impuesto sobre Sociedades: “no se integrará en la base imponible la reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles”.

Por lo tanto:

Cierre fiscal 2015

Resultado contable antes de impuestos	5.000
(+) Diferencia temporaria: No deducibilidad deterioro inmovilizado	1.000
Base imponible	6.000
Tipo impositivo	25 %
Impuesto a pagar	1.500

1.500	(6300) Impuesto corriente	(4752) Hacienda Pública, acreedora por IS	1.500
-------	---------------------------	---	-------

APTTCB

Por el efecto impositivo de la diferencia temporaria positiva: $1.000 \times 25 \% = 250$

250	(4740) Activo por diferencia temporaria deducible	(6301) Impuesto diferido	250
-----	---	--------------------------	-----

Hay que observar dos cuestiones:

1. El gasto contable por impuesto, será el mismo en ambos casos (1.250) por lo tanto, no tiene efecto en el resultado contable.
2. Se pagará más 1.500, sobre lo que se pagaría en el caso anterior (1.250), lo que provocará la aparición en el activo de la partida Activos por diferencia temporaria deducible por 250.

¿Qué sucederá en los años siguientes?, Pues en el caso de que la vida útil restante sea de cuatro años:

1. Contablemente se amortizará por: $(2.000-1.000)/4 = 250$ cada año

2. Fiscalmente por: $2.000/4 = 500$ cada año

Por lo tanto, durante los cuatro años siguientes se producirá la reversión de la diferencia temporaria a través de una diferencia negativa puesto que la amortización fiscal será mayor que la contable.

El asiento, en cada uno de esos cuatro años, será: $(500-250) \times 25 \% = 62,5$

62,5	(6301) Impuesto diferido	(4740) Activo por diferencia temporaria deducible	62,5
------	--------------------------	---	------

Completándose la reversión durante los cuatro próximos años.

(Hay que matizar que esa diferencia temporaria puede revertir no necesariamente vía amortización, sino que puede ser mediante la reversión del propio deterioro, o bien por la propia transmisión del elemento).

APTTCB