

GARRIGUES

aedaf ASOCIACIÓN
ESPAÑOLA
DE ASESORES
FISCALES

CIERRE FISCAL

Impuesto sobre Sociedades 2020

22 de febrero de 2021

Antonio Viñuela Llanos

Pablo Scherschinski Luca de Tena

Índice

- Cierre Contable
- Introducción al Impuesto sobre Sociedades
- Determinación de la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades
- Reducciones de la Base Imponible
- Determinación de la Cuota íntegra
- Determinación de la Cuota Líquida
- Regímenes especiales

Cierre Contable

Cierre Contable

Introducción



Novedades recientes a valorar

- **Valorar novedades introducidas en el PGC con efectos del ejercicio 2021 (Real Decreto 1/2021)**
 - Definición de valor razonable
 - Modificación de la NV de productos financieros - Clasificación de activos y pasivos financieros
 - Modificación de la NV 14ª de ingresos por ventas y prestaciones de servicios - Resolución ICAC (febrero 2021)
- Aprobación del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas (Real Decreto 2/2021, de 12 de enero).
 - Introduce vía Disposición Adicional (DA 11ª), un régimen sancionador por el incumplimiento de la obligación de depósito de cuentas.
 - La sanción se determinará de conformidad con los límites establecidos en el artículo 283 TRLSC:
 - 0,05 % del importe total de las partidas de activo, más el 0,05 % de la cifra de ventas de la entidad incluida en la última declaración presentada ante la Administración Tributaria (deberá aportarse original en la tramitación del procedimiento).
 - **En caso de no aportar la declaración tributaria, la sanción será del 2 % del capital social (según los datos obrantes en el Registro Mercantil).**
 - En caso de aportar la declaración tributaria, y el resultado de aplicar los mencionados porcentajes a la suma de las partidas del activo y ventas fuera mayor que el 2 % del capital social, se cuantificará la sanción en este último con reducción del 10 %.
- Consulta ICAC (BOICAC 124) – Determinación del número medio de trabajadores en las empresas que hayan adoptado expedientes de regulación temporal de empleo (ERTEs) derivados del COVID19
 - Valorar implicaciones fiscales

Aspectos derivados del COVID a valorar

- Tratamiento contable de las reducciones o condonaciones en contratos de arrendamiento como consecuencia del escenario COVID
 - Condonaciones de renta (durante el estado de alarma o periodos superiores)
 - Aplazamientos de las rentas
 - Acuerdos de reducción de las rentas
- Contabilización de las exenciones en cuotas de la Seguridad Social como consecuencia de los ERTEs
- Cierre de instalaciones (temporal) y su efecto en amortizaciones y deterioros de valor
- Registro de provisiones

Cierre Contable

Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifica el PGC

Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad, el Plan General de Contabilidad de PYMES, las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos

- Aplicable para los ejercicios que se inicien desde el 1 de enero de 2021
- Adaptación de la normativa contable interna a la normativa aprobada por las NIIF-UE 9 y NIIF-UE 15
- **Modificación del concepto de Valor Razonable**
 - En el PGC 2007 se definía como el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua.
 - Se define ahora como el precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría para transferir o cancelar un pasivo mediante una transacción ordenada entre participantes en el mercado en la fecha de valoración.
 - Se reconoce que el valor razonable estimado para una determinada fecha y, las condiciones de mercado pueden variar con el tiempo, de manera que ese valor puede ser inadecuado para otra fecha.
 - Incorporación de diversas técnicas de valoración que se evaluarán periódicamente con clasificación de las estimaciones en tres niveles

▪ **Modificación de la NRV 9ª, “Instrumentos financieros”**

- Se pasa de seis categorías de activos financieros a cuatro:
 1. Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.
 2. Activos financieros a coste amortizado.
 3. Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.
 4. Activos financieros a coste.
- Los pasivos financieros pasan a incluirse en alguna de las siguientes categorías:
 1. Pasivos financieros a coste amortizado.
 2. Pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Cambios reseñables respecto de la contabilización de las coberturas contables.

▪ **Modificación de la NRV 10ª, “Existencias”**

- Se incluye, como método de valoración, el **valor razonable menos costes de venta** (de manera excepcional para las operaciones de trading realizadas por intermediarios financieros que comercialicen materias primas cotizadas), en el que las variaciones de valor se reconocerán directamente en PyG

▪ **Modificación de la NRV 14ª, “Ingresos por ventas y prestación de servicios”**

- El criterio de reconocimiento de ingresos se basa el momento en que se produzca **la transferencia del control** de los bienes o servicios comprometidos con los clientes, siguiendo un proceso dividido en varias etapas sucesivas:
- El control de un bien o servicio (un activo) hace referencia a la capacidad para decidir plenamente sobre el uso de ese elemento patrimonial y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades decidan sobre el uso del activo y obtengan sus beneficios.
- Resolución del ICAC (publicada con fecha 13 de febrero de 2021)

Cierre Contable

Consultas ICAC - Emitidas por el ICAC durante 2020 y 2021

	BOICAC	Consulta
Contabilización por parte del socio de la aplicación del resultado. RICAC de 5 de marzo 2019.	123 / Septiembre 2020	1
Operaciones entre empresas del grupo NRV 21 ^a . Escisión parcial mediante segregación de una rama de actividad que constituye un negocio siendo la sociedad beneficiaria de nueva creación.	123 / Septiembre 2020	2
Operaciones entre empresas del grupo. NRV 21 ^a . Aportación no dineraria de una sociedad radicada en el extranjero cuando la aportante y la adquirida aplican NIIF	123 / Septiembre 2020	3
Costes a asumir por las empresas en los ERTES consecuencia del COVID 19. Real Decreto Ley 8/2020 de 17 de marzo. NRV 18 ^o	122 / Junio 2020	1
Aportación recibida del proveedor para sufragar parte de los gastos de márketing y publicidad. MCC	122 / Junio 2020	2
Cifra de negocios cuando se reciben subvenciones públicas. NECA 11. RICAC 16 marzo 1991.	122 / Junio 2020	3
Coste amortizado y clasificación en corriente o no corriente de un préstamo. NRV 9 ^a , MCC. Contenido Nota 9 modelo normal de memoria	121 / Marzo 2020	1
Capitalización gastos financieros por una sociedad que gestiona rentas vitalicias. NRV 2 ^a , NRV 4 ^a , NRV 13 ^a	121 / Marzo 2020	2
Sobre si deben realizarse ajustes al cierre del ejercicio por las consecuencias derivadas del estado de alarma para la gestión del COVID-19 y la posible no aplicación del principio de empresa en funcionamiento. NRV 23 ^a	121 / Marzo 2020	3
Reparto de un dividendo entre empresas del grupo después de sucesivos canjes de valores	121 / Marzo 2020	4
	BOICAC	Consulta
Número medio de trabajadores en empresas que han adoptado ERTES derivados del COVID-19. NECA 12 ^a	124 / Enero 2021	1
Adquisición de un activo para donarlo a una entidad sin fines lucrativos. MCC	124 / Enero 2021	2
Aval concedido por un socio para garantizar un contrato de arrendamiento". NRV 9 ^a , NRV 21 ^a y NECA 15 ^a	124 / Enero 2021	3

Cierre Contable

Consultas ICAC - Emitidas por el ICAC durante 2019

	BOICAC	Consulta
Derechos recibidos en pago de un dividendo a efectos del artículo 35.4 de la RICAD de 5 de marzo de 2019	120 / Diciembre 2019	1
Cambio en la estimación sobre el ejercicio de una opción de compra en un contrato de arrendamiento. NRV 8ª	120 / Diciembre 2019	2
Pérdida cuando las participaciones resultan totalmente amortizadas. RICAC de 18 de septiembre de 2013	120 / Diciembre 2019	3
Emisión de criptomoneda. NRV 10ª	120 / Diciembre 2019	4
Subvenciones, donaciones y legados recibidos. Donación por un socio de sus participaciones a la sociedad. NRV 18ª. RICAC de 5 de marzo de 2019	120 / Diciembre 2019	5
Adquisición de una empresa con la finalidad de evitar un obstáculo a la comercialización de un complejo residencial. RICAC de 28 de mayo de 2013	119 / Septiembre 2019	1
Imputación el excedente del ejercicio de un legado recibido por una entidad sin fines lucrativos. Normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos NRV 9ª y NRV 20ª	119 / Septiembre 2019	2
La prima de emisión o asunción y otras aportaciones de socios a efectos del artículo 31.2 de la RICAC de 5 de marzo de 2019	119 / Septiembre 2019	3
Facultad de emplear modelos abreviados por las filiales de un grupo cuya matriz no deposita cuentas anuales consolidadas en el Registro Mercantil. NECA 4ª	118 / Julio 2019	1
Ventas de unas parcelas. NRV 4ª	118 / Julio 2019	2
Comisiones abonadas a profesionales que intermedian en un arrendamiento operativo. NRV 3ª	118 / Julio 2019	3
Ámbito de aplicación de la obligación de publicar el estado de información no financiera, en el sentido del artículo 49 párrafos 5 y 6 del Código de Comercio y artículo 262.5 TRLSC	117 / Marzo 2019	1
Subvenciones, donaciones y legados recibidos. Subvención recibida por realizar estudio de mercado y cursos de formación. NRV 18ª	117 / Marzo 2019	2
Efecto impositivo de la "reserva de capitalización" regulada en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en cuentas anuales individuales de sociedades que tributan en régimen de consolidación fiscal. NRV 13ª y RICAC de 9 de febrero de 2016	117 / Marzo 2019	3

Cierre Contable

Consultas ICAC - Emitidas por el ICAC durante 2018

	BOICAC	Consulta
Tratamiento contable del Impuesto sobre el Valor Añadido en las donaciones de inmovilizado. NRV 12ª y NRV 18ª	115 / Septiembre 2018	1
Adquisición de mercancías en moneda extranjera. NRV 10ª y NRV 11ª	115 / Septiembre 2018	2
Honorarios abonados a asesores legales u otros profesionales que intervienen en la adquisición de una cartera de acciones. NRV 9ª y NRV 19ª	115 / Septiembre 2018	3
Compromiso en firme para la adquisición de existencias. NRV 9ª	115 / Septiembre 2018	4
Sociedades del grupo en el sentido del art. 42 del Código de Comercio. Calificación de los acuerdos entre los socios. NECA 13ª	115 / Septiembre 2018	5
Tratamiento contable de una "provisión para rehabilitación de inmovilizado". NRV 15ª	115 / Septiembre 2018	6
Contraprestación variable en virtud de un pacto que depende de la efectiva tributación de la empresa. NRV 14ª, NECA 11ª y RICAC de febrero de 2016	115 / Septiembre 2018	7
Vida útil y vida económica del inmovilizado material. MCC, NRV 2ª y NRV 3ª	115 / Septiembre 2018	8
Costes de venta de un activo arrendado. Indemnizaciones abonadas a personas físicas por extinción de contratos de arrendamientos rústicos históricos. Corrección de errores. NRV 22ª	115 / Septiembre 2018	9
Transmisión de un negocio a una sociedad limitada unipersonal con la finalidad de seguir desarrollando la misma actividad que venía ejerciendo una persona física. NRV 19ª y NRV 21ª	115 / Septiembre 2018	10
Valoración de residuos. NRV 10ª. RICAC de 14 de abril de 2015	113 / Marzo 2018	1
Convenio urbanístico con un Ayuntamiento. RICAC de 1 de marzo de 2013	113 / Marzo 2018	2
Aportaciones recibidas por una fundación para financiar un programa de becas. Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos. NRV 8ª	113 / Marzo 2018	3
Canon de saneamiento de aguas residuales. NRV 14ª. NECA nº 11. RICAC de 16 de mayo de 1991	113 / Marzo 2018	4
Canon digital. NRV 14ª	113 / Marzo 2018	5
Adquisición de un activo por usucapión. NRV 18ª. Resolución 1 de marzo de 2013	113 / Marzo 2018	6
Subvención recibida para financiar la adquisición de suelo y criterio a seguir para amortizar las inversiones inmobiliarias. NRV 18ª y RICAC de 1 de marzo de 2013	113 / Marzo 2018	7
Adquisición de elementos del inmovilizado entregando como pago parcial otros elementos de la misma naturaleza. NRV 2ª y NRV 8ª RICAC de 1 de marzo de 2013.	113 / Marzo 2018	8
Dividendo recibido cuando se han realizado inversiones sucesivas. NRV 9ª	113 / Marzo 2018	9

Cierre Contable

Consultas ICAC – Arrendamientos operativos en escenario COVID

Criterio ICAC (Febrero 2021)

- **Consulta de 19 de febrero de 2021. Sobre el tratamiento contable de las reducciones de rentas acordadas en un contrato de arrendamiento operativo de local de negocio por causa de las medidas extraordinarias adoptadas por el Gobierno para hacer frente a los efectos de la crisis sanitaria del COVID-19**
 - Consulta acerca de la correcta calificación de las rebajas negociadas con los arrendatarios por causa de los cierres impuestos por la legislación o por el efecto de la reducción abrupta de la actividad. En concreto, se pregunta si tales descuentos deben calificarse a efectos contables como un incentivo al arrendamiento, circunstancia que llevaría a diferir la rebaja en el periodo remanente del contrato, o si por el contrario deben considerarse rentas contingentes negativas e imputarse, íntegramente, a la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que se devengue la correspondiente mensualidad.
 - El Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para la economía, en su preámbulo, señala que la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos no prevé causa alguna de exclusión del pago de la renta de un local de negocio por fuerza mayor o por declaración de estado de alarma u otras causas.
 - El objetivo del Real Decreto-ley es aprobar una regulación específica en línea con la cláusula «*rebus sic stantibus*», de elaboración jurisprudencial, que permita la modulación o modificación de las obligaciones contractuales si concurren los requisitos exigidos: imprevisibilidad e inevitabilidad del riesgo derivado, excesiva onerosidad de la prestación debida y buena fe contractual. Sin embargo, la medida expresa que se adopta en la parte dispositiva solo afecta a la moratoria en el pago, pero en ningún caso a la reducción de cuotas. De lo anterior cabe inferir que la interpretación del legislador ha sido considerar que la reducción unilateral de cuotas no tendría amparo en la cláusula «*rebus sic stantibus*» y, en todo caso, requeriría del acuerdo expreso del arrendador.
 - La (NRV 8ª PGC) - *Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar*, respecto a los arrendamientos operativos, expresa: “(...) *Los ingresos y gastos, correspondientes al arrendador y al arrendatario, derivados de los acuerdos de arrendamiento operativo serán considerados, respectivamente, como ingreso y gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias (...)*”
 - Y el principio de devengo se enuncia en el apartado 3 del Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC como sigue: “*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 afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.*”
 - De acuerdo con lo anterior, en los supuestos en los que el contrato incluyese una cláusula sobre la posibilidad de reducir las cuotas en casos de caídas o cierre de la actividad impuesta por una disposición legal o reglamentaria, la reducción en el pago y el cobro en el arrendatario y arrendador, respectivamente, es claro que deberá tratarse como una renta contingente.
 - En ausencia de tal previsión, el ICAC opina que, en el contexto excepcional producido por la COVID-19, cuando el arrendatario y el arrendador hayan llegado a un acuerdo para reducir las rentas, cabría optar por considerar que el hecho económico desencadenante de la disminución en el precio de la cesión del derecho de uso no guarda relación con los ejercicios posteriores, sino con la situación económica actual, circunstancia que llevaría a no calificar dicho pacto como un incentivo al arrendamiento sino como un ajuste temporal de la renta a la situación económica sobrevenida y otorgarle, en consecuencia, el tratamiento previsto para las rentas contingentes.

Cierre Contable

Consultas ICAC - BOICAC 124. Determinación del número medio de trabajadores

Criterio ICAC - BOICAC 124 (Enero 2021)

- **Consulta 1. Sobre la determinación del número medio de trabajadores en las empresas que hayan adoptado expedientes de regulación temporal de empleo (ERTEs) derivados del COVID 19**
 - Basándose en la norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) 12ª Número medio de trabajadores del PGC, el ICAC expresa que: “Para la determinación del número medio de trabajadores se considerarán todas aquellas personas que tengan o hayan tenido alguna relación laboral con la empresa durante el ejercicio, promediadas según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios”.
 - Es decir que todas las personas que trabajen en una empresa y estén vinculadas a ella por un contrato laboral, incluidos los directivos, se computarán como trabajadores de dicha empresa.
 - En consecuencia, los expedientes de regulación temporal de empleo no dan lugar a la extinción de la relación laboral, sino a una suspensión de los contratos de trabajo de los trabajadores afectados por el expediente, por lo que el ICAC entiende que deberán computarse a efectos del cálculo del número medio de trabajadores, promediados según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios en la empresa durante el ejercicio.
 - A modo de ejemplo, si en una empresa de 20 trabajadores se ha incluido en un ERTE al 50% de la plantilla durante un periodo de 6 meses, el número medio de trabajadores del ejercicio será de 15.
 - Considerar posibles implicaciones en el ámbito fiscal, especialmente en lo relativo a los incentivos fiscales del Impuesto sobre Sociedades vinculados al mantenimiento o incremento de la plantilla media de la empresa, entre otros supuestos:
 - Artículo 37 LIS - Deducciones por creación de empleo
 - Artículo 38 LIS - Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad
 - Artículo 102 LIS - Libertad de amortización
 - Artículo 27 LREF – Materialización de RIC con cargo a creación de empleo
 - Obligaciones de mantenimiento de empleo en régimen ZEC

Cierre Contable

Consultas ICAC – BOICAC 122. Contabilización costes ERTes derivados del COVID

Criterio ICAC - BOICAC 122 (Junio 2020)

▪ Consulta 1. Sobre los costes a asumir por las empresas en los ERTes consecuencia del COVID 19

- Entiende el ICAC que: *“en los casos de suspensión del contrato debidos a expedientes de regulación temporales de empleo (ERTes), la obligación de la empresa de seguir cotizando por los trabajadores subsiste. No obstante, a la vista de los efectos económicos provocados por el COVID-19, el Real Decreto-ley 8/2020 prevé como medida excepcional la exoneración de tal pago a la empresa, pese a que jurídicamente se producen los mismos efectos que si el pago se continuara realizando.”*
- En consecuencia el fondo económico de la exoneración del pago de la Seguridad Social por parte de la empresa es el de la percepción de una subvención, en la medida en que a pesar de que la empresa no va a realizar los pagos, sí que se produce el devengo del gasto. Esto es así porque en el caso de que se produzca el incumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa de los ERTes, la empresa estaría obligada a la devolución de las ayudas percibidas, es decir, al pago de las cantidades exoneradas.
- De acuerdo con lo anterior a efectos contables procede:
 - La contabilización del gasto por las cuotas de la Seguridad Social, y el registro de una *“subvención a la explotación”*, por el importe de las cuotas exoneradas.
 - Adicionalmente, no se contabiliza importe alguno por el gasto de salarios correspondientes a los trabajadores en ERTE
- Por otra parte, el ICAC establece que en la medida que dichas bonificaciones se hacen efectivas a través de una reducción en las cuotas a la Seguridad Social a cargo de la empresa, puede admitirse que dicho importe minore el gasto ocasionado por este concepto, siempre y cuando de acuerdo con el principio de importancia relativa la variación que ocasione este registro contable sea poco significativa. Por tanto, deberá analizarse, en cada caso, la *“materialidad”* de la no aplicación del criterio establecido anteriormente para determinar la correcta aplicación del principio de importancia relativa.
- Conviene destacar que si bien la aplicación de un criterio u otro no produce variaciones en el resultado final de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio, sí que puede tener incidencia en caso de que una comprobación por parte de la Administración tributaria determinase que se ha aplicado un criterio incorrecto para el registro de las cuotas exoneradas.
- En concreto, aunque no es la única incidencia, en caso de que no se registrase de manera correcta la exoneración de las cuotas de la Seguridad Social de la empresa, la Administración podría obligar a tributar por el ingreso no contabilizado (subvención) y paralelamente no permitir la deducción del gasto devengado por no existir inscripción contable en base al artículo 11.3.1º LIS.

Cierre Contable

Aprobación de CCAA 2019

- Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19
 - **Artículo 40. Medidas extraordinarias aplicables a las personas jurídicas de Derecho privado**
 - *“3. El plazo de tres meses a contar desde el cierre del ejercicio social para que el órgano de gobierno o administración de una persona jurídica obligada formule las cuentas anuales, ordinarias o abreviadas, individuales o consolidadas, y, si fuera legalmente exigible, el informe de gestión, y para formular los demás documentos que sean legalmente obligatorios por la legislación de sociedades queda suspendido hasta que finalice el estado de alarma, reanudándose de nuevo por otros tres meses a contar desde esa fecha.*
 - *4. En el caso de que, a la fecha de declaración del estado de alarma, el órgano de gobierno o administración de una persona jurídica obligada ya hubiera formulado las cuentas del ejercicio anterior, el plazo para la verificación contable de esas cuentas, si la auditoría fuera obligatoria, se entenderá prorrogado por dos meses a contar desde que finalice el estado de alarma.*
 - *5. La junta general ordinaria para aprobar las cuentas del ejercicio anterior se reunirá necesariamente dentro de los tres meses siguientes a contar desde que finalice el plazo para formular las cuentas anuales.”*
 - *6. Si la convocatoria de la junta general se hubiera publicado antes de la declaración del estado de alarma pero el día de celebración fuera posterior a esa declaración, el órgano de administración podrá modificar el lugar y la hora previstos para celebración de la junta o revocar el acuerdo de convocatoria mediante anuncio publicado con una antelación mínima de cuarenta y ocho horas en la página web de la sociedad y, si la sociedad no tuviera página web, en el «Boletín oficial del Estado». En caso de revocación del acuerdo de convocatoria, el órgano de administración deberá proceder a nueva convocatoria dentro del mes siguiente a la fecha en que hubiera finalizado el estado de alarma. (.../...)*
 - *8. Aunque concurra causa legal o estatutaria, en las sociedades de capital los socios no podrán ejercitar el derecho de separación hasta que finalice el estado de alarma y las prórrogas del mismo que, en su caso, se acuerden.”*

Cierre Contable

Aprobación de CCAA 2019 - Consulta ICAC Auditoría de 2 de abril 2020

Consulta ICAC Auditoría (2 de abril de 2020): Efecto de la crisis sanitaria y el Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 en el proceso de formulación, verificación y aprobación de las cuentas anuales de las distintas empresas y entidades

▪ **Entidades que a 14 de marzo de 2020 ya había finalizado el plazo de formulación de sus CCAA**

- No resultará de aplicación lo dispuesto en los apartados 3 y 5 del artículo 40 del RDL (formulación y aprobación)
- Si será aplicable el artículo 40.4 para la auditoría de cuentas (prórroga de 2 meses del plazo de emisión del informe)
- En el supuesto de utilizar la prórroga de 2 meses en la realización de la auditoría y en la emisión de su informe, podría verse afectado el plazo de aprobación de las CCAA, ya que, sin el informe de auditoría no podrían aprobarse las CCAA por la Junta General, resultando de imposible cumplimiento el plazo de aprobación establecido legalmente
- Por tanto, el plazo de aprobación de las CCAA por la junta general (6 meses desde el cierre del ejercicio anterior) podrá verse alterado como consecuencia de la aplicación de la prórroga del trabajo de auditoría regulado en el artículo 40.4 del RDL

▪ **Entidades en las que a fecha del 14 de marzo de 2020 no había finalizado el plazo de formulación de sus CCAA, pero que, sin embargo, el órgano de administración ya las había formulado con anterioridad a dicha fecha**

- En estos casos, el plazo de formulación de las cuentas finaliza en los 3 meses siguientes a la fecha de finalización del estado de alarma, por lo que la fecha de aprobación de las CCAA por la junta general podrá ir hasta 3 meses más tarde de dicha fecha, de acuerdo con lo establecido en el artículo 40.5 del RDL.
- Asimismo, a estas entidades les será aplicable lo previsto en el artículo 40.4 (prórroga del plazo de la auditoría)

▪ **Entidades que, a pesar de que pudieran acogerse a la extensión del plazo de formulación de sus CCAA, de acuerdo con el artículo 40.3 del RDL, sin embargo, sus administradores formulan las CCAA durante el periodo de estado de alarma**

- Resultará de aplicación el artículo 40.4 RDL sobre prórroga del plazo de emisión del informe de auditoría
- También lo dispuesto en artículo 40.5 RDL, en cuanto a la extensión del plazo para la aprobación de las CCAA

▪ **Caso normal: Entidades que formulan sus CCAA dentro del periodo de extensión de los tres meses a partir de la finalización del estado de alarma**

- Ejemplo: finaliza el periodo de alarma el 15 de mayo de 2020 y se formulan las cuentas el 30 de junio
- En estos casos, debe tenerse en cuenta que el periodo máximo de formulación finalizaría el 15 de agosto y el de aprobación por la junta general el 15 de noviembre.
- En estos casos resulta aplicable lo dispuesto en los apartados 3 y 5 del artículo 40 del RDL, no así el apartado 4.

▪ **Entidades no sujetas a la obligación de auditar sus cuentas anuales, pero que voluntariamente las someten a auditoría**

- Resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 40 del RDL, igualmente a lo indicado en los supuestos anteriores.

▪ **Auditoría de otros estados financieros diferentes a las cuentas anuales**

- El RDL, en su artículo 40, apartados 3 a 5, sólo se refiere al proceso de formulación, verificación y aprobación de las CCAA de las personas jurídicas, estableciendo una alteración del régimen general regulado en la normativa mercantil sobre dicho régimen.
- Por tanto, esta modificación establecida por el RDL no afecta a los trabajos de auditoría de cuentas de estados financieros que no sean cuentas anuales (estados financieros intermedios, balance, etc.)

Cierre Contable

Otras novedades legislativas recientes

- Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital (BOE 11 de marzo)
 - En vigor desde 12.03.19 y de aplicación a CCAA a partir del 1.01.2020
 - Regula la naturaleza contable de un gran número de operaciones mercantiles (acciones sin voto, fusiones, aportaciones de socios, etc.).
 - Incorpora en una Resolución bastantes de los tratamientos que el ICAC ha dado mediante consulta en el BOICAC.
 - Algunos aspectos a reseñar:
 - Criterios para el cálculo del beneficio distribuible máximo por parte de la sociedad, la distribución de dividendos mediante entrega de activos no dinerarios y los efectos que puede tener en la sociedad que los distribuye
 - Tratamiento contable de aportaciones sociales.
 - Tratamiento contable de la remuneración de los Administradores.
 - Nuevos criterios para determinar en qué casos debe realizarse una reformulación de CCAA, y otros casos en los que no será necesario y simplemente bastará con realizar una reexpresión de cifras comparativas del ejercicio anterior.
 - Operaciones de reparto de la prima de emisión o asunción y disminuciones de capital en el socio, cuando este es una sociedad

Cierre Contable

Análisis inicial del balance de sumas y saldos

Análisis de las masas patrimoniales

Activo	Patrimonio neto y pasivo
Inmovilizado intangible	Patrimonio neto: Fondos propios Ajustes por cambio de valor Subvenciones, donaciones y legados
Inmovilizado material	
Inversiones financieras	
Existencias	Provisiones
Clientes y deudores	Pasivo: Pasivos financieros Proveedores y acreedores varios
Cuentas financieras	

Flujos económicos

Gastos	Ingresos
--------	----------

Determinación del Resultado Contable

- Plan General de Contabilidad (PGC General y PGC PYMEs)
- Adaptaciones contables sectoriales (concesionarias, cooperativas, etc)
- Resoluciones y Consultas del ICAC

Análisis de las diferentes masas patrimoniales

- ¿Qué conocimiento tenemos de la empresa?
- Conocimiento de los saldos iniciales (¿conocemos su origen?)
- Verificar si los saldos de apertura cuadran con los de cierre del ejercicio anterior
- Errores contables detectados a lo largo del ejercicio (revisión de las cuentas de reservas)

Análisis del Balance de Sumas y Saldos

- Comprobar movimientos de FFPP
- Altas/Bajas de inmovilizado (limitaciones rentas negativas intragrupo)
- Amortización y deterioro del inmovilizado (dotación vs reversión)
- Deterioro de Créditos (Dotación vs Recuperación)
- Existencias*
- Análisis débitos/créditos con partes vinculadas
- Análisis de las provisiones contables
- Conciliación bases y cuotas de otros impuestos presentados (IGIC, IRPF,...)
- Gastos: Gastos no deducibles (Grupo 62) y comprobación de gastos financieros
- Ingresos: Determinación INCN e ingresos financieros (exenciones por dividendos)

Cierre Contable

Inmovilizado intangible (I)

Inmovilizado Intangible
200 Gastos de investigación
201 Desarrollo
202 Concesiones administrativas
203 Propiedad industrial
204 Fondo de comercio
205 Derechos de traspaso
206 Aplicaciones informáticas
209 Anticipos para inmovilizaciones intangibles
280 Amort. acum. inmov. intangible
290 Det. valor inmovilizado intangible

Comprobación del Balance de Sumas y Saldos				
<ul style="list-style-type: none"> Gastos de Investigación y Desarrollo <ul style="list-style-type: none"> Considerar que por regla general son gastos del ejercicio Activación si existen motivos fundados de éxito técnico y rentabilidad económica Si existen dudas sobre la viabilidad técnica o económica del proyecto, se darán de baja los costes activados (contra PyG) Amortización durante su vida útil (plazo de cinco años) Deducción por I+D+i (valorar posible monetización) Aplicaciones informáticas y páginas web <ul style="list-style-type: none"> No formarán parte del coste los servicios de actualización y mantenimiento, ni cursos de formación del personal La vida útil se limita a 5 años Derechos de traspaso y reformas en locales de alquiler <ul style="list-style-type: none"> Importe pagado por los derechos de arrendamiento de locales en los que el arrendatario se subroga en los derechos y obligaciones derivados de un contrato anterior. Amortización en función de duración de contrato de arrendamiento Valorar posibilidad de afectar inversiones a deducciones 				
Activo	Amortización	Deterioro	Reversión deterioro	Baja
Fondo de comercio	Deducible límite 5% (art. 12.2) Excepciones		N/A	Deducible
Resto de activos intangibles	Deducible según vida útil (10% en general) Si no fiable, límite veinteaava parte	No deducible (art. 13.2.a)	No computable Régimen transitorio (DT 15ª) Operaciones con vinculadas (art. 11.6)	Salvo adquirente grupo mercantil (art. 11.9) Regla especial recompra posterior (art. 11.6)

Cierre Contable

Inmovilizado intangible (II)

Inmovilizado Intangible
200 Gastos de investigación
201 Desarrollo
202 Concesiones administrativas
203 Propiedad industrial
204 Fondo de comercio
205 Derechos de traspaso
206 Aplicaciones informáticas
209 Anticipos para inmovilizaciones intangibles
280 Amort. acum. inmov. intangible
290 Det. valor inmovilizado intangible

Modificación Ley de Auditoría. Elementos intangibles	
Hasta 2015	Desde 2016
Contablemente	Contablemente
Intangibles de vida útil definida o indefinida. Vida útil definida: amortización Vida útil indefinida: no amortización (si deterioro)	Desaparece la distinción entre vida útil definida e indefinida. Todos los intangibles tienen vida útil definida. Si no puede estimarse: 10 años
Fiscalmente	Fiscalmente
Deterioro intangible vida útil indefinida al 5%	Se deroga art. 13.3 LIS, y la deducibilidad se regula en art. 12.2 LIS – Según vida útil definida (y si no fiable – máx 5%)
Fondo de Comercio	
Intangible de vida útil indefinida Deterioro o amortización contable: 0% Deterioro fiscal: 1% Ajuste negativo 1%	Amortización contable (salvo prueba en contrario): 10% Amortización fiscal: 5% Desaparece la obligación de dotación reserva indisponible Ajuste positivo 5%

Audiencia Nacional – Amortización de Fondo de Comercio
<ul style="list-style-type: none"> AN. Sala de lo Contencioso, sentencia de 19 de diciembre de 2019 (recl. 5231/2019): <ul style="list-style-type: none"> Fondo de Comercio de ejercicio prescrito <ul style="list-style-type: none"> Se discute la amortización practicada con respecto del fondo de comercio cuantificado y determinado en un ejercicio prescrito, en concreto, las facultades de comprobación de la Administración respecto de partidas procedentes de ejercicios prescritos. La AN señala que la fecha de referencia para aplicar las facultades de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la que se corresponde con las actuaciones de comprobación o inspección (en este caso, 2010) sino la fecha del ejercicio en que aflora el fondo de comercio, cuya amortización se discute (2002 y 2003), fechas en las que se llevaron a cabo las operaciones de reestructuración, y previas a la entrada en vigor de la actual LGT de 2003 (por tanto no resulta de aplicación al caso, el artículo 115 de la actual LGT) Aplica por tanto el artículo 109.1 LGT de 1963 según el cual: "la Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible." Dicho artículo no permite extender la posibilidad de comprobar en ejercicios prescritos la cuantificación del fondo de comercio generado con anterioridad a la entrada en vigor de la LGT de 2003 con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos.

Cierre Contable

Inmovilizado intangible (III)

Inmovilizado Intangible	Criterios DGT - Inmovilizado Intangible
200 Gastos de investigación	<ul style="list-style-type: none">▪ V3057-19: Posibilidad de aplicar la amortización acelerada al fondo de comercio<ul style="list-style-type: none">▪ El fondo de comercio, como inmovilizado intangible cuya vida útil se presupone de 10 años, podrá aplicar una amortización del 150% del importe que resultase deducible en virtud del art. 12.2 Ley IS, siempre que la entidad cumpla las circunstancias requeridas en el art. 103 LIS aplicable a las entidades de reducida dimensión.▪ V1838-18: Adquisición de derechos de explotación de obras cinematográficas<ul style="list-style-type: none">▪ La DGT establece que la amortización de las producciones cinematográficas, fonográficas, videos y series audiovisuales, tiene un coeficiente lineal máximo del 33% (y período máximo de 6 años)▪ Los derechos de explotación a que se refiere la consulta podrán amortizarse según los métodos de amortización del porcentaje constante o de los números dígitos (deducible si se contabiliza)▪ Finalmente la DGT no se pronuncia respecto de la deducibilidad fiscal de la amortización de los títulos en condiciones de explotación pero que no sean adquiridos por los clientes por falta de demanda
201 Desarrollo	
202 Concesiones administrativas	
203 Propiedad industrial	
204 Fondo de comercio	
205 Derechos de traspaso	<ul style="list-style-type: none">▪ V1641-16: Adquisición de derecho de utilización de una marca por un plazo de 30 años, a una empresa del grupo<ul style="list-style-type: none">▪ La amortización contable del inmovilizado intangible de vida útil definida, será fiscalmente deducible en el plazo de duración del contrato de utilización de la marca (30 años), siempre que se cumplan el resto de requisitos generales de deducibilidad del gasto
206 Aplicaciones informáticas	
209 Anticipos para inmovilizaciones intangibles	<ul style="list-style-type: none">▪ V1088-16: Transmisión de un negocio con un volumen de personal elevado y con antigüedad a un tercero<ul style="list-style-type: none">▪ Debido a la carga que supone la subrogación del personal y el bajo valor de las instalaciones y del fondo de comercio, el comprador recibirá una cantidad por la compraventa al ser negativo el valor de la empresa▪ Con respecto al tratamiento del ingreso obtenido en el Impuesto sobre Sociedades del comprador, habrá que estar a lo dispuesto en la normativa contable.▪ Si la cantidad percibida tiene la consideración de fondo de comercio, dicha cantidad será deducible según el art 13.3 LIS (límite máximo de 5%)
280 Amort. acum. inmov. intangible	
290 Det. valor inmovilizado intangible	

Cierre Contable

Inmovilizado material: Altas de inmovilizado (I)

Inmovilizaciones materiales

- 210 Terrenos y Bienes Naturales
- 211 Construcciones
- 212 Instalaciones Técnicas
- 213 Maquinaria
- 214 Utillaje
- 215 Otras Instalaciones
- 216 Mobiliario
- 217 Equipos para Procesos de Información
- 218 Elementos de Transportes
- 219 Otro Inmovilizado Material
- 281 Amortización Acumulada I.M
- 291 Deterioro Valor I.M

Inmovilizaciones materiales en curso

- 230 Adaptación de terrenos y bienes naturales
- 231 Construcciones en curso
- 232 Instalaciones técnicas en montaje
- 237 Equipos para procesos de información en montaje
- 239 Anticipos para inmovilizaciones materiales

Comprobación del Balance de Sumas y Saldos

- **Verificar altas de inmovilizado material del ejercicio (NV-2ª PGC)**
 - Revisar si cumple **definición de activo** según PGC (activo vs gasto)
 - **Valoración inicial:** por su coste (precio de adquisición o el coste de producción)
 - Comprobar contabilización de impuestos indirectos (solo activables cuando no sean recuperables)
 - Verificar la **activación de los gastos financieros** (obligación cuando el plazo de puesta en funcionamiento supera el año)
 - Forman parte del coste de adquisición, los gastos adicionales que se produzcan hasta la puesta en funcionamiento (gastos de transporte, seguros, montaje, etc)
 - Comprobar correcta contabilización: inmovilizado material o inversión inmobiliaria vs activos no corrientes mantenidos para la venta (amortización)
 - **Suelo:** Verificar si existen gastos de movimiento de tierras, acondicionamiento o derribo que debieran ser registrados como mayor valor del activo
 - **Inmuebles:** Revisar si se ha diferenciado correctamente el coste del suelo (no amortización) del de la construcción (amortización)
 - Justificación documental de altas de inmovilizado (recomendación: conservar documentación)

Comprobación del Balance de Sumas y Saldos

- **Verificar cambios de afectación del inmovilizado (inversión inmobiliaria vs existencias - deducibilidad deterioro)**
- **Analizar supuestos de renovación, ampliación o mejora (ver consulta V4466-16)**
- **Reparaciones y conservación (cta. 622) comprobar si hay gastos que debieran haber sido activados como mayor valor del inmovilizado (OJO INSPECCIÓN)**
- **Criterios contables en operaciones especiales:**
 - Permutas (comerciales y no comerciales)
 - Aportaciones no dinerarias
 - Adquisiciones de inmovilizado a título gratuito (donaciones) se registran a valor razonable
- **Posibles provisiones por desmantelamiento o retiro**

Cierre Contable

Inmovilizado material: Altas de inmovilizado (II)

Inmovilizaciones materiales

- 210 Terrenos y Bienes Naturales
- 211 Construcciones
- 212 Instalaciones Técnicas
- 213 Maquinaria
- 214 Utillaje
- 215 Otras Instalaciones
- 216 Mobiliario
- 217 Equipos para Procesos de Información
- 218 Elementos de Transportes
- 219 Otro Inmovilizado Material
- 281 Amortización Acumulada I.M
- 291 Deterioro Valor I.M

Inmovilizaciones materiales en curso

- 230 Adaptación de terrenos y bienes naturales
- 231 Construcciones en curso
- 232 Instalaciones técnicas en montaje
- 237 Equipos para procesos de información en montaje
- 239 Anticipos para inmovilizaciones materiales

Consultas ICAC - Inmovilizado Material

- **Consulta 6, BOICAC 115 (septiembre 2018):** Tratamiento contable de una “provisión para rehabilitación de inmovilizado”. NRV 15ª.
- **Consulta 8, BOICAC 115 (septiembre 2018):** Vida útil y vida económica del inmovilizado material. MCC, NRV 2ª y 3ª.
- **Consulta 6, BOICAC 113 (marzo 2018):** Adquisición de un activo por usucapión. NRV 18ª. Resolución 1 de marzo de 2013.
- **Consulta 7, BOICAC 113 (marzo 2018):** Subvención recibida para financiar la adquisición de suelo y criterio a seguir para amortizar las inversiones inmobiliarias. NRV 18ª y RICAC de 1 de marzo de 2013.
- **Consulta 8, BOICAC 113 (marzo 2018):** Adquisición de elementos del inmovilizado entregado como pago parcial otros elementos de la misma naturaleza. NRV 2ª y NRV 8ª. RICAC de 1 de marzo de 2013.
- **Consulta 4, BOICAC 105 (marzo 2016):** Ingresos generados durante el período de prueba de un activo. NRV 2ª y Resolución de 14 de abril de 2015 sobre coste de producción.

Criterio DGT – Conceptos de renovación, ampliación o mejora del inmovilizado material

- **V4466-16: Renovación, ampliación o mejora del inmovilizado material (sobre base resolución ICAC de 1 de marzo 2013)**
 - **Reparación:** el proceso por el que se vuelve a poner en condiciones de funcionamiento un activo inmovilizado (los gastos se imputan a PyG)
 - **Conservación:** tiene por objeto mantener el activo en buenas condiciones de funcionamiento, manteniendo su capacidad productiva (los gastos se imputan a PyG)
 - **Renovación:** conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación (será mayor valor del inmovilizado material). Simultáneamente, se dará de baja el elemento sustituido, su amortización acumulada y su deterioro
 - **Ampliación:** consiste en un proceso mediante el cual se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.
 - **Mejora:** conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva.
 - Para que puedan imputarse como mayor valor del inmovilizado los costes de una ampliación o mejora, se deberán producir una o varias de las consecuencias siguientes:
 - Aumento de su capacidad de producción
 - Mejora sustancial en su productividad
 - Alargamiento de la vida útil estimada del activo

Cierre Contable

Inmovilizado material: Altas de inmovilizado (III)

Inmovilizaciones materiales

- 210 Terrenos y Bienes Naturales
- 211 Construcciones
- 212 Instalaciones Técnicas
- 213 Maquinaria
- 214 Utillaje
- 215 Otras Instalaciones
- 216 Mobiliario
- 217 Equipos para Procesos de Información
- 218 Elementos de Transportes
- 219 Otro Inmovilizado Material
- 281 Amortización Acumulada I.M
- 291 Deterioro Valor I.M

Inmovilizaciones materiales en curso

- 230 Adaptación de terrenos y bienes naturales
- 231 Construcciones en curso
- 232 Instalaciones técnicas en montaje
- 237 Equipos para procesos de información en montaje
- 239 Anticipos para inmovilizaciones materiales

Criterios DGT - Altas de elementos del inmovilizado material

▪ **V1854-18: Bienes adquiridos por usucapión**

- Usucapión: adquisición de la propiedad mediante la posesión de buena fe y con justo título de un activo durante el plazo determinado por la Ley. A pesar de que el poseedor del activo pueda obtener los frutos que produzca, está expuesto a la acción de reivindicación del dueño legítimo
- Ante dicha incertidumbre, el activo debería reconocerse por su valor razonable en la fecha en que se dicte una Sentencia. La contrapartida será un ingreso directamente imputado al PN (asimilable a una donación – CTA 131), pudiendo emplearse a tal efecto la cuenta 131. Donaciones y legados de capital.

▪ **V0051-17: Expediente de expropiación forzosa sobre unas tierras, anulado por el TS que declara la obligación de restitución**

- La renta generada en una expropiación forzosa se integra en la BI del periodo en el que se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del elemento expropiado. A partir del reconocimiento del derecho de crédito y hasta su cobro, en la medida en que exista derecho a percibir intereses de demora en el cobro del precio, éstos se reflejarán en la cuenta de PyG con un criterio financiero, y formaran parte de la BI de dichos ejercicios.

▪ **V0527-15: Activación de gastos por parte de la Inspección**

- Actas de inspección por IS 2008, 2009 y 2010, firmadas en conformidad en marzo de 2014, con liquidación de diferencias en las bases imponibles de los indicados ejercicios correspondientes a la activación como inmovilizado material de gastos de reparación y conservación de maquinaria.
- Concluye la DGT que lo correcto hubiese sido activar dichos conceptos, y por tanto deberán calificarse como la subsanación de un error contable.

Criterio DGT - Revalorizaciones de inmovilizado

▪ **V0348-19: Revalorización voluntaria de inmuebles (no se realizaría en virtud de una norma legal)**

- Si la entidad consultante efectúa la revalorización del inmueble, esta operación no generará renta a efectos de determinar la base imponible del periodo impositivo en el que se realizará la revalorización, pero deberá incluirse una mención en la memoria de las CCAA.
- Por otra parte, los ingresos y los gastos derivados de ese elemento se determinarán a efectos fiscales sobre el mismo valor que tenían con anterioridad la realización de la revalorización, lo cual supone que el sujeto pasivo tendrá que realizar los correspondientes ajustes al resultado contable al objeto de determinar la base imponible de cada ejercicio en el que se computen los ingresos o gastos contables procedentes de los elementos revalorizados.

▪ **V2102-09: Revalorización voluntaria del inmovilizado**

- **PGC:** los elementos del inmovilizado material se valoran por su precio de adquisición, sin que dicha valoración pueda ser modificada posteriormente por aplicación del valor razonable, de manera que la normativa contable no ampara una revalorización
- Artículo 15 TRLIS: el importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias. Por tanto, una revalorización voluntaria no se integraría en la base imponible del IS (no tendría efectos fiscales).

Cierre Contable

Inmovilizado material: Correcciones de valor

Inmovilizaciones materiales

- 210 Terrenos y Bienes Naturales
- 211 Construcciones
- 212 Instalaciones Técnicas
- 213 Maquinaria
- 214 Utillaje
- 215 Otras Instalaciones
- 216 Mobiliario
- 217 Equipos para Procesos de Información
- 218 Elementos de Transportes
- 219 Otro Inmovilizado Material
- 281 Amortización Acumulada I.M
- 291 Deterioro Valor I.M

Inmovilizaciones materiales en curso

- 230 Adaptación de terrenos y bienes naturales
- 231 Construcciones en curso
- 232 Instalaciones técnicas en montaje
- 237 Equipos para procesos de información en montaje
- 239 Anticipos para inmovilizaciones materiales

Comprobación del Balance - Amortizaciones

- **Considerar criterios contables de amortización**
 - Depreciación que se produce por uso y disfrute de un bien.
 - La amortización debe establecerse de forma sistemática y racional tomando en consideración la vida útil del bien y su valor residual
- **Revisar cuadros de amortización**
 - Comprobar coeficientes de amortización en memoria (CCAA)
 - Comparar criterios con ejercicios anteriores
 - Amortización de bienes usados (ver V1390/2011)
 - Amortización de elementos utilizados en más de un turno de trabajo
 - Verificar actualización amortizaciones en supuestos de deterioro de valor
 - Supuestos de libertad de amortización (ERD) – revisar ajustes fiscales
 - Posible amortización de elementos por partes (V1879/2013 y V2432/2013)
- **Revisar supuestos de no amortización**
 - Terrenos, bienes disponibles para la venta e inmovilizado en curso (hasta entrada en funcionamiento)
- **Limitación amortizaciones en 2013 y 2014 (no ERD)**
 - Verificar acreditación de deducción compensatoria (DT37ª)

Comprobación del Balance – Deterioros

- **Deterioros de valor (anteriores a 2015): deducibles fiscalmente** (siempre que se hubiesen dotado conforme a lo establecido en la norma contable)
 - **Reversión: Régimen transitorio (DT.15ª):** La reversión de deterioros anteriores a de 1-1-2015, se integrará en BI cuando se produzca la recuperación de valor (contable)
- **Deterioros de valor (desde 2015): no deducibilidad de deterioro de elementos de inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias**
 - **Justificación:** se pretende la nivelación a nivel de BI - distribución equilibrada en el tiempo de los gastos asociados a inversiones sobre la base de las amortizaciones
 - **Reversión (art. 20 LIS) - Elementos patrimoniales no amortizables** integrantes del inmovilizado, en el período impositivo en que éstos se transmitan o se den de baja
 - **Reversión (art. 20 LIS) - Elementos patrimoniales amortizables,** en los períodos impositivos que resten de vida útil, aplicando el método de amortización utilizado para cada elemento, salvo que sean objeto de transmisión o baja con anterioridad

Activo	Amortización	Deterioro	Reversión deterioro	Baja
Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias	Deducible según límites tabla (art. 12.1.a)	No deducible (art. 13.2.a)	No computable Régimen transitorio (DT 15ª) Operaciones con vinculadas (art. 11.6)	Deducible Salvo adquirente grupo mercantil (art. 11.9) Regla especial recompra posterior (art. 11.6)

Cierre Contable

Inmovilizado material: Bajas de inmovilizado

Inmovilizaciones materiales

- 210 Terrenos y Bienes Naturales
- 211 Construcciones
- 212 Instalaciones Técnicas
- 213 Maquinaria
- 214 Utillaje
- 215 Otras Instalaciones
- 216 Mobiliario
- 217 Equipos para Procesos de Información
- 218 Elementos de Transportes
- 219 Otro Inmovilizado Material
- 281 Amortización Acumulada I.M
- 291 Deterioro Valor I.M

Inmovilizaciones materiales en curso

- 230 Adaptación de terrenos y bienes naturales
- 231 Construcciones en curso
- 232 Instalaciones técnicas en montaje
- 237 Equipos para procesos de información en montaje
- 239 Anticipos para inmovilizaciones materiales

Comprobación del Balance – Bajas de Inmovilizado

- **Comprobar motivo de la baja de inmovilizado y sus implicaciones fiscales**
 - Transmisiones intragrupo
 - En caso de beneficio (Grupos Fiscales - eliminación)
 - En caso de pérdida (art. 11.9 LIS – no deducibilidad de la pérdida – ajuste fiscal)
 - Activos que han dejado de utilizarse
 - Activos de los que no se conoce su ubicación
 - Otros supuestos de entrega del activo (importante la valoración a mercado del elemento patrimonial):
 - Donación
 - Dividendo en especie
 - Reducción de capital
 - Separación de socio
- **Verificar implicaciones derivadas de la baja de elementos afectos a incentivos fiscales**
 - Posibles incumplimientos de obligación de mantenimiento (en Canarias - RIC / DIC)

Comprobación del Balance – Bajas de Inmovilizado

- **Comprobar el destino de la baja de inmovilizado y sus implicaciones fiscales**
 - Considerar art. 11.9 LIS: rentas negativas por transmisiones de elementos patrimoniales intragrupo (art. 42 C.Com) – no deducibles
 - **Regla especial de imputación**: esas pérdidas serán deducibles cuando:
 - Los elementos **sean dados de baja en el balance** de la entidad adquirente
 - Los elementos se transmitan **a terceros ajenos al grupo**
 - Las entidades adquirente o transmitente **dejen de formar parte del grupo**
 - **Cese de actividad del EP** o se **extinga** la entidad transmitida (salvo RNF)
 - En el caso de **elementos patrimoniales amortizables**, las rentas negativas se integrarán, con carácter previo a dichas circunstancias, mediante el correspondiente **ajuste fiscal** en los periodos que restaran de vida útil a los elementos transmitidos, en función del método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos

Cambio de criterios contables (art. 11.3.2º LIS)	00355	00356
Operaciones a plazos (art. 11.4 LIS).....	00357	00358
Reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales (art. 11.6 LIS).....	00359	00360
Rentas negativas (art. 11.9 y 11.10 LIS).....	00225	00226
Ajustes por rentas derivadas de operaciones con quita o espera (art. 11.13 LIS).....	01514	00272
Otras diferencias de imputación temporal de ingresos y gastos (art. 11 LIS).....	00361	00362

Cierre Contable

Inmovilizado material: Arrendamientos financieros (I)

Inmovilizaciones materiales

- 210 Terrenos y Bienes Naturales
- 211 Construcciones
- 212 Instalaciones Técnicas
- 213 Maquinaria
- 214 Utillaje
- 215 Otras Instalaciones
- 216 Mobiliario
- 217 Equipos para Procesos de Información
- 218 Elementos de Transportes
- 219 Otro Inmovilizado Material
- 281 Amortización Acumulada I.M
- 291 Deterioro Valor I.M

Inmovilizaciones materiales en curso

- 230 Adaptación de terrenos y bienes naturales
- 231 Construcciones en curso
- 232 Instalaciones técnicas en montaje
- 237 Equipos para procesos de información en montaje
- 239 Anticipos para inmovilizaciones materiales

Comprobación del Balance – Arrendamientos financieros

- **Diferenciar arrendamientos financieros y operativos:**
 - Arrendamiento operativo: Contratos por los que una entidad (arrendador) cede a otra entidad (arrendataria) el derecho a utilizar un activo durante un período determinado de tiempo, a cambio de percibir un pago único o una serie de pagos durante el período de cesión, que no cumplen las condiciones para ser considerados como arrendamiento financiero (ingresos y gastos derivados de la cesión se imputan a PyG)
 - Arrendamiento financiero: Contratos en los que, por las condiciones económicas establecidas, se deduce que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de los activos:
 - Si existe opción de compra, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar
 - No existe opción de compra: cuando los efectos económicos sean equiparables (cuando de las condiciones contractuales se deduce la transmisión, o duración equiparable a vida útil)
- **Revisar inversiones en inmuebles arrendados** (arrendamientos operativos): Activación cuando las inversiones realizadas por el arrendatario no sean separables del activo arrendado (se amortizarán en función de duración de contrato de arrendamiento incluido el periodo de renovación, cuando sea inferior a la vida útil del activo)

Aspectos fiscales – Arrendamientos financieros

- **Verificar aplicación del régimen especial arrendamientos de financieros (art. 106 LIS):**
 - **Régimen obligatorio, no opcional** (consulta de DGT que parece sostener lo contrario)
 - Aplica solo a operaciones con **Entidades de Crédito** y contratos con **opción de compra**
 - **Duración mínima**: 10 años para bienes inmuebles y 2 para muebles
 - Contratos deben diferenciar, parte de cuota que corresponda a recuperación del coste del bien (excluida opción de compra) y la carga financiera
 - Cuotas **constantes o crecientes**
 - **Deducibilidad** para el arrendatario:
 - **Carga financiera** satisfecha a la entidad arrendadora y contabilizada
 - Parte de cuotas de arrendamiento financiero correspondientes a recuperación del coste del bien, con límites (sin necesidad imputación contable):
 - Coste Bien x Coef amortización lineal x 2
 - Coste Bien x Coef amortización lineal x 3 (ERD)
 - No aplicable a contratos que tengan por objeto terrenos y otros activos no amortizables (Si aplica a parte del bien, podrá deducirse la proporción que corresponda a los elementos amortizable)

Cierre Contable

Inmovilizado material: Arrendamientos financieros (II)

Inmovilizaciones materiales

- 210 Terrenos y Bienes Naturales
- 211 Construcciones
- 212 Instalaciones Técnicas
- 213 Maquinaria
- 214 Utilillaje
- 215 Otras Instalaciones
- 216 Mobiliario
- 217 Equipos para Procesos de Información
- 218 Elementos de Transportes
- 219 Otro Inmovilizado Material
- 281 Amortización Acumulada I.M
- 291 Deterioro Valor I.M

Inmovilizaciones materiales en curso

- 230 Adaptación de terrenos y bienes naturales
- 231 Construcciones en curso
- 232 Instalaciones técnicas en montaje
- 237 Equipos para procesos de información en montaje
- 239 Anticipos para inmovilizaciones materiales

Criterios DGT - Arrendamientos financieros

- **V1079-19: Arrendamiento financiero para la adquisición de una maquinaria. Desde 2016 viene satisfaciendo las cuotas correspondientes al contrato de leasing, pero la maquinaria no es puesta en funcionamiento hasta 2017**
 - DGT: Amortización desde la puesta en condiciones de funcionamiento del bien, y es deducible durante toda la vida útil del mismo.
 - Posibilidad de aplicar una amortización acelerada hasta el límite de aplicar el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas oficiales.
 - Una vez satisfechas las cuotas y siempre que al bien le reste vida útil, continúe perteneciendo al inmovilizado de la sociedad y no esté amortizado en su totalidad, se podrá continuar amortizando con arreglo a las reglas generales de la normativa del Impuesto.
- **V2249-16: Obras de acondicionamiento local arrendado**
 - Inversiones no separables del activo arrendado, se activan como "inmovilizado material" y se amortizan en función de su vida útil
 - Vida útil según duración del contrato de franquicia, cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo.
 - Amortización deducible conforme art. 12.1.e) LIS (depreciación efectiva justificada por el contribuyente)
- **V0928-16: Adquisición de solar con condición resolutoria**
 - La falta de pago da lugar a la resolución de la compraventa, con pérdida de las cantidades entregadas, como indemnización, y la devolución del terreno y una nave industrial que el comprador había construido sobre el terreno
 - Por la baja del terreno y la nave industrial, reconocimiento de la consiguiente pérdida (criterio consulta BOICAC 99.1)
 - Tras recuperar la propiedad, el vendedor decide arrendar la nave industrial:
 - Arrendamiento operativo: pagos se imputan como gasto (PyG)
 - Arrendamiento financiero: reconocimiento de activo y amortización
- **V0175-16: Indemnización compensatoria por reducción de renta arrendamiento, se percibe de una sola vez, y se imputa:**
 - **Criterio financiero**: durante la vigencia del contrato, según el principio de correlación de ingresos y gastos en relación con el principio de devengo
 - Contabilizar el importe total como ingreso del ejercicio: se integraría en base imponible en los términos establecidos en el artículo 11.3 LIS.

Cierre Contable

Inversiones financieras (I)

Inversiones financieras en empresas del grupo y asociadas

240 Participaciones a largo plazo en partes vinculadas

241 Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas

242 Créditos a largo plazo a partes vinculadas

Otras inversiones financieras permanentes

250 Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio

251 Valores representativos de deuda a largo plazo

252 Créditos a largo plazo

Comprobación del Balance – Productos financieros

- **Clasificación adecuada de las inversiones financieras**
 - Contrapartida del cambio de valor (PyG vs PN)
 - Activos disponibles para la venta vs Cartera de negociación
- **Actualización de valores al cierre del ejercicio**
 - Revisar los certificados de las entidades financieras
- **Verificar si se reciben dividendos**
 - Aplicación de exención (artículo 21 LIS)
 - Dividendos que provengan de reservas generadas antes de adquirir la participación
- **Verificar la existencia de posibles deterioros de valor**
 - Dedución del deterioro de valor vs valoración posterior de activos financieros
 - Activos disponibles para la venta vs Cartera de negociación
 - Deterioro contable de empresas del grupo, multigrupo y asociadas y reversión deterioro: valor recuperable vs valor teórico contable

Novedades contables (NRV 9ª PGC)

Trasposición de la **NIIF 9 de Instrumentos Financieros a la NRV 9 PGC:**

- Se reforma la NRV 9ª para todas las empresas sujetas a PGC pero con importantes matizaciones y simplificaciones respecto a la NIIF 9 que se justifican por considerarse temas sectoriales que afectan principalmente a entidades financieras y de seguros que tienen su propia normativa contable.
- Se reducen las carteras de **activos financieros (AF)** a cuatro agrupaciones:
 - Activos financieros a coste (empresas del grupo)
 - Activos financieros a coste amortizado (créditos comerciales y no comerciales, inversiones mantenidas hasta el vencimiento, etc. - similar a la actual).
 - Activos financieros a valor razonable con cambios en P/G
 - Activos financieros a valor razonable con cambios en el Patrimonio Neto (sustituye a la partida de activos financieros disponibles para la venta)
- Desaparecen las siguientes categorías de **activos financieros (AF)**:
 - Activos financieros mantenidos hasta vencimiento
 - Activos financieros disponibles para la venta
- Los activos que al cierre de 2020 estuviesen clasificados como instrumentos de deuda e instrumentos de patrimonio, y que no encajen en la cartera de coste amortizado, **irán con cambios de valor a PyG.**
 - Posible impacto fiscal en 2021, como consecuencia de reclasificaciones que supongan un abono a la cuenta de reservas

Cierre Contable

Inversiones financieras (II)

	Clase	Tipo de activo	Valor
Inversiones financieras en empresas del grupo y asociadas	Préstamos y partidas a cobrar	Préstamos y créditos comerciales y no comerciales	Coste amortizable
240 Participaciones a largo plazo en partes vinculadas	Inversiones mantenidas hasta el vencimiento	Instrumentos de deuda que no sean derivados con vencimiento fijo y con intención de mantener hasta su vencimiento	Coste amortizable
241 Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas	Activos financieros mantenidos para negociar	Adquiridos para venderse a C.P. Forman parte de una cartera para obtener ganancias a C.P. Derivados no de cobertura	Valor razonable → P y G
242 Créditos a largo plazo a partes vinculadas	Activos financieros híbridos a V.R. con cambios en P y G	Los así designados en su reconocimiento inicial	Valor razonable → P y G
Otras inversiones financieras permanentes	Inversiones en patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas	Participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas	Coste
250 Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	Activos financieros disponibles para la venta	Activos financieros no derivados, no incluidos en las categorías anteriores (no se pueden clasificar aquí los créditos)	Valor razonable → PN (Baja P y G)
251 Valores representativos de deuda a largo plazo			
252 Créditos a largo plazo			

Cierre Contable

Inversiones financieras (III)

Inversiones financieras en empresas del grupo y asociadas	Activo	Amortización	Reversión deterioro	Baja
<p>240 Participaciones a largo plazo en partes vinculadas</p> <p>241 Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas</p> <p>242 Créditos a largo plazo a partes vinculadas</p>	<u>Préstamos y partidas a cobrar</u>	Deducible si se cumplen requisitos (art. 13.1)	<ul style="list-style-type: none"> • Computable si ha sido deducible • No computable en caso contrario (art. 11.5) • Operaciones con vinculadas (art. 11.6) 	<p>Deducible</p> <p>Regla especial recompra posterior (art. 11.6)</p>
Otras inversiones financieras permanentes	Activo	Amortización	Reversión deterioro	Baja
<p>250 Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio</p> <p>251 Valores representativos de deuda a largo plazo</p> <p>252 Créditos a largo plazo</p>	<u>Inversiones mantenidas hasta el vencimiento</u>	No deducible (art. 13.2.c)	<p>No computable</p> <p>Régimen transitorio (DT 15^a)</p> <p>Operaciones con vinculadas (art. 11.6)</p>	<p>Deducible</p> <p>Salvo adquirente grupo mercantil (art. 11.9)</p> <p>Regla especial recompra posterior (art. 11.6)</p>

Cierre Contable

Inversiones financieras (IV)

Inversiones financieras en empresas del grupo y asociadas	Activo	Características entidad participada	Valoración posterior			Baja de activos financieros	
			Cambios de valor	Deterioro	Reversión deterioro	Transmisión	Extinción participada
240 Participaciones a largo plazo en partes vinculadas 241 Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas 242 Créditos a largo plazo a partes vinculadas	Activos financieros mantenidos para negociar	No residente que no cumplen tributación mínima (art. 21.1.b)	No deducible (art. 15.1) (4)	N/A	N/A	No deducible (art. 21.6.b) (2)	Deducible con particularidades (art. 21.8), salvo operación de reestructuración (1)
		Si cumple tributación mínima art. 21.1.b) pero no se cumple participación 21.1.a)	Deducible			Deducible con particularidades art. 21.7 (3) salvo adquirente grupo mercantil (art. 11.10) Regla especial recompra posterior (art. 11.6)	
		Si cumple ambos requisitos del art. 21.1	No deducible			No deducible (art. 21.6.a) (2)	
Otras inversiones financieras permanentes	VRD mantenidos para negociar		Deducible			Deducible, salvo adquirente grupo mercantil (art. 11.9)	N/A
250 Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio 251 Valores representativos de deuda a largo plazo 252 Créditos a largo plazo	Instrumentos derivados		Deducible			Deducible	

(1) Minoración dividendos exentos o con derecho deducción recibidos en los 10 años anteriores

(2) En el supuesto de que se cumplan parcialmente los requisitos del art.21, la aplicación del art. 21.6 será parcial. En tal caso, particularidades del art. 21.7

(3) Minoración dividendos exentos o con derecho a deducción recibidos desde 2009. Minoración en caso de renta positiva exenta (o deducción) por entidad del grupo transmitente anterior.

(4) Salvo si con carácter previo se ha integrado en la base imponible un incremento de valor por valores homogéneos del mismo importe

Cierre Contable

Inversiones financieras (V)

Inversiones financieras en empresas del grupo y asociadas	Activo	Características entidad participada	Valoración posterior			Baja de activos financieros	
			Cambios de valor	Deterioro	Reversión deterioro	Transmisión	Extinción participada
<p>240 Participaciones a largo plazo en partes vinculadas</p> <p>241 Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas</p> <p>242 Créditos a largo plazo a partes vinculadas</p>	Activos financieros disponibles para la venta	No residente que no cumplen tributación mínima (art. 21.1.b)	Sin impacto fiscal al registrarse contra patrimonio neto	No deducible (art. 15.k.2ª)	Régimen transitorio (DT 16ª) Reversión deterioro reducido (i) caso de imputación a patrimonio neto y (ii) deducido por entidad vinculada (art. 11.6)	No deducible (art. 21.6.b) (2)	Deducible con particularidades (art. 21.8), salvo operación de reestructuración (1)
		Sí cumple tributación mínima art. 21.1.b) pero no se cumple participación 21.1.a)		No deducible (art. 13.2.b)		Deducible con particularidades art. 21.7 (3) salvo adquirente grupo mercantil (art. 11.10) Regla especial recompra posterior (art. 11.6)	
		Si cumple ambos requisitos del art. 21.1		No deducible (art. 15.k.1ª)		No deducible (art. 21.6.a) (2)	
Instrumentos de deuda disponibles para la venta	No deducible (art. 13.2.c)	Deducible, salvo adquirente grupo mercantil (art. 11.9)		N/A			

(1) Minoración dividendos exentos o con derecho deducción recibidos en los 10 años anteriores

(2) En el supuesto de que se cumplan parcialmente los requisitos del art.21, la aplicación del art. 21.6 será parcial. En tal caso, particularidades del art. 21.7

(3) Minoración dividendos exentos o con derecho a deducción recibidos desde 2009. Minoración en caso de renta positiva exenta (o deducción) por entidad del grupo transmitente anterior.

Cierre Contable

Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas (I)

Inversiones financieras en empresas del grupo y asociadas

240 Participaciones a largo plazo en partes vinculadas

241 Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas

242 Créditos a largo plazo a partes vinculadas

Otras inversiones financieras permanentes

250 Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio

251 Valores representativos de deuda a largo plazo

252 Créditos a largo plazo

Comprobación del Balance – Participaciones EG

- **Clasificación adecuada de las participaciones**
 - **Empresas del grupo:** ambas entidades vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el art. 42 C.Com (grupo mercantil) o cuando las empresas estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias
 - **Empresas asociadas:** cuando, sin que se trate de una empresa del grupo, la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, ejerzan sobre tal empresa una influencia significativa por tener una participación en ella que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad
 - **Empresa multigrupo:** aquella que está gestionada conjuntamente por la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, y uno o varios terceros ajenos al grupo de empresas
- **Seguimiento de deterioros y reversiones de deterioros**
 - Comprobar reversiones mínimas (DT 16.3)

Evolución Normativa Impuesto sobre Sociedades

- **Con anterioridad a 2013**, el deterioro de cartera era fiscalmente deducible (sin necesidad de imputación contable), siempre que fuera como consecuencia de una reducción en los fondos propios en la filial que se correspondiera con pérdidas del ejercicio
- **Con efectos desde 1 de enero de 2013:** La **Ley 16/2013, deroga el artículo 12.3 TRLIS**, y con ello suprime la deducibilidad fiscal del deterioro de valor de las participaciones en el capital de entidades (con el objetivo de ensanchar la base imponible del IS)
 - Régimen transitorio para la reversión de deterioros de valor que fueron fiscalmente deducibles en periodos anteriores a 2013 – integración en base imponible del periodo en que se produjera la recuperación de valor de FFPP
- **Ley 27/2014** mantiene el tratamiento fiscal de los deterioros en participaciones de entidades (art 13.2 LIS)
 - El régimen de reversión de deterioros a partir del ejercicio 2015 se regula en la Disposición Transitoria 16ª LIS: la recuperación de valor debe atribuirse en primer lugar a los deterioros que hubiesen sido fiscalmente deducibles
- **Con efectos desde 1 de enero de 2016:** El RDL 3/2016 establece una **reversión mínima anual de 1/5** del deterioro fiscal acumulado que hubiera resultado fiscalmente deducible (antes de 2013), a integrar en los ejercicios 2016-2020

Cierre Contable

Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas (II)

Inversiones financieras en empresas del grupo y asociadas

- 240 Participaciones a largo plazo en partes vinculadas
- 241 Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas
- 242 Créditos a largo plazo a partes vinculadas

Otras inversiones financieras permanentes

- 250 Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio
- 251 Valores representativos de deuda a largo plazo
- 252 Créditos a largo plazo

Criterios TEAR - Deterioro de participaciones en empresas del Grupo

- **TEAR de Madrid, 26/06/2019 (21269/2015): Efecto de variación de fondos propios en la entidad participada**
 - El Tribunal ha dictaminado que, a efectos de disminuir los fondos propios, no deberán tenerse en cuenta los gastos que no sean deducibles.
 - En este caso se entiende que la disminución en los fondos propios que experimenta una sociedad (la participada) como consecuencia de un gasto por impuesto diferido, no es deducible. Como consecuencia, tampoco tendrá carácter deducible para las participantes.
- **TEAR de Galicia, 17/01/2019 (01639/2018): Deterioro de valor de participaciones**
 - Gasto de deterioro por depreciación de acciones no cotizadas que no fue deducido en el ejercicio de su devengo, pero que se dedujo en un ejercicio posterior. No obstante, en este ejercicio dicho gasto ya no era deducible como consecuencia de la vigencia de la actual Ley 27/2014.
 - A este respecto, ha dictaminado el Tribunal que si dicho gasto tenía carácter deducible en su ejercicio de devengo, no se le puede negar dicha condición si su registro contable ha llevado a diferir la integración del gasto a efectos fiscales en un ejercicio posterior.
 - No obstante, esto no será de aplicación cuando se produzca una tributación inferior a la que hubiese correspondido por aplicación de las normas generales de imputación temporal.

Criterio DGT - Revalorización de activos financieros

- **V2805-18: Revalorización de participaciones sociales**
 - Sociedad que se plantea corregir el valor contable de unas participaciones (contabilizadas en su momento por el valor nominal o coste histórico de las mismas, pese a que su valor en ese momento era superior), de forma que queden registradas en el balance por el valor teórico contable correspondiente a las mismas en el momento en que fueron objeto de aportación.
 - Como contrapartida se registrará un incremento del patrimonio neto, sin efectuar apunte a la cuenta de pérdidas y ganancias.
 - De acuerdo con las reglas generales de valoración establecidas en el PGC, los elementos patrimoniales no pueden ser objeto de revalorización aun cuando el valor de mercado de los mismos sea superior a su valor contable.
 - No obstante, si el sujeto pasivo realiza una revalorización voluntaria de sus elementos patrimoniales sin amparo de una norma legal o reglamentaria, dicha revalorización contable no tiene ningún efecto en el Impuesto sobre Sociedades, es decir, el importe del incremento de valor de los elementos afectos no tiene consecuencias fiscales.
 - Si la entidad efectúa la revalorización de las participaciones, esta operación no genera renta a efectos de determinar la base imponible del período impositivo en el que se realiza la revalorización y, por otra parte, los ingresos y gastos derivados de ese elemento se determinarán a efectos fiscales sobre el mismo valor que tenían con anterioridad a la realización de la revalorización, lo cual supone que el sujeto pasivo tendrá que efectuar los correspondientes ajustes al resultado contable al objeto de determinar la base imponible de cada ejercicio en el que se computen los ingresos o gastos contables procedentes de los elementos revalorizados

Cierre Contable

Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas (III)

Inversiones financieras en empresas del grupo y asociadas

240 Participaciones a largo plazo en partes vinculadas

241 Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas

242 Créditos a largo plazo a partes vinculadas

Otras inversiones financieras permanentes

250 Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio

251 Valores representativos de deuda a largo plazo

252 Créditos a largo plazo

Deterioros posteriores a 1 de enero de 2013

- **Deterioros posteriores a 1 de enero de 2013:**
 - La recuperación de valor se corresponde con los últimos deterioros registrados (criterio LIFO). No tributación porque no fueron fiscalmente deducibles
- **Reglas transitorias de recuperación de los deterioros (DT 16ª LIS):**
 - La reversión de las pérdidas que hayan sido deducibles en períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2013 se integrará en la BI del período en el que se produzca la **recuperación de FFPP** de la participada
 - Se entenderá que la recuperación de valor se corresponde, en primer lugar, con pérdidas que han sido fiscalmente deducibles (regla para anticipar la tributación)
 - El límite de compensación de BINs (art. 26.1) no se aplica sobre la renta positiva por reversión del deterioro siempre que las pérdidas por deterioro en el ejercicio en el que se generaron las BIN, hubieran representado, al menos, el 90% de los gastos deducibles del periodo

Criterio DGT - Deterioros posteriores a 1 de enero de 2013

- **V3459-16: Reversiones de deterioros correspondientes a diferentes ejercicios**
 - Hasta 2011, no se pudo deducir el deterioro de valor de una filial, por no cumplir los requisitos para ello
 - En 2011 y 2012 aplicó el artículo 12.3 TRLIS, deduciendo la provisión dotada en esos ejercicios
 - En 2013 y 2014 la filial generó pérdidas, que no fueron deducibles por la derogación del art. 12.3 TRLIS
 - En 2015 la filial obtiene beneficios, lo que supone un incremento de sus FFPP, si bien dicha recuperación no es superior a los deterioros deducidos en los años precedentes
 - El incremento de FFPP de la participada debe aplicarse, en primer lugar, a los últimos ejercicios que se han visto afectados por la no deducibilidad del deterioro de valor como consecuencia de la derogación del artículo 12.3 TRLIS (criterio LIFO) por los cuales no se tributaría porque no fueron fiscalmente deducibles
 - Una vez producida dicha recuperación, se estará a lo dispuesto en la DT 16ª LIS, según la cual la recuperación se atribuirá en primer lugar a las pérdidas por deterioro que han sido fiscalmente deducibles. No aplicará el método LIFO, sino que lo que revierta será lo que fue fiscalmente deducible

Cierre Contable

Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas (IV)

Inversiones financieras en empresas del grupo y asociadas

240 Participaciones a largo plazo en partes vinculadas

241 Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas

242 Créditos a largo plazo a partes vinculadas

Otras inversiones financieras permanentes

250 Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio

251 Valores representativos de deuda a largo plazo

252 Créditos a largo plazo

RDL 3/2016 – Reforma vigente desde 2017

- **Modificaciones introducidas por el RDL 3/2016 (con efectos desde 2017):** Restricción a la deducibilidad de deterioros y pérdidas por la transmisión de participaciones en entidades y EPs
- **Objetivos:**
 - Simetría entre el tratamiento fiscal de las rentas positivas y las pérdidas (excepción en determinados casos de pérdidas por extinción de la entidad)
 - Evitar la integración de pérdidas por participaciones en paraísos fiscales (medida disuasoria)
 - Existen precedentes normativos similares (Bélgica y Holanda)
 - Es conforme con la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a la base imponible común en el IS
- **Síntesis general de las reglas**
 - No deducibilidad permanente de deterioros de cartera que califiquen para exención del 21 LIS
 - Tampoco deducible la pérdida definitiva en la transmisión de estas participaciones
 - La pérdida derivada de la extinción de la participada podría ser deducible en algunas circunstancias (art. 21.8 LIS)
 - No deducibilidad temporal de deterioros de carteras que no califiquen para la exención del 21 LIS. Deducible cuando se materialice venta a tercero (con restricciones)
 - No deducibilidad permanente de las variaciones de valor imputadas a P/L de activos financieros mantenidos para negociar (que cumplan condiciones 21 LIS)
 - Tampoco será deducible la pérdida en la transmisión de los valores en estos casos
 - Se mantiene la obligación de integrar rentas positivas

Reversión mínima (RDL 3/2016)

- Desde 1.1.2016 se establece EN TODO CASO una **reversión mínima anual de 1/5** del deterioro fiscal acumulado, a integrar en los ejercicios 2016-2020 (la 1/5 parte es un límite mínimo de recuperación que aplicará en caso de que no haya que recuperar un mayor importe aplicando las “reglas generales”)
- En caso de **reversión > 1/5**, imputación del resto en los años restantes por importe equivalente.
- **Transmisión** durante 2016-2020 -> integración en BI de las cantidades pendientes de revertir con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión.
- No aplicación de limitación a la compensación de BINs a reversión deterioros si el deterioro deducido que generó la BIN es > 90% de gastos deducibles de dicho ejercicio (**DT 16.8 LIS**)

Criterio ICAC - Reversión pérdidas por deterioro (DT 16ª)

- **Consulta N°1 BOICAC 109/2017**
- Ajuste 1/5 anual → diferencia permanente. Efecto en el impuesto corriente
- No registro en 2016 de pasivo por impuesto diferido por la reversión de 4/5 en los 4 ejercicios siguientes.
- Información en memoria CCAA 2016 si la empresa no espera transmitir su inversión antes de que transcurra el plazo de reversión automática de las pérdidas por deterioro y de su impacto en la carga fiscal futura.
- En caso de tener registrado previamente el pasivo por impuesto diferido (479), registrar baja anualmente
- Si la compañía espera extinguir la participada (pérdida deducible según art. 21.8 LIS), se habilita para el reconocimiento de un activo por impuesto diferido con motivo del ajuste de 1/5.
- **Pérdidas por deterioro no deducibles (art. 15.k LIS):** Baja en cierre de 2016 de activos por impuesto diferido (474) registrados con motivo de los deterioros contables no deducibles, salvo expectativa de liquidación de la participada (deducible - art. 21.8 LIS).

Cierre Contable

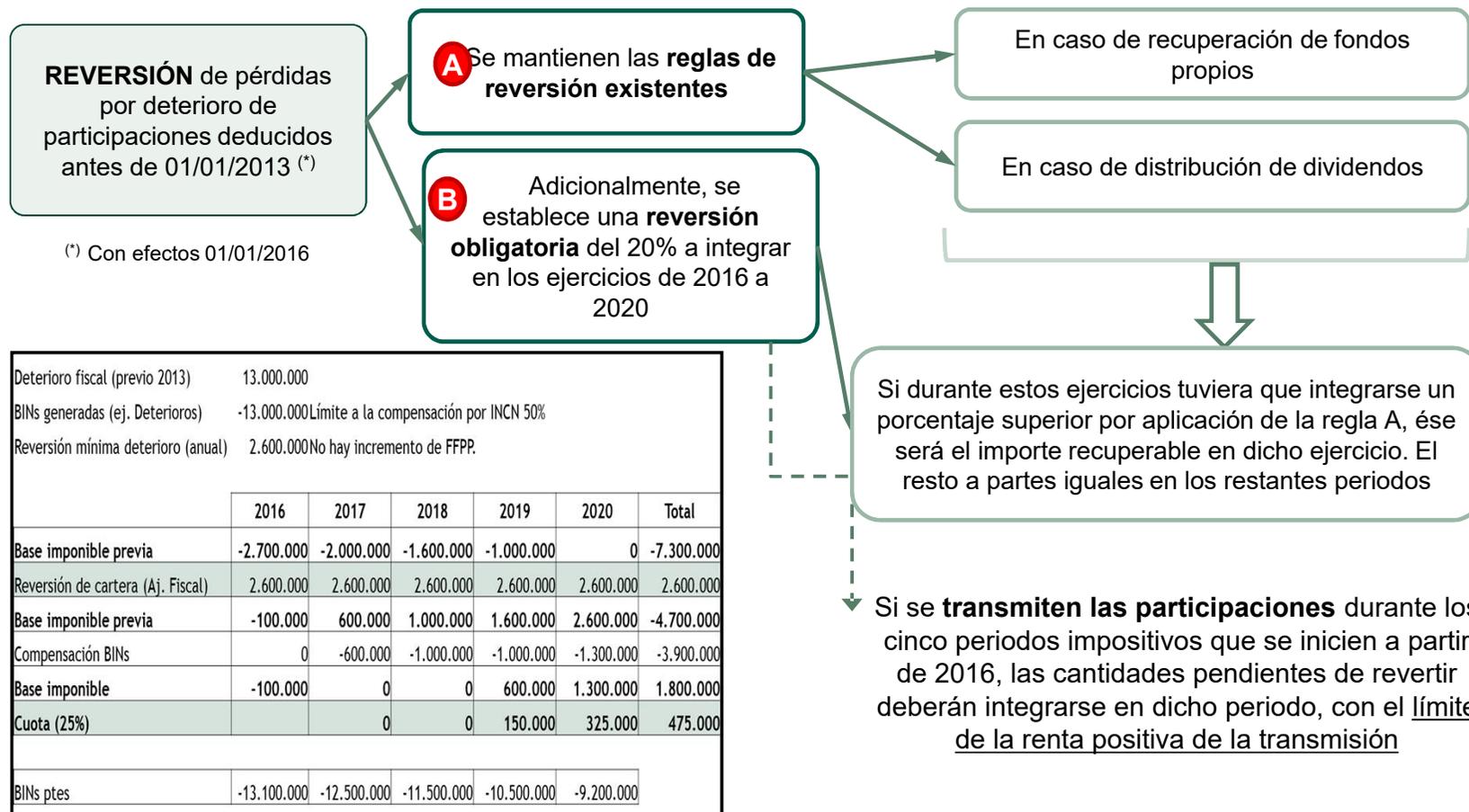
Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas (V)

Inversiones financieras en empresas del grupo y asociadas

- 240 Participaciones a largo plazo en partes vinculadas
- 241 Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas
- 242 Créditos a largo plazo a partes vinculadas

Otras inversiones financieras permanentes

- 250 Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio
- 251 Valores representativos de deuda a largo plazo
- 252 Créditos a largo plazo



Cierre Contable

Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas (VI)

Inversiones financieras en empresas del grupo y asociadas

240 Participaciones a largo plazo en partes vinculadas

241 Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas

242 Créditos a largo plazo a partes vinculadas

Otras inversiones financieras permanentes

250 Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio

251 Valores representativos de deuda a largo plazo

252 Créditos a largo plazo

Audiencia Nacional – Reversiones de cartera (norma anterior)

- **AN. Sentencia de 14 de noviembre de 2019 (Rec. 238/2016): Recuperación de provisiones y pérdidas tras la transmisión de la participación**
 - En el supuesto de que respecto a unas participaciones se hubieran dotado las correspondientes depreciaciones y posteriormente se transmitieran a una vinculada, la recuperación de valor en ejercicios posteriores se integra en la base de la sociedad que dotó la depreciación.
 - En este caso la transmisión se efectuó a una vinculada residente en Holanda sin infraestructura administrativa alguna.
 - La entidad alega que la recuperación corresponde al titular del elemento patrimonial, siguiendo el criterio de varias consultas de la DGT (de 27-12-1996, 10-01-1997 y de 11-11-2003), así como sentencias de la propia AN de 4 de noviembre de 2010 (recurso n.º 407/2007) y de 20 de diciembre de 2010 (recurso n.º 611/2007).
 - Sin embargo, según la AN en esta sentencia, una interpretación finalista del art 19.6 TRLIS conduce a la conclusión de que la recuperación del valor cuando se transmite el elemento a una entidad vinculada deberá integrarse en todo caso a la entidad que practicó la corrección, tanto si la entidad vinculada es residente en España como si no.
 - No es admisible que la recuperación pueda ser integrada por una u otra entidad indistintamente y a su libre elección.
 - El precepto tiene una finalidad antielusoria.

Cierre Contable

Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas (VII)

Inversiones financieras en empresas del grupo y asociadas

- 240 Participaciones a largo plazo en partes vinculadas
- 241 Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas
- 242 Créditos a largo plazo a partes vinculadas

Otras inversiones financieras permanentes

- 250 Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio
- 251 Valores representativos de deuda a largo plazo
- 252 Créditos a largo plazo

- **Entidades residentes y no residentes que cumplen requisito de participación mínima (art. 21.1 LIS)**
 - **Rentas positivas/dividendos:** exentos en general o posibilidad de aplicar DDI del artículo 31 y 32 en su caso
 - **Deterioro:** no deducible – ajuste permanente (art. 15.k).1º LIS). **Desde 2013**
 - **Transmisión:** pérdida no deducible (art. 21.6.a). **Desde 2017** (parcial cuando derecho a exención sea parcial)
 - **Extinción:** la renta negativa es deducible, salvo que sea consecuencia de operación reestructuración (art. 21.8 LIS)
 - **Minoración** en importe de **dividendos** recibidos en los **10 años** anteriores a la extinción siempre, que los mismos no hayan minorado el valor de adquisición de la participación y hayan tenido derecho a la exención o DDI (art. 21.8 LIS). **Desde 2017**
 - **Restricción EP's:** no serán deducibles las rentas negativas obtenidas en el extranjero por la transmisión de un EP

- **Entidades residentes y no residentes (que SÍ cumplen el requisito de tributación mínima) cuando en ambos casos NO cumplen el requisito de participación mínima**
 - **Rentas positivas/dividendos:** tributación (al menos parcial en cuanto a las plusvalías)
 - **Deterioro:** no deducible (art. 13.2.b) hasta transmisión o baja. **Desde 2013**
 - **Transmisión:** las rentas negativas se integrarán en la BI pero se minoraran en las rentas positivas generadas en transmisiones intra-grupo precedentes a las que hubiera sido de aplicación el régimen de exención o DDI.
 - Minoración por dividendos recibidos desde 2009, que no hayan minorado valor de participación y con derecho a exención DI
 - **Extinción:** la renta negativa es deducible, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración
 - **Minoración** en importe dividendos de **10 años anteriores**, exentos o con aplicación DDI (art. 21.8). **Desde 2017**

- **Entidades no residentes que NO cumplen el requisito de tributación mínima (tipo mínimo del 10%):**
 - **Rentas positivas/dividendos:** tributación (al menos parcial en cuanto a las plusvalías). Deducciones por doble imposición del artículo 31 y 32 en su caso
 - **Deterioro:** no deducible (art. 15.k).2º). **Desde 2013**
 - **Transmisión:** pérdida no deducible (art. 21.6.b). **Desde 2017**
 - **Extinción:** renta negativa es deducible (incluso paraíso fiscal), salvo consecuencia de reestructuración (art. 21.8 LIS)
 - **Minoración** en **dividendos** recibidos en los **10 años** anteriores a la fecha de extinción que hayan estado exentos o hayan supuesto la aplicación de la deducción por doble imposición (por el importe de la misma) (art. 21.8). **Desde 2017**

Cierre Contable

Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas (VIII)

Inversiones financieras en empresas del grupo y asociadas	Tipo de cartera	PARTICIPACIONES EN SOCIEDADES RESIDENTES Y NO RESIDENTES QUE CUMPLAN LOS REQUISITOS DE LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 21.1 LIS	PARTICIPACIONES EN SOCIEDADES NO RESIDENTES QUE NO CUMPLAN EL REQUISITO DE TRIBUTACIÓN MÍNIMA DEL ARTÍCULO 21.1.b) LIS	PARTICIPACIONES EN SOCIEDADES RESIDENTES QUE NO CUMPLAN LOS REQUISITOS DE LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 21.1 LIS
		PARTICIPACIONES EN SOCIEDADES NO RESIDENTES QUE SÍ CUMPLEN EL REQUISITO DE TRIBUTACIÓN MÍNIMA DEL ARTÍCULO 21.1.b) LIS, PERO NO CUMPLEN CON EL REQUISITO DE PARTICIPACIÓN DEL ARTÍCULO 21.1.a) LIS		
<p>240 Participaciones a largo plazo en partes vinculadas</p> <p>241 Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas</p> <p>242 Créditos a largo plazo a partes vinculadas</p>	RENTAS POSITIVAS	EXENTAS	NO EXENTAS	NO EXENTAS
	DETERIORO	NO DEDUCIBLE (art. 15.k.1º LIS) "Permanente"	NO DEDUCIBLE (art. 15.k.2º LIS) "Permanente"	NO DEDUCIBLE (art. 13.2.b) LIS) "Temporal" (**)
Otras inversiones financieras permanentes	RENDA NEGATIVA EN TRANSMISIÓN	NO DEDUCIBLE (art. 21.6.a) LIS)	NO DEDUCIBLE (art. 21.6.b) LIS)	DEDUCIBLE (***) (art. 21.6.b) LIS sensu contrario)
<p>250 Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio</p> <p>251 Valores representativos de deuda a largo plazo</p> <p>252 Créditos a largo plazo</p>	RENDA NEGATIVA EN EXTINCIÓN (NO REESTRUCTURACION)	DEDUCIBLE (art. 21.8 LIS)	DEDUCIBLE (art. 21.8 LIS)	DEDUCIBLE (art. 21.8 LIS)
<p>(*) Con las condiciones del artículo 21.8º</p> <p>(**) Será deducible en transmisión (referencia al artículo 20 LIS).</p> <p>(***) OJO: Transmisiones intragrupo->regla de imputación temporal del artículo 11.10ª LIS OJO: Cautelas del artículo 21.7º LIS OJO: Regla anti abuso del art. 21.6.a): participación >5% en cualquier momento del año anterior a la transmisión</p>				

Cierre Contable

Existencias (I)

Existencias

- 30 Comerciales
- 31 Materias primas
- 32 Otros aprovisionamientos
- 33 Productos en curso
- 34 Productos semiterminados
- 35 Productos terminados
- 36 Subproductos, residuos y materiales recuperados

Comprobación del Balance - Existencias

- **Determinación del coste de adquisición o producción:**
 - Precio de adquisición + gastos accesorios (no intereses)
 - Activación del coste de producción: Costes directos vs indirectos
- **Métodos de valoración (FIFO o Coste Medio):** Ojo - Cambios de criterio
- **Inventario al cierre del ejercicio:** Asiento de variación de existencias
- **Comprobación de deterioros de valor:**
 - **NRV 10ª:** Cuando el valor neto realizable sea inferior a su precio de adquisición o coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como gasto en PyG
 - Distribución de deterioro en el tiempo (Ojo Inspección – deterioros de ejercicios prescritos)
 - Reversión deterioros: se imputará en BI del período impositivo en el que se produce dicha reversión
 - **Tratamiento fiscal:** Al no existir regla especial, será deducible el deterioro correctamente contabilizado (art. 10.3 LIS)
 - Prueba para justificar los deterioros contabilizados (problemática de deterioros en función de la antigüedad, de la experiencia histórica, de evolución estadística, o por lenta rotación)

Criterios Tribunal Supremo - Existencias

- **TS. Sentencia de 1 de octubre de 2020 (Rec. 4443/2018): Gastos de intermediación como mayor valor de las existencias**
 - Se discute si los gastos de intermediación vinculados a la adquisición de determinados inmuebles, considerados como existencias de las empresas inmobiliarias, se deben considerar como mayor valor de esas existencias o como gastos corrientes del ejercicio.
 - Conforme a la NV 13ª del PGCEI, el precio de adquisición de las existencias comprende "...todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de utilización o venta".
 - Según el TS, la cuestión a analizar es qué debe entenderse por "gastos adicionales" y si en ese término pueden tener cabida los gastos de intermediación examinados.
 - Comparte la Sala la posición de la recurrente, de que ante el silencio de la NV 13ª, los gastos adicionales a los que se refiere esta Norma son aquellos gastos necesarios para que el activo en cuestión se integre en el ciclo productivo, es decir, aquellos gastos sin los cuales el activo no podría generar recursos para la empresa.
 - Considera el TS que a efectos de calcular la base imponible del IS y conforme a la norma de valoración 13ª de la Orden de 28 de diciembre de 1994 por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, los gastos de intermediación vinculados a la adquisición de determinados inmuebles, considerados como existencias de las empresas inmobiliarias, se deben considerar como gastos corrientes del ejercicio

Cierre Contable

Existencias (II)

Existencias

- 30 Comerciales
- 31 Materias primas
- 32 Otros aprovisionamientos
- 33 Productos en curso
- 34 Productos semiterminados
- 35 Productos terminados
- 36 Subproductos, residuos y materiales recuperados

Criterios Audiencia Nacional - Existencias

- **Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, de fecha 21 de febrero de 2019 (Recurso 654/2016): Provisión por depreciación de existencias**
 - Se establece que la mera permanencia de las existencias en el almacén no sirve para justificar que se hayan depreciado.
 - En el caso objeto de la sentencia, la entidad dotó la provisión por dos motivos: posible destrucción de mercancía y pérdida de valor por lenta rotación, resolviéndose que no procede la provisión debido a que la entidad sabe en cada momento qué ha destruido y su coste y no es razonable el criterio de considerar que lo no vendido durante el periodo de doce meses no tiene valor.
- **Audiencia Nacional, Sentencia de 22 de junio de 2018: Deducibilidad fiscal del deterioro de existencias por criterios de obsolescencia y lenta rotación**
 - Tradicionalmente no deducible.
 - No admite la deducción de la provisión por depreciación de existencias por obsolescencia comercial que consiste en un 100% del valor de las existencias de una determinada referencia cuando no se hubiera efectuado venta alguna de esa referencia en los 12 meses anteriores.
 - Sin embargo, tampoco se admite el criterio de la Administración de solo considerar deducible la provisión cuando el valor de mercado sea inferior al valor de adquisición o coste de producción del bien pues hay existencias exclusivas respecto a las que no cabe hablar de un valor de mercado que sirva de referencia.
- **Audiencia Nacional, Sentencia de 11 de junio de 2018: Deterioro por obsolescencia**
 - La Audiencia Nacional no admite la deducción de la provisión por depreciación de existencias por obsolescencia comercial que consiste en un 100% del valor de las existencias de una determinada referencia cuando no se hubiera efectuado venta alguna de esa referencia en los 12 meses anteriores.
 - Sin embargo, tampoco admite el criterio de la Administración de solo considerar deducible la provisión cuando el valor de mercado sea inferior al valor de adquisición o coste de producción del bien pues hay existencias exclusivas respecto a las que no cabe hablar de un valor de mercado que sirva de referencia.
 - Por tanto, la Audiencia Nacional considera que debe distinguirse entre mercancías no vendibles, en las que se produciría una, y otras vendibles, respecto a las se podría dotar la provisión por diferencia entre el valor de mercado y el de adquisición o coste de producción.

Cierre Contable

Existencias (III)

Existencias

- 30 Comerciales
- 31 Materias primas
- 32 Otros
aprovisionamientos
- 33 Productos en curso
- 34 Productos
semiterminados
- 35 Productos terminados
- 36 Subproductos,
residuos y materiales
recuperados

Criterios TSJ – Valoración de existencias

- **TSJ de Galicia. Sentencia, de 19 de junio de 2018: Cambio criterios (existencias)**
 - La entidad considera que debe reformular las cuentas anuales por la revisión de los criterios de valoración de existencias.
 - Con carácter general los errores contables deben subsanarse en el ejercicio en que se detectan, reflejándose en las cuentas anuales de dicho ejercicio.
 - La incidencia de un cambio de criterio contables o un error debe imputarse directamente en el patrimonio neto el ejercicio.
 - La reformulación de cuentas es un recurso excepcional que opera cuando se detectan irregularidades graves que afecten a la imagen fiel (STS de 14 de febrero de 2017 recurso 484/2016)
 - El Tribunal entiende que los motivos que según la auditoría justifican la reformulación (incorrecta distribución del valor del terreno, fecha de puesta en condiciones de explotación, incorrecta activación de los gastos comerciales y distribución del coste entre las viviendas) son insuficientes pues no se debe confundir la alteración sobrevenida en las circunstancias del mercado inmobiliario con el cambio de criterios aplicados en su día, cuya incorrección no ha sido suficientemente acreditada.

Criterio TEAC – Valoración de existencias

- **Resolución de 2 de abril de 2014 - La depreciación por existencias no es deducible si se dota conforme a criterios de rotación temporal**
 - La provisión dotada conforme a un criterio de rotación de existencia no se basa en una acreditación de la disminución ya producida del valor de mercado de las mismas sino en una mera expectativa de depreciación, no pudiéndose entender acreditada esa depreciación por el mero transcurso del tiempo
 - Entiende el TEAC que el informe de auditoría no es más que una opinión de un experto en materia contable que no tiene mayor valor probatorio que el que tienen los documentos mercantiles-contables
 - Señala el TEAC que el objeto y fin de una Inspección de Hacienda y una auditoría de cuentas son diferentes, como también lo son su alcance y las personas que desarrollan dichas actividades
 - Resulta dudoso, no obstante, que el TEAC niegue el valor a un informe de un experto sin aportar otro en contra

Criterios DGT – Valoración de existencias

- **V1110-20: Valoración de existencias según sistema de inventario permanente**
 - La entidad consultante es una sociedad que ha venido contabilizando la compra de mercaderías mediante el sistema especulativo.
 - En 2019, la entidad se ve obligada a cambiar el sistema de contabilización de las existencias, pasando este a ser el sistema administrativo.
 - Tanto el PGC como el PGC Pymes permiten la opción de utilizar el procedimiento administrativo.
 - Si se sigue un sistema administrativo o de inventario permanente, al cierre del ejercicio o en cualquier periodo intermedio en el que fuse preciso determinar el resultado de la entidad la empresa deberá mostrar la información que se exige en la cuenta de pérdidas y ganancias, circunstancia que implica cuantificar el consumo de existencias y los ingresos por ventas de acuerdo con los criterios establecidos en la NRV 10ª y 14ª del PGC.
- **V0805-16:** Sociedad que determina el deterioro de valor de las existencias, sistemáticamente y de forma individualizada para cada producto, utilizando una estimación en función del cociente que resulta de dividir el total de unidades vendidas en los 12 meses anteriores entre las unidades en almacén al cierre del ejercicio
 - Si el cociente es superior a 1, no registra deterioro; si es inferior a 1 y superior a 0,5, estima un deterioro del 50%; y si es inferior a 0,5 estima un deterioro equivalente al 100% de su valor
 - Según la DGT este sistema no parece que permita asegurar que las correcciones valorativas se efectúen cuando el valor neto realizable sea inferior al precio de adquisición

Cierre Contable

Cientes y deudores varios (I)

Cientes y deudores varios

- 430 Clientes
- 431 Clientes, efectos comerciales a cobrar
- 433 Clientes, empresas del grupo
- 434 Clientes, empresas asociadas
- 436 Clientes de dudoso cobro
- 437 Envases y embalajes a devolver por clientes
- 440 Deudores
- 441 Deudores, efectos comerciales a cobrar
- 446 Deudores de dudoso cobro
- 449 Deudores por operaciones en común

Comprobación Balance – Clientes y deudores

- **Criterio contable:** Es necesaria una evidencia objetiva del deterioro
- **Verificar saldos de cierre de clientes y deudores**
 - Conciliación de saldos más relevantes
 - Seguimiento de cuentas pendientes de cobro
 - Registro de pérdidas definitivas (cta. 650)
 - Posibles reclasificaciones por deudas de dudoso cobro
 - Identificar posibles errores contables y valoración de su impacto fiscal
 - Comprobar si hay pérdidas por deterioros o reversiones de pérdidas por deterioro

Aspectos fiscales

- **Criterio fiscal:** Mismas reglas generales para la deducibilidad de los deterioros correspondientes a créditos por insolvencias, aunque con algunas modificaciones:
- **Comprobar los requisitos fiscales de las pérdidas por deterioro**
 - Antigüedad superior a 6 meses
 - Deudor en Concurso
 - Reclamación judicial de la deuda
 - Entes públicos
 - Partes vinculadas
- **Verificar la posibilidad de modificación de la base imponible del IGIC por insolvencias de deudores o concursos de acreedores**

Deducibles

- Antigüedad superior a 6 meses
- Deudores declarados en concurso de acreedores
- Deudores procesados por delito de alzamiento de bienes
- Obligaciones reclamadas judicialmente (o litigio judicial o procedimiento arbitral)

No Deducibles

- Créditos adeudados por **entes públicos**, salvo que (novedad) sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía
- Adeudados por **vinculados**, salvo que estén en concurso (antes: insolvencia judicialmente declarada) y se haya abierto la fase de liquidación por el juez
- Otros supuestos (ver artículo 9 reglamento)
 - Créditos garantizados y afianzados

Sistema opcional - ERD

- Art. 104 LIS - Dotación global de hasta el 1% de:**
- + Saldo de las cuentas de deudores
 - Saldo de deudores provisionados por el sistema individual.
 - Saldo de deudores no provisionables

Cierre Contable

Clientes y deudores varios (II)

Clientes y deudores varios

430 Clientes

431 Clientes, efectos comerciales a cobrar

433 Clientes, empresas del grupo

434 Clientes, empresas asociadas

436 Clientes de dudoso cobro

437 Envases y embalajes a devolver por clientes

440 Deudores

441 Deudores, efectos comerciales a cobrar

446 Deudores de dudoso cobro

449 Deudores por operaciones en común

Criterios DGT - Condonación de créditos entre empresas del Grupo

▪ V1833-09 (sobre la base de Informe ICAC de 14/07/2009 (consulta nº 4 BOICAC 79))

▪ Condonación entre sociedades dependientes

- La condonación está sometida a los preceptos que rigen las donaciones. En consecuencia su tratamiento contable será el previsto en la NRV 18ª. La regla especial de la NRV 18ª establece que las donaciones no reintegrables recibidas de socios o propietarios debe registrarse directamente en los fondos propios.
- La norma contable parece rechazar que entre socio-sociedad en la condonación pueda existir la mera liberalidad como causa del negocio. Así la sociedad donataria experimentará un aumento de sus fondos propios y la donante contabilizará un mayor valor de su participación.
- Atendiendo al fondo económico de la operación y al principio de prevalencia del fondo sobre la forma, como el desplazamiento patrimonial se produce entre dos sociedades dependientes no cabe duda que está presente la misma razón o causa que en la NRV 16.2. y que si es entre dos sociedades dependientes necesariamente afectará a la sociedad dominante.
- Por aplicación analógica de la NRV 18ª.2, la entidad donataria debe registrarlo directamente contra fondos propios y la entidad donante con cargo a una cuenta de reservas o de capital dando de baja el crédito. La dominante registrará un ingreso por la distribución de reservas

▪ Condonación entre sociedades dependientes con la dominante y viceversa

- Condonación a favor de la sociedad dominante:
 - La sociedad donataria cancelara la deuda y reconocerá un ingreso o una menor inversión
 - La sociedad donante dará de baja el crédito contra menores reservas o, en su caso, capital
- Condonación a favor de la sociedad dependiente: con cargo a mayor valor de la cartera, la consideración de aportación a los fondos propios. La sociedad donante dará de baja el crédito.

Cierre Contable

Cuentas financieras (I)

Cuentas Financieras

50 Empréstitos, deudas con características especiales y otras emisiones análogas a corto plazo

51 Deudas a corto plazo con entidades vinculadas

52 Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos

53 Inversiones financieras a corto plazo en partes vinculadas

54 Otras inversiones financieras a corto plazo

55 Otras cuentas no bancarias

56 Fianzas y depósitos recibidos y constituidos a corto plazo y ajustes por periodificación

57 Tesorería

58 Activos no corrientes mantenidos para la venta y activos y pasivos asociados

Comprobación del Balance

- Verificar saldos de apertura y de cierre
 - Conciliación bancaria
 - Identificar saldos acreedores (descubiertos)
 - *Activos ocultos ???*
- Revisión de las cuentas con socios y administradores
 - Comprobar si existe justificación documental
 - *¿Devengo de intereses?*
 - Revisar los movimientos del ejercicio y confirmar que efectivamente se trata de operaciones que debieron ser imputadas a socios y administradores
 - Analizar posibles implicaciones fiscales
- Verificar si existen operaciones vinculadas
 - Verificar las obligaciones fiscales
- Verificar posibles deterioros de valor

Importante: Plazos de prescripción de deudas

Tras la actualización del régimen de prescripción contenido en el Código Civil operada por la Ley 42/2015 los plazos de prescripción de deudas son:

- Plazo general: 5 años (art. 1964.2 CC)
“Las acciones personales que no tengan plazo especial prescriben a los cinco años desde que pueda exigirse el cumplimiento de la obligación. En las obligaciones continuadas de hacer o no hacer, el plazo comenzará cada vez que se incumplan”.
- Deudas hipotecarias: 20 años (art. 1964.1 CC)
- Régimen transitorio de prescripción recogido en la disposición transitoria quinta de la Ley 42/2015:
 - Acciones derivadas de relaciones jurídicas anteriores al 7/10/2005: 15 años (aplicación del régimen anterior).
 - Acciones derivadas de relaciones jurídicas nacidas en el periodo comprendido entre el 7/10/2005 y el 7/10/2015: 5 años (aplicación del nuevo régimen de prescripción → **todas** prescribieron el 7/10/2020).
 - Acciones derivadas de relaciones jurídicas nacidas con posterioridad al 7/10/2015: 5 años (aplicación nuevo régimen de prescripción)

(*) Entrada en vigor Ley 42/2015 se produce el 7/10/2015

Cierre Contable

Cuentas financieras (II)

Cuentas Financieras

50 Empréstitos, deudas con características especiales y otras emisiones análogas a corto plazo

51 Deudas a corto plazo con entidades vinculadas

52 Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos

53 Inversiones financieras a corto plazo en partes vinculadas

54 Otras inversiones financieras a corto plazo

55 Otras cuentas no bancarias

56 Fianzas y depósitos recibidos y constituidos a corto plazo y ajustes por periodificación

57 Tesorería

58 Activos no corrientes mantenidos para la venta y activos y pasivos asociados

Tratamiento de activos ocultos y deudas ficticias

- **Activos ocultos y deudas ficticias (art. 121 LIS):** Se presume renta no declarada
 - Se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad (la presunción procederá igualmente en el caso de ocultación parcial del valor de adquisición)
 - Se presumirá que el importe de la renta no declarada es el **valor de adquisición de los bienes o derechos no registrados en libros de contabilidad, minorado en el importe de las deudas efectivas contraídas para su adquisición, asimismo no contabilizadas. En ningún caso el importe neto podrá resultar negativo.**
 - La cuantía del valor de adquisición se probará a través de los documentos justificativos de ésta o, si no fuera posible, aplicando las reglas de valoración establecidas en la LGT
 - El importe de la renta consecuencia de esta presunción **se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos** (excepto que se pruebe que corresponde a otros)
 - En todo caso, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el contribuyente no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la Disposición adicional 18ª de la LGT (Modelo 720)
 - No resultará de aplicación lo anterior, cuando se acredite que los bienes y derechos cuya titularidad le corresponde han sido adquiridos:
 - Con cargo a rentas declaradas o bien
 - Con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente de este Impuesto

Criterio Tribunal Supremo - Deudas inexistentes

- **STS 04/10/2017 (REC. 2838/2016): Deudas ficticias**
 - El Tribunal Supremo establece que probar la inexistencia de una deuda no le corresponde a la Administración, sino que es el contribuyente el que debe acreditar la existencia del crédito.
- **STS 31/01/2017 (REC. 2346/2015): Deudas ficticias**
 - El TS recuerda que la institución jurídica de los incrementos de patrimonio no justificados se establece en nuestro sistema impositivo como un elemento especial de cierre que trata de evitar que ciertas rentas ocultadas al Fisco escapen de tributación, a cuyo efecto se graban cuando se manifiestan o afloran.
 - En este sentido, establece que si el pasivo fáctico es reflejado en la contabilidad en el seno del ejercicio, no podrá imputarse la renta presunta en ejercicios posteriores, sino en el ejercicio en que se produce.
 - El Tribunal Supremo establece que probar la inexistencia de una deuda no le corresponde a la Administración, sino que es el contribuyente el que debe acreditar la existencia del crédito.
- **STS 05/10/2012 (RECL. 259/2010): Prueba del origen de la deuda y su imputación a un periodo anterior prescrito**
 - En los supuestos en los que el contribuyente pueda probar que la deuda inexistente fue contabilizada en ejercicios prescritos, dicha deuda no podrá ser imputada al último ejercicio no prescrito.
 - **Mismo criterio en consulta DGT (V847-03)**

Cierre Contable

Cuentas financieras (III)

Cuentas Financieras

50 Empréstitos, deudas con características especiales y otras emisiones análogas a corto plazo

51 Deudas a corto plazo con entidades vinculadas

52 Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos

53 Inversiones financieras a corto plazo en partes vinculadas

54 Otras inversiones financieras a corto plazo

55 Otras cuentas no bancarias

56 Fianzas y depósitos recibidos y constituidos a corto plazo y ajustes por periodificación

57 Tesorería

58 Activos no corrientes mantenidos para la venta y activos y pasivos asociados

Criterio Audiencia Nacional - Deudas inexistentes

- **AN. Sentencia de 15 de junio de 2020 (Rec. 626/2016): Incrementos no justificados de patrimonio. Deudas inexistentes.**
 - La entidad alega que los saldos de las deudas y de la cuenta «partidas pendientes de aplicación» figuraban ya en contabilidad en el ejercicio 2007, por lo que no pueden ser objeto de regularización en los ejercicios 2008 y 2009 que son los comprobados.
 - Ahora bien, la simple aportación del balance de un ejercicio prescrito en el que ya estuviera reflejada la deuda no es suficiente para considerar que la renta oculta procede de un ejercicio prescrito. Como no aportó los justificantes de que las rentas ocultas correspondían a otros periodos es de aplicación la presunción del art. 134.4 TRLIS, pues existe reflejo de deudas inexistentes en la contabilidad del ejercicio.
 - Lo que el sujeto debe probar es que la renta ocultada corresponde a otro periodo distinto del más antiguo de los no prescritos, pero en ningún caso el registro de deudas inexistentes, por sí mismo, supone la generación de renta ocultada.
- **AN. Sentencia de 5 de diciembre de 2019 (Rec. 1.024/2017): Activos ocultos. Fondos en caja de seguridad.**
 - Importe encontrado (no contabilizado) en caja de seguridad de una entidad financiera que la entidad alega que se generó en un ejercicio prescrito, antes del 1 de enero de 2008, dado que la caja se abrió por última vez en febrero de 2008, y por tanto el origen del dinero debe ser anterior a dicha fecha
 - Se ha demostrado la existencia de una renta no declarada, y la entidad no puede probar, ni el momento del depósito, ni el origen del mismo, y por tanto que dichos fondos fueran anteriores a 2008.
 - Si nos hallamos ante una renta no declarada es evidente que no puede generarse con la actividad desarrollada que produce las rentas declaradas, sino que o bien estas no se declararon correctamente o tuvieron otra fuente u origen.
- **AN. Sentencia de 3 de febrero de 2015 (REC.558/2011): Deudas ficticias**
 - La Audiencia Nacional manifiesta que, respecto a los elementos patrimoniales no registrados en la contabilidad, se debe acreditar la presunción legal a favor de la Administración de que el sujeto pasivo ostenta la titularidad de elementos patrimoniales no registrados en su libro de contabilidad, tratamiento distinto recibe la estructura legal de presunción con que se ve favorecida la Administración en el apartado 4 del artículo 140 de la ley del IS cuyo centro de gravedad reside en la noción de “deudas inexistentes”, al habilitar a la Inspección a presumir y, consecuentemente, gravar las rentas cuya única prueba es presuntiva y resulta de la contabilización de deudas inexistentes.

Doctrina Administrativa: Deudas inexistentes

- **TEAC 7722/2012, de 21 de marzo de 2013: Admisión de los libros de contabilidad debidamente legalizados como medio de prueba para acreditar periodo al que debe imputarse la renta inexistente**
 - El antiguo art. 140 TRLIS no establecía limitación alguna respecto de los medios de prueba que el contribuyente pudiera emplear para acreditar que la renta presunta corresponde a un periodo distinto del más antiguo entre los no prescritos, esto es, no se exige necesariamente una prueba extracontable
 - Resultará válido cualquier medio de prueba admitido en Derecho, lo que incluye los libros de contabilidad de los empresarios debidamente legalizados y ello con independencia de que, según el recurrente, los libros no reflejaran una imagen fiel del patrimonio de la empresa por recoger en ellos deudas inexistentes que afectarían a su falta de veracidad.
- **V0398-04: Devengo del ingreso extraordinario por prescripción del derecho a exigir la deuda**
 - Las deudas cuyo origen pueda justificarse y que carezcan de plazo prefijado para exigir su cobro, prescriben a los cinco años (art. 1964 CC), por lo que pasado ese plazo de prescripción civil los proveedores o acreedores pierden el derecho a reclamarlas produciéndose entonces el devengo correspondiente al ingreso extraordinario de dicha prescripción, que deberá integrarse en la base imponible del IS, excepto que se registren como ingreso en un periodo impositivo anterior en cuyo caso se computará en la base imponible del mismo.

Cierre Contable

Patrimonio Neto (I)

Patrimonio Neto

100 Capital social

108 Acciones propias

110 Prima de emisión

112 Reserva legal

113 Reservas voluntarias

114 Reservas especiales

118 Aportaciones de socios

121 Resultados negativos de ejercicios anteriores

129 Resultado del ejercicio

Revisión del Balance – Patrimonio Neto

- **Comprobar variación de fondos propios y su origen (aspectos mercantiles)**
 - Revisar que Capital Social coincide con capital escriturado e inscrito en el Registro Mercantil
 - Comprobar ampliaciones o reducciones de capital realizadas
 - Comprobar operaciones con acciones propias
 - Comprobar saldos iniciales y finales de reservas legales y estatutarias
 - Verificar correcta dotación de la reserva legal
 - Dotación y mantenimiento de: Reservas de capitalización y de nivelación y RIC (valorar efectos derivados de incumplimiento de la obligación de mantenimiento)
 - Comprobar asiento de distribución de resultado del ejercicio anterior
- **Comprobación de equilibrio patrimonial (exclusión en grupos de consolidación fiscal)**
 - Verificar situación disolución (PN < ½ CS) (art. 363 LSC)
 - Verificar obligación de reducir capital (PN < 2/3CS)
 - Reequilibrio patrimonial por medio de:
 - Aumentos y reducciones de capital o aportaciones de socios
 - Préstamos participativos
 - Activación de créditos fiscales
 - Condonación de créditos por los socios

Aspectos contables – Patrimonio Neto

- **Comprobar cambios de criterio contable y errores (NV-22ª)**
 - ERRORES: Omisiones o inexactitudes de las CCAA de ejercicios anteriores por no utilizar información fiable disponible
 - **Aplicación retroactiva** desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga información
 - Imputación Patrimonio Neto: Reservas u otra partida de Patrimonio Neto
 - Modificación cifras afectadas información comparativa
- **Comprobar posibles cambios estimaciones contables (NV-22ª)**
 - Obtención de información adicional, mayor experiencia, conocimiento de nuevos hechos
- **Identificar posibles hechos posteriores al cierre (NV-23ª):**
 - **Hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio:** Deberán tenerse en cuenta para la formulación de las CCAA, y motivarán, en función de su naturaleza, un ajuste, información en memoria o ambos
 - **Hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del ejercicio:** No supondrán ajuste en CCAA, y solo se informa de hechos relevantes, cuando el no hacerlo suponga distorsionar la capacidad de evaluación de los usuarios de las CCAA. Deberá informarse siempre si afecta al principio de empresa en funcionamiento

Cierre Contable

Patrimonio Neto (II)

Patrimonio Neto

- 100 Capital social
- 108 Acciones propias
- 110 Prima de emisión
- 112 Reserva legal
- 113 Reservas voluntarias
- 114 Reservas especiales
- 118 Aportaciones de socios
- 121 Resultados negativos de ejercicios anteriores
- 129 Resultado del ejercicio

Criterios DGT - Patrimonio Neto

- **V0118-17:** Condonación de crédito por una sociedad dominante a una dependiente participada al 100%
 - Tendrá la consideración de aportación a los FFPP de la participada
 - La sociedad donante registrará un incremento del valor de las participaciones sobre la donataria y dará de baja el crédito por su valor en libros, no generando ingreso contable al tratarse de una aportación a los FFPP realizada por la dominante
- **V1978-16:** Aportación de socios (cta. 118 PGC) en proporción a la participación de cada socio en el capital
 - Aportación de socios en 2012, con el objetivo de reestablecer el equilibrio patrimonial y se acuerda que, una vez reestablecido y se disponga de liquidez, realizar el reembolso a los socios (previo acuerdo de la Junta).
 - La aportación debe tratarse como no reintegrable (no genera ingreso en PyG)
 - La devolución a los socios, se trata como un reparto de prima de emisión (minorará el valor fiscal de la participación, considerándose ingreso el exceso que pudiera corresponder)
- **V0245-16:** Transmisión de acciones propias
 - No tendrá efectos en la base imponible del IS por cuanto la incidencia positiva o negativa no determina un resultado a computar en la cuenta de PyG, sino una simple variación del patrimonio neto de la entidad
- **V1626-09:** Donaciones de socios
 - No se consideran ingreso contable ni ingreso fiscal siempre que se mantenga la equivalencia económica entre socios (para el socio son mayor valor de cartera)
 - No es necesario que las aportaciones sean para compensar pérdidas, pudiéndose realizar si éstas no existen (por ejemplo, para reforzar la situación financiera)

Criterios DGT – Aportaciones de socios

- **V1084-19:** Los servicios profesionales prestados gratuitamente por un socio a una sociedad en ejercicios no prescritos, son aportaciones de socios
 - La DGT confirma que, a efectos fiscales, la valoración a mercado de los servicios profesionales prestados gratuitamente por un socio a su sociedad da lugar a un rendimiento de la actividad económica del socio por el valor de mercado de los servicios profesionales prestados a la sociedad.
 - Un gasto deducible en la sociedad por el mismo importe.
 - Una aportación de socios, por el importe no facturado por el socio a la sociedad, que aumenta por tanto el valor de adquisición de la participación del socio.
 - No obstante, la DGT llama la atención sobre que estos ajustes solo serán procedentes en relación con ejercicios no prescritos.
 - Por tanto, las reservas correspondientes al período 2006-2009 no se pueden considerar como aportaciones de socios a efectos fiscales.

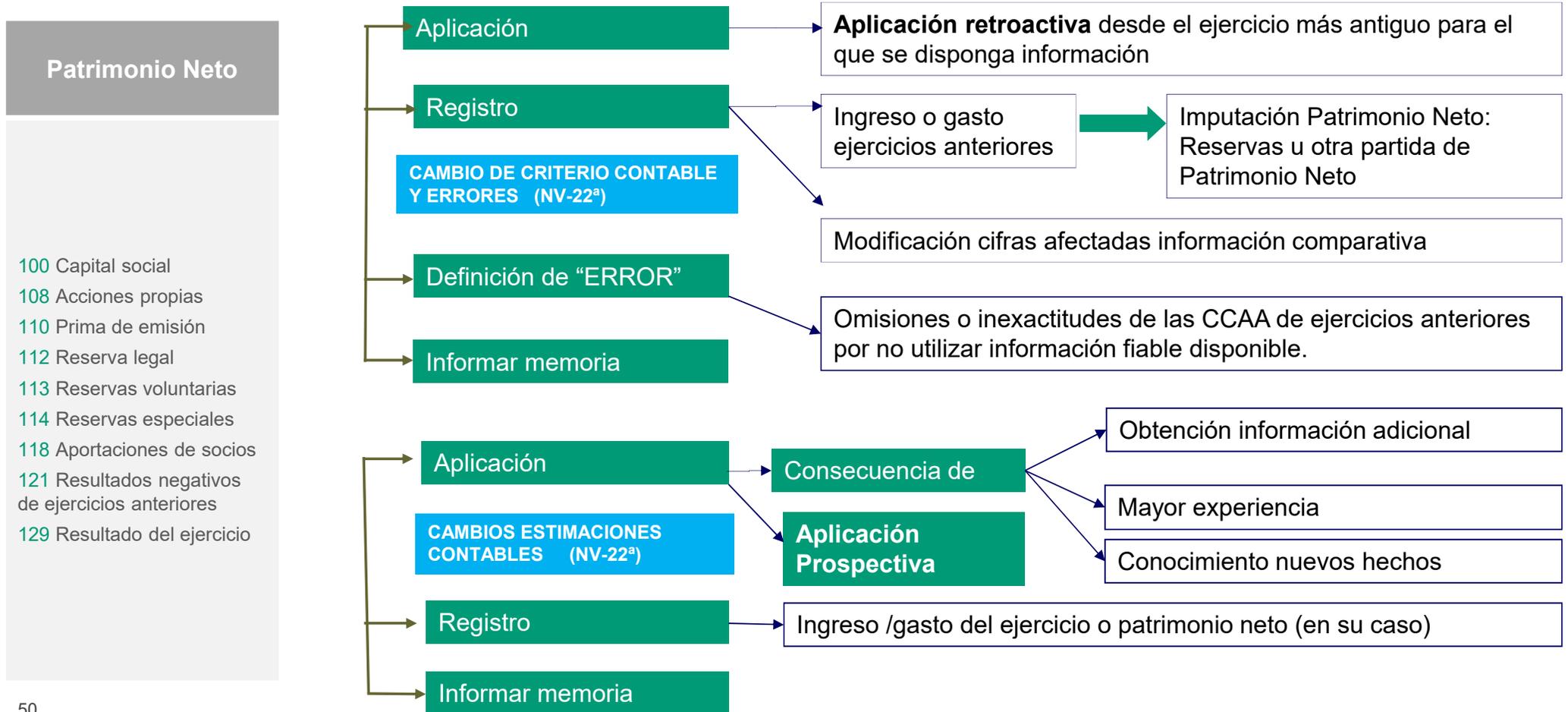
Cierre Contable

Patrimonio Neto – Cambios de criterio y errores contables (I)

Patrimonio Neto	Cambios de criterio contable	Errores contables (art. 11.3 LIS)
<p>100 Capital social</p> <p>108 Acciones propias</p> <p>110 Prima de emisión</p> <p>112 Reserva legal</p> <p>113 Reservas voluntarias</p> <p>114 Reservas especiales</p> <p>118 Aportaciones de socios</p> <p>121 Resultados negativos de ejercicios anteriores</p> <p>129 Resultado del ejercicio</p>	<ul style="list-style-type: none">▪ Tratamiento contable (NRV 22ª): Aplicación retroactiva desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información (imputación directamente en PN - reservas)▪ Tratamiento fiscal (art. 11.3 LIS): Los cargos o abonos a partidas de reservas, por cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que los mismos se realicen ▪ Ejemplo: abono a reservas (mayor valor de las existencias): (Db) Existencias a (Cr) Reservas<ul style="list-style-type: none">▪ Impacto fiscal: ajuste positivo por el abono a reservas ▪ Ejemplo: cargo a reservas (menor valor de las existencias): (Db) Reservas a (Cr) Existencias<ul style="list-style-type: none">▪ Impacto fiscal: No procede ajuste por el abono a reservas. El ingreso contable que se reconozca en el futuro derivado de reducir el valor de las existencias no se integrará (ajuste negativo)	<ul style="list-style-type: none">▪ Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de PyG o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, se imputarán en el período impositivo que corresponda▪ No obstante, tratándose de:<ul style="list-style-type: none">▪ 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 la cuenta de PyG 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

Cierre Contable

Patrimonio Neto – Cambios de criterio y errores contables (II)



Cierre Contable

Patrimonio Neto – Hechos posteriores al cierre

Patrimonio Neto

- 100 Capital social
- 108 Acciones propias
- 110 Prima de emisión
- 112 Reserva legal
- 113 Reservas voluntarias
- 114 Reservas especiales
- 118 Aportaciones de socios
- 121 Resultados negativos de ejercicios anteriores
- 129 Resultado del ejercicio

Hechos posteriores al cierre (NRV 23^a)

- **Hecho posterior (Tipo 1) – condiciones que ya existían al cierre del ejercicio**
 - Se tienen en cuenta en la formulación o, en su caso, reformulación de CCAA (siempre antes de su aprobación por el órgano competente)
 - Generan un ajuste en las CCAA, información en memoria o ambas
- **Hecho posterior (Tipo 2) – condiciones que no existían al cierre del ejercicio**
 - No supondrán un ajuste en las CCAA
 - Si son hechos de relevancia, información en memoria sobre la naturaleza del hecho con una estimación sobre su efecto o manifestación sobre la imposibilidad de realizar la estimación

En todo caso, deberá incluirse información sobre los hechos posteriores que afecte a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento

Comprobaciones al cierre del ejercicio

- En general ¿hechos posteriores no ajustables a menos que, en alguna circunstancia, pongan de manifiesto hechos que ya existían a fecha cierre y que se manifiestan solo ahora?
- Verificar:
 - Entidades con ejercicio finalizado en enero de 2020 o posterior.
 - Sociedades en las que pueda ya no ser de aplicación el principio de empresa en funcionamiento.
 - Entidades con un peso relevante de existencias que consideren necesario ajustar el valor neto de realización estimado
- **Hechos posteriores al cierre vs COVID19 – Como afecta a CCAA 2019 y 2020?**
 - China notificó a la OMS del brote en Wuhan el **31 de diciembre de 2019**, si bien los primeros casos detectados se registran desde el **8 de diciembre**.
 - En **enero de 2020**, fue registrado el primer caso en **Italia**.
 - En **España** fue declarado el primer contagio el **31 de enero de 2020**.
 - La OMS lo declaró como pandemia el **11 de marzo de 2020**.

Cierre Contable

Provisiones (I)

Provisiones

140 Provisión para retribuciones y otras prestaciones al personal

141 Provisión para impuestos

142 Provisión para otras responsabilidades

143 Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado

145 Provisión para actuaciones medioambientales

146 Provisión para reestructuraciones

147 Provisiones por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio

Comprobación del balance - Provisiones

- Comprobar al cierre del ejercicio, si debe registrarse alguna provisión
- Actualización financiera de las provisiones contabilizadas en ejercicios anteriores
- Identificación de posibles contingencias y la correspondiente mención en memoria
- Al cierre del ejercicio se debe valorar si las contingencias consideradas en ejercicios anteriores deben ser calificadas como provisiones, y viceversa
- Revisar tratamiento fiscal de las provisiones:
 - Analizar deducibilidad fiscal: Las provisiones serán deducibles salvo que se encuentren en lista negativa (art. 14 LIS)
 - Conveniente disponer de documentación justificativa
 - Comprobar ajustes fiscales y su correcta contabilización
- Identificar posibles provisiones no deducibles:
 - Provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a los Planes y Fondos de Pensiones
 - Retribuciones a largo plazo al personal (bonus, premios por antigüedad)
 - Gastos derivados de obligaciones implícitas o tácitas
 - Gastos derivados de reestructuraciones
 - Provisiones relativas al riesgo de devoluciones de ventas
 - Gastos de personal por pagos en instrumentos de patrimonio (Stock Options)

Comprobaciones cierre 2020

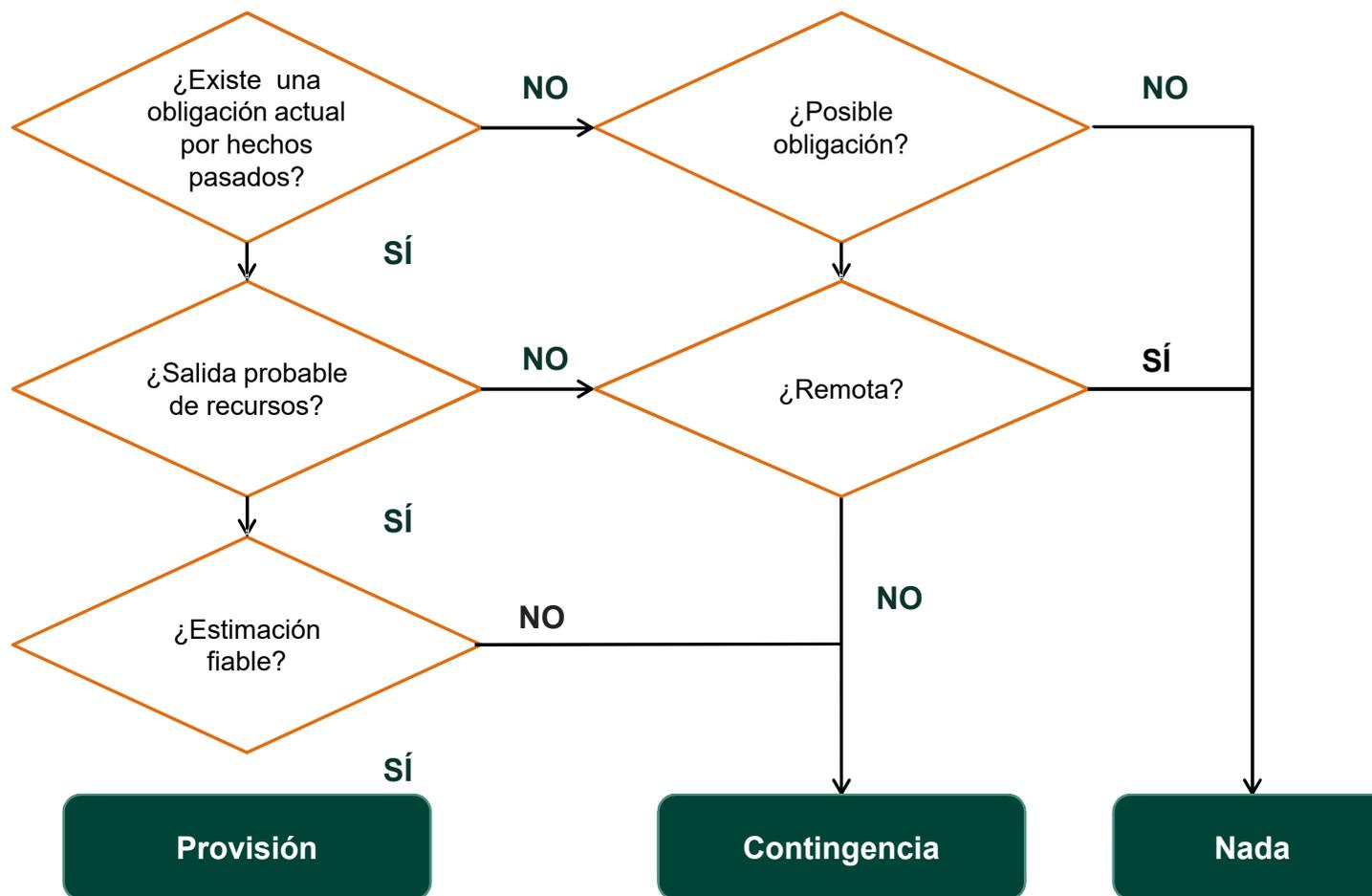
- Revisar especialmente las siguientes provisiones:
 - Por reorganizaciones laborales:
 - Indemnizaciones por despidos colectivos en el marco de EREs
 - Indemnizaciones por despidos individuales
 - Complementos a la prestación por desempleo en el marco de ERTes
 - Por indemnizaciones contractuales derivadas de incumplimientos
 - Por operaciones comerciales
 - Devoluciones de ventas vs gastos accesorios a devoluciones
 - Garantías de reparación y revisión (gasto servicio, coste de piezas)
 - Por contratos onerosos
 - Por ejecución de avales a sociedades que no puedan cumplir con sus pagos

Cierre Contable

Provisiones (II)

Provisiones

- 140 Provisión para retribuciones y otras prestaciones al personal
- 141 Provisión para impuestos
- 142 Provisión para otras responsabilidades
- 143 Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado
- 145 Provisión para actuaciones medioambientales
- 146 Provisión para reestructuraciones
- 147 Provisiones por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio



NO REGISTRO CONTABLE:
Sólo informar en la memoria

Cierre Contable

Provisiones (III)

Provisiones

140 Provisión para retribuciones y otras prestaciones al personal

141 Provisión para impuestos

142 Provisión para otras responsabilidades

143 Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado

145 Provisión para actuaciones medioambientales

146 Provisión para reestructuraciones

147 Provisiones por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio

- **PROVISIÓN PARA IMPUESTOS:** Importe estimado de deudas tributarias cuyo pago está indeterminado en cuanto a importe o fecha en que se producirá
- **PROVISIÓN PARA OTRAS RESPONSABILIDADES:** Por obligaciones de cuantía indeterminada no incluidas en otros epígrafes: litigios en curso, indemnizaciones, obligaciones derivadas de avales, etc
- **PROVISIÓN POR DESMANTELAMIENTO, RETIRO O REHABILITACIÓN:** Importe estimado de los costes de desmantelamiento o retiro del inmovilizado, así como de rehabilitación del terreno en que se asienta
- **PROVISIÓN PARA ACTUACIONES MEDIOAMBIENTALES:** Obligaciones legales, contractuales o implícitas adquiridas para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente
- **PROVISIÓN PARA REESTRUCTURACIONES:** Costes que surjan directamente de una reestructuración, y no estén asociados con las actividades que continúan en la empresa (únicamente serán deducibles las que se refieran a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas)
- **PROVISIÓN POR TRANSACCIONES CON PAGOS BASADOS EN INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO:** Importe estimado de la obligación asumida por la empresa como consecuencia de una transacción con pagos basados en instrumentos de patrimonio que se liquiden con un importe efectivo que esté basado en el valor de dichos instrumentos
- **PROVISIONES PARA OPERACIONES COMERCIALES:** Cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones, etc
- **PROVISIÓN PARA RETRIBUCIONES Y OTRAS PRESTACIONES AL PERSONAL:** Obligaciones legales, contractuales o implícitas con el personal, tales como retribuciones a largo plazo de prestación definida, indemnizaciones por cese de contrato, o prestaciones de incapacidad.

Cierre Contable

Provisiones (IV)

Provisiones

140 Provisión para retribuciones y otras prestaciones al personal

141 Provisión para impuestos

142 Provisión para otras responsabilidades

143 Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado

145 Provisión para actuaciones medioambientales

146 Provisión para reestructuraciones

147 Provisiones por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio

▪ Provisiones por desmantelamiento, rehabilitación o retiro del inmovilizado:

- Tratamiento contable (NRV 2ª) formará parte del inmovilizado material la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento, retiro o rehabilitación del activo (la provisión se dota con cargo a la cuenta de activo) - Los ajustes de la provisión por cambios en el importe de la obligación (incremento o disminuciones) se realizarán con cargo o abono a la cuenta de activo (salvo actualización financiera)
- Tratamiento fiscal: Deducibles si derivan de una obligación legal o contractual - No exigen la aprobación de un plan por la Administración (a diferencia del régimen anterior y de la provisión para actuaciones medioambientales)

▪ Provisiones por grandes reparaciones:

- Tratamiento contable: El coste de las reparaciones forma parte del inmovilizado material y se amortiza de forma distinta al resto del elemento durante el período hasta la reparación

Criterios DGT - Provisiones anteriores

- **V1738-10**: No procede hablar de gasto ni de las dotaciones a la provisión para reparaciones extraordinarias, sino de un mayor valor del bien, que deberá irse amortizando de acuerdo con los criterios establecidos en la normativa vigente
- **V0296-10**: El importe de la estimación inicial del valor de las obligaciones asumidas derivadas de la rehabilitación objeto de consulta forma parte del valor del inmovilizado material y, por tanto, el gasto contable por la amortización de ese inmovilizado será fiscalmente deducible en los términos establecidos en el artículo 11 del TRLIS [actualmente art. 12 LIS]

Cierre Contable

Pasivos financieros (I)

Pasivos Financieros, Proveedores y Acreedores Varios

40 y 41 Débitos y partidas a pagar

50 Pasivos financieros mantenidos para negociar

Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias

40 Proveedores

41 Acreedores

47 Administraciones Públicas acreedoras

475 Hacienda Pública

476 Seguridad Social

Comprobación Balance – Pasivos financieros

- **Verificar los saldos de proveedores y acreedores**
 - Identificación de posibles errores contables
 - Riesgo de existencia de pasivos ficticios (importante poder demostrar su procedencia)
- **Correcta contabilización de deudas con entidades de crédito**
 - Al cierre del ejercicio reclasificación de deuda de largo a corto plazo
- **Verificar posibles deudas con socios**
 - Correcto tratamiento como operaciones vinculadas
 - El socio persona física debe poder demostrar que las aportaciones realizadas proceden de su patrimonio personal (ojo criterio inspección)
- **Contabilización de derivados – de cobertura vs especulativos**

Comprobación Balance – Grupo 47 (Adm. Públicas)

- **Verificar contabilización de impuestos indirectos**
 - Conciliación de cuenta (472) IGIC soportado
 - Conciliación de cuenta (477) IGIC repercutido
 - Conciliación de declaraciones periódicas (modelos 410 y 420) con el resumen anual (modelo 425)
 - Comprobar requisitos gran empresa (presentación declaraciones mensuales o trimestrales en el ejercicio siguiente)
- **Verificar modelos de retenciones:**
 - Trabajadores y profes. (modelos 111 y 190)
 - Arrendamientos (modelos 115 y 180)
 - Capital mobiliario (modelos 123 y 193)
- **Comprobar que saldo de cuenta (476) Seguridad Social, coincide con el saldo a pagar al cierre**
- **Comprobar activos y pasivos por impuesto diferido**
 - Activos y pasivos fiscales por diferencias temporarias en la liquidación del IS
 - Activación de BINs (Ojo posibles modificaciones por su comprobación por parte de la Administración)
 - Correcta activación de deducciones

Cierre Contable

Pasivos financieros (II)

Pasivos Financieros, Proveedores y Acreedores Varios

40 y 41 Débitos y partidas a pagar

50 Pasivos financieros mantenidos para negociar

Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias

40 Proveedores

41 Acreedores

47 Administraciones Públicas acreedoras

475 Hacienda Pública

476 Seguridad Social

▪ Pasivos ficticios

- Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del contribuyente deudas inexistentes
- El importe de la renta consecuencia de esta presunción se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el contribuyente pruebe que corresponde a otro u otros

Criterio DGT - Regularización de pasivos ficticios

- **V3873-15:** La entidad consultante tiene en su balance pasivos ficticios prescritos, que pretende regularizar contra cuentas de fondos propios como capital o reservas.
 - La DGT señala que la cancelación de una deuda inexistente (ficticia) determina un incremento del patrimonio neto de la entidad consultante, que tendrá la consideración de ingreso a efectos fiscales
 - Conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley, la renta ha de imputarse al período impositivo más antiguo de los no prescritos, excepto que el contribuyente pruebe que corresponde a otro u otros
 - Por cualquier medio de prueba admitido en Derecho en los términos establecidos en los artículos 105 y 106 de la LGT y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria ¿PRESCRIPCIÓN?

Cierre Contable

Cuenta de pérdidas y ganancias – Comprobación de partidas de gastos

Compras y gastos	Comprobaciones Generales PyG	Comprobaciones - Subgrupo 62
<p>60 Compras</p> <p>61 Variación de existencias</p> <p>62 Servicios Exteriores</p> <p>63 Tributos</p> <p>64 Gastos de personal</p> <p>65 Otros gastos de gestión</p> <p>66 Gastos financieros</p> <p>67 Gastos excepcionales</p> <p>68 Dotación de amortizaciones</p> <p>69 Pérdidas por deterioro u otras</p>	<ul style="list-style-type: none">▪ Verificar justificación documental (¿es adecuada?) ▪ Verificar criterios de imputación temporal (devengo) ▪ <u>Verificar correcta contabilización de las compras</u><ul style="list-style-type: none">▪ Precio de adquisición o coste de producción▪ Comprobar derecho a deducirse el IVA (IGIC) soportado▪ Contabilización de descuentos, rappels, devoluciones, etc▪ Operaciones vinculadas ▪ <u>Revisar el asiento de variación de existencias</u> ▪ <u>Gasto por Impuesto sobre Sociedades (63)</u><ul style="list-style-type: none">▪ Contabilización del impuesto corriente (630)▪ Revisar activos y pasivos por impuesto diferido (631) ▪ <u>Pérdidas por créditos comerciales incobrables (650)</u> - Justificación documental (deducibilidad) ▪ <u>Gastos financieros (66)</u><ul style="list-style-type: none">▪ Comprobar si son activables▪ Limitaciones a su deducibilidad fiscal en el IS (art. 16 LIS)	<ul style="list-style-type: none">▪ <u>Arrendamientos y cánones (621):</u><ul style="list-style-type: none">▪ Revisar obligación de practicar retención▪ Realizar conciliación con modelo 180▪ <u>Reparaciones y mantenimiento (622):</u><ul style="list-style-type: none">▪ Comprobar que se corresponden con activos afectos a la actividad▪ Valorar posible activación de determinados gastos▪ <u>Servicios profesionales (623):</u><ul style="list-style-type: none">▪ Comprobar correcta retención▪ Realizar conciliación con modelo 190▪ <u>Gastos de transporte (624):</u> Mayor conste de compras realizadas?▪ <u>Primas de seguros (625):</u> Imputación temporal▪ <u>Publicidad y propaganda (627)</u> – Limitación a su deducibilidad▪ <u>Otros servicios (629)</u> - Justificación documental de determinados gastos <div data-bbox="1352 1062 2213 1115">Comprobaciones - Subgrupo 64</div> <ul style="list-style-type: none">▪ Retenciones e información declarada en el modelo 190▪ Saldo cuenta 642 (debería ser aprox. 30-32% del saldo de cta 640)▪ Retribución de administradores▪ Indemnizaciones (retenciones y deducibilidad fiscal)▪ Retribuciones en especie – Valoración▪ Operaciones vinculadas

Cierre Contable

Cuenta de pérdidas y ganancias – Comprobación de partidas de ingresos

Ventas e ingresos	Comprobaciones PyG	Novedades contables (NRV 14ª PGC)
<p>70 Ventas</p> <p>71 Variación de existencias</p> <p>73 Trabajos realizados para la empresa</p> <p>75 Otros ingresos de gestión</p> <p>76 Ingresos financieros</p> <p>77 Ingresos excepcionales</p> <p>79 Excesos y aplicaciones de provisiones y pérdidas por deterioro</p>	<ul style="list-style-type: none">▪ Comprobar cifra de negocios (INCN)<ul style="list-style-type: none">▪ Calificación gran empresa a efectos de IGIC / IRPF / ERD▪ Determinar como afecta a los pagos fraccionados (volumen de operaciones)▪ Limitaciones en la aplicación de BINs▪ Activación de trabajos realizados para el inmovilizado material▪ Subvenciones de explotación▪ Ingresos por arrendamientos▪ Ingresos financieros (posible exención o DDI)▪ Imputación temporal en las ventas a plazos▪ Beneficios por venta de inmovilizado (Ojo incentivos fiscales)▪ Periodificación de ingresos▪ Activación créditos fiscales (Resolución ICAC: en función de historial de pérdidas y recuperación futura < diez años)	<ul style="list-style-type: none">▪ Trasposición de la NIIF 15 de Reconocimiento de los ingresos a la NRV 14 PGC: Mecanismo de “cinco pasos”<ul style="list-style-type: none">▪ Identificación del contrato▪ Identificar cada uno de los compromisos que contiene el contrato (“obligaciones de desempeño”) para su contabilización por separado si son distintos (entrega del producto más servicio de instalación, más servicio de reparación, etc.)▪ Determinar el precio del contrato en conjunto▪ Asignar el precio correspondiente a cada una de las “obligaciones de desempeño” del contrato basándose en un valor razonable relativo.<ul style="list-style-type: none">▪ Estimación de los precios de venta independientes y asignación del precio total en proporción a esa estimación.▪ Contabilizar cada ingreso según se va cumpliendo cada “obligación de desempeño”. <p>Norma conceptualmente mejor pero más restrictiva y compleja (necesidad de mayor información para aplicarla adecuadamente).</p>

Introducción al Impuesto sobre Sociedades

Introducción

Novedades IS 2021 - Presupuestos Generales del Estado 2021

En el B.O.E. de 31 de diciembre de 2020 se publicó la **Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2021** (LPGE) en la que se, con efectos de 1 de enero de 2021, se introducen las siguientes modificaciones en la LIS:

▪ **Exención sobre dividendos y plusvalías (art. 21 LIS)**

- El **requisito sobre la participación** a la que aplica la exención por dividendos se restringe únicamente al 5% (se elimina la referencia al V. Adq. > 20 millones de euros)
 - **Régimen transitorio 2021-2025**: se podrá aplicar la exención por los dividendos percibidos de una entidad cuyas participaciones fueron adquiridas antes del 1 de enero de 2021 si su V. Adq. > 20 millones de euros, pero no se alcanza el 5% de participación en el capital social, siempre que se verifiquen el resto de requisitos previstos en la norma.
- Se introduce una **limitación del 95% a la exención**, salvo que concurren las siguientes circunstancias:
 - **Sociedad que recibe los dividendos o beneficios (matriz)**:
 - Esta sociedad debe tener un INCN < 40 millones de euros
 - No tener la condición de entidad patrimonial (art. 5.2 LIS)
 - No formar parte de un grupo antes de la constitución de la filial
 - No tener antes de dicha constitución un porcentaje de participación directo o indirecto en otras sociedades de, al menos, el 5%
 - Su participación debe ser íntegra (100%) y de manera directa desde la filial
 - **Sociedad de la que proceden los dividendos o beneficios (filial)**: Se constituya a partir del 1 de enero de 2021
 - **Dividendos o beneficios**: Se perciban en los periodos impositivos que concluyan en los 3 años inmediatos y sucesivos al año de constitución de la filial (p.e. si la constitución se produce en 2021, la exención plena, sin limitación, podrá aplicarse a los dividendos percibidos en 2022, 2023 y 2024).

▪ **Exención sobre dividendos y plusvalías (art. 21 LIS)**

- En **régimen de consolidación** aplicará igualmente la limitación de tal forma que, únicamente será objeto de eliminación el 95% de los dividendos o beneficios internos, salvo que se den las circunstancias excepcionales previstas en la diapositiva anterior.
- En **transparencia fiscal internacional**, se verá afectada por la referida limitación, la no integración en base imponible de los dividendos correspondientes a la renta positiva previamente integrada, de forma que se integrarían el 5% de los dividendos. Del mismo modo, en el cálculo de la renta por la transmisión de la participación, el valor de adquisición se incrementará en los beneficios no distribuidos correspondientes a las rentas imputadas pero reducidos en un 5%.

▪ **Deducción doble imposición internacional (art. 32 LIS)**

- El **requisito relativo a la participación** se restringe a aquellas en las que, el porcentaje en el capital social sea de, al menos, el 5%, con independencia de si el valor de adquisición supera o no los 20 millones de euros (con aplicación del régimen transitorio ya comentado).
- El **límite referido a la cuota íntegra que correspondería pagar en España**, se calculará reduciendo los dividendos en un 5%.

Introducción al Impuesto sobre Sociedades

Principales conceptos

	Ley 27/2014		
Naturaleza	Artículo 1	→	Es un tributo de carácter <u>directo</u> y naturaleza <u>personal</u> que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas residentes en España
Ámbito de aplicación espacial	Artículo 2	→	
Hecho Imponible	Artículo 4	→	En principio se gravará la <u>totalidad de la renta</u> que obtengan con independencia del lugar donde se haya producido ("renta mundial")
Concepto de actividad económica	Artículo 5		
Concepto de entidad patrimonial	Artículo 5		
Atribución de rentas	Artículo 6		<ul style="list-style-type: none"> Las <u>entidades en atribución de rentas</u> (sociedades civiles sin objeto mercantil, herencias yacentes, comunidades de bienes) no son sujetos pasivos del IS. Atribución a socios, herederos y comuneros <u>Las Sociedades Civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil</u> pasan a tributar por el IS
Contribuyentes	Artículo 7	→	
Residencia y domicilio fiscal	Artículo 8	→	<p><u>Domicilio fiscal</u>: el domicilio social (gestión administrativa y la dirección de negocios)</p> <ul style="list-style-type: none"> Exención total (Estado, CCAA y entidades locales y sus organismos autónomos, etc) Exención parcial (Entidades sin ánimo de lucro, colegios profesionales, asociaciones empresariales, cámaras oficiales, sindicatos, partidos políticos, etc)
Exenciones	Artículo 9	→	
Periodo Impositivo	Artículo 27	→	<p>Regla general: El período impositivo, coincide con el ejercicio económico de cada entidad</p> <p>Reglas particulares: Extinción de la sociedad, cambio de residencia, etc</p>
Devengo	Artículo 28	→	El impuesto se devenga el último día del período impositivo
Declaraciones	Artículo 124	→	<ul style="list-style-type: none"> Cada sujeto pasivo tiene su propio plazo, en función de la fecha en que concluya su período impositivo (25 días naturales siguientes a 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo)

Introducción al Impuesto sobre Sociedades

Sociedades civiles (I)

	Ley 27/2014
Naturaleza	Artículo 1
Ámbito de aplicación espacial	Artículo 2
Hecho Imponible	Artículo 4
Concepto de actividad económica	Artículo 5
Concepto de entidad patrimonial	Artículo 5
Atribución de rentas	Artículo 6
Contribuyentes	Artículo 7
Residencia y domicilio fiscal	Artículo 8
Exenciones	Artículo 9
Periodo Impositivo	Artículo 27
Devengo	Artículo 28
Declaraciones	Artículo 124

Instrucción AEAT - Sociedades civiles e IS

Instrucción AEAT, de 22 de diciembre de 2015:

- El artículo 7.1.a) LIS, establece que serán contribuyentes del Impuesto "las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil"
- La AEAT publicó unas Instrucciones que pretenden aclarar la delimitación de este tipo de sociedades:
 - Una sociedad civil sólo tiene personalidad jurídica cuando sus pactos no se mantienen secretos entre sus socios (artículo 1669 del Código civil). Por tanto, si la entidad se manifiesta como sociedad civil ante la AEAT en el momento de solicitar el NIF (mencionándolo así en el acuerdo de voluntades) se debe considerar que tiene la voluntad de que sus pactos no se mantengan secretos, lo que le otorgará personalidad jurídica y, por tanto, la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades (siempre que tenga objeto mercantil). En este caso se otorgará un NIF con la clave "J" de Sociedad civil. Por el contrario, si la entidad no se manifiesta como una sociedad civil ante la AEAT en el momento de solicitar el NIF, sino que se manifiesta como cualquier otra entidad sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la LGT (mencionándolo así en el acuerdo de voluntades), se debe considerar que tiene la voluntad de que sus pactos se mantengan secretos, lo que no le otorgará personalidad jurídica ni, por tanto, el carácter de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades. En estos casos podemos estar en presencia de una comunidad de bienes, de una herencia yacente o de cualquier otro ente sin personalidad jurídica. A todos ellos, se les otorgará un NIF con clave "E".
 - Las sociedades civiles constituidas como tales serán sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades si tienen objeto mercantil. Conforme a ello, no estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades las sociedades dedicadas a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras o profesionales; pero sí lo estarán las dedicadas a cualquier actividad empresarial.

Criterios DGT - Sociedades civiles e IS

- V0582-19:** Persona física participe al 50% con otro socio en una sociedad civil dedicada al asesoramiento fiscal, laboral, contable y jurídico
 - Entidad dada de alta en los epígrafes 840 (servicios jurídicos) y 842 (servicios financieros y contables)
 - La DGT concluye que se trata de una sociedad civil con personalidad jurídica a efectos del IS, puesto que se constituyó mediante documento privado que debió presentar ante la Administración Tributaria para la obtención de número de identificación fiscal.
- V0576-19:** Entidad que realiza la actividad de administración de fincas
 - Entidad formada por dos hermanos que se reparten la clientela y cada uno trabaja en exclusiva para sus propios clientes, en sus dos facetas, la de propiedad horizontal (comunidades de propietarios) y la vertical (arrendamientos de propiedades).
 - La entidad no lleva contabilidad ajustada al Código de Comercio, no tiene deudas con proveedores ni entidades financieras, tiene un elevado saldo en cuenta corriente correspondiente a los suplidos y o liquidaciones que mantiene con las comunidades de propietarios, y todos los beneficios atribuidos han sido repartidos.
 - La DGT concluye que se trata de una entidad que tiene personalidad jurídica a efectos del IS, pues se constituyó mediante documento privado que presentó ante la Administración Tributaria para obtener el número de identificación fiscal.

Introducción al Impuesto sobre Sociedades

Sociedades civiles (II)

	Ley 27/2014
Naturaleza	Artículo 1
Ámbito de aplicación espacial	Artículo 2
Hecho Imponible	Artículo 4
Concepto de actividad económica	Artículo 5
Concepto de entidad patrimonial	Artículo 5
Atribución de rentas	Artículo 6
Contribuyentes	Artículo 7
Residencia y domicilio fiscal	Artículo 8
Exenciones	Artículo 9
Periodo Impositivo	Artículo 27
Devengo	Artículo 28
Declaraciones	Artículo 124

Criterio DGT - Sociedades civiles como contribuyentes del IS

- **No serán contribuyentes del IS (tributarán en régimen de atribución de rentas):**
 - Comunidad de bienes dedicada al negocio de bar-restaurantes y hostal (V0016-17)
 - Comunidad de bienes dedicada a la administración de fincas y a la abogacía (V0156-17)
 - Comunidad de bienes dedicada a la joyería (V0157-17)
 - Sociedad civil profesional dedicada a la asesoría fiscal, laboral y contable (V0166-17)
 - Comunidad de bienes dedicada a la actividad de vivero de plantas (V2757-17)
 - Comunidad de bienes dedicada a la actividad de centro de ocio infantil (V2758-17)
 - Comunidad de bienes dedicada a la albañilería (V2760-17)
 - Comunidad de bienes dedicada a la reparación de automóviles - epígrafe 691.2 IAE (V2775-17)
 - Comunidad de bienes dedicada a la administración de unos bienes inmuebles heredados por los comuneros (V2777-17)
- **Serán contribuyentes del IS las siguientes actividades:**
 - Sociedad civil propietaria de terrenos e instalaciones necesarias para el suministro de agua, teniendo arrendadas con opción a compras las instalaciones de pozos, tuberías, etc, a una sociedad limitada concesionaria. No factura por más conceptos, no tiene empleados directos y subcontrata toda la gestión a una sociedad mercantil (V0213-17)
 - Sociedad civil con tres socios dedicada a la actividad de academia de idiomas (V 2730-17)

Introducción al Impuesto sobre Sociedades

Residencia y domicilio fiscal

	Ley 27/2014
Naturaleza	Artículo 1
Ámbito de aplicación espacial	Artículo 2
Hecho Imponible	Artículo 4
Concepto de actividad económica	Artículo 5
Concepto de entidad patrimonial	Artículo 5
Atribución de rentas	Artículo 6
Contribuyentes	Artículo 7
Residencia y domicilio fiscal	Artículo 8
Exenciones	Artículo 9
Periodo Impositivo	Artículo 27
Devengo	Artículo 28
Declaraciones	Artículo 124

Criterio DGT – Residencia y domicilio fiscal

- **V1964-20: Una sociedad constituida fuera de España cuyo único socio y director es residente en España puede ser considerada residente fiscal en España**
 - El consultante es una persona física residente en España que plantea constituir una sociedad en Estonia, de la que sería el único accionista y director de la empresa. Seguiría residiendo en España y trabajaría como autónomo para su propia empresa desde su casa en España, recibiendo por ello un pago mensual.
 - La DGT recuerda que, aunque la sociedad se constituya conforme a las leyes estonias y esté domiciliada en dicho país, se podría considerar residente fiscal en España si la dirección y el control de sus actividades se realizara en territorio español, lo que podría ocurrir dado que su único accionista y director reside en España.
 - En caso de que, conforme a la normativa interna estonia, la sociedad también se considere residente allí, habría que acudir al convenio para evitar la doble imposición suscrito entre ambos Estados, el cual señala que las autoridades competentes de los Estados contratantes harán todo lo posible para resolver el caso mediante un procedimiento amistoso, teniendo en cuenta el lugar donde radica la sede de dirección efectiva, el lugar de constitución y cualesquiera otros factores económicos y materiales pertinentes.



Introducción al Impuesto sobre Sociedades

Concepto de Actividad Económica (I)

	Ley 27/2014
Naturaleza	Artículo 1
Ámbito de aplicación espacial	Artículo 2
Hecho Imponible	Artículo 4
Concepto de actividad económica	Artículo 5
Concepto de entidad patrimonial	Artículo 5
Atribución de rentas	Artículo 6
Contribuyentes	Artículo 7
Residencia y domicilio fiscal	Artículo 8
Exenciones	Artículo 9
Periodo Impositivo	Artículo 27
Devengo	Artículo 28
Declaraciones	Artículo 124

Comprobaciones

- **Determinar la existencia de actividad económica (art. 5 LIS)**
 - Definición (tradicionalmente en normativa IRPF: “Ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”).
- **Especial importancia en actividad de arrendamiento de inmuebles**
 - Necesidad de disponer de persona contratada laboralmente a jornada completa
 - Ver consulta DGT 1188-20 – no admite en empresa familiar que dos hermanos repartan el trabajo a media jornada cada uno
 - Eliminación de la necesidad de disponer de un local exclusivamente afecto a actividad
- **Cumplimiento de requisitos a nivel de grupo de sociedades (art. 42 Ccom)**
 - En los grupos mercantiles (art. 42 C. Com) el concepto de actividad económica se determina para el grupo en su conjunto
 - Permite trasladar el cumplimiento del requisito de persona empleada con contrato laboral y a jornada completa de manera conjunta para todas las entidades del grupo

Introducción al Impuesto sobre Sociedades

Concepto de Actividad Económica (II)

	Ley 27/2014
Naturaleza	Artículo 1
Ámbito de aplicación espacial	Artículo 2
Hecho Imponible	Artículo 4
Concepto de actividad económica	Artículo 5
Concepto de entidad patrimonial	Artículo 5
Atribución de rentas	Artículo 6
Contribuyentes	Artículo 7
Residencia y domicilio fiscal	Artículo 8
Exenciones	Artículo 9
Periodo Impositivo	Artículo 27
Devengo	Artículo 28
Declaraciones	Artículo 124

Doctrina TS – Actividad económica

TS. Sentencia de 7 de diciembre de 2016:

- La existencia de empleado y local no es suficiente para determinar que haya una actividad económica.
- Es necesaria “una carga mínima de trabajo”.
- En este sentido, es preciso efectuar un juicio de relación o correspondencia entre la presencia de esos elementos productivos mínimos (empleado y local) y la necesidad empresarial a la que aquéllos elementos atenderían, teniendo en cuenta la naturaleza, volumen y características de la actividad desplegada
 - Importancia con la vigencia de la Ley 27/2014**

Audiencia Nacional – Actividad Económica

AN. Sentencia de 3 de mayo de 2019:

- La AN establece que, para determinar si una empresa, que pertenece a un grupo, es patrimonial, hay que atender a una valoración conjunta del mismo.
- No hay que reducir el desarrollo de la actividad empresarial al cumplimiento del requisito del empleado sino que hay que atender a la actividad que desarrolla, es decir, la ordenación de medios para desarrollar una actividad.
- Por otro lado, para que un contrato de trabajo tenga carácter mercantil en vez de laboral, para que deje de concurrir la nota de ajenidad, es preciso que el socio con contrato de trabajo sea titular de al menos el 50% del capital social

AN. Sentencia de 18 de julio de 2019 (REC. 5873/2017):

- Para determinar si se realizan actividades económicas por parte de una sociedad, la AN manifiesta que no es correcto acudir a la ley que grava el IRPF, ya que, aunque ambos impuestos graven la renta, no quiere decir que eso conduzca inexorablemente a su equiparación a este respecto.

Criterios TEAR – Actividad económica (IRPF)

- TEAR de Murcia Resolución de 1 de junio de 2020. IRPF. Rendimientos de actividad económica. Acreditación de una actividad económica:**
- No es ajustado a Derecho entender que no se realiza una actividad económica, por el hecho de que en ese ejercicio haya estado de baja, con el argumento de que no se han obtenido ingresos, señalando que no hay correlación entre ingresos y gastos, negando la deducibilidad de gastos fijos, como pueda ser el pago del alquiler del local. Hemos de entender, que estos gastos están dirigidos a la obtención de ingresos.

Introducción al Impuesto sobre Sociedades

Concepto de Actividad Económica (III)

	Ley 27/2014
Naturaleza	Artículo 1
Ámbito de aplicación espacial	Artículo 2
Hecho Imponible	Artículo 4
Concepto de actividad económica	Artículo 5
Concepto de entidad patrimonial	Artículo 5
Atribución de rentas	Artículo 6
Contribuyentes	Artículo 7
Residencia y domicilio fiscal	Artículo 8
Exenciones	Artículo 9
Periodo Impositivo	Artículo 27
Devengo	Artículo 28
Declaraciones	Artículo 124

Criterio DGT - Actividad económica

- **V2100-20: Las actuaciones preparatorias de la actividad de promoción inmobiliaria no tienen la consideración de actividad económica**
 - Una entidad ha transmitido su participación en otra entidad. La entidad transmitida es propietaria de diversos terrenos. Uno de ellos estaba destinado al arrendamiento para su utilización como zona de aparcamiento; los restantes, no urbanizables, se adquirieron con el objetivo de modificar el Plan General de Ordenación Urbana para promover suelo residencial y comercial. En relación con estos terrenos, se realizaron gestiones con el ayuntamiento, que aprobó inicialmente la modificación del plan urbanístico, pero posteriormente comunicó su desistimiento en relación con dicha modificación. Contra el acuerdo de desistimiento se interpuso recurso contencioso-administrativo. Para el desarrollo de estas actividades, la entidad no cuenta con ninguna persona empleada con contrato laboral; aunque el socio transmitente le presta servicios de gestión inmobiliaria, contando con personal contratado a jornada completa.
 - Se plantea si la sociedad transmitida tiene la consideración de sociedad patrimonial, a efectos de la exención prevista en el artículo 21 de la ley del Impuesto sobre Sociedades. La DGT concluye lo siguiente:
 - a) Como la sociedad no cuenta con ninguna persona empleada con contrato laboral, no se cumplirían los requisitos para que se entienda desarrollada una actividad económica de arrendamiento de inmuebles en relación con el terreno arrendado.
 - b) Por otro lado, tampoco se ha realizado la actividad de promoción inmobiliaria, porque solo se han efectuado tareas administrativas (la mera intención o voluntad de llevarla a cabo no implica su comienzo efectivo).
 - De acuerdo con lo anterior, se debe entender que la entidad es patrimonial.
- **V0414-18: La mera intención o voluntad de llevar a cabo la actividad promotora, o el desarrollo de simples actuaciones preparatorias, no supone el comienzo efectivo de la actividad, entendiéndose en tales casos que no se ha realizado actividad económica alguna**

Introducción al Impuesto sobre Sociedades

Concepto de Actividad Económica (IV)

	Ley 27/2014
Naturaleza	Artículo 1
Ámbito de aplicación espacial	Artículo 2
Hecho Imponible	Artículo 4
Concepto de actividad económica	Artículo 5
Concepto de entidad patrimonial	Artículo 5
Atribución de rentas	Artículo 6
Contribuyentes	Artículo 7
Residencia y domicilio fiscal	Artículo 8
Exenciones	Artículo 9
Periodo Impositivo	Artículo 27
Devengo	Artículo 28
Declaraciones	Artículo 124

Tribunal Supremo - Actividad económica vs Régimen de Empresas de Reducida Dimensión

- TS 18 de julio de 2019 (Rec. Nº 5873/2017) Antes de la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades, la aplicación del régimen de empresas de reducida dimensión solo exigía cumplir con el límite de la cifra de negocios**
 - Una entidad dedicada al arrendamiento de inmuebles aplicó el régimen de empresas de reducida dimensión en 2010 y 2011. La Administración entendió que no resultaba procedente porque en esos ejercicios la entidad no había realizado una auténtica actividad económica (faltaban los medios –empleo con contrato laboral a jornada completa- en los términos exigidos en las resoluciones del TEAC de 29 de enero de 2009 y de 30 de mayo de 2012 recaídas en recursos para la unificación de criterio).
 - El Tribunal Supremo analiza los requisitos que debe cumplir una entidad dedicada al arrendamiento de inmuebles para poder aplicar los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión previstos en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), entonces en vigor. En concreto, se plantea si la aplicación de los citados incentivos:
 - Se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica, en los términos del artículo 27 de la Ley del IRPF, requisito no exigido entonces legalmente (sí en la ley actual) o; bastará con que el importe neto de la cifra de negocios sea inferior al límite legalmente establecido, único requisito legal establecido en el TRLIS.
 - Tras analizar la evolución legislativa del Impuesto sobre Sociedades, el tribunal concluye que en los ejercicios analizados no es posible condicionar la aplicación del régimen de entidades de reducida dimensión a la realización de una verdadera actividad económica (entendida según la normativa del IRPF), porque el TRLIS no establecía expresamente este requisito. Recuerda el tribunal que desde los ejercicios iniciados desde el 1 de enero de 2007, en los que se suprimió el régimen de sociedades patrimoniales, la definición de actividad económica a efectos del Impuesto sobre Sociedades no se determinaba además según la normativa del IRPF.

Audiencia Nacional - Actividad económica vs Régimen de Empresas de Reducida Dimensión

- AN 23-09-2019 (REC. 263/2016): : Las entidades que no realizan actividad económica tampoco podían aplicar el régimen de reducida dimensión antes de la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades**
 - La LIS regula un régimen especial para las entidades de reducida dimensión. Entre otras, para la aplicación de este régimen, se exige que la entidad no tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el artículo 5.2 de la ley lo que, en términos generales, supone que sea requisito imprescindible que la entidad realice una actividad económica.
 - Sin embargo, el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en vigor hasta los ejercicios iniciados en 2014 no establecía este requisito. A pesar de ello, a juicio de la Audiencia Nacional, la aplicación de este régimen especial siempre ha requerido el cumplimiento del referido requisito. Es decir, es precisa la realización de una actividad económica y la existencia de bienes afectos a esa actividad.

Introducción al Impuesto sobre Sociedades

Actividad económica – Arrendamiento de inmuebles (I)

	Ley 27/2014
Naturaleza	Artículo 1
Ámbito de aplicación espacial	Artículo 2
Hecho Imponible	Artículo 4
Concepto de actividad económica	Artículo 5
Concepto de entidad patrimonial	Artículo 5
Atribución de rentas	Artículo 6
Contribuyentes	Artículo 7
Residencia y domicilio fiscal	Artículo 8
Exenciones	Artículo 9
Periodo Impositivo	Artículo 27
Devengo	Artículo 28
Declaraciones	Artículo 124

Doctrina TSJ - Arrendamiento de inmuebles

- **TSJ de Castilla y León, Sentencia 44/2018 de 9 de marzo: Persona y local condición suficiente**
 - Puede que la contratación de una persona y el arrendamiento del local para uso exclusivo sea única y exclusivamente para pagar menos impuestos, pero ello no implica que sea fraudulenta.
 - *“Si se adopta una configuración de empresa ajustada a la legalidad, que lleva la consecuencia de tener que pagar menos impuestos, ello está permitido por la Ley”.*

Doctrina TEAC – Arrendamiento de inmuebles

- **Tribunal Económico-Administrativo Central - Resolución de 5 de julio de 2016**
 - A falta de definición expresa del concepto de “actividad económica” en el derogado TRLIS, en caso de desarrollar una actividad de arrendamiento de inmuebles se debe acudir a la Ley de IRPF (regla hermenéutica sistemática)
 - El hecho de que la definición de actividad económica que incorpora la Ley 27/2014 no difiera de modo relevante de la contenida en la Ley del IRPF, permite concluir que, con anterioridad a la Ley 27/2014, el concepto de “actividad económica” empleado en el TRLIS necesariamente debía ser interpretado conforme disponía la Ley del IRPF.

Criterio DGT - Arrendamiento de inmuebles

- **V2705-19: Trabajadores a media jornada**
 - En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.
 - Conforme a la literalidad de esta regla, la DGT señala que no se entenderá cumplido este requisito por el hecho de tener dos o más trabajadores con contrato laboral a media jornada sino que, **al menos, uno de ellos ha de tener contrato laboral a jornada completa.**
 - Por tanto, dado que en el caso planteado se tiene a dos trabajadoras con un contrato de 25 horas semanales cada una, pero ninguno a jornada completa, no se cumplen los requisitos para entender que la entidad desarrolla una actividad económica.

Introducción al Impuesto sobre Sociedades

Actividad económica – Arrendamiento de inmuebles (II)

	Ley 27/2014
Naturaleza	Artículo 1
Ámbito de aplicación espacial	Artículo 2
Hecho Imponible	Artículo 4
Concepto de actividad económica	Artículo 5
Concepto de entidad patrimonial	Artículo 5
Atribución de rentas	Artículo 6
Contribuyentes	Artículo 7
Residencia y domicilio fiscal	Artículo 8
Exenciones	Artículo 9
Periodo Impositivo	Artículo 27
Devengo	Artículo 28
Declaraciones	Artículo 124

Criterio DGT - Artículo 27.2 Ley del IRPF - Arrendamiento de inmuebles

- **V2471-20: Arrendamiento de inmuebles en un grupo**

 - Sociedad Holding mixta, que además de gestionar su cartera (sociedades del Grupo), realiza en favor de sus filiales actividades específicas de asesoramiento y gestión, y por otra parte, es propietaria de una serie de inmuebles que alquila a sus filiales para el desarrollo de la actividad de estas, e incluso a terceros, estando dada de alta en el correspondiente IAE de arrendamiento de inmuebles y contando para ello con un local en exclusiva para tal actividad y con una persona contratada en el régimen general de la seguridad social a jornada completa. Adicionalmente, gestiona para sus filiales los arrendamientos (inmuebles propiedad de sus filiales), aprovechando los medios materiales y humanos con que cuenta la sociedad Holding.
 - En el supuesto planteado, si para la realización de la actividad de arrendamiento de inmuebles la persona contratada con contrato laboral y a jornada completa dedicada en exclusiva a la gestión de los inmuebles es empleado de la entidad holding, entidad del grupo en el sentido del artículo 42 del C.Com, se entenderá cumplido el requisito señalado en el artículo 5.1 LIS.
- **V1188-20 – Arrendamiento de inmuebles – La DGT niega la posibilidad de contratar a dos personas a media jornada**

 - En el caso concreto del arrendamiento de inmuebles, la LIS establece que dicha actividad tiene la condición de económica cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa. Por tanto, no se entenderá cumplido este requisito por el hecho de tener dos o más trabajadores con contrato laboral a media jornada, sino que, al menos, uno de ellos ha tener contrato laboral a jornada completa.
- **V3218-18: Artículo 27.2 LIRPF - Rendimientos derivados del arrendamiento de inmuebles**

 - Propietario de edificio integrado por 14 inmuebles, entre locales y viviendas, pretende contratar a una empresa especializada para la gestión, por la complejidad de dicha tarea, por baja definitiva de la persona con contrato laboral y a jornada completa que gestionaba los mismos
 - La finalidad del artículo 27.2 LIRPF es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter.
 - Sólo se entenderá cumplido el requisito de persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, si dicho contrato es calificado como laboral por la normativa laboral vigente, cuestión ajena al ámbito tributario, y es a jornada completa, con independencia de que dicha contratación se realice a través de una empresa de trabajo temporal.
 - Al contratar la gestión de la actividad de arrendamiento con una empresa de gestión especializada o con un profesional autónomo a tiempo completo, no mediaría con los mismos un contrato laboral, sino un contrato de prestación de servicios, y por tanto no se cumplirían los requisitos del [art. 27.2 LIRPF](#), debiéndose calificar los rendimientos por arrendamiento, como rendimientos de capital inmobiliario.
- **V2619-18: Posibilidad de externalizar la gestión de la actividad de arrendamiento de inmuebles**

 - Sociedad que posee participaciones superiores al 5% en otras entidades de carácter empresarial, además de diversos inmuebles o derechos sobre ellos que explota en régimen de arrendamiento.
 - El requisito de persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, sólo debe entenderse cumplido si dicho contrato es calificado como laboral por la normativa laboral vigente, cuestión ajena al ámbito tributario, y lo es a jornada completa. Al respecto, se debe precisar que no se entendería incumplido dicho requisito si el empleado, fuera de su jornada laboral, realiza otras actividades económicas.
 - En caso de sustituir al empleado por la externalización del servicio de gestión de los alquileres a través de una entidad profesionalmente dedicada a ello, no mediaría con las mismas un contrato laboral, sino un contrato de prestación de servicios, y deberían calificarse los rendimientos como rendimientos de capital inmobiliario

Introducción al Impuesto sobre Sociedades

Actividad económica – Arrendamiento de inmuebles (III)

	Ley 27/2014
Naturaleza	Artículo 1
Ámbito de aplicación espacial	Artículo 2
Hecho Imponible	Artículo 4
Concepto de actividad económica	Artículo 5
Concepto de entidad patrimonial	Artículo 5
Atribución de rentas	Artículo 6
Contribuyentes	Artículo 7
Residencia y domicilio fiscal	Artículo 8
Exenciones	Artículo 9
Periodo Impositivo	Artículo 27
Devengo	Artículo 28
Declaraciones	Artículo 124

Criterios DGT - Arrendamiento de inmuebles

- **V1437-18:** Se considera que el arrendamiento de inmueble es una actividad económica cuando para su ordenación se utiliza, al menos, una persona empleada con contrato laboral a jornada completa. Sin embargo, no se entenderá cumplido este requisito por el hecho de tener dos o más trabajadores con contrato laboral a media jornada. Al menos uno de ellos ha de tener contrato laboral a jornada completa
- **V1999-16:** Necesidad en otros impuestos (IP, ISD, IRPF) de persona contratada con contrato laboral y a jornada completa
- **V3915-15 (Hoteles):** se entienden cumplidos los requisitos si se contrata la gestión de bienes inmuebles de cierta importancia a terceros dedicados profesionalmente a la gestión de activos (V0660-16)
- **V3530-15 (Edificios de oficinas):** arrendamiento de dos edificios de oficinas. Dada la dimensión de la actividad y el volumen e importancia de sus ingresos (inmuebles compuestos por edificios de oficinas que conllevan un elevado número de arrendatarios), contratar la gestión de bienes inmuebles de cierta importancia a terceros profesionalmente dedicados a la gestión de activos, resulta más eficiente que la contratación de un empleado. (V3549-15, V3394-15)
- **V3381-15 (Centros comerciales):** Entidad que tiene externalizada la gestión, dada la dimensión de la actividad y el volumen e importancia de sus ingresos (resulta más eficiente la subcontratación con profesionales especializados, que la contratación de un empleado) (V3379-15, V3385-15, V2826-16, V0063-17, V1604-17, V1794-17)
- **V2115-15:** sociedades dedicadas al arrendamiento y promoción inmobiliaria que suscriben con otra entidad (entidad gestora) un contrato de gestión de activos y un contrato de gestión de proyectos.
- **V1499-15:** La actividad de explotación de centros comerciales tiene la consideración de actividad económica, resultando irrelevante que dicha explotación se realice con los medios de los que dispone la propia entidad o, como ocurre en el caso planteado, que estos medios estén externalizados con un tercero que se encarga de la gestión y administración general de los centros comerciales, la cual es seguida y supervisada por sus respectivos órganos de administración

Introducción al Impuesto sobre Sociedades

Actividad económica – Grupos de Sociedades (I)

	Ley 27/2014
Naturaleza	Artículo 1
Ámbito de aplicación espacial	Artículo 2
Hecho Imponible	Artículo 4
Concepto de actividad económica	Artículo 5
Concepto de entidad patrimonial	Artículo 5
Atribución de rentas	Artículo 6
Contribuyentes	Artículo 7
Residencia y domicilio fiscal	Artículo 8
Exenciones	Artículo 9
Periodo Impositivo	Artículo 27
Devengo	Artículo 28
Declaraciones	Artículo 124

Sentencia Audiencia Nacional - Grupos de Sociedades

- AN. Sentencia de 1 marzo de 2018, Rec.347/2015: Cumplimiento de los requisitos en la sociedad matriz
 - Si la sociedad matriz es la que posee el local y el empleado, resulta suficiente para considerar que la sociedad dependiente cumple con los requisitos necesarios para entender que realiza una actividad económica.
 - **Atender siempre a la actividad conjunta de las entidades del mismo grupo**: hay que analizar la afección o no de los elementos del activo del grupo en su conjunto.
 - Espíritu del actual art. 5 LIS.

Criterio DGT - Grupos de Sociedades

- V2042-19: Grupo de sociedades
 - La entidad A está dedicada a la actividad de diseño, producción y venta de relojes y cuenta con los medios materiales y humanos necesarios para el desarrollo de esta actividad.
 - El socio mayoritario de A pretende constituir una segunda entidad B dedicada al arrendamiento de bienes inmuebles, que no contará con medios materiales y humanos propios para esa actividad.
 - Posteriormente, se pretende que las participaciones de A y B se aporten (mediante un canje de valores) a una tercera entidad C.
 - Se plantea si, dado que A y B formarán parte de un mismo grupo mercantil, B podrá entender que realiza una actividad económica, al tener otra entidad del mismo grupo (A) medios materiales y humanos.
 - La DGT responde que el que ambas entidades formen parte del mismo grupo no implica que los medios materiales y humanos con los que cuenta la entidad A sirvan a la actividad de B, dada la disparidad entre las actividades de una y otra entidad

Introducción al Impuesto sobre Sociedades

Actividad económica – Grupos de Sociedades (II)

	Ley 27/2014	Criterio DGT - Actividad económica en grupos de sociedades
Naturaleza	Artículo 1	<ul style="list-style-type: none"> ▪ V4230-16: Sociedad dependiente de un grupo fiscal que firma contrato de gestión del arrendamiento de un edificio de oficinas a través de otra dependiente del grupo <ul style="list-style-type: none"> ▪ “(i) servicios técnicos (e.g. mantenimiento climatización, de ascensores, góndolas de gas, de electricidad); ▪ (ii) servicios no técnicos (e.g. recepción, vigilancia, limpieza de zonas comunes, de parking, jardinería); y ▪ (iii) 1servicios de gestión ordinaria del inmueble (supervisión y cumplimiento de obligaciones contractuales asumidas por los arrendatarios, cálculo, emisión y remisión de las facturaciones por renta, comercialización de las plantas vacías contactando a potenciales arrendatarios y negociando las condiciones del contrato de arrendamiento, cálculo y elaboración de informes mensuales de facturación y cobros, de contenciosos y en general de la situación de la gestión patrimonial)”
Ámbito de aplicación espacial	Artículo 2	
Hecho Imponible	Artículo 4	
Concepto de actividad económica	Artículo 5	<ul style="list-style-type: none"> ▪ V4952-16: Un único empleado en la hóliding de un grupo de empresas dedicada al arrendamiento es suficiente para que todas las sociedades del grupo se considere que realizan actividad económica de arrendamiento de inmuebles <ul style="list-style-type: none"> ▪ “Las participadas contratarán, para la gestión de su actividad de arrendamiento, una prestación de servicios en virtud de la cual el empleado de la entidad holding gestionará las actividades de arrendamiento de todas las participadas”.
Concepto de entidad patrimonial	Artículo 5	
Atribución de rentas	Artículo 6	<ul style="list-style-type: none"> ▪ V2620-16: Distinción entre “grupo de subordinación” (sociedad dominante y dependientes) y grupo ampliado o “grupo de coordinación” <ul style="list-style-type: none"> ▪ El grupo de coordinación sería el integrado por varias empresas controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias ▪ En consecuencia, en los grupos de coordinación, la patrimonialidad se mide individualmente
Contribuyentes	Artículo 7	
Residencia y domicilio fiscal	Artículo 8	<ul style="list-style-type: none"> ▪ V4089-15: Tipos de grupos (conforme criterio informe ICAC) <ul style="list-style-type: none"> ▪ <u>Grupo de subordinación</u>: sociedad dominante y otra u otras dependientes controladas por la primera (art. 42 C.Com) ▪ <u>Grupo de coordinación</u>, integrado por empresas controladas por cualquier medio por una o varias personas, físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias ▪ Los grupos de coordinación no forman parte del concepto de grupo de sociedades según el artículo 42 C.Com, y por ello los requisitos del concepto de actividad económica del artículo 5 LIS no se determinarán teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte del grupo, sino de forma individual en cada una de las entidades. ▪ Se entienden cumplidos los requisitos si se contrata la gestión de bienes inmuebles de cierta importancia a terceros dedicados profesionalmente a la gestión de activos
Exenciones	Artículo 9	
Periodo Impositivo	Artículo 27	
Devengo	Artículo 28	
Declaraciones	Artículo 124	

Introducción al Impuesto sobre Sociedades

Entidades patrimoniales (I)



	Ley 27/2014
Naturaleza	Artículo 1
Ámbito de aplicación espacial	Artículo 2
Hecho Imponible	Artículo 4
Concepto de actividad económica	Artículo 5
Concepto de entidad patrimonial	Artículo 5
Atribución de rentas	Artículo 6
Contribuyentes	Artículo 7
Residencia y domicilio fiscal	Artículo 8
Exenciones	Artículo 9
Periodo Impositivo	Artículo 27
Devengo	Artículo 28
Declaraciones	Artículo 124

Comprobaciones

- **Determinar si una sociedad es patrimonial**
 - Cuando más del 50% de su activo esté constituido por:
 - Valores (sociedad de valores)
 - Activos no afectos a una actividad económica (sociedad inactiva) – la existencia de actividad económica requiere de medios materiales y humanos
 - Realizar cálculos (balances trimestrales)
- **Considerar diferentes criterios en Ley IS (sociedad patrimonial) y Ley IP (régimen de empresa familiar)**
 - Diferencias sustanciales en los cálculos a realizar
 - Se habla de la media del balance (no de más de 90 días en el ejercicio social)
 - En caso de sociedad dominante de grupo - > balance consolidado
 - No cómputo de dinero o derechos de crédito derivados de ventas de activos afectos en el periodo y en los dos anteriores

Consecuencias de ser sociedad patrimonial

- No pueden aplicar el régimen de empresas de reducida dimensión (art. 101.1 LIS)
- No aplica exención (art 21.3 LIS) por rentas de transmisión de participadas consideradas como entidad patrimonial
 - Salvo en el importe que corresponda a beneficios no distribuidos generados por la participada, en ejercicios en que no hubiese sido entidad patrimonial)
 - **DGT V0696-16**: establece criterios para determinar patrimonialidad anterior a 2015, (con el límite del ejercicio 2009)
- No aprovechamiento de BINS en caso de adquisición de sociedades con pérdidas, cuando la sociedad tenga la consideración de entidad patrimonial (art. 26.4 LIS)
- No aplicación de tipo de gravamen de las entidades de nueva creación (art. 29.1 LIS)
- No pueden acogerse al régimen de ETVE (art. 107.1 LIS)

Introducción al Impuesto sobre Sociedades

Entidades patrimoniales (II)

	Ley 27/2014
Naturaleza	Artículo 1
Ámbito de aplicación espacial	Artículo 2
Hecho Imponible	Artículo 4
Concepto de actividad económica	Artículo 5
Concepto de entidad patrimonial	Artículo 5
Atribución de rentas	Artículo 6
Contribuyentes	Artículo 7
Residencia y domicilio fiscal	Artículo 8
Exenciones	Artículo 9
Periodo Impositivo	Artículo 27
Devengo	Artículo 28
Declaraciones	Artículo 124

Ley 27/2014

Artículo 5. Concepto de actividad económica y entidad patrimonial
 “2. A los efectos de lo previsto en esta Ley, se entenderá por **entidad patrimonial** y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica.
 El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la **media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad** o, en caso de que sea dominante de un grupo 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, de los balances consolidados.
 A estos efectos no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores a los que se refiere el párrafo siguiente, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores.
 A estos efectos, no se computarán como valores:
 a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
 b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
 c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
 d) Los que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado. Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que 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.”

Comprobaciones

- **Como determinar la patrimonialidad de una entidad ?**
 - El cálculo se realiza sobre la media de los balances trimestrales de la sociedad o los balances consolidados (grupo art. 42 C.Com)
- **Identificar las partidas que no computan en el cálculo de la patrimonialidad**
 - Dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos, que se haya realizado en el período impositivo o en los **dos períodos** impositivos anteriores
 - Participaciones en sociedades (>5%) poseídas durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación (contar con medios materiales y humanos - **criterio grupo**)
 - Valores poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias
 - Valores que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas
 - Valores poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto

Introducción al Impuesto sobre Sociedades

Entidades patrimoniales (III)

	Ley 27/2014
Naturaleza	Artículo 1
Ámbito de aplicación espacial	Artículo 2
Hecho Imponible	Artículo 4
Concepto de actividad económica	Artículo 5
Concepto de entidad patrimonial	Artículo 5
Atribución de rentas	Artículo 6
Contribuyentes	Artículo 7
Residencia y domicilio fiscal	Artículo 8
Exenciones	Artículo 9
Periodo Impositivo	Artículo 27
Devengo	Artículo 28
Declaraciones	Artículo 124

Criterio DGT: Entidades patrimoniales – Activo afecto (varios supuestos)

- **V3528-19. Tesorería e inversiones financieras**
 - A efectos del cómputo del valor afecto o no a una actividad económica para la consideración de entidad patrimonial, se consideran elementos no afectos la tesorería y las inversiones financieras acumuladas por una entidad que correspondan a dividendos percibidos y no a transmisión de elementos patrimoniales
- **V3526-19. Persona física que participa en varias sociedades, consulta acerca de posible patrimonialidad**
 - Sociedades A, B, C (ésta última inactiva): La mayor parte de su activo corresponde a tesorería y activos financieros acumulados por la sociedad en el desarrollo ordinario de su actividad económica principal no procedente de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas ni de valores no computables a los que se refiere el artículo 5.2 LIS
 - De acuerdo con reiterado criterio de la DGT, los activos financieros a corto plazo, acumulados al materializar los excesos de tesorería de los beneficios no distribuidos del desarrollo ordinario de su actividad económica, no procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales ni de valores no computables, se considerarán como elementos afectos a la hora de determinar si una entidad tiene o no la consideración de entidad patrimonial.
 - No obstante, en el caso de que los activos financieros, a los que se hace referencia en el escrito de consulta, no sean el resultado de inversiones transitorias de los excesos de la tesorería generada en el desarrollo ordinario de la actividad económica, sino que la entidad pretenda mantener dichos recursos invertidos en activos financieros con vocación de permanencia, los mismos tendrán la consideración de no afectos, en la medida en que no se correspondan con alguno de los previstos en las letras a) a d) del artículo 5.2 LIS.
- **V3512-19. Sociedades holding – Gestión de participadas**
 - La DGT se pronuncia en relación a las entidades holding, para el computo de los valores afectos o no a actividad económica en los siguientes términos: *“la referencia a que los valores se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación se entiende efectuada a aquellos valores que se posean con tal finalidad, disponiendo de una organización de medios materiales y personales adecuados para tomar las decisiones en orden a su correcta administración.”*
 - Es decir, la entidad debe disponer de medios materiales y personales, aunque mínimos, que se ocupen de la gestión ordinaria de la sociedad participada mediante la adecuada administración de las participaciones poseídas.

Criterio DGT: Activo afecto (varios supuestos)

- **V5401-16:** Necesidad de disponer de medios materiales y humanos para la gestión de las sociedades participadas
- **V5401-16:** Tesorería derivada de dividendos de participadas (>5%), se consideran afectos
- **V2329-16:** No afecto solar adquirido para su promoción, no iniciada a falta de aprobación de plan parcial
- **V1037-16:** La partida “clientes por ventas” es un activo afecto al desarrollo de la actividad económica
 - La tesorería y activos financieros a corto plazo, acumulados en el desarrollo ordinario de la actividad económica, no procedente de la transmisión de elementos patrimoniales ni de valores no computables, se considerarán como elementos afectos a la hora de determinar si tiene o no la consideración de entidad patrimonial.
- **V1037-16:** Saldos de clientes y deudores (activo afecto)
- **V3867-15:** Definición de valores

Introducción al Impuesto sobre Sociedades

Entidades patrimoniales (IV)

	Ley 27/2014
Naturaleza	Artículo 1
Ámbito de aplicación espacial	Artículo 2
Hecho Imponible	Artículo 4
Concepto de actividad económica	Artículo 5
Concepto de entidad patrimonial	Artículo 5
Atribución de rentas	Artículo 6
Contribuyentes	Artículo 7
Residencia y domicilio fiscal	Artículo 8
Exenciones	Artículo 9
Periodo Impositivo	Artículo 27
Devengo	Artículo 28
Declaraciones	Artículo 124

Criterio DGT - Entidades patrimoniales

▪ **V3487-19. Determinación de activo afecto en sociedades de un mismo grupo**

- Dado que las entidades A (con trabajador empleado con contrato laboral y a jornada completa) y B (no cuenta con trabajador) forman parte del mismo grupo, en los términos del artículo 42 C.Com (se presume que la soc. A ostenta la mayoría de derechos de voto de B), y el trabajador con el que cuenta la sociedad A para la ordenación de la actividad de arrendamiento sea una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, ambas sociedades desarrollarían una actividad económica de arrendamiento de inmuebles.
- A los efectos de lo dispuesto en el artículo 5.2 LIS, se atenderá a la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en caso de que sea dominante de un grupo 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, de los balances consolidados.
- Dado que al menos la mitad del patrimonio de ambas entidades esté afecto a la actividad de arrendamiento de inmuebles, en los términos establecidos en la LIS, ambas entidades no tendrán la consideración de patrimoniales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.2 LIS.

▪ **V1928-18: Activo afecto – Inmuebles en arrendamiento**

- Entidad dedicada a la promoción inmobiliaria ha construido una edificación destinada principalmente a viviendas, y ante la imposibilidad de realizar la venta, opta por ofrecer los inmuebles en arrendamiento con opción de compra, pero con la intención de venta en un futuro. La entidad no tiene ninguna persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.
- La promoción inmobiliaria constituye, en todo caso, una actividad económica, al existir una ordenación por cuenta propia de medios productivos, y no han de cumplirse los requisitos del artículo 5.1 LIS, que se refiere a la actividad de arrendamiento de inmuebles, actividad distinta de la promoción inmobiliaria.
- La entidad reclasificará los inmuebles arrendados y en expectativa de alquiler, de existencias a inversiones inmobiliarias, por ser objeto de arrendamiento operativo.
- De ello es posible deducir que desarrollará, junto a la actividad de promoción inmobiliaria, que mantiene, la actividad de arrendamiento de inmuebles. Al no tener persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, la actividad de arrendamiento de inmuebles que realiza no tendrá la consideración de actividad económica a los efectos del artículo 5 LIS.
- En consecuencia, los inmuebles arrendados se considerarán no afectos a una actividad económica a efectos de determinar si la entidad tiene la consideración de entidad patrimonial de acuerdo con el artículo 5 LIS.

Introducción al Impuesto sobre Sociedades

Entidades patrimoniales (V)

	Ley 27/2014
Naturaleza	Artículo 1
Ámbito de aplicación espacial	Artículo 2
Hecho Imponible	Artículo 4
Concepto de actividad económica	Artículo 5
Concepto de entidad patrimonial	Artículo 5
Atribución de rentas	Artículo 6
Contribuyentes	Artículo 7
Residencia y domicilio fiscal	Artículo 8
Exenciones	Artículo 9
Periodo Impositivo	Artículo 27
Devengo	Artículo 28
Declaraciones	Artículo 124

Criterio DGT - Entidades patrimoniales

- **V1135-19: No aplica la exención en la transmisión de sociedades patrimoniales aunque participen en sociedades operativas**
 - Se analiza el caso de una entidad que transmite su participación en una segunda entidad, que tiene la consideración de patrimonial a efectos del IS.
 - Se da la circunstancia de que el activo de esta entidad patrimonial es el 100% de una tercera entidad que desarrolla una actividad económica.
 - Según se manifiesta en la escritura de compraventa, el interés de los compradores es la toma de control sobre esta tercera entidad, sin perjuicio de que, por diversos motivos, la participación adquirida haya sido la de la entidad patrimonial.
 - En relación con esta operación, se plantea la posible aplicación de la exención regulada en el artículo 21 LIS para la transmisión de participaciones en entidades.
 - La Dirección General de Tributos (DGT) resuelve que esta exención no es de aplicación a las rentas positivas que derivan de la transmisión de entidades patrimoniales y, conforme a ello, deniega el derecho a la exención en el caso analizado, sin valorar a estos efectos la circunstancia de que el principal activo de la entidad sea la participación en una entidad no patrimonial ni que la verdadera intención de los compradores sea la adquisición de la entidad participada por la entidad patrimonial.
- **V2262-18: Entidad que aplica régimen de ETVEs**
 - Entidad que desde 2007 aplica el régimen de ETVE (régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros), siendo su objeto la gestión de valores mobiliarios, y la prestación de servicios de gestión, dirección y asesoramiento a entidades participadas
 - Entre los requisitos para aplicar el régimen de las ETVE se encuentra la prohibición de que estas entidades tengan la consideración de entidades patrimoniales en los términos del artículo 5.2 LIS.
 - Los dividendos de B que dan derecho a aplicar la exención (artículo 21 LIS), se mantienen en el activo en tesorería y en inversiones financieras. Estas dos partidas representa más de la mitad del activo.
 - El artículo 5.1 LIS define actividad económica como la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, circunstancias que no concurren en el presente caso, en el que la entidad consultante se dedica a la mera gestión y administración de sus participaciones.
 - Más del 50% del activo está formado por tesorería y por inversiones financieras que no cumplirían lo dispuesto en el artículo 5.2.d) LIS, en la medida en que no se tienen con la finalidad de dirigir y gestionar la participación (son pasivas)
 - El artículo 5.2 LIS considera como activos afectos, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas que se haya realizado en el período impositivo o en los dos anteriores. Sin embargo, en el presente caso, tanto la tesorería como las inversiones financieras proceden fundamentalmente de dividendos de B, de manera que estos activos acumulados por la entidad, se considerarán como elementos no afectos a la hora de determinar si la entidad consultante tiene o no la consideración de entidad patrimonial.

Introducción al Impuesto sobre Sociedades

Entidades patrimoniales (VI)

	Ley 27/2014
Naturaleza	Artículo 1
Ámbito de aplicación espacial	Artículo 2
Hecho Imponible	Artículo 4
Concepto de actividad económica	Artículo 5
Concepto de entidad patrimonial	Artículo 5
Atribución de rentas	Artículo 6
Contribuyentes	Artículo 7
Residencia y domicilio fiscal	Artículo 8
Exenciones	Artículo 9
Periodo Impositivo	Artículo 27
Devengo	Artículo 28
Declaraciones	Artículo 124

Criterio DGT – Criterio patrimonialidad (a efectos del IP)

▪ **V0037-20: Tesorería derivada de la venta de participaciones en la exención por empresa familiar**

- Sociedad A que hasta 2017, tenía un activo compuesto fundamentalmente por participaciones superiores al 5% en varias sociedades que desarrollaban una actividad económica y que disponía de medios materiales y personales con la finalidad de dirigir y gestionar dichas participaciones. En 2018 transmite gran parte de las citadas participaciones, de forma que su activo pasó a estar compuesto en un 90% por tesorería y fondos de inversión y en un 10% por las restantes participaciones. Esta composición del activo se mantiene en 2019.
- A efectos de la aplicación de la exención por empresa familiar en sede de los socios, la DGT establece los siguientes criterios:
 - La tesorería y los fondos de inversión provenientes de la venta de las participaciones (entidades que realizan una actividad económica) y que componen el 90% del activo de A no se computarán como elementos o valores no afectos en el análisis de si las participaciones en esa entidad cumplen los requisitos para acceder a la exención en el IP (criterio que podría ser no plenamente acorde con el mantenido por el TS)
 - Cuestión distinta es que para determinar el alcance de la exención habrá que revisar cuáles son los activos afectos a la actividad empresarial. La normativa del IP se remite pura y simplemente a la del IRPF para determinar si un elemento está o no afecto.
- La DGT recuerda que la apreciación puntual de la necesidad de los elementos patrimoniales para el ejercicio de la actividad es una cuestión que escapa a sus facultades; y que en cada caso será preciso sopesar la adecuación y proporcionalidad de los elementos de que se trate al resto de los activos de la entidad, el tipo de actividad que esta desarrolla y el volumen de operaciones y demás parámetros económicos y financieros de la sociedad, circunstancias que deberán ser valoradas, en su caso, en las actuaciones de comprobación e inspección de la AEAT.

▪ **V0984-16: Existencia de actividad económica a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio**

- **IS:** Si las entidades X y NEW formaran parte del mismo grupo (conforme art. 42 C.Com), y el trabajador con el que cuenta X para la ordenación de la actividad de arrendamiento es una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, de conformidad con el artículo 5.1 LIS, la entidad NEW desarrollaría una actividad económica de arrendamiento de inmuebles.
- **Impuesto sobre Patrimonio:** Con independencia de la consideración del concepto de actividad económica en función del grupo de sociedades a que se refiere el artículo 5 LIS, la calificación como económica de la actividad de una entidad, individualmente considerada y exclusivamente en lo que respecta a la exención por la titularidad de sus participaciones en el IP se remite, de acuerdo con el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, a lo que disponga el artículo 27.2 LIRPF (requisitos sociedades de arrendamiento de inmuebles).
- Si el citado requisito del artículo 27.2 se cumple en la sociedad matriz pero no en las filiales, la actividad de estas últimas no se considerará económica a efectos de la exención en el IP
- En consecuencia, tampoco procederán las eventuales reducciones por transmisión "mortis causa" e "inter vivos" que se prevén en los apartados 2.c) y 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987 (ISD), por no concurrir la necesaria y previa exención en el impuesto patrimonial.

Introducción al Impuesto sobre Sociedades

Entidades patrimoniales (VII)

	Ley 27/2014
Naturaleza	Artículo 1
Ámbito de aplicación espacial	Artículo 2
Hecho Imponible	Artículo 4
Concepto de actividad económica	Artículo 5
Concepto de entidad patrimonial	Artículo 5
Atribución de rentas	Artículo 6
Contribuyentes	Artículo 7
Residencia y domicilio fiscal	Artículo 8
Exenciones	Artículo 9
Periodo Impositivo	Artículo 27
Devengo	Artículo 28
Declaraciones	Artículo 124

Tribunal Supremo – Régimen en entidades patrimoniales (opción en régimen anterior)

- **TS. Sentencia de 15 de octubre de 2020 (Rec. 6189/2017): Sociedades patrimoniales y opciones tributarias**
 - Una sociedad tributó en el régimen de sociedades patrimoniales del IS en los ejercicios 2005 y 2006.
 - La Inspección regularizó su situación tributaria en dichos ejercicios y, considerando improcedente la calificación de la entidad como sociedad patrimonial, entendió procedente su tributación por el régimen general. Esto generó una controversia respecto al tratamiento de una operación de cesión de solar a cambio de obra futura.
 - La autoliquidación presentada por la sociedad en régimen de sociedades patrimoniales por el ejercicio 2006 supuso la calificación y cuantificación de la ganancia patrimonial resultante de dicha operación de acuerdo con la normativa del IRPF, pero no ejercitó la opción de tributación según el criterio de cobro establecida en el art. 14.2 d) TR Ley IRPF para las operaciones con precio aplazado; es decir, tributó en el ejercicio 2006 según el criterio del devengo, que es el establecido como criterio general.
 - La regularización llevada cabo implica que la recurrente en lugar de tributar como sociedad patrimonial, deba tributar por el régimen general del IS, lo cual no comporta la aplicación del criterio de imputación temporal por cobros, establecido como criterio general en el IS para las operaciones con pago aplazado en el art. 19.4 TRLIS, por considerar que los efectos de la opción por el devengo que la Administración considera tácitamente ejercitada en el seno del régimen de sociedades patrimoniales, son irrevocables hasta la tributación final en el régimen general del IS.
 - El TS estima que negar al obligado tributario el derecho al ejercicio de las opciones configuradas en el régimen sustantivo conforme al cual se determina finalmente la carga tributaria, equivale a suprimir un elemento configurador de un régimen sustantivo de tributación legalmente previsto y, por ende, a quebrar el sistema tributario con infracción de diversos principios superiores, por lo que en el marco de una regularización de la situación tributaria de un contribuyente realizada en un procedimiento de inspección, provocando un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable, el interesado no está obligado a mantener la opción original con respecto a los criterios de imputación temporal de renta, sino que puede ejercer nuevamente esa opción con arreglo al nuevo régimen sustantivo aplicable, siempre que en el marco de las actuaciones inspectoras que han conducido al cambio de régimen se haya puesto de manifiesto la inexistencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias.
 - Las circunstancias han cambiado sustancialmente y resulta desproporcionado que, por razones de eficacia administrativa, el contribuyente tenga que aceptar automáticamente las consecuencias derivadas del nuevo régimen aplicable, en este caso, el régimen general del IS.
 - El principio de eficacia no es el único principio informador de las relaciones tributarias. Los principios de proporcionalidad y de capacidad económica también han de tenerse en cuenta en circunstancias como las que concurren esta vez, y ha de llevarse a cabo la ponderación adecuada de tales principios.
 - No cabe presumir que siendo aplicable el régimen general del Impuesto, el contribuyente seguiría guardando silencio, porque el silencio no conduce a la aplicación del mismo criterio de imputación de rentas que el contribuyente aplicó. Es verdad que, cuando el contribuyente ejercita su opción, queda vinculado por ella y, por tanto, ha de estar y pasar por todos los efectos que se anudan a la disposición escogido.
 - Por lo general, las opciones no pueden modificarse, pero la irrevocabilidad de las opciones no es absoluta.
 - Ese cambio sustancial de circunstancias debe suponer la aplicación de la cláusula rebus sic stantibus, de manera que la Inspección, en el marco del correspondiente procedimiento que está llevando a cabo, está obligada a dar siempre al interesado la posibilidad de volver a optar por el régimen de imputación de rentas que, en su criterio, le fuera más favorable, pues en otro caso se le estaría sancionando impropriadamente, por haber ejercitado dicha opción original. El cambio sustancial de circunstancias determina para la recurrente que tendrá todos los derechos que son inherentes a la nueva situación tributaria

Introducción al Impuesto sobre Sociedades

Entidades patrimoniales (VIII)

	Ley 27/2014
Naturaleza	Artículo 1
Ámbito de aplicación espacial	Artículo 2
Hecho Imponible	Artículo 4
Concepto de actividad económica	Artículo 5
Concepto de entidad patrimonial	Artículo 5
Atribución de rentas	Artículo 6
Contribuyentes	Artículo 7
Residencia y domicilio fiscal	Artículo 8
Exenciones	Artículo 9
Periodo Impositivo	Artículo 27
Devengo	Artículo 28
Declaraciones	Artículo 124

Tribunal Supremo – Régimen en entidades patrimoniales (opción en régimen anterior)

- TS. Sentencia de 21 de octubre de 2020 (Rec. 327/2019): Ejercicio de opciones tributarias.**
 - El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si, habiéndose regularizado la situación tributaria de un contribuyente en un procedimiento de inspección, y provocado un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable (cambio en los criterios de imputación temporal de rentas), el art.119.3 LGT obliga a mantener la opción inicial manifestada por el contribuyente o permite que se ejerciten las nuevas o distintas opciones admitidas por la ley para el régimen de tributación aplicable tras la regularización inspectora.
 - El Tribunal se remite a su STS, de 15 de octubre de 2020, que es muy similar y que, por razones de seguridad jurídica conduce a aplicar, por unidad de doctrina, el mismo criterio, si bien en este caso no conducen a estimar las pretensiones de la entidad demandante.
 - En este caso, a diferencia del anterior, en el acta de disconformidad se refleja que sí hay indicios de la comisión de una infracción muy grave y tales indicios se tradujeron en la incoación del procedimiento sancionador correspondiente y en la imposición de la sanción correspondiente.
 - La recurrente se ha conducido de modo culpable, ha utilizado medios fraudulentos para poder tributar por el régimen de sociedades patrimoniales que, a la postre, no le correspondía por no reunir los requisitos.
 - La respuesta a la cuestión con interés casacional, es la expresada en el recurso 6189/2017, que no es otra que, «en el marco de una regularización de la situación tributaria de un contribuyente realizada en un procedimiento de inspección, provocando un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable, el interesado no está obligado a mantener la opción original con respecto a los criterios de imputación temporal de renta, sino que puede ejercer nuevamente esa opción con arreglo al nuevo régimen sustantivo aplicable, siempre que en el marco de las actuaciones inspectoras que han conducido al cambio de régimen se haya puesto de manifiesto la inexistencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias»
 - Se confirma la sentencia impugnada, puesto que se ha considerado acreditada la comisión de una infracción muy grave

Tribunal Supremo – Régimen en entidades patrimoniales (opción en régimen anterior)

- TS. Sentencia de 29 de octubre de 2020 (Rec. 4648/2018): Ejercicio de opciones habiéndose cometido infracción tributaria muy grave**
 - El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si, habiéndose regularizado la situación tributaria de un contribuyente en un procedimiento de inspección, y provocado un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable (cambio en los criterios de imputación temporal de rentas), el art.119.3 LGT obliga a mantener la opción inicial manifestada por el contribuyente o permite que se ejerciten las nuevas o distintas opciones admitidas por la ley para el régimen de tributación aplicable tras la regularización inspectora.
 - El TS se remite a sus sentencias de 15 de octubre de 2020, recurso n.º 6189/2017 (ver página anterior) y de 21 de octubre de 2020, recurso n.º 327/2019 (ver abajo) en las que se resolvió la cuestión que en este recurso de casación se ha de dilucidar.
 - En la sentencia de fecha 15 de octubre de 2020, la conducta del contribuyente no era merecedora de reproche sancionador alguno, mientras que en la sentencia de fecha 21 de octubre de 2020, la conducta del obligado tributario fue sancionada, esto es, medió una voluntad, dolosa o negligente, que fue sancionada.
 - Se concluye que, «en el marco de una regularización de la situación tributaria de un contribuyente realizada en un procedimiento de inspección, provocando un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable, el interesado no está obligado a mantener la opción original con respecto a los criterios de imputación temporal de renta, sino que puede ejercer nuevamente esa opción con arreglo al nuevo régimen sustantivo aplicable, siempre que en el marco de las actuaciones inspectoras que han conducido al cambio de régimen se haya puesto de manifiesto la inexistencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias»
 - Se confirma la sentencia impugnada, dado que se ha considerado acreditada la comisión de una infracción muy grave

Determinación de la Base Imponible

Determinación de la Base Imponible

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades (I) – Esquema y normativa

	Ley 27/2014	Resultado contable
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11	(+/-) Correcciones o ajustes fiscales
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12	(-) Bases imponibles negativas
± Ajustes por deterioros	Artículo 13	Base imponible
± Ajustes por provisiones	Artículo 14	(x) Tipo de gravamen (25%)
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15	Cuota íntegra
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16	(-) Bonificaciones
± Ajustes por valoración	Artículo 17	(-) Deducciones para evitar la doble imposición
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18	(-) Deducciones (I+D+i; DxIAFNC, ...)
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23	(-) Retenciones e ingresos a cuenta
± Reserva de capitalización	Artículo 25	Cuota del ejercicio a ingresar/devolver
		(-) Pagos fraccionados
		Cuota diferencial
		(+) Incremento por pérdidas de beneficios fiscales
		(+) Intereses de demora
		Líquido a ingresar/devolver

Normativa del Impuesto sobre Sociedades:

- Hasta 2014: TRLIS aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo
- Reglamento IS, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio
- **Desde 1 de enero de 2015:** Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Imp. Sociedades
- Reglamento IS, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio

Normativa contable (e interpretación de la misma):

- Código de Comercio / Ley de Sociedades de Capital
- Plan General de Contabilidad (incluyendo adaptaciones sectoriales)
- Resoluciones y consultas del ICAC
- Las Normas Internacionales de Contabilidad no forman parte del Derecho Contable (V2107-15), sin perjuicio de su posible utilización a efectos interpretativos

Normativa fiscal:

- Resoluciones y Consultas DGT
- Informes/Notas AEAT (limitación gastos financieros, exclusión régimen de consolidación por desequilibrio patrimonial...)

Determinación de la Base Imponible

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades (II) – Comprobaciones iniciales



	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Comprobaciones iniciales

- **Información general**
 - Estructura socios/accionistas y grupo (perímetro de vinculación)
 - Relación de administradores
 - Entidades que deben tributar por IS (sociedades civiles)?
 - Consideración Sociedad Patrimonial (actividad económica ?)
- **Disponer de las liquidaciones de ejercicios anteriores (al menos ejercicios no prescritos)**
 - Histórico de ajustes temporales realizados en ejercicios anteriores
 - Histórico de créditos fiscales (bases imponibles negativas y deducciones)
- **Verificar circunstancias especiales**
 - Tipos de gravamen (entidades de nueva creación)
 - Derecho a bonificaciones en cuota
 - Aplicación del régimen de reducida dimensión
 - Consolidación fiscal (considerar contabilización)
 - Pagos fraccionados realizados durante el ejercicio – Regularizaciones RIC
 - Comprobar saldos iniciales de cuenta (473) y retenciones efectivas en el ejercicio

Aspectos habitualmente revisados en inspección

- Amortizaciones (información ejercicios prescritos)
- Deterioros de inmovilizado (tasaciones)
- Existencias (variación de existencias)/márgenes comerciales
- Deterioro por insolvencias
- Retribución de administradores
- Provisiones laborales
- Gastos promocionales y de representación
- Bases imponibles negativas y créditos fiscales provenientes de ejercicios no inspeccionados
- Incentivos fiscales del REF
- Pasivos ficticios/Activos ocultos
- Operaciones vinculadas

Determinación de la Base Imponible

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades (III) – Ajustes positivos y negativos

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ajustes positivos al resultado contable

- Gasto por Impuesto sobre Sociedades
- Retribución de los fondos propios (intereses préstamos participativos)
- Donativos y liberalidades (exceso de atenciones con clientes)
- Multas, sanciones y recargos (administrativos o judiciales)
- Pérdidas del juego
- Gastos con paraísos fiscales (inversión carga de la prueba)
- Exceso de amortización
- Provisiones tácitas y otras (de reestructuración, etc)
- Valoración a mercado en determinadas operaciones
- Indemnizaciones por despido (que excedan de los correspondientes límites)
- Gastos financieros no deducibles
- Deterioros de valor del inmovilizado, de cartera y otros
- Deterioros por insolvencias de clientes y deudores
- Recuperación de ajustes negativos temporales de ejercicios anteriores

Ajustes negativos al resultado contable

- Aplicación de la libertad de amortización (general o específica)
- Libertad de amortización de PYMES
- Amortización acelerada regímenes especiales
- Ajuste de las cuotas por leasing (amortización acelerada)
- Operaciones a plazo o con precio aplazado
- Exención de rentas procedentes de dividendos y plusvalías de participaciones significativas (art. 21 LIS)
- Rentas procedentes del exterior (EPs)
- Recuperación de ajustes positivos temporales
- Recuperación de ajustes positivos temporales de ejercicios anteriores.
- Gastos contabilizados contra reservas
- Reserva para Inversiones en Canarias (RIC)
- Reserva de Capitalización
- Reserva de Nivelación

Determinación de la Base Imponible

Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos (art. 11.1 LIS) (I)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 11. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos

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 artículos 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.

Principio de devengo: Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, 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 (**art. 11.1 LIS**)

- **Principio contable de 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 afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro
- **Correlación de ingresos y gastos:** Se registrarán en el período a que se refieren las CCAA, los ingresos y gastos devengados en éste, estableciéndose en los casos en que sea pertinente, una correlación entre ambos, que en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de éstos

La eficacia fiscal de cualquier otro criterio (excepcional) para aplicar el principio de imagen fiel está condicionada a aprobación administrativa

Criterios DGT - Imputación de ingresos y gastos

- **V2090-20: Los gastos incurridos en la actividad de compraventa de inmuebles se imputarán cuando tengan lugar, aunque los ingresos se produzcan en ejercicios posteriores**
 - Se analiza el caso de una sociedad acogida al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda, que tiene previsto realizar una segunda actividad de compraventa de viviendas. En el ejercicio de esta nueva actividad, la sociedad incurre en gastos generales (retribución de administradores, alquiler de oficinas, intereses financieros para la adquisición de activos inmobiliarios, etc.) y en gastos y gestiones encaminados a conseguir la venta de los activos (estudio y determinación sobre cuándo y cómo poner a la venta los activos, gestiones comerciales de venta, etc.). Es posible que los gastos se incurran en ejercicios anteriores a aquellos en que se obtengan ingresos.
 - La DGT solicita informe al ICAC sobre el tratamiento contable de dichos gastos, que concluye que los referidos gastos no podrán formar parte del precio de adquisición de las existencias ni tampoco ser objeto de periodificación, y que se deben imputar en la cuenta de PyG en el ejercicio en que ocurran, tal como establece el principio de devengo. La deducibilidad de los gastos seguirá también, por tanto, este principio de devengo.

Determinación de la Base Imponible

Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos (art. 11.1 LIS) (II)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Doctrina TS – Imputación temporal de ingresos y gastos

- **Tribunal Supremo. Sentencia de 17 de junio de 2020: No es posible aplicar criterios de imputación temporal distintos para ingresos y gastos derivados de una misma actividad**
 - La regla general de imputación temporal de ingresos y gastos a efectos del Impuesto sobre Sociedades es la del devengo contable.
 - En los casos en que los ingresos y gastos se contabilizan en un ejercicio distinto al de su devengo,
 - (i) si la contabilización implica posponer un ingreso o anticipar un gasto (en relación con el momento del devengo), se deberá atender al devengo; y
 - (ii) si implica anticipar un ingreso o diferir un gasto, la imputación fiscal se hará en el ejercicio de la contabilización, salvo que de ello se derive una tributación inferior a la que habría correspondido por aplicación de las normas de devengo.
 - En el caso analizado en esta sentencia, el contribuyente había contabilizado los ingresos derivados de su actividad de promoción inmobiliaria antes de su devengo; pero había contabilizado los gastos respetando el principio de devengo.
 - Conforme a la regla (ii) anterior, la Inspección entendió que tanto los ingresos como los gastos se debían imputar a efectos del IS conforme a su contabilización, aunque ello suponía que los ingresos tributarían antes de su devengo y los gastos en el momento del devengo.
 - El Tribunal Supremo concluye que, en los supuestos en que el contribuyente solo imputa indebidamente los ingresos (por hacerlo en un período anterior al devengo), no procede aceptar el criterio de la inscripción contable respecto de tales ingresos y mantener, sin embargo, el criterio del devengo en relación con los gastos. Esa forma de proceder distorsiona el resultado en beneficio de la Hacienda Pública y supone una lesión del principio de capacidad económica y del principio de objetividad que debe regir las actuaciones de la Administración tributaria.

Determinación de la Base Imponible

Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos (art. 11.1 LIS) (III)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Criterios DGT - Imputación de ingresos y gastos

- **V2463-19: Aplicación de criterio distinto al de devengo**
 - Entidad que se dedica a la realización de traducciones consulta si los ingresos y gastos derivados de dicha actividad han de consignarse por completo en el ejercicio en el que se le encarga el proyecto o se pueden prorratear en varios ejercicios en función del grado de ejecución.
 - La DGT ha resuelto que, como norma general, los ingresos y los gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo (principio de devengo).
 - Será posible aplicar un criterio diferente, siempre y cuando se haya presentado una solicitud ante la Administración Tributaria y esta sea aprobada.
- **V0570-19: Imputación temporal de los ingresos procedentes de las cesiones de amarres**
 - Concesión administrativa para la explotación y gestión de una dársena deportiva por un plazo de 25 años.
 - Siguiendo criterio ICAC (BOICAC 80/2009, consulta 3), los ingresos por cesión del derecho de amarre deben imputarse con arreglo a su devengo.
- **V1761-19: Ingresos computables – imputación de subvención por ayuda a promotores**
 - La DGT, entiende que la subvención por “ayudas a promotores”, tiene el carácter de no reintegrable, y por tanto se imputará como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en cada periodo para el elemento subvencionado o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance. Este criterio contable será el que se asuma a efectos fiscales.
- **V4233-16: Concesión de subvención pública para impartir cursos de formación a desempleados**
 - Conforme al artículo 10.3 LIS, la subvención obtenida se imputará, contable y fiscalmente, con arreglo a los criterios de la NRV 18ª PGC, como ingreso en el mismo ejercicio en que se devengan los gastos financiados.
- **V3858-16: Empresa tecnológica que factura anticipadamente a sus clientes el 75% del importe total de cada proyecto**
 - Considera las cantidades recibidas "ingresos anticipados" (cuenta 485), pero no devengan un ingreso hasta que el trabajo avanza, sin incluir en ese ejercicio en PyG como ingresos la diferencia entre las cantidades anticipadas y el grado de avance del proyecto. Según DGT, deberá determinar la base imponible conforme al art.10.3 LIS, aplicando el principio de devengo contable
- **V2395-14: Solicitud de ejecución provisional de una sentencia que no ha adquirido firmeza**
 - El cobro de la indemnización, de forma provisional, no se contabilizará como ingreso, sino como un pasivo, no teniendo por tanto incidencia alguna en la base imponible del período. En el momento en que la sentencia adquiera firmeza:
 - Fallo favorable: se contabilizará un ingreso extraordinario
 - Fallo desfavorable: se dará de baja el pasivo con abono a tesorería (sin incidencia en PyG)

Determinación de la Base Imponible

Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos (art. 11.3 LIS) (I)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 11. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos

3. 1.º 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.

2.º 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.

Principio de inscripción contable de gastos (art. 11.3 LIS)

- Regla general para la deducibilidad de gastos: imputación contable
 - En la cuenta de pérdidas y ganancias
 - En una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria

Criterio DGT - Errores contables

- No se admite la deducibilidad fiscal de un gasto devengado en un ejercicio prescrito, dado que de admitirse su deducción ello determinaría una tributación inferior de la que procedería por aplicación de las normas de imputación generales
- Los gastos procedentes de un ejercicio prescrito contabilizados en un ejercicio posterior supone que dichos gastos se imputen, de acuerdo con la regla general (art.11.1LIS), a aquél ejercicio, en el que la prescripción impide su deducción al no poderse liquidar el impuesto, dado que sólo es aplicable la regla especial de imputación en el ejercicio de su contabilización cuando de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de la regla general

Determinación de la Base Imponible

Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos (art. 11.3 LIS) (III)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Criterio TEAC – Imputación de un gasto a un ejercicio posterior (art. 11.3 LIS)

TEAC. Resolución de 8 de octubre de 2019: Imputación de gastos a ejercicios posteriores

- Se discute la posibilidad de imputar a un ejercicio concreto (2009), un gasto que está reconocido contablemente en un ejercicio anterior (2007); es decir, se trata de valorar en qué condiciones puede imputarse fiscalmente a un ejercicio posterior un gasto contabilizado en un ejercicio anterior.
- En opinión del TEAC, resulta llamativo que la entidad pretenda imputar el gasto vinculado a la provisión que ha resultado no procedente, como gasto deducible, en 2007, en el ejercicio 2009, cuando ya en 2008 podría aplicarse, y dicho ejercicio no se encontraba prescrito en el momento de solicitar la rectificación. Si la única razón por la que, en la regularización que se practicó a cargo de la entidad por su IS de 2007, se consideró que se trataba de un gasto no deducible era que no había transcurrido el tiempo mínimo necesario desde el vencimiento para reconocer efecto fiscal a la provisión -seis meses según el art. 12 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS)-, parece claro que dicho tiempo ya habría transcurrido, con creces, al cierre del ejercicio 2008. Se trataría, por tanto, de un gasto deducible en ese ejercicio.
- Pues bien, como resulta de la normativa reguladora del Impuesto, y siempre que no suponga una menor tributación, habrá de admitirse la deducibilidad de un gasto en un período posterior, resultando por contra, la imposibilidad de diferimiento de la imputación cuando de ello se derive una menor tributación.
- En el supuesto que nos ocupa, no puede admitirse el diferimiento pretendido por la entidad por cuanto, la imputación al ejercicio 2009, sí que supondría una menor imposición. Así, como se deriva de las autoliquidaciones por el Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009, en esos ejercicios se generaron bases imponibles negativas, por lo que la imputación de un gasto a un ejercicio posterior al que corresponde, supone la ampliación del plazo para compensar dichas bases negativas, dando lugar, por tanto a una menor tributación.
- Por ello, resultaría improcedente reconocer, en 2009, la deducibilidad de un gasto que correspondió, a 2008.

Determinación de la Base Imponible

Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos (art. 11.3 LIS) (IV)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Criterio DGT - Errores contables

- **V0578-19: Un gasto por indemnizaciones no es deducible si se contabiliza cuando está prescrito**
 - Supuesto de terrenos agrícolas cedidos en arrendamiento para su explotación, que pasan a tener naturaleza urbana y previa extinción de los contratos de arrendamientos rústicos, son transmitidos a un promotor inmobiliario.
 - Dado que la normativa de la Comunidad Valenciana reconoce a los arrendatarios históricos de suelo rústico el derecho a ser indemnizados, éstos reclaman la correspondiente indemnización.
 - Años después, las partes alcanzan un principio de acuerdo extrajudicial, para el pago de una cantidad en concepto de indemnización.
 - La DGT (siguiendo el criterio del ICAC), concluye que el gasto por indemnizaciones se debió contabilizar en 2007, cuando surgió la obligación de indemnizar y, por tanto, era probable que se produjera una salida de recursos patrimoniales de la entidad, con independencia de que el acuerdo extrajudicial se hubiera alcanzado años después. La falta de registro de este gasto en 2007 es un error contable cuya subsanación se debería realizar mediante la contabilización de un pasivo con cargo a reservas.
 - Fiscalmente, la integración del gasto en la base imponible se deberá realizar mediante un ajuste extracontable negativo (esto es, sin necesidad de instar la rectificación del ejercicio 2007), pero solo si de la tardía contabilización del gasto no se deriva una tributación menor a la que habría correspondido de haber contabilizado el gasto en su ejercicio de devengo (2007)
 - Añade la DGT que, a tal efecto, se ha de tener en cuenta el posible efecto de la prescripción, puesto que en el caso de que un gasto devengado en un ejercicio prescrito se contabilice en un ejercicio posterior, no sería admisible la deducibilidad del gasto en el ejercicio de la contabilización.

Determinación de la Base Imponible

Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos (art. 11.3 LIS) (V)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Criterio DGT - Errores contables

- **V1814-16: Anulación de subvención de explotación y deducibilidad de gastos procedentes de ejercicios prescritos**

 - Entidad que en 2009 consideró unos gastos financieros como gastos del ejercicio. Para la atención de esos gastos recibió aportaciones de sus socios, imputándose esta subvención como ingresos a medida que se devengaban los gastos financieros.
 - En 2015, los auditores proponen activar los gastos financieros y anular la subvención de explotación para convertirla en subvención de capital. Por lo tanto, se procederá a anular un gasto y un ingreso de 2009 durante 2015
 - La cancelación de la subvención de explotación, mediante cargo a reservas en 2015, determina el registro de un gasto en un periodo posterior al que procedía su imputación. Dicho gasto se integrará en BI en 2015, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de la norma general de imputación temporal. Para ello deberá tenerse en cuenta el posible efecto de la prescripción. Por ello al corregir un ingreso de un ejercicio prescrito (2009), se deniega su deducibilidad fiscal
 - Por otra parte, la activación de gastos financieros, supone un abono a reservas correspondiente a un año anterior a 2015, que deberá ser imputado de acuerdo a la regla general del artículo 11.1 LIS en el periodo impositivo en el que se devengó. La regularización se debería efectuar mediante la presentación de autoliquidación complementaria del periodo en el que se devengó el ingreso (2009) de acuerdo con el artículo 122.1 LGT
 - En la medida en que el ingreso se encuentra prescrito, no procederá presentar la autoliquidación complementaria

- **V0527-15: Rectificaciones derivadas de un procedimiento inspector**

 - Actas de inspección por IS 2008, 2009 y 2010, firmadas en conformidad en 2014, en virtud de las cuales se han liquidado diferencias en las bases imponibles por la activación como inmovilizado material de gastos de reparación y conservación de maquinaria.
 - Se consulta si es un error relativo a ejercicios anteriores, un cambio de criterio contable o un cambio en estimaciones contables.
 - Solicitado informe al ICAC, este acude a la NRV 22ª PGC, conforme al cual "se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas."
 - Concluye la DGT, que si el adecuado tratamiento contable de la operación debió ser activar dichos conceptos, los hechos descritos deberán calificarse como la subsanación de un error contable

- **V2591-11: Cargo en reservas en 2011, por deterioro de valor de créditos comerciales de dudoso cobro con origen en 1997 (ejercicio prescrito)**

 - Conforme al artículo 19.3 TLRIS, la imputación contable de dicho gasto se integrará en la base imponible del ejercicio 2011, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de la norma general de imputación temporal.
 - No obstante, al efecto de valorar dicha circunstancia, deberá tenerse en cuenta el posible efecto de la prescripción.
 - En el supuesto planteado, en la medida en que el consultante pretenda contabilizar, en el ejercicio 2011, un gasto devengado de un ejercicio prescrito, no procederá admitir su deducibilidad fiscal de dicho gasto, una vez registrado contablemente, dado que de admitirse su deducción ello determinaría una tributación inferior de la que procedería por aplicación de las normas de imputación generales

Determinación de la Base Imponible

Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos (art. 11.3 LIS) (VI)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Criterio DGT - Errores contables – Ingresos de ejercicios anteriores

- **V3502-15:** La rectificación de ingresos de ejercicios anteriores exige complementaria
 - Contabilización en el ejercicio 2014 de ajustes de auditoría como errores contables que suponen un ingreso (abono a reservas), que reduce el saldo de la cuenta 121.
 - Imputación según regla general (art. 19.1 TRLIS) en el periodo impositivo en el que se devengó
 - La regularización se debería efectuar mediante la presentación de autoliquidación complementaria del periodo impositivo en el que se devengó el ingreso (art. 122.1 LGT)

- **V0769-14:** Tratamiento fiscal de la contabilización de ingresos de ejercicios anteriores
 - Supuesto de venta en el ejercicio 2012, de unos locales comerciales formalizada en mediante escritura pública, en la que no se contabilizó ingreso alguno, produciéndose en consecuencia, un error en su contabilidad.
 - Respecto al abono en la cuenta de reservas que tendría que registrar el consultante en el ejercicio 2013, correspondiente al error en la no contabilización de la venta, en la medida en que la corrección del mencionado error contable determina el registro contable de un ingreso en un periodo impositivo posterior a aquel en el que hubiera procedido su imputación temporal, con arreglo al principio de devengo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 19.3 TRLIS previamente transcrito, la imputación contable de dicho ingreso se integrará en la base imponible del ejercicio 2012.

Determinación de la Base Imponible

Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos (art. 11.3 LIS) (VII)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Criterio DGT - Cambios de criterios contables

▪ V2715-19: Cambio criterio contable

- Sociedad que venía aplicando contablemente el principio de caja, pero que como consecuencia de un informe de auditoría, cambia su criterio al de devengo con efectos retroactivos, conllevando un ajuste en reservas por un menor ingreso.
- El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto.
- Asimismo, el eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos.
- El cambio de criterio contable, con cargo a reservas, se integrará en la base imponible del periodo en que los mismos se realicen
- No se integraran en base imponible los cargos a reservas que estén relacionado con ingresos devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los periodos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos periodos.
- Es decir, si se hubiesen integrado tal importe en la base imponible, el abono a reservas no se integrará en la base imponible del periodo en el que se realiza el ajuste, o sea, en el periodo impositivo en que se materializa el cambio de criterio contable.

▪ V2280-13: Tratamiento fiscal de los cambios de criterio

- PGC: Se aplicarán de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo del que se disponga de información
- El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, que (salvo excepciones expresamente establecidas) se imputará directamente en el patrimonio neto, en una partida de reservas
- En el período en que tenga lugar el cambio de criterio, deberá integrarse en base imponible el gasto o el ingreso de que se trate, mediante el correspondiente ajuste, dado que los mismos se habrán registrado como cargos o abonos a reservas.

Determinación de la Base Imponible

Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos (art. 11.3 LIS) (VIII)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Criterios DGT – Error en el registro de un ajuste extracontable

- **V1189-20: No resulta posible realizar un ajuste extracontable en un periodo posterior al que correspondía**
 - Supuesto de pérdidas en el ejercicio 2008, en el que se contabiliza el correspondiente ingreso por impuesto (crédito fiscal).
 - En el modelo 200 del ejercicio 2008, la sociedad por error no efectuó el ajuste por corrección del Impuesto sobre Sociedades (casilla 302), resultando una base imponible negativa inferior a la que habría resultado de haber efectuado el citado ajuste.
 - Debido a este error, en las declaraciones del IS de ejercicios posteriores, figuraba una BIN 2008 (en el detalle de compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores), por importe inferior al que correspondía.
 - En 2015, la sociedad se percató de dicho error y presenta un escrito a la Administración Tributaria solicitando la subsanación del error, mediante la inclusión en el detalle de compensación de BINs, del importe correcto que correspondería al ejercicio 2008. La Administración Tributaria deniega la rectificación por encontrarse prescrito el ejercicio 2008.
 - Como alternativa, y a los efectos de subsanar el error, se plantea la posibilidad de practicar el ajuste extracontable (no realizado en 2008) en el cálculo de la base imponible de un período impositivo posterior (2016), ajustando el resultado contable de dicho ejercicio.
 - Según la DGT, la consulta se refiere a un ajuste extracontable (en concepto de gasto por IS) que no se practicó, sin que por tanto resulte de aplicación lo establecido en el artículo 11.1 y 3 LIS, es decir, el ajuste extracontable de ese concepto corresponde al propio período impositivo en que ha tenido lugar su registro contable, y no a otro período impositivo posterior.
 - En tal caso, resultan de aplicación las reglas generales establecidas en la Ley 58/2003 (Ley General Tributaria), en relación a las rectificaciones de autoliquidaciones (artículo 120) y a las declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas (artículo 122), habiendo prescrito el derecho de la entidad para rectificar la autoliquidación del ejercicio 2008.
 - De acuerdo con lo expuesto, no resulta posible practicar el ajuste extracontable no practicado en el período impositivo que correspondía en un período impositivo posterior.
 - Finalmente, en caso de que en el ejercicio 2016 la entidad consultante hubiera registrado contablemente algún gasto por la baja de algún crédito fiscal que tuviera contabilizado en relación con lo expuesto, cabe indicar que, de acuerdo con el artículo 15.b) LIS, el mismo no tendría la consideración de gasto fiscalmente deducible.

Determinación de la Base Imponible

Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos (art. 11.4 LIS) (I)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 11. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos

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.

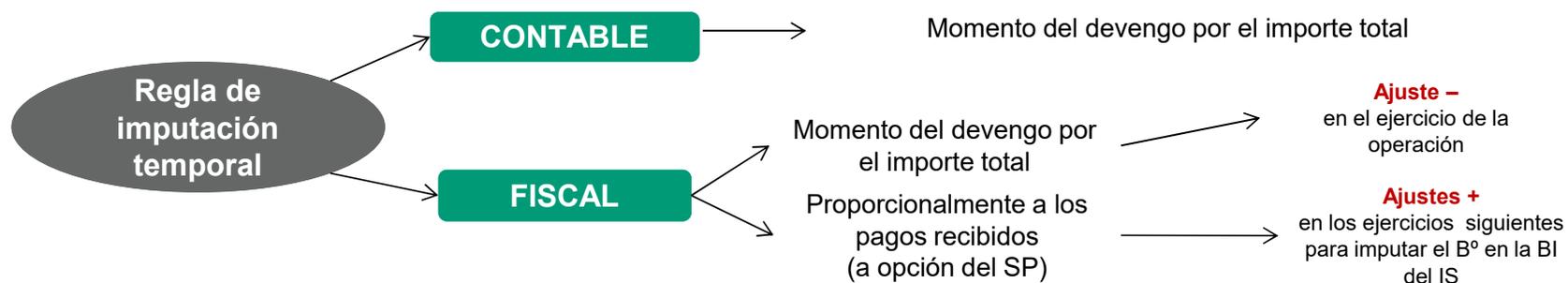
Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

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.

Imputación temporal de las ventas a plazos (Art. 11.4 LIS)

- Operaciones cuya contraprestación sea exigible en uno o varios pago siempre que el plazo entre el devengo y el vencimiento del ultimo plazo sea **superior a un año**
- Extensible a cualquier operación a plazo o con precio aplazado (no solo ventas y ejecuciones de obra) siempre que entre el devengo y el cobro transcurra un año.
- Fiscalmente:** Las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que se decida aplicar criterio del devengo.
- El deterioro de crédito en impagos no resultará deducible hasta imputación del ingreso.



Determinación de la Base Imponible

Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos (art. 11.4 LIS) (II)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

- **Ejemplo I:** transmisión de un elemento patrimonial en 2015 por 100.000 euros, siendo su valor contable 30.000 euros. El precio se cobra en un 40% a la entrega y en los tres años siguientes el 30%, 20% y 10%

Ejercicio	Cobros	Renta contable	Renta fiscal	Ajustes extracontables
2015	40%	40.000	70.000	-42.000
2016	30%	30.000	21.000	21.000
2017	20%	20.000	14.000	14.000
2018	10%	10.000	7.000	7.000
	100.000	70.000	70.000	0

- **Ejemplo II:** Venta el 25/09/09 por 1.900.000 € cuyo coste fue de 1.000.000 €
- Forma de pago: 400.000 € a la entrega, el resto en pagos semestrales de 300.000 €

AÑO	COBRO REALIZADO	% COBRADO	BENEFICIO CONTABLE	BENEFICIO FISCAL	AJUSTE FISCAL	CUENTA 479
1	400.000,00	21,05%	900.000,00	189.473,68	-710.526,32	-213.157,89
2	600.000,00	31,58%		284.210,53	284.210,53	85.263,16
3	600.000,00	31,58%		284.210,53	284.210,53	85.263,16
4	300.000,00	15,79%		142.105,26	142.105,26	42.631,58
	1.900.000,00	100,00%		900.000,00	0,00	0,00

Doctrina TEAC – Imputación temporal como opción tributaria

- **Resolución 2183/2016, de 14 de mayo de 2019:**

Régimen de imputación temporal como opción tributaria

- El TEAC establece que la opción por el régimen de imputación temporal de la ganancia patrimonial obtenida, considerada una opción tributaria entre un régimen general y especial, no puede ser modificada posteriormente vía autoliquidación complementaria fuera del plazo voluntario de autoliquidación, en tanto las opciones tributarias sólo pueden ser ejercidas dentro del periodo reglamentario previsto para la declaración del impuesto correspondiente.
- Conforme al artículo 10.3 LIS, la subvención obtenida se imputará, contable y fiscalmente, con arreglo a los criterios de la NRV 18ª PGC, como ingreso en el mismo ejercicio en que se devengan los gastos financiados

Determinación de la Base Imponible

Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos (art. 11.4 LIS) (III)

		Criterio DGT - Operaciones a plazo (varios supuestos)
	Ley 27/2014	
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11	<ul style="list-style-type: none"> ▪ V5445-16: En venta de una sociedad, la cantidad retenida en cuenta escrow no se considera pago aplazado ▪ V4371-16: Imputación de indemnización, con sentencia firme en 2016 pero con pago o ejecución en 2017 <ul style="list-style-type: none"> ▪ <u>Regla general:</u> La devolución del IVMDH (contabilizado en su día como gasto y deducido fiscalmente), debe imputarse como ingreso en el IS en el período en que adquiera firmeza la sentencia que reconozca el derecho a su devolución (2016), con independencia de la fecha de su cobro (2017) ▪ <u>Regla especial:</u> Si el período transcurrido entre el devengo (firmeza de la sentencia) y el vencimiento del último o único plazo es superior a un año, se podrá aplicar la regla especial (art. 11.4 LIS) e imputar la renta en base imponible del período en el que el cobro sea exigible (2017). ▪ Si el período transcurrido es inferior al año, aplica el principio de devengo con imputación al período en el que la sentencia adquiera firmeza (2016) ▪ V3545-16: Cobro de indemnización superior a la estimada inicialmente <ul style="list-style-type: none"> ▪ Entidad que en 2014 sufre un incendio, quedando sus instalaciones inservibles, procede a dar de baja los activos perdidos y contabiliza una estimación de ingreso por compensación (cobro seguro). En 2015 y 2016, percibe una indemnización, por cantidad superior a la estimada en 2014. ▪ El IS 2014 incluirá el importe de la indemnización inicialmente estimada y contabilizada en 2014, sin considerar los importes adicionales estimados en 2015 y 2016, derivados de la obtención de nueva información. ▪ La entidad aplicó el criterio de imputación temporal (art. 19.4 TRLIS), realizando un ajuste negativo en la base imponible del IS 2014. ▪ Posteriormente, con el cobro (2015 y 2016), el ajuste negativo, revertirá en la parte de la renta correspondiente a los cobros recibidos en cada uno de dichos ejercicios, mediante el correspondiente ajuste extracontable positivo. ▪ V1402-16: Crédito adquirido al descuento (por un importe inferior al nominal) <ul style="list-style-type: none"> ▪ El hecho de que la adquisición efectuada de lugar a un beneficio no es determinante de que pueda ser susceptible de acogerse al criterio de caja derivado del artículo 11.4 LIS, pues deriva de una adquisición, no de una transmisión, prestación de servicios o indemnización ▪ V2148-15: Adquisición de unidad productiva dedicada a la fabricación de quesos y lácteos, en la que se contabiliza un ingreso en la cuenta 774 ("diferencia negativa en combinaciones de negocios") dado que el valor de los activos adquiridos menos el de los pasivos asumidos es superior al coste de la combinación de negocios. <ul style="list-style-type: none"> ▪ Dado que el citado ingreso no es consecuencia de una contraprestación exigible, el mismo deberá imputarse de acuerdo con las reglas generales previstas en el artículo 11.1 LIS, es decir, en el período impositivo en el que éste se haya devengado, no siendo posible aplicar un criterio de caja. ▪ V1873-15: La venta de participaciones es una operación a plazo, subsumible en el supuesto del art 19.4 TRLIS (actual 11.4 LIS)
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12	
± Ajustes por deterioros	Artículo 13	
± Ajustes por provisiones	Artículo 14	
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15	
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16	
± Ajustes por valoración	Artículo 17	
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18	
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23	
± Reserva de capitalización	Artículo 25	

Determinación de la Base Imponible

Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos (art. 11.9 LIS)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 11. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos

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 artículo 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.

Comprobaciones

- Art. 11.9 LIS: rentas negativas por transmisiones de elementos patrimoniales intragrupo (art. 42 C.Com) – no deducibles
 - Regla especial de imputación:** esas pérdidas serán deducibles cuando:
 - Los elementos sean dados de baja en el balance de la entidad adquirente
 - Los elementos se transmitan a terceros ajenos al grupo
 - Las entidades adquirente o transmitente dejen de formar parte del grupo
 - Cese de actividad del EP o se extinga la entidad transmitida (salvo RNF)
 - En el caso de **elementos patrimoniales amortizables**, las rentas negativas se integrarán, con carácter previo a dichas circunstancias, mediante el correspondiente **ajuste fiscal** en los períodos que restaran de vida útil a los elementos transmitidos, en función del método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos

Criterio DGT - Bajas de inmovilizado y rentas negativas por transmisión de activos (art. 11.9 LIS)

- V1042-19: Ayudas por paralización de la actividad pesquera**
 - La sociedad consultante tiene como actividad principal la pesca de arrastre, que desarrolla a través de un buque.
 - En diciembre de 2013 le fue concedida una ayuda por paralización definitiva de la actividad pesquera mediante resolución de la Ministra de Agricultura, Pesca, Alimentación y Medio Ambiente, con abono a principios de 2018.
 - La percepción de esa ayuda obliga al desguace de la embarcación, lo que generará pérdidas contables.
 - La DGT ha resuelto que, de acuerdo con la Disposición Adicional tercera de la LIS, la renta generada por la percepción de la ayuda minorada en el importe de la pérdida fiscal por desguace no deberá ser objeto de integración en la base imponible.
 - Solo en el caso de que dicha pérdida fiscal supere el importe de la ayuda, la diferencia negativa podrá integrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.
- V0596-16: Rentas negativas por transmisión de préstamos**
 - El artículo 11.9 de la LIS no es de aplicación a las pérdidas que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de préstamos, puesto que estos activos no están incluidos dentro de los enumerados en el citado apartado
- V0343-16: Rentas negativas por transmisiones de activos a socio persona física**
 - Supuesto: Una entidad mantiene una deuda con tres socios personas físicas. Para la cancelación parcial de dicha deuda, se plantea transmitir a dichos socios las participaciones sociales en una filial, operación que dará lugar a una renta negativa en la entidad. Se plantea si la entidad transmitente podrá imputar fiscalmente dicha renta negativa en el período impositivo de transmisión
 - La DGT concluye que al ser los adquirentes personas físicas no es de aplicación la regla especial de imputación temporal prevista en el artículo 11.10 de la LIS, que difiere la imputación de las rentas negativas generadas en la transmisión de participaciones cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.

Determinación de la Base Imponible

Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos (art. 11.10 LIS)

	Ley 27/2014	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11	Artículo 11. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos <i>10. Las rentas negativas derivadas de 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 artículo 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, siempre que, respecto de los valores transmitidos, se den las siguientes circunstancias:</i> <i>a) que, en ningún momento durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión, se cumpla el requisito establecido en la letra a) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley, y</i> <i>b) que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en el período impositivo en que se produzca la transmisión se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del citado artículo.</i> <i>Lo dispuesto en este apartado resultará 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.</i> <i>Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el supuesto de extinción de la entidad participada, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración o se continúe en el ejercicio de la actividad bajo cualquier otra forma jurídica.</i>
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12	
± Ajustes por deterioros	Artículo 13	
± Ajustes por provisiones	Artículo 14	
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15	
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16	
± Ajustes por valoración	Artículo 17	
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18	
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23	
± Reserva de capitalización	Artículo 25	

▪ Régimen de diferimiento de las rentas negativas derivadas de transmisiones intra-grupo:

- Regla especial de imputación temporal de las rentas obtenidas en las transmisiones intra-grupo de participaciones difiriéndolas al momento en que son transmitidas fuera del grupo o la entidad adquirente o transmitente deje de formar parte del grupo
- Las pérdidas se minorarán en las rentas positivas generadas en la transmisión a terceros, salvo que se pruebe que han tributado a un tipo nominal mínimo del 10%
- El **RDL 3/2016** mantuvo la regla solo para transmisiones de participaciones no “cualificadas”
- En el caso de extinción de la entidad se podrán computar las pérdidas salvo que se produzca como consecuencia de una operación de reestructuración (acogida o no)
- **Ejemplo:** Pérdidas en transmisión de participaciones con coste de 1.000.000 €
 - **Ejercicio 2019:** Venta intragrupo de participaciones por 900.000 €
 - Resultado contable: pérdida de 100.000€
 - Resultado fiscal: 0€
 - **Ejercicio 2020:** Venta a terceros por 920.00 €
 - Resultado contable: beneficio de 20.000 €
 - Resultado fiscal: pérdida de 80.000€

Determinación de la Base Imponible

Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos (art. 11.13 LIS)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 11. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos

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.

Criterio DGT - Régimen de imputación temporal por quitas

- **V2932-15: El régimen de imputación temporal de ingresos por quitas (art. 11.13 LIS) no tiene carácter opcional**
 - Se plantea si la empresa puede no aplicar dicha regla especial e imputar fiscalmente la totalidad del ingreso en el ejercicio 2014, teniendo en cuenta que no se produce ningún perjuicio económico para la Administración, de tal modo que el criterio fiscal y contable serían idénticos y no habría que realizar ajustes extracontables en los siguientes años, reduciendo considerablemente la carga administrativa de la sociedad.
 - La DGT concluye en sentido negativo. El artículo 10.3 LIS establece que la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable. Entre dichos preceptos se encuentra el artículo 19.14 TRLIS (actual 11.13 LIS), sin que esté previsto que sea un sistema opcional de integración en la base imponible.

Determinación de la Base Imponible

Imputación temporal. Otros supuestos (art. 11.LIS)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 11. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos

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

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.

Determinación de la Base Imponible

Correcciones de valor: Amortizaciones (art. 12.LIS)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Comprobaciones
<ul style="list-style-type: none"> Revisar tratamiento fiscal (art. 12 LIS): Son deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los elementos por su funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia Revisar supuestos de no amortización <ul style="list-style-type: none"> Terrenos Bienes disponibles para la venta Inmovilizado en curso (hasta entrada en funcionamiento) Limitación amortizaciones en 2013 y 2014 (no ERD) <ul style="list-style-type: none"> Verificar deducción compensatoria (DT37^a)

Comprobaciones
<ul style="list-style-type: none"> Revisar cuadros de amortización y comprobar coeficientes de amortización (ver CCAA) <ul style="list-style-type: none"> Comparar criterios con ejercicios anteriores Amortización de bienes usados (ver V1390/2011) Amortización de elementos utilizados en más de un turno de trabajo Verificar actualización amortizaciones en supuestos de deterioro de valor Supuestos de libertad de amortización (ERD) <ul style="list-style-type: none"> Seguimiento de diferencias temporarias - ajustes fiscales Posibilidad de amortización de elementos por partes (V1879/2013 y V2432/2013)

Activo	Amortización	Deterioro	Reversión deterioro	Baja
Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias	Deducible según límites tabla (art. 12.1.a)	No deducible (art. 13.2.a)	No computable Régimen transitorio (DT 15 ^a) Operaciones con vinculadas (art. 11.6)	Deducible Salvo adquirente grupo mercantil (art. 11.9) Regla especial recompra posterior (art. 11.6)
Diferencias entre amortización contable y fiscal (art. 12.1 LIS)			00303	00304
Deducción del 30% importe gastos de amortiz. contable (excluidas emp. reducida dimensión) (art. 7 Ley 16/2012)				00505
Amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida (art. 12.2 LIS) y amortización de la DT 13 ^a .1 LIS			01005	01006
Amortización de inmovilizado afecto a actividades de investigación y desarrollo (art. 12.3 b) LIS)			00305	00306
Libertad de amortización de gastos de investigación y desarrollo (art. 12.3 c) LIS)			00307	00308
Libertad de amortización inmovilizado material nuevo (art. 12.3 e) LIS)			01003	01004
Otros supuestos de libertad de amortización (art. 12.3 a) y d) LIS)			00309	00310

Determinación de la Base Imponible

Correcciones de valor: Amortizaciones (art. 12.1 LIS) (I)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

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:

Reglamentariamente se podrán modificar los coeficientes y períodos previstos en esta letra o establecer coeficientes y períodos adicionales.

b) Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.

El porcentaje constante se determinará ponderando el coeficiente de amortización lineal obtenido a partir del período de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, por los siguientes coeficientes:

1.º 1,5, si el elemento tiene un período de amortización inferior a 5 años.

2.º 2, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 5 años e inferior a 8 años.

3.º 2,5, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 8 años.

El porcentaje constante no podrá ser inferior al 11 por ciento.

Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante porcentaje constante.

c) Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.

La suma de dígitos se determinará en función del período de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante números dígitos.

d) Se ajuste a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria.

e) El contribuyente justifique su importe.

Reglamentariamente se aprobará el procedimiento para la resolución del plan a que se refiere la letra d).

Métodos de amortización

- La depreciación es efectiva cuando se aplique alguno de los siguientes métodos:
 - Amortización lineal según tablas
 - Amortización por porcentaje constante
 - Amortización por números dígitos
 - Plan formulado y aprobado por la administración (desarrollo reglamentario)
 - Prueba del contribuyente

Criterio TEAC – Métodos de amortización

- TEAC. Resolución de 16 de enero de 2020: El método de amortización elegido para unos elementos patrimoniales concretos se debe aplicar hasta la amortización total, enajenación o pérdida de los activos
 - La entidad absorbente en una operación de fusión aplicó el sistema de amortización de bienes usados sobre unos determinados activos adquiridos, pese a que la sociedad absorbida había venido aplicando originariamente el sistema de amortización lineal según las tablas oficialmente aprobadas.
 - El TEAC recuerda que, para un mismo elemento patrimonial, no se pueden aplicar, ni simultánea ni sucesivamente, distintos métodos de amortización (salvo en supuestos excepcionales cuya singularidad debe ser justificada en la memoria); ello conforme a la denominada regla de continuidad de las amortizaciones.
 - Conforme a ello, el sujeto pasivo que haya optado por un determinado método de amortización para unos elementos patrimoniales concretos, debe seguir utilizándolo hasta su total amortización, enajenación o pérdida.
 - El TEAC concluye que esta regla es igualmente de aplicación (aunque con algunos matices) en un supuesto de fusión empresarial, de forma que la entidad absorbente deberá mantener los métodos de amortización aplicados por la entidad absorbida, para cada tipo de activo.

Determinación de la Base Imponible

Correcciones de valor: Amortizaciones (art. 12.1 LIS) (II)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Amortización lineal según tablas

- Sobre el valor contable de cada elemento (excluido VR) (los terrenos no son amortizables)
- Como novedad desde 2015, se recogen tablas oficiales simplificadas en el artículo 12 LIS (anteriormente se recogían como Anexo al Reglamento del IS)
- Posibilidad de que reglamentariamente se modifiquen los coeficientes y períodos previstos en las tablas o se establezcan coeficientes y períodos adicionales. Esta posibilidad no se ha desarrollado
- Para cada tipo de elemento se fija un **coeficiente máximo y otro mínimo** (es admisible cualquier porcentaje entre el mínimo y el máximo)

	Coeficiente lineal máximo - Porcentaje	Período máximo - Años
Edificios administrativos, comerciales, de servicios y viviendas	2	100

Período mínimo de amortización: 100/2=50 años
Coficiente mínimo de amortización: 100/100= 1%

▪ ¿Qué ocurre si no se amortiza conforme a las tablas?

- Ejemplo: Equipo informático que se amortiza contablemente aplicando un coeficiente del 50%

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Total
Amortización contable	50	50	0	0	100
Amortización fiscal	25	25	25	25	100
Ajuste extracontable	+25	+25	-25	-25	0

Determinación de la Base Imponible

Correcciones de valor: Amortizaciones (art. 12.1 LIS) (III)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

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 (gaseosos, 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

Determinación de la Base Imponible

Correcciones de valor: Amortizaciones (art. 12.1 LIS) (IV)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Amortización por porcentaje constante

- La amortización deducible es el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización
- El porcentaje constante se determinará ponderando el coeficiente de amortización lineal obtenido a partir del período de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, por los siguientes coeficientes:
 - 1,5 cuando el elemento tiene un período de amortización inferior a 5 años
 - 2 si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 5 años e inferior a 8 años
 - 2,5 si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 8 años
- El porcentaje constante no podrá ser inferior al 11%.
- No podrán acogerse: Edificios, mobiliario y enseres

Año	Base amortización	Porcentaje amortización	Amortización
2019	100,00	37,50%	37,50
2020	62,50	37,50%	23,44
2021	39,06	37,50%	14,65
2022	24,41		24,41
			100,00

Amortización por números dígitos

- El sujeto pasivo escogerá el período en que desea amortizar el bien (según tablas)
- Se suman los números del período de tiempo que se haya elegido según las tablas oficiales
- A continuación se divide el valor a amortizar entre la suma de dígitos obtenida
- La cuota de amortización anual se obtendrá como resultado de multiplicar la cuota por dígito por el valor número que corresponda a cada período:
 - Si los dígitos se ordenan de forma creciente - cuotas de amortización crecientes
 - Si los dígitos se ordenan de forma decreciente - cuotas de amortización decrecientes
- No podrán acogerse: Edificios, mobiliario y enseres

Método número dígitos creciente

Año	Dígito	Cuota por dígito	Amortización fiscal
2019	1	12	12
2020	2	12	24
2021	3	12	36
2022	4	12	48
	10		120

Método número dígitos decreciente

Año	Dígito	Cuota por dígito	Amortización fiscal
2019	4	12	48
2020	3	12	36
2021	2	12	24
2022	1	12	12
	10		120

Determinación de la Base Imponible

Correcciones de valor: Amortizaciones (art. 12.1 LIS) (V)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Criterios DGT - Porcentajes de amortización de diversos activos

- **V0171-17: Autocares para transporte de pasajeros**
 - Pueden considerarse comprendidos en los “elementos de transporte externo”
 - Se les aplicará un coeficiente lineal máximo del 16
- **V4907-16: Edificios destinados a una escuela universitaria**
 - Se niega la calificación de dichas edificaciones como industriales y por tanto habrán de calificarse como comerciales, administrativos de servicios y viviendas
 - Les corresponde un coeficiente lineal máximo del 2% y un periodo máximo de 100 años.
- **V4296-16, V4297-16, V4298-16: Instalaciones de producción de energía fotovoltaica**
 - Pueden considerarse comprendidas dentro de las “centrales renovables” de la tabla de amortización
 - Con un coeficiente lineal máximo del 7% y un período máximo de 30 años
- **V2069-16 y V1759-16: Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino**
 - Se amortiza con coeficiente lineal máximo del 10% y un periodo máximo de 20 años
- **V1844-16: Árboles ornamentales**
 - **Se amortizan** con coeficiente lineal máximo del 10% y un periodo máximo de 20 años
- **V1488-16: Cabezas tractoras y semirremolques**
 - Pueden considerarse comprendidas en el término «autocamiones»
 - Les corresponde un coeficiente lineal máximo del 20% y un periodo máximo de 10 años
 - Los semirremolques pueden considerarse comprendidos en «elementos de transporte externo» con un coeficiente lineal máximo del 16% y un periodo máximo de 14 años

Determinación de la Base Imponible

Correcciones de valor: Amortizaciones (art. 12.1 LIS) (VI)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Criterios DGT - Porcentajes de amortización de diversos activos

▪ **V2697-19: Naves logísticas**

- Una sociedad ha adquirido un terreno en el que prevé edificar una nave logística, para su arrendamiento a una tercera sociedad independiente que lo destinará al depósito de mobiliario para su posterior distribución a puntos de venta (tiendas físicas).
- La DGT concluye que el concepto "Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos)" recogido en las tablas de amortización fiscal es el que mejor se ajusta a la naturaleza del elemento que nos ocupa.
- No obstante, se trata de una cuestión de hecho que el contribuyente deberá acreditar por cualquier medio de prueba admitido en derecho y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración tributaria.

▪ **V2631-19: Gallinas**

- Se plantea la posibilidad de amortizar las gallinas en un plazo inferior al de las tablas oficiales de amortización fiscal (para que coincida con la vida útil de las gallinas).
- Al no existir ningún elemento en las tablas de amortización de la Ley IS que coincida con las características de las gallinas, éstas se amortizarán en la forma que estime oportuno el titular, siempre y cuando justifique su importe, o se apruebe un plan especial por la Administración Tributaria.

▪ **V2232-19: Mantelería, toallas, sábanas**

- Entidad dedicada a la cesión de mantelería, toallas y sábanas, y la limpieza de las mismas.
- A falta de un epígrafe concreto en las tablas de amortización, estos bienes tienen la naturaleza propia de mobiliario y enseres, pudiendo encuadrarse dentro del concepto **lencería** (coeficiente lineal máximo del 25% y periodo máximo de 8 años)

▪ **V1811-19: Varias construcciones de un parque temático**

- Entidad explotadora de parques temáticos que contrata la construcción de un parque relacionado con la naturaleza compuesto por un centro de recepción de visitantes, un sendero peatonal y un mirador.
- El centro de recepción, que tiene la naturaleza de «Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas» con coeficiente lineal máximo del 2%
- El sendero y la torre, que reciben la calificación de «Resto de Instalaciones», el coeficiente del 10%

Determinación de la Base Imponible

Correcciones de valor: Amortizaciones (art. 12.1 LIS) (VII)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Criterio DGT – Amortización de explotaciones mineras

▪ V1350-20: Amortización de fincas rústicas destinadas a la explotación minera

- Entidad que adquiere fincas rústicas sobre las que existe o se solicita concesión administrativa, para la explotación minera de extracción de piedra (canteras).
- Se consulta si resulta deducible fiscalmente la amortización del coste de adquisición de las fincas rústicas en donde se desarrolla la explotación minera de extracción de piedra (canteras), y si la amortización contable de dichas fincas será en función a la vigencia de la concesión administrativa, o si resultaría de aplicación otro criterio a efectos fiscales.
- La DGT solicita informe al ICAC, que basa sus respuestas en la Resolución de 1 de marzo de 2013.
- Para la amortización de las minas o canteras, dicha resolución (en su punto 3.5.2) dispone que: “Algunos bienes del inmovilizado material son objeto de agotamiento, tales como las minas. Estos bienes se amortizarán aplicando el método que mejor refleje el patrón con arreglo al cual se estima que vayan a ser consumidos. En particular las minas se amortizarán en función del tonelaje extraído o utilizando otros criterios racionales que se apoyen en bases firmes de gestión.”
- Habrà que tener cuenta, asimismo, pues media también la concesión administrativa para la explotación minera, que la vida útil de las minas será el periodo concesional en aquellos casos en que la vida económica del activo sea superior a dicho periodo.”
- De acuerdo con el criterio de la DGT, será el tratamiento contable que proceda de acuerdo con la normativa contable aplicable de conformidad con lo señalado en el informe del ICAC, el que se asumirá igualmente a efectos fiscales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 10.3 LIS.
- De conformidad con lo anterior, en la medida en que el gasto contable en concepto de amortización de la fincas rústicas afectas a la actividad de explotación minera de extracción de piedra (canteras) a que se refiere el escrito de consulta responda a cualquiera de los métodos señalados en las letras a) a d) del artículo 12 LIS, o bien el contribuyente justifique su importe tal y como señala la letra e) de dicho artículo, se considerará que corresponde a su depreciación efectiva resultando fiscalmente deducible.

▪ V4285-16: Amortización de fincas rústicas destinadas a la explotación minera

- Entidad que desarrolla una actividad extractiva de áridos, se plantea la adquisición de unas parcelas rústicas a efectos de explotación para el aprovechamiento minero de las mismas, en particular, la extracción de árido. El valor de tasación de las citadas parcelas es muy inferior al valor de adquisición ofertado debido a que el “sobreprecio” se justifica por la valoración efectuada de los “recursos objeto de explotación” que están perfectamente cuantificados por el ingeniero de minas en función de los metros cúbicos de extracción y que se conocen de antemano según informe de los técnicos.
- Se consulta si es correcto registrar las parcelas por su valor de tasación y bajo el concepto de inmovilizado material (en la partida de Terrenos y bienes naturales) y contabilizar la parte atribuida al “sobreprecio” pagado en una cuenta de materias primas (existencias) por el importe de las reservas cuantificadas según los informes técnicos. Posteriormente y de forma anual, se iría imputando a resultados la variación de estas materias primas (existencias) por los consumos efectivamente realizados los cuales serán calculados según el estado de mediciones del ingeniero de minas encargado de la explotación minera.
- Solicitado informe al ICAC, se toma como referencia la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, según la: “En particular las minas se amortizarán en función del tonelaje extraído o utilizando otros criterios racionales que se apoyen en bases firmes de gestión.”
- Partiendo del tratamiento contable que puede deducirse del informe del ICAC, la DGT aclara que dicho informe se asumirá igualmente a efectos fiscales.

Determinación de la Base Imponible

Correcciones de valor: Amortizaciones (art. 12.1 LIS) (VIII)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Régimen transitorio a partir de 1 de enero de 2015 (DT-13ª)

- Aplicación de un **coeficiente de amortización distinto** antes de 1/1/2015, al que corresponde por aplicación de la nueva tabla de amortización (art. 12.1 LIS) - Amortización durante los períodos que resten hasta completar su vida útil, según los porcentajes de la nueva tabla, considerando su valor neto fiscal existente a 1/1/2015 (**efecto prospectivo**)
- En casos de aplicación de un método de amortización distinto al lineal y si por aplicación de la tabla de amortización corresponde un plazo de amortización distinto, se podrá optar por aplicar el método de amortización lineal hasta finalizar su nueva vida útil

Criterio DGT - Régimen transitorio amortizaciones

- **V0882-16: Amortización de activos cuya vida útil ha finalizado de acuerdo con las nuevas tablas**
 - Sociedad propietaria de varios almacenes afectos a su actividad económica
 - Con la entrada en vigor de la nueva LIS serían de aplicación para la amortización de los almacenes, los nuevos coeficientes de amortización lineal
 - La aplicación de nuevos coeficientes supone que la nueva vida útil de algunos elementos habría finalizado con anterioridad a 01/01/2015, teniendo éstos sin embargo un valor neto fiscal pendiente de amortizar a 31/12/2014 de acuerdo con la normativa anterior
 - **Régimen transitorio:** Los cambios de coeficientes de amortización derivados de las nuevas tablas se contabilizan como cambios de estimación contable de forma prospectiva.
 - Si conforme a las nuevas tablas la amortización habría finalizado ya al inicio de ejercicio 2015 la amortización contable del VTC tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible

Determinación de la Base Imponible

Correcciones de valor: Amortizaciones (art. 12.2 LIS)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 12. Correcciones de valor: amortizaciones

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 veinteava parte de su importe.

La amortización del fondo de comercio será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe.

Activo	Amortización	Deterioro	Reversión deterioro	Baja
Fondo de comercio	Deducible límite 5% (art. 12.2) Excepciones	No deducible (art. 13.2.a)	N/A	Deducible
Resto de activos intangibles	Deducible según vida útil (10% en general) Si no fiable, limite veinteava parte		No computable Régimen transitorio (DT 15ª) Operaciones con vinculadas (art. 11.6)	Salvo adquirente grupo mercantil (art. 11.9) Regla especial recompra posterior (art. 11.6)

Criterio DGT – Amortización fondo de comercio

▪ **V1190-2020: Adquisición por parte de una sociedad, de una administración de loterías por lo que abonó al anterior titular una cantidad por el traspaso o fondo de comercio de la misma (cesión de licencia)**

- La AEAT presume que la consulta se refiere al fondo de comercio que se pone de manifiesto en la adquisición del negocio a que se refiere, esto es, la administración de loterías
- NV6ª: El fondo de comercio solo podrá figurar en el activo, cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, en el contexto de una combinación de negocios.
- NV19ª: El exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el valor de los activos adquiridos menos los pasivos asumidos, se reconocerá como un fondo de comercio.
- En caso de que se pusiera de manifiesto en la adquisición del negocio de administración de loterías un fondo de comercio (por aplicación de lo dispuesto en las NRV 6 y 19 del PGC), su amortización contable tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en los términos establecidos en el artículo 12.2 LIS (amortización según vida útil, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe)

Determinación de la Base Imponible

Correcciones de valor: Amortizaciones (art. 12.3 LIS) (I)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014
<p>Artículo 12. Correcciones de valor: amortizaciones (continuación)</p> <p>3. No obstante, podrán amortizarse libremente:</p> <p>a) Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.</p> <p>b) Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo. Los edificios podrán amortizarse de forma lineal durante un período de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.</p> <p>c) Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.</p> <p>d) Los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.</p> <p>e) Los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo. Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.</p> <p>Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización minorarán, a efectos fiscales, el valor de los elementos amortizados.</p>

Supuestos más relevantes de libertad de amortización (art. 12.3 LIS)
<ul style="list-style-type: none"> Elementos del inmovilizado material e intangible (excluidos los edificios), afectos a I+D Edificios (en la parte afecta a I+D) en plazo de 10 años Gastos de I+D activados como intangibles (excluidas amortizaciones) Elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo (prorratio en periodos impositivos menores al año)

Determinación de la Base Imponible

Correcciones de valor: Amortizaciones (art. 12.3 LIS) (II)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Audiencia Nacional – Amortización acelerada como opción

- **AN 20 de septiembre de 2019: La amortización acelerada es una opción y, si no se ejercita en la declaración, no se puede aplicar**
 - La Audiencia Nacional discute en esta sentencia si el beneficio de la amortización acelerada para empresas de reducida dimensión es o no una opción tributaria.
 - El tribunal concluye que, por razones de seguridad jurídica, la aplicación de este beneficio constituye una opción tributaria. Por lo tanto, si no se opta por su aplicación en la autoliquidación a presentar en período voluntario, no se podrá optar por este beneficio una vez transcurrido dicho plazo.

Criterio TEAC – Libertad de amortización

- **Resolución TEAC de 14 de febrero de 2019: Ejercicio de opción al aplicar la “libertad de amortización”**
 - El resultado perseguido por el legislador no contempla la posibilidad de amortizar fiscalmente por debajo de la cuantía resultante de aplicar las tablas de amortización oficialmente aprobadas, con arreglo a lo dispuesto en el art. 11.1 TRLIS, o incluso en cuanto a la posibilidad de no amortizar fiscalmente importe alguno
 - La libertad de amortización es una **opción** y sólo puede ejercitarse en el plazo reglamentario de presentación de la declaración.
 - De forma que, si un sujeto pasivo **decide** en la declaración de un ejercicio **no acoger a “la libertad de amortización” determinados bienes y/o derechos, posteriormente ya no podrá mudar esa opción respecto de ese ejercicio.**
 - Pero ello no le impedirá poder disfrutar del beneficio en los ejercicios siguientes, aunque la libertad de amortización alcance a los mismos bienes y /o derechos

Criterios DGT - Libertad de amortización

- **V3094-19: Libertad de amortización en bienes ya afectos a una actividad económica (art. 102 LIS)**
 - Se plantea si un inmueble adquirido en 2007 y afecto a la actividad profesional desde 2016, así como uno que se plantea adquirir en el futuro, son susceptibles de aplicar la libertad de amortización.
 - Art. 102 LIS: únicamente aplica respecto de elementos nuevos del inmovilizado (aquellos que sean utilizados o se pongan en condiciones de funcionamiento por primera vez) – por tanto no se dan las condiciones necesarias
- **V2694-19: Trasmisión del derecho de aplicar la libertad de amortización en supuesto de escisión**
 - Siempre que se cumplan los requisitos para aplicar la libertad de amortización, la entidad resultante de un proceso de escisión total (acogido a régimen de neutralidad) podrá ejercitar su derecho a continuar aplicando la amortización pendiente durante el plazo establecido.

Determinación de la Base Imponible

Correcciones de valor: Amortizaciones (art. 12.3 LIS) (III)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 4/2008



- Elementos puestos a disposición en los ejercicios 2009 y 2010, e inversiones en curso realizadas en los ejercicios 2009 y 2010 (proyectos > 2 años), con independencia de su puesta en funcionamiento
- Requisito de mantenimiento de empleo**

RDL 6/2010



- Elementos puestos a disposición en los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012, e inversiones en curso de ejercicios 2009-2012 (proyectos > 2 años), con independencia de puesta en funcionamiento
- Requisito de mantenimiento de empleo**

RDL 13/2010



- Elementos puestos a disposición en los ejercicios 2011-2015, e inversiones en curso de los ejercicios 2011-2015 (proyectos > 2 años), con independencia de su puesta en funcionamiento
- Sin requisito de mantenimiento de empleo**

RDL 12/2012



- Derogación del régimen de libertad de amortización a partir del 31/03/2012**
- Régimen transitorio con limitaciones para las cantidades pendientes de aplicar**

Criterio DGT - Libertad de amortización

- V2016-12: Libertad de amortización**
 - El resultado perseguido por el legislador no contempla la posibilidad de amortizar fiscalmente por debajo de la cuantía resultante de aplicar las tablas de amortización oficialmente aprobadas, con arreglo a lo dispuesto en el art. 11.1 del TRLIS, o incluso en cuanto a la posibilidad de no amortizar fiscalmente importe alguno

Determinación de la Base Imponible

Correcciones de valor: Amortizaciones (art. 12 LIS) – Varias cuestiones (I)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Cuestiones relevantes

- **Limitación 30% de amortizaciones (medida temporal en 2013 y 2014)**
 - Aplicable a empresas **INCN > 10 mm €**
 - Era deducible hasta el 70% del gasto contable por amortizaciones que fueran fiscalmente deducibles según artículo 11.1 y 11.4 TRLIS
 - **Desde 2015**, el gasto no deducible se recupera, a opción del sujeto pasivo: En plazo de 10 años por partes iguales o en la vida útil que le reste a los activos
 - **DT 37ª - Deducción por reversión de medidas temporales** (compensa el diferencial del tipo de gravamen (30% vs 28/25%))
 - **2015** → 2% x Cantidades integradas en BI y **2016 y sig** → 5% x Cantidades integr. en BI
 - Esta deducción se aplicará con posterioridad al resto de deducciones y bonificaciones. En caso de insuficiencia de cuota, se podrá aplicar en los ejercicios siguientes (sin limitación temporal)

Criterio DGT - Limitaciones a la deducibilidad de amortizaciones en 2013 y 2014

- **V3421-16 y V1864-16: Transmisión de activos afectos a limitación de deducibilidad de amortizaciones en 2013 y 2014**
 - Recuperación de forma lineal durante plazo de 10 años u, opcionalmente, durante la vida útil del elemento patrimonial, opción que el contribuyente puede ejercer de forma individualizada para cada elemento patrimonial.
 - Dicha **opción** puede ejercerse de forma individual, elemento por elemento, o bien optarse por uno de los dos métodos para todos los elementos patrimoniales.
 - Si se optó por la deducción de forma lineal en 10 años, se seguirá este método de integración en BI aun cuando el elemento patrimonial sea objeto de transmisión
 - Si se optó por integración durante vida útil, sí que se producirá la reversión de todos los importes pendientes en el supuesto de transmisión del activo
- **V3642-13: Activos cuya vida útil finalizaba en 2013 y 2014**
 - Activos que dejan de formar parte del activo (transmisión o baja en inventario): recuperación de la amortización no deducida fiscalmente, de una sola vez cuando se produjera tal transmisión o baja
 - Finaliza la vida útil del activo: recuperación de la amortización no deducida fiscalmente, a partir del ejercicio 2015, bien en el plazo de 10 años, o bien por la totalidad de su importe

Determinación de la Base Imponible

Correcciones de valor: Amortizaciones (art. 12 LIS) – Varias cuestiones (II)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Criterios DGT - Amortizaciones

- **V1135-18: Amortización de inmovilizado material afecto a concesión por instalación hotelera**
 - Canon de uso y aprovechamiento por un suelo no urbanizable sobre el que se ha edificado una instalación hotelera. Al término de la concesión, transcurridos 25 años, cese en el uso y obligación de demoler las instalaciones construidas con reposición a su estado inicial, sin perjuicio de las posibles prórrogas.
 - La vida útil de las instalaciones será la duración del plazo por el que se ha autorizado el uso o aprovechamiento del suelo, incluidas las posibles prórrogas, siempre que la citada duración sea inferior a la vida económica del activo ya que, en caso contrario, se tomará esta última como plazo de amortización.
- **V0755-18: Amortización de activos usados en jornada laboral de 16 horas**
 - Hipermercados, con horario de trabajo de 7:00 a 23:00. Las instalaciones y la maquinaria (escaleras eléctricas, carretillas, maquinaria diversa, hornos, etc.) están en uso durante 16 horas diarias, a diferencia de los activos que tienen un uso continuo (sistemas alarmas, frigoríficos, etc.)
 - Los equipos que sufran un uso mayor del correspondiente a una jornada normal de trabajo (excepto aquellos que por naturaleza y destino tienen un uso continuo), podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte en virtud del art. 4.2.RIS, considerando que el periodo máximo de amortización no se altera y que el importe de la amortización que resulta de aplicar este método representa la depreciación efectiva del elemento, si bien su deducibilidad está condicionada a que se contabilice el importe que resulte de aplicar el nuevo coeficiente de amortización
- **V4285-16: Amortización parcelas rústicas para su aprovechamiento minero**
 - Adquisición de fincas rústicas con sobreprecio (por existencias cuantificadas por un ingeniero de minas en función de los metros cúbicos de extracción)
 - Plantea si es correcto registrar la contabilización de la parcela como una parte del inmovilizado material, según el valor de tasación y la parte restante (el sobreprecio), como una existencia, por el importe correspondiente a los recursos que sean objeto de extracción.
 - Se admite amortización en función del tonelaje extraído o utilizando otros criterios racionales que se apoyen en bases firmes de gestión.
- **V2425-16: Deducibilidad de gastos de amortización de ejercicios anteriores**
 - Instalaciones fotovoltaicas activadas como "inmovilizado en curso", no registrando amortización contable, al existir un conflicto con la entidad proveedora.
 - Resuelto el conflicto, se imputó la amortización a una cuenta de reservas. El gasto contabilizado en reservas en un ejercicio posterior por amortización de ejercicios anteriores, será fiscalmente deducible (si cumple lo establecido en el artículo 11.3 LIS) en la medida en que no corresponda a un ejercicio prescrito

Determinación de la Base Imponible

Correcciones de valor: Pérdida por deterioro de valor (art. 13.1 LIS) (I)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 13. Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales

1. 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 concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- Que haya transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación.
- Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- 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 siguientes pérdidas por deterioro de créditos:

- Las 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.
- Las correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.
- Las correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

Reglamentariamente se establecerán las normas relativas a las circunstancias determinantes de la deducibilidad de las dotaciones por deterioro de los créditos y otros activos derivados de las posibles insolvencias de los deudores de las entidades financieras y las concernientes al importe de las pérdidas para la cobertura del citado riesgo. Dichas normas resultarán igualmente de aplicación en relación con la deducibilidad de las correcciones valorativas por deterioro de valor de los instrumentos de deuda valorados por su coste amortizado que posean los fondos de titulización hipotecaria y los fondos de titulización de activos a que se refieren las letras h) e i), respectivamente, del apartado 1 del artículo 7 de la presente Ley.

Comprobaciones

- Revisar supuestos de deducibilidad de derechos de crédito
 - Antigüedad superior a 6 meses
 - Deudores declarados en concurso de acreedores
 - Deudores procesados por delito de alzamiento de bienes
 - Obligaciones reclamadas judicialmente (o litigio judicial o procedimiento arbitral)
- Verificar supuestos de no deducibilidad
 - Créditos adeudados por **entes públicos**, salvo que (novedad) sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía
 - Adeudados por **vinculados**, salvo que estén en concurso (antes: insolvencia judicialmente declarada) y se haya abierto la fase de liquidación por el juez
 - Otros supuestos (ver artículo 9 reglamento) - Créditos garantizados y afianzados
- En empresas de reducida dimensión:
 - Aplicación del artículo 104 LIS - Dotación global de hasta el 1% de:
 - + Saldo de las cuentas de deudores
 - Saldo de deudores provisionados por el sistema individual.
 - Saldo de deudores no provisionables

Determinación de la Base Imponible

Correcciones de valor: Pérdida por deterioro de valor (art. 13.1 LIS) (II)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Audiencia Nacional – Provisión por insolvencias

- **AN. Sentencia de 27 de enero de 2020 (Rec. 466/2016)**
 - Entidad que arrienda un hotel y restaurante, emitió facturas rectificativas en concepto de rebaja o descuento de la renta.
 - Para la Administración se trata de un impago de la deuda que solo sería deducible como deterioro de crédito, pero no se cumplen los requisitos de la norma.
 - Según la AN tiene razón la entidad de que se trata de una novación extintiva del contrato respecto al precio del arrendamiento.
 - No es un impago, ni un aplazamiento de pago, sino un acuerdo de rebaja del precio.
- **AN. Sentencia de 27 de noviembre de 2014: La provisión por insolvencias solo es deducible si se justifica la causa por la que se dota y se reclama el pago de las deudas**
 - Afirma el Tribunal (de forma más que discutible, teniendo en cuenta la objetividad de la norma que regula la deducibilidad de estas provisiones) que la provisión por insolvencias tiene como fin cubrir la pérdida originada por la insolvencia de un deudor a la hora de hacer frente al pago de una obligación contractual.
 - La apreciación de dicha situación de insolvencia requiere que exista una situación real y actual de insolvencia y que se haya actuado contra el deudor reclamando el crédito que es debido, sin que la dotación a la provisión quede al arbitrio de la entidad que la dota.
 - En definitiva, para que la provisión sea deducible no es solo suficiente su reflejo contable y que la insolvencia cumpla los requisitos legales (como que haya transcurrido un plazo desde el vencimiento de la deuda) sino que se requiere una conducta tendente a exigir la satisfacción de la deuda, sin que la mera pasividad extrajudicial o judicial sustente la concurrencia de este requisito.
 - Es el sujeto pasivo quien debe demostrar que los créditos provisionados encuentran apoyo en la documentación que acredite
 - (i) el origen o causa del impago
 - (ii) su importe
 - (iii) que ha transcurrido el plazo exigido en la norma para considerarla deducible sin que se haya satisfecho la deuda pese a las reclamaciones extrajudiciales o judiciales.

Criterio TSJ - Provisión por insolvencias

- **TSJ Islas Baleares. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia 264/2019 de 30 de mayo de 2019:**
 - La Inspección inadmitió la deducción de la provisión por facturas impagadas, considerando que se trataba de una liberalidad ya que los deudores eran compañías aéreas, con los que tenía una facturación de cuantía elevada, y las facturas impagadas no se habían reclamado judicialmente ni la relación se había interrumpido.
 - En este sentido, el TSJ entiende que, aunque no se exige que se reclamen las facturas, no es razonable ni lógico que quién tiene relaciones normales con empresas solventes no haya reclamado por ningún medio amistoso o judicial y no defienda sus propios intereses de querer cobrar los servicios que efectivamente ha prestado.

Criterio TEAC – Provisión por insolvencias

- **Resolución TEAC de 6 de noviembre de 2018: El transcurso de plazo para deducción de insolvencias es un requisito objetivo**
 - **Inspección:** No es suficiente para deducir el gasto que genera una dotación a la provisión la contabilización y vencimiento de los créditos pendientes de pago, sino que se requiere una conducta tendente a la exigencia de dicha deuda, **transcurrido un año** desde su vencimiento.
 - **TEAC:** El no haber acreditado la insolvencia no puede exigirse como motivo para denegar el cómputo de la pérdida, **basta el transcurso del tiempo previsto como indicio de tal insolvencia.**

Determinación de la Base Imponible

Correcciones de valor: Pérdida por deterioro de valor (art. 13.1 LIS) (III)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Criterio DGT – Deterioro de créditos

▪ **V2671-20: La provisión por insolvencias de un crédito que no se debió contabilizar, no es deducible**

- Se analiza el caso de una compañía a la que un trabajador sustrajo dinero de una cuenta bancaria. Presentada la correspondiente querrela criminal, el trabajador confesó la apropiación indebida y declaró no poder devolver el dinero. Por este motivo, unos años después la sociedad registra un crédito frente al trabajador, pero plantea su deterioro inmediato atendiendo a la más que improbable recuperación del dinero sustraído. Se plantea si dicho deterioro tiene la consideración de gasto deducible.

- Solicitado criterio al ICAC, este organismo responde que:

a) Se debe revisar la contabilidad, corrigiendo los saldos de la cuenta corriente, ajustando el valor de los activos y registrando el correspondiente ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores, por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, en una partida de reservas (al tratarse de un error contable).

En el caso analizado, el efecto acumulado de dichos ajustes parece que sería un cargo en una partida de reservas, por el gasto excepcional ocasionado por la sustracción.

b) Sin embargo, como el trabajador ha declarado no estar en posesión del dinero sustraído y la entidad consultante considera más que improbable su recuperación del dinero sustraído, no procedería el registro de un crédito frente al trabajador.

- De acuerdo con ello, a efectos del Impuesto sobre Sociedades:

a) Por el cargo a reservas derivado de la sustracción estaríamos ante un gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se realizara el cargo a reservas, siempre que no se hubiera incurrido en un ejercicio prescrito, porque en tal caso, si se dedujera el gasto, se estaría reduciendo la tributación.

b) El deterioro del crédito, al estar mal contabilizado (porque no se debió registrar nunca el crédito), no sería deducible.

Determinación de la Base Imponible

Correcciones de valor: Pérdida por deterioro de valor (art. 13.1 LIS) (IV)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Criterio DGT - Deterioro de créditos

- **V0295-19: Provisiones por insolvencias**
 - La sociedad consultante tiene un cliente que ha dejado de pagar una deuda que se acumuló de enero a marzo de 2017, y a 31 de diciembre de ese año, se desconoce su estado de negociación en el juzgado de lo mercantil.
 - La DGT responde que si al cierre del ejercicio ha transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación de pago de la deuda, esta pérdida será deducible en dicho ejercicio, siempre que coincida con el periodo impositivo.
- **V4227-16: Préstamo de sociedad A a vinculada B, para que atienda un préstamo con una entidad bancaria**
 - La pérdida por deterioro registrada por A por el impago de B, no será fiscalmente deducible, por el supuesto de vinculación (artículo 18.2.g) LIS)
 - Si desaparece la vinculación entre ambas entidades, y si han transcurrido más de 6 meses desde el vencimiento, el deterioro será deducible
- **V1812-16: Condonación de deuda entre sociedades vinculadas**
 - Se considerará que la entidad donante está distribuyendo reservas en especie a sus socios únicamente por el porcentaje coincidente de participación que cada uno posea en las entidades, no generándose por lo tanto gasto contable ni fiscal alguno, al entenderse que se produce una distribución de beneficios en sede del donante y una aportación de fondos propios de la donataria, respecto del citado porcentaje coincidente.
 - En este caso, sumadas las participaciones de todos los socios, el porcentaje coincidente será del 88,63%, y en consecuencia, en relación con el porcentaje de participación restante no coincidente de 11,37%, se generará un gasto fiscalmente no deducible para la sociedad donante A, por tratarse de un donativo o liberalidad, y un ingreso contable, integrable en su base imponible en el Impuesto sobre Sociedades para la donataria B.
- **V3873-16: Registro en ejercicios posteriores de deterioros de créditos (concurso acreedores)**
 - Sociedad con clientes con deudas pendientes que se declaran en concurso de acreedores en 2012 y 2013, pero al presentar las declaraciones de IS, no contabilizó las pérdidas por deterioro de créditos por insolvencias ni practicó deducción fiscal alguna en años posteriores
 - Si en 2016 se registra el correspondiente deterioro, resultará deducible en ese año, siempre que de ello no derive una menor tributación, debiendo tenerse en cuenta el efecto de la prescripción (aplica art. 11.3 LIS)
- **V0762-15: Créditos comerciales pendientes de cobro frente a empresa del grupo residente en Colombia**
 - La sociedad colombiana se encuentra en fase de liquidación y su disolución será efectiva a corto plazo, pero la normativa colombiana no prevé la posibilidad de dictar sentencia judicial de insolvencia.
 - Las pérdidas por deterioro de créditos con entidades vinculadas no serán deducibles hasta la baja del crédito si en el país de residencia de la deudora no existe un procedimiento equiparable al de la Ley Concursal

Determinación de la Base Imponible

Correcciones de valor: Pérdida por deterioro de valor (art. 13.1 LIS) (V)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Criterio DGT - Condonación de créditos a entidades no vinculadas

- V0246-17:** Entidad con derecho de cobro sobre entidad en concurso de acreedores desde 2008
 - En 2013, se dicta sentencia que acuerda una quita del 50% de los créditos y el pago del 50% restante en un plazo de 5 años.
 - Debido a la necesidad de tesorería, A quiere transmitir el derecho que tiene sobre B a un no vinculado, donde se producirá una pérdida contable para A. No procederá practicar ningún ajuste al resultado contable a efectos fiscales.
 - No obstante, en el caso de que el crédito haya estado deteriorado previo a la transmisión, y este no hubiera sido deducible, la diferencia entre ambos valores se integrará en la BI de la entidad transmitente en el momento de la transmisión.
- V1222-10:** Convenio de quita (de hasta el 80% del crédito) con entidad no vinculada, para que ésta pueda acceder a la refinanciación de las entidades bancarias, y así, proceder al pago inmediato de una parte de la deuda
 - Justificación: Necesario para que las negociaciones con entidades bancarias prosperen y con ello la posibilidad de cobrar importe alguno
 - Parece que la causa de la condonación es evitar el perjuicio total de un crédito incobrado, renegociando el citado crédito con la finalidad de lograr su cobro, más que el *animus donandi* entendiéndose, por tanto, que tiene la consideración de una pérdida irreversible, consecuencia de la renegociación entre las partes y resultaría deducible en el IS el gasto derivado de tal condonación
- V2777-07:** Condonación de deuda a entidad no vinculada, por entender que la actividad de ésta se va a reducir y ello va a demorar el pago de las cantidades debidas, dudándose incluso de la posibilidad de llegar al cobro total
 - Parece que la causa de la condonación es evitar el perjuicio total de un crédito incobrado, renegociado en dos ocasiones sin lograr su cobro, más que *el animus donandi* entendiéndose, por tanto, que tiene la consideración de una pérdida irreversible, consecuencia de la renegociación entre las partes.
 - En aplicación del artículo 10.3 TRLIS y, en ausencia de precepto en la normativa del IS que disponga una corrección del resultado contable que afecte a este concepto de gasto, resultaría deducible el gasto contabilizado por la cantidad no cobrada y objeto de condonación

Determinación de la Base Imponible

Correcciones de valor: Pérdida por deterioro de valor (art. 13.2 LIS) (I)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014
<p>Artículo 13. Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales</p> <p>2. No serán deducibles:</p> <p>a) Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio.</p> <p>b) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades respecto de la que se den las siguientes circunstancias:</p> <p>1.ª que, en el período impositivo en que se registre el deterioro, no se cumpla el requisito establecido en la letra a) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley, y</p> <p>2.ª que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en dicho período impositivo se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del citado artículo.</p> <p>c) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda.</p> <p>Las pérdidas por deterioro señaladas en este apartado serán deducibles en los términos establecidos en el artículo 20 de esta Ley. En el supuesto previsto en la letra b) anterior, aquellas serán deducibles siempre que las circunstancias señaladas se den durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión o baja de la participación.</p>

Comprobaciones
<ul style="list-style-type: none"> Determinar origen de los deterioros de valor contabilizados (diferente tratamiento) <ul style="list-style-type: none"> Deterioros de valor (anteriores a 2015): deducibles fiscalmente (siempre que se hubiesen dotado conforme a lo establecido en la norma contable) <ul style="list-style-type: none"> Reversión: Régimen transitorio (DT.15ª): La reversión de deterioros anteriores a de 1-1-2015, se integrará en BI cuando se produzca la recuperación de valor (contable) Deterioros de valor (desde 2015): no deducibilidad de deterioro de elementos de inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias <ul style="list-style-type: none"> Justificación: se pretende la nivelación a nivel de BI - distribución equilibrada en el tiempo de los gastos asociados a inversiones sobre la base de las amortizaciones Reversión (art. 20 LIS) - Elementos patrimoniales no amortizables integrantes del inmovilizado, en el período impositivo en que éstos se transmitan o se den de baja Reversión (art. 20 LIS) - Elementos patrimoniales amortizables, en los períodos impositivos que resten de vida útil, aplicando el método de amortización utilizado para cada elemento, salvo que sean objeto de transmisión o baja con anterioridad

Activo	Amortización	Deterioro	Reversión deterioro	Baja
Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias	Deducible según límites tabla (art. 12.1.a)	No deducible (art. 13.2.a)	No computable Régimen transitorio (DT 15ª) Operaciones con vinculadas (art. 11.6)	Deducible Salvo adquirente grupo mercantil (art. 11.9) Regla especial recompra posterior (art. 11.6)

Determinación de la Base Imponible

Correcciones de valor: Pérdida por deterioro de valor (art. 13.2 LIS) (II)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Criterio DGT - Deterioros de valor anteriores a 2015

- **V1309-16: Registro en 2014 de deterioros de valor en inmuebles adquiridos entre 2004 y 2008 (reparto de la pérdida de valor de forma lineal)**
 - La pérdida estimada correspondiente a 2014 se reconoce en PyG (cta 69) y el resto contra la cuenta 113 (reservas voluntarias)
 - Según DGT, el deterioro de valor reversible es una cuestión de hecho que deberá ser probada por cualquier medio generalmente admitido en Derecho (art 106 LGT), y serán los órganos de la Administración tributaria quienes deban valorar las pruebas referentes a esa pérdida de valor
 - Para que la pérdida por deterioro sea deducible, debe estar justificada, contabilizada e imputada al ejercicio en que se haya devengado, es decir, al ejercicio en que se ha producido el deterioro, sin perjuicio del efecto que tiene la reversión de la pérdida (imputación temporal artículo 11 LIS)
- **V3436-15: Reversiones de deterioro contabilizado en 2014, que correspondía a ejercicios anteriores (algunos prescritos)**
 - **Periodos no prescritos:** Dedución si no supone menor tributación e integración en el periodo en el que se produzca la recuperación de valor
 - **Periodos prescritos:** No deducible en el ejercicio de contabilización del deterioro vía reservas
 - Añade la DGT (criterio discutible), que al revertir las pérdidas (al recuperar su valor) se integrará en la base imponible del IS, aun cuando no haya podido ser deducible por ese efecto de la prescripción
- **V2884-15: Deterioros de valor anteriores a 01/01/2015 considerados no deducibles fiscalmente**
 - A partir de un informe de valoración de un experto independiente, se registra un deterioro de valor de un inmueble con fecha 31/12/2013, y en la declaración IS 2013 se realiza un ajuste positivo, al entender que dicho deterioro no resultaba deducible fiscalmente, por no haber obtenido la sociedad ingresos por ningún concepto durante el ejercicio, ni haber desarrollado actividad económica alguna
 - La sociedad no integrará en base imponible del período impositivo en que se produzca la recuperación del valor en el ámbito contable, la correspondiente reversión de la pérdida por deterioro (no aplica la norma transitoria a deterioros anteriores a entrada en vigor de Ley 27/2014)
 - Artículo 20 LIS: ajuste negativo por la parte que corresponda a diferencia entre la valoración contable y fiscal integrada en base imponible

Criterio DGT - Deterioros de valor posteriores a 2015

- **V1651-16: Deterioros de valor del inmovilizado posteriores a 01/01/2015**
 - Depreciación sufrida por unos terrenos, es una cuestión de prueba que podrá ser objeto de comprobación por los órganos competentes
 - Si la citada depreciación dio lugar a un **deterioro de valor** tal y como establece la norma contable, el mismo no será fiscalmente deducible tal y como señala el artículo 13 LIS
 - Si por el contrario, la **pérdida** del terreno fue **definitiva**, se dará de baja el mismo en los términos previstos en el PGC y se integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, tal y como señala el art. 10.3 LIS

Determinación de la Base Imponible

Correcciones de valor: Pérdida por deterioro de valor (art. 13.2 LIS) (III)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ejemplo: Imputación de deterioros (artículo 20 LIS):

- Maquinaria con coste de adquisición de 100.000 €, adquirida el 01/01/2016
- Vida útil de 10 años que coincide con criterio fiscal) = amortización 10.000 €/año

- **Año 2018:** A 31/12 el VNC es 70.000 (=100.000 – 10.000 x 3). El valor de mercado es 49.000 €

21.000	P/L	a	Deterioro	21.000
--------	-----	---	-----------	--------

Ajuste + = 21.000

- **Años 2019 – 2025 (7 años):**

- **Caso 1:** el activo se mantiene hasta el final de su vida útil. Cada año:

Amortización sobre nuevo VNC = 70.000 – 21.000 = 49.000 / 7 años = 7.000

7.000	Amortización	a	AAIM	7.000
-------	--------------	---	------	-------

Ajuste - = 21.000 / 7 = (3.000) x 7 años

Gasto deducible: (7.000)

- **Caso 2:** el activo se vende el 01/01/2019 por 50.000 euros:

Año 2018:

7.000	Amortización	a	AAIM	7.000
-------	--------------	---	------	-------

Ajuste - = -21.000 / 7 = (3.000)

Gasto deducible: (7.000)

Año 2019:

50.000	Caja				
37.000	AAIM				
21.000	Deterioro	a	Terreno	100.000	
		a	P/L	8.000	

Ajuste - = 21.000 - 3.000 = (18.000)

Determinación de la Base Imponible

Provisiones y otros gastos (art. 14 LIS)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Comprobación – Provisiones no deducibles

- **No deducibles las siguientes provisiones (art 14.1-14.2 LIS):**
 - **Provisiones y fondos internos** para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a los Planes y Fondos de Pensiones (deducibles en el momento del abono de las prestaciones)
 - **Retribuciones a largo plazo al personal** (bonus, premios por antigüedad)

Deducibilidad del gasto cuando se aplique la provisión a su finalidad (art. 14.5 LIS)
- **No deducibles las siguientes provisiones (art 14.3 LIS):**
 - Gastos derivados de obligaciones implícitas o tácitas
 - Gastos relativos a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos
 - Los gastos derivados de **reestructuraciones** (salvo por obligaciones legales o contractuales)
 - Las provisiones relativas al riesgo de devoluciones de ventas
 - Los **gastos de personal por pagos basados en instrumentos de patrimonio** (i.e. Stock Options)

Comprobación – Provisiones deducibles

- **Serán deducibles las siguientes provisiones:**
 - Aportaciones a planes de pensiones y planes de previsión social empresarial - Imputación al trabajador (art. 14.2 LIS)
 - Contribuciones para cobertura de contingencias análogas a planes de pensiones
 - Que se imputen fiscalmente al trabajador (art. 14.2 LIS)
 - Que se transmita de forma irrevocables el derecho
 - Que se transmita la titularidad y la gestión de los fondos
 - **Provisiones medioambientales** (art. 14.4 LIS)
 - Plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración
 - Remisión al Reglamento (el procedimiento deberá estar resuelto en el plazo de 3 meses)
 - Provisiones técnicas realizadas por entidades aseguradoras (art. 14.7 LIS)
 - Hasta el importe mínimo exigido por la normativa sectorial
 - Provisiones técnicas de sociedades de Garantía Recíproca (art. 14.8 LIS)
 - Hasta la cuantía mínima obligatoria de acuerdo con su normativa sectorial (las dotaciones que excedan de la cuantía mínima serán deducibles en un 75%)
 - Provisiones garantías de revisión/repación
 - Límite: Ventas con garantías vivas x (gastos 3 ejercicios / ventas 3 ejercicios)

Determinación de la Base Imponible

Provisiones y otros gastos no deducibles (art. 14.1 LIS)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 14. Provisiones y otros gastos.

1. No serán deducibles los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto 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. Estos gastos serán fiscalmente deducibles en el período impositivo en que se abonen las prestaciones.

- **Provisiones por pensiones y fondos internos (art. 14.1 LIS):**
 - Régimen excepcional (obligatoriedad general de externalizar los compromisos por pensiones)
 - **No son deducibles** los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por RDL 1/2002
- **Ejemplo:**
 - Dotación por una entidad financiera de una provisión para cubrir pensiones de jubilación de sus empleados conforme a lo pactado en el convenio colectivo:
 - (Db) Gasto de personal (P/L)
 - (Cr) Provisión por pensiones
 - **El gasto es no deducible (Aj+ en BI)**
 - Al jubilarse el trabajador, la entidad financiera procede al abono de la pensión:
 - (Db) Provisión por pensiones
 - (Cr) Bancos
 - **El gasto gana deducibilidad (Aj- en BI)**

Determinación de la Base Imponible

Provisiones y otros gastos no deducibles (art. 14.2 LIS)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 14. Provisiones y otros gastos.

2. No serán deducibles los gastos relativos a retribuciones a largo plazo al personal mediante sistemas de aportación definida o prestación definida. No obstante, serán deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones regulados en el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, así como las realizadas a planes de previsión social empresarial. Dichas contribuciones se imputarán a cada partícipe o asegurado, en la parte correspondiente, salvo las realizadas a planes de pensiones de manera extraordinaria por aplicación del artículo 5.3.c) del citado Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Serán igualmente deducibles las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1.º Que sean imputadas fiscalmente a las personas a quienes se vinculen las prestaciones.
 2.º Que se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción de las prestaciones futuras.
 3.º Que se transmita la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan dichas contribuciones.

Asimismo, serán deducibles las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras previstas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, siempre que se cumplan los requisitos anteriores, y las contingencias cubiertas sean las previstas en el artículo 8.6 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Ejemplo: Expediente de regulación de empleo con indemnizaciones pactadas a 500.000 euros (con pago a 3 años). La Sociedad exterioriza su compromiso realizando una aportación a un seguro colectivo. 200.000 € se encuentran exentos de tributación en el IRPF del trabajador

- Gasto no deducible: 500.000 – 200.000 = 300.000 (Aj. +)

Año	Aportación deducible	Aportación no deducible	Pagos por aseguradora	Ajuste fiscal
1	200.000	300.000	150.000	+ 300.000
2			170.000	-120.000
3			180.000	-180.000
Total			500.000	0

- **Provisiones por retribuciones a largo plazo al personal:**
 - **Contablemente (NV-16ª):** Diferenciar entre **aportación definida** (contribuciones de carácter predeterminado a entidad aseguradora, siempre que la empresa no tenga la obligación de realizar contribuciones adicionales) y **prestación definida** (cuando no tengan carácter de aportac. definida)
 - **Fiscalmente:** Solo serán deducibles cuando cumplan con los siguientes requisitos:
 - Que las prestaciones sean imputadas fiscalmente a las personas a quienes se vinculen
 - Que se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción de las prestaciones futuras
 - Que se transmita titularidad y gestión de los recursos en que consistan dichas contribuciones
 - De no cumplirse estos requisitos, la deducibilidad se producirá a medida que la entidad aseguradora satisfaga las prestaciones a los empleados

criterio DGT - Retribuciones a largo plazo al personal

- **V3908-16:** Provisión contable para anticipar el gasto previsible de los pagos futuros a los directivos correspondientes a una remuneración variable
 - El gasto por la dotación de la provisión contable destinada a cubrir el posible pago de la remuneración variable a directivos no será deducible, en el ejercicio en el que se dote
 - Será deducible en el ejercicio en que se satisfaga la citada remuneración (art. 14.5 LIS)
- **V1764-15:** Plan de incentivos para directivos cuya finalidad es incentivar la fidelización y permanencia de los mismos hasta el año 2018 (se exige que el EBITDA acumulado del grupo al que pertenece la sociedad entre 2014 y 2018 alcance un determinado importe mínimo). El incentivo dinerario será exigible con la aprobación de las CCAA 2018
 - El gasto contabilizado por la periodificación anual del importe del incentivo no será fiscalmente deducible a efectos del IS (por tratarse de gasto relativo a retribución L/P)
 - Alcanzado el plazo previsto (aprobación CCAA 2018), cuando los directivos puedan exigir el pago del incentivo, serán fiscalmente deducibles los incentivos a satisfacer a los directivos
- **V2181-13:** Sistema de gratificación. Pago único a tanto alzado tras 27 años sujeto a permanencia en la empresa. Gastos deducibles sólo en el periodo en que se satisfagan los importes
- **V1757-10:** Los gastos derivados de los compromisos de la empresa por la posible gratificación por permanencia, que se han materializado en un contrato de seguro, no son deducibles en el IS en el período impositivo en que se satisfacen las primas → deducible en periodo de abono de la prestación (y en la medida en que no suponga retribución de fondos propios).

Determinación de la Base Imponible

Provisiones y otros gastos no deducibles (art. 14.3 LIS) (I)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 14. Provisiones y otros gastos.

3. No serán deducibles los siguientes gastos asociados a provisiones:

a) Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.

b) Los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.

c) Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.

d) Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas.

e) Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan en efectivo.

▪ No deducibles las siguientes provisiones (art 14.3 LIS):

- Gastos derivados de obligaciones implícitas o tácitas
- Gastos relativos a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos
- Los gastos derivados de **reestructuraciones** (salvo por obligaciones legales o contractuales)
- Las provisiones relativas al riesgo de devoluciones de ventas
- Los **gastos de personal por pagos basados en instrumentos de patrimonio** (i.e. Stock Options)

Criterio TEAC – Gastos derivados de obligaciones implícitas o tácitas

- **TEAC. Resolución de 16 de enero de 2019: Provisión para retirada de obra y gastos durante el periodo de garantía.**
 - En relación con la consideración de su deducibilidad a efectos fiscales, si bien se trata de una provisión correctamente dotada desde el punto de vista contable (puesto que su naturaleza se ajusta a lo previsto para la cuenta 497 del plan contable de las empresas inmobiliarias), en tanto refleja un gasto cierto pero indeterminado en su cuantía, no puede ser considerada como fiscalmente deducible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.1ª) del TRLIS, al tratarse de una obligación implícita o tácita.
- **TEAC. Resolución de 10 de julio de 2019: Provisión por terminación de obra.**
 - En relación con la consideración de su deducibilidad a efectos fiscales, si bien se trata de una provisión correctamente dotada desde el punto de vista contable (puesto que su naturaleza se ajusta a lo previsto para la cuenta 497 de la Orden de 27 de enero de 1993, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad de las Empresas Constructoras), en tanto refleja un gasto cierto pero indeterminado en su cuantía, no puede ser considerada como fiscalmente deducible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.1ª) del TRLIS, al tratarse de una obligación implícita o tácita.

Determinación de la Base Imponible

Provisiones y otros gastos no deducibles (art. 14.3 LIS) (II)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 14. Provisiones y otros gastos.

3. No serán deducibles los siguientes gastos asociados a provisiones:

- Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.
- Los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan 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, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan en efectivo.

Provisiones por reestructuraciones:

- Tratamiento contable:** Importe estimado de los costes que surjan de una reestructuración, cuando:
 - Estén necesariamente impuestos por la reestructuración
 - No estén asociados con las actividades que continúan en la empresa
- Se entiende por reestructuración: Programa de actuación planificado y controlado por la empresa que produzca un cambio significativo en:
 - El alcance de la actividad llevado a cabo por la empresa, o
 - La manera de llevar a cabo la gestión de su actividad
- Tratamiento fiscal:** No serán gastos deducibles "los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas"
- Los gastos no deducibles se integrarán en la BI del ejercicio en el que se aplique la provisión a su finalidad

Criterio DGT - Provisiones por reestructuraciones

- V1764-16:** Programa voluntario de suspensión individual de la relación laboral para trabajadores que reúnan ciertos requisitos de edad y antigüedad, abonando a cada trabajador acogido al plan una renta equivalente al 68% del salario hasta que cumpla 65 años, con opción de reincorporarse a la empresa pasados 3 años desde la fecha de la suspensión. Se contabiliza una provisión para reestructuraciones por el importe de las compensaciones a los empleados acogidos al plan
 - El caso trata sobre suspensión de la relación laboral y no de extinción de la misma, por tanto, no se produce ruptura del vínculo contractual entre la entidad y sus trabajadores.
 - Al no romperse el vínculo contractual, el gasto que se registre a través de la dotación de la provisión no resultará fiscalmente deducible en el momento de la dotación, sino que será fiscalmente deducible a medida que las contraprestaciones económicas sean exigibles
- V0225-09:** Sociedad que presta servicios a sus clientes de larga duración, incluye en el precio que les factura, la indemnización (45 días/año) a satisfacer a sus empleados con contrato indefinido, en caso de no renovación de los contratos de servicios, pretende dotar una provisión para cubrir dicho riesgo.
 - Según la DGT, en este supuesto, la provisión no responde a una obligación actual, legal o contractual, sino que tiene por finalidad cubrir el posible riesgo por una posible indemnización futura en caso de despido del trabajador, por lo que el gasto no será fiscalmente deducible en el período impositivo en que se hubiere dotado, dado que, en el momento en que se pretende realizar la dotación, no existe la obligación cierta de indemnizar a los trabajadores sino una simple expectativa, conforme artículo 13.1 d) TRLIS.
 - La provisión será deducible en el período en que se aplique a su finalidad (momento de la extinción de la relación laboral y el abono de la indemnización)

Determinación de la Base Imponible

Provisiones y otros gastos no deducibles (art. 14.3 LIS) (III)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 14. Provisiones y otros gastos.

3. No serán deducibles los siguientes gastos asociados a provisiones:

- Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.
- Los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan 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, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan en efectivo.

Provisiones para otras operaciones comerciales:

- **Contablemente:** Provisión para cobertura de gastos devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otros conceptos análogos
- **Fiscalmente:** No serán gastos deducibles los relativos al riesgo de devoluciones de ventas
- Los gastos inherentes a los riesgos derivados de garantías de reparación y revisión serán deducibles conforme a la norma estadística ya vigente con anterioridad a la reforma

Criterio DGT - Provisiones para garantías

• V2892-19: Provisiones para garantías

- Una sociedad lleva a cabo la actividad de venta al por menor de muebles y equipos de oficinas. Con independencia de la garantía que ofrece al comprador, va a firmar contratos de mantenimiento de duración plurianual, que incluirá tanto elementos sustituibles materiales de los equipos, como consumibles, desplazamientos y mano de obra, con precio cerrado y con cobro anticipado en el primer año de la totalidad de cuotas por el período de duración del contrato (5 años).
- Dado que el cobro del servicio a prestar se realiza en el primer año de vida del contrato sobre el elemento a mantener, se plantea la posibilidad de registrar una provisión contable, mediante métodos de cálculos basados en los datos históricos de la consultante (demostrables contable y analíticamente), respecto de los gastos inherentes al mantenimiento general de equipos similares.
- La DGT señala que no se trata de un supuesto de ventas con garantías asociadas a dichas ventas, sino de un servicio de mantenimiento independiente y adicional por el que se recibe una contraprestación.
- En consecuencia, no resulta de aplicación la regla especial de deducibilidad prevista para las provisiones de gastos inherentes a los riesgos derivados de garantías de reparación y revisión, ni parece ser de aplicación ninguna de las otras reglas que regulan las provisiones no deducibles.
- Por lo tanto, la provisión que se dote por los gastos de mantenimiento tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible si su contabilización es conforme con la normativa contable y siempre que se cumplan los requisitos legalmente establecidos en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental.

Determinación de la Base Imponible

Provisiones y otros gastos no deducibles (art. 14.3 LIS) (IV)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 14. Provisiones y otros gastos.

3. No serán deducibles los siguientes gastos asociados a provisiones:

- Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.
- Los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan 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**, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan en efectivo.

■ Pagos a empleados basados en instrumentos de patrimonio:

- Pagos liquidados con instrumentos de patrimonio propio o con un importe que esté basado en el valor de los mismos (opciones sobre acciones)
 - Plan liquidado en efectivo → provisión (cta. 147 –sólo efectivo-)
 - Plan liquidado con entrega de instrumentos → PN
- Sólo tendrá la consideración de gasto contable de personal para la entidad consultante la entrega de acciones que la sociedad dominante realice a sus propios trabajadores y no a los empleados o directivos de sus sociedades dependientes (consulta número 7 del BOICAC 75)
- Pagos liquidados en efectivo (provisión):** No serán deducibles los gastos de personal, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan en efectivo. Se integrarán en BI del período en el que se aplique la provisión o se destine el gasto a su finalidad
- Pagos liquidados mediante entrega de los títulos (PN):** fórmula de retribución a empleados que se satisfagan mediante entrega de acciones → fiscalmente deducibles cuando se produzca esta entrega.

- Ejemplo:** en 2015 se establece bonus en efectivo para los empleados a pagar en 2016 por un importe equivalente al valor de cotización de 1.000 acciones en dicho año.

(Db) Gasto de personal (P/L) 8.000 €

(Cr) Provisión (8.000 €)

GASTO NO DEDUCIBLE – Ajuste (+) = 8.000 €

- Ejercicio 2016:** El valor de cotización de las acciones es de 10 €. Se paga el bonus

(Db) Gasto de personal (P/L) 2.000 €

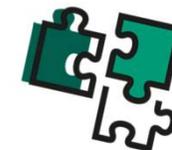
(Db) Provisión 8.000 €

(Cr) Bancos (10.000 €)

GASTO DEDUCIBLE – Ajuste (-) = (8.000 €)

Determinación de la Base Imponible

Provisiones y otros gastos no deducibles (art. 14.3 LIS) (V)



	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Provisiones concernientes a contratos onerosos:

- **Contablemente:** Contrato en el cual los costes inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva el contrato, exceden a los beneficios económicos que esperan recibir del mismo
- **Fiscalmente:** No serán deducibles los gastos concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos. Los gastos no deducibles se integrarán en BI del ejercicio en el que se aplique la provisión a su finalidad

Provisiones para impuestos:

- **Contablemente:** Importe estimado de deudas tributarias cuyo pago está indeterminado en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirá, dependiendo del cumplimiento o no de determinadas condiciones
- **Fiscalmente:** En general, pocos supuestos en los que sea fiscalmente deducible:
 - Provisión por cuotas del IS o sanciones: No deducible
 - IVA, retenciones: No deducible si se va a poder recuperar (sería un derecho de crédito)

Criterio DGT – Provisión por posibles contingencias fiscales

- **V2937-20 y V2939-20: Se revisa el tratamiento contable y tributario de la contabilización de provisiones por contingencias fiscales**
 - La entidad consultante, que había optado por el régimen SOCIMI, adquirió un edificio de viviendas y autoliquidó el ITPyAJD aplicando la bonificación del 95% prevista para este tipo de entidades. Ante la expectativa de perder el derecho a aplicar dicho régimen, se contabilizó una provisión por el gasto que implicaría la regularización del impuesto.
 - Solicitado informe al ICAC, este señala que las contingencias fiscales, se deriven o no de un acta de inspección, deberán ocasionar el correspondiente reconocimiento de la provisión para impuestos por el importe estimado de la deuda tributaria (cuota, intereses y sanción). El registro de cada componente de la deuda tributaria estimada se deberá contabilizar por separado.
 - Partiendo del criterio del ICAC, el tratamiento fiscal es el siguiente, según la DGT:
 - (a) Cuota del impuesto: el ITPyAJD que grava la adquisición de los inmuebles debe formar parte del precio de adquisición de los inmuebles, en la medida en que no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública. Por tanto, se deberá corregir la valoración de los inmuebles por la cuota del impuesto no pagada, así como su amortización acumulada, con imputación directa en el patrimonio neto por el gasto o ingreso correspondiente a ejercicios anteriores. En lo que se refiere a la amortización del inmueble, resultará de aplicación lo establecido en el artículo 11.3.1º LIS (reglas de imputación temporal de ingresos y gastos).
 - (b) Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que formará parte del resultado financiero. Estos gastos serán deducibles, pero estarán sometidos, en su caso, a la limitación a la deducibilidad de intereses prevista en el artículo 16 LIS.
 - (c) La sanción, en su caso, dará lugar a la contabilización de un gasto excepcional que figurará en la partida "otros resultados" de la cuenta de pérdidas y ganancias, formando parte del resultado de explotación. Si bien la DGT no lo analiza en su resolución, este gasto sería no deducible.

Determinación de la Base Imponible

Provisiones y otros gastos deducibles (art. 14.4 LIS)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 14. Provisiones y otros gastos.

4. Los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales serán deducibles cuando se correspondan a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de los planes que se formulen.

Provisiones para actuaciones medioambientales:

- **Tratamiento contable:** Obligaciones legales, contractuales o implícitas de la empresa o compromisos adquiridos por la misma, de cuantía indeterminada, para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente, salvo los que tengan su origen en el desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.
- **Tratamiento fiscal:** serán deducibles cuando se correspondan a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria (procedimiento desarrollado en el artículo 10 RIS)

Criterio DGT - Provisiones para actuaciones medioambientales

- **V1544-09:** Sólo las provisiones por actuaciones medioambientales para las que se hayan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria un plan especial, son fiscalmente deducibles
- **V0678-09:** Dotación contabilizada por una entidad distribuidora de electrodomésticos en relación con la obligación de hacerse cargo de los costes de gestión de residuos en virtud del RD 208/2005, de 25 de febrero, sobre aparatos eléctricos y electrónicos y la gestión de sus residuos
 - La deducción de la dotación queda condicionada a la solicitud y aprobación administrativa de un plan especial. En caso contrario, el gasto correspondiente a esta provisión se integraría en la base imponible del periodo impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad, de acuerdo con lo dispuesto en el citado artículo 13 del TRLIS.

Determinación de la Base Imponible

Provisiones y otros gastos deducibles (art. 14 LIS) – varios supuestos (I)



	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 14. Provisiones y otros gastos.

4. Los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales serán deducibles cuando se correspondan a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de los planes que se formulen.

5. Los gastos que, de conformidad con los tres apartados anteriores, no hubieran resultado fiscalmente deducibles, se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión o se destine el gasto a su finalidad.

6. Los gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan mediante la entrega de los mismos, serán fiscalmente deducibles cuando se produzca esta entrega.

7. Los gastos relativos a las provisiones técnicas realizadas por las entidades aseguradoras, serán deducibles hasta el importe de las cuantías mínimas establecidas por las normas aplicables. Con ese mismo límite, el importe de la dotación en el ejercicio a la reserva de estabilización será deducible en la determinación de la base imponible, aun cuando no se haya integrado en la cuenta de pérdidas y ganancias. Cualquier aplicación de dicha reserva se integrará en la base imponible del período impositivo en el que se produzca.

Las correcciones por deterioro de primas o cuotas pendientes de cobro serán incompatibles, para los mismos saldos, con la dotación para la cobertura de posibles insolvencias de deudores.

8. Serán deducibles los gastos relativos al fondo de provisiones técnicas efectuados por las sociedades de garantía recíproca, con cargo a su cuenta de pérdidas y ganancias, hasta que el mencionado fondo alcance la cuantía mínima obligatoria a que se refiere el artículo 9 de la Ley 1/1994, de 11 de marzo, sobre Régimen Jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca. Las dotaciones que excedan las cuantías obligatorias serán deducibles en un 75 por ciento.

No se integrarán en la base imponible las subvenciones otorgadas por las Administraciones públicas a las sociedades de garantía recíproca ni las rentas que se deriven de dichas subvenciones, siempre que unas y otras se destinen al fondo de provisiones técnicas. Lo previsto en este apartado también se aplicará a las sociedades de reafianzamiento en cuanto a las actividades que de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 de la Ley sobre Régimen Jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca, han de integrar necesariamente su objeto social.

9. Los gastos inherentes a los riesgos derivados de garantías de reparación y revisión, serán deducibles hasta el importe necesario para determinar un saldo de la provisión no superior al resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del período impositivo el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el período impositivo y en los dos anteriores en relación a las ventas con garantías realizadas en dichos períodos impositivos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a las dotaciones para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas.

Las entidades de nueva creación también podrán deducir las dotaciones a que hace referencia el párrafo primero, mediante la fijación del porcentaje referido en este respecto de los gastos y ventas realizados en los períodos impositivos que hubieren transcurrido.

▪ Serán deducibles las siguientes provisiones:

- Aportaciones a planes de pensiones y planes de previsión social empresarial
- Imputación al trabajador (art. 14.2 LIS)
 - Contribuciones para cobertura de contingencias análogas a planes de pensiones
- Que se imputen fiscalmente al trabajador (art. 14.2 LIS)
- Que se transmita de forma irrevocables el derecho
- Que se transmita la titularidad y la gestión de los fondos
 - **Provisiones medioambientales** (art. 14.4 LIS)
- Plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración
- Remisión al Reglamento (el procedimiento deberá estar resuelto en el plazo de 3 meses)
 - Provisiones técnicas realizadas por entidades aseguradoras (art. 14.7 LIS)
- Hasta el importe mínimo exigido por la normativa sectorial
 - Provisiones técnicas de sociedades de Garantía Recíproca (art. 14.8 LIS)
- Hasta la cuantía mínima obligatoria de acuerdo con su normativa sectorial (las dotaciones que excedan de la cuantía mínima serán deducibles en un 75%)
 - Provisiones garantías de revisión/reparación
- Límite: Ventas con garantías vivas x (gastos 3 ejercicios / ventas 3 ejercicios)

Determinación de la Base Imponible

Provisiones y otros gastos deducibles (art. 14 LIS) – varios supuestos (II)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Provisiones por responsabilidades:

- Tratamiento contable:** Pasivos no financieros surgidos por obligaciones de cuantía indeterminada no incluidas en ninguna de las restantes cuentas de este subgrupo (litigios en curso, indemnizaciones, obligaciones derivadas de avales y otras garantías similares a cargo de la empresa)
- Tratamiento fiscal:** En la medida en que NO se correspondan con obligaciones implícitas o tácitas, tendrán la consideración de partida fiscalmente deducible, siempre y cuando la naturaleza del gasto representativo del daño causado tenga la consideración de gasto fiscalmente deducible ambiente, salvo los que tengan su origen en el desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.

Criterio DGT - Provisiones por responsabilidades

- V2578-16:** Una entidad se compromete en 2015 a abonar a sus proveedores una determinada cantidad en 2016 por las compras que aquella va a realizar en ese periodo. En consecuencia, la entidad dota una provisión en el ejercicio 2015 por el compromiso acordado con los proveedores. En la medida en que la provisión esté registrada correctamente en 2015, al derivar de una disposición contractual y no de una obligación implícita o tácita, existiendo certeza en cuanto a su acaecimiento como consecuencia del compromiso expreso manifestado por la entidad, el gasto contable asociado a la provisión será fiscalmente deducible en el IS 2015
- V1818-15:** Provisión por litigio registrada en ejercicio posterior al de su devengo → deducible (artículo 19.3) si no lugar a tributación inferior a la que hubiere correspondido de haberse contabilizado en periodo de devengo
- V2308-09:** Beneficios derivados del arrendamiento de unos terrenos a una sociedad, pero cuya titularidad está en la actualidad en litigio por determinados vecinos que la reclaman como propiedad particular. La comunidad pretende dotar la correspondiente provisión para responsabilidades por dicho importe, no computándolo como beneficio hasta que la sentencia sea firme y favorable a sus intereses. La provisión por responsabilidades que se dotase contablemente, dado que la misma no se encuentra incluida en las excepciones no deducibles del artículo 13 TRLIS, su dotación tendría la consideración de gasto fiscalmente deducible en el cálculo de la base imponible del período impositivo correspondiente

Determinación de la Base Imponible

Gastos no deducibles (art. 15 LIS)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Comprobaciones

- Comprobar existencia de préstamos participativos
 - No deducibles los gastos financieros si el préstamo participativo fue firmado con fecha posterior a 20 de junio de 2014
- Verificar gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores
 - Límite de 1% del INCN
- Revisar retribuciones de administradores
- Verificar deducibilidad de intereses de demora
- Comprobar si parte de los gastos financieros derivan de financiación de operaciones intragrupo (compraventa de participaciones)

Gastos financieros no deducibles (art. 15 a) LIS)	01002	
Gastos por donativos y liberalidades (art. 15 e) LIS)	00339	
Operaciones realizadas con paraísos fiscales (art. 15 g) LIS).....	00341	00342
Gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo (art. 15 h) LIS).....	00508	
Gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas (art. 15 j) LIS).....	01009	01010
Pérdidas por deterioro de valores repr. de partic. en el capital o fondos propios (art. 15 k) LIS).....	01807	
Disminución de valor originada por criterio de valor razonable (art. 15 l) LIS).....	01808	
Otros gastos no deducibles (art. 15 c), d), f), i) LIS)	00343	

Determinación de la Base Imponible

Gastos no deducibles – Retribución de fondos propios (art. 15.a LIS)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 15. Gastos no deducibles

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

a) Los que representen una **retribución de los fondos propios**.

A los efectos de lo previsto en esta Ley, tendrá la consideración de retribución de fondos propios, la correspondiente a los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable.

Asimismo, tendrán la consideración de retribución de fondos propios la correspondiente a los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo 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.

Retribución FFPP (art. 15.a LIS)

- No deducibilidad de gastos que representen una **retribución de los fondos propios**, con independencia de su consideración contable
- **Préstamos participativos**: Limitación a la deducción del gasto financiero derivado de préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo (art. 42 C.Com), con independencia de residencia y obligación de formular CCAA consolidadas
 - Como contrapartida, el ingreso financiero es dividendo exento para la entidad prestataria (aplica art. 21 LIS)
 - **Régimen transitorio - No aplica a contratos anteriores a 20 de junio de 2014 (DT.17ª)**

Criterio DGT - Préstamos participativos

- **V4564-16**: Préstamo participativo otorgado con posterioridad a 20/06/2014
 - Entidad A que como consecuencia de la crisis, realizó aportaciones, junto con otros socios, a la entidad B, para poder mantener el normal funcionamiento de dicha entidad. Al acumularse un saldo a favor de los socios, éstos deciden en junta, que estas aportaciones ya realizadas y las que se realizaran en el futuro, tengan carácter de crédito participativo, sin percibir intereses hasta que la entidad B obtenga beneficios.
 - Las retribuciones percibidas tendrán la consideración de dividendos o participaciones en beneficios exentos, de conformidad con el artículo 21.2.2º LIS, en la medida en la que procedan de un préstamo participativo otorgado con posterioridad al 20 de junio de 2014, y siempre que:
 - a) Las entidades formen parte de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.
 - b) Dichas retribuciones no generen un gasto deducible en la entidad pagadora.
- **V1751-16**: serán deducibles los gastos derivados de novaciones modificativas (no extintivas) de préstamos participativos otorgados con anterioridad a dicha fecha, por ejemplo, incrementos del tipo de interés si a la vista de las circunstancias sobrevenidas posteriores a su concesión se hace preciso un ajuste del mismo
- **V2007-15**: la regla no aplica, a préstamos otorgados por personas físicas
- **V1664-15**: Serán deducibles los gastos derivados de extensiones o prórrogas de préstamos participativos otorgados con anterioridad a 20 de junio de 2014

Determinación de la Base Imponible

Gastos no deducibles - Gastos e ingresos por IS (art. 15.b LIS)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 15. Gastos no deducibles

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.

Criterio DGT - Gastos e Ingresos por IS

▪ **V5012-16: Contabilización de ingreso por IS diferido**

- Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.
- En su caso, la modificación de la legislación tributaria -en especial la modificación de los tipos de gravamen- y la evolución de la situación económica de la empresa dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido.
- Según se desprende la información facilitada en el escrito de consulta, la entidad consultante mantiene en su balance pasivos por impuesto diferido derivados de unas operaciones de fusión, realizadas en ejercicios anteriores a que resultara de aplicación el régimen fiscal especial de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI).
- Como consecuencia de la modificación del tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades para 2015 y 2016 introducida en virtud de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con la norma de registro y valoración 13ª del Plan General de Contabilidad, la variación en el importe de los citados pasivos por impuesto diferido ha originado un beneficio no corriente.
- Los ingresos contables procedentes de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, como el que se deriva de la variación en el importe de los pasivos por impuesto diferido al que se refiere el escrito de consulta, no tendrían la consideración de ingresos a efectos fiscales, de manera que no se integrarían en la base imponible del Impuesto.

Determinación de la Base Imponible

Gastos no deducibles - Multas, sanciones y recargos (art. 15.c LIS) (I)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 15. Gastos no deducibles

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del periodo ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Criterio DGT - Multas, sanciones y recargos

▪ **V0501-20: Sanción IS – Indemnización por parte del seguro del asesor fiscal**

- Entidad dedicada al transporte de mercancías por carretera, sancionada en 2016 por el Impuesto de Sociedades de 2008, realiza un ajuste positivo en la base imponible de acuerdo a la no deducibilidad del citado gasto.
- En 2017, la sociedad fue indemnizada por una compañía aseguradora del asesor fiscal con una tercera parte del importe de la sanción.
- Consulta si procede realizar un ajuste negativo en la base imponible del IS o si, por el contrario, debe tributar, teniendo en cuenta que la indemnización se recibe por una sanción que no es fiscalmente deducible y de la que la sociedad no ha sido responsable.
- La DGT resuelve, en base a los artículos 10.3 y 11.1 de la LIS, que dicha indemnización deberá integrarse en la base imponible del IS del ejercicio 2017 de acuerdo con la normativa contable, pues no existe ningún precepto en la LIS que recoja tal situación.

Determinación de la Base Imponible

Gastos no deducibles - Multas, sanciones y recargos (art. 15.c LIS) (II)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Criterio DGT - Multas, sanciones y recargos

▪ **V1940-19: Quita respecto de sanciones en supuesto de concurso de acreedores**

- Supuesto de concurso de acreedores como consecuencia de una inspección tributaria cuyas actas y sanciones están actualmente recurridas ante el TEAR. Se aprueba un convenio estableciendo una quita del 50% y una espera de 2 años.
- En relación con los gastos contabilizados como consecuencia de las sanciones impuestas como consecuencia de las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria, estos no serán fiscalmente deducibles en los términos previstos en el artículo 15.c) LIS
- Por otra parte, en la medida en que el gasto por las sanciones impuestas no fue fiscalmente deducible, el ingreso que se origine como consecuencia de la quita de la deuda frente la Hacienda Pública que se corresponda con esas sanciones no se integrará en la base imponible del IS, de acuerdo con lo establecido en el artículo 11.5 LIS.
- En el caso de que los tribunales anularan la sanción, el ingreso derivado de dicha anulación tampoco sería objeto de integración en la base imponible, en la medida en la que supone la reversión de un gasto que no fue fiscalmente deducible.

▪ **V0424-19: Indemnización percibida respecto de una sanción**

- Una entidad abona una multa que tiene la consideración de no deducible en el IS. La entidad aseguradora que cubría la sanción le reintegra el importe de la multa, procediendo a registrarse contablemente como un ingreso.
- La LIS no establece ninguna especialidad en relación con la materia consultada, salvo el carácter de no deducible de determinados gastos, entre ellos las multas y sanciones penales y administrativas, por lo que, no procede practicar en relación con el citado ingreso por la indemnización recibida, ningún ajuste al resultado contable a efectos fiscales.

▪ **V0989-15: Trabajador que presenta demanda por accidente de trabajo por falta de medidas de seguridad**

- La empresa es condenada en primera instancia y recurre al TSJ de Andalucía que confirma la condena. El recurso al Tribunal Supremo es admitido, pero antes de celebrarse el juicio se llega a un acuerdo con el trabajador abonándole parte de la indemnización a la que había sido condenada la empresa e intereses de demora a los que también había sido condenada
- En la medida en que la cantidad que se ha de satisfacer deriva de la responsabilidad de la empresa declarada en virtud de una resolución administrativa de la entidad gestora competente, la misma no puede calificarse como gasto de personal sino que, al derivarse de una infracción administrativa (sanción administrativa) será no deducible a efectos del IS
- En el caso planteado, la parte de la indemnización que corresponda a la sanción o recargo por la infracción cometida no será fiscalmente deducible, sin perjuicio de que el resto de la indemnización que ha sido objeto del acuerdo alcanzado con el trabajador, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible, siempre que haya sido registrado contablemente conforme al artículo 19.3 TRLIS (actual art. 11.3 LIS), en la medida en que no se trata de una multa o sanción penal o administrativa y no figura en la relación de gastos no deducibles (actual art. 15 LIS).
- En cuanto a los intereses de demora, tanto correspondientes a la sanción o recargo como al resto, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible

Determinación de la Base Imponible

Gastos no deducibles - Pérdidas de juego (art. 15.d LIS)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 15. Gastos no deducibles

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

d) Las pérdidas del juego.

Criterio DGT - Pérdidas de juego

▪ **V1750-15: Apuestas deportivas**

- Una persona física realiza apuestas deportivas (de partidos de tenis) a través de portales de internet, siguiendo modelos estadísticos basados en resultados anteriores de los contendientes.
- Dada la buena evolución de dicha actividad, pretende constituir una sociedad (A) que reciba una cantidad de dinero de terceros por un tiempo determinado, para que se destine a la inversión en apuestas deportivas sirviéndose para ello de los medios que ha venido utilizando la persona física.
- Llegado el vencimiento del contrato, se devolvería el importe entregado más las cantidades ganadas, en su caso, menos la comisión que se estipule. Para desarrollar esta actividad la sociedad dispondría de ordenadores, software estadístico, los servicios de terceros pronosticadores y los servicios prestados por la persona física.
- Se consulta si la actividad consistente en apostar cantidades propias y de terceros a cambio de un precio en este último caso, podría considerarse como actividad económica en los términos del artículo 5.1 LIS
- Adicionalmente consulta si las apuestas fallidas podrían considerarse gastos fiscalmente deducibles en el IS
- La sociedad A desarrollará una actividad económica en la medida en la que ordene medios de producción y recursos humanos o uno de ambos para prestar los servicios de inversión de cantidades entregadas por un tercero en apuestas deportivas, con el objeto de obtener una ganancia para el tercero.
- De acuerdo con el artículo 15.d) LIS, en la medida en la que las pérdidas por apuestas fallidas se derivan del juego, las mismas no tendrán la consideración de fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades.

Determinación de la Base Imponible

Gastos no deducibles - Donativos y liberalidades (art. 15.e LIS) (I)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 15. Gastos no deducibles

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

Atenciones a clientes y proveedores

- Han de estar justificados y correlacionados con los ingresos
- Límite del 1% importe neto de la cifra de negocio del ejercicio

Donativos y liberalidades (art. 15.e) - Se admiten como deducibles:

- Relaciones públicas con clientes o proveedores (con límite del 1% INCN)
 - **V1474-16:** Cálculo sobre INCN consolidada en caso de grupos fiscales
- Gastos respecto al personal de la empresa con arreglo a usos y costumbres
- Gastos para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes o servicios
- Gastos correlacionados con los ingresos
- Retribuciones de administradores por el desempeño de funciones de alta dirección

Régimen especial de mecenazgo: Donaciones a fundaciones, asociaciones sin ánimo de lucro declaradas de utilidad pública y otras entidades beneficiarias de la Ley 49/2002:

- Gasto no deducible, pero si se cumplen determinados requisitos (certificado), se podrá aplicar una deducción en cuota del 35% del importe de la donación (40% si en los 2 períodos impositivos se hubiese realizado donaciones a una misma entidad por un importe igual o superior al del período anterior)
- **Criterio V3543-15:** comparar 3 ejercicios (2015 se compara con 2014, 2013 y 2012)
- **Límite:** La base de deducción no podrá exceder del 10% de BI del período (las cantidades que excedan se podrán aplicar en los diez años inmediatos y sucesivos)

TSJ Cataluña - Gastos justificados con tickets

- **TSJ. Cataluña. Sentencia 318/2019, de 28 de marzo de 2019. Rec. N° 265/2016 - Gastos justificados con tickets**
 - En lo referente a la cuestión de si los gastos justificados por tickets pueden ser o no objeto de deducción por el contribuyente, el Tribunal entiende que siempre que dichos gastos guarden una vinculación directa con la actividad profesional declarada, así como una correlación con los ingresos provenientes de ésta, no existe obstáculo alguno para que la acreditación de tales gastos, a través de tickets o justificantes, sea admitida por la Administración.

Determinación de la Base Imponible

Gastos no deducibles - Donativos y liberalidades (art. 15.e LIS) (II)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Audiencia Nacional – Endeudamiento para compra de autocartera

- **AN. Sentencia de 13 de marzo de 2020: Los intereses de préstamos otorgados para una reducción de capital para amortizar acciones propias no son deducibles, pero sí lo son los obtenidos para distribuir dividendos**
 - La Audiencia Nacional concluye en esta sentencia que los gastos financieros derivados de un préstamo concedido para la recompra de acciones propias no son deducibles por no estar correlacionados con los ingresos de la entidad. Sin embargo, sí lo son los derivados de préstamos para pagar dividendos, dado que en este caso sí estamos ante gastos correlacionados con los ingresos.
- **AN. Sentencia de 7 de febrero de 2019: No son deducibles los intereses derivados de un préstamo para compra de acciones propias**
 - La sociedad solicitó un préstamo a una entidad financiera con el objeto de adquirir acciones propias para su amortización y consecuente reducción de capital.
 - La Audiencia Nacional confirma el criterio administrativo contrario a la deducibilidad de los intereses derivados de dicho préstamo, sobre la base de que este tipo de préstamos no redundan en beneficio o interés de la sociedad sino en el de sus socios.

Tribunal Supremo – Endeudamiento para compra de autocartera

- **TS. Auto de 28 de octubre de 2019**
 - En el caso examinado, este recurso de casación presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, siendo la cuestión que debe esclarecerse la siguiente:
 - Determinar si la interpretación del artículo 14.1.e) TRLIS (actual 15.e LIS) permite entender que cualquier gasto acreditado y contabilizado que no denote una correlación directa e inmediata con un ingreso empresarial ha de constituir necesariamente una liberalidad, que no resulta por tanto deducible; o si, a los efectos de excluir legalmente la deducibilidad de los gastos no correlacionados con los ingresos ha de ser entendida en un sentido más amplio -no limitada a la mencionada letra e) del artículo 14.1 TRLIS- de manera que la exigencia de aquella correlación, directa e inmediata, sea condición precisa para la deducibilidad de cualquier gasto, como sostiene la Administración tributaria, aun cuando ese gasto no pueda ser considerado como un donativo o una liberalidad, gratuita por tanto.
 - Aclarar, si los intereses del endeudamiento para adquirir autocartera y amortizarla, con reducción del capital social, hace cambiar, y en su caso, en qué modo, lo que se declare en el punto anterior.
 - Es incuestionable asimismo que la cuestión planteada, en cuanto trasciende del supuesto concreto al que se circunscribe esta cuestión litigiosa, es susceptible de afectar a un gran número de situaciones.

Determinación de la Base Imponible

Gastos no deducibles - Donativos y liberalidades (art. 15.e LIS) (III)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Audiencia Nacional - Liberalidades

AN. Sentencia de 15 de junio de 2020 (Rec. 66/2017): Préstamo participativo o donación.

- Entrega de dinero por parte de una sociedad vinculada a otra para que compre un barco.
- La entidad sostiene que la entrega lo fue como préstamo participativo.
- Sin embargo la sociedad recurrente no realiza actividad alguna.
- Para la Administración la entrega del dinero supone una liberalidad, una donación entre sociedades vinculadas.
- No es un problema de valoración de mercado.
- Aunque aparentemente se concertara un préstamo, se deja al albur de una circunstancia aleatoria, la venta del barco, la devolución del préstamo y no se prevé la generación de intereses.

AN. Sentencia de 21 de noviembre de 2019 (Rec. 388/2016): Liberalidades/gastos necesarios.

- No se admite la deducibilidad de:
 - Gastos de los que no se han aportado justificantes
 - Gastos en los que no se identifica a la persona que ha realizado el viaje o que se realizan en fin de semana.
 - Gastos de artículos de supermercados, perfumes, etc.
 - Comidas en restaurantes sin identificar ni el cliente ni el proveedor.
 - Compras de sábanas, colchas, etc (no se acredita que correspondan a bienes o servicios afectos a la actividad desarrollada).
- Para que opere el límite del 1% del art. 15.e) IS, es necesario que se acrediten que los gastos se refieren a atenciones a clientes.

AN. Sentencia de 15 de diciembre de 2017: Deducibilidad gastos palco Santiago Bernabéu

- Una empresa registra como gastos los pagos realizados durante varios ejercicios de dos localidades en el estadio Santiago Bernabéu, indicando que dichas localidades "se utilizan para mejorar las relaciones comerciales existentes con los proveedores y clientes más importantes de la sociedad".
- La AN no niega la realidad del gasto del palco en el Santiago Bernabéu, sino su vinculación con los ingresos, en la medida en que si no se facilita la lista de asistentes es imposible determinar si las mismas guardan o no conexión con la obtención de ingresos.

Determinación de la Base Imponible

Gastos no deducibles - Donativos y liberalidades (art. 15.e LIS) (IV)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Criterios DGT - Donativos y liberalidades

- **V2130-19:** Sociedad que entrega premios en los torneos internacionales amateurs de tenis que organiza en sus instalaciones deportivas.
 - Según la DGT la entrega de premios a jugadores no profesionales, no serán calificados como donativos o liberalidades, de manera que podrán ser deducibles siempre que respondan a los usos y costumbres del tipo de torneo de que se trate y sean parte consustancial del mismo.
- **V0242-17:** No se consideran atenciones a clientes sino gastos promocionales, los gastos incurridos por una entidad que presta servicios de formación y regala a algunos alumnos obsequios de escaso valor para promocionar la venta de sus cursos.
- **V4553-16:** Los gastos incurridos por un casino con el objeto de proporcionar a los jugadores consumiciones durante su estancia en la sala de juego, serán deducibles siempre que cumplan los requisitos en términos de inscripción contable, devengo, y justificación documental.
 - Debe entenderse que el precio pagado por la entrada constituye la contraprestación por todos los servicios percibidos (parece que se satisface un precio por el cual se incluyen las consumiciones a los clientes para promocionar la participación en los juegos de azar)
- **V4258-16:** Serán deducibles los gastos derivados del desarrollo de la actividad de arrendamiento de inmuebles, aunque existan lapsos de tiempo en los que los inmuebles se queden vacíos a la espera de un nuevo arrendamiento (suministros, reparaciones, limpieza, intereses de préstamo, IBI tasas de basura, etc.)
- **V2893-16: Gastos de los trabajadores que realizan labores comerciales**
 - Empresa con nuevo sistema de control, mediante el cual sus comerciales fotografían las facturas relativas a los gastos en que incurrir, mediante un teléfono móvil o tableta y después envían dichas fotos para su archivo en el sistema informático. Consulta si dichos archivos son prueba justificativa de los gastos realizados.
 - Los **gastos por desplazamiento** de los trabajadores para el desarrollo de su trabajo, serán fiscalmente deducibles siempre que además de ser ciertos, cumplan los requisitos en términos de inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental, y en la medida que no tengan la consideración de gasto fiscalmente no deducible conforme a lo establecido en el art. 15 LIS, y **con los límites establecidos en el apartado e) de dicho artículo puesto que estos gastos tienen la consideración de atenciones a clientes y proveedores de acuerdo con los usos y costumbres**
 - Según el Código de Comercio, la empresa estará **obligada a conservar los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados durante seis años**, con el fin de acreditar la realidad de las operaciones reflejadas en contabilidad
 - Respecto de los **medios de prueba** deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en el **artículo 106.1 LGT**

Determinación de la Base Imponible

Gastos no deducibles - Donativos y liberalidades (art. 15.e LIS) (V)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Criterios DGT - Donativos y liberalidades

- **V1963-16:** Las **aportaciones voluntarias realizadas por las empresas a las Cámaras de Comercio** no reúnen las condiciones para ser calificados como donativos o liberalidades, no existiendo ánimus donandi, por lo que tendrán la consideración de gastos deducibles en el IS.
- **V1655-16: Patrocinio a una escudería de automovilismo, encuadrada dentro de la federación insular de automovilismo**
 - Los gastos relativos al patrocinio de un equipo deportivo automovilístico, constituyen un gasto de publicidad realizado por las entidades, siempre que cumplan los requisitos en términos de inscripción contable, devengo, y justificación documental, y en la medida que no tienen la consideración de gasto fiscalmente no deducible conforme a lo establecido en el artículo 15 LIS.
- **V1474-16: Atenciones a clientes y proveedores en un grupo fiscal**
 - Dichos gastos son deducibles por aplicación del art. 15.e) LIS, si bien está limitado al 1% del INCN
 - El límite del 1% del INCN establecido por el artículo 15 e) LIS, se aplicará sobre la cifra consolidada del Grupo fiscal en los términos previstos en el artículo 62 LIS, no estableciendo el artículo 63 LIS ninguna regla especial aplicable en la determinación de las bases imponibles individuales de las entidades integrantes del grupo fiscal en relación con el artículo 15 e) LIS.
 - El límite del 1% regulado en el artículo 15 e) se refiere exclusivamente a los gastos por atenciones a clientes o proveedores y no al inmovilizado que estuviese afecto a las relaciones públicas y atenciones a clientes, no afectando, por tanto, la transmisión del elemento patrimonial al límite señalado.
- **V0811-16:** Para una sociedad que se dedica a la elaboración y embotellado de vinos, las **entregas gratuitas de botellas de vino a clientes potenciales** se entienden gastos realizados para promocionar las ventas, por lo que serán fiscalmente deducibles siempre que cumplan los requisitos en términos de inscripción contable, devengo y justificación documental.
- **V1623-15: Comisiones a clientes por entidad dedicada a la promoción de inmuebles**
 - Los gastos derivados de entrega de determinadas cantidades a los antiguos clientes por su "labor comercial" (por facilitar datos o referencias de personas potencialmente interesados en comprar un inmueble), serán deducibles a efectos del IS, en la medida en que cumplan las condiciones legalmente establecidas, en los términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación, correspondiendo a los órganos de la Administración Tributaria en materia de comprobación la valoración de las pruebas referentes a la operación planteada.

Determinación de la Base Imponible

Gastos no deducibles - Donativos y liberalidades (art. 15.e LIS) (VI)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Criterio DGT - Gastos que son deducibles

▪ **V2981-19: Gastos de mantenimiento de vehículo afecto a la actividad de la empresa**

- Si esos gastos son para el uso exclusivo de la actividad, son fiscalmente deducibles en el IS de la entidad en la medida en que no se encuentran comprendidos dentro de los supuestos de no deducibilidad contemplados en el art. 15 LIS, siempre que cumplan con los requisitos de inscripción contable, imputación con arreglo al devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental.

▪ **V1066-19: El IVA no deducible es gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades**

- La DGT reitera que el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios que no resulte deducible conforme a la normativa de IVA, será gasto deducible en el IS.
- Recuerda la DGT que la LIS no contiene ninguna regla especial sobre esta cuestión, por lo que es preciso seguir la norma contable.
- Como el Plan General de Contabilidad establece que el IVA no deducible forma parte del precio de adquisición de los bienes y servicios, debe ser deducible para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

▪ **V1741-16: Gastos vinculados a vehículos de empresa utilizados también para fines particulares**

- Sociedad limitada profesional con tres socios que se plantea la adquisición de vehículos que servirán para realizar los desplazamientos que obliga la actividad profesional y que, durante los días festivos, serán utilizados para fines particulares de los socios.
- Los gastos relativos a la amortización del vehículo, suministros, combustible o similares, serán deducibles en la medida en que se utilicen los vehículos para el desarrollo de la actividad profesional de los socios y sean necesarios para el desarrollo de la misma y siempre que cumplan los requisitos en términos de inscripción contable, devengo, y justificación documental, y en la medida que no tengan la consideración de gasto fiscalmente no deducible conforme a lo establecido en el artículo 15 LIS.

Determinación de la Base Imponible

Gastos no deducibles - Retribución de administradores (art. 15.e LIS) (I)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

150

RETRIBUCIÓN DE ADMINISTRADORES: Reforma Mercantil (Resolución DGRN 6-6-2016)		
	Órgano de administración compleja (Consejeros)	Órgano de administración simple (AU-AS-AM)
Retribuciones percibidas por ADMINISTRADORES "en su condición de tales"	<ul style="list-style-type: none"> Necesaria reserva estatutaria que determine el concepto o conceptos retributivos. Necesaria aprobación por junta del importe máximo de remuneración anual 	
Por el ejercicio de FUNCIONES EJECUTIVAS	<ul style="list-style-type: none"> No necesaria reserva estatutaria Necesidad de celebración de contrato aprobado previamente por el Consejo de Administración. 	<ul style="list-style-type: none"> Vínculo único mismos requisitos que para funciones de administrador. Funciones orgánicas subsumen las ejecutivas
Por el ejercicio de OTRAS FUNCIONES NO EJECUTIVAS -relación laboral ordinaria-	<ul style="list-style-type: none"> Acreditación de la realidad de los servicios prestados Devengo e inscripción contable Sometido a régimen de operaciones vinculadas. 	

Retribución de Administradores

- Desde la sentencia de 13-11-2008 el TS ha exigido un **riguroso cumplimiento de la legalidad mercantil** a los efectos de considerar deducibles las retribuciones satisfechas a Administradores:
 - Estatutos Sociales: carácter retribuido
 - Valoración de las retribuciones (determinada o perfectamente determinable)
 - Contrato de consejeros ejecutivos, aprobado por el órgano de administración.
- Se instaura la **teoría del vínculo único** en el ámbito tributario a todos los efectos, independientemente del tipo de órgano de administración que se tratara.
- Modificaciones incorporadas por la Ley 27/2014:
 - Artículo 15.e):** No se considerarán liberalidades "las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad".
 - Artículo 18.2:** Personas o entidades vinculadas las siguientes: b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones

Determinación de la Base Imponible

Gastos no deducibles - Retribución de administradores (art. 15.e LIS) (II)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Tribunal Supremo - Retribución de administradores

- **TS. Sentencia de 26 de febrero de 2018 (recl. 98/2018): Cambio interpretación normativa regulación retribución consejeros ejecutivos**
 - Se modifica la interpretación efectuada por la gran mayoría de la doctrina científica y la Dirección General de los Registros y del Notariado en resolución de fecha 17 de junio de 2016, que fue ratificada por la Audiencia Provincial de Barcelona 295/2017 de 30 de junio, sobre la regulación de la retribución de los consejeros ejecutivos.
 - El Tribunal Supremo sostiene en esta sentencia que el concepto de retribución de los administradores “en su condición de tales” incluye tanto la retribución de las funciones deliberativas como las ejecutivas y, por tanto, el régimen de aprobación de las retribuciones de los consejeros que desempeñan funciones ejecutivas no se limita al régimen del artículo 249 de la Ley de Sociedades de Capital, esto es, a la exigencia de un contrato aprobado por una mayoría de dos tercios por el propio consejo, sino que, además, debe someterse al régimen del artículo 217 y en consecuencia:
 - Los estatutos deben contener el sistema de remuneración de las funciones ejecutivas (aunque no se refiere a su cuantía); y
 - El importe que se abone por el desempeño de funciones ejecutivas debe estar incluido dentro del importe máximo anual establecido por la junta.
 - La sentencia se dicta en relación con una sociedad de responsabilidad limitada y, además, varias de sus consideraciones están específicamente referidas a las sociedades no cotizadas, si bien no excluye de forma clara e indubitada a las cotizadas (que, sin embargo, tienen un régimen específico a través de la política de retribuciones)
 - La publicación de esta sentencia del Tribunal Supremo exigirá un análisis individualizado de cada caso concreto para adoptar las medidas, según proceda, que permitan a las sociedades adaptarse a sus conclusiones

Determinación de la Base Imponible

Gastos no deducibles - Retribución de administradores (art. 15.e LIS) (III)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Dirección General de los Registros y del Notariado - Retribución de Administradores

- **DGRN, Resolución de 8 de noviembre de 2018: Inscripción nombramiento consejero delegado**
 - El registrador rechaza inscribir el nombramiento de un Consejero Delegado en el que había una referencia a la firma del contrato con el mismo porque el cargo de administrador era gratuito en estatutos.
 - La DGRN entiende que el contrato puede existir aunque el cargo sea gratuito y que no cabe presumir su retribución, y revoca la calificación.
- **DGRN, Resolución de 31 de octubre de 2018: Inscripción de retribución de los consejeros ejecutivos**
 - Cláusula estatutaria que distingue entre la remuneración de los consejeros “en su condición de tales, es decir, como miembros del Consejo de Administración y por el desempeño de su función de supervisión y decisión colegiada” -para los cuales se señalan los sistemas de dietas de asistencia e indemnización por cese- y las de los consejeros ejecutivos. Respecto de estos dice que “tendrán derecho a percibir, adicionalmente, las retribuciones que correspondan por el desempeño de dichas funciones ejecutivas”; añade la necesidad de celebración del contrato y reproduce el contenido de los puntos 3 y 4 del art. 249 LSC.
 - El registrador rechaza las cláusulas relativas a los consejeros ejecutivos “por no establecerse el sistema o sistemas de retribución” referidos a estos consejeros, lo que viene exigido por la STS 26-2-2018.
 - La Dirección General, entiende que la cláusula es inscribible por los siguientes motivos:
 - La diferencia entre esta cláusula y la que enjuició la STS: “La cláusula impugnada judicialmente excluía categóricamente toda reserva estatutaria y competencia de la junta general” mientras que en este caso “no incluye mención alguna que contradiga la eventual reserva estatutaria ... o nieguen la competencia de la junta general para delimitar algunos elementos de su cuantificación”.
 - No puede decirse que no se prevea en estatutos ningún sistema referido a los ejecutivos puesto que en el artículo calificado “se incluye la eventual indemnización por cese anticipado en sus funciones y las cantidades a abonar por la sociedad en concepto de primas de seguros o de contribución a sistemas de ahorro, y del párrafo segundo del mismo artículo estatutario se desprende que también están incluidos los conceptos de dietas de asistencia y de indemnización por fallecimiento.” Calificar negativamente la cláusula implica presumir “que el texto estatutario será aplicado precisamente para contravenir la concreta interpretación de la legalidad que se defiende” lo que rechaza.
- **DGRN, Resolución de 10 de mayo de 2016: Simultaneidad de cargo de administrador con relación laboral con la empresa.**
 - Supuesto: Se modifican los estatutos de una sociedad (SL) de modo que se dispone que el cargo de Administrador no será retribuable, sin embargo, se acuerda retribuir a la administradora por los trabajos dependientes que realiza para la empresa.
 - “Debe admitirse una cláusula estatutaria que, a la vez que establezca el carácter gratuito del cargo de administrador –con la consecuencia de que no perciba retribución alguna por sus servicios como tal- añada que se le retribuirá por la prestación de otros servicios o por su vinculación laboral para el desarrollo de otras actividades ajenas al ejercicio de las facultades de gestión y representación inherentes a aquel cargo”.

Determinación de la Base Imponible

Gastos no deducibles - Retribución de administradores (art. 15.e LIS) (IV)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Doctrina TEAC - Retribución de Administradores

- **TEAC. Resolución de 17 de julio de 2020 (rec. 3156/2019): No deducibilidad de retribuciones pagadas a consejeros delegados**
 - Se vuelve a cuestionar la deducibilidad de las retribuciones pagadas a los miembros de los Consejos de Administración que ejercen funciones ejecutivas.
 - El TEAC mantiene el criterio de en una resolución anterior, y niega la deducibilidad de estos gastos en base al nuevo criterio fijado por el Tribunal Supremo en su sentencia de la Sala de lo Civil de 26 de febrero de 2018 respecto a los requisitos mercantiles que deben cumplir las retribuciones de los administradores, y negando la deducibilidad de aquellas que no lo cumplan, por considerar que se tratan de actos contrarios al ordenamiento jurídico (art. 15 f) LIS).
- **TEAC. Resolución de 9 de abril de 2019: Deducibilidad de las retribuciones satisfechas a los administradores.**

Para poder considerar como gastos deducibles las retribuciones a los administradores es necesario que, al menos, se cumplan las siguientes previsiones:

 - Que se prevea en los estatutos, de forma expresa, que el cargo de administrador es retribuido, para así destruir la presunción de gratuidad.
 - Que se determine con la suficiente "certeza" uno o varios sistemas concretos de retribución, siempre y cuando no quede en manos de la Junta General la elección u opción entre los distintos sistemas retribuidos, que pueden ser cumulativos, pero nunca alternativos.
 - En el caso de que el sistema de retribución estipulado sea una cantidad fija a concretar cada año por la Junta General de Accionistas, ha de admitirse la deducibilidad del gasto correspondiente al ejercicio, siempre que conste en el acuerdo de la Junta en el que se aprueba dicha dotación.
 - Por el contrario, si el sistema retribuido elegido es una participación en los beneficios de la sociedad, para su deducibilidad se exige que el porcentaje de participación se determine perfectamente en los estatutos, no bastando con la fijación de un límite máximo de esa participación.
- **TEAC. Resolución de 5 de julio de 2016:**
 - Cuando resulte acreditado que las únicas funciones que realiza un administrador, además de las propias de la relación mercantil, son las tareas propias de un director gerente, debe prevalecer la calificación mercantil, no teniendo la consideración de gasto deducible la retribución que perciba por dicha función de dirección o gerencia, de no estar prevista en los Estatutos Sociales remuneración del cargo de administrador.
 - No obstante, el TEAC aclara que el referido criterio únicamente resulta aplicable a los períodos impositivos anteriores a la entrada en vigor de la Ley 27/2014 del IS

Determinación de la Base Imponible

Gastos no deducibles - Retribución de administradores (art. 15.e LIS) (V)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Tribunales Superiores de Justicia – Retribución de Administradores

- **TSJ de Castilla-La Mancha. Sentencia de 12 de junio de 2020 (Rec. 612/2018): Funciones de gerente y administrador único en empresa familiar.**
- En el presente caso el gerente de la sociedad, junto con su esposa, es socio mayoritario de la empresa pero no desempeña ni el cargo ni las funciones de Administrador único de la misma.
- Las funciones de gerente general consistentes en gestionar y dirigir la sociedad con plenos poderes se subsumen en la función de administrador. De suerte que su relación es mercantil y no laboral pues ha actuado como administrador de hecho, y dado según los Estatutos el cargo de administrador es gratuito, se trata de una liberalidad no deducible en el IS de acuerdo al Art. 14.1 e) del Real Decreto Legislativo 4/2004.
- **TSJ de Madrid de 11 de julio de 2019: La teoría del vínculo no aplica cuando, pese a coexistir una relación laboral y otra mercantil, se ponen de manifiesto las notas de ajenidad y dependencia típicas de la relación laboral común:**
 - En el marco de un procedimiento de comprobación, la Administración consideró improcedente la deducción en concepto de gasto de personal de las cantidades satisfechas a un trabajador con contrato de alta dirección que, simultáneamente, era consejero delegado, en aplicación de la teoría del vínculo, que establece que en estos casos la relación mercantil absorbe a la laboral.
 - Frente a ello, el tribunal concluye que la teoría del vínculo no se puede aplicar de manera automática, puesto que se ha de comprobar que, efectivamente, el trabajador desarrolla las tareas propias de un administrador.
 - En el caso enjuiciado, el trabajador era administrador de una sociedad unipersonal cuyo único socio era otra sociedad del grupo. Además, respondía ante el presidente de la empresa que, a su vez, reportaba al consejo de administración de la sociedad matriz. También se comprobó que sus funciones eran muy limitadas y que no tenía un poder decisorio real.
 - Lo anterior pone de manifiesto, según el tribunal, que en este caso se daban las notas de dependencia y ajenidad propias de un trabajador con relación laboral ordinaria. Por tanto, no resulta procedente la aplicación de la mencionada teoría del vínculo y no procede negar la deducibilidad del gasto de personal.

Determinación de la Base Imponible

Gastos no deducibles - Retribución de administradores (art. 15.e LIS) (VI)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Criterio DGT - Retribuciones de Administradores

- **V1417-19:** Administrador y socio único de una consultora informática que ostenta el cargo de forma gratuita, pero recibe una retribución por las funciones de carácter laboral desarrolladas en la sociedad (funciones de labor comercial y selección de personal).
 - Según la DGT, los pagos al socio por los servicios prestados a la sociedad en virtud de su relación laboral serán deducibles siempre que cumplan los requisitos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental.
- **V3921-16:** Las retribuciones satisfechas por la sociedad a los socios en el ejercicio de funciones distintas a las propias de administrador serán gastos fiscalmente deducibles a efectos del IS, siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas (inscripción contables, devengo y justificación).
- **V3104-16:** Administrador único y socio mayoritario de una sociedad en la que, además de las funciones relativas al cargo de administrador único que realiza de forma gratuita, desempeña otras funciones de alta dirección de carácter retribuido, sin contar con un contrato laboral con la sociedad
 - Los gastos relativos a retribuciones del socio por la realización de funciones de alta dirección son deducibles, siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas, en los términos de inscripción contable, imputación con arreglo al devengo y justificación, en la medida en que dichos gastos constituyan la contraprestación de las funciones desempeñadas por los socios distintas de las correspondientes a los de administrador.
- **V2223-16: Sociedad que plantea una retribución complementaria a favor de quienes hubiesen ocupado el cargo de administrador hasta la edad de jubilación, para compensar la pérdida de poder adquisitivo que se produce en el momento de la jubilación.**
 - Considera la DGT que es una retribución adicional al cargo de administrador por lo que tendrá la consideración de fiscalmente deducible.
 - Por otra parte, dado que la prestación económica, reconocida estatutariamente en favor de los ex-administradores, se genera con ocasión de la jubilación, al cubrir contingencias análogas a las que cubren los planes de pensiones, le resultará de aplicación un régimen fiscal similar, esto es, el gasto que representa la prestación reconocida será deducible en el IS, imputándose a los períodos en que se abone la citada prestación.
- **V1965-16:** El gasto correspondiente a los servicios prestados por el administrador único de la sociedad, que no se correspondan con las funciones propias del cargo de administrador (cargo no retribuido), tendrá la consideración de gasto deducible, siempre y cuando cumpla los requisitos legalmente establecidos en términos de inscripción contable, devengo, y justificación documental y siempre que su valoración se efectúe a valor de mercado
- **V0665-16:** Economista y socio de sociedad mercantil dedicada al asesoramiento de empresas, en la que participa al 50%, siendo el 50% restante del cónyuge que trabaja en tareas administrativas. Son administradores solidarios (no retribuido), y cotizan en régimen especial de trabajadores autónomos.
 - Los gastos por cuotas de autónomos, cursos realizados y similares serán deducibles siempre que cumplan los requisitos en términos de inscripción contable, devengo, justificación documental, y en la medida que no tengan la consideración de gasto fiscalmente no deducible conforme al artículo 15 LIS, si bien, deberán ser facturados como servicios prestados por los autónomos, de manera que recaigan finalmente sobre estos.
- **V0879-15 y V0892-15: Las remuneraciones de socios y administradores distintas de funciones de dirección son deducibles conforme a las reglas generales**
 - La DGT recuerda que los gastos relativos a las retribuciones de los socios por el desarrollo de sus actividades (reparación y mantenimiento de maquinas y prestación de servicios administrativos, en un caso, y de oficiales primera, en el otro) constituirían gastos fiscalmente deducibles, debiéndose tener en cuenta que, por su condición de socios, la valoración de estas operaciones debe realizarse de acuerdo con el art 18 LIS

Determinación de la Base Imponible

Gastos no deducibles - Gastos contrarios al ordenamiento jurídico (art. 15.f LIS) (I)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 15. Gastos no deducibles

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:
f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Gastos contrarios al ordenamiento jurídico

Controversia deducibilidad intereses demora bajo TRLIS vs nueva LIS

Audiencia Nacional – Deducibilidad de intereses de demora

- **Sentencia AN, de 8 de octubre de 2020 (Rec. 262/2018): Deducibilidad intereses de demora derivados de actas de inspección**
 - La consulta DGT V4080/2015, de 21-11-2015 (NFC057227), y la resolución DGT de 4 de abril de 2016, consideran que en aplicación de la Ley 27/2014 del IS se deben considerar deducibles los intereses de demora tributarios, pues no tienen la consideración de donativo o liberalidad, ni son gastos contrarios al ordenamiento jurídico.
 - Según la AN esta doctrina administrativa debe mantenerse tanto respecto a la Ley 27/2014, como a las anteriores Ley 43/1995 y RDLeg. 4/2004 porque su dicción literal es idéntica y no se justifica un tratamiento diferenciado basado en la vigencia de tales Leyes.
 - Por tanto, los intereses de demora derivados de una liquidación tributaria deben ser contabilizados y deducidos en el IS.

Tribunal Supremo – Deducibilidad de intereses de demora

- **STS de 8 de febrero de 2021 (150/2021): Deducibilidad de intereses de demora bajo el TRLIS**
 - Respecto a la LIS (que no es el caso enjuiciado), también descarta que pueda ser un gasto contrario al ordenamiento jurídico, con una delimitación muy restrictiva de este concepto:

Por último, ya hemos dicho que en la legislación aplicable al presente recurso de casación no se contemplan como gastos no deducibles los “gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico”, pero lo cierto es que “actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico” no pueden equiparse, sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias, sería una interpretación contraria a su finalidad. La idea que está detrás de la expresión “actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico” necesita ser acotada, han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, vg. sobornos y otras conductas similares. En todo caso, los intereses de demora constituyen una obligación accesoria, tienen como detonante el incumplimiento de la obligación principal, pero en sí mismos considerados, no suponen un incumplimiento; al revés, se abonan en cumplimiento de una norma que legalmente lo exige.

No admitir la deducción de los intereses de demora sería una penalización que, como tal, requeriría una previsión expresa, cosa que no sucede.
- **Auto TS, de 16 de enero de 2020 (Rec. 3071/2019): Deducibilidad de los intereses de demora**
 - El TS analiza si los intereses de demora y suspensivos exigidos a la recurrente como consecuencia de la regularización de su situación tributaria en relación con el IS 2014 tienen o no la consideración de gasto fiscalmente deducible
 - Es incontrovertible que ni los intereses de demora tienen carácter punitivo o sancionador, ni son en sí mismos y al margen de toda otra consideración, «un acto contrario al ordenamiento jurídico».

Determinación de la Base Imponible

Gastos no deducibles - Gastos contrarios al ordenamiento jurídico (art. 15.f LIS) (II)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Criterios TSJ – Deducibilidad de intereses de demora

- **STSJ Aragón, de 15 de junio de 2020 (Rec. 378/2019): Deducibilidad de intereses de demora (bajo TRLIS)**
 - Los intereses de demora tributarios se califican como gastos financieros, cuyo origen es único y está regulado en el artículo 26 LGT.
 - El art. 14 TRLIS no excluye su deducibilidad, como tampoco lo hace el art. 15 de la actual LIS.
 - No obstante, dado el carácter financiero de los intereses de demora tributarios, estos están sometidos a los límites de deducibilidad establecidos en el artículo 16 LIS
- **STSJ de Valencia, de 13 de febrero de 2020 (Rec. 108/2018): Interes de demora derivados de actas de liquidación**
 - Los intereses de demora tiene carácter indemnizatorio y no constituyen un gasto necesario para la obtención de un ingreso.
 - Por cuanto la esencia de la deducibilidad del gasto descansa en la idea de la necesidad del gasto para la obtención de un ingreso, la realización de una actuación contraria al ordenamiento jurídico difícilmente puede llevar aparejada la obtención de un beneficio fiscal.
 - Aun cuando parece que a partir de la Ley 27/2014, la Administración tributaria es partidaria del carácter deducible de los intereses de demora derivados de actas de conformidad, hasta la aplicación de dicha norma debe mantenerse el criterio de esta Sala sobre la no deducibilidad de los intereses de demora derivados de actas de liquidación.

TEAC – Deducibilidad de intereses de demora

- **Resolución TEAC de 4 de diciembre de 2017:** Intereses de demora derivados de procedimientos de comprobación no tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible en el IS de conformidad con lo dispuesto en el TRLIS
 - **No tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible** sobre la base de las siguientes consideraciones:
 - a) No se pueden comparar los intereses de demora derivados de procedimientos de comprobación ni con los generados por la concesión de un aplazamiento o fraccionamiento.
 - b) De acuerdo con el criterio establecido por el Tribunal Supremo (sentencia de 25 de febrero de 2010), es contrario al principio de justicia que el autor de un acto que no respeta el ordenamiento obtenga un beneficio o ventaja del mismo; y admitir la deducibilidad fiscal de los referidos intereses generaría desigualdad entre contribuyentes.
 - c) Aunque no tienen naturaleza sancionadora, tampoco la tienen los recargos, que la norma declara expresamente como no deducibles, por lo que sería incoherente que los intereses de demora sí lo fueran.
 - d) Finalmente, el hecho de que el ICAC haya concluido que se deben contabilizar como gastos financieros, no implica de forma automática su deducibilidad, no estando entre las competencias del ICAC la realización de calificaciones fiscales.
- **Resolución TEAC de 7 de mayo de 2015:** Niega su deducibilidad, en base a que no se trata de un gasto necesario para la actividad en tanto que derivan del incumplimiento de una norma y no son necesarios para obtener beneficios del uso de capitales ajenos (Ley 95 y TRLIS 2004)

Determinación de la Base Imponible

Gastos no deducibles - Gastos por operaciones en paraísos fiscales (art. 15.g LIS)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 15. Gastos no deducibles

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

g) Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en estos, excepto que el contribuyente pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.

Las normas sobre transparencia fiscal internacional no se aplicarán en relación con las rentas correspondientes a los gastos calificados como fiscalmente no deducibles.

▪ **Gastos por operaciones realizadas con paraísos fiscales (art. 15.g)**

- Paraísos fiscales: los gastos por servicios por operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades establecidas en paraísos fiscales, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.
- Inversión de la carga de la prueba – El contribuyente debe probar que el gasto corresponde a una operación o transacción efectivamente realizada

Determinación de la Base Imponible

Gastos no deducibles - Gastos financieros de deudas intragrupo (art. 15.h LIS) (I)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 15. Gastos no deducibles

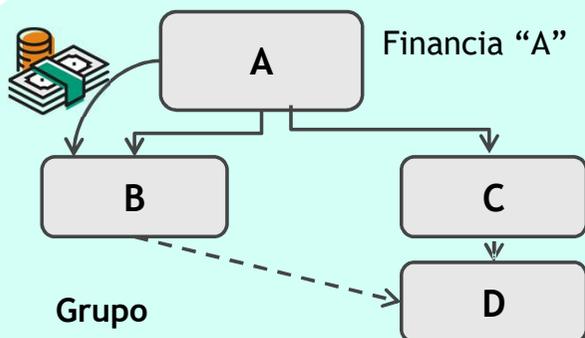
No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

h) Los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo 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, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el contribuyente acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.

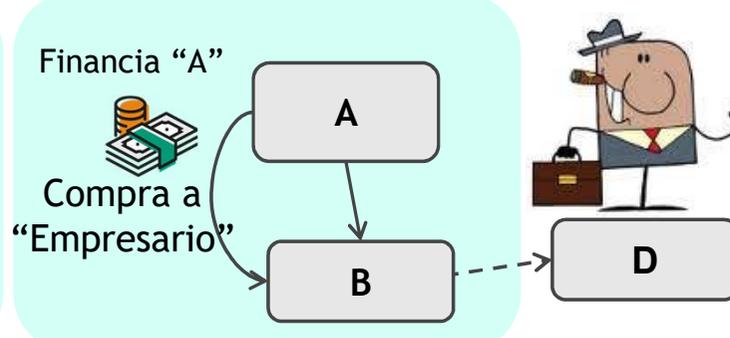
Gastos financieros derivados de deudas intragrupo (art. 15.h)

- No serán deducibles los gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo (art. 42 C.Com), destinadas a:
- La adquisición a otras entidades del grupo de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o las aportaciones al capital o fondos propios de otras entidades del grupo.
- Salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones
- **CV 0775-15**: se consideran motivos económicos válidos, supuestos de reestructuración dentro del grupo, consecuencia directa de una adquisición a terceros o aquellos supuestos en que se produce una auténtica gestión de entidades participadas

La limitación afectaría a:



La limitación no afectaría a:



Determinación de la Base Imponible

Gastos no deducibles - Gastos financieros de deudas intragrupo (art. 15.h LIS) (II)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Criterios DGT - Deducibilidad de gastos financieros por deudas intragrupo

- V5070-16:** Reestructuración llevada a cabo por el grupo al que pertenece la entidad consultante, en virtud de la cual, la entidad H adquiriría la participación de la entidad consultante.
 - Dicha operación se realiza en el marco de un proceso de reasignación de la deuda con terceros con origen en la adquisición, a través de la cual se constituirían entidades en distintas jurisdicciones que centralizarían la gestión de las participaciones en cada una de las jurisdicciones. Asimismo, la deuda intragrupo que surge en la entidad H tendrán los mismos términos y condiciones análogas a la deuda bancaria con terceros.
 - En aplicación del artículo 15.h) LIS, en la medida en que la deuda se produzca con una entidad del grupo (según los criterios del artículo 42 C.Com), y la misma se destine a la adquisición, a otra entidad del grupo, de participaciones de otra sociedad, podría resultar de aplicación la restricción señalada en el artículo 15.h) LIS, salvo que, el contribuyente acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de la operación.
 - En este sentido, los motivos económicos válidos que habrían de concurrir para la realización de las operaciones que determinarían la deducibilidad fiscal de los gastos financieros devengados derivados de deudas con entidades del grupo, **requieren que las operaciones sean razonables desde la perspectiva económica**, como pueden ser supuestos de reestructuración dentro del grupo, consecuencia directa de una adquisición a terceros, o bien aquellos supuestos en que se produce una auténtica gestión de las entidades participadas desde el territorio español.
 - De acuerdo con los datos aportados, la transacción prevista se lleva a cabo de forma análoga en el resto de jurisdicciones y entidades del grupo, recibiendo la parte proporcional de la deuda de terceros al grupo operativo de forma homogénea en base a los principios de plena concurrencia en la determinación de las principales unidades generadoras de ingresos.
 - Asimismo, los préstamos serán análogos en términos y condiciones de los correspondientes a la deuda con terceros.
 - Los motivos alegados permiten determinar la deducibilidad fiscal de los gastos financieros correspondientes a préstamos intragrupo asociados a la adquisición intragrupo por la entidad H de la participación en la entidad consultante, en aplicación del artículo 15.h) de la LIS
- V5023-16:** Concesión de préstamo intragrupo para adquisición de participaciones de una sociedad del Grupo
 - Los motivos económicos válidos que habrían de concurrir para la realización de las operaciones que determinarían la deducibilidad fiscal de los gastos financieros devengados derivados de deudas con entidades del grupo, requieren que las operaciones sean razonables desde la perspectiva económica, como pueden ser supuestos de reestructuración dentro del grupo, consecuencia directa de una adquisición a terceros, o bien aquellos supuestos en que se produce una auténtica gestión de las entidades participadas desde el territorio español.
 - En el escrito de consulta se indica que los motivos fundamentales para dicha reestructuración son que la transacción prevista se llevará a cabo de forma análoga en el resto de las principales jurisdicciones y entidades operativas generadoras de caja dentro del grupo, lo que permitirá que se cumpla el principio de plena concurrencia en la determinación del resultado contable y fiscal, evitando distorsiones en la asignación de los beneficios generados a cada jurisdicción; los términos y condiciones de los préstamos intragrupo serían análogos a los de la deuda frente a terceros; y tras la deuda intragrupo se realizarán un conjunto de operaciones de forma que la misma se ubique a nivel de NRInversores, entidad que tiene la deuda frente a terceros, de tal manera que se pueda comprobar inequívocamente que esta deuda procede del reparto de la financiación de terceros.
 - En este caso concreto, se desprende que la deuda intragrupo deriva de una reestructuración dentro del grupo consecuencia directa de una adquisición a terceros, de las participaciones en la entidad consultante por lo que no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 15.h) de la LIS.
 - No obstante, la deducibilidad de los gastos financieros estarán sometidos a los límites y condiciones establecidos en el artículo 16 de la LIS.

Determinación de la Base Imponible

Gastos no deducibles – Indemnizaciones (art. 15.i LIS)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

161

Ley 27/2014

Artículo 15. Gastos no deducibles

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

i) Los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2.e) 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, o de ambas, aun cuando se satisfagan en varios períodos impositivos, que excedan, para cada perceptor, del mayor de los siguientes importes:

1.º 1 millón de euros.

2.º El importe establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato. No obstante, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, será el importe establecido con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.

A estos efectos, se computarán las cantidades satisfechas por otras entidades que formen parte de un mismo grupo de sociedades en las que concurren las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Indemnizaciones (art. 15.i)

- Se determinan como gastos no deducibles, los derivados de la **extinción de la relación laboral, común o especial, o de relación mercantil**, que excedan, el mayor de 2 importes: **1 MM €** o el **importe establecido en el Estatuto de los Trabajadores**, en su normativa de desarrollo o en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias
- Se computan las cantidades pagadas por sociedades de un mismo grupo (art. 42 C.Com)
- En supuestos de despidos individuales o colectivos por causas objetivas (causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor), será el importe establecido con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente
 - **Ejemplo 1:** La Indemnización exenta de 1.500.000 € y se satisfacen 2.000.000 €: 500.000 € no son deducibles.
 - **Ejemplo 2:** La indemnización exenta es inferior son 700.000 € y se abonan 2.000.000 €: 1.000.000 € es no deducible

Tribunal Supremo - Indemnizaciones

- **Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de Febrero de 2015:** No deducibilidad de las indemnizaciones por despido pagadas en exceso por tratarse de liberalidades (ejercicios anteriores a Ley 27/2014).
 - **Resulta cuestionable que esta conclusión pueda extenderse a la actualidad, cuando la Ley del Impuesto establece límites cuantitativos específicos a partir de los cuales las indemnizaciones no serán deducibles.**

Criterio DGT - Indemnizaciones

- **V0117-17:** El límite de 1 MM€ para la deducibilidad de las indemnizaciones por despido no es de aplicación a otros incentivos que se abonen como consecuencia del despido, como un plan de incentivos exigible en el momento de terminación de la relación laboral

Determinación de la Base Imponible

Gastos no deducibles - Instrumentos híbridos (art. 15.j LIS)



	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 15. Gastos no deducibles

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

j) 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 por ciento.

Gastos con vinculadas híbridos (art 15.j)

- Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación diferente en dichas entidades vinculadas:
 - No generen ingreso en la entidad vinculada o
 - Generen un ingreso exento o
 - Generen un ingreso sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10%

Criterios DGT – Instrumentos híbridos

- **V0054-20:** El gasto por arrendamiento es deducible aunque el ingreso esté exento en el arrendador
 - Una entidad es arrendataria de unos inmuebles que son propiedad de una asociación acogida al régimen especial de fundaciones. El ingreso de la asociación está, por lo tanto, exento. La entidad y la asociación son partes vinculadas
 - Se plantea si el gasto de la entidad arrendataria es deducible teniendo en cuenta las reglas del artículo 15.j) LIS, según el cual, no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los que deriven de 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%.
 - La DGT concluye que, en la medida en que **se trata de una operación de arrendamiento para ambas partes, es decir, que no existen dos calificaciones distintas de la operación**, no resulta de aplicación el citado precepto.
 - En todo caso, recuerda que, al tratarse de una operación vinculada, se deberán tomar en consideración las normas que regulan la valoración de este tipo de operaciones

Determinación de la Base Imponible

Gastos no deducibles (art. 15.k) y l) LIS)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 15. Gastos no deducibles

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

k) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades respecto de la que se de alguna de las siguientes circunstancias:

1.º que, en el período impositivo en que se registre el deterioro, se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 de esta Ley, o

2.º que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en dicho período impositivo no se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley.

l) Las disminuciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable correspondientes a valores representativos de las participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades a que se refiere la letra anterior, que se imputen en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que, con carácter previo, se haya integrado en la base imponible, en su caso, un incremento de valor correspondiente a valores homogéneos del mismo importe.

Determinación de la Base Imponible

Gastos no deducibles (art. 15.m) y n) LIS)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 15. Gastos no deducibles

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

m) La deuda tributaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, en los supuestos a que se refiere el párrafo segundo del artículo 29 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

n) Los que sean objeto de la deducción establecida en el artículo 38 bis de esta ley, incluidos los correspondientes a la amortización de los activos cuya inversión haya generado el derecho a la mencionada deducción.

Determinación de la Base Imponible

Gastos financieros no deducibles (art. 16 LIS) (I)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Comprobaciones
<ul style="list-style-type: none"> Determinación GFN - Disponer de información contable detallada respecto de la naturaleza de los ingresos y gastos financieros del ejercicio Determinar el Beneficio Operativo del ejercicio Verificar si GFN < 30% Beneficio Operativo Franquicia: En todo caso deducibles GFN hasta 1 MM € Exceso de gastos financieros (Interest-Carryforward) <ul style="list-style-type: none"> Deducibles en ejercicios siguientes (sin límite temporal) Valorar efecto impositivo y plazos de recuperación Exceso de beneficio operativo (EBIDTA-Carryforward) <ul style="list-style-type: none"> Aprovechable en plazo de 5 años Consignar en declaración Identificar intereses derivados de operaciones LBO (art. 16.5 LIS) Grupos Fiscales – límite conjunto

Evolución normativa
<p>Deducibilidad GFN hasta 31/12/2014</p> <ul style="list-style-type: none"> Gastos financieros netos deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del periodo impositivo por importe de 1 millón de euros Exceso de GFN contabilizados sobre el límite fiscal: <ul style="list-style-type: none"> Puede deducirse en los 18 años inmediatos y sucesivos, sujetos al mismo límite Defecto de GFN contabilizados sobre límite fiscal: <ul style="list-style-type: none"> Se acumula (“colchón”) para los 5 años inmediatos y sucesivos No ocurre lo mismo respecto del importe de 1 millón de euros (el sobrante de un año no se acumula para años sucesivos, aunque sí puede ser utilizado para aprovechar GFN pendientes de deducir de periodos impositivos anteriores) <p>Deducibilidad GFN desde 01/01/2015</p> <ul style="list-style-type: none"> Se mantiene el límite general de deducibilidad de los gastos financieros netos (art. 16 LIS): 30% del beneficio operativo con franquicia de 1 MM € Cómputo en el beneficio operativo de dividendos recibidos por inversiones de al menos el 5%, o 20 MM € (antes 6 MM €) Los gastos financieros netos no deducidos podrán serlo a futuro sin límite temporal (supresión del plazo de 18 años) Se mantiene plazo de 5 años de arrastre en exceso de beneficio operativo

Determinación de la Base Imponible

Gastos financieros no deducibles (art. 16 LIS) (II)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 16. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros

1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.

A estos efectos, se entenderá **por gastos financieros netos** el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refieren las letras g), h) y j) del artículo 15 de esta Ley.

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de esta Ley.

En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.

Concepto de gastos financieros netos (GFN)

- Exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el ejercicio, excluidos los gastos financieros que no sean deducibles por corresponder a deudas intragrupo que financien la adquisición de participaciones en otras empresas del grupo.
- A los efectos de esta limitación no se consideran GFN
 - gastos correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales o que se paguen a través de estas personas o entidades, salvo prueba de transacción efectivamente realizada (art 15.1 g)
 - gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente a esta, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10% (art 15.1 j)

"Gastos financieros netos" "el exceso" (diferencia positiva):

(+) gastos financieros (excepto los no deducibles por otros conceptos)

(-) ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios

(=) Gastos financieros netos

	Ejemplo 1 Franquicia 1 Millón	
	Sociedad A	Sociedad B
Ventas	-	-
Resultado vtas inmovilizado	2.000.000,00	2.000.000,00
Amortizaciones	- 500.000,00	- 500.000,00
Resultado explotación	1.500.000,00	1.500.000,00
Gastos financieros	- 1.500.000,00	- 800.000,00
Resultado	-	700.000,00
Beneficio Operativo	-	-
Límite (30% EBITDA corregido)	-	-
Exceso	1.500.000,00	800.000,00
Franquicia	1.000.000,00	800.000,00
Ajuste Base Imponible	500.000,00	-

Determinación de la Base Imponible

Gastos financieros no deducibles (art. 16 LIS) (III)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Modelo de Cuenta de Pérdidas y Ganancias (PGC) (Cuentas del Subgrupo 66 en el Resultado Financiero)	
13. Gastos financieros	
a) Por deudas con empresas del grupo y asociadas	
661 Intereses de obligaciones y bonos	
662 Intereses de deudas	
664 Gastos por dividendos de acciones considerados pasivo financiero	
665 Intereses por descuento de efectos y operaciones de factoring	
b) Por deudas con terceros	
661 Intereses de obligaciones y bonos	
662 Intereses de deudas	
664 Gastos por dividendos de acciones considerados pasivo financiero	
665 Intereses por descuento de efectos y operaciones de factoring	
669 Otros gastos financieros	
c) Por actualización de provisiones	
660 GF por actualización de provisiones	
14. Variación de VR en instrumentos financieros	
663 Pérdidas por valoración de instrumentos financieros por VR	
15. Diferencias de cambio	
668 Diferencias negativas de cambio	
16. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros	
666 Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda	
667 Pérdidas de créditos no comerciales	

Modelo de Cuenta de Pérdidas y Ganancias (PGC) (Cuentas del Subgrupo 76 en el Resultado Financiero)	
12. Ingresos financieros	
a) De participaciones en instrumentos de patrimonio	
a1) En empresas del Grupo y Asociadas	
7600 Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, empresas del grupo	
7601 Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, empresas asociadas	
a2) En terceros	
7602 Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, otras vinculadas	
7600 Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, otras empresas	
b) De valores negociables y otros instrumentos financieros	
b1) De empresas del grupo y asociadas	
7610 Ingresos de valores representativos de deudas, empresas del grupo	
7611 Ingresos de valores representativos de deudas, empresas asociadas	
76200 Ingresos de créditos a l/p empresas del grupo	
76201 Ingresos de créditos a l/p empresas asociadas	
76210 Ingresos de créditos a c/p empresas del grupo	
76211 Ingresos de créditos a c/p empresas asociadas	
b2) De terceros	
7612 Ingresos de valores representativos de deudas, otras vinculadas	
7613 Ingresos de valores representativos de deudas, otras empresas	
76202 Ingresos de créditos a l/p otras vinculadas	
76203 Ingresos de créditos a l/p otras empresas	
76212 Ingresos de créditos a c/p otras vinculadas	
76213 Ingresos de créditos a c/p otras empresas	

(+) Gastos financieros (13.a) + (13.b))

(-) Ingresos financieros (12.b))

Resultado positivo

Resultado negativo

Gasto financiero neto

Ingreso financiero neto

Deducible si < 30% BO

Deducible si < 1 MM €

No aplica Art. 16 LIS. No arrastre a futuro

Determinación de la Base Imponible

Gastos financieros no deducibles (art. 16 LIS) (IV)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 16. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros

1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.

A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refieren las letras g), h) y j) del artículo 15 de esta Ley.

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de esta Ley.

En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.

Determinación del Beneficio Operativo

(+)	RESULTADO DE EXPLOTACION ⁽¹⁾
(-)	amortización del inmovilizado
(-)	imputación subvenciones (inmovilizado no financiero)
(-)	deterioro de inmovilizado
(-)	resultados por enajenaciones de inmovilizado
(+)	⁽²⁾ ingresos financieros correspondientes a dividendos o participaciones en beneficios de participaciones de más del 5% o de 6 MM de euros ⁽³⁾

(1) (-) y (+) en cada caso supone eliminar / incorporar al resultado de explotación el efecto de cada uno de los conceptos (amortización, subvenciones, deterioros...etc.)

(2) Salvo que ya estén incluidos en el resultado de explotación (holding). No cómputo duplicado

(3) (no financiadas con préstamos que generen intereses no deducibles)

Determinación de la Base Imponible

Gastos financieros no deducibles (art. 16 LIS) (V)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 16. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros

1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.

A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refieren las letras g), h) y j) del artículo 15 de esta Ley.

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de esta Ley. En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.

Aprovechamiento futuro del exceso de GF o BO – Interest Carry Forward

Limitación en la deducibilidad de gastos financieros. Gastos financieros pendientes de deducir

Ejercicio de generación	Importe generado. Pendiente de aplicación a principio del período		Aplicado en esta liquidación	Pendiente de aplicación en períodos futuros	
	Por límite 16,5 y 83 LIS	Resto		Por límite 16,5 y 83 LIS	Resto
2012		01188	01189		01191
2013		01193	01194		01196
2014		01198	01199		01201
2015	01202	01203	01204	01205	01206
2016 ^(*)	01462	01463	01209	01210	01211
2016 ^(**)			01464	01465	01466
Total	01212	01213	01214	01215	01216

(*) Sólo debe cumplirse si la entidad tiene gastos financieros pendientes por otro período impositivo iniciado en 2016, pero inferior a 12 meses y previo al declarado.

(**) Sólo debe cumplirse si la entidad tiene gastos financieros pendientes, devengados en el propio período impositivo, deducibles en los próximos períodos impositivos.

	Año 0	Año 1	Año 2
Beneficio operativo	100	100	100
Límite art. 20 TRLIS (30%)	30	30	30
Gastos financieros netos	80	20	40
Gastos financieros deducibles período	30	20	30
Gastos financieros no deducibles ejercicios previos	0	10	0
Total gastos financieros deducibles	30	30	30
Exceso gasto financiero no deducible	50	0	10
Gastos financieros pendientes año 0	50	40	40
Gastos financieros pendientes año 1		0	0
Gastos financieros pendientes año 2			10
Ajuste extracontable (+) gasto financiero	+50	-10	+10

Interest Carry-Forward: Siempre que en ejercicios futuros los gastos financieros del período no lleguen al 30% BO del período o 1 MM € (sólo para los “GFN excesivos”, no hay para “ingresos financieros netos”). Orden de aplicación (1º compensación gastos del período)

Determinación de la Base Imponible

Gastos financieros no deducibles (art. 16 LIS) (VI)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 16. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros

- En el caso de que los gastos financieros netos del período impositivo no alcanzaran el límite establecido en el apartado 1 de este artículo, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del período impositivo se adiciónará al límite previsto en el apartado 1 de este artículo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.
- Los gastos financieros netos imputados a los socios de las entidades que tributen con arreglo a lo establecido en el artículo 43 de esta Ley se tendrán en cuenta por aquellos a los efectos de la aplicación del límite previsto en este artículo.
- Si el período impositivo de la entidad tuviera una duración inferior al año, el importe previsto en el párrafo cuarto del apartado 1 de este artículo será el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

Aprovechamiento futuro del exceso de GF o BO – EBIDTA Carry Forward

Pendiente de adición por límite beneficio operativo no aplicado			
Ejercicio de generación	Importe generado. Pendiente de aplicación a principio del periodo	Aplicado en esta liquidación	Pendiente de aplicación en periodos futuros
2012	00890	00891	00892
2013	00503	00522	00523
2014	00273	00274	00537
2015	00955	00956	00957
2016 ^(*)	01217	01218	01219
2016 ^(**)	01467	01468	01469
Total	00538	00539	00546

(*) Sólo debe cumplimentarse si la entidad tiene pendiente de adición por límite beneficio operativo no aplicado por otro período impositivo iniciado en 2016, pero inferior a 12 meses y previo al declarado.
(**) Sólo debe cumplimentarse si la entidad tiene pendiente de adición por límite beneficio operativo no aplicado, generado en el propio período impositivo, aplicable en los próximos períodos impositivos.

	Año 0 100	Año 1 100	Año 2 100
Beneficio operativo			
Límite art. 20 TRLIS (30%)	30	30	30
Exceso beneficio operativo pendiente ejercicios previos		10	30
Gastos financieros netos	20	10	60
Gastos financieros deducibles período	20	10	60
Gastos financieros deducibles ejercicios previos	0	0	0
Total gastos financieros deducibles	20	10	60
Exceso gasto financiero no deducible	0	0	0
Exceso beneficio operativo	10	20	0
Exceso beneficio operativo pendiente año 0	10	10	0
Exceso beneficio operativo pendiente año 1		20	0
Exceso beneficio operativo pendiente año 2			0
Ajuste extracontable (+) gasto financiero	0	0	0

Si no se agota el límite del 30%, la diferencia incrementa el límite de los 5 años siguientes (no aplica franquicia de 1 MM €)

Determinación de la Base Imponible

Gastos financieros no deducibles (art. 16 LIS) (VII)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

171

Ley 27/2014

Artículo 16. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros

5. A los efectos de lo previsto en este artículo, los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades se deducirán con el límite adicional del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella en los 4 años posteriores a dicha adquisición, cuando la fusión no aplique el régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley. Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite a que se refiere el apartado 1 de este artículo. Los gastos financieros no deducibles que resulten de la aplicación de lo dispuesto en este apartado serán deducibles en períodos impositivos siguientes con el límite previsto en este apartado y en el apartado 1 de este artículo.

El límite previsto en este apartado no resultará de aplicación en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70 por ciento del precio de adquisición. Asimismo, este límite no se aplicará en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de 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 por ciento del precio de adquisición.

Limitación de gastos financieros derivados de deudas para la adquisición de participaciones en entidades en operaciones LBO (art. 16.5 LIS)

- Cuando en los 4 años siguientes a la adquisición, la entidad adquirida sea objeto de una operación de fusión no protegida o se incorpore al grupo fiscal de la adquirente
 - Deducibilidad con límite del 30% del beneficio operativo de la entidad adquirente, sin incluir beneficio operativo de entidad adquirida.
 - No aplica la limitación:
 - En el año de compra: en caso de adquisición de participaciones con deuda máxima del 70% del precio de adquisición.
 - En siguientes ejercicios: en caso de que el importe de la deuda se minore en la parte proporcional hasta que la deuda alcance el 30% del precio de adquisición.

Crterios DGT – Orden de aplicación de límites a la deducibilidad de gastos financieros

- V1664-15: Orden de aplicación de las limitaciones a la deducibilidad de gastos financieros**
 - En primer lugar se aplicará la regla prevista en el artículo 15.1.h) LIS, relativa a aquellos gastos que, en ningún caso, resultarán fiscalmente deducibles
 - Una vez excluidos esos gastos financieros, resultará de aplicación la limitación a la deducibilidad prevista en el artículo 16 LIS
 - En concreto, en primer lugar se aplicará el adicional previsto en el artículo 16.5 LIS, conforme al cual los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades se deducirán con el límite adicional del 30% del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella en los 4 años posteriores a dicha adquisición, cuando la fusión no aplique el régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII
 - Una vez determinado el importe de los gastos financieros que resulten fiscalmente deducibles según lo anterior, estos gastos se adicionan a todos los demás gastos financieros que pudiera tener la entidad, para proceder a la aplicación del límite general previsto en el artículo 16.1 LIS para la deducibilidad de los gastos generales (30% del B.O)

Determinación de la Base Imponible

Gastos financieros no deducibles (art. 16 LIS) (VIII)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Nota AEAT 1/15, de 3 de febrero 2015, relativa a la limitación de gastos financieros prevista en el art. 16 LIS

- Aclara cómo opera el doble límite previsto en el artículo 16 LIS
 - En primer lugar debe aplicarse el propio límite del período impositivo (30 por cien del beneficio operativo del período) y, adicionalmente y con posterioridad a este, se deducirán los gastos financieros netos hasta alcanzar la diferencia que proviene de períodos impositivos anteriores.
 - Solo después de que los gastos financieros netos del período hayan superado el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio y de ejercicios anteriores, entrará en juego la franquicia de 1 MM €

Criterios DGT – Deducibilidad de gastos financieros

- **V1601-20: Naturaleza de determinados gastos a los efectos de la limitación del artículo 16 LIS**
 - Contrato de leasing inmobiliario (sobre un hotel) que incluye un pacto en virtud del cual se establece que los gastos e impuestos por razón del bien y que graven el inmueble, debidos a su propiedad o su uso, y que se correspondan con el período contractual de utilización, serán a cargo del arrendatario, aunque se giren a nombre del arrendador.
 - Como consecuencia de lo anterior, la sociedad arrendataria contabiliza en la cuenta 6310 ("Otros tributos"), el importe que le es refacturado en concepto de IBI, y en la cuenta 4720 el IVA soportado, y consulta si se tiene que aplicar la limitación del artículo 16 LIS por considerarse que la repercusión del IBI está relacionada con el endeudamiento empresarial.
 - Tomando como referencia la resolución de 16 de julio de 2012, la DGT señala que los gastos financieros que deben tenerse en cuenta a los efectos del artículo 16 LIS son aquellos derivados de las deudas de la entidad con otras entidades del grupo o con terceros, en concreto, los incluidos en la partida 13 del modelo de la cuenta de pérdidas y ganancias del PGC (cuentas 661, 662, 664 y 665).
 - Por tanto, en el supuesto de que las normas contables que resulten de aplicación al pacto objeto de consulta no requieran, para su correcta contabilización, la utilización de las cuentas arriba mencionadas, no deberá tomarse en consideración dicho pacto a efectos de determinar el gasto financiero neto del ejercicio, en los términos del artículo 16 LIS.
- **V1193-20: El gasto financiero para distribuir prima de emisión es deducible con los límites generales para los gastos financieros**
 - Préstamo de una entidad vinculada destinado en parte a la devolución de prima de emisión al socio único.
 - La DGT parte de la hipótesis de que, desde la adquisición o constitución de la entidad por su socio único, aquella ha generado beneficios superiores a la prima de emisión que se distribuye, de manera que dicha distribución, conforme a los criterios contables, se pueda calificar como de distribución de beneficios.
 - Conforme a esta hipótesis, concluye que los gastos financieros serán deducibles siempre que cumplan con los requisitos generales de deducibilidad del gasto, si bien con la limitación general a la deducibilidad de gastos financieros del artículo 16 LIS.

Determinación de la Base Imponible

Gastos financieros no deducibles (art. 16 LIS) (IX)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Criterios DGT – Deducibilidad de gastos financieros

- **V0165-17:** Los ingresos y gastos derivados de la actualización del pasivo financiero (reestructuración de la deuda) deberán tomarse en consideración a efectos de determinar el GFN del ejercicio, en la medida que ambas partidas se encuentran relacionadas con el endeudamiento empresarial
- **V4789-16:** Los ingresos y los gastos financieros procedentes de derivados financieros que no tengan la consideración de coberturas contables no deben tomarse en consideración a efectos de determinar el gasto financiero neto devengado en el ejercicio, en la medida en que no proceden del endeudamiento empresarial ni de la cesión a terceros de capitales propios
- **V1989-16:** Las limitaciones a la deducibilidad del gasto financiero no serán de aplicación en el período impositivo en que se produzca la extinción de una entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración. El hecho de que la liquidación se extienda durante más de un ejercicio económico no puede variar esta conclusión si es por causas ajenas a la voluntad de extinción de la entidad.
- **V1488-16:** **Gastos financieros derivados de deuda contraída con entidades financieras** con la finalidad de obtener liquidez para acometer un reparto de dividendos a favor de la matriz, estarán sujetos a la limitación contenida en el artículo 16 LIS para la deducibilidad de este tipo de gastos (30% del beneficio operativo)
- **V0353-16:** Al margen de las correcciones que prevé el artículo 16 LIS, el beneficio operativo no se ajustará por otros conceptos, como pueden ser ingresos exentos procedentes de la realización de actividades a través de establecimientos permanentes en el extranjero, dividendos exentos distintos de los indicados en dicho precepto o gastos no deducibles
- **V3727-15:** Sociedad que obtiene un beneficio al vender una línea de negocio lo califica como “resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas” en la cuenta de PyG. El resultado de explotación correspondiente a dichas operaciones se incluye al determinar el beneficio operativo
- **V3503-15:** Dado que los préstamos participativos generan gastos financieros no deducibles, los mismos no se ven afectados por el límite establecido en el artículo 16 LIS

Audiencia Nacional – Deducibilidad de gastos financieros

- **Audiencia Nacional. Sentencia de 15 de febrero de 2018, Rec.260/2015: Contrato de cuentas en participación.**
 - No es gasto deducible el derivado de un contrato de cuentas en participación entre entidades vinculadas.
 - Se declara la inexistencia de contrato entre las partes al no existir aportación económica alguna a favor del partícipe gestor, no disponer el gestor de infraestructura y medios suficientes para realizar servicio alguno y por tanto, no quedar acreditada la efectiva prestación de servicios.
- **Audiencia Nacional. Sentencia de 26 de marzo de 2018: Intereses por la parte del préstamo coincidente con los FP negativos que derivan de la previa separación de socios.**
 - No son deducibles los intereses derivados de un préstamo participativo otorgado por una entidad vinculada para salvar la causa de disolución del prestatario, que tenía FP negativos como consecuencia de una disminución de capital con devolución de aportaciones por una operación previa de separación de socios.
 - *Motivo:* la financiación beneficia a los socios salientes a los que se devuelven las aportaciones con cargo a reservas de la sociedad.

Determinación de la Base Imponible

Gastos financieros no deducibles (art. 16 LIS) (X)

	Ley 27/2014	Criterios DGT - Deducibilidad de gastos financieros por derivados financieros
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11	<ul style="list-style-type: none"> V3004-17: Los resultados derivados de “swaps” tributarán en función de su tratamiento contable <ul style="list-style-type: none"> Caso 1: Instrumento financiero con la consideración de cobertura contable cuyos cambios de valor razonable se registran en cuentas de patrimonio neto. Las variaciones del valor razonable registradas en patrimonio neto no afectan al cálculo de la base imponible. Cuando se liquide el "swap" se computarán en base imponible los gastos e ingresos que registrados en esa liquidación. Caso 2: Instrumento financiero que deja de calificarse como cobertura contable, y pasa a tratarse como derivado financiero. Los gastos e ingresos derivados de la conversión se computarán en base imponible en la medida en la que se imputen en la cuenta de PyG. Los que se registren por la liquidación del "swap" se computarán en la base imponible del período de dicha liquidación Caso 3: Traspaso a resultados del saldo de la cuenta de patrimonio neto que recoge la variación acumulada mientras el instrumento financiero tenía la consideración de cobertura contable como consecuencia del inicio de la fase de liquidación de la empresa. El gasto que se contabilice por este motivo será deducible y deberá tomarse en consideración a los efectos de calcular el gasto financiero neto sometido a la limitación prevista en el artículo 16 LIS.
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12	
± Ajustes por deterioros	Artículo 13	
± Ajustes por provisiones	Artículo 14	
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15	
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16	<ul style="list-style-type: none"> V0931-16 (también V0245-17 y V0152-17): Tratamiento de coberturas contables <ul style="list-style-type: none"> En 2014 se realiza un ajuste a reservas para corregir el efecto acumulado de ejercicios pasados (error contable), y se contabiliza un gasto en PyG por la variación en el valor razonable de un derivado. En aplicación del artículo 19.3 TRLIS (actual 11.3 LIS), el gasto registrado contra reservas (para corregir el error contable), será deducible siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera resultado de aplicar la norma general de imputación temporal Respecto de la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros, debe considerarse: <ul style="list-style-type: none"> El tratamiento de las coberturas contables, al estar vinculadas al endeudamiento empresarial, no debe desvincularse del correspondiente a la partida cubierta. Por ello, <u>los ingresos y gastos derivados de dicho componente, computan para determinar el gasto financiero neto del ejercicio.</u> Los ingresos y gastos financieros procedentes de derivados financieros que no tengan la consideración de coberturas contables (<u>derivados especulativos</u>) no deben considerarse a efectos de determinar el gasto financiero neto del ejercicio, al no proceder del endeudamiento empresarial ni de la cesión a terceros de capitales propios. En caso de coberturas contables cuya partida cubierta sea una deuda que pierdan su condición de instrumento de cobertura, los ingresos y gastos derivados de la pérdida de esa condición tampoco deben computar en el gasto financiero neto del ejercicio a los efectos del límite indicado
± Ajustes por valoración	Artículo 17	
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18	
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23	
± Reserva de capitalización	Artículo 25	

Determinación de la Base Imponible

Gastos financieros no deducibles (art. 16 LIS) (XI)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

■ Especialidades Grupos de Consolidación

- Franquicia 1 MM única para todo el grupo fiscal
- Gasto financiero neto y beneficio operativo a considerar es el del Grupo Fiscal
 - Eliminación operaciones internas. Deudas intragrupo
 - Determinación ajuste individual de acuerdo con reglas de distribución del gasto financiero no deducible
- Aprovechamiento de excesos GFN y BO pasados:
 - Si GFN pendientes de deducir al entrar en el grupo, límite del 30% a nivel individual. Doble límite
 - Si BO pendiente de aprovechar al entrar en el grupo, límite aprovechamiento a nivel individual. Doble límite
 - Si gastos pendientes al extinguirse el Grupo, mismo tratamiento que BINs (i.e. se los llevan en la proporción en la que los hayan aportado)

	A	B	C	D	Grupo
Beneficio operativo	100	100	-200	100	100
<i>Límite art. 20 TRLIS (30%)</i>	<i>30</i>	<i>30</i>	<i>0</i>	<i>30</i>	<i>30</i>
Gastos financieros netos	20	40	20	30	110
Exceso Gasto financiero (no deducible)	0	10	20	0	80
1ª distribución gastos financieros no deducibles (a)	0	10	20	0	30
Gastos financieros no deducibles pte distribuir					50
Gastos financieros deducibles	20	30	0	30	80
2ª distribución gastos financieros no deducibles (b)	12,5	18,75	0	18,75	50
Total gastos financieros no deducibles (a+b)	12,5	28,75	20	18,75	80
Total gastos financieros deducibles	7,5	11,25	0	11,25	30
Ajuste extracontable (+) gasto financiero	+12,5	+28,75	+20	+18,75	80

(a) Dado que los gastos financieros no deducibles del Grupo son superiores a los excesos individuales, en primer lugar resultarán no deducibles los excesos individuales

(b) Los gastos financieros no deducibles pendientes de distribuir (50) se distribuyen entre el resto de entidades en proporción a los gastos financieros deducibles

Determinación de la Base Imponible

Gastos financieros no deducibles (art. 16 LIS) (XII)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Criterios DGT - Gastos financieros por compra de participaciones (art. 67 b) LIS)

- V3931-15:** Empresa residente en España adquiere en 2014 participaciones en sociedad B española y varias entidades extranjeras con el mismo objeto social, financiándose con recursos propios y financiación ajena (un contrato de financiación sindicada y un préstamo subordinado no participativo con los accionistas de la sociedad en función de su porcentaje de participación). Las sociedades A y B tributan en régimen de consolidación fiscal desde septiembre 2014. El grupo pretende reducir, al menos en un octavo anual, el importe total de la deuda, hasta que el importe de la misma sea menor al 30% del coste de la transacción. Consulta si los gastos financieros por el préstamo efectuado por los socios resultarán deducibles en IS:
 - El préstamo subordinado otorgado por los socios no tiene el carácter de participativo, por lo que no aplica el artículo 15.a) LIS, pero si deberán tenerse en cuenta las limitaciones de los artículos 16 LIS y 67.b) LIS (para supuestos de incorporación a un grupo fiscal existe un límite adicional a la deducibilidad de los gastos financieros: 30% BO de la entidad o grupo fiscal adquirente)
 - El artículo 67.b) LIS requiere, inicialmente, que la deuda que financia la adquisición de las participaciones no supere el 70% del precio de adquisición. De cumplirse esta regla, el primer año no resultará de aplicación el citado límite, y tampoco resultará de aplicación en los años siguientes, si el importe de la deuda se minorara, al menos, proporcionalmente. De esta forma, al finalizar cada año, se debe comparar la deuda, con la deuda existente en el momento de la adquisición, siempre que fuera igual o inferior al 70% del precio de adquisición.
 - Aunque la deuda inicial sea inferior al 70%, ello no exime para que exista la obligación de minorar la deuda por la diferencia entre el importe de la deuda inicial y un 30% (al menos proporcionalmente cada año)
 - Al final de cada año se debe comprobar si la deuda existente, que inicialmente fue igual o inferior al 70%, se ha minorado al menos proporcionalmente a un plazo total de 8 años. No aplicará el límite si la deuda se ha reducido, al menos, en el porcentaje que resulte de: **(Porcentaje de deuda inicial – 30%) x número de anualidades transcurridas**
 - De no cumplirse dicho requisito de minoración de la deuda, la limitación a la deducibilidad de gastos financieros prevista en el artículo 67.b) LIS aplicará en el año siguiente, y hasta que, en su caso, se vuelva a cumplir el requisito.
 - En la medida en la que el importe de la deuda que financia la compra de las participaciones de B (que pasa a formar parte del grupo fiscal) no supera el 70% del precio de adquisición y la deuda se minorará en al menos un octavo anual, hasta que el importe sea menor al 30% del coste de la transacción, no resultará de aplicación la limitación del artículo 67.b) LIS.
 - En cualquier caso, los gastos financieros serán deducibles con el límite del artículo 16.1 LIS.

Criterios DGT - Orden de aplicación de las limitaciones a la deducibilidad de gastos financieros

- V3462-16:** En operaciones de adquisición de participaciones con endeudamiento y aportación dineraria de socios, para determinar el porcentaje relativo al límite a la financiación del 70% se tendrá en cuenta la totalidad de las participaciones adquiridas en el marco del acuerdo contractual, ya se celebre mediante un único negocio jurídico, o en varias fases encaminadas al mismo fin.
 - El límite previsto en el artículo 16.1 LIS es único para todos los gastos financieros netos, incluidos los gastos financieros previstos en el apartado 5 de dicho artículo, que tienen un límite adicional.**
 - Los gastos financieros netos que quedan sometidos a la limitación del artículo 16 LIS son aquellos que el grupo fiscal tiene respecto a terceros y que no se ven afectados por la aplicación del artículo 15.h), pero no aquellos que son objeto de eliminación. De la misma manera, los ingresos financieros que minoran los gastos financieros netos serán aquellos existentes respecto a personas o entidades ajenas al grupo de consolidación fiscal, pero no los que son objeto de eliminación en la determinación de la base imponible del grupo.
 - En relación con el límite adicional que contiene la letra b) del artículo 67 de la LIS, según establece dicho apartado, los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades que se incorporen a un grupo de consolidación fiscal se deducirán con el límite adicional del 30% del beneficio operativo de la entidad o grupo fiscal adquirente, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan, de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y 65 de la LIS, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a la entidad adquirida o cualquier otra que se incorpore al grupo fiscal en los períodos impositivos que se inicien en los 4 años posteriores a dicha adquisición.
 - Este límite no resultará de aplicación en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70% del precio de adquisición. Asimismo, este límite no se aplicará en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de 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.
 - Respecto de la aplicación de lo establecido en el tercer párrafo de la letra b) del artículo 67 de la LIS, se requiere, inicialmente, que la deuda que financia la adquisición de las participaciones no supere el 70% del precio de adquisición.

Determinación de la Base Imponible

Reglas de valoración (art. 17 LIS) (I)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Comprobaciones

- **Identificar operaciones que deben ser valoradas a valor de mercado – posible ajuste fiscal (art 17.4 LIS):**
 - Transmisiones a título lucrativo
 - Ampliaciones de capital
 - Transmisiones a los socios por diversos supuestos (disolución, separación de socios, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios)
 - Operaciones de reestructuración (no aplicación régimen de neutralidad fiscal)
 - Permutas
 - Operaciones de canje (no neutralidad fiscal)

- **Solicitar tasaciones**

Revalorizaciones contables (art. 17.1 LIS).....	00345	00346
SICAV: Reducciones de capital y distribución de la prima de emisión (art. 17.6 LIS)	00371	
Transmisiones lucrativas y societarias: aplicación del valor de mercado (art. 17.4 LIS).....	00347	00348

Determinación de la Base Imponible

Reglas de valoración (art. 17 LIS) (II)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 17. Regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias

1. Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios previstos en el Código de Comercio, corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley. No obstante, 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, sin perjuicio de lo señalado en la letra l) del artículo 15 de esta Ley, o mientras no deban imputarse a una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria. El importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en la cuenta de pérdidas y ganancias. El importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados.

2. Las operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos se valorarán fiscalmente por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil, con independencia de cuál sea la valoración contable.

Reglas de valoración

- Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio
- Activos: Precio de adquisición o coste de producción
- Pasivos y provisiones:
 - Valor de la contrapartida recibida a cambio de incurrir en la deuda más sus intereses
 - Cantidad de efectivo que se espera entregar para liquidar una deuda
 - Mejor estimación del importe necesario para hacer frente a la obligación
- Las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio contable del valor razonable no tienen efectos fiscales mientras no deban imputarse en la cuenta de pérdidas y ganancias
- Las revalorizaciones no se integran en la base imponible salvo cuando se realicen en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a dicha integración
- El importe de la revalorización no integrada no tendrá efecto fiscal

Valoración a mercado:

- Desde el punto de vista contable
 - Si bien el artículo 38 C.Com. mantiene como criterio de valoración el originario principio de precio de adquisición y coste de producción, el artículo 38 bis habilita la valoración a **valor razonable** de determinados activos y pasivos, en concreto determinados activos y pasivos financieros.
 - A estos efectos, se podrá en unos casos ajustar el valor contra el patrimonio neto (activos financieros disponibles para la venta –si bien con la propuesta de modificación del PGC estos instrumentos deben ajustarse en la cuenta de pérdidas y ganancias-) y en otros directamente en la cuenta de pérdidas y ganancias (activos financieros mantenidos para la negociación).
- Desde el punto de vista fiscal
 - La norma tributaria adopta con carácter general los criterios de valoración dispuestos por la norma mercantil.
 - Sin embargo, 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.
 - Tampoco se otorga efectos fiscales a las revalorizaciones contables, salvo cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en la cuenta de pérdidas y ganancias

Determinación de la Base Imponible

Reglas de valoración (art. 17 LIS) (III)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Criterios DGT – Reglas de valoración

▪ **V2040-15:**

- La entidad X abonó por la compra de las participaciones en otras entidades un precio muy superior al valor nominal de las acciones
- Se pretende realizar una reducción de capital que afecta a un solo socio
- Con independencia de la calificación mercantil de esta operación, dicha operación generará pérdidas en la entidad X, por cuanto la misma se va a realizar por el valor nominal de las acciones
- Desde el punto de vista fiscal, dicha pérdida contable no tiene relevancia por cuanto se determina por la diferencia entre el valor nominal de las acciones y su valor de adquisición, regla que resulta distinta de la prevista en el artículo 17.4 de la LIS
- Por tanto, de acuerdo con este precepto X deberá integrar en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de las acciones transmitidas (y no el valor nominal) y su valor fiscal
- En caso de resultar positiva dicha diferencia, podría ser de aplicación, en sede de la entidad X, la exención para evitar la doble imposición prevista en el artículo 21 de la LIS.

▪ **DGT. V1903-15: Valor razonable**

- Se analiza el supuesto en el que una entidad posee acciones que cotizan en bolsa y que están sometidas periódicamente a variaciones de valor. Dichas acciones se encuentran contabilizadas en inversiones financieras a largo plazo, puesto que es intención de la compañía mercantil no vender las mismas y, de hecho, seguir comprando.
- De acuerdo con la norma de registro y valoración 9ª.2.6.2, estos activos se valorarán por su valor razonable, y las variaciones que se produzcan en dicho valor se registrarán directamente en el patrimonio neto hasta que el activo financiero cause baja o se deteriore, momento en que se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Conforme al artículo 17.1 LIS, 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

▪ **DGT. V2102-09: Revalorizaciones voluntarias**

- Se analiza un supuesto de una entidad consultante dedicada a la promoción inmobiliaria y de edificios en su variedad de hoteles para su posterior explotación en arrendamiento a sociedades vinculadas. El valor contable de los terrenos, así como el de construcción de los edificios en su variedad de hoteles es el del precio de adquisición o coste de producción incrementado en los gastos de capitalización correspondientes. Este valor contable se encuentra muy alejado del precio de mercado o valor razonable por diversas circunstancias (antigüedad en la fecha de adquisición de los terrenos, etc.), por lo que la entidad se ha planteado la posibilidad de realizar revalorizaciones contables voluntarias
- De acuerdo con las normas de valoración del PGC, los elementos del inmovilizado material se valoran por su precio de adquisición, sin que dicha valoración pueda ser modificada posteriormente por aplicación del valor razonable, es decir, la normativa vigente en materia contable no ampara una revalorización como la planteada en la consulta.
- En el caso de que se lleve a cabo una revalorización voluntaria de los elementos patrimoniales aplicando el valor razonable sin que la misma se realice en virtud de una norma legal o reglamentaria, el importe de dicha revalorización no se integraría en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, es decir, tal revalorización no tendría efectos fiscales

Determinación de la Base Imponible

Reglas de valoración (art. 17.4 LIS) – Reglas especiales de valoración

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 17. Regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias

4. Se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

- Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo. No tendrán esta consideración las subvenciones.
- Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley o bien que resulte de aplicación el apartado 2 anterior.
- Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de éstos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.
- Los transmitidos en virtud de fusión, y escisión total o parcial, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.
- Los adquiridos por permuta.
- Los adquiridos por canje o conversión, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

Se entenderá por valor de mercado el que hubiera sido acordado entre partes independientes, pudiendo admitirse cualquiera de los métodos previstos en el artículo 18.4 de esta Ley.

5. En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d) del apartado anterior, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal. No obstante, en el supuesto de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital o fondos propios, en la proporción que le corresponda, y el valor fiscal del crédito capitalizado.

En los supuestos previstos en las letras e) y f) del apartado anterior, las entidades integrarán en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos adquiridos y el valor fiscal de los entregados.

En la adquisición a título lucrativo, la entidad adquirente integrará en su base imponible el valor de mercado del elemento patrimonial adquirido.

La integración en la base imponible de las rentas a las que se refiere este artículo se efectuará en el período impositivo en el que se realicen las operaciones de las que derivan dichas rentas.

Se valorarán por su valor de mercado (el que hubiera sido acordado entre partes independientes) (art 17.4 LIS):

- Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo. No tendrán esta consideración las subvenciones.
- Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, salvo que resulte de aplicación el régimen de neutralidad fiscal.
- Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de éstos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.
- Los transmitidos en virtud de fusión, y escisión total o parcial, salvo que resulte de aplicación el régimen de neutralidad fiscal.
- Los adquiridos por permuta.
- Los adquiridos por canje o conversión, salvo que resulte de aplicación el régimen de neutralidad fiscal.

Determinación de la Base Imponible

Reglas de valoración (art. 17.4.a LIS) – Transmisiones lucrativas (I)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Entidad transmitente	Entidad adquirente
Se integrará en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal.	Se integrará en su base imponible el valor de mercado del elemento patrimonial adquirido.

- **Ejemplo:** La sociedad A dona a la sociedad B un activo cuyo valor neto contable es 1.000 € y su valor de mercado 1.500 €.

Entidad adquirente:

- Se integrará en base imponible el valor de mercado del elemento patrimonial adquirido (ajuste positivo = 1.500 €).
- En caso de que el activo sea amortizable, el gasto correspondiente será deducible.

Entidad transmitente:

- Deberá integrar en la base imponible el gasto derivado de la donación (GND) (ajuste positivo = 1.000 €).
- Deberá integrar en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado (1.500 €) y el valor fiscal (1.000 €) del bien transmitido (ajuste positivo = 500 €).
- En total el ajuste positivo practicado asciende a 1.500 €.

Determinación de la Base Imponible

Reglas de valoración (art. 17.4.a LIS) – Transmisiones lucrativas (II)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Sociedad aportante/transmitente		Sociedad adquirente
Bienes aportados	Valores recibidos	
Se valoran a efectos fiscales por su valor de mercado .	Se valoran a efectos fiscales por su valor de mercado .	Los bienes y derechos adquiridos se valoran a efectos fiscales en esta sociedad por el valor de mercado de los mismos.
En estas operaciones se genera una renta por diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos aportados .	Según el tratamiento contable otorgado en la transacción, cabe distinguir dos situaciones: (i) El valor de la participación recibida es menor que el valor del bien aportado. En este caso, la renta gravada es superior al aumento del valor del patrimonio de la entidad aportante, de forma que la diferencia de renta representaría una especie de donación que se realiza a la entidad adquirente. (ii) El valor de la participación recibida es superior que el valor del bien aportado. En este caso la renta gravada es inferior al verdadero incremento de patrimonio de la sociedad aportante, de forma que a efectos fiscales se valora la participación por su valor de mercado que es superior a su valor contable	Según el tratamiento contable otorgado en la transacción, cabe distinguir dos situaciones: <ul style="list-style-type: none">El valor de mercado los bienes y derechos adquiridos coincide con el valor contable por el que han sido registrados. En este supuesto no habría diferencia entre el valor contable y fiscal.El valor de mercado de los bienes y derechos adquiridos no coincide con el valor contable por el que han sido registrados. Cuando en contabilidad no se registren los bienes y derechos por su valor de mercado, siempre que sea posible a efectos contables y esa valoración no suponga un perjuicio económico para las partes en la medida en que hayan computado la ampliación de capital según el valor real del elemento aportado, habría una diferencia de valoración cuyo importe se integraría en la base imponible de esta sociedad de acuerdo con los criterios establecidos para los efectos de la diferencia entre el valor contable y el valor fiscal.
Esa renta se computa en la base imponible de la entidad aportante correspondiente al período impositivo en el que se efectúa la aportación.		

Ejemplo: En 2019 una sociedad realiza una aportación no dineraria a otra sociedad de un elemento de su patrimonio cuyo valor contable y fiscal es de 700 euros, siendo el valor de mercado 1.000 euros. A cambio se recibe una participación del 4% del capital de aquella otra sociedad, cuyo valor de mercado es igualmente de 1.000 euros.

Sociedad aportante: En sede de la sociedad aportante se genera renta por la diferencia entre el valor de mercado (1.000) y el valor fiscal (700) del bien aportado → Renta fiscal de 300 euros

Sociedad adquirente: En sede de la sociedad adquirente los bienes adquiridos se registran por su valor de mercado (1.000)

Determinación de la Base Imponible

Reglas de valoración (art. 17.4.a LIS) – Transmisiones lucrativas (III)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Cuando los socios de una sociedad realicen aportaciones para compensar las pérdidas generadas en la sociedad participada, las implicaciones fiscales serían las siguientes:

Sociedad aportante/transmitente	Sociedad adquirente
El importe aportado se computa como mayor valor de la participación.	En sede de la sociedad adquirente los bienes adquiridos se registran por su valor de mercado.
En caso de realizarse una AND se genera una renta si el valor de mercado de elemento aportado excede de su valor fiscal. Dicho valor de mercado aumenta el valor de la participación en el capital de la entidad que recibe la aportación.	

Dividendos distribuidos con posterioridad a la AND:

- (i) Beneficios superiores a la AND y el dividendo distribuido es inferior al exceso □ El dividendo se registraría como un ingreso, con posibilidad de aplicar la exención en caso de cumplimiento de los requisitos exigidos.
- (ii) Beneficios inferiores o iguales a la AND → El dividendo percibido sería una devolución de la aportación, en cuyo caso, el importe de dicho dividendo reduciría el valor de la participación a efectos contables y no se integraría en la base imponible.

• **Aumentos de capital por compensación de créditos:**

- Las operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos se valorarán fiscalmente por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil, con independencia de cuál sea la valoración.
- En consecuencia, si la entidad que recibe el crédito, realiza una ampliación de capital o fondos propios por el mismo importe de la deuda existentes, en los términos establecidos en la normativa mercantil, no integrará renta alguna en su base imponible con ocasión de esta operación, con independencia de que pudiera existir un ingreso desde el punto de vista contable (DGT V3872-15).
- La entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital o fondos propios, en la proporción que le corresponda, y el valor fiscal del crédito capitalizado.
- DGT V5469-16: el tratamiento fiscal establecido en los apartados 2 y 5 del artículo 17 queda reservado para las operaciones de capitalización de crédito, pero no para operaciones de condonación de los mismos.

Determinación de la Base Imponible

Reglas de valoración (art. 17.4.c LIS) – Disolución de sociedades (I)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Comprobaciones
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Consideraciones contables: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Sociedades que no forman grupo (socios de entidad disuelta aplican norma permutas) ▪ Sociedades que forman grupo ▪ Aspectos mercantiles - Causas de disolución (art. 363 LSC) <ul style="list-style-type: none"> ▪ <u>Cese en el ejercicio de la actividad o actividades que constituyan el objeto social</u> (inactividad superior a un año) ▪ <u>Conclusión de la empresa que constituya su objeto</u> ▪ <u>Imposibilidad manifiesta de conseguir el fin social.</u> ▪ <u>Paralización de los órganos sociales</u> de modo que resulte imposible su funcionamiento. ▪ Por pérdidas que dejen reducido el PN a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso. ▪ Reducción del capital social por debajo del mínimo legal, que no sea consecuencia del cumplimiento de una ley. ▪ Porque el valor nominal de las participaciones sociales sin voto o de las acciones sin voto excediera de la mitad del capital social desembolsado y no se restableciera la proporción en el plazo de dos años ▪ Cualquier otra <u>causa establecida en los estatutos</u> ▪ Novedad 2020: Artículo 18 del RDL 16/2020. Suspensión de la causa de disolución por pérdidas. Las pérdidas que las sociedades generen en 2020 no computarán para el cálculo del patrimonio neto a los efectos de determinar la causa de disolución de las sociedades en aplicación del artículo 363.1 e) del TRLSC, tal y como ya ocurrió en la crisis de 2008 (en aquel momento respecto de las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias o existencias).

Consideraciones contables en la disolución de sociedades
<ul style="list-style-type: none"> ▪ <u>Inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible:</u> <ul style="list-style-type: none"> • El inmovilizado depreciable se deja de amortizar • Revisar la provisión por desmantelamiento, retiro y rehabilitación • Revisar posibles deterioros de valor (el importe recuperable de los activos será el valor de liquidación) • <u>Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas</u> <ul style="list-style-type: none"> • Considerar importe recuperable (valor de liquidación de los activos) • <u>Existencias</u> <ul style="list-style-type: none"> • Considerar importe recuperable (valor de liquidación de los activos) • <u>Clientes / Deudores</u> <ul style="list-style-type: none"> • Verificar antigüedad saldos – posibles activos ficticios • <u>Impuestos sobre beneficios</u> <ul style="list-style-type: none"> • Baja de activos por impuesto diferido (salvo posibles ganancias fiscales en la liquidación que permitan su aplicación) • Posibles incumplimientos de obligaciones de mantenimiento (regularización de los correspondientes incentivos fiscales) • <u>Ingresos y gastos de las operaciones pendientes:</u> <ul style="list-style-type: none"> • Contabilización según principio de devengo y las normas de registro y valoración del PGC • <u>Provisiones y contingencias.</u> <ul style="list-style-type: none"> • Valorar consecuencias derivadas de posibles incumplimientos de contratos • Compromisos con los empleados • <u>Subvenciones, donaciones y legados</u> <ul style="list-style-type: none"> • Posible obligación de reintegro de subvenciones • Reconocimiento de un pasivo por el importe a reintegrar con cargo a la subvención reconocida en el patrimonio neto pendiente de transferir a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Determinación de la Base Imponible

Reglas de valoración (art. 17.4.c LIS) – Disolución de sociedades (II)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 17. Regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias

8. En la disolución de entidades y separación de socios se integrará en la base imponible de éstos la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos y el valor fiscal de la participación anulada.

Sociedad que se disuelve (art. 17.5 LIS)	Socios de la entidad disuelta
Se valoran a efectos fiscales por su <u>valor de mercado</u> los bienes transmitidos.	Los bienes y derechos adquiridos se valoran a efectos fiscales en esta sociedad por el valor de mercado de los mismos.
En estas operaciones se genera una renta por diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos transmitidos .	Según la naturaleza de los socios de la entidad disuelta el tratamiento será distinto:
Esa renta se computa en la base imponible de la entidad que se disuelve correspondiente al período impositivo en el que se efectúa la aportación.	(i) Socios personas jurídicas (art. 17.8 LIS)
Los elementos que deben tomarse en consideración para determinar la renta generada en la liquidación, son todos los elementos materiales o intangibles que figuren en el patrimonio de la sociedad disuelta o que salgan a relucir con ocasión de la liquidación de la sociedad.	<ul style="list-style-type: none"> • <u>La renta a integrar en la base imponible vendrá determinada por la diferencia entre el valor de mercado de los elementos adquiridos y el valor fiscal de la participación anulada.</u> • Posibilidad de aplicar mecanismos para evitar la doble imposición al someterse la misma renta a tributación en sede de la sociedad y en el socios, siempre que se cumplan los requisitos establecidos para ello.
El valor de mercado del fondo de comercio generado por la sociedad que se liquida debe computarse a efectos de determinar la renta generada en la liquidación.	(ii) Socios personas físicas
	<ul style="list-style-type: none"> • Se genera una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación o el valor de mercado de los bienes recibidos, y el valor de adquisición de la participación en el capital de la sociedad liquidada. • La ganancia o pérdida patrimonial se integra en la <u>base imponible del ahorro del socio</u> cualquiera que haya sido el tiempo de tenencia de la participación con anterioridad a la liquidación de la entidad.

Determinación de la Base Imponible

Reglas de valoración (art. 17.4.c LIS) – Separación de socios

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Comprobaciones
<ul style="list-style-type: none"> Consideraciones contables: <ul style="list-style-type: none"> Sociedades que no forman grupo (sociedades beneficiarias aplican norma permutas) Sociedades que forman grupo (la sociedad que reduce capital debe analizar si en el supuesto de entrega de activos se está entregando un negocio) Aspectos mercantiles – Causas legales de separación (art. 346 LSC) <ul style="list-style-type: none"> Sustitución o modificación sustancial del objeto social. Prórroga de la sociedad o reactivación de la sociedad. Creación, modificación o extinción anticipada de obligación de realizar prestaciones accesorias, salvo disposición contraria de los estatutos ART 348.bis TRLSC: Derecho de separación en caso de falta de distribución de dividendos Novedad 2020: Real Decreto-ley 25/2020, de 3 de julio, de medidas urgentes para apoyar la reactivación económica y el empleo (BOE 6 de julio), en la disposición final cuarta, se modifica el artículo 40.8 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19. <p><i>“8. Aunque concurra causa legal o estatutaria, en las sociedades de capital los socios no podrán ejercitar el derecho de separación hasta que finalice el estado de alarma y las prórrogas del mismo que, en su caso, se acuerden. No obstante, el derecho de separación previsto en los apartados 1 y 4 del artículo 348 bis del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, se suspende hasta el 31 de diciembre de 2020.”</i></p> Consideraciones fiscales: <ul style="list-style-type: none"> Analizar impacto de tributación indirecta en caso de entrega de activos (tener en cuenta plusvalías municipales) Posibles efectos en impuestos patrimoniales (IP – régimen empresa familiar, ISD)

Sociedad	Socio que se separa
Se valoran a efectos fiscales por su valor de mercado los bienes transmitidos.	Los bienes y derechos adquiridos se valoran a efectos fiscales en esta sociedad por el valor de mercado de los mismos.
<ul style="list-style-type: none"> La entrega de bienes dinerarios no implica la aparición de renta en la sociedad. Por el contrario, cuando se entregan bienes no dinerarios, se genera una renta por <u>diferencia entre el valor de mercado de los bienes entregados y su valor fiscal</u>. En consecuencia, dicha circunstancia supone que la sociedad deba efectuar un <u>ajuste positivo</u> a su resultado contable al tiempo de determinar la base imponible del período impositivo en el que se realiza la separación, siempre que la contabilidad no recoja ningún resultado como consecuencia de la separación del socio; esto es, cuando se reduzca el capital y, en su caso, las reservas, por el mismo valor por el que estuviesen contabilizados los bienes entregados al socio. 	<p>Según la naturaleza de los socios que se separan el tratamiento será distinto:</p> <p>(i) Socios personas jurídicas</p> <ul style="list-style-type: none"> La renta a integrar en la base imponible vendrá determinada por la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos y el valor fiscal de la participación anulada como consecuencia de la separación. <p>(ii) Socios personas físicas</p> <ul style="list-style-type: none"> Se genera una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor de la cuota de separación o el valor de mercado de los bienes recibidos, y el valor de adquisición de la participación correspondiente.

Determinación de la Base Imponible

Reglas de valoración (art. 17.4.c LIS) – Reducción K con devolución aportaciones (I)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Comprobaciones

- **Consideraciones contables:**
 - Sociedades que no forman grupo:
 - Sociedad que reduce capital: considerar pagos en especie con entrega de activos: por la diferencia entre los valores contables y razonables se registra el correspondiente resultado en PyG
 - Sociedades beneficiarias aplican norma permutas
 - Sociedades que forman grupo
 - Sociedad que reduce capital:
 - Entrega de negocio: se registra en PyG el resultado por diferencia entre los valores contables y razonables
 - No se entrega un negocio: la diferencia a reservas
 - Sociedades beneficiarias:
 - Entrega de negocio: de producirse una diferencia se registra en reservas
 - Supuesto de no entrega de negocio: aplican norma permutas
- **Consideraciones fiscales:**
 - Analizar impacto de tributación indirecta en caso de entrega de activos (tener en cuenta plusvalías municipales)
 - Posibles efectos en impuestos patrimoniales
 - Actualización de valores de los activos recibidos
 - Activos recibidos podrían no cumplir el régimen de empresa familiar

TEAC - Reducción K - Valoración de bienes

- **TEAC. Resolución de 14 de mayo de 2019: Las valoraciones de bienes realizadas por la Administración autonómica vinculan a la Administración estatal**
 - El Tribunal Económico-Administrativo Central estudia un caso en el que se realizó una reducción de capital con devolución de aportaciones, materializada en la entrega de inmuebles de la sociedad. En un procedimiento de inspección posterior, la Administración autonómica valoró los inmuebles a efectos de determinar si se había liquidado correctamente el ITPAJD.
 - Posteriormente, en el curso de unas actuaciones inspectoras, en concepto de Impuesto sobre Sociedades, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), con el objeto de comprobar las consecuencias fiscales derivadas de la referida reducción de capital, asignó unas valoraciones diferentes a los mismos inmuebles.
 - Siguiendo el criterio sentado por el Tribunal Supremo en sentencias de 15 de enero de 2015 y 9 de diciembre de 2013, el TEAC concluye que la valoración realizada por un órgano competente de la Administración autonómica tiene carácter vinculante para la Administración estatal. Es decir, la inspección estatal debe respetar los valores comprobados por la Administración autonómica.

Determinación de la Base Imponible

Reglas de valoración (art. 17.4.c LIS) – Reducción K con devolución aportaciones (II)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014
<p>Artículo 17. Regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias</p> <p><i>6. En la reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor de mercado de los elementos recibidos sobre el valor fiscal de la participación.</i></p> <p><i>La misma regla se aplicará en el caso de distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. (...)</i></p> <p><i>10. La reducción de capital cuya finalidad sea diferente a la devolución de aportaciones no determinará para los socios rentas, positivas o negativas, integrables en la base imponible.</i></p>
<p>Ejemplo: La sociedad B reduce capital por importe de 100.000 euros mediante la devolución de aportaciones.</p> <p>Entrega a su socio, sociedad A, un inmueble cuyo valor contable y fiscal en B es de 100.000 euros pero su valor de mercado es de 500.000 euros. El valor fiscal de la participación de A sobre B es de 200.000 euros</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sociedad transmitente (B): La Sociedad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos (500.000) y su valor fiscal (100.000), es decir, 400.000 euros. • Sociedad A (adquirente): El socio integrará en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de lo recibido (500.000) y el valor fiscal de su participación anulada (200.000), es decir, 300.000 euros.

Sociedad	Socios
<p>Se valoran a efectos fiscales por su valor de mercado los bienes transmitidos.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Con carácter general, <u>si la devolución es dineraria, no se produce ningún efecto fiscal</u> en la sociedad dado que la contrapartida de la devolución es el capital de la misma. • Por el contrario, si la devolución no es dineraria y el valor de mercado de los elementos entregados a los socios es superior al valor fiscal de los mismos, en la sociedad se manifiesta a efectos fiscales una renta por el importe de la diferencia de ambos valores. • Dicha circunstancia supone que si no se genera a efectos contables esta renta, hay que practicar un ajuste positivo al resultado contable en el período impositivo en el que se realiza la transmisión de los elementos al objeto de determinar la base imponible de la sociedad. 	<p>Los bienes y derechos adquiridos se valoran a efectos fiscales en esta sociedad por el valor de mercado de los mismos.</p> <p>Según la naturaleza de los socios el tratamiento será distinto:</p> <p>(i) Socios personas jurídicas</p> <ul style="list-style-type: none"> • La renta a integrar en la base imponible vendrá determinada por la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos y el valor fiscal de la participación tenida sobre esa sociedad. • Únicamente se somete a gravamen el exceso de aquel valor sobre el valor fiscal de la participación. <p>(ii) Socios personas físicas</p> <ul style="list-style-type: none"> • En caso de <u>valores admitidos a negociación</u> en mercados organizados, se considera RCM el exceso de lo percibido sobre el valor de adquisición de los valores afectados por la reducción de capital. • En caso de <u>valores no admitidos a negociación</u> en mercados organizados, el importe recibido o el valor de mercado de los bienes recibidos se considera como RCM con el límite de la diferencia positiva entre el importe de los FFPP del último ejercicio cerrado, en proporción a la participación, y el valor de adquisición de la participación. El exceso se computará como menor valor de la participación (ver artículo 33.3.a LIRPF)

Determinación de la Base Imponible

Reglas de valoración (art. 17.4.c LIS) – Distribución Prima de Emisión

	Ley 27/2014	Sociedad	Socios
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11	Se valoran a efectos fiscales por su valor de mercado los bienes transmitidos	Los bienes y derechos adquiridos se valoran a efectos fiscales en esta sociedad por el valor de mercado de los mismos.
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12	<ul style="list-style-type: none"> • Con carácter general, si la distribución es dineraria, no se produce ningún efecto fiscal en la sociedad dado que la normativa del IS no contiene ningún precepto específico sobre la misma. • Por el contrario, si la distribución no es dineraria y el valor de mercado de los elementos entregados a los socios es superior al valor fiscal de los mismos, en la sociedad se manifiesta a efectos fiscales una renta por el importe de la diferencia de ambos valores. • Dicha circunstancia supone que si no se genera a efectos contables esta renta, hay que practicar un ajuste positivo al resultado contable en el período impositivo en el que se realiza la transmisión de los elementos al objeto de determinar la base imponible de la sociedad. 	Según la naturaleza de los socios y de la prima distribuida el tratamiento será distinto. Se asume a continuación que la prima de emisión que se distribuye ha sido aportada por los socios:
± Ajustes por deterioros	Artículo 13		(i) Socios personas jurídicas
± Ajustes por provisiones	Artículo 14		<ul style="list-style-type: none"> • La renta a integrar en la base imponible vendrá determinada por la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos y el valor fiscal de la participación tenida sobre esa sociedad. • Únicamente se somete a gravamen el exceso de aquel valor sobre el valor fiscal de la participación.
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15		(i) Socios personas física
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16		<ul style="list-style-type: none"> • En caso de valores admitidos a negociación en mercados organizados, se considera RCM el exceso de lo percibido sobre el valor de adquisición de los valores afectados por la distribución de la prima de emisión (ver artículo 25.1.e LIRPF). • En caso de valores no admitidos a negociación en mercados organizados, el importe recibido o el valor de mercado de los bienes recibidos se considera como RCM con el límite de la diferencia positiva entre el importe de los FFPP del último ejercicio cerrado, en proporción a la participación, y el valor de adquisición de la participación. El exceso se computará como menor valor de la participación (ver artículo 25.1.e) LIRPF).
± Ajustes por valoración	Artículo 17	<p>Ejemplo: La sociedad A tiene unos fondos propios formados por:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Capital Social = 100.000 € ▪ Reservas = 200.000 € ▪ Prima de emisión = 100.000 € <ul style="list-style-type: none"> ▪ Distribuye en forma no dineraria a través de la entrega a la Sociedad B de un elemento cuyo valor de mercado es de 60.000 euros, aunque su valor contable en la Sociedad A es de 40.000 euros. A la Sociedad C le entrega dinero por valor de 60.000 € ▪ El precio de adquisición de la participación en dichos socios (sociedades B y C) es de 45.000 y 100.000, respectivamente. ▪ Sociedad que distribuye (A): La Sociedad integrará en su base imponible 20.000 euros que se corresponde con la diferencia entre el valor de mercado entregado (60.000) y el valor fiscal (40.000). Dicha circunstancia requiere que la sociedad realice un ajuste positivo por dicho importe a efectos de determinar su base imponible. ▪ Sociedad que percibe (B): En la Sociedad B se genera una renta por importe de 15.000 €, diferencia entre el valor de mercado de lo percibido (60.000 €) y el valor fiscal de su participación (45.000 €). Después de la distribución, el valor de su participación es nulo. No obstante, en caso de cumplirse los requisitos existe posibilidad de aplicar la exención del 21LIS. ▪ Sociedad que percibe (C): En la Sociedad C no se genera renta ya que el importe de 60.000 € de prima recibida es inferior al valor fiscal de la participación (100.000 €), cuyo valor se reduce a efectos fiscales a un importe de 40.000 €. 	
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18		
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23		
± Reserva de capitalización	Artículo 25		

Determinación de la Base Imponible

Reglas de valoración (art. 17.4.c LIS) – Distribución de Beneficios

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 17. Regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias

7. En la distribución de beneficios se integrará en la base imponible de los socios el valor de mercado de los elementos recibidos.

Sociedad	Socios
Se valoran a efectos fiscales por su valor de mercado los bienes transmitidos.	Los bienes y derechos adquiridos se valoran a efectos fiscales en esta sociedad por el valor de mercado de los mismos.
<ul style="list-style-type: none"> La distribución de beneficios dineraria no produce ningún efecto fiscal en la base imponible, dado que la normativa del IS no establece ningún precepto particular al respecto y, por tanto, son de aplicación los criterios contables, por lo que en la distribución de beneficios no se genera ningún resultado en la sociedad que los distribuye. La distribución del beneficio en especie genera una renta a integrar en la base imponible por la diferencia entre el valor de mercado del elemento transmitido y su valor fiscal. Dicha circunstancia supone efectuar un ajuste positivo al resultado contable por el importe de dicha renta en la medida en que la contabilidad no recoge resultado alguno de esta operación. 	<p>Según la naturaleza de los socios el tratamiento será distinto:</p> <p>(i) Socios personas jurídicas</p> <ul style="list-style-type: none"> En caso de distribución dineraria, el importe del dividendo percibido representa un ingreso financiero desde un punto de vista contable por lo que, dado que la normativa del IS no contiene ningún precepto específico para el mismo, debe integrarse en su base imponible, sin perjuicio de que se pueda aplicar la exención del 21LIS en la medida en que se cumplan los requisitos legalmente establecidos. En caso de distribución en especie la renta generada a integrar en su base imponible es el valor de mercado del elemento percibido, si bien podrá resultar de aplicación la exención del 21LIS. <p>(ii) Socios personas físicas</p> <ul style="list-style-type: none"> Los beneficios dinerarios distribuidos por la sociedad tienen la consideración de RCM, cuya integración se realiza en la base imponible del ahorro. Los beneficios en especie distribuidos tienen igualmente la consideración de RCM, si bien, al tratarse de una renta en especie se valora de acuerdo con el valor de mercado de los elementos percibidos, integrándose en la base imponible del ahorro.

Ejemplo 1: La Sociedad B (participada al 100% por A) acuerda distribuir un dividendo en efectivo por importe de 100.000 €.

- Sociedad que distribuye (B):** No genera renta alguna en la distribución del dividendo
- Sociedad que percibe (A):** Se genera una renta a integrar en la base imponible por importe de 100.000 €, si bien podrá resultar de aplicación el artículo 21LIS en caso de cumplirse los requisitos exigidos.

Ejemplo 2: La sociedad B (participada al 100% por A) acuerda distribuir un dividendo por importe de 100.000 €, entregando un elemento cuyo valor contable es también de 100.000 €, pero el valor de mercado de 130.000 €

- Sociedad que distribuye (B):** Genera una renta por importe de 30.000 €, por la diferencia entre el valor de mercado del elemento entregado (130.000 €) y el valor fiscal del mismo (100.000 €), coincidente con el valor del importe del dividendo acordado.
- Sociedad que percibe (A):** Se genera una renta a integrar en la base imponible por importe de 130.000 €, coincidente con el valor de mercado del elemento percibido, si bien podrá resultar de aplicación el artículo 21LIS en caso de cumplirse los requisitos exigidos.

Determinación de la Base Imponible

Reglas de valoración (art. 17.4.d LIS) – Fusiones y escisiones (no protegidas)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014
<p>Artículo 17. Regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias</p> <p>3. Los elementos patrimoniales transmitidos en virtud de fusión y escisión total o parcial, se valorarán, en sede de las entidades y de sus socios, de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.</p> <p>Los elementos patrimoniales aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, así como los valores adquiridos por canje, se valorarán de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.</p> <p>No obstante, en caso de no resultar de aplicación el régimen establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley en cualquiera de las operaciones mencionadas en este apartado, los referidos elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con lo establecido en el apartado siguiente. (...)</p> <p>9. En la fusión, absorción o escisión total o parcial se integrará en la base imponible de los socios la diferencia entre el valor de mercado de la participación recibida y el valor fiscal de la participación anulada, salvo que resulte de aplicación el régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.</p>
<p>Ejemplo: La sociedad A tiene el 100% del capital de la sociedad B, siendo el valor contable y fiscal de dicha participación de 500.000 €. El patrimonio neto contable de la sociedad B es de 1.100.000 €, siendo su capital de 300.000 €. La sociedad B es absorbida por la sociedad C, de manera que a efectos de determinar la relación de canje la sociedad B se valora en 1.300.000, ampliando capital en la cuantía necesaria cuyas acciones son entregadas a la sociedad A, siendo igualmente su valor de 1.300.000.</p>
<p>Sociedad absorbida (B): Integrará en su base imponible 200.000 €, esto es, la diferencia entre el valor de mercado del patrimonio transmitido a la Sociedad C (1.300.000 €) y el valor fiscal –coincidente con el contable- (1.100.000 €). Dicha circunstancia requiere que la sociedad realice un ajuste positivo por dicho importe a efectos de determinar su base imponible aunque a efectos contables no se genere ningún resultado.</p>
<p>Socio de la sociedad absorbida (A): Se genera una renta por importe de 800.000 €, diferencia entre el valor de mercado de la participación recibida en el capital de la sociedad C (1.300.000 €) y el valor fiscal –coincidente con el contable- de la participación anulada (500.000 €). En caso de cumplirse los requisitos, posibilidad de aplicar art. 21LIS.</p>

Sociedad	Socios
<p>En estas operaciones se produce una transmisión de la totalidad del patrimonio de unas sociedades a otras, en caso de fusión, absorción y escisión total, o bien la transmisión de una parte del patrimonio de una sociedad a otras en el supuesto de escisión parcial.</p>	<p>Los bienes y derechos adquiridos se valoran a efectos fiscales en esta sociedad por el valor de mercado de los mismos.</p>
<p>En la sociedad transmitente de todo o parte de su patrimonio, a efectos fiscales se manifiesta una renta por diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y el valor fiscal de estos mismos elementos en sede de la sociedad absorbida o escindida.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Socios personas jurídicas: Respecto de los socios de la entidad que se extingue como consecuencia de la realización de estas operaciones, así como de los socios de la entidad que se escinde parcialmente con motivo de estas operaciones, se produce la anulación de la participación tenida sobre la entidad disuelta o escindida en la medida en que percibe otra participación en el capital de la entidad que adquiere el patrimonio, de manera que en el socio se produce igualmente una renta por diferencia entre el valor de mercado de la participación recibida y el valor fiscal de la participación anulada que debe integrarse en su base imponible aunque no figure en el resultado contable del socio. • Socios personas físicas: Se les genera una ganancia o pérdida patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro por diferencia entre el valor de adquisición de la participación del socio y el valor de mercado de los títulos recibidos o el valor de mercado de los entregados.

Determinación de la Base Imponible

Reglas de valoración (art. 17.4.e LIS) – Permutas

	Ley 27/2014	Régimen general	Permuta inmobiliaria
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11	La permuta es una operación en virtud de la cual se transmite un elemento de manera que el importe de la contraprestación no es dineraria (se percibe otro elemento a cambio del entregado).	La permuta inmobiliaria se produce cuando una entidad permuta un terreno a cambio de percibir una construcción futura sobre dicho terreno.
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12	En la realización de estas operaciones deben tenerse en consideración los aspectos siguientes:	Transmitente del terreno
± Ajustes por deterioros	Artículo 13	<ul style="list-style-type: none"> Los elementos adquiridos en la permuta se valoran a efectos fiscales por su valor de mercado. La sociedad que transmite el elemento integra en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado del elemento adquirido y el valor fiscal del elemento entregado. En consecuencia, a efectos fiscales, en cada una de las partes que intervienen en la operación puede generarse a efectos fiscales una renta por la diferencia entre el valor de mercado de los elementos adquiridos y el valor fiscal de los entregados. Dicha circunstancia supone que en la determinación de la base imponible de la sociedad que interviene en la permuta debe hacerse un ajuste positivo al resultado contable del ejercicio cuando el mismo no contenga el importe de dicha renta, siempre que el valor de mercado de los elementos adquiridos sea superior al valor contable y fiscal de los entregados. 	<ul style="list-style-type: none"> En esta entidad se genera una renta por diferencia entre el valor de mercado de la construcción futura y el valor fiscal del terreno entregado. Esta renta se integra en la base imponible del período impositivo en el que se realiza la permuta, esto es, cuando tiene efectos la transmisión del terreno, aun cuando en dicho período no se haya percibido la contraprestación (construcción futura). En este momento, la entidad adquiere el derecho a percibir la futura construcción, que se valora según el valor de mercado de la construcción en ese momento. No obstante, dado que la operación de permuta puede considerarse como una venta con la especialidad de que la contraprestación se percibe en especie, si transcurre más de un año entre la entrega del terreno y el cobro de la construcción futura, la permuta puede entenderse como una operación a plazos y, por tanto, la renta generada se integra en la base imponible del período impositivo en el que se perciba la construcción.
± Ajustes por provisiones	Artículo 14		Adquirente del terreno
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15		<ul style="list-style-type: none"> En esta otra entidad también se genera una renta por diferencia entre el valor de mercado del terreno adquirido y el valor fiscal de la construcción futura. Dicha renta se integra en la base imponible del período impositivo en el que se realiza la entrega de la construcción futura.
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16		
± Ajustes por valoración	Artículo 17		
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18	Ejemplo 1: La Sociedad A entrega un activo por valor fiscal de 100.000 € y un valor de mercado de 150.000 €, mientras que la Sociedad B entrega un activo con valor fiscal de 125.000 € y un valor de mercado de 149.000 €.	Ejemplo 2: Sociedad A tiene un terreno contabilizado por 100.000 €, que permuta a la sociedad B a cambio de 10 inmuebles (a recibir en 18 meses) de los 50 que se construirán en dicho terreno. El valor de mercado del terreno es de 1.000.000 €, coincidente con el valor de los inmuebles a percibir. El valor de la construcción de esos diez inmuebles será de 800.000 €.
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23	<ul style="list-style-type: none"> Sociedad (A): Ajuste + a la base imponible de 49.000 € (diferencia entre el valor de mercado del bien recibido (149.000 €) y el valor fiscal del activo entregado (100.000 €)). Sociedad (B): Ajuste + a la base imponible de 25.000 € (diferencia entre el valor de mercado del bien recibido (150.000 €) y el valor fiscal del activo entregado (125.000 €)). 	<ul style="list-style-type: none"> Sociedad (A): La renta generada en A será de 900.000 € (diferencia entre el valor de mercado de los inmuebles a recibir (1.000.000 €) y el valor fiscal del terreno entregado (100.000 €)). Se integrará en la base imponible del período impositivo en el que se perciban los inmuebles, al cumplirse los requisitos para computar la renta como una operación a plazos. Sociedad (B): Registra el terreno por el valor de mercado (1.000.000 €). En el ejercicio en que se entregue la construcción, esta Sociedad dará de baja las existencias por importe de 800.000 (coincidente con el coste de la construcción) y reconocerá un ingreso de 1.000.000 por el anticipo del cliente, por lo que el resultado contable de la operación será un beneficio de 200.000 coincidente con lo que resulta a efectos fiscales.
± Reserva de capitalización	Artículo 25		

Determinación de la Base Imponible

Reglas de valoración (art. 17.4.f LIS) – Canjes de valores (no protegidos)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Régimen general

A efectos fiscales, el canje de valores se define como aquella operación por la cual una entidad adquiere una participación en el capital social de otra que le permita obtener la mayoría de los derechos de voto en ella, o teniendo dicha mayoría se adquieren nuevas participaciones que refuerzan las mismas mediante la atribución a los socios, a cambio de sus valores, de otros representativos del capital social de la primera entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10% del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

En la realización de estas operaciones deben tenerse en consideración los aspectos siguientes:

- Los elementos adquiridos en el canje o conversión se valoran a efectos fiscales por su valor de mercado.
- La sociedad que transmite el elemento integra en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado del elemento adquirido y el valor fiscal del elemento entregado.
- En consecuencia, a efectos fiscales, en cada una de las partes que intervienen en la operación puede generarse a efectos fiscales una **renta** por la diferencia entre el valor de mercado de los elementos adquiridos y el valor fiscal de los entregados.
- No obstante, esa renta estará exenta en el caso de que los valores entregados en la operación sean participaciones que cumplan los requisitos señalados en el 21 LIS.
- Si en la contabilidad no se genera un beneficio en el canje o conversión, para determinar la base imponible debe realizarse un ajuste positivo al resultado contable del ejercicio por el importe de la renta a integrar en la base imponible.

Ejemplo: Una sociedad adquirió obligaciones convertibles en acciones por importe de 20.000 €.

Llegado el momento de la conversión se reciben acciones cuyo valor de mercado asciende a 22.000 €.

Sociedad:

En el período impositivo en el que se realiza la conversión esta sociedad debe integrar en su base imponible una renta por importe de 2.000 €, diferencia entre el valor de mercado de las acciones recibidas (22.000 €) y el valor fiscal de las acciones entregadas (20.000 €).

Dicha circunstancia supone realizar un ajuste positivo por dicho importe al resultado contable por cuanto el mismo no recoge ningún resultado.

A efectos fiscales las acciones recibidas se valoran por importe de 22.000 €, aunque en contabilidad se valoren por 20.000 €.

Determinación de la Base Imponible

Operaciones vinculadas (art. 18 LIS)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

194

Comprobaciones
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Obligación de valorar a mercado: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia ▪ Obligación de documentación: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Verificar cumplimiento de la obligación de mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación específica ▪ Considerar severo régimen sancionador ▪ Posibilidad de alcanzar acuerdos de valoración: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Posibilidad de solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones con partes vinculadas con carácter previo a la realización de éstas.

Obligación de información (mod. 232)						
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Plazo: mes noviembre (ejercicio = año natural) ▪ N/A operaciones entre empresas que consolidan fiscalmente, operaciones realizadas por UTEs y AIEs ▪ Límite 250.000 € con una misma entidad ▪ Límite 100.000 € con todas las partes vinculadas: operaciones específicas (transmisión negocios, inmuebles, participaciones o acciones en empresas no cotizadas, intangibles) ▪ Nueva regla: operaciones del mismo tipo y método de valoración que supongan más del 50% de la cifra de negocio (entidades inactivas) 						
OBLIGADOS A PRESENTAR EL MODELO 232						
Conjunto de operaciones realizadas en el período impositivo (con independencia del importe de operaciones por entidad vinculada)						
<table border="1"> <tbody> <tr> <td>• si el conjunto de operaciones del mismo tipo y método de valoración > 50 % de la cifra de negocio de la entidad</td> <td style="text-align: center;">SI</td> </tr> <tr> <td>• ≤ 100.000 € en operaciones específicas del mismo tipo</td> <td style="text-align: center;">NO</td> </tr> <tr> <td>• > 100.000 € en operaciones específicas del mismo tipo</td> <td style="text-align: center;">SI</td> </tr> </tbody> </table>	• si el conjunto de operaciones del mismo tipo y método de valoración > 50 % de la cifra de negocio de la entidad	SI	• ≤ 100.000 € en operaciones específicas del mismo tipo	NO	• > 100.000 € en operaciones específicas del mismo tipo	SI
• si el conjunto de operaciones del mismo tipo y método de valoración > 50 % de la cifra de negocio de la entidad	SI					
• ≤ 100.000 € en operaciones específicas del mismo tipo	NO					
• > 100.000 € en operaciones específicas del mismo tipo	SI					
Operaciones realizadas en el período impositivo con la misma persona o entidad						
<table border="1"> <tbody> <tr> <td>• ≤ 250.000 € de operaciones por entidad vinculada (no operaciones específicas)</td> <td style="text-align: center;">NO</td> </tr> <tr> <td>• > 250.000 € de operaciones por entidad vinculada (no operaciones específicas)</td> <td style="text-align: center;">SI</td> </tr> </tbody> </table>	• ≤ 250.000 € de operaciones por entidad vinculada (no operaciones específicas)	NO	• > 250.000 € de operaciones por entidad vinculada (no operaciones específicas)	SI		
• ≤ 250.000 € de operaciones por entidad vinculada (no operaciones específicas)	NO					
• > 250.000 € de operaciones por entidad vinculada (no operaciones específicas)	SI					

Operaciones vinculadas: aplicación del valor de mercado (art. 18 LIS)

01011

01012

Determinación de la Base Imponible

Operaciones vinculadas (art. 18.2 LIS) – Personas o entidades vinculadas

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

195

Ley 27/2014

Artículo 18. Operaciones vinculadas

1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

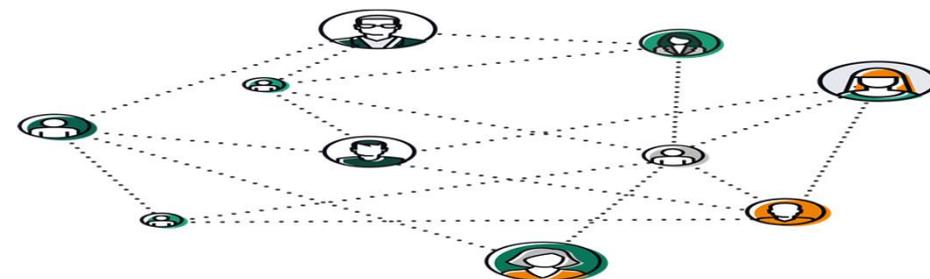
2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- Una entidad y sus socios o partícipes.
- Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.
- Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho. Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

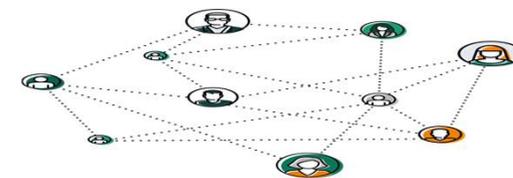
Personas o entidades vinculadas

- Una entidad y sus socios o partícipes.
- Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.
- Una entidad residente en territorio español y sus EPs en el extranjero



Determinación de la Base Imponible

Operaciones vinculadas (art. 18.3 LIS) – Obligaciones de documentación



	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 18. Operaciones vinculadas

3. Las personas o entidades vinculadas, con objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán mantener a disposición de la Administración tributaria, de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia, la documentación específica que se establezca reglamentariamente.

Dicha documentación tendrá un contenido simplificado en relación con las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de esta Ley, sea inferior a 45 millones de euros.

En ningún caso, el contenido simplificado de la documentación resultará de aplicación a las siguientes operaciones:

1.º Las realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

2.º Las operaciones de transmisión de negocios.

3.º Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativas de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.

4.º Las operaciones sobre inmuebles.

5.º Las operaciones sobre activos intangibles.

La documentación específica no será exigible:

a) A las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 65.2 de esta Ley.

b) A las operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico, de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de interés Económico, y las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de Sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. No obstante, la documentación específica será exigible en el caso de uniones temporales de empresas o fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, que se acojan al régimen establecido en el artículo 22 de esta Ley.

c) Las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

d) A las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado.

Obligaciones de documentación:

Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades "RIS" (de aplicación desde 1 de enero de 2015)

- Excepciones (todas relativas a documentación de OPERACIONES VINCULADAS):

- Entidades con INCN **igual o superior a 45 MM €:**

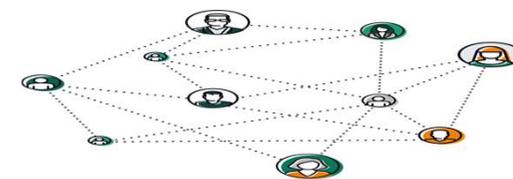
- La información y documentación específica establecidas en los artículos 15 (Documentación específica del GRUPO) y 16 (Documentación específica del CONTRIBUYENTE) del RIS resultarán de aplicación para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016.
- En 2015 aplica en régimen de obligaciones de documentación del RIS aprobado por el Real Decreto 1777/2004

- Exoneraciones:

- Se mantienen las establecidas en la normativa anterior (consolidación fiscal, AIE/UTE, OPA/OPV y umbral de 250.000€).
- Se han eliminado las excepciones a la aplicación del umbral de 250.000€, salvo la relativa a operaciones con paraísos fiscales (vía Reglamento).
- Se elimina la exoneración de empresas de reducida dimensión que tuviesen un volumen de operaciones vinculadas que no superase los 100.000€.

Determinación de la Base Imponible

Operaciones vinculadas (art. 18.3 LIS) – Masterfile (>45 MM €)

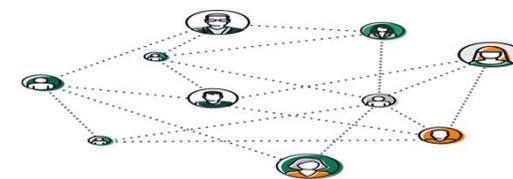


	Ley 27/2014	Bloque	Nueva información solicitada
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11	Estructura y organización del grupo	(i) Identificación de todas las entidades del grupo (antes limitado a aquellas que afectasen a las operaciones vinculadas del obligado tributario)
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12		
± Ajustes por deterioros	Artículo 13	Actividades del grupo	(i) Actividades principales; (ii) Mercados geográficos; (iii) Cadena de suministro de productos relevantes; (iv) Cambios en las funciones, activos y riesgos; (v) Descripción de acuerdos de reparto de costes y contratos de servicios; y (vi) Descripción de las operaciones de reorganización y de adquisición o cesión de activos.
± Ajustes por provisiones	Artículo 14		
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15		
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16		
± Ajustes por valoración	Artículo 17		
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18		
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23	Activos intangibles del grupo	(i) Descripción de la estrategia global del Grupo (desarrollo, propiedad, explotación); (ii) Localización de las actividades de I+D; (iii) Relación de los intangibles más relevantes y su política de precios de transferencia; (iv) Importe de las contraprestaciones; (v) Relación de acuerdos que afecten a los activos intangibles (ARC's, servicios I+D, licencias); y (vi) Descripción de transferencias realizadas.
± Reserva de capitalización	Artículo 25		

Bloque	Nueva información solicitada
Actividad financiera del grupo	(i) Descripción de la forma de financiación del grupo; (ii) Entidades que realicen las principales funciones de financiación (país y sede de dirección); y (iii) Descripción general de la política relativa a acuerdos de financiación intragrupo.
Situación financiera y fiscal del grupo	(i) Relación y breve descripción de los acuerdos previos de valoración unilaterales vigentes así como cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que afecte a la distribución de los beneficios del grupo entre países.

Determinación de la Base Imponible

Operaciones vinculadas (art. 18.3 LIS) – supuestos de <45 MM €

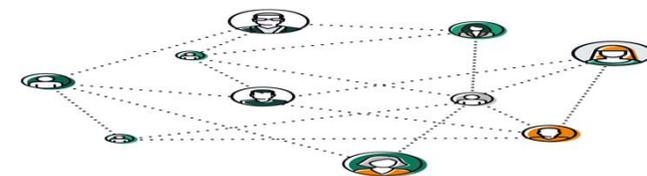


	Ley 27/2014	Bloque	Nueva información solicitada
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11	Información del contribuyente	(i) Estructura de dirección, organigrama y personas o entidades destinatarias de los informes sobre la evolución de las actividades del contribuyente, indicando su residencia fiscal; (ii) Descripción de las actividades del contribuyente, estrategia de negocio, participación en operaciones de reestructuración o cesión o transmisión de activos intangibles; y (iii) Principales competidores.
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12		
± Ajustes por deterioros	Artículo 13		
± Ajustes por provisiones	Artículo 14		
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15		
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16	Información de las operaciones vinculadas	(i) Listado de comparables obtenidos en la realización de los análisis de comparabilidad; y (ii) Copia de los acuerdos previos de valoración vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal.
± Ajustes por valoración	Artículo 17		
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18	Información económica y financiera del contribuyente	(i) Estados financieros anuales; (ii) Conciliación entre los datos utilizados para aplicar el método de valoración y los estados financieros, cuando corresponda y resulte relevante; y (iii) Datos financieros de los comparables utilizados y fuente de la que proceden.
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23		
± Reserva de capitalización	Artículo 25		

- **Régimen simplificado (grupos con un INCN < 45MM€):**
 - Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
 - Identificación de las entidades (nombre y apellidos, NIF, domicilio fiscal).
 - Método de valoración.
 - Comparables obtenidos y valor o intervalo de valores de mercado
 - No resultará de aplicación a operaciones especiales (contribuyentes IRPF en estimación objetiva, transmisión de negocios y valores no cotizados, transmisión de inmuebles y operaciones con intangibles)
- **Documento normalizado (grupos con INCN < 10MM€):**
 - Orden HAP/871/2016, de 6 de junio, sin tener que aportar un análisis de comparabilidad ni, por lo tanto, el detalle de los comparables obtenidos (salvo si se llevan a cabo operaciones con paraísos fiscales)
 - No resultará de aplicación a operaciones especiales (contribuyentes IRPF en estimación objetiva, transmisión de negocios y valores no cotizados, transmisión de inmuebles y operaciones con intangibles)

Determinación de la Base Imponible

Operaciones vinculadas (art. 18.4 LIS) – Métodos de valoración (I)



	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 18. Operaciones vinculadas

4. Para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera de los siguientes métodos:

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

d) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

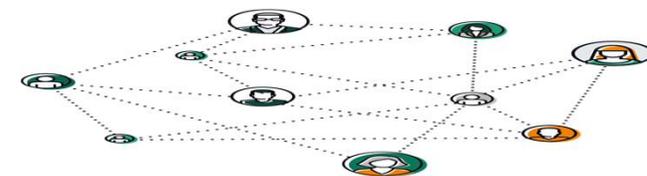
e) Método del margen neto operacional, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

La elección del método de valoración tendrá en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas.

Cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores, se podrán utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia.

Determinación de la Base Imponible

Operaciones vinculadas (art. 18.4 LIS) – Métodos de valoración (II)



	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

200

Ley 27/2014

Artículo 18. Operaciones vinculadas

5. En el supuesto de prestaciones de servicios entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, se requerirá que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.

Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias.

6. A los efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior, el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.

c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2.º No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad.

En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.

El incumplimiento del requisito establecido en este número 2.º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales.

Tribunal Supremo – Sociedades interpuestas

- **TS. Sentencia de 17 de diciembre de 2019 (Rec. 6108/2017): Sociedades de profesionales**
- Si bien la existencia de sociedades profesionales en las que tenga una presencia prácticamente total el socio profesional es una realidad admitida por el ordenamiento tributario, para que quede amparada por la normativa tributaria, es necesario que ello responda a **razones económicas válidas**, por lo que, a sensu contrario, no podrá ampararse esa utilización cuando se fundamente en motivos que en la práctica sean exclusiva o fundamentalmente fiscales.
- Como sostiene el TEAC de lo que se trata es de probar si estas sociedades responden a una realidad jurídico material sustancial con una causa comercial lícita, o por el contrario, si son meros artificios jurídico- formales que no persiguen otra finalidad que la de minorar la carga fiscal que por imperativo legal debe soportar el obligado tributario.
- Quien aquí recurre no son las sociedades profesionales interpuestas, ni los socios profesionales que forman parte de la sociedad recurrente, y tanto unos como otros podrán demostrar en su caso, al recurrir las liquidaciones fiscales que pudieran afectarles, el motivo económico válido de las mismas, y si efectivamente como sostienen la finalidad era limitar la responsabilidad que por el ejercicio profesional pudiera afectar a otras actividades realizadas por los mismos, u otras igualmente válidas.
- Es indiscutible que la actividad profesional de la abogacía puede ejercitarse a través o por medio de la constitución de una sociedad profesional, los supuestos concretos sobre aquellos casos en que realmente la sociedad profesional no tiene causa sino que es un instrumento de cobro y de ocultación de la realidad de prestación por persona física, sin empleados, sin estructura, serán de apreciación por la Sala de instancia según las circunstancias que se den en cada caso.
- Limitándose el acto recurrido exclusivamente a la sociedad recurrente, quien al admitir las facturas de las sociedades profesionales constituidas por sus socios, sin tener relación alguna con aquellas, dejó de practicar la retención en el impuesto sobre la renta que le hubiera correspondido hacer de haber pagado las facturas a los socios, la regularización que se le efectúa, sin perjuicio de que en su caso se evite en las futuras liquidaciones el enriquecimiento injusto, es ajustada a derecho, y procede en consecuencia confirmar la sentencia recurrida y no dar lugar a la casación de la misma, pues no se discute en el presente caso la posibilidad de que el ejercicio de la actividad se realice, a través de sociedades profesionales, incluso de sociedades interpuestas

Determinación de la Base Imponible

Operaciones vinculadas (art. 18.9 LIS) – Solicitud de valoración a la administración

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 18. Operaciones vinculadas

9. Los contribuyentes podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el principio de libre competencia.

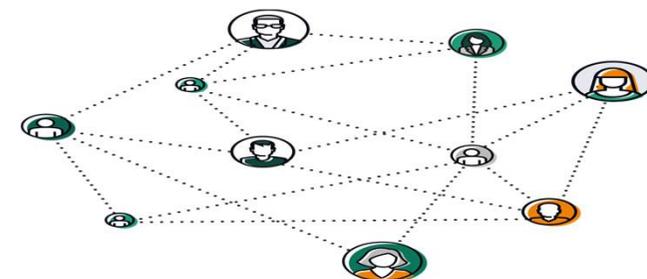
La Administración tributaria podrá formalizar acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor de mercado de las operaciones.

El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los periodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los 4 periodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones de periodos impositivos anteriores siempre que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni hubiese liquidación firme que recaiga sobre las operaciones objeto de solicitud.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo de la Administración tributaria, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas.

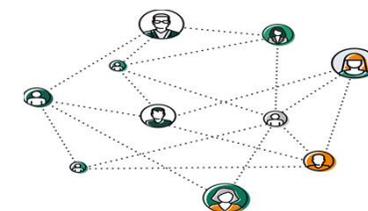
Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.

Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos de valoración de operaciones vinculadas, así como el de sus posibles prórrogas.



Determinación de la Base Imponible

Operaciones vinculadas (art. 18.10 y 11 LIS) – Comprobación de valoraciones



	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 18. Operaciones vinculadas

10. La Administración tributaria podrá comprobar las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y efectuará, en su caso, las correcciones que procedan en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia, respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con la documentación aportada por el contribuyente y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicha corrección en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La corrección practicada no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

11. En aquellas operaciones en las que se determine que el valor convenido es distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o participes-entidad, la diferencia tendrá, con carácter general, el siguiente tratamiento:

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o participe, la parte de la misma que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el socio. La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje, tendrá para la entidad la consideración de retribución de fondos propios y para el socio o participe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o participe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1.d) 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.

b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o participe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o participe. La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o participe. Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.i).4.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

No se aplicará lo dispuesto en este apartado cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas en los términos que reglamentariamente se establezcan. Esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas.

Incumplimientos de reglas de valoración:

- La Administración tributaria podrá comprobar las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y efectuará, en su caso, las correcciones que procedan en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia
- En aquellas operaciones en las que se determine que el valor convenido es distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o participe:

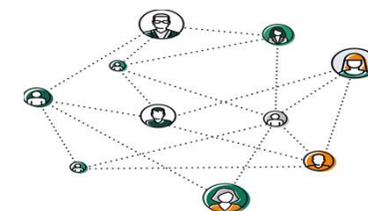
- La parte de la misma que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como **retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el socio**.
- La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje, tendrá para la entidad la consideración de retribución de fondos propios y para el socio de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, de acuerdo con el art. 25.1.d) LIRPF

b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad:

- La parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o participe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o participe.
- La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o participe. Cuando se trate de contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.i).4.º del TRLIRNR

Determinación de la Base Imponible

Operaciones vinculadas (art. 18.12 LIS) – Comprobación de valoraciones



	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 18. Operaciones vinculadas

12. Reglamentariamente se regulará la comprobación de las operaciones vinculadas, con arreglo a las siguientes normas:

1.º La comprobación de las operaciones vinculadas se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria sea objeto de comprobación. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente párrafo, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario.

2.º Si contra la liquidación provisional practicada a dicho obligado tributario como consecuencia de la comprobación, éste interpusiera el correspondiente recurso o reclamación, se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el correspondiente procedimiento y presentar las oportunas alegaciones.

Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación, se notificará la liquidación practicada a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por interponer el oportuno recurso o reclamación. La interposición de recurso o reclamación interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario y a las demás personas o entidades afectadas, a quienes se comunicará dicha interrupción, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la liquidación practicada por la Administración haya adquirido firmeza.

3.º La firmeza de la liquidación determinará su eficacia y firmeza frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan, salvo que dichas regularizaciones se hayan efectuado por la propia persona o entidad vinculada afectada, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

4.º Lo dispuesto en este apartado será aplicable respecto de las personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección que sean contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

5.º Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de lo previsto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

6.º Cuando en el seno de la comprobación a que se refiere este apartado se efectuase la comprobación del valor de la operación, no resultará de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 57 y en el artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Incumplimientos de reglas de valoración:

- La Administración tributaria podrá comprobar las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y efectuará, en su caso, las correcciones que procedan en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia
- En aquellas operaciones en las que se determine que el valor convenido es distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe:

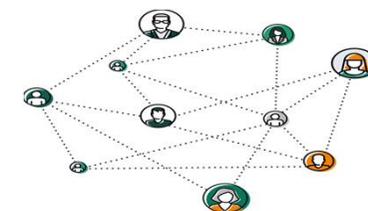
- La parte de la misma que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como **retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el socio**.
- La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje, tendrá para la entidad la consideración de retribución de fondos propios y para el socio de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, de acuerdo con el art. 25.1.d) LIRPF

b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad:

- La parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe.
- La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. Cuando se trate de contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.i).4.º del TRLIRNR

Determinación de la Base Imponible

Operaciones vinculadas (art. 18.13) – Régimen sancionador (I)



	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 18. Operaciones vinculadas

13. 1.º Constituye infracción tributaria la falta de aportación o la aportación de forma incompleta, o con datos falsos, de la documentación que, conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo y en su normativa de desarrollo, deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas, cuando la Administración tributaria no realice correcciones en aplicación de lo dispuesto en este artículo.

Esta infracción tendrá la consideración de infracción grave y se sancionará de acuerdo con las siguientes normas:

a) La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada dato y 10.000 euros por conjunto de datos, omitido, o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada persona o entidad en su condición de contribuyente.

b) La sanción prevista en la letra anterior tendrá como límite máximo la menor de las dos cuantías siguientes:

– El 10 por ciento del importe conjunto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes realizadas en el período impositivo.

– El 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios.

2.º Constituyen infracción tributaria los siguientes supuestos, siempre que conlleven la realización de correcciones por la Administración tributaria, en aplicación de lo dispuesto en este artículo respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes:

(i) la falta de aportación o la aportación de documentación incompleta, o con datos falsos de la documentación que, conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo y en su normativa de desarrollo, deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.

(ii) que el valor de mercado que se derive de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Estas infracciones tendrán la consideración de infracción grave y se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones que correspondan a cada operación. Esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la Ley General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción prevista en este número 2.º

3.º Las correcciones realizadas por la Administración tributaria en aplicación de lo dispuesto en este artículo respecto de operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que determinen falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones tributarias o determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras o se declare incorrectamente la renta neta sin que produzca falta de ingreso u obtención de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, habiéndose cumplido la obligación de documentación específica a que se refiere el apartado 3 de este artículo, no constituirá la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la referidas correcciones.

4.º Las sanciones previstas en este apartado serán compatibles con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de la Ley General Tributaria, por la desatención de los requerimientos realizados.

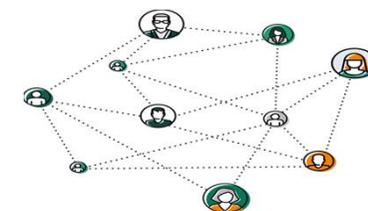
Respecto de las sanciones impuestas conforme a lo dispuesto en este artículo resultará de aplicación lo establecido en los apartados 1.b) y 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.

Régimen sancionador

- Falta aportación de documentación, incompleta o datos falsos (sin corrección valorativa):
 - Multa pecuniaria fija, pero su importe se reduce a 1.000 € por cada dato (antes 1.500) y a 10.000 € por conjunto de datos (antes 15.000) omitido o falso, con límite máximo del menor entre:
 - 10% de las operaciones en el período impositivo
 - 1% del importe neto de la cifra de negocios
- Falta aportación de documentación, incompleta o datos falsos (con corrección valorativa):
 - Multa pecuniaria del 15% sobre el importe de las correcciones y se suprime el mínimo del doble de la sanción por aplicación de la multa pecuniaria fija.

Determinación de la Base Imponible

Operaciones vinculadas (art. 18.13) – Régimen sancionador (II)



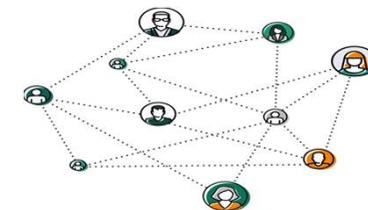
	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Criterios TEAC – Régimen sancionador art. 18 LIS

- TEAC de 10 de septiembre de 2019: El régimen sancionador por incumplimiento de obligaciones de documentación de operaciones vinculadas no se puede aplicar a operaciones previas al desarrollo reglamentario de estas obligaciones**
 - El Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (al igual que la ley actual que regula dicho impuesto) establecía un régimen sancionador para el caso de incumplimiento de las obligaciones de documentación de operaciones vinculadas. Estas obligaciones, sin embargo, solo eran exigibles desde 19 de febrero de 2009.
 - Por este motivo, el TEAC acuerda la anulación de una sanción impuesta por el incumplimiento de estas obligaciones respecto al ejercicio 2008, en la medida en que no se puede entender que concurre el tipo infractor cuando se ha incumplido una obligación que no estaba en vigor cuando se realizaron las operaciones vinculadas. En definitiva, el referido régimen sancionador no se puede aplicar con efectos retroactivos, sino solo en relación con las obligaciones de documentación relativas a operaciones realizadas a partir de 19 de febrero de 2009. Para operaciones anteriores resultan aplicables las disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias.
 - El TEAC también anula la sanción impuesta en relación con el ejercicio 2009, porque el sujeto había cumplido con la obligación de documentación, aun cuando la valoración que resultaba de esa documentación era diferente a la que entendía aplicable la Administración.

Determinación de la Base Imponible

Operaciones vinculadas (art. 18.14) – Aplicación del valor de mercado



	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 18. Operaciones vinculadas

14. El valor de mercado a efectos de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no producirá efectos respecto a otros impuestos, salvo disposición expresa en contrario. Asimismo, el valor a efectos de otros impuestos no producirá efectos respecto del valor de mercado de las operaciones entre personas o entidades vinculadas de este impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, salvo disposición expresa en contrario.

Tribunal Supremo – Operaciones con entidades vinculadas

- **TS. Sentencia de 15 de octubre de 2020 (Rec. 437/2018): Concepto de firmeza del valor comprobado frente a las demás personas o entidades vinculadas.**
 - En este caso es evidente que las normas concernidas, el art.16.9.3º TRLIS, y el art. 21.4 (primer párrafo) del reglamento del IS, exigen que para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario, es necesario que la liquidación practicada a éste haya adquirido firmeza.
 - La interpretación literal del precepto no deja lugar a dudas, no siendo de admitir la petición subsidiaria que hace el Abogado del Estado de que por firmeza de la liquidación en la que se modifica el valor de la operación vinculada, se refiera exclusivamente a la vía administrativa, pues ni ello se deriva de norma alguna, ni coincide con lo que se entiende por firmeza del acto.
 - La Sala concluye que en interpretación de los citados artículos, para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario, es necesario que la liquidación practicada a éste haya adquirido firmeza

Determinación de la Base Imponible

Varios supuestos (art. 19 LIS)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

- **Cambios de residencia** (sociedad residente que traslada su residencia fuera de España)
 - Se integrará en BI la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de éste, excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectados a un EP en territorio español de la mencionada entidad
 - **Regla especial:** En el caso de traslado a un estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información, la tributación será aplazada por la Administración tributaria a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados, resultando de aplicación lo dispuesto en la LGT y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento
- **Operaciones con personas o entidades residentes en paraísos fiscales**
 - Valoración por su valor normal de mercado
 - Obligaciones de documentación equiparadas a las de entidades vinculadas (art. 18.3 LIS)
- **Contratos de seguro colectivo que instrumentan compromisos por pensiones**
 - La renta que se ponga de manifiesto con motivo del rescate no se somete a imposición si:
 - Traslado de los fondos a otro seguro que instrumente los compromisos
 - Integración en otro contrato de seguro de los derechos de un trabajador que cese en la relación laboral
 - Supuesto especial.- Deducción de las primas previas no imputadas

Determinación de la Base Imponible

Exención por doble imposición interna (art. 21 LIS)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Comprobaciones

- **Revisar grupo 76 – Dividendos**
 - Verificar participación directa e indirecta en sociedades filiales (>5%)
 - Comprobar periodos de tenencia (>1 año)
 - Identificar origen último del dividendo (dividendos en cadena)
 - OJO – Holdings interpuestas

- **Identificar transmisión de participaciones durante el ejercicio**
 - En caso de renta positiva - Posibilidad de aplicar exención por la totalidad de la renta obtenida (art. 21.3 LIS)
 - Limitación total o parcial en sociedades patrimoniales (criterio de proporcionalidad)
 - En caso de rentas negativas – Valorar deducibilidad

Exención sobre dividendos y rentas derivadas de transmisión de valores entidades residentes y no residentes (art. 21 LIS).....

00369

00370

Determinación de la Base Imponible

Exención por doble imposición interna (art. 21.1 LIS) (I)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 21. Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español

1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades en más del 70 por ciento de sus ingresos, la aplicación de esta exención respecto de dichas rentas requerirá que el contribuyente tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los requisitos señalados en esta letra. El referido porcentaje de ingresos se calculará sobre el resultado consolidado del ejercicio, en el caso de que la entidad directamente participada sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y formule cuentas anuales consolidadas. No obstante, la participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel deberá respetar el porcentaje mínimo del 5 por ciento, salvo que dichas filiales reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad directamente participada y formulen estados contables consolidados.

El requisito exigido en el párrafo anterior no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que los dividendos o participaciones en beneficios percibidos se han integrado en la base imponible de la entidad directa o indirectamente participada como dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades sin tener derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción por doble imposición.

DIVIDENDOS : Método de exención

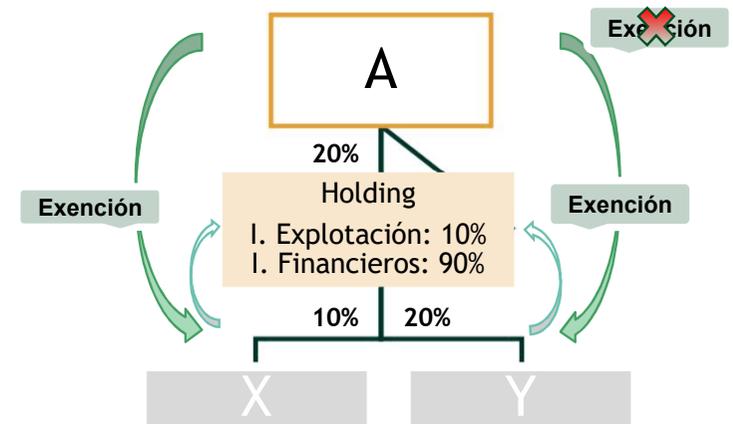
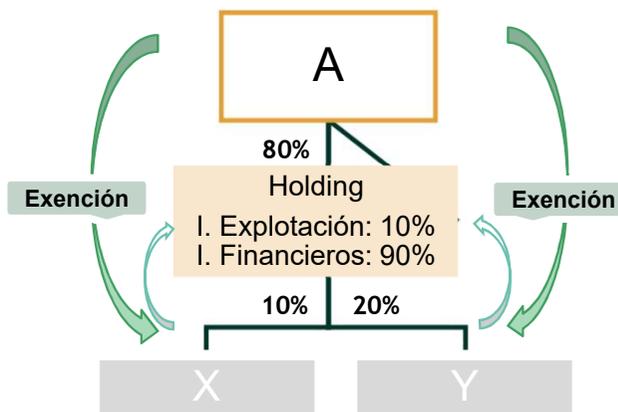
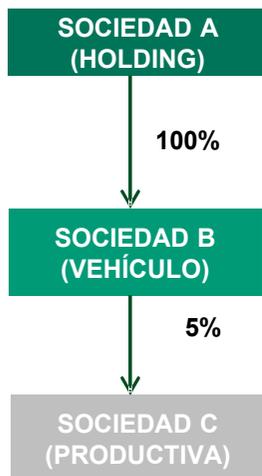
- Único supuesto: **participaciones significativas (≥5%) (antes también precio superior a 20 M)**
 - V2978-15: % de participación a nivel grupo contable, aunque individualmente no alcance el 5%
 - V0541-16: Activos financieros mantenidos para negociar (AFMN). Aplicable a rentas generadas por “variación de valor”. Si posterior variación negativa no deducción en el mismo importe.
- **Requisito temporal de posesión 1 año** (puede cumplirse a posteriori)
- La exención sólo aplica a los dividendos que suponen el registro de un ingreso (si el dividendo no es ingreso contable no hay ajuste negativo a realizar)
- **Regla especial** que impide la creación de sociedades instrumentales: Sociedades cuyos ingresos procedan en más de un 70% de dividendos y/o transmisiones acciones/participaciones (requisitos deben cumplirse de forma indirecta sobre la filial)

Determinación de la Base Imponible

Exención por doble imposición interna (art. 21.1 LIS) (II)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

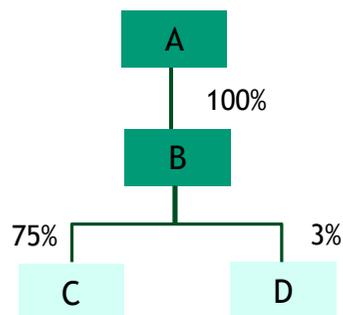
- **Requisito especial** previsto para el caso en el que la entidad participada tenga a su vez participadas de segundo o ulterior nivel (regla que impide la creación de sociedades instrumentales para aprovechar la exención)
 - Si la sociedad que distribuye el dividendo es "holding", sus socios, para aplicar la exención, deberán tener una participación indirecta en las filiales de la "holding de segundo o ulterior nivel", como mínimo, del 5% (salvo grupo mercantil con "holding" y formulación CCAA cons.)
 - **Holding:** Sociedad participada que obtenga dividendos o rentas derivadas de la transmisión de valores en otras entidades en más del 70% de sus ingresos (calculado sobre el resultado consolidado del ejercicio, en caso de que sea dominante de un grupo en los términos del artículo 42 CC, y formule cuentas anuales consolidadas)
 - Requisito participación indirecta N/A si se acredita que los dividendos se han integrado en la base imponible de la entidad directa o indirectamente participada como dividendos o plusvalías sin derecho a exención ni deducción por doble imposición (DDI)



Determinación de la Base Imponible

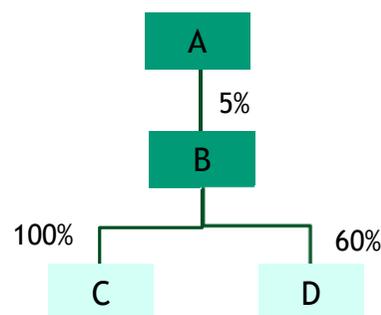
Exención por doble imposición interna (art. 21.1 LIS) (III)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25



Ejemplo 1:

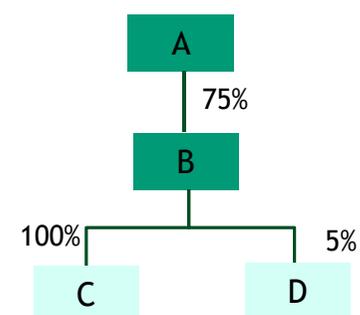
- Se aplica la regla del 70%
 - Todos los ingresos de B son dividendos
 - No es la dominante de un grupo por lo que los ingresos se miden en individual
- El dividendo de C queda exento en B
- El dividendo de D no queda exento en B ni da derecho a aplicar una deducción
- El dividendo de B quedará exento en A (tributación del dividendo de D en B)



Ejemplo 2: Los únicos ingresos de B son los ingresos por dividendos de C y de D

Se aplica la regla del 70%

- Tanto los dividendos de C como los de D quedan exentos en B
- A incumple el requisito de participación indirecta de al menos el 5%, en D
- Los dividendos de B a A quedarán exentos en A si B, C y D consolidan contablemente



Ejemplo 3: El cumplimiento parcial de los requisitos supone una aplicación parcial de la exención

Se aplica la regla del 70%

- Tanto los dividendos de C como los de D quedan exentos en B
- A incumple el requisito de participación indirecta de al menos el 5%, en D
- Los dividendos de B a A quedarán exentos en A en la parte proporcional de los mismos que se corresponda con los dividendos de C (B, C y D no constituyen un grupo de consolidación contable)

Determinación de la Base Imponible

Exención por doble imposición interna (art. 21.1 LIS) (IV)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 21. Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español

1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

b) Adicionalmente, en el caso de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos.

A estos efectos, se tendrán en cuenta aquellos tributos extranjeros que hayan tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de aquella.

Se considerará cumplido este requisito, cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

En ningún caso se entenderá cumplido este requisito cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

En el supuesto de que la entidad participada no residente obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, la aplicación de esta exención respecto de dichas rentas requerirá que el requisito previsto en esta letra se cumpla, al menos, en la entidad indirectamente participada.

En el supuesto de que la entidad participada, residente o no residente en territorio español, obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades procedentes de dos o más entidades respecto de las que solo en alguna o algunas de ellas se cumplan los requisitos señalados en las letras a) o a) y b) anteriores, la aplicación de la exención se referirá a aquella parte de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos por el contribuyente respecto de entidades en las que se cumplan los citados requisitos.

No se aplicará la exención prevista en este apartado, respecto del importe de aquellos dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

Para la aplicación de este artículo, en el caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social y, en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

DIVIDENDOS : Método de exención

- Entidades no residentes (requisito adicional): gravada a un tipo $\geq 10\%$ - no paraíso fiscal
 - **V4079-15**: Cumplido si el país extranjero tiene CDI con cláusula de intercambio. Certificado de residencia
 - **V3868-15, V0256-16**: Aplicable si el tipo efectivo sobre el beneficio es superior a un tipo nominal del 10%, con independencia de que la entidad opte por aplicar un tipo sobre ingresos del 7%.

Determinación de la Base Imponible

Exención por doble imposición interna (art. 21.1 LIS) (V)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Crterios DGT – Exención por doble imposición

- V2519-20: El periodo mínimo de tenencia para aplicar la exención del artículo 21 LIS no incluye aquel en que la participación era propiedad de personas físicas vinculadas**

 - Una persona física aporta participaciones en una sociedad a otra entidad mediante una operación no protegida, y con posterioridad, la sociedad beneficiaria de la aportación transmite parte de las participaciones recibidas.
 - Se plantea si, para el cómputo del período mínimo de tenencia en esta segunda transmisión (a efectos de la exención de las rentas generadas en la transmisión), se podrá considerar el período en que la persona física poseyó la participación con anterioridad a la aportación.
 - La DGT concluye que, en la medida en que el anterior titular de la participación no era una entidad, sino una persona física (que como tal no puede formar parte de un grupo a efectos del artículo 42 C.Com), no se podrá computar, a los efectos del cumplimiento del período mínimo de tenencia, aquel en el que dicha persona física tuvo la participación.
- V0269-17: Los anteriores socios de la sociedad realizaron varias reducciones de capital para compensar pérdidas. En la actualidad, la citada sociedad cuenta con reservas distribuibles, que se está planteando repartir.**

 - Los dividendos cuyo origen está en aportaciones previamente realizadas por los socios, no tienen la consideración de dividendos desde el punto de vista fiscal
 - Se trata de una devolución indirecta de las aportaciones previamente realizadas, de manera que la distribución minorará el valor fiscal de las participaciones de los socios
 - Los importes distribuidos, por tanto, no se integrarán en la BI de la entidad perceptora, no porque se aplique la exención del artículo 21 LIS sino porque no estamos ante un ingreso fiscal.
- V3830-16: Supuesto de reparto de dividendos a socios personas jurídicas con participación en la entidad superior al 5%. Los beneficios con cargo a los cuales se distribuyen los dividendos están constituidos en más de un 70% por dividendos en otras sociedades, en las que la participación indirecta no alcanza el 5%. El resto de los beneficios procede de actividades de arrendamiento y de explotación de fincas rústicas.**

 - Según la DGT al ser la participación indirecta inferior al 5%, los socios solo podrán aplicar la exención por la parte de los dividendos percibidos que se corresponda con beneficios procedentes de la actividad empresarial (arrendamiento y explotación de fincas rústicas).
 - El importe exento resulta de aplicar a la totalidad de los dividendos el porcentaje que resulte de dividir los beneficios obtenidos en esas actividades entre los beneficios totales del ejercicio.
 - Dado que los dividendos distribuidos solo estarán parcialmente exentos, la sociedad pagadora deberá practicar retención sobre la parte de los dividendos que no estén exentos.
- V2043-16: Aplicación de la exención del artículo 21 por el usufructuario de las acciones**

 - Entidad titular de un derecho de usufructo sobre acciones de una compañía española, representativas de más del 5% de su capital, consulta la posibilidad de aplicar la exención del art. 21 LIS a los dividendos percibidos como usufructuario.
 - Aun cuando la cualidad de socio reside en el nudo propietario, es el usufructuario quien tiene el derecho a la percepción de los dividendos acordados durante la vigencia del usufructo, de manera que podría atribuírsele la condición de “socio económico”
 - No tendría sentido que el desmembramiento del dominio en el título que genera el derecho a la percepción de un dividendo conduzca a una doble tributación (primero en sede de la entidad y, posteriormente, al negar tanto al nudo propietario como al usufructuario el derecho a corregir la doble imposición).
 - Por tanto, el usufructuario podrá aplicar la exención para evitar la doble imposición sobre los dividendos percibidos, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 21 de la LIS y haya existido, efectivamente, doble imposición

Determinación de la Base Imponible

Exención por doble imposición interna (art. 21.3 LIS) (I)

	Ley 27/2014	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11	<p>Artículo 21. Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español</p> <p>3. <i>Estará exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 de este artículo. El mismo régimen se aplicará 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.</i></p> <p><i>El requisito previsto en la letra a) del apartado 1 de este artículo deberá cumplirse el día en que se produzca la transmisión. El requisito previsto en la letra b) del apartado 1 deberá ser cumplido en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación.</i></p> <p><i>No obstante, en el caso de que el requisito previsto en la letra b) del apartado 1 no se cumpliera en alguno o algunos de los ejercicios de tenencia de la participación, la exención prevista en este apartado se aplicará de acuerdo con las siguientes reglas:</i></p> <p><i>a) Respecto de aquella parte de la renta que se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará exenta aquella parte que se corresponda con los beneficios generados en aquellos ejercicios en los que se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1.</i></p> <p><i>b) Respecto de aquella 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, la misma se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante el tiempo de tenencia de la participación, considerándose exenta aquella parte que proporcionalmente se corresponda con la tenencia en los ejercicios en que se haya cumplido el requisito establecido en la letra b) del apartado 1.</i></p> <p><i>En el caso de transmisión de la participación en el capital o en los fondos propios de una entidad residente o no residente en territorio español que, a su vez, participara en dos o más entidades respecto de las que sólo en alguna o algunas de ellas se cumplieran los requisitos previstos en las letras a) o b) del apartado 1, la exención prevista en este apartado se aplicará de acuerdo con las siguientes reglas:</i></p> <p><i>1.º Respecto de aquella parte de la renta que se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por las entidades indirectamente participadas durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará exenta aquella parte de la renta que se corresponda con los beneficios generados por las entidades en las que se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1.</i></p> <p><i>2.º Respecto de aquella parte de la renta que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por las entidades indirectamente participadas durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará exenta aquella parte que proporcionalmente sea atribuible a las entidades en que se haya cumplido el requisito establecido en la letra b) del apartado 1.</i></p> <p><i>La parte de la renta que no tenga derecho a la exención en los términos señalados en este apartado se integrará en la base imponible, teniendo derecho a la deducción establecida en el artículo 31 de esta Ley, en caso de proceder su aplicación, siempre que se cumplan los requisitos necesarios para ello. No obstante, a los efectos de lo establecido en la letra a) del apartado 1 del citado artículo, se tomará exclusivamente el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto, por la parte que proporcionalmente se corresponda con la renta que no tenga derecho a la exención correspondiente a aquellos ejercicios o entidades respecto de los que no se haya cumplido el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 de este artículo, en relación con la renta total obtenida en la transmisión de la participación.</i></p>
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12	
± Ajustes por deterioros	Artículo 13	
± Ajustes por provisiones	Artículo 14	
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15	
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16	
± Ajustes por valoración	Artículo 17	
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18	
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23	
± Reserva de capitalización	Artículo 25	

Determinación de la Base Imponible

Exención por doble imposición interna (art. 21.3 LIS) (II)

		Exención Plusvalías	
Ley 27/2014		HASTA 2014	DESDE 2015
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11	<ol style="list-style-type: none"> 1. Se emplea el método de deducción 2. Se aplica sobre participaciones significativas (≥5%) 3. Requisito temporal de posesión 1 año 4. Solamente se aplica sobre reservas “gravadas” 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Se emplea el método de exención 2. Se aplica sobre participaciones significativas (≥5%) o precio superior a 20 MM de euros. 3. Requisito temporal de posesión 1 año 4. Se aplica la regla antielusión incluida para el caso de dividendos 5. Se aplica sobre toda la plusvalía (incluida plusvalías tácitas) 6. ¿Venta sociedad vs venta negocio?
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12		
± Ajustes por deterioros	Artículo 13		
± Ajustes por provisiones	Artículo 14		
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15		
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16		
± Ajustes por valoración	Artículo 17		
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18		
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23		
± Reserva de capitalización	Artículo 25		

- **Exención sobre rentas derivadas de la transmisión de valores en entidades residentes y no residentes (art. 21.3 LIS)**
 - Exención de las **rentas por la venta de participaciones** si cumplen los requisitos relativos a los dividendos
 - La exención se refiere a **toda la renta** y no se limita a las reservas generadas durante el periodo de tenencia de la participación (como pasaba con 30.5 TRLIS)
 - Aplicable en supuestos de liquidación, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo.
 - Requisito de porcentaje de participación debe cumplirse el día en que se produce la transmisión
 - El requisito sobre la tributación de las participadas no residentes (10%) debe cumplirse durante todo el período de tenencia.
 - Se prevé exención proporcional si el segundo requisito no se cumple durante todo el período de tenencia (exención por la plusvalía relativa a los periodos en que se cumple)
 - Del literal de la norma no parece exigirse requisito de participación indirecta >5% de la transmitente en las sociedades participadas por la transmitida;
 - sí el cumplimiento de los requisitos a) y b) por parte de la sociedad transmitida en sus filiales de segundo nivel. Exención proporcional ¿Sólo referida a b)?

Determinación de la Base Imponible

Exención por doble imposición interna (art. 21.3 LIS) (III)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 21. Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español

5. No se aplicará la exención prevista en el apartado 3 de este artículo:

- A aquella parte de las rentas derivadas de la transmisión de la participación, directa o indirecta, en una entidad que tenga la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley, que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.
- A aquella parte de las rentas derivadas de la transmisión de la participación en una agrupación de interés económico española o europea, que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.
- A las rentas derivadas de la transmisión de la participación, directa o indirecta, en una entidad que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 100 de esta Ley, siempre que, al menos, el 15 por ciento de sus rentas queden sometidas al régimen de transparencia fiscal internacional regulado en dicho artículo.

Cuando las circunstancias señaladas en las letras a) o c) de este apartado se cumplan solo en alguno o algunos de los períodos impositivos de tenencia de la participación, no se aplicará la exención respecto de aquella parte de las rentas a que se refieren dichas letras que proporcionalmente se corresponda con aquellos períodos impositivos.

Lo dispuesto en este apartado resultará igualmente de aplicación 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.

- **Supuestos de no aplicación de la exención**
 - **Transmisiones sucesivas de valores homogéneos** que hayan producido rentas negativas netas en transmisiones previas integradas en la base imponible: la exención se limita al exceso sobre las rentas negativas (limitación para grupo fiscal: sujeto pasivo)
 - **Régimen transitorio sobre cómputo de deterioros de cartera en las rentas derivadas de la transmisión de participaciones (DT 19ª)**
 - El importe de la plusvalía obtenida en la transmisión de participaciones en una entidad que se corresponda con deterioros de cartera deducidos fiscalmente no podrá beneficiarse de la exención prevista en el artículo 21 de la LIS
 - **Transmisión de sociedades patrimoniales**, excepto reservas
 - En caso de que sea patrimonial en alguno de los períodos de tenencia de la participación: aplicación de la exención proporcionalmente respecto las rentas que se correspondan con ese período impositivo
 - **Reglamento IS**: consideración de entidad patrimonial en ejercicios previos a 2015. cálculo según la suma agregada de balances anuales del período de tenencia, con el límite desde 2009. ¿Inconsistencia con cálculo de la exención proporcional?
 - **V1654-16**: Compuo a nivel consolidado. Afecta a todas las sociedades participadas y en todos los ejercicios de tenencia
- **Regla anti-elusión**: participación adquirida en aportaciones/operaciones acogidas a neutralidad fiscal

Determinación de la Base Imponible

Exención por doble imposición interna (art. 21.3 LIS) (IV)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Criterio DGT – Exención plusvalías

- V0274-20: Aplicación de exención del artículo 21.3 LIS en operación a plazos**
 - La entidad A constituyó en 2015, junto con otros socios, una sociedad B, en la que suscribió una participación superior al 25%. Tras una ampliación de capital suscrita en 2018, su participación aumenta hasta el 98,70%.
 - De acuerdo con lo anterior, cumple el requisito de participación superior al 5% y periodo de tenencia de más de un año.
 - La entidad B tiene por objeto social y desarrolla desde su constitución en el año 2015 la actividad de "Otros Servicios de telecomunicaciones" (epígrafe IAE 769), por lo que no se trata de una entidad patrimonial.
 - Actualmente, la entidad A está en conversaciones para la venta de sus participaciones en B, y se conoce que se produciría una ganancia o renta positiva por la diferencia entre los valores de suscripción y venta.
 - De los datos que se derivan del escrito de consulta, la entidad consultante podrá aplicar la exención prevista en el artículo 21 LIS siempre que se cumplan el resto de requisitos necesarios para su aplicación.
 - Existe la posibilidad de que se perciba el precio de venta en pagos sucesivos, pudiendo ser de aplicación el criterio de caja previsto en el artículo 11.4 LIS.
 - En este último supuesto, en la medida en que se cumplieran todos los requisitos exigidos por el artículo 21 LIS para la aplicación de la exención, la misma podría aplicarse sobre las rentas obtenidas en la transmisión de las participaciones de la entidad B, aplicándose, en su caso, la exención a medida que se vayan entendiendo obtenidas las rentas, en el supuesto de que se optara por la aplicación del criterio establecido en el artículo 11.4 LIS.

Criterio DGT – Exención plusvalías

- V3542-19: Aplicación de exención del artículo 21.3 LIS en venta de sociedad con acciones ordinarias y preferentes**
 - La entidad consultante A es una entidad residente en España que mantiene desde el ejercicio 2012 una inversión en el capital social de la entidad P residente en Holanda y dominante de un grupo internacional del sector azulejero.
 - La entidad A posee en la entidad P un 2,43% del total de sus acciones ordinarias y un 5,73% del total de sus acciones preferentes. Las citadas acciones otorgan a la entidad A un porcentaje de participación en el capital social de P del 5,37%.
 - Los estatutos sociales de P confieren a ambas clases de acciones los mismos derechos políticos. En cuanto a los derechos económicos, las acciones preferentes de la entidad P otorgan derecho a un dividendo acumulativo preferente. En tanto no se distribuye dicho dividendo entre sus titulares se añade a una reserva de dividendos, existiendo la obligación de constituir las citadas reservas.
 - La entidad P no tiene la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el artículo 5.2 LIS.
 - En 2017 la entidad A ha vendido su cartera de acciones en la entidad P.
 - En relación con el requisito previsto en el artículo 21.1.a) LIS, relativo al porcentaje de participación, la entidad A ostenta en el momento de la transmisión, un porcentaje superior al 5% (en concreto 5,37%) por lo que, suponiendo que lo haya ostentado de forma ininterrumpida durante el año anterior a la transmisión, se entendería cumplido dicho requisito.
 - Por otra parte, la entidad P es residente en Holanda, por tanto, se cumpliría el requisito de tributación mínima exigido en el artículo 21.1.b) LIS al existir un Convenio entre el Gobierno del Estado español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición.

Determinación de la Base Imponible

Exención por doble imposición interna (art. 21.6 LIS)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 21. Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español

6. No se integrarán en la base imponible las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad, respecto de la que se de alguna de las siguientes circunstancias:

a) que se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 3 de este artículo. No obstante, el requisito relativo al porcentaje de participación se entenderá cumplido cuando el mismo se haya alcanzado en algún momento durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión.

b) en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que no se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley.

En el supuesto de que los requisitos señalados se cumplan parcialmente, en los términos establecidos en el apartado 3 de este artículo, la aplicación de lo dispuesto en este apartado se realizará de manera parcial.

7. Las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en entidades que sean objeto de integración en la base imponible por no producirse ninguna de las circunstancias previstas en el apartado anterior, tendrán las especialidades que se indican a continuación:

a) En el caso de que la participación hubiera sido previamente transmitida por otra entidad que reúna las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con el contribuyente, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, dichas rentas negativas se minorarán en el importe de la renta positiva generada en la transmisión precedente a la que se hubiera aplicado un régimen de exención o de deducción para la eliminación de la doble imposición.

b) El importe de las rentas negativas se minorará, en su caso, en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada a partir del período impositivo que se haya iniciado en el año 2009, siempre que los referidos dividendos o participaciones en beneficios no hayan minorado el valor de adquisición y hayan tenido derecho a la aplicación de la exención prevista en el apartado 1 de este artículo.

Pérdida en transmisión de las participaciones

Participaciones que dan derecho a la exención (art. 21.3.LIS)

No deducible

Es suficiente con que se cumpla el requisito del art.21.1.a)LIS en algún momento durante el año anterior a las transmisión

Participaciones en entidades radicadas en paraísos fiscales o territorios de baja tributación (No cumplen el requisito del art.21.1.b)LIS)

No deducible

Resto de participaciones (Residentes 5%; No Residentes 5% no paraíso fiscal ni baja tributación)

Pérdidas (Dividendos desde 2009) Deducible

Se difieren las pérdidas si se vende a una del grupo mercantil (y se resta del beneficio exento)

Se resta las pérdidas del beneficio exento si se ha adquirido a una del grupo mercantil

Determinación de la Base Imponible

Exención por doble imposición interna (art. 21.8 LIS)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

Ley 27/2014

Artículo 21. Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español

8. Serán fiscalmente deducibles las rentas negativas generadas en caso de extinción de la entidad participada, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración.

En este caso, el importe de las rentas negativas se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada en los diez años anteriores a la fecha de la extinción, siempre que los referidos dividendos o participaciones en beneficios no hayan minorado el valor de adquisición y hayan tenido derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción para la eliminación de la doble imposición, por el importe de la misma.

Extinción de la participada

Todos los supuestos

Pérdidas (Dividendos de los 10 últimos años)
Deducible

Siempre que los dividendos no hayan minorado coste y hayan estado exentos o hayan dado derecho a la deducción por doble imposición

Criterio DGT – Disolución de sociedades

V2338-20: Disolución de sociedades

- Entidad A que participa directamente (61,70%) en la entidad P dedicada a la promoción inmobiliaria, y que arrastra pérdidas de ejercicios anteriores, derivadas fundamentalmente de la crisis económica.
- Debido a las escasas expectativas de que el negocio pudiera repuntar, sus socios deciden disolver y liquidar la compañía.
- Dicha disolución con liquidación se llevó a cabo mediante otorgamiento de escritura notarial de 21 de diciembre de 2017, con inscripción en el Registro Mercantil el 8 de enero de 2018.
- Con carácter previo a la extinción de la entidad P, los socios realizaron varias operaciones (compraventas de participaciones entre socios) tendentes a reducir a dos el número de socios de la compañía en el momento de su liquidación, de forma que en el momento de la disolución de P los socios eran, exclusivamente, A (75,38%) y B (24,62%).
- En virtud del acuerdo de disolución y liquidación de P, A se adjudicó bienes inmuebles y derechos de crédito en proporción al referido porcentaje de participación en la compañía, poniéndose de manifiesto una renta negativa cuyo importe viene dado por la diferencia entre el valor contable de las participaciones y el valor final de las adjudicaciones.
- A efectos de determinar dicha renta negativa, se tuvieron en cuenta las pérdidas por deterioro de la participación en P, reconocidas durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012, así como la reversión de parte de esta pérdida por deterioro exigida, a partir de 2016, por la DT 16ª LIS.
- Según la DGT, por aplicación del artículo 21.8 LIS, la renta negativa que pudiera originarse con motivo de la extinción de la participada P, determinada de conformidad con lo dispuesto en la LIS, será fiscalmente deducible en la base imponible de la entidad consultante en el periodo impositivo en el que tenga lugar la extinción de P a efectos mercantiles.
- En este sentido, la liquidación descrita de la entidad P no tiene la consideración de operación de reestructuración a los efectos de lo dispuesto en el artículo 21.8 LIS.

Determinación de la Base Imponible

Exención por doble imposición interna (art. 21.9 LIS)

	Ley 27/2014	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11	Artículo 21. Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español 9. No se aplicará la exención prevista en este artículo: a) A las rentas distribuidas por el fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario. b) A las rentas obtenidas por agrupaciones de interés económico españolas y europeas, y por uniones temporales de empresas, cuando, al menos uno de sus socios, tenga la condición de persona física. c) A las rentas de fuente extranjera que la entidad integre en su base imponible y en relación con las cuales opte por aplicar, si procede, la deducción establecida en los artículos 31 o 32 de esta Ley.
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12	
± Ajustes por deterioros	Artículo 13	
± Ajustes por provisiones	Artículo 14	
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15	
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16	
± Ajustes por valoración	Artículo 17	
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18	
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23	
± Reserva de capitalización	Artículo 25	

Determinación de la Base Imponible

Exención por doble imposición interna (art. 21.10 LIS)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

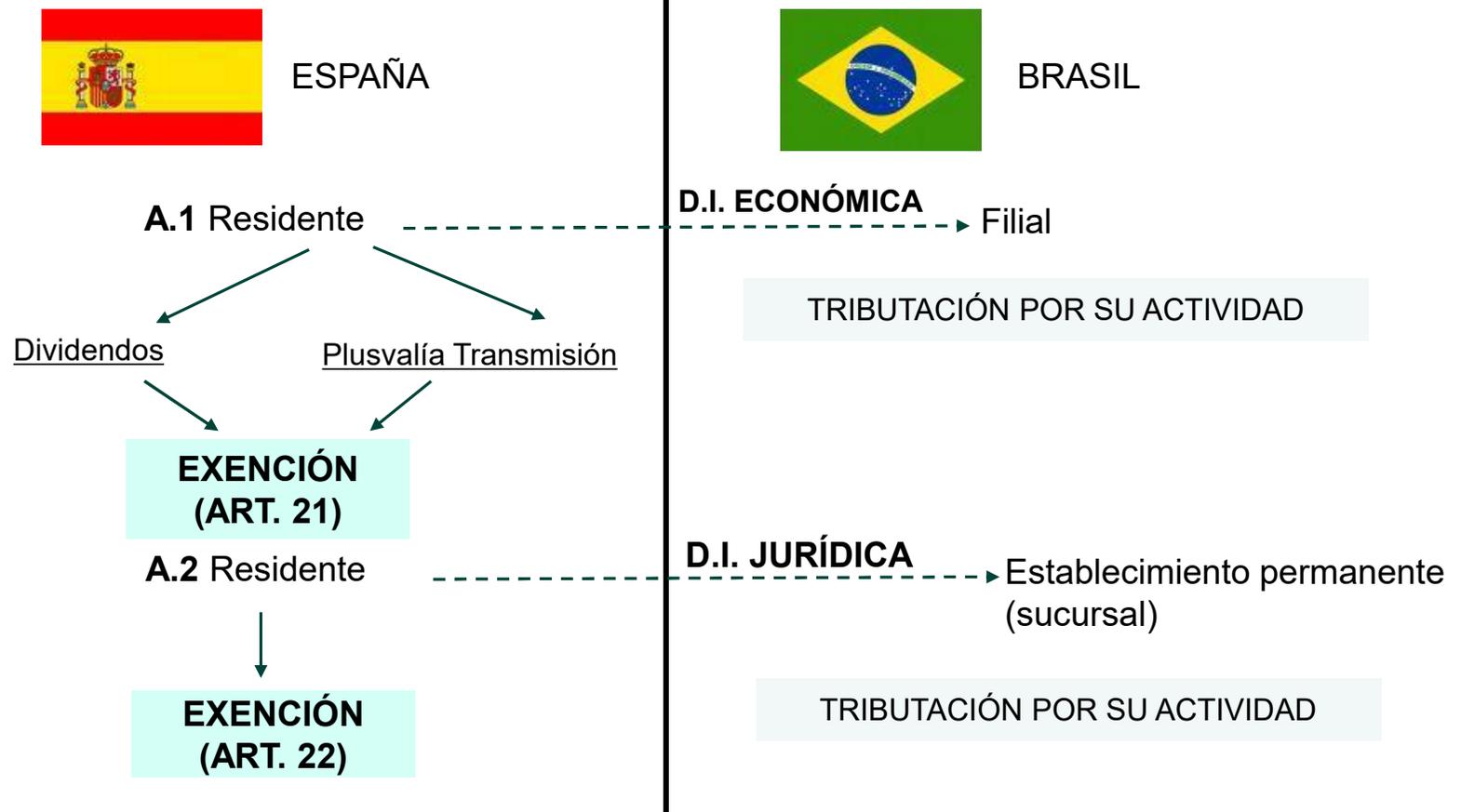
Ley 27/2014	
Artículo 21. Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español	
10. El importe de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades y el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad y en el resto de supuestos a que se refiere el apartado 3 anterior, a los que resulte de aplicación la exención prevista en este artículo, se reducirá, a efectos de la aplicación de dicha exención, en un 5 por ciento en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones.	
11. La reducción aplicable a dividendos o participaciones en beneficios de entidades a que se refiere el apartado anterior no será de aplicación cuando concurren las siguientes circunstancias:	
a) los dividendos o participaciones en beneficios sean percibidos por una entidad cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 40 millones de euros.	
A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 101 de esta Ley.	
La entidad a que se refiere esta letra deberá cumplir los siguientes requisitos:	
i) no tener la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley;	
ii) no formar parte, con carácter previo a la constitución de la entidad a que se refiere la letra b) de este apartado, de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas;	
iii) no tener, con carácter previo a la constitución de la entidad a que se refiere la letra b) de este apartado, un porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de otra entidad igual o superior al 5 por ciento	
b) los dividendos o participaciones en beneficios procedan de una entidad constituida con posterioridad al 1 de enero de 2021 en la que se ostente, de forma directa y desde su constitución, la totalidad del capital o los fondos propios.	
c) los dividendos o participaciones en beneficios se perciban en los períodos impositivos que concluyan en los 3 años inmediatos y sucesivos al año de constitución de la entidad que los distribuya.	

Determinación de la Base Imponible

Eliminación de la doble imposición internacional (I)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

A. SISTEMA DE EXENCIÓN



Determinación de la Base Imponible

Eliminación de la doble imposición internacional (II)

	Ley 27/2014
± Ajustes por imputación temporal	Artículo 11
± Ajustes por amortizaciones	Artículo 12
± Ajustes por deterioros	Artículo 13
± Ajustes por provisiones	Artículo 14
± Ajustes por gastos no deducibles	Artículo 15
± Aj. Gastos financieros no deducibles	Artículo 16
± Ajustes por valoración	Artículo 17
± Ajustes por operaciones vinculadas	Artículo 18
± Exenciones y reducciones	Artículos 21, 22 y 23
± Reserva de capitalización	Artículo 25

▪ Exención de rentas obtenidas en el extranjero a través de EP (art. 22 LIS)

Método de exención para corregir la doble imposición jurídica, que se produce cuando una misma renta de un mismo sujeto pasivo es gravada en dos territorios diferentes, siempre que se cumplan los siguientes **requisitos**:

- Que la renta del establecimiento permanente proceda de la **realización de actividades empresariales en el extranjero**
- Que el establecimiento permanente haya sido gravado (sujeto y no exento) por un **impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IS con un tipo nominal de, al menos, un 10%**.
- Que **no se halle situado en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal**, excepto que resida en un Estado de la Unión Europea y se acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

▪ Exención de rentas obtenidas en el extranjero a través de un EP (art. 22 LIS)

- No se integrarán en la base imponible, las bases imponibles negativas del EP hasta su transmisión o hasta que se produzca el cese en su actividad.
- Las rentas positivas que pudiera obtener en ejercicios futuros, no se integrarán en base imponible hasta el importe de las rentas negativas no integradas
- Si se cumplen los requisitos de tributación, también estará exenta la renta obtenida en la transmisión del EP.
- La pérdida que se obtenga por transmisión del EP se minorará en las rentas previas que hayan quedado exentas o que den derecho en la deducción por doble imposición (art. 31)
- Posibilidad de operar en un mismo país a través de EPs diferenciados, en cuyo caso, la aplicación del régimen de exención o de deducción se hará para cada uno de los EPs de forma independiente

Reducciones de la Base Imponible

Reducciones de la Base Imponible

Introducción

	Ley 27/2014	RESULTADO CONTABLE (+ / -) Correcciones o ajustes fiscales (temporales y permanentes)	←	PGC/ ICAC
Patent Box	Artículo 23	BASE IMPONIBLE PREVIA (-) Reserva de Capitalización (-) Bases imponible negativas de ejercicios anteriores	←	Compensación BINs: • Desde 2017: Límites RD 3/2016 • 70% para empresas INCN < 20 MM €
Reserva de Capitalización	Artículo 25	BASE IMPONIBLE (+ / -) Reserva de Nivelación BASE IMPONIBLE TRAS RESERVA NIVELACIÓN (x) Tipo de gravamen (en general 25%)		
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26	CUOTA ÍNTEGRA (-) Bonificaciones (-) Deducción para evitar la doble imposición interna e internacional (-) Deducciones fomento actividades (I+D+I, actividad cinematográfica, etc.) (-) Deducción por donaciones (-) Deducción por reversión de medidas temporales	←	Límites aplicación deducciones (art. 39 LIS y transitorias)
Reserva de Nivelación	Artículo 105	CUOTA LÍQUIDA (-) Retenciones e ingresos a cuenta (-) Pagos fraccionados		
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994	CUOTA DIFERENCIAL (+) Incremento por pérdidas de beneficios fiscales (+) Intereses de demora	←	Reserva de capitalización, Reserva para Inversiones en Canarias, etc., en caso de incumplimiento de requisitos
		LIQUIDO A INGRESAR / DEVOLVER		

Reducciones de la Base Imponible

Patent Box

	Ley 27/2014
Patent Box	Artículo 23
Reserva de Capitalización	Artículo 25
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26
Reserva de Nivelación	Artículo 105
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994

- Reducción en la Base Imponible de las rentas obtenidas por la **cesión del uso o derecho de uso de determinados intangibles del resultado de aplicar al 60% el coeficiente siguiente**

Desde 1 de julio de 2016: Reducción en BI = 60 % del siguiente coeficiente:

$$\text{B.I.} \times \left[\frac{\text{Gastos entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo (incluidos subcontratación con terceros no vinculados) \quad \text{Se incrementan en un 30\% con el límite del denominador}}{\text{Gastos entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo (no se menciona subcontratación con terceros no vinculados) y adquisición de activo}} \right] \times 60\%$$

* No se incluirán gastos financieros, amortizaciones de inmuebles u otros gastos no relacionados directamente con la creación del activo.

Incluidos	Excluidos
Patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, derechos sobre informaciones de experiencias industriales	Marcas, obras literarias, derechos personales susceptibles de cesión, programas informáticos y equipos industriales

Reducciones de la Base Imponible

Patent Box (II)

	Ley 27/2014
Patent Box	Artículo 23
Reserva de Capitalización	Artículo 25
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26
Reserva de Nivelación	Artículo 105
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994

REQUISITOS

- Uso del cesionario de los derechos en un actividad económica. No puede existir gasto deducible para la cedente si es entidad vinculada.
- Cesionario no resida en paraíso fiscal, salvo prueba motivos económicos válidos.
- Si existen prestaciones accesorias, diferenciar la contraprestación por esta circunstancia.
- Registro contable de ingresos y gastos directos correspondientes a los activos cedidos.

Possible "Acuerdo de valoración y validación"



AEAT

- **Ejemplo:** La Sociedad generó una patente y un software con un coste adquisición de 100.000 € cada uno. Se ceden a terceros obteniéndose un ingreso de 55.000. Se amortizan al 25%

	Patente	Software
Ingresos	55.000	55.000
Gastos	(25.000)	(25.000)
Renta neta (RC)	30.000	30.000
Reducción 60% (Aj. -)	(18.000)	-
Base Imponible	12.000	30.000

Reducciones de la Base Imponible

Patent Box (III)

	Ley 27/2014
Patent Box	Artículo 23
Reserva de Capitalización	Artículo 25
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26
Reserva de Nivelación	Artículo 105
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994

Criterio DGT - Patent Box

▪ **V3286-20: El 'know-how' no se puede beneficiar del 'patent-box' (desde modificación norma 2018)**

- Entidad (A) que pertenece a un grupo hotelero que tributa bajo el régimen de consolidación fiscal, y que además de prestar servicios centrales determinados, lleva a cabo la cesión del uso de marca y, de igual modo del know-how relacionado con la operativa procedimental hotelera.
- La entidad (A) tiene firmados una serie de contratos, con una duración acotada en el tiempo comprensiva de 2017 a 2019, con cada una de las filiales, en virtud de los cuales se estipula la remuneración económica que deberán satisfacer las entidades filiales, tanto por el uso de la marca como por el know-how relacionado con la operativa procedimental hotelera desde el ejercicio 2017.
- Dadas las modificaciones introducidas por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018, las rentas derivadas de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (know-how), no podrán beneficiarse de la reducción prevista en el artículo 23 LIS

▪ **V0273-20: El 'know-how' no se puede beneficiar del 'patent-box'**

- Una sociedad se plantea la cesión de un know-how a una entidad vinculada de nueva creación y a sociedades terceras independientes.
- Según la DGT, los ingresos derivados de dicha cesión no se pueden beneficiar de la reducción (patent-box) regulada en el artículo 23 LIS. Únicamente da derecho a esta reducción la cesión de los activos intangibles enumerados en el apartado 1 de dicho artículo, entre los que no se incluye el know-how.

▪ **V3254-17: La cesión de diseños industriales a organismos públicos puede beneficiarse del régimen de patent box**

- Una sociedad integrada en un grupo fiscal cede "diseños industriales" en los términos previstos en la Ley 20/2003, de 7 de julio, de Protección Jurídica del Diseño Industrial. Los cesionarios son administraciones públicas, agencias u organismos gubernamentales.
- En relación con esta cesión, la DGT alcanza las siguientes conclusiones:
 - a) Los diseños industriales materializados en dibujos, modelos o planos se pueden beneficiar de la reducción regulada en el régimen de patent box.
 - b) Como la sociedad está integrada en un grupo fiscal, para el cálculo del coeficiente que determina el importe de la reducción habrá de tenerse en cuenta al grupo fiscal.
 - c) El hecho de que los cesionarios sean administraciones públicas, agencias u organismos gubernamentales, que los utilizarán para el desempeño de las funciones que tengan encomendadas, no debe impedir aplicar el beneficio, por cuanto los intangibles generan, en último término, valor añadido frente a terceros.



Reducciones de la Base Imponible

La Reserva de Capitalización (I)

	Ley 27/2014	Comprobaciones
Patent Box	Artículo 23	<ul style="list-style-type: none">Comprobar la variación de FFPP y en concreto la distribución del resultado del ejercicio anterior (con carácter general debería ser la base de cálculo de la reducción)Analizar posibles incrementos de FFPP (a excluir del cálculo)<ul style="list-style-type: none">Detectar posibles operaciones mercantiles o de reestructuración realizadasAportaciones de sociosAmpliaciones de capital por capitalización de créditosReservas de carácter legal (cambio de criterio, según consulta V1854-19)Limitaciones en supuestos de pérdidas pendientes de compensar, y obligación de aplicar el beneficio a dicha partida según artículo 273 TRLSC (ver consulta V1572-19)Comprobar dotaciones y mantenimiento de la reserva indisponible<ul style="list-style-type: none">Identificar posibles supuestos de regularizaciónGrupos de consolidación fiscal<ul style="list-style-type: none">Límites
Reserva de Capitalización	Artículo 25	
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26	
Reserva de Nivelación	Artículo 105	
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994	

Reducciones de la Base Imponible

La Reserva de Capitalización (II)

	Ley 27/2014
Patent Box	Artículo 23
Reserva de Capitalización	Artículo 25
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26
Reserva de Nivelación	Artículo 105
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994

Ley 27/2014

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 periodo 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 periodo 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 periodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del periodo 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 periodo impositivo correspondiente, y con el límite previsto en el párrafo anterior.

RESERVA DE CAPITALIZACIÓN

Contribuyentes sujetos al tipo general pueden reducir la Base un 10% del incremento de sus FFPP

Posibilita la tributación por un tipo efectivo del 22,5%

- Requisitos**
- **Mantenimiento** de Fondos Propios durante 5 años
 - **Dotación de Reserva indisponible** por el importe de la reducción

LÍMITE reserva de capitalización ↔

- El 10% de la BI previa a la reducción + compensación de BIN´S
- Si hay insuficiencia de base, posibilidad aplicar en 2 años posteriores

Reducciones de la Base Imponible

La Reserva de Capitalización (III)

	Ley 27/2014
Patent Box	Artículo 23
Reserva de Capitalización	Artículo 25
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26
Reserva de Nivelación	Artículo 105
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994

RESERVA DE CAPITALIZACIÓN

- **Mantenimiento de Fondos Propios durante 5 años**
 - **Indisponible** durante 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponde la reducción
 - Forma de calcular el mantenimiento: ¿en cada ejercicio o al término de los 5 años?
 - La norma se refiere al “*mantenimiento del incremento de fondos propios en cada período impositivo en que resulte exigible*”.
- **Dotación de Reserva indisponible por el importe de la reducción**
 - Dotación se realizará por el importe de la reducción (10% del incremento de FFPP)
 - Deberá figurar con absoluta separación y título apropiado
 - **Excepciones a la indisponibilidad de la reserva:**
 - Que existan pérdidas contables en la entidad
 - Derecho de separación de socios
 - Operaciones de reestructuración (cap. VII tit. VII)
 - Obligación de carácter legal (reserva legal)

Criterios DGT – Entidades que pueden aplicar la reserva de capitalización

- **V3521-19: Aplicación de la reserva de capitalización en una asociación sin ánimo de lucro dedicada a la investigación científica y desarrollo tecnológico del sector del plástico**
- **V0428-19: Las entidades parcialmente exentas pueden aplicar la reserva de capitalización**
 - DGT: Pueden aplicar la reserva de capitalización, pero solo por la parte del incremento de los fondos propios que provenga de rentas no exentas.
- **V1839-18: Las entidades patrimoniales pueden aplicar la reserva de capitalización**
 - Las entidades patrimoniales podrán acogerse a la reserva de capitalización siempre que se cumpla el resto de los requisitos legales

Reducciones de la Base Imponible

La Reserva de Capitalización (IV)

	Ley 27/2014
Patent Box	Artículo 23
Reserva de Capitalización	Artículo 25
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26
Reserva de Nivelación	Artículo 105
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994

Ley 27/2014

Artículo 25. Reserva de capitalización

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:

- Las aportaciones de los socios.
- Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.
- Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.
- Las reservas de carácter legal o estatutario.
- 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.
- Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.
- 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.

RESERVA DE CAPITALIZACIÓN

- Incremento de FFPP: diferencia FFPP cierre de ejercicio (sin resultados) y FFPP inicio del mismo (sin resultados ejercicio anterior)**

Aportaciones a los FFPP	<ul style="list-style-type: none"> Aportaciones de socios Ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos Ampliaciones de fondos propios por operaciones de reestructuración Ampliaciones de FFPP por operaciones con acciones propias
Reservas	<ul style="list-style-type: none"> Reservas legales Reservas estatutarias Reserva de nivelación RIC
IF compuestos	<ul style="list-style-type: none"> FFPP que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos
Impactos cambio tipo impositivo	<ul style="list-style-type: none"> Variaciones en activos por impuesto diferido por cambio de tipo

	01/01/XX	01/01/XX+1	
Capital	3.000	3.000	
Reserva legal	600	600	
Reservas voluntarias		900	
Reserva de capitalización		100	
Resultado del ejercicio	1.000	1.500	
FF.PP.	4.600	6.100	
- Reserva legal	-600	-600	
-Resultado del ejercicio	-1.000	-1.500	
FF.PP. Corregidos	3.000	4.000	
		Incremento: 1.000	
Si BI = RC		1.500	
Reducción 10% sobre incremento FF.PP.		-100	Límite 10% BI = 150: no opera
BI		1.400	

Reducciones de la Base Imponible

La Reserva de Capitalización (V)

	Ley 27/2014
Patent Box	Artículo 23
Reserva de Capitalización	Artículo 25
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26
Reserva de Nivelación	Artículo 105
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994

Criterios DGT – Reservas de carácter legal

- **V1854-19: A efectos de determinar el incremento de FFPP no se computarán las reservas de carácter legal o estatutario (cambio de criterio DGT)**
 - Con base en esta excepción, la DGT ha interpretado en el pasado que dentro del concepto de reserva legal se deben incluir todas aquellas reservas cuya dotación venga impuesta por algún precepto legal y no exclusivamente la reserva legal regulada en la normativa mercantil.
 - No obstante, la DGT concluye en esta consulta que una interpretación razonable de la norma lleva a considerar que la propia reserva de capitalización no debería tener tal calificación de reserva legal, por lo que se podrá entender que forma parte de los fondos propios al inicio o al cierre del ejercicio.
- **V4962-16:** dentro del concepto de reserva legal deben incluirse todas aquellas reservas cuya dotación venga impuesta por algún precepto legal, como la reserva por fondo de comercio, por capital amortizado, por participaciones recíprocas, etc. y no exclusivamente la reserva legal regulada en el artículo 274 de la LSC.
- **V2357-16 y V4956-16:** dado que la reserva indisponible dotada por la aplicación de la deducción por inversión de beneficios (art. 37 TRLIS) tiene origen legal no debe computarse en los fondos propios a considerar para el cálculo de la reserva de capitalización.

Reducciones de la Base Imponible

La Reserva de Capitalización (VI)

		Ley 27/2014
Patent Box	Artículo 23	<p>Artículo 25. Reserva de capitalización</p> <p>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.</p> <p>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.</p>
Reserva de Capitalización	Artículo 25	<p style="text-align: center;">RESERVA DE CAPITALIZACIÓN</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Incompatibilidad con <ul style="list-style-type: none"> ▪ Reducción en concepto de factor de agotamiento (régimen especial de minería) ▪ Rentas bonificadas por el régimen de arrendamiento de vivienda • Incumplimiento <ul style="list-style-type: none"> • Regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora, junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento <p style="text-align: center;">INCUMPLIMIENTO → Cantidades reducidas + interés de demora</p>
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26	
Reserva de Nivelación	Artículo 105	
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994	

Reducciones de la Base Imponible

La Reserva de Capitalización (VII)

		Criterios DGT – Reserva de capitalización
Patent Box	Ley 27/2014 Artículo 23	<ul style="list-style-type: none"> ▪ V1572-19: Aplicación de la reserva de capitalización en supuesto de pérdidas pendientes de compensar <ul style="list-style-type: none"> ▪ En el ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2015, la entidad consultante ha experimentado un incremento de fondos propios respecto del ejercicio anterior por un determinado importe, el cual trae causa del beneficio obtenido en dicho ejercicio (2014) ▪ De esta forma en el período impositivo 2015, el beneficio obtenido en el ejercicio 2014 se habría destinado casi en su totalidad a la compensación de todas las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores por obligación legal. ▪ Según criterio de consulta V4962-16, la parte del beneficio del año que no puede distribuirse libremente por tener que aplicarse a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores, en virtud de lo previsto en el artículo 273 TRLSO, deberá tener la consideración de una reserva de carácter legal de las previstas en el artículo 25.2.d) LIS ▪ De acuerdo con ello, a efectos de determinar el incremento de fondos propios, no se tendría en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo dicha parte del beneficio. ▪ Por tanto, en el caso planteado, no se consideraría que en el ejercicio 2015 se hubiera producido un incremento de los fondos propios que generase el derecho a la reducción en la base imponible prevista en el artículo 25 LIS, por el beneficio obtenido en el ejercicio anterior destinado por obligación legal a la compensación de las pérdidas acumuladas de ejercicios precedentes. ▪ V1765-19: Compatibilidad de la reserva de capitalización con reparto de dividendos <ul style="list-style-type: none"> ▪ Es compatible la distribución de dividendos con la dotación de la reserva, sin que afecte al mantenimiento del incremento de los fondos durante 5 años siempre que se trate de la distribución de fondos del propio ejercicio, pues la distribución de fondos del año anterior si podría afectar al mantenimiento del incremento. ▪ El artículo 25 no parece impedir que se tome un incremento de fondos inferior al determinado, aplicándose en este caso el porcentaje del 10% sobre dicho importe para determinar el importe de la reducción, que será el que se deba mantener durante el citado plazo de 5 años. ▪ V5470-16: No se incluyen como FFPP las reservas generadas contablemente como consecuencia de la fusión de una participada, acogida o no al régimen especial de neutralidad fiscal (REF) <ul style="list-style-type: none"> ▪ El Δ FFPP que hubiera existido en la filial en caso de no haberse producido la fusión (ej. resultado contable año anterior) se considerará a efectos de determinar el Δ FFPP de la sociedad absorbente siempre que se cumplan el resto de requisitos para aplicar la reserva de capitalización ▪ V5233-16: Escisión financiera <ul style="list-style-type: none"> ▪ A efectos de determinar el Δ FFPP y el cumplimiento del requisito de mantenimiento de dicho Δ FFPP, no se considerarán las reducciones de fondos propios de operaciones de reestructuración, aunque la norma se refiere exclusivamente a aumentos de FFPP por operaciones de reestructuración
Reserva de Capitalización	Artículo 25	
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26	
Reserva de Nivelación	Artículo 105	
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994	

Reducciones de la Base Imponible

La Reserva de Capitalización (VIII)

	Ley 27/2014
Patent Box	Artículo 23
Reserva de Capitalización	Artículo 25
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26
Reserva de Nivelación	Artículo 105
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994

Reserva de capitalización en Grupos Fiscales

- Los requisitos para su aplicación se refieren al grupo fiscal
- La reserva se referirá al grupo fiscal y la puede dotar cualquier sociedad del grupo
- Cálculo del incremento y mantenimiento de FFPP si perímetro de consolidación fiscal distinto al contable
- Cantidades pendientes al incorporarse al grupo → límite del 10% de la B.I. individual
- Exclusión del grupo o modificación en su composición:
 - Exclusión de una sociedad del grupo o extinción del mismo: reparto de las cantidades pendientes de aplicar
 - V0875-15: para determinar incremento de FFPP debe considerarse la composición del grupo existente al cierre del ejercicio en que se aplica la reducción
- Criterios de reparto de la carga tributaria

Criterios DGT – Cálculo a nivel de Grupo Fiscal

- V2670-20: Los dividendos distribuidos antes de la incorporación a un Grupo Fiscal no deben ser objeto de eliminación para calcular la reserva de capitalización
- La entidad consultante tenía una participación del 56% sobre una sociedad A (dominante de un grupo fiscal), que le distribuyó un dividendo en 2015.
- Con posterioridad, la entidad consultante alcanzó el 75% de participación en A, lo que supuso la extinción de dicho grupo fiscal, y a partir de 2016 la entidad consultante pasó a ser la entidad dominante de un nuevo grupo fiscal.
- En relación con la aplicación de la reserva de capitalización en 2016, la DGT entiende lo siguiente:
 - El cálculo del incremento de fondos propios en el grupo fiscal (necesario para aplicar la reserva) se deberá efectuar teniendo en cuenta la suma de los fondos propios de las entidades que forman el grupo y las eliminaciones e incorporaciones de resultados por operaciones internas, todo ello conforme a la normativa de consolidación contable.
 - Dado que en el ejercicio 2015 la entidad consultante no formaba parte del grupo fiscal del que la sociedad A era entidad dominante, los dividendos distribuidos por la sociedad A a la entidad consultante no habrían tenido en dicho ejercicio la consideración de dividendos internos a efectos de la aplicación de la eliminación prevista en las normas de consolidación contable; y, por lo tanto, no se deberán eliminar para el cálculo del incremento de fondos propios a tener en cuenta para la aplicación de la reserva de capitalización.

Reducciones de la Base Imponible

La Reserva de Capitalización (IX)

	Ley 27/2014
Patent Box	Artículo 23
Reserva de Capitalización	Artículo 25
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26
Reserva de Nivelación	Artículo 105
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994

Criterios DGT – La Reserva de Capitalización en Grupos Fiscales

- V1836-18:** Tras la agregación de los incrementos de FFPP de cada una de las entidades del grupo, es preciso practicar las correspondientes eliminaciones e incorporaciones de resultados por operaciones internas (**cambio de criterio**)
 - La entidad consultante ostenta en su activo un fondo de comercio resultante de una operación de reestructuración desde 2006.
 - En el ejercicio 2016, y ante las modificaciones introducidas en el PGC, pretende amortizar el fondo de comercio con carácter retroactivo, suponiendo un cargo contra reservas (supone un menor importe de FFPP al cierre del ejercicio, a efectos del requisito de mantenimiento)
 - El cargo a reservas (menor importe de FFPP) no deberá excluirse del cómputo del incremento de FFPP, a efectos de determinar la posible reducción de la base imponible por reserva de capitalización del ejercicio 2016
 - Dentro del concepto de reserva legal del artículo 25.2.d) LIS deben incluirse todas aquellas reservas cuya dotación venga impuesta por algún precepto legal, y no exclusivamente la reserva legal regulada en el artículo 274 TRLSC. De acuerdo con esta interpretación, **la reclasificación de la reserva por fondo de comercio a reservas voluntarias supondrá un mayor importe de los fondos propios al cierre del ejercicio a tener en cuenta en relación con la reserva de capitalización.**
 - Esta consulta supone un cambio de criterio respecto a lo establecido en cuanto al cómputo del incremento de los FFPP del grupo fiscal en dos consultas anteriores (V4962-16 y V0134-17)**
 - Este criterio debe ser aplicado con carácter retroactivo (ejercicios 2015, 2016 y 2017) ?**
- V0255-18:** Grupo Fiscal consulta si el requisito del mantenimiento de FFPP se ve afectado por el reparto de reservas voluntarias de una sociedad B a favor de la sociedad A (su matriz)
 - La disposición de cualquiera de los conceptos que forman parte de los FFPP en la fecha de cierre del ejercicio en el que se produce el incremento, no supondría el incumplimiento del requisito de mantenimiento siempre que dicho importe de incremento de fondos propios se mantenga en términos del grupo durante el plazo de mantenimiento.
 - En este caso, el reparto de reservas no supone un incumplimiento siempre que en todos los 5 años de mantenimiento, y no solo el de reparto de reservas, en términos del grupo se mantenga el incremento de los FFPP

Reducciones de la Base Imponible

La Reserva de Capitalización (X)

	Ley 27/2014
Patent Box	Artículo 23
Reserva de Capitalización	Artículo 25
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26
Reserva de Nivelación	Artículo 105
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994

Criterios DGT – La Reserva de Capitalización en Grupos Fiscales

- **DGT. V0134-17, de 23 enero de 2017, V4956-16 y V4962-16, de 10 noviembre de 2016**
 - **Determinación del incremento de los fondos propios** - suma de los FFPP de las sociedades del grupo, **sin realizar eliminaciones ni incorporaciones**
 - Los ingresos o aumentos de reservas derivados de las liberaciones de provisiones por deterioro de activos (no así los ingresos contables registrados en los supuestos de capitalización de créditos) tendrán la consideración de incrementos de fondos propios.
 - Reservas de carácter legal: deben incluirse todas aquellas reservas cuya dotación venga impuesta por algún precepto legal (y no exclusivamente la reserva legal regulada en el artículo 274 LSC), como son la reserva por fondo de comercio, la reserva por capital amortizado, la reserva por participaciones recíprocas, las reservas de revalorización; y también la parte del beneficio del año que no puede distribuirse libremente por tener que aplicarse a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores.
 - Los FFPP que correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen del Impuesto, no formarán parte de los FFPP a estos efectos. La CV0134-17 señala que también para pasivos (fondo de comercio en este caso).
 - **Mantenimiento del incremento de los fondos propios** - no se refiere a cada una de las partidas de FFPP que se hayan visto incrementadas
 - **Cálculo de la reducción en grupos fiscales – Se refiere a la base imponible del Grupo Fiscal**
 - Si sociedad genera incremento de FFPP y tiene BI+, pero BI del Grupo es negativa o cero, no aplica la reducción en dicho período impositivo
 - Si sociedad genera incremento de FFPP y tiene BI- o cero, pero la BI del Grupo es positiva, sí podría aplicar la reducción en dicho período
 - En caso de **insuficiente BI del grupo fiscal**, las cantidades pendientes podrán ser aplicadas en los 2 períodos impositivos inmediatos y sucesivos.
 - **Dotación de la reserva de capitalización en grupos fiscales** - por cualquier entidad del grupo (no es necesario que haya generado el incremento de FFPP)
 - En cada período impositivo, podrá variar las entidades del grupo fiscal que doten la reserva indisponible.
 - **Pérdida del RCF, extinción del grupo fiscal o exclusión de una entidad del grupo fiscal:**
 - El mantenimiento de FFPP se debe cumplir por la entidad que lo generó, con independencia de que la misma deje de pertenecer al grupo fiscal.
 - La reserva indisponible debe permanecer en el grupo, y deberá ser otra entidad la que cumpla el requisito de mantenimiento (plazo 5 años)

Reducciones de la Base Imponible

La Reserva de Nivelación (art. 105 LIS) (I)

	Ley 27/2014
Patent Box	Artículo 23
Reserva de Capitalización	Artículo 25
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26
Reserva de Nivelación	Artículo 105
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994

RESERVA DE NIVELACIÓN (art. 105 LIS) – “Tax Losses Carryback”

Contribuyentes en régimen de **ERD y sujetos al tipo general**
Podrán **reducir su base imponible un 10%**
Supone un **diferimiento de la tributación**
Compatible con la reserva de capitalización

Requisitos

- Las cantidades reducidas se adicionarán a la base imponible durante los 5 años siguientes si hay BINS y hasta el importe de las BINS. Si no hay BINS suficientes, se integrarán en el 5º año (se anticipa el efecto de la BIN que se prevé se genere en los cinco próximos años)
- Reserva **indisponible** por el importe de la reducción (hasta adición a la base imponible). Dotación de reserva distinta a la destinada a reserva de capitalización.
- La reserva se dota con cargo a resultados positivos del ejercicio de la minoración. Si no es posible su dotación en el ejercicio de la minoración se dotará con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes.
- Efecto memoria CCAA. Menciones + **aplicación en PFs**

LÍMITE reserva de nivelación



1.000.000 €

INCUMPLIMIENTO → Cuota de cantidades minoradas + 5% + interés de demora

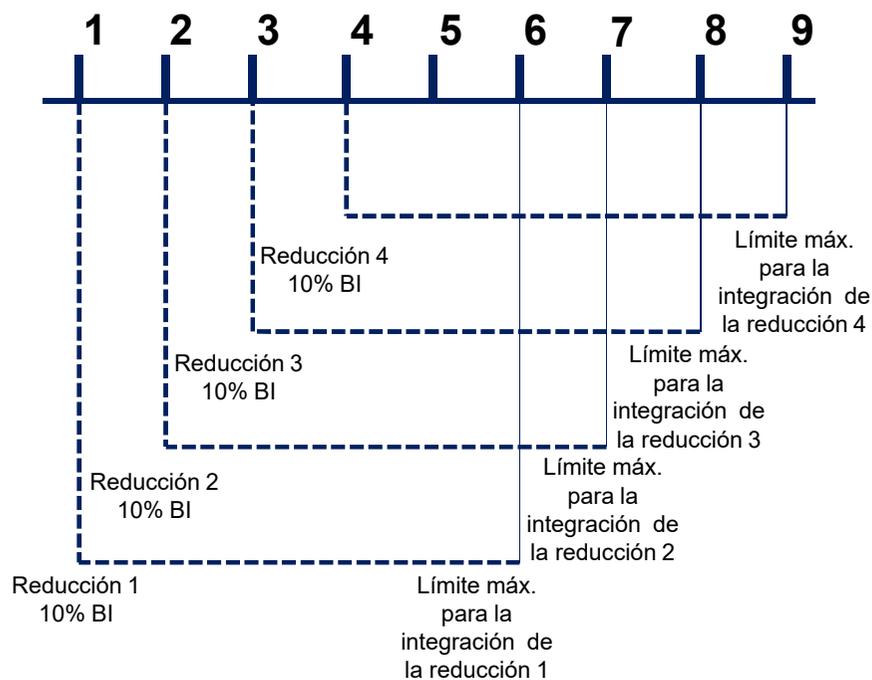
Reducciones de la Base Imponible

La Reserva de Nivelación (art. 105 LIS) (II)

	Ley 27/2014
Patent Box	Artículo 23
Reserva de Capitalización	Artículo 25
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26
Reserva de Nivelación	Artículo 105
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994

RESERVA DE NIVELACIÓN (art. 105 LIS) – “Tax Losses Carryback”

- Las cantidades reducidas se adicionarán a la base imponible durante los 5 años siguientes si hay BINS y hasta el importe de las BINS. Si no hay BINS suficientes, se integrarán en el 5º año (se anticipa el efecto de la BIN que se prevé se genere en los cinco próximos años)



Base imponible	
Base imponible antes de la aplicación de la reserva de capitalización y compensación de bases imponibles negativas	00550
Reserva de capitalización.....	01032
Compensación de bases imponibles negativas periodos anteriores (desglose en página 15).....	00547
Base imponible	00552
Sólo entidades de reducida dimensión	
Reserva de nivelación.....	01033
Base imponible después de la reserva de nivelación	01330

Reserva de nivelación			
Reducción en base imponible			
Ejercicio de generación	Importe minoración B.I. en el periodo/pendiente de adicionar a inicio del periodo	Importe adicionado a base imponible en el periodo	Importe pendiente de adicionar en periodos futuros
2015	01141	01142	01143
2016 ^(*)	01144	01145	01146
2016	xxxxx	xxxxx	xxxxx
Total	01147	01148	01149

(*) Solo debe cumplirse si la entidad tiene reducciones pendientes de integrar correspondientes a un periodo impositivo anterior iniciado en 2016 (consultar instrucciones).

Dotación de la reserva				
Ejercicio de generación	Importe reserva a dotar	Importe reserva dotada	Importe reserva pendiente dotación	Reserva dispuesta
2015	01150	01151	01152	01153
2016 ^(*)	01154	01155	01156	01157
2016	xxxxx	xxxxx	xxxxx	xxxxx
Total	01158	01159	01160	01161

(*) Solo debe cumplirse si la entidad tiene reservas pendientes de integrar correspondientes a un periodo impositivo anterior iniciado en 2016 (consultar instrucciones).

Reducciones de la Base Imponible

La Reserva de Nivelación (art. 105 LIS) (III)

		Criterio DGT – Reserva de Nivelación
Patent Box	Ley 27/2014 Artículo 23	<ul style="list-style-type: none"> ▪ V3495-19: Incompatibilidad de reserva de nivelación con tipos reducidos para sociedades de nueva creación <ul style="list-style-type: none"> ▪ Entidad constituida en 2013, que obtuvo pérdidas en dicho ejercicio. En los ejercicios 2014 y 2015 obtuvo beneficios y tributó por el tipo de gravamen reducido para entidades de nueva creación. ▪ En la medida en que la entidad consultante no ha tributado al tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29.1 LIS (25%), sino al tipo de gravamen del 15 por ciento que se encuentra regulado en el segundo párrafo y siguientes de dicho artículo, no podrá reducir su base imponible mediante la aplicación de la reserva de nivelación (artículo 105 LIS)
Reserva de Capitalización	Artículo 25	<ul style="list-style-type: none"> ▪ V4127-15: Momento de dotación de la reserva de capitalización y la reserva de nivelación <ul style="list-style-type: none"> ▪ La DGT subraya que el cumplimiento formal del requisito de dotación de la reserva indisponible se entenderá cumplido siempre que su dotación 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, podrá aplicarse en ese ejercicio siempre que la reserva se dote antes de la aprobación de cuentas de 2015 (es decir, en 2016 y previsiblemente no más tarde del 30 de junio). El plazo de 5 años de indisponibilidad de la reserva se computará desde el 31 de diciembre de 2015.
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26	
Reserva de Nivelación	Artículo 105	
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994	
		Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
		<ul style="list-style-type: none"> ▪ BOICAC 106.1: Efecto impositivo de la reserva de capitalización y la reserva de nivelación <ul style="list-style-type: none"> ▪ Reserva de capitalización: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Se tratará como un menor impuesto corriente. ▪ En los casos de insuficiencia de base imponible, las cantidades pendientes de aplicar originarían el nacimiento de una diferencia temporaria deducible (474). ▪ En el supuesto de incumplimiento de los requisitos se debería contabilizar un pasivo por impuesto corriente ▪ Reserva de nivelación: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Se genera un pasivo por impuesto diferido (479) al tratarse de un diferimiento en la tributación



Reducciones de la Base Imponible

La Reserva para Inversiones en Canarias (I)

	Ley 27/2014
Patent Box	Artículo 23
Reserva de Capitalización	Artículo 25
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26
Reserva de Nivelación	Artículo 105
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994

Comprobaciones

- Dotación de la RIC (art. 27.2 Ley 19/1994)
 - Cálculo dotación RIC: 90% del beneficio apto (que derive de actividades económicas en Canarias)
 - Verificar beneficios derivados de transmisión de elementos patrimoniales (límite 1 de enero 2007)
 - Distinguir supuestos de elementos patrimoniales que se hubiesen destinado solo parcialmente a la RIC – **posibilidad de dotación proporcional (novedad Ley 8/2018)**
- Materialización de la RIC (art. 27.4 Ley 19/1994)
 - **Inversiones iniciales** (art. 27.4 A)
 - **Creación de empleo** (art. 27.4 B, y 27.4 B bis)
 - **Activos que no se consideren inversión inicial** (art. 27.4 C)
 - Posibilidad de inversión en determinados activos usados (ver V3283-20)
 - **Materialización indirecta** (art. 27.4 D 1º, 2º y 3º)
 - **Inv. en infraestructuras o equipamientos de interés público en Canarias** (art. 27.4 D 4º, 5º)
 - Inversión anticipada (art. 27.11) - Año de obtención del beneficio o en los 3 anteriores
 - Se excluye de la materialización de la RIC, la adquisición, rehabilitación o reforma de inmuebles, edificios y viviendas destinados a viviendas con fines turísticos (novedad Ley 8/2018)
 - Nuevo supuesto en el que el valor de suelo puede considerarse materialización de la RIC, en el caso de inversiones destinadas a las actividades socio sanitarias, geriátricos y centros residenciales de mayores y centros de rehabilitación neurológica y física (novedad Ley 8/2018)



Reducciones de la Base Imponible

La Reserva para Inversiones en Canarias (II)

	Ley 27/2014	Comprobaciones	Comprobaciones
Patent Box	Artículo 23	<ul style="list-style-type: none"> ▪ <u>Mantenimiento de la RIC (art. 27.8 Ley 19/1994)</u> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Obligación de mantener durante 5 años (suelo, 10 años) los activos afectos a la actividad económica de la empresa <ul style="list-style-type: none"> ▪ Debe mantenerse la propia actividad económica ▪ No pueden transmitirse los activos a terceros ▪ No pueden arrendarse o ceder su uso a terceros (salvo actividad de arrendamiento como actividad económica) ▪ <u>Posibilidad de sustitución de activos</u> cuando la vida útil sea inferior al plazo de mantenimiento o pérdida del activo <ul style="list-style-type: none"> ▪ No supone materialización de RIC, la parte que supone sustitución (por exceso de valor sí) ▪ <u>Desde 2015:</u> Plazo de <u>6 meses</u> para la sustitución desde la baja contable del activo sustituido ▪ <u>No incumplimiento:</u> Operaciones de reestructuración que apliquen régimen de neutralidad fiscal ▪ En casos de permanencia (vida útil en redacción anterior) inferior a 5 años, posibilidad de sustitución por VNC en el plazo de 6 meses desde su baja en balance (norma anterior), e incluso con anterioridad a ese momento (Ley 8/2018). 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ <u>Incumplimientos sustanciales (art. 27.16): pérdida del beneficio fiscal</u> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Obligación de regularización voluntaria en IS: en base: ajuste extracontable positivo ▪ Abono de intereses de demora (remisión a LGT y normativa de desarrollo) ▪ Imputación: año de incumplimiento ▪ <u>Incumplimientos formales (art. 27.16 y 27.17): infracción grave o leve</u> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Presencia de RIC en balance ▪ Plan de Inversiones (desapareció en 2015) ▪ Información en memoria (<u>sanción de 100€ por dato falso, incompleto o inexacto y mínimo de 1.000€</u>) ▪ <u>Incompatibilidades de la RIC:</u> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades ▪ Deducción por inversiones del art. 94 ley 20/1991 (ver consulta V3288-20) ▪ Bienes usados y suelo - no haberse beneficiado antes de la RIC, ni deducciones cap. IV TRLIS ni deducción por inversiones ▪ Reserva capitalización y reserva nivelación (art. 25.2 e, y art. 105.5 LIS)
Reserva de Capitalización	Artículo 25		
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26		
Reserva de Nivelación	Artículo 105		
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994		



Reducciones de la Base Imponible

Compensación de Bases Imponibles Negativas (art. 26 LIS)

	Ley 27/2014
Patent Box	Artículo 23
Reserva de Capitalización	Artículo 25
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26
Reserva de Nivelación	Artículo 105
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994

Comprobaciones

- Límites compensación BINs
- Franquicia 1 MM € (prorratedo en caso de ejercicio < 1 año)
- Sin plazo de compensación
- N/A límite: quitas y esperas, entidades nueva creación 3 años BI positiva, extinción sociedad (salvo por operación protegida fiscalmente)
- Adquisición sociedades con BINs (V1677-18): limitación (aplica normativa actual a adquisiciones previas a 2015)
- Prescripción derecho Administración comprobación BINs: 10 años
- Discusión acerca de si la compensación de BINs puede entenderse como una opción tributaria
 - Origen en resolución del TEAC de 4 de abril de 2017
 - Auto del Tribunal Supremo de noviembre 2020
 - Durante 2020, el criterio de los Tribunales Superiores de Justicia ha sido dispar (con resoluciones a favor y en contra)
- Grupos fiscales: BINs pre-consolidación

Reducciones de la Base Imponible

Compensación de Bases Imponibles Negativas (art. 26 LIS) - Antecedentes

	Ley 27/2014
Patent Box	Artículo 23
Reserva de Capitalización	Artículo 25
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26
Reserva de Nivelación	Artículo 105
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994

Limitación en la compensación de BINs: % sobre la base imponible previa					
Volumen de operaciones	Importe neto de la cifra de negocios	Ejercicios iniciados dentro de los años			
		2014	2015	2016	2017 y ss.
Inferior a 6 MM	Cualquiera	100%	100%	60%	70%
Superior a 6 MM	Inferior a 20 MM	100%	100%		
	Entre 20 MM y 60 MM	50%	50%		
	Superior a 60 MM	25%	25%		

LIMITACIÓN EN LA COMPENSACIÓN DE BINs: % SOBRE LA BASE IMPONIBLE PREVIA								
Volumen de operaciones	Importe neto de la cifra de negocios	Ejercicios iniciados dentro de los años:						
		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Inferior a 6 MM	Cualquiera	100%	100%	100%	100%	100%	100%	60%
Superior a 6 MM	Inferior a 20 MM		100%	100%	100%	100%	100%	
	Entre 20 MM y 60 MM		75%	50%	50%	50%	50%	
	Superior a 60 MM		50%	25%	25%	25%	25%	

PLAZO MÁXIMO DE APROVECHAMIENTO DE BINs								
Volumen de operaciones	Importe neto de la cifra de negocios	Ejercicios iniciados dentro de los años:						
		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Cualquiera	Cualquiera	15 años	15 años	18 años	18 años	18 años	18 años	Ilimitados

Desde 1 enero de 2015:

- Límite del 70% de la BI previa al ajuste por “Reserva de capitalización”
- **Franquicia - 1MM €** (si período impositivo inferior al año: multiplicar 1 MM€ en proporción)

Reducciones de la Base Imponible

Compensación de Bases Imponibles Negativas (art. 26.1 LIS) (I)

	Ley 27/2014
Patent Box	Artículo 23
Reserva de Capitalización	Artículo 25
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26
Reserva de Nivelación	Artículo 105
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994

Ley 27/2014	
Artículo 26. Compensación de bases imponibles negativas	
<p>1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos 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.</p> <p>En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros.</p> <p>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 párrafo anterior.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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 periodos impositivos en que se genere una base imponible positiva previa a su compensación.</p>	

Compensación de Bases Imponibles Negativas

INCN (*)	Régimen previo	Actual - Desde RD Lev 3/2016	
	2016	2016	2017 y siguientes
0 a 20 Millones €	60%	60%	70%
20 a 60 Millones €	60%	50%	50%
Superior a 60 Millones €	60%	25%	25%

(*) Importe Neto de Negocios ejercicio anterior

En todo caso **1 Millón €**
(consistente con consultas DGT V1762-16 o V1057-16)

Reducciones de la Base Imponible

Compensación de Bases Imponibles Negativas (art. 26.1 LIS) (II)

	Ley 27/2014
Patent Box	Artículo 23
Reserva de Capitalización	Artículo 25
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26
Reserva de Nivelación	Artículo 105
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994

Criterios DGT – Aplicación de BINs

- **V2254-20:** Las BINs generadas en sede de la sociedad absorbida, podrían ser compensadas en sede de la entidad absorbente H, con los requisitos y limitaciones establecidos en el artículo 84 y en la disposición transitoria decimosexta, ambos de la LIS.
- **V1604-20:** Las BINs generadas en sede de la sociedad absorbida podrán ser compensadas en sede de la entidad absorbente, PC, con los requisitos y limitaciones establecidos en el artículo 84 y en la disposición transitoria decimosexta, ambos de la LIS.
- **V2466-16 (y V3158-15): Compensación BINs en sociedades en fase de disolución**
 - La limitación a la compensación de BINs no se aplica a las rentas generadas en el período de liquidación concursal aun cuando el proceso de liquidación dure varios años
 - Si el proceso de liquidación de la entidad se va a extender durante varios períodos impositivos por razones ajenas a su voluntad, debe entenderse que la limitación en la compensación de BINs no debe resultar de aplicación en relación con las rentas generadas en el período de liquidación, aun cuando su extinción formal se produzca en un período impositivo posterior

Reducciones de la Base Imponible

Compensación de Bases Imponibles Negativas (art. 26.4 LIS) (I)

		Ley 27/2014
Patent Box	Artículo 23	<p>Artículo 26. Compensación de bases imponibles negativas</p> <p>4. No podrán ser objeto de compensación las bases imponibles negativas cuando concurren las siguientes circunstancias:</p> <p>a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar en 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.</p> <p>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.</p> <p>c) La entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias:</p> <p>1.º No viniera realizando actividad económica alguna dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición;</p> <p>2.º 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.</p> <p>3.º Se trate de una entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley.</p> <p>4.º La entidad haya 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.</p>
Reserva de Capitalización	Artículo 25	
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26	
Reserva de Nivelación	Artículo 105	
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994	
Compensación de Bases Imponibles Negativas		
Adquisición de entidades inactivas o cuasi-inactivas con la finalidad de compensar BINs		
<p><u>No podrán ser objeto de compensación las BIN cuando concurren las siguientes circunstancias:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Adquisición de la mayoría del capital social por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas. ▪ La participación de dichas personas o entidades adquirentes hubieran tenido una participación inferior al 25%. ▪ La entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias: <ul style="list-style-type: none"> • Sin actividad económica en los tres meses anteriores a la adquisición. • Realizar una actividad económica en los 2 años posteriores a la adquisición diferente o adicional (diferente grupo en el CNAE) a la realizada con anterioridad, que determine en sí misma un importe neto de la cifra de negocios en esos años posteriores superior al 50% del importe medio de la cifra de negocios correspondiente a los dos años anteriores. • Ser una entidad patrimonial. • Ser una entidad que haya sido dada de baja en el índice de entidades por no haber presentado la declaración del IS durante tres períodos consecutivos 		

Reducciones de la Base Imponible

Compensación de Bases Imponibles Negativas (art. 26.4 LIS) (II)

	Ley 27/2014	Criterios DGT – Limitaciones a la compensación de BINs (art. 26.4 LIS)
Patent Box	Artículo 23	<ul style="list-style-type: none"> V2178-19: Adquisición de sociedad con BINs (con TRLIS) <ul style="list-style-type: none"> En esta consulta se analiza el caso de una entidad que adquirió en 2014 (estaba en vigor el TRLIS) el control de otra entidad con bases imponibles negativas pendientes de compensación, que se habían generado entre 1997 y 2013. Tras la adquisición, los nuevos socios modificaron la actividad de la sociedad. La DGT concluye que, en la medida en que la adquisición de la participación mayoritaria del capital de la sociedad con pérdidas se produjo antes de la entrada en vigor de la LIS, la limitación aplicable a la compensación de bases imponibles negativas será la vigente en el momento de la adquisición, esto es, la regulada en el artículo 25.2 del TRLIS. Por lo tanto, no aplicará la nueva regla relativa al cambio de actividad.
Reserva de Capitalización	Artículo 25	<ul style="list-style-type: none"> V1980-19: <ul style="list-style-type: none"> La entidad consultante tiene bases negativas correspondientes a los años 2009 a 2014, y hasta diciembre de 2013 la empresa estaba participada por PF1 (99,95%) y PF2 (0,05%) casados en régimen de gananciales. En 2013 transmiten a PF3, persona no vinculada con los transmitentes un 75% de la entidad, y en la actualidad se plantean la recompra de dicho porcentaje por PF1. En el caso expuesto, considera la DGT que no procede la limitación a la compensación de las citadas bases imponibles negativas, pues aun cumpliéndose el requisito de la letra a) del art. 26.4 Ley IS, relativo a la vinculación, en la medida en que PF1 ostentaba en los periodos en los que se generaron las bases imponibles una participación superior al 25%, no se cumple el segundo requisito previsto en la letra b) para la aplicación de la limitación, siendo necesaria la concurrencia de los requisitos a), b) y c) para que ésta opere.
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26	<ul style="list-style-type: none"> V1400-19: <ul style="list-style-type: none"> Se consulta si con la venta de las participaciones de la entidad A (la consultante), a la entidad N, con la que no está vinculada, durante el ejercicio 2018, supondría la concurrencia de las circunstancias del artículo 26.4.b) de la LIS en relación con la compensación de las bases imponibles negativas de la entidad A. En este sentido, la DGT concluye la compensación de bases negativas queda limitada si la mayoría del capital o de los derechos de voto se obtienen con posterioridad al periodo impositivo en el que se generaron si previamente no poseían al menos una participación del 25%. En el presente caso, la entidad N adquiere el 100% del capital de la entidad A habiendo tenido una participación inferior al 25% al concluir los periodos a los que corresponden las bases imponibles negativas (cumpliéndose los requisitos a y b del citado artículo), por lo que las bases no podrán ser objeto de compensación en el caso de que la entidad adquirida no desarrolle una actividad económica o en los dos años desarrolle otra diferente que represente más del 50% de su cifra de negocios o se trate de una entidad patrimonial, lo que supondría cumplir con lo dispuesto en la letra c), y con ello los tres requisitos previstos en la normativa. V0579-19: <ul style="list-style-type: none"> La entidad consultante es una entidad patrimonial que realiza la actividad de arrendamiento de viviendas no disponiendo de local ni de empleado y acumula bases imponibles negativas, y próximamente la consultante va a comenzar a realizar actividades económicas, y se cuestiona las posibles limitaciones para aplicar dichas bases imponibles negativas. La DGT concluye que, el derecho de compensación de bases imponibles negativas no se ve afectado por el hecho de que la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial y posteriormente pase a desarrollar actividades económicas, siempre y cuando no incurra en las circunstancias que den lugar a la aplicación del apartado cuarto del artículo 26 de la LIS. V1110-16: Compensación BINs tras toma de participación <ul style="list-style-type: none"> Adquisición de totalidad de participaciones sociales de sociedad <u>promotora inmobiliaria</u> que cuenta con BINs de ejercicios anteriores. Además en el plazo de 3 meses previo a la compra se espera transmitir un terreno que generará más pérdidas. "La entidad cuyas participaciones pretende adquirir el consultante <u>realiza una actividad económica</u>, por lo que en principio no concurren las circunstancias a que se refiere el art. 26.4 LIS"
Reserva de Nivelación	Artículo 105	
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994	

Reducciones de la Base Imponible

Compensación de Bases Imponibles Negativas (art. 26.5 LIS) (I)

	Ley 27/2014
Patent Box	Artículo 23
Reserva de Capitalización	Artículo 25
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26
Reserva de Nivelación	Artículo 105
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994

Ley 27/2014

Artículo 26. Compensación de bases imponibles negativas

5. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases imponibles negativas compensadas o 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 las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

Compensación de Bases Imponibles Negativas

Comprobación de BINs por la Administración Tributaria

- La LIS, introdujo en 2015 un plazo especial de prescripción de 10 años para la comprobación BINs y deducciones de ejercicios prescritos (arts. 26.5, 32.8 y 39.6 LIS)
- La Administración solo podrá revisar en un máximo de 10 años desde la finalización del plazo de presentación de la declaración
- A efectos de verificar que las BINS resultan procedentes, así como su cuantía, se introduce el derecho de la Administración para comprobar e investigar dichas bases imponibles negativas pendientes en el plazo de 10 años
- Transcurrido dicho plazo, se debe acreditar la procedencia de las bases negativas, así como su cuantía (liquidación, contabilidad, depósito en el RM)
- Artículo 120.2 LIS permite a la Administración comprobar hechos o circunstancias procedentes de períodos impositivos prescritos
- Artículos 66 bis y 115 de la LGT tras la reforma de 2015
 - Potestad de comprobación no está sujeta a un plazo de prescripción
 - Plazo de prescripción de 10 años para comprobar bases, cuotas o deducciones compensadas, aplicadas o pendientes de compensación o aplicación
 - Conexión con el procedimiento de inspección
 - Comprobación general vs. alcance limitado - no comprobación autónoma

Reducciones de la Base Imponible

Compensación de Bases Imponibles Negativas (art. 26.5 LIS) (II)

	Ley 27/2014
Patent Box	Artículo 23
Reserva de Capitalización	Artículo 25
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26
Reserva de Nivelación	Artículo 105
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994

Criterios DGT – Plazos de comprobación de BINs

▪ **V3284-19: Diversas cuestiones de interés en relación con la compensación de BINS**

- La totalidad de las participaciones en una sociedad con BINs generadas hasta 2012 fue transmitida a un socio que no había participado en la sociedad antes de la transmisión. Se plantea cuál es el régimen de compensación de esas BINs a partir de 2015 como consecuencia de ese cambio de control.
- La DGT concluye que, como la transmisión tuvo lugar antes de la entrada en vigor de la LIS, resulta de aplicación el régimen del anterior texto normativo (el TRLIS), aplicable hasta los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015.
- Respecto a la prueba de la existencia y corrección de las bases imponibles negativas que se pretendan compensar, se distinguen dos periodos:
 - Un primer período de diez años a computar desde que finaliza el plazo de declaración del período en que se generó la base negativa. En este periodo, la justificación a exigir por parte de la Administración tributaria no se verá constreñida por ninguna disposición y, en consecuencia, se aplicarán las reglas generales en cuanto a medios de prueba establecidas en la LGT.
 - Un segundo período, una vez transcurrido el citado plazo de 10 años, en el que la Administración solo podrá exigir la exhibición de la declaración del ejercicio en que se generaron las bases negativas y la contabilidad debidamente depositada en el Registro mercantil.
- La DGT añade que, para la valoración de estos medios de prueba, son aplicables las reglas generales sobre la prueba de la LGT
- **A estos efectos, las BINs no solo tienen que ser objeto de declaración en la autoliquidación del periodo impositivo en que se originaron y del periodo en que se realiza la compensación, sino también en los periodos intermedios.**
- La carga de la prueba de la acreditación de las bases imponibles negativas corresponde al contribuyente y su falta de declaración en esos periodos impositivos intermedios podrá ser valorada por la Administración tributaria de acuerdo con las reglas de la sana crítica.
- Finalmente, se recuerda que, de acuerdo con la doctrina sentada por el TEAC, la compensación de BINs se enmarca en el ámbito de las opciones tributarias. Según el artículo 119 de la LGT, las opciones que se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración, no se podrán rectificar después del período reglamentario de declaración.

Reducciones de la Base Imponible

Compensación de Bases Imponibles Negativas (art. 26 LIS) – Opción tributaria (I)

	Ley 27/2014
Patent Box	Artículo 23
Reserva de Capitalización	Artículo 25
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26
Reserva de Nivelación	Artículo 105
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994

Tribunal Supremo – Opción en la aplicación de BINs

- **Auto del Tribunal Supremo, de 13 de noviembre de 2020 (Rec. 4300/2020): Opción en la aplicación de BINs.**
 - Procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, dilucidar, interpretando el art. 119.3 LGT, si es posible aplicar en el IS, el mecanismo de compensación de bases imponibles negativas cuando la autoliquidación declarada resulta extemporánea, determinando si el ejercicio de la opción compensatoria de bases negativas es un mero requisito formal cuya inobservancia no puede dar lugar a la pérdida del derecho a tributar en el régimen especial, al cumplir todos los requisitos materiales al efecto o, por el contrario, constituye la imprescindible manifestación de la voluntad para elegir una de las alternativas posibles, lo cual posee contenido material con sustantividad propia.

Audiencia Nacional – Opción en la aplicación de BINs

- **AN. Sentencia de 21 de noviembre de 2019 (Recl. 1064/2017):**
 - Se discute la rectificación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012, al objeto de que se incluyan en la misma las bases imponibles negativas que habrían debido consignarse como procedentes de diversos ejercicios anteriores en los que se determinó de forma incorrecta la base imponible del ejercicio.
 - Supuesto de reformulación de CCAA como consecuencia de la corrección de errores contables: *“Con cargo a la cuenta de Reservas Voluntarias, siguiendo las reglas del vigente Plan General de Contabilidad, se eliminó el efecto acumulado de las operaciones registradas en ejercicios anteriores por revalorizaciones voluntarias, falta de dotaciones por insolvencias en créditos a cobrar y otros deterioros de activos.”*
 - Se pretende la rectificación de la declaración del ejercicio 2012 (no prescrito), sin rectificar las autoliquidaciones de los ejercicios afectados por las revalorizaciones (2003 a 2010), al objeto de incluir en la declaración de 2012, los créditos fiscales que deberían haber resultado de tales períodos.
 - Remisión a la Consulta DGT V2400-14: *“Por lo tanto, en la medida en que el plazo para aplicar las deducciones es de 18 años, a contar desde la conclusión de los períodos impositivos en los que se efectuaran los gastos correspondientes, dichas deducciones podrán aplicarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo de 2013, aunque alguno de dichos períodos estuviera prescrito”*
 - Se solicita dicha rectificación sobre la base del cambio normativo introducido en la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que, al mismo tiempo que extiende el derecho de la Administración a comprobar las bases imponibles negativas de los diez últimos ejercicios, debiera reconocer el correlativo derecho del contribuyente a solicitar la rectificación de sus autoliquidaciones con el mismo alcance.
 - *La Audiencia Nacional estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC que anula sobre liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2012.*

Reducciones de la Base Imponible

Compensación de Bases Imponibles Negativas (art. 26 LIS) – Opción tributaria (II)

	Ley 27/2014	Algunos criterios TSJ – Presentación extemporánea (criterio favorable)	Algunos criterios TSJ – Presentación extemporánea (criterio desfavorable)
Patent Box	Artículo 23	<ul style="list-style-type: none"> ▪ <u>Sentencia TSJ de Cataluña, de 30 de noviembre de 2020 (Rec. 1444/2019)</u> ▪ <u>Sentencia TSJ de Cataluña, de 4 de noviembre de 2020 (Rec. 1551/2019)</u> <ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>La Ley no contempla para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades que el sujeto pasivo pueda optar entre compensar las pérdidas pasadas u otra consecuencia o régimen alternativo del anterior. Dicho de otro modo, el sujeto pasivo del impuesto no tiene ningún derecho alternativo al de compensación de sus bases imponibles negativas.</i> ▪ <i>En definitiva, ni puede presumirse que la demandante optase por el total diferimiento de sus bases imponibles negativas por el suceso de no haber presentado la declaración del impuesto en el plazo reglamentario, ni el contenido de su derecho a compensar las bases imponibles negativas es una opción tributaria, estrictamente considerada.</i> 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ <u>Sentencia del TSJ de Castilla y León, de 16 de diciembre de 2019 (Rec. 105/2019)</u> <ul style="list-style-type: none"> ▪ La entidad presentó la declaración del IS fuera de plazo, en la que se incluía una compensación de BINs. ▪ La Administración consideró que al presentarse fuera de plazo no podía hacer uso de la opción. ▪ Las modificaciones de las opciones se deben presentar en el plazo reglamentario de declaración. ▪ La no presentación en plazo de la autoliquidación debe tratarse, a estos efectos, como haber optado por no compensarse
Reserva de Capitalización	Artículo 25		
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26	<ul style="list-style-type: none"> ▪ <u>Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Cantabria (11 de mayo de 2020)</u> ▪ <u>Sentencia Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (25 de mayo de 2020)</u> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Una entidad presentó su declaración del IS fuera de plazo, compensando BINs. ▪ Según la Inspección, la compensación de BINs es una opción que se debe ejercitar en período voluntario. ▪ Los Tribunales Superiores de Justicia de Cantabria y de la Comunidad Valenciana coinciden en estas sentencias en que la presentación extemporánea espontánea de una declaración ya tiene consecuencias sancionadoras (previstas en la normativa tributaria), entre las cuales no se prevé la imposibilidad de compensar BINs, por lo que no se puede denegar esta compensación. 	
Reserva de Nivelación	Artículo 105		
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994	<ul style="list-style-type: none"> ▪ <u>Sentencia TSJ de Andalucía, de 27 de mayo de 2020 (Rec. 895/2018)</u> <ul style="list-style-type: none"> ▪ En este caso se discute si se incluyó de manera explícita en la autoliquidación IS la compensación de BINs generadas en ejercicios precedentes. ▪ La autoliquidación fue presentada de manera extemporánea, lo que podrá tener efectos correctores por tal presentación fuera de plazo, pero tal incumplimiento del plazo de presentación voluntaria de la declaración-liquidación no puede traducirse en una alteración arbitraria de la base imponible del impuesto por la sustracción de uno de sus componentes en consideración a presunciones no previstas en las leyes, ni racionalmente deducibles del comportamiento del contribuyente 	

Reducciones de la Base Imponible

Compensación de Bases Imponibles Negativas (art. 26 LIS) – Opción tributaria (III)

	Ley 27/2014
Patent Box	Artículo 23
Reserva de Capitalización	Artículo 25
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26
Reserva de Nivelación	Artículo 105
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994

Criterio TEAC - Compensación BINs como opción

- TEAC. Resolución de 14 de mayo de 2019: Consideración de las BINs como opción tributaria**
 - La compensación de BINs es una opción tributaria que debe ser ejercitada al tiempo de presentar la autoliquidación o declaración en el plazo reglamentario, debiendo considerarse lo siguiente:
 - Fuera de dicho plazo, sólo cabe ejercitar dicha opción en supuestos excepcionales si las condiciones existentes al momento de finalizarse el periodo reglamentario de la declaración hubieran cambiado respecto de las bases imponibles existentes.
 - La presentación extemporánea del modelo donde deba ejercitarse la opción de aplicar las BINs, supone no haber optado por la compensación de las mismas, no pudiéndose modificar esta opción posteriormente.
- TEAC. Resolución de 4 de abril de 2017: Compensación de BINs constituye opción tributaria**
 - Supuesto de interposición de reclamación económico-administrativa frente a desestimación de solicitud de rectificación de autoliquidación del IS por haber compensado una BIN por un importe inferior al límite máximo permitido
 - Cuestión controvertida: si la compensación de BIN constituye una opción tributaria por aplicación del artículo 119.3 LGT (“las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración”)
 - Criterio TEAC: la compensación de BINs constituye una opción que se ejercita con la presentación de la declaración del IS y que no puede modificar después

Posibles escenarios derivados de la interpretación del TEAC:

- BI declarada previa $\leq 0 \rightarrow$ por imposibilidad no se compensan BINs**: Si posteriormente resulta una BI $> 0 \rightarrow$ posible compensación con BINs acreditadas (vía rectificación de autoliquidación / decl. complementaria / comprobación administrativa)
- BI declarada previa > 0 , \rightarrow se ejercita opción de compensar BINs hasta límite máximo**: Si posteriormente resulta que dicha BI debió ser superior a la declarada (i.e. con motivo de una inspección) \rightarrow posible compensación con BINs pendientes hasta el nuevo límite máximo.
- BI declarada previa $> 0 \rightarrow$ no se compensan BINs o se compensan por importe inferior al máximo**: Si posteriormente resulta que dicha BI debió ser superior a la declarada (i.e. con motivo de una inspección) \rightarrow no se admite la solicitud de compensación de BINs superior a la declarada.
- Si no se ha presentado autoliquidación IS**: sin derecho a compensar BINs en momento posterior

Reducciones de la Base Imponible

Compensación de Bases Imponibles Negativas (art. 26 LIS) – Opción tributaria (IV)

	Ley 27/2014
Patent Box	Artículo 23
Reserva de Capitalización	Artículo 25
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26
Reserva de Nivelación	Artículo 105
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994

Criterio TEAC - Compensación BINs como opción

- **TEAC. Resolución de 16 de enero de 2019:** Compensación de BINs (matiza criterio de resolución de 2017 por nuevo supuesto, no contemplado en la resolución anterior)
 - Entidad que en su autoliquidación no hubiera compensado BIN alguna o hubiera compensado menos de las que hubiera podido
 - Si posteriormente ve como el importe de BINs susceptibles de compensación que tiene, aumenta como consecuencia de una resolución de un órgano revisor económico-administrativo o contencioso que anula una improcedente actuación de la Administración, entonces deberá admitirse que, en declaración complementaria o, en su caso, en el marco de unas actuaciones de aplicación de los tributos, opte por sí compensar o por compensar un importe de BINs superior al que compensó inicialmente, siendo indisponibles, en todo caso, las cantidades de BINs por las que sí se pronunció (optó).
 - Lo dispuesto en el artículo 119.3 LGT debe interpretarse y entenderse que es así “rebus sic stantibus” (estando así las cosas o mientras las cosas no cambien) con lo que, si la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia a posteriori, y ese cambio tiene como causa última una improcedente actuación de la Administración (que en su día minoró unas BINs con una actuación que los Tribunales terminan anulando), deberá aceptarse que la opción inicialmente emitida pueda mudarse.
 - No obstante, también se reconoce que la posibilidad de optar de nuevo se abre sólo sobre la parte que “de nueva” tenga la situación posterior respecto de la inicial: respecto de lo que ya se optó en su día, esa opción queda bajo los efectos del artículo 119.3 LGT y de la interpretación que de los mismos se dio en la resolución del TEAC de 04/04/2017 (R.G. 1510/2013); lo que supone que, más que propiamente de una muda o cambio de la opción anterior, lo que se abre es la posibilidad de optar respecto de algo-nuevo-sobre lo que antes no se había podido optar; y siempre por un cambio de la situación que haya tenido como causa última una improcedente actuación de la Administración

Criterio DGT - Compensación de BINs como opción

- **V2496-18:** En su resolución de 4 de abril de 2017, el Tribunal Económico-Administrativo Central, concluyó que en aquellos casos en que una sociedad no haya presentado su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, se entenderá que no ha ejercitado su derecho a compensar bases imponibles negativas, optando por su total diferimiento. La DGT asume este criterio y concluye que no es posible rectificar esta opción a través de la presentación de una autoliquidación extemporánea, ni en el seno de un procedimiento de comprobación.

Reducciones de la Base Imponible

Compensación de Bases Imponibles Negativas (art. 26 LIS) – Otros supuestos (I)

	Ley 27/2014
Patent Box	Artículo 23
Reserva de Capitalización	Artículo 25
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26
Reserva de Nivelación	Artículo 105
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994

Regla especial en caso de reversiones de deterioros de cartera (DT^a16.7 LIS):

- Límite del 70% 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.
- **Requisito:**
 - Que las pérdidas por deterioro deducidas durante el período impositivo en que se generaron las BINs que se pretenden compensar hubieran representado, al menos, el 90% de los gastos deducibles de dicho período (aplica fundamentalmente a sociedades holding)
 - Podrá cumplirse mediante el cómputo agregado del conjunto de los gastos deducibles de dichos períodos impositivos.

Criterio DGT - Aplicación de BINs en supuestos de reversión de cartera

- **V5226-16:**
 - Régimen transitorio: las pérdidas por deterioro deducidas en los ejercicios anteriores a 2013 se deben integrar en BI del período en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio (sin perjuicio del mínimo vigente desde 2016, según el cual deberá integrarse ese deterioro en como mínimo, 5 años). A ello se unen los límites a la compensación de BIN vigentes actualmente.
 - Para paliar el efecto conjunto de ambas reglas, se establece que el límite porcentual a la compensación de BIN no resulta de aplicación en el importe de las rentas por reversiones de provisiones por deterioro siempre que las pérdidas por deterioro deducidas durante el período impositivo en que se generaron las BINs que se pretenden compensar, hubieran representado, al menos, el 90% de los gastos deducibles de dicho período. La DGT aclara que esas BIN se compensan sin límite, y no debe tenerse en cuenta el límite de 1 MM €

Reducciones de la Base Imponible

Compensación de Bases Imponibles Negativas (art. 26 LIS) – Otros supuestos (II)

	Ley 27/2014
Patent Box	Artículo 23
Reserva de Capitalización	Artículo 25
Compensación Bases Imponibles Negativas	Artículo 26
Reserva de Nivelación	Artículo 105
Reserva para Inversiones en Canarias	Ver Ley 19/1994

▪ **Grupos fiscales: Compensación de BINs previas al grupo fiscal:**

- Habrá que atender siempre al límite del uso de BINs por parte del grupo dependiendo de su INCN consolidado (70%, 50% o 25%, dependiendo del INCN consolidado)
- Límite adicional individual:
 - 60%/ 70% en caso de que la entidad individual tenga un INCN < 20 millones de euros
 - 50% o 25% de la base imponible previa dependiendo de los casos anteriores.
 - Aplica el límite del millón de euros en este caso

Criterio TEAC – Compensación de BINs por Grupo Fiscal

- **TEAC. Resolución de 24 de septiembre de 2020: La compensación de bases negativas en el grupo fiscal tiene un doble límite cuando las bases se han generado antes de la incorporación de la entidad al grupo**
 - En esta resolución, el TEAC analiza cómo se deben aprovechar las bases imponibles negativas (“BIN”) en los grupos fiscales y concluye que las BIN generadas por sus entidades en régimen individual antes de su incorporación al grupo se deben someter a un doble límite:
 - (a) El límite general del artículo 66 de la ley, es decir, el límite del 25/50/70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización, teniendo en cuenta el importe neto de la cifra de negocios a nivel de grupo.
 - (b) El límite adicional del artículo 67.e) de la ley, es decir, el límite del 25/50/70 por ciento de la base imponible individual, teniendo en cuenta el importe neto de su cifra de negocios a nivel individual.

Determinación de la Cuota Íntegra

Determinación de la Cuota Íntegra

Introducción

	Ley 27/2014			
Tipos de Gravamen	Artículo 29	RESULTADO CONTABLE (+ / -) Correcciones o ajustes fiscales (temporales y permanentes)		
		BASE IMPONIBLE PREVIA (-) Reserva de Capitalización (-) Bases imponible negativas de ejercicios anteriores		
		BASE IMPONIBLE (+ / -) Reserva de Nivelación		
		BASE IMPONIBLE TRAS RESERVA NIVELACIÓN (x) Tipo de gravamen (en general 25%)		
		CUOTA ÍNTEGRA (-) Bonificaciones (-) Dedución para evitar la doble imposición interna e internacional (-) Deduciones fomento actividades (I+D+I, actividad cinematográfica, etc.) (-) Dedución por donaciones (-) Dedución por reversión de medidas temporales		
		CUOTA LÍQUIDA (-) Retenciones e ingresos a cuenta (-) Pagos fraccionados		
		CUOTA DIFERENCIAL (+) Incremento por pérdidas de beneficios fiscales (+) Intereses de demora		
		LIQUIDO A INGRESAR / DEVOLVER		

Comprobaciones
<ul style="list-style-type: none">▪ Verificar antecedentes para aplicación de tipos reducidos<ul style="list-style-type: none">▪ Actividad realizada anteriormente▪ Socios actuales y anteriores▪ Vinculación (art. 18 LIS)▪ Grupo art. 42 Ccom ▪ Comprobación sociedad patrimonial

Determinación de la Cuota Íntegra

Tipos de gravamen (art. 29 y DT 34ª LIS) (I)

	Ley 27/2014	Tipo 2014	Tipo 2015	Tipo 2016 y ss.	
Tipos de Gravamen	Artículo 29	Tipo general	30%	28%	25%
		Entidades de crédito	30%	30%	30%
		Entidades dedicadas a exploración, investigación y explotación de yacimientos de hidrocarburos	35%	33%	30%
		Entidades de nueva creación (primer periodo con base imponible positiva y el siguiente)	Parte de BI hasta 300.000 €: 15% Resto: 20%	15%	15%
		Entidades con cifra de negocio < 5M€ y plantilla < 25 empleados, que tributen al tipo general y creen o mantengan empleo	Parte de BI hasta 300.000 €: 20% Resto: 25%	25%	25%
		Empresas de Reducida Dimensión (cifra negocio < 10M€)	Parte de BI hasta 300.000 €: 25% Resto: 30%	Parte de BI hasta 300.000 €: 25% Resto: 28%	25%
		Entidades parcialmente exentas	25%	25%	25%
		Entidades sin fines lucrativos que cumplen Ley 49/2002	10%	10%	10%

	Tipo 2014	Tipo 2015	Tipo 2016 y ss.
Comunidades titulares de montes vecinales en mano común	25%	25%	25%
Cooperativas de crédito y cajas rurales	Resultado cooperativo: 25% Resultado extracoop: 30%	Resultado cooperativo: 25% Resultado extracoop: 30%	Resultado cooperativo: 25% Resultado extracoop: 30%
Cooperativas fiscalmente protegidas	Resultado cooperativo: 20% Resultado extracoop: 30%	Resultado cooperativo: 20% Resultado extracoop: 30%	Resultado cooperativo: 20% Resultado extracoop: 30%
SICAV			
Fondos de inversión			
Sociedades y fondos de inversión inmobiliaria	1%	1%	1%
Fondo de regulación del mercado hipotecario			
Fondos de pensiones	0%	0%	0%

Determinación de la Cuota Íntegra

Tipos de gravamen (art. 29 y DT 34ª LIS) (II)

	Ley 27/2014	Ley 27/2014
Tipos de Gravamen	Artículo 29	<p>Artículo 29. El tipo de gravamen</p> <p>1. El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este Impuesto será el 25 por ciento. No obstante, las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 por ciento, excepto si, de acuerdo con lo previsto en este artículo, deban tributar a un tipo inferior. A estos efectos, no se entenderá iniciada una actividad económica:</p> <p>a) Cuando la actividad económica hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de esta Ley y transmitida, por cualquier título jurídico, a la entidad de nueva creación.</p> <p>b) Cuando la actividad económica hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la entidad, por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación superior al 50 por ciento. No tendrán la consideración de entidades de nueva creación aquellas que formen parte de un grupo en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. El tipo de gravamen del 15 por ciento previsto en este apartado no resultará de aplicación a aquellas entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley.</p> <ul style="list-style-type: none">▪ Entidades de nueva creación: tipo del 15%<ul style="list-style-type: none">▪ Siempre que realicen actividad económica en el primer período impositivo que se genere base imponible positiva y en el siguiente.▪ Se precisa en sentido negativo cuando no se entiende iniciada la actividad:<ul style="list-style-type: none">(i) cuando haya sido desarrollada previamente por una persona o entidad vinculada y se transmita a la entidad de nueva constitución(ii) cuando haya sido ejercida por una persona física que participa en la entidad en más de un 50% durante el año anterior a la constitución de la entidad▪ No serán entidades de nueva creación si forman parte de un grupo del artículo 42 CCom▪ No resulta aplicable el tipo del 15% a entidades que tengan consideración de patrimonial

Determinación de la Cuota Íntegra

Tipos de gravamen (art. 29 y DT 34ª LIS) (III)

	Ley 27/2014	Criterios DGT – Aplicación del tipo impositivo reducido
Tipos de Gravamen	Artículo 29	<ul style="list-style-type: none"> ▪ V0499-20: La sociedad J inicia la actividad de carpintería y cerrajería el día 4 de julio de 2016, contando con dos socios partícipes en la misma al 50% cada uno, casados en régimen de gananciales. Uno de estos socios desarrolló la misma actividad desde el día 1 de enero de 2012 hasta el día 30 de junio de 2016. <ul style="list-style-type: none"> ▪ Según la información expuesta, parece que la entidad desarrolla la misma actividad que venía desarrollando la persona vinculada. Por tanto, en la medida en que se hubiera producido la transmisión, por cualquier título jurídico de la actividad realizada por el socio a la sociedad consultante, la entidad consultante no podría aplicar el tipo reducido para entidades de nueva creación. ▪ V0380-20: La entidad consultante ha contratado a empleados, respetando su antigüedad, que provienen de la misma actividad económica desarrollada por el padre de los socios. Dichos empleados cesan su anterior contrato con el padre por la jubilación de éste. No existe un título jurídico de transmisión de empresa. <ul style="list-style-type: none"> ▪ En la medida en que se hubiera producido la transmisión, por cualquier título jurídico (incluyendo la sucesión de empresa) de la actividad realizada por el padre a la sociedad de los hijos, la entidad consultante no podría aplicar el tipo reducido para entidades de nueva creación. ▪ V0378-20: Sociedad limitada constituida en octubre de 2017 con alta en el epígrafe 501.1 “Construcción completa, reparación y conservación de edificaciones”. PF1 es socio único de la entidad consultante y estuvo dado de alta hasta 2017, entre otros, en el epígrafe “501.3 Albañilería y pequeños trabajos de construcción”. <ul style="list-style-type: none"> ▪ La DGT partiendo de la clasificación de las actividades de construcción del RDL 1175/1990, entiende que ambos epígrafes hacen referencia a una misma actividad. Dado que PF1 venía ejerciendo la misma actividad durante el año anterior y ostenta una participación, directa o indirecta, superior al 50%, no podrá aplicar el tipo de gravamen previsto para las entidades de nueva creación. ▪ V0375-20: La entidad consultante A presta servicios relacionados con el derecho laboral, fiscal y contable (epígrafe 849.9), desde septiembre de 2016. Uno de sus cuatro socios y de los dos administradores de la sociedad (PF1, que posee una participación en la entidad del 25%), se dedicó, hasta diciembre de 2016, a prestar los servicios descritos anteriormente. La cartera de clientes de la entidad A, desde 1 de enero de 2017, fue la misma que la de PF1 cuando ejercía su actividad, no habiéndose producido transmisión a título jurídico, entre la PF1 y la entidad A. <ul style="list-style-type: none"> ▪ Dado que la entidad A va a realizar la misma actividad que la PF1 y la cartera de clientes, también es igual, podemos entender que la persona física estaría aportando su actividad a la entidad A. ▪ Al concurrir las circunstancias descritas en el artículo 29.1.a) LIS, la entidad A no podría aplicar el tipo reducido.

Determinación de la Cuota Íntegra

Tipos de gravamen (art. 29 y DT 34ª LIS) (IV)

		Criterios DGT – Aplicación del tipo impositivo reducido
	Ley 27/2014	
Tipos de Gravamen	Artículo 29	<ul style="list-style-type: none">▪ <u>V3382-19: Se puede aplicar el tipo reducido para nuevas entidades si una entidad vinculada constituida con anterioridad tiene el mismo objeto social pero nunca ha iniciado su actividad</u><ul style="list-style-type: none">▪ Entidad de nueva creación participada por un socio (al 33%) que, a su vez, tiene el 50% de una segunda entidad constituida previamente. Ambas entidades comparten objeto social (programación web y desarrollo de videojuegos) pero la constituida en primer lugar nunca ha llegado a iniciar su actividad.▪ En estas circunstancias, la DGT admite la aplicación del tipo reducido a la nueva entidad, porque, aunque es vinculada a la constituida en primer lugar, esta nunca ha iniciado una actividad; en cuyo caso no se puede entender que la nueva ha adquirido el negocio de la anterior.▪ <u>V0257-17: No se entiende como inicio de actividad económica</u>, una entidad de nueva creación que desarrolla la misma actividad de restauración que realizaba antes de su constitución el antiguo titular, que transmite el negocio por su jubilación, pero mantiene un 30% de la participación, y, en consecuencia, no se podrá aplicar el gravamen reducido del 15%▪ <u>V1535-16: Aplicación de tipo reducido tras creación de grupo de sociedades (norma anterior)</u><ul style="list-style-type: none">▪ Sociedad constituida en 2014 que adquiere el 100% de las participaciones en 3 empresas de reciente creación, formando un grupo▪ Al formar un grupo en el sentido del art. 42 CCom, en el ejercicio 2014, no tendrán la consideración de entidades de nueva creación a efectos de aplicar el tipo reducido que se establece en la disposición adicional 19 del TRLIS▪ No obstante, la sociedad que se constituyó en el ejercicio 2013, al no formar parte del grupo (en ese ejercicio), tendría la consideración de entidad de nueva creación en 2013, y dejará de tener tal consideración en el período impositivo 2014 y siguientes.

Determinación de la Cuota Líquida

Determinación de la Cuota Líquida



Cuadro de deducciones

	Ley 27/2014	Deducción		Límite	Caducidad
Deducción para evitar la doble imposición jurídica	Artículo 31	Deducción por doble imposición interna	Derogada. Aplica régimen transitorio	No límite	No caducidad
		Deducción por doble imposición internacional	Se mantiene	No límite	No caducidad
Deducción para evitar la doble imposición económica internacional	Artículo 32	Deducción por I+D	Se mantiene	No podrán exceder conjuntamente del 25% de la cuota íntegra del periodo impositivo Se elevará el límite al 50% cuando los gastos de I+D e IT excedan del 10% de la cuota íntegra (tras deducción por doble imposición y bonificaciones)	18 años
		Deducción por IT	Se mantiene		18 años
		Deducción por inversiones en producciones cinematográficas	Se mantiene		15 años
		Deducción por creación de empleo	Se mantiene		15 años
Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla	Artículo 33	Deducción por creación de empleo trabajadores con discapacidad	Se mantiene		15 años
		Deducción por inversiones medioambientales	Derogada. Aplica régimen transitorio		15 años
Bonificación por prestación de servicios locales	Artículo 34	Deducción por gastos de formación profesional	Derogada. Aplica régimen transitorio	15 años	
		Deducción por reversión en beneficios extraordinarios	Derogada. Aplica régimen transitorio	15 años	
Bonificación por producción de bienes corporales	Artículo 26 Ley 19/1994	Deducción por inversión de beneficios (ERD)	Derogada. Aplica régimen transitorio	15 años	
		Deducción por donativos	Se mantiene	La base de la deducción no podrá exceder el 10% de la BI	10 años

Comprobaciones
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Verificar proyectos de I+D+i <ul style="list-style-type: none"> ▪ Identificar gastos a incluir en la base de deducción ▪ Solicitar informe motivado al MINECO (no obligatorio) ▪ Posibilidad de monetización cuando la cuota sea insuficiente <ul style="list-style-type: none"> ▪ valorar las obligaciones que ello conlleva ▪ Inversiones en producciones cinematográficas <ul style="list-style-type: none"> ▪ Comprobar cada año si procede contabilizar ingresos financieros por la obtención de créditos fiscales ▪ Verificar contratación de empleados con minusvalía ▪ Verificar donaciones realizadas durante el ejercicio <ul style="list-style-type: none"> ▪ Solicitar certificados (prueba) ▪ Deducciones por inversiones en Canarias <ul style="list-style-type: none"> ▪ Posibilidad de acreditar con posterioridad deducciones de ejercicios anteriores (incluso prescritos)?

Determinación de la Cuota Líquida

Deducciones por doble imposición internacional (I)

	Ley 27/2014
Deducción para evitar la doble imposición jurídica	Artículo 31
Deducción para evitar la doble imposición económica internacional	Artículo 32
Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla	Artículo 33
Bonificación por prestación de servicios locales	Artículo 34
Bonificación por producción de bienes corporales	Artículo 26 Ley 19/1994

Artículo 31: Deducción para evitar la doble imposición jurídica:

Deducción de carácter técnico para evitar la doble imposición jurídica, es decir, la que se produce cuando una misma renta es gravada en dos territorios diferentes.

Se deducirá en cuota íntegra la menor de las 2 cantidades siguientes:

- **Importe efectivamente satisfecho** en el extranjero por razón de un gravamen de naturaleza idéntica o análoga (ver **CDIs**)
- **CI correspondiente en España** si las rentas se hubiesen obtenido aquí.

Modificación del **31.2 LIS**: La parte del importe de impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en cuota, será gasto deducible siempre que se corresponda con actividades realizadas en el extranjero

Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes (sin límite temporal)

Cuando se haya obtenido varias rentas en el extranjero se acumularán por países

Criterios DGT – Aplicación de deducciones

▪ V0170-17: Rectificación de declaración para aplicar la deducción por doble imposición

- En 2011 las entidades C, D, E y F pertenecientes a un grupo fiscal, repartieron dividendos a su sociedad matriz A, de los que una parte se correspondía a resultados generados con posterioridad y otros con anterioridad a la compra
- La parte de los dividendos que se correspondían con reservas generadas antes de la adquisición no fueron contabilizados como ingreso, teniendo derecho a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 30.4.e)
- En 2013 y 2014 las entidades C y E distribuyeron dividendos con cargo a resultados del ejercicio anterior, cumpliendo las condiciones para aplicar lo dispuesto en el artículo 30.6 aunque no lo aplicó.
- En la medida que no haya transcurrido el plazo de prescripción previsto en el art. 66 LGT, se podrá instar la rectificación de las autoliquidaciones del IS correspondientes a 2013 y 2014, a los efectos de aplicar la deducción por doble imposición

Determinación de la Cuota Líquida

Deducciones por doble imposición internacional (II)

	Ley 27/2014
Deducción para evitar la doble imposición jurídica	Artículo 31
Deducción para evitar la doble imposición económica internacional	Artículo 32
Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla	Artículo 33
Bonificación por prestación de servicios locales	Artículo 34
Bonificación por producción de bienes corporales	Artículo 26 Ley 19/1994

Artículo 32: Deducción para evitar la doble imposición económica internacional:

En la práctica, esta deducción se aplicará cuando no se pueda aplicar la exención del art. 21 TRLIS

- Se deducirá el impuesto efectivamente pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente de tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del sujeto pasivo

Requisitos para la aplicación de la deducción:

- Participación \geq 5% o valor $>$ 20 millones euros**
- Un año de antigüedad** (en su defecto, se deberá mantener, posteriormente a la compra, durante el tiempo necesario para completar dicho plazo)

Esta deducción, juntamente con la establecida en el art. 31 (impuesto soportado en el extranjero) respecto de los dividendos o participaciones en los beneficios, no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por estas rentas si se hubieren obtenido en territorio español

Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes (sin límite temporal)

Determinación de la Cuota Líquida

Bonificaciones (arts. 33 y ss. LIS)

	Ley 27/2014
Deducción para evitar la doble imposición jurídica	Artículo 31
Deducción para evitar la doble imposición económica internacional	Artículo 32
Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla	Artículo 33
Bonificación por prestación de servicios locales	Artículo 34
Bonificación por producción de bienes corporales	Artículo 26 Ley 19/1994

- **Actividades realizadas efectivamente en Ceuta y Melilla (artículo 33 LIS)**

- Bonificación del 50% de la parte de cuota íntegra que corresponda a rentas obtenidas en Ceuta o Melilla por entidades que operen efectiva y materialmente en dichos territorios. Se puede aplicar por:
 - a) Entidades españolas domiciliadas fiscalmente en dichos territorios.
 - b) Entidades españolas domiciliadas fiscalmente fuera de dichos territorios y que operen en ellos mediante establecimiento o sucursal.
 - c) Entidades extranjeras no residentes en España y que operen en dichos territorios mediante establecimiento permanente

- **Prestación de servicios públicos locales (artículo 34 LIS)**

- Bonificación del 99% de la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de cualquiera de los servicios comprendidos en el apartado 2 del artículo 25 o en el apartado 1.a), b) y c) del artículo 36 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, de competencias de las entidades locales territoriales, municipales y provinciales, excepto cuando se exploten por el sistema de empresa mixta o de capital íntegramente privado.
- La bonificación también se aplicará cuando los servicios referidos en el párrafo anterior se presten por entidades íntegramente dependientes del Estado o de las comunidades autónomas.

Determinación de la Cuota Líquida

Bonificación por Producción de Bienes Corporales (I)

	Ley 27/2014
Deducción para evitar la doble imposición jurídica	Artículo 31
Deducción para evitar la doble imposición económica internacional	Artículo 32
Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla	Artículo 33
Bonificación por prestación de servicios locales	Artículo 34
Bonificación por producción de bienes corporales	Artículo 26 Ley 19/1994

- **Bonificación por producción de bienes corporales:**
 - Bonificación del 50% de la CI correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias, propios de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras ,siempre que, en este último caso, la pesca de altura se desembarque en los puertos canarios y se manipule o transforme en el archipiélago.
 - Se podrán beneficiar de esta bonificación las personas o entidades domiciliadas en Canarias o en otros territorios que se dediquen a la producción de tales bienes en el archipiélago, mediante sucursal o establecimiento permanente.
 - Las actividades productivas incluidas dentro de los **sectores considerados como sensibles** por la UE, construcción naval, fibras sintéticas, industria del automóvil, siderurgia e industria del carbón, no pueden acogerse a los beneficios fiscales de la bonificación por producción
 - No resulta incompatible con ningún otro beneficio fiscal de forma directa.
 - Numerosas cuestiones se han resuelto por la DGT y TEAR, TEAC
 - Base de cálculo: La parte de la cuota correspondiente a la porción de la BI derivada de los rendimientos que dan derecho a la misma (C0685-97 de 9 de abril)

(Ley 8/18) - Bonificación (art. 26 LREF)

- Introducción de un tercer apartado destinado a clarificar los importes a tener en cuenta a la hora de determinar los rendimientos bonificables derivados de la venta de bienes corporales.
- Por razones de seguridad jurídica según la enmienda que introdujo esta modificación, se establece que formarán parte de los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias:
 - (i) los importes de las ayudas derivadas del régimen específico de abastecimiento
 - (ii) los importes de las ayudas a los productores derivadas del Programa Comunitario de Apoyo a las Producciones Agrarias de Canarias.
- Para una mayor transparencia y un control más exhaustivo, se establece a su vez que el organismo pagador de tales fondos deberá certificar a la Administración tributaria correspondiente el importe de las ayudas percibidas por el productor procedente de las medidas de apoyo en cuestión.

Determinación de la Cuota Líquida

Bonificación por Producción de Bienes Corporales (II)

	Ley 27/2014
Deducción para evitar la doble imposición jurídica	Artículo 31
Deducción para evitar la doble imposición económica internacional	Artículo 32
Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla	Artículo 33
Bonificación por prestación de servicios locales	Artículo 34
Bonificación por producción de bienes corporales	Artículo 26 Ley 19/1994

Doctrina administrativa. Criterios DGT

Actividades aptas

- Producción de diferentes calidades de áridos (C2438/99 de 22 de diciembre)
- Elaboración artesanal y venta de cigarros puros (C1916/00 de 30 de octubre)
- Potabilización de agua salada (C1765/04 de 21 de septiembre)
- Fabricación de extractores eólicos (CV0422/07 de 27 de febrero)
- Elaboración de productos cárnicos (CV1328/07 de 20 de junio)
- Cerramientos de aluminio para inmuebles (CV0394/09 de 25 de febrero)
- Energía eléctrica (V0500-20, V1264-15 y V0223-11)
- Fabricación de prótesis dentales (V3076-14, V0938-15)

Actividades NO aptas

- Edición de un periódico (TEAR 27 de abril de 2005)
- Construcción de viviendas (TEAC unificación de criterio 18 de octubre de 2011)
- Escenografía para películas (V3042/14)
- Pintar cuadros (V3159-13)

Determinación de la Cuota Líquida



Deducción por I+D+i (art. 35 LIS) (I)

	Ley 27/2014
Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i)	Artículo 35
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	Artículo 36
Deducciones por creación de empleo	Art. 37 y 38
Deducciones por donativos	Artículo 20 Ley 49/2002
Deducción por inversión en activos fijos nuevos (Canarias)	Artículo 94 Ley 19/1991
Normas comunes para la aplicación de deducciones	Artículo 39

Comprobaciones

- **Investigación:** indagación original planificada con el fin de descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión científica y tecnológica
- **Desarrollo:** aplicación resultados de la investigación para fabricar nuevos materiales, diseñar nuevos procesos o mejora tecnológica de los mismos
- **Innovación tecnológica:** obtención de nuevos productos/procesos o mejoras sustanciales de los ya existentes
- **Base Deducción** = Gastos de I+D + inversiones inmovilizado (no inmuebles) – Subvenciones
- **Deducción por I+D:** Generalmente **25%** de los gastos del periodo (Canarias 45%)
 - 42% sobre el exceso respecto a la media de los 2 años anteriores (Canarias 75,6%)
 - 17% (antes 20%) gastos personal investigador cualificado adscrito en exclusiva (Canarias 37%)
 - 8% (antes 10%) inversiones en inmovilizado afecto (no edificios y terrenos) (Canarias 28%)
 - **Deducción por i: 12%** (Canarias 32%)
- **Mecanismos de seguridad jurídica:**
 - Solicitud de **informe motivado vinculante al MINECO (o del CDTI)**, relativo a cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos para calificar las actividades como I+D+i (no vincula respecto de base de deducción)
 - Presentación de **consulta vinculante** a DGT, sobre la interpretación de la deducción
 - Solicitud a la administración tributaria de un **acuerdo previo de valoración** de los gastos correspondientes al proyecto de I+D+i.

Determinación de la Cuota Líquida

Deducción por I+D+i (art. 35 LIS) (II)

	Ley 27/2014
Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i)	Artículo 35
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	Artículo 36
Deducciones por creación de empleo	Art. 37 y 38
Deducciones por donativos	Artículo 20 Ley 49/2002
Deducción por inversión en activos fijos nuevos (Canarias)	Artículo 94 Ley 19/1991
Normas comunes para la aplicación de deducciones	Artículo 39

Doctrina TEAC - Deducciones I+D+i

- TEAC. Resolución de 21 de julio de 2020: La cuantificación de la base de la deducción por actividades de I+D+i no vincula a la Administración**
 - En esta resolución, el TEAC reitera el criterio de su resolución de 9 de abril de 2019 y concluye que el informe motivado (a solicitar al Ministerio de Economía y Competitividad, en relación con el cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos para calificar las actividades como investigación y desarrollo o innovación tecnológica) solo tiene carácter vinculante para la Administración en lo que se refiere a la calificación del proyecto, pero no para determinar la base de la deducción.
 - En el supuesto concreto analizado, el TEAC concluye que, pese a la calificación del proyecto como de innovación tecnológica en el informe en cuestión, ninguno de los gastos acreditados tiene cabida en la relación de gastos que conforman la base de la deducción, por lo que niega el derecho a esta.
- TEAC. Resolución de 11 de septiembre de 2017**
 - No todo lo patentable implica necesariamente la existencia de una “novedad científica o tecnológica significativa”, requisito necesario para aplicar la deducción por I+D+i.
 - La prueba de la existencia de novedad científica o tecnológica relevante recae sobre el contribuyente

Criterios DGT – Deducciones I+D+i

- V0163-17: Acreditación tardía de deducciones**
 - Entidad dedicada a la industria ferroviaria realizó en los años 1998, 1999 y 2000 un proyecto de I+D+i en los términos de la Ley 43/1995, advierte que no incluyó determinados gastos en sus declaraciones del IS correspondientes
 - El plazo para aplicar la deducción por I+D+i sobre los gastos incurridos en 1998 y 1999 es de 18 años en virtud del RD-Ley 12/2012, es decir, aquella podrá aplicarse en último término en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los periodos 2016 y 2017 respectivamente.
 - El plazo de 10 años para que la Administración inicie el procedimiento de comprobación (art. 39.6 LIS) no afecta al plazo para aplicar la deducción sino que dicho plazo empezará a computar el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de presentación correspondiente a la autoliquidación en que se consigne la deducción incrementada siempre que sea posible justificarlos

Determinación de la Cuota Líquida

Deducción por I+D+i (art. 35 LIS) (III)

	Ley 27/2014
Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i)	Artículo 35
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	Artículo 36
Deducciones por creación de empleo	Art. 37 y 38
Deducciones por donativos	Artículo 20 Ley 49/2002
Deducción por inversión en activos fijos nuevos (Canarias)	Artículo 94 Ley 19/1991
Normas comunes para la aplicación de deducciones	Artículo 39

Criterios DGT – Deducciones I+D+i

• **V3519-19 – Base de la deducción**

- Entidad que realiza proyectos de innovación: implementación de un sistema de gestión integral de recursos industriales y diseño y desarrollo de muestrarios. Para esto, la entidad incurre en una serie de gastos necesarios como son los honorarios de sus trabajadores, la utilización de alguna de sus máquinas y la compra de materiales para la creación de prototipos.
- En relación con el sistema de gestión integral de los recursos industriales, el proyecto podría calificarse como innovación tecnológica, siempre y cuando el nuevo software creado determine la existencia de “una novedad científica o tecnológica significativa”. Por lo que se refiere al diseño y desarrollo de muestrarios, dentro del concepto de innovación tecnológica, se incluye los muestrarios de la industria del mueble.
- Únicamente formarán parte de la base de la deducción aquellos gastos que sean directamente imputables al proyecto de innovación tecnológica, tales como gastos de personal o materiales, siempre que se correspondan única y exclusivamente con gastos de diseño industrial para la elaboración de muestrarios de la industria del mueble.

▪ **V3490-19:** No es obligatorio obtener el informe motivado para aplicar la deducción por I+D

▪ **V3314-17:** En el caso de proyectos plurianuales, si la cuantía de las subvenciones recibidas excede del importe de los gastos incurridos, la base de la deducción será cero, con independencia de que en alguno de los ejercicios del proyecto la cuantía de las ayudas percibidas sea inferior al importe de los gastos efectivamente incurridos en dicho período

▪ **V3313-17:** Las subvenciones no vinculadas a proyectos que generen el derecho a la deducción no minorarán la base de la deducción, con independencia de la denominación que reciban, aunque se perciban bajo la denominación genérica de subvenciones de I+D

▪ **V3310-17:** En el caso de actividades de I+D desarrolladas por una sociedad española por encargo de una entidad no establecida en territorio español, la base de la deducción de la sociedad española deberá minorarse en el importe de los ingresos contabilizados que se correspondan con subvenciones percibidas por la entidad no residente, aunque se encuentren vinculadas al proyecto de I+D desarrollado materialmente por esta

▪ **V4906-16:** Error contable por actividades que cumplen requisitos I+D+i, y que corresponden al ejercicio anterior (2014)

- La corrección del mencionado error contable determina un registro contable de un gasto imputado contablemente en una cuenta de reservas de un periodo posterior (2015) a aquel en que procede su imputación temporal (2014).
- Dicho gasto se integrará en la base imponible del periodo 2015 siempre que de ello no derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de la norma general de imputación temporal
- Para los gastos de desarrollo realizados en el ejercicio 2014, el plazo para aplicar la deducción por I+D+i es de 18 años a contar desde la finalización del ejercicio 2014. Alternativamente, en la medida en la que el ejercicio 2014 no se encuentre prescrito, la entidad podrá instar la rectificación de la declaración.

Determinación de la Cuota Líquida

Monetización de la deducción por I+D+i (art. 39.2 LIS) (I)

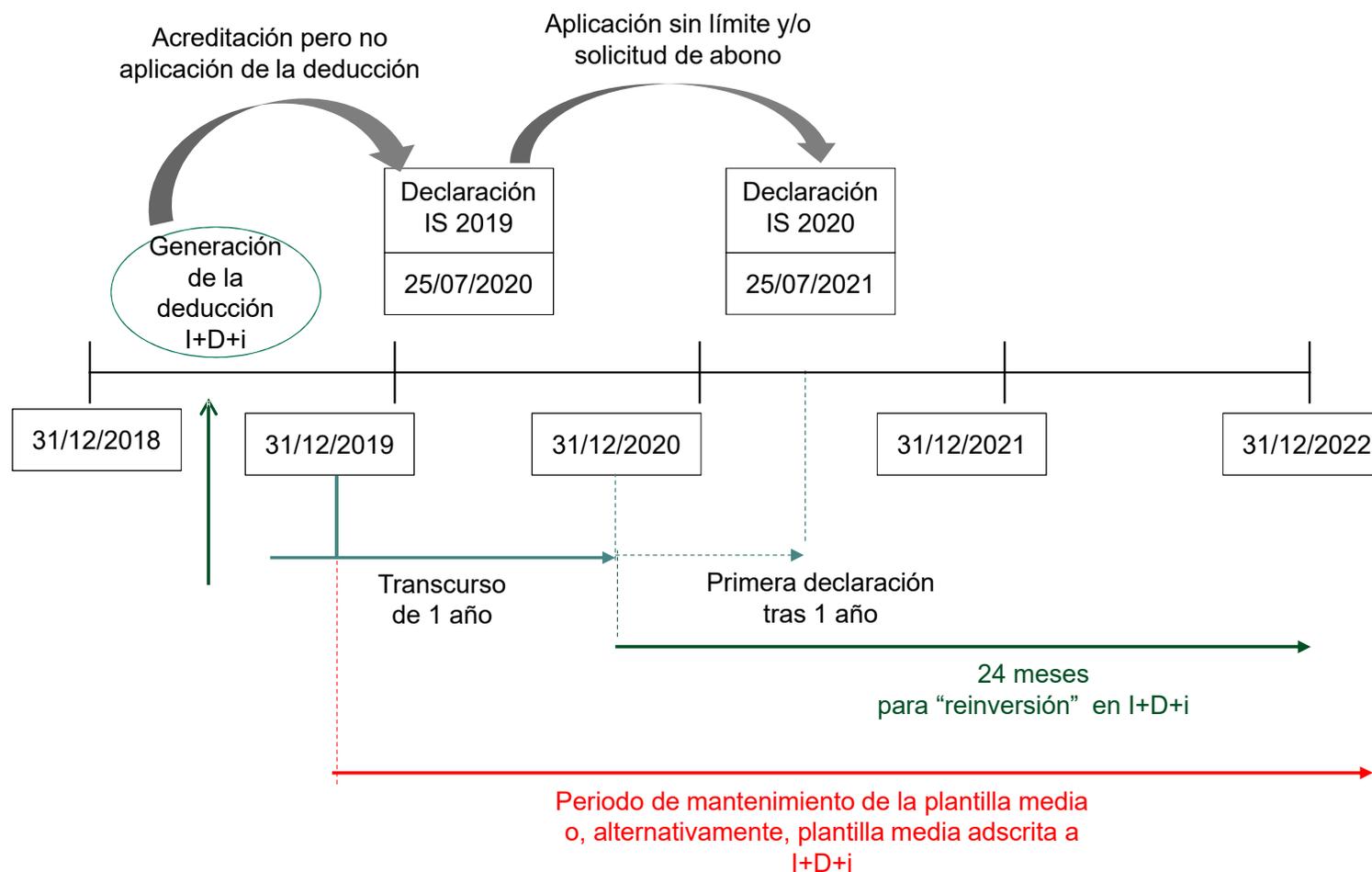
	Ley 27/2014
Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i)	Artículo 35
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	Artículo 36
Deducciones por creación de empleo	Art. 37 y 38
Deducciones por donativos	Artículo 20 Ley 49/2002
Deducción por inversión en activos fijos nuevos (Canarias)	Artículo 94 Ley 19/1991
Normas comunes para la aplicación de deducciones	Artículo 39

- **Monetización:** En el caso de insuficiencia de cuota, se podrá **solicitar su abono** a la Administración tributaria a través de la declaración del IS
 - Límite individual innovación tecnológica: deducción aplicada o abonada < **1 MM €/año**
 - Límite conjunto actividades I+D: deducción aplicada o abonada < por todos los conceptos, **3 MM €/año**
 - Límite se eleva de 3 a 5 MM € si gastos I+D del periodo > **10% del INCN** (INCN del grupo, si Grupo Fiscal)
- **Requisito temporal:** que transcurra, al menos, un año desde la finalización del período impositivo en que se generó la deducción, sin que la misma haya sido objeto de aplicación
- **Requisito de “reversión”:** destinar un importe equivalente a la deducción aplicada o abonada, a gastos de I+D+i o inversiones en elementos del inmovilizado material o intangibles exclusivamente afectos a dichas actividades (excluidos inmuebles) en los 24 meses siguientes a la finalización del período impositivo en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o abono
- **Requisito de mantenimiento de empleo:** que la plantilla media o, alternativamente, la plantilla media adscrita a actividades de I+D+i no se vea reducida desde el final del período impositivo en que se generó la deducción hasta los 24 meses siguientes a la finalización del período impositivo en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o abono
- **Requisito formal de calificación (art. 35.4 LIS):** Informe motivado sobre la calificación de la actividad como investigación y desarrollo o innovación tecnológica. **Acuerdo previo de valoración** de gastos e inversiones correspondientes a dichas actividades
- El incumplimiento de cualquiera de los requisitos conllevará la **regularización** de las cantidades indebidamente aplicadas o abonadas (artículo 125.3 LIS)

Determinación de la Cuota Líquida

Monetización de la deducción por I+D+i (art. 39.2 LIS) (II)

	Ley 27/2014
Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i)	Artículo 35
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	Artículo 36
Deducciones por creación de empleo	Art. 37 y 38
Deducciones por donativos	Artículo 20 Ley 49/2002
Deducción por inversión en activos fijos nuevos (Canarias)	Artículo 94 Ley 19/1991
Normas comunes para la aplicación de deducciones	Artículo 39



Determinación de la Cuota Líquida

Monetización de la deducción por I+D+i (art. 39.2 LIS) (III)

	Ley 27/2014
Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i)	Artículo 35
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	Artículo 36
Deducciones por creación de empleo	Art. 37 y 38
Deducciones por donativos	Artículo 20 Ley 49/2002
Deducción por inversión en activos fijos nuevos (Canarias)	Artículo 94 Ley 19/1991
Normas comunes para la aplicación de deducciones	Artículo 39

Criterios DGT – Monetización de deducciones I+D+i

- **DGT. INFORME de 25 de febrero de 2014:** sobre la interpretación de determinadas deducciones por actividades de I+D y Patent Box: No se exige un informe motivado específico sobre las actividades a las que se destine el importe obtenido en cumplimiento del “Requisito de reinversión”
- **V3252-17: Régimen de monetización de las deducciones por actividades de I+D+i:**
 - Los requisitos para acceder a la monetización deben evaluarse a nivel del Grupo Fiscal
 - Es necesario obtener el informe motivado sobre la calificación de la actividad como I+D+i. Si se recibe con posterioridad a la presentación de la declaración correspondiente a un determinado período impositivo, podrá solicitarse la rectificación de la autoliquidación, siempre que se cumplan los requisitos necesarios para ello
 - El importe máximo adicional monetizable de hasta 2 MM € para el caso de que los gastos del período impositivo superen el 10% del INCN será de aplicación a las deducciones generadas en 2013 y 2014 que estuvieran pendientes de aplicar a 01/01/2015, siempre que se cumplan los requisitos establecidos para ello. Además:
 - El importe de los gastos se calculará tomando en consideración aquellos que hayan formado parte de la base de la deducción
 - El requisito de que los gastos de I+D superen el 10% del INCN debe cumplirse en el período impositivo en que se genere el derecho a aplicar la deducción que va a ser objeto de la opción de monetización
 - En el caso de grupos mercantiles, el importe adicional de 2 MM € debe adicionarse al límite general de 3 MM € y este límite incrementado será de aplicación a todo el grupo mercantil. Si más de una entidad del grupo mercantil ha generado deducciones que cumplan los requisitos para la monetización, el importe monetizado por cada una de esas entidades deberá sumarse a los efectos de respetar el límite incrementado. El importe adicional se podrá atribuir a las entidades de dicho grupo mercantil que hayan cumplido los requisitos previstos para la monetización, siguiendo una regla proporcional
- **V3156-13:** El hecho de que el informe se emita al iniciarse el proyecto (aún cuando el mismo se desarrolle a lo largo de varios años) no impide que la calificación contenida en dicho informe se entienda aplicable a todo el proyecto, sin necesidad de que la calificación se deba reiterar al término de cada anualidad de duración del proyecto; todo ello siempre que se cumplan las condiciones notificadas y que dieron lugar a su calificación.

Determinación de la Cuota Líquida

Deducción por inversiones en producciones cinematográficas españolas (art. 36.1 LIS) (I)

	Ley 27/2014	Península	Canarias
Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i)	Artículo 35	Para el 1er millón de euros: se incrementa el porcentaje de deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales al 30% .	Para el 1er millón de euros: se incrementa el porcentaje de deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales al 50% .
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	Artículo 36	Para el resto, el porcentaje es del 25% .	Para el resto, el porcentaje es del 45% .
		El importe máximo de la deducción no podrá superar los 10 millones de euros .	El importe máximo de la deducción no podrá superar los 18 millones de euros .
		Necesaria la obtención del certificado de nacionalidad española y el certificado que acredite el carácter cultural.	Necesaria la obtención del certificado de nacionalidad española y el certificado que acredite el carácter cultural, así como el Certificado de Obra Audiovisual Canaria.
Deducciones por creación de empleo	Art. 37 y 38		
Deducciones por donativos	Artículo 20 Ley 49/2002		
Deducción por inversión en activos fijos nuevos (Canarias)	Artículo 94 Ley 19/1991		
Normas comunes para la aplicación de deducciones	Artículo 39		

Producciones cinematográficas y series audiovisuales españolas (art. 36.1 LIS)

- Coste total de la producción: incluyendo los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite para ambos del 40% del coste de producción
- Al menos 50% de la base deberá corresponder con gastos realizados en territorio español
- La base será minorada en el importe de las subvenciones recibidas
- A tener en cuenta las modificaciones introducidas por la Ley de Presupuesto Generales del Estado para el año 2021

Determinación de la Cuota Líquida

Deducción por inversiones en producciones cinematográficas españolas (art. 36.1 LIS) (II)

	Ley 27/2014
Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i)	Artículo 35
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	Artículo 36
Deducciones por creación de empleo	Art. 37 y 38
Deducciones por donativos	Artículo 20 Ley 49/2002
Deducción por inversión en activos fijos nuevos (Canarias)	Artículo 94 Ley 19/1991
Normas comunes para la aplicación de deducciones	Artículo 39

Criterios DGT – Deducción por inversiones en producciones cinematográficas

- V1416-19:** Se plantea si, para el cálculo de la deducción por producciones cinematográficas, el límite fijado de 3 millones de euros es para cada producción o de forma global para cada contribuyente. La DGT resuelve que una producción no puede generar una deducción superior a 3 millones de euros, en la medida en que en el caso de coproductores se distribuye el límite entre ellos. En este sentido, un mismo contribuyente podrá generar, en su caso, el derecho a aplicar una deducción superior a dicho importe cuando participe en varias producciones, sin perjuicio de los límites que le resulten de aplicación con arreglo a lo dispuesto en el artículo 39.1 de la LIS.
- V0018-17:** AIE residente en España, al igual que sus socios, cuyo objeto es la producción cinematográfica, encarga la ejecución material de una producción a varias empresas del sector mediante contratos de prestación de servicios y cuyo INCN estimado será inferior a 10 MM €. Una vez comenzada la explotación y transcurrido un periodo de tiempo se prevé que los socios transmitan sus participaciones en la AIE mediante el ejercicio de una opción de venta por un precio tendente a cero, a entidades no vinculadas ni a la entidad ni a los socios transmitentes
 - Generará BINs y deducciones que se imputarán a quienes ostenten los derechos económicos inherentes a la condición de socio el día de la conclusión del periodo impositivo de la AIE (se imputará cada socio el importe de los créditos fiscales en proporción a su participación, sin perjuicio de que estos sean superiores a las aportaciones efectuadas)
 - Si tiene consideración de ERD en el ejercicio en que la producción se entienda finalizada, será posible amortizar a coeficiente máximo de 66%
 - Será la AIE la que deba regularizar el exceso de deducción aplicada por los socios, repercutiéndole a estos en el periodo impositivo en que el exceso se produce, aunque los socios sean distintos de aquellos a quienes se imputaron inicialmente la deducción
- V4770-16:** Los socios no residentes en Canarias, o sin EP en Canarias, podrán aplicar la deducción, pero no así los porcentajes incrementados aplicables para los residentes en Canarias
- V3217-16:** No se considera personal creativo a los extras, especialistas o dobles
- V3217-16:** No formarán parte de la base de la deducción:
 - Gastos vinculados a tareas administrativas (asesoría laboral y jurídica, gastos de local, maquinaria o mobiliario de la oficina del equipo administrativo). En cuanto a la maquinaria, no se computará en la base de deducción
 - La parte del gasto que se corresponda al traslado de la maquinaria a España
- V3433-15:** No podrán formar parte de la base de deducción los siguientes gastos
 - Gastos generales: gastos asociados a la administración, limpieza, asesoramiento laboral, fiscal, contable o jurídica, reconocimientos médicos del personal contratado, gastos relacionados con la prevención de riesgos laborales, gastos financieros y bancarios
 - Gastos de publicidad como los relativos a la producción del tráiler en versión española

Determinación de la Cuota Líquida

Deducción por inversiones en producciones cinematográficas extranjeras (art. 36.2 LIS) (I)

	Ley 27/2014	Península	Canarias
Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i)	Artículo 35	Deducción sobre gastos (mínimo 1.000.000,00 o 200.000,00 en el supuesto de producciones de animación) 30% Para el 1er millón de euros y del 25% para el resto.	Deducción sobre gastos (mínimo 1.000.000,00 o 200.000,00 en el supuesto de producciones de animación) 50% Para el 1er millón de euros y del 45% para el resto.
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	Artículo 36	Necesario coproducir con una productora con residencia fiscal en España.	Necesario coproducir con una productora con residencia fiscal en Canarias.
		El importe máximo de la deducción no podrá superar los 10 millones de euros.	El importe máximo de la deducción no podrá superar los 18 millones de euros.
Deducciones por creación de empleo	Art. 37 y 38		
Deducciones por donativos	Artículo 20 Ley 49/2002		
Deducción por inversión en activos fijos nuevos (Canarias)	Artículo 94 Ley 19/1991		
Normas comunes para la aplicación de deducciones	Artículo 39		

Gastos realizados en España por producciones de largometrajes o de obras audiovisuales extranjeras (art. 36.2 LIS)

- Gastos de personal creativo con el límite de 50.000 euros por persona
- Gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores
- El importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, no podrá ser superior del 50% del coste de producción
- Disposición adicional decimocuarta Ley 19/1994 Límites de las deducciones por inversiones en producciones cinematográficas

Determinación de la Cuota Líquida

Deducción por inversiones en producciones cinematográficas extranjeras (art. 36.2 LIS) (II)

	Ley 27/2014
Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i)	Artículo 35
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	Artículo 36
Deducciones por creación de empleo	Art. 37 y 38
Deducciones por donativos	Artículo 20 Ley 49/2002
Deducción por inversión en activos fijos nuevos (Canarias)	Artículo 94 Ley 19/1991
Normas comunes para la aplicación de deducciones	Artículo 39

Criterios DGT – Deducción por inversiones en producciones cinematográficas

- **V2291-20:** Entidad B encarga a la entidad A la ejecución de una parte de la primera temporada de una serie de televisión compuesta por 8 capítulos. El rodaje de los capítulos se ha llevado a cabo en México salvo uno de ellos, cuyo rodaje ha tenido lugar entre México y España.
 - En relación con los gastos relativos a la contratación de actores, podrán formar parte de la base de deducción de gastos del personal creativo, definido en los términos descritos en el artículo 4.j de la Ley del Cine, siempre que tales actores tengan residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo. En este sentido, para que los citados gastos puedan integrarse en la base de deducción, el trabajo de los actores debe realizarse en el territorio español, lo que tiene lugar cuando los servicios que originan dichos gastos se presten efectivamente en España, siempre que sean asumidos por la entidad consultante. En el supuesto de que los gastos de dicho personal sean soportados por la entidad extranjera, la entidad consultante no podrá integrarlos en la base de deducción. En el escrito de consulta no consta información acerca de cuál es la entidad que sufraga los citados gastos.
 - En cuanto a los gastos de personal técnico, en la medida en que no tenga carácter creativo y los servicios prestados por el personal puedan considerarse como la utilización de industrias, en los términos descritos en el artículo 4.p de la Ley del Cine, y los mismos se entiendan prestados en territorio español al corresponder con gastos incurridos en el mismo con ocasión de aquella parte de la producción que se realiza en dicho territorio, tales gastos serán aptos para formar parte de la base de deducción, siempre que sean asumidos por la consultante. En el supuesto de que los gastos de dicho personal sean soportados por la entidad extranjera, la entidad consultante no podrá integrarlos en la base de deducción
- **V1602-20:** Productora española inscrita en el registro de empresas cinematográficas del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, realizará la producción ejecutiva de una obra audiovisual extranjera por encargo de un tercero, concretamente de una temporada completa de una serie de televisión que se rodará en territorio español, y que permitirá la confección de un soporte físico previo a su producción industrial.
 - En la producción podrían utilizarse servicios de personal no creativo residente en la Unión Europea contratado por la empresa no residente autora del encargo, cuyos servicios de carácter técnico son imprescindibles para la producción y que serían refacturados a la productora española.
 - De acuerdo con la resolución correspondiente a la consulta V2121-15, y en los términos que en la misma se indican, los gastos asociados a tales servicios serían aptos para formar parte de la base de deducción.
 - En caso de utilizarse servicios de personal creativo (director y show runner) contratados igualmente por la empresa no residente autora del encargo y posteriormente refacturados a la productora española, la entidad consultante se plantea si los gastos asociados a tales servicios serían aptos para formar parte de la base de la deducción.
 - En la medida en la que los servicios prestados por el personal puedan considerarse como la utilización de industrias técnicas y otros proveedores, y los mismos se entiendan prestados en territorio español al corresponder con gastos incluidos en el mismo con ocasión de aquella parte del rodaje que se realiza en dicho territorio, los gastos asociados a esos servicios serán aptos para formar parte de la base de deducción, siempre que sean asumidos en última instancia por la consultante. En el supuesto de que los gastos de dicho personal sean soportados por la entidad extranjera, la entidad consultante no podrá integrarlos en la base de deducción.

Determinación de la Cuota Líquida

Deducción por espectáculos en vivo de artes escénicas (art. 36.3 LIS) (I)

	Ley 27/2014	Criterios DGT - Deducción por espectáculos en vivo de artes escénicas (art. 36.3 LIS)
Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i)	Artículo 35	
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	Artículo 36	<ul style="list-style-type: none"> ▪ V0189-20: Empresa especializada en servicios de producción y comunicación audiovisual (varias consultas) <ul style="list-style-type: none"> ▪ Entidad que presta servicios de promoción directa de espectáculos musicales y teatrales y de alquiler a terceros del espacio creado por la consultante. ▪ La entidad tendrá derecho a la aplicación de esta deducción, únicamente respecto de las actividades de producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, en la medida en que el desarrollo de las mismas implica asumir el riesgo y ventura de la producción y exhibición, lo que no ocurre en el caso de las demás actividades. ▪ Será necesaria la obtención del certificado del Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música (Orden ECD/2836/2015) ▪ En el supuesto de que la imputación contable de los gastos del espectáculo tenga lugar en un ejercicio distinto al de su celebración, será necesario determinar los gastos que generan el derecho a la deducción en cada período impositivo. Para poder aplicar la deducción generada en el Impuesto sobre Sociedades de 2016 como consecuencia de unos gastos incurridos en 2015, se requerirá que el contribuyente haya obtenido el citado certificado en el momento de presentar la declaración correspondiente a 2016, además del cumplimiento del resto de requisitos previstos en la ley. ▪ Se incluirán en la base de la deducción, aquellos costes directos de carácter artístico, técnico y promocional derivados del desarrollo de las mencionadas actividades. La acreditación de los costes podrá hacerse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho. ▪ Los beneficios susceptibles de reinversión deberán estar formados por los ingresos directamente relacionados con la producción y exhibición del espectáculo en vivo. Se calculará por cada ejercicio en el que se genere el derecho a la deducción. Por lo que se refiere a los gastos, sólo deberían tenerse en cuenta aquellos susceptibles de formar parte de la base de deducción. ▪ El plazo para materializar los citados beneficios, es el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido dichos beneficios y los 4 años siguientes al cierre del ejercicio. No exige que la materialización tenga que hacerse con carácter previo a la aplicación de la deducción. Sin embargo, de no cumplirse el mencionado plazo, será de aplicación lo dispuesto en el art. 125.3 LIS. La obligación de reinversión del art. 36.3.b), no será de aplicación en caso de que el resultado sea negativo.
Deducciones por creación de empleo	Art. 37 y 38	
Deducciones por donativos	Artículo 20 Ley 49/2002	
Deducción por inversión en activos fijos nuevos (Canarias)	Artículo 94 Ley 19/1991	
Normas comunes para la aplicación de deducciones	Artículo 39	<ul style="list-style-type: none"> ▪ V0096-20: Aplicación de la deducción por discotecas por actuaciones dj´s <ul style="list-style-type: none"> ▪ Entidad que tiene por objeto la explotación de discotecas y salas de fiestas, contrata las actuaciones de "deejays" que incurren a su vez en gastos asociados a los equipos y aparatos técnicos, así como gastos en concepto de publicidad, cartelería y personal ▪ La DGT responde que para la aplicación del artículo 36.3 LIS se deben dar dos condiciones: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Obtener un certificado al efecto del Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música ▪ Destinar al menos el 50% de dicha deducción a la realización de actividades que den derecho a la aplicación de la misma ▪ La base de la deducción se reducirá si se obtienen subvenciones, no pudiendo ser la suma de las mismas y del importe de la deducción superior al 80% de los gastos. ▪ En el supuesto de que se cumplieran los requisitos anteriores, en el presente caso la base de la deducción estará formada por los costes de carácter artístico, técnico y promocionales derivados de la producción y exhibición del espectáculo consistente en las actuaciones de los "deejays" ▪ Podrán formar parte de la base de la deducción los gastos relacionados con los equipos y aparatos técnicos de luces y sonido empleados en la medida en que estén directamente asociados a las actuaciones de los mencionados "deejays". Asimismo, formarán parte de la base de deducción, los gastos de publicidad, cartelería y de relaciones públicas, siempre que estén directamente relacionados con la promoción de las referidas actuaciones.

Determinación de la Cuota Líquida

Deducción por espectáculos en vivo de artes escénicas (art. 36.3 LIS) (II)

	Ley 27/2014	Criterios DGT - Deducción por espectáculos en vivo de artes escénicas (art. 36.3 LIS)
Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i)	Artículo 35	
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	Artículo 36	<ul style="list-style-type: none"> ▪ V3289-20: Entidad titular de una concesión administrativa para la explotación de un puerto deportivo que organiza conciertos en el puerto deportivo, contratando a una entidad B dedicada a la organización de eventos <ul style="list-style-type: none"> • Asimismo, la consultante con la intención de dotar al puerto deportivo de una oferta turística de entretenimiento decidió contratar a la entidad C para que ideara y proyectara un concepto de entretenimiento. En concreto, la entidad C facturó a la consultante por los siguientes conceptos: proyecto y dirección, música, equipo artístico, equipo técnico, escenografía, vestuario, equipamiento técnico, casting y ensayos, dietas, viajes y desplazamientos y servicios generales. Este espectáculo teatral se llevó a cabo entre julio de 2015 y agosto de 2015, dentro del recinto del puerto deportivo. • La entidad consultante no obtuvo beneficio directo por la organización de dicho espectáculo (al no cobrar entrada a los espectadores que disfrutaban del mismo), sino fomentando una mayor afluencia de clientes hacia los concesionarios del club deportivo. • Con el objetivo de cumplir todos los requisitos establecidos en el artículo 36.3 LIS, la consultante solicitó al Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música (INAEM), la emisión del documento que certifica que la consultante consta como productor o exhibidor de artes escénicas y musicales. • Para la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015, no se consignaron las cantidades con derecho a la deducción del artículo 36.3 LIS correspondientes al mencionado ejercicio debido a que todavía no habían concluido los procesos de emisión del certificado mencionado. • Finalmente, en junio de 2017, el INAEM certificó que la entidad consultante constaba como productor o exhibidor de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales. • Según la DGT, en las actividades de entretenimiento realizadas con la finalidad de fomentar una mayor afluencia de clientes hacia los concesionarios del club deportivo no parece que concurren las características de una producción y exhibición de un espectáculo en vivo de artes escénicas en el sentido del artículo 36.3 LIS, en la medida que la consultante no asume el riesgo y ventura de dicha producción y exhibición de un espectáculo en vivo sino que contrata a otra entidad la realización del concepto de entretenimiento que esta última ejecuta, sin que la consultante pretenda explotarlo como un espectáculo autónomo al final de cuya ejecución pueda resultar en beneficios o pérdidas para la consultante.
Deducciones por creación de empleo	Art. 37 y 38	
Deducciones por donativos	Artículo 20 Ley 49/2002	
Deducción por inversión en activos fijos nuevos (Canarias)	Artículo 94 Ley 19/1991	
Normas comunes para la aplicación de deducciones	Artículo 39	

Determinación de la Cuota Líquida

Deducción por creación de empleo (I)

	Ley 27/2014
Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i)	Artículo 35
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	Artículo 36
Deducciones por creación de empleo	Art. 37 y 38
Deducciones por donativos	Artículo 20 Ley 49/2002
Deducción por inversión en activos fijos nuevos (Canarias)	Artículo 94 Ley 19/1991
Normas comunes para la aplicación de deducciones	Artículo 39

▪ Deducción por creación de empleo (art. 37 LIS):

▪ Deducción para las entidades que contraten a su primer trabajador (3.000 €):

- Contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores (artículo 4 de la Ley de Medidas Urgentes para la Reforma del Mercado Laboral)
- Trabajador menor de 30 años y mantenimiento de la relación laboral durante al menos 3 años

▪ Deducción para empresas con plantilla < 50 trabajadores y que contraten (contrato de apoyo a emprendedores) a personas que hayan estado desempleadas durante más de 3 meses:

- Podrán deducir de la cuota íntegra el 50% del menor de los siguientes importes:
 - Prestación por desempleo pendiente de percibir al momento de contratación (por el trabajador)
 - Doce mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.
- Aplicable hasta alcanzar una plantilla de 50 trabajadores
- Siempre que, en los 12 meses siguientes al inicio de la relación laboral, se produzca, respecto de cada trabajador, un incremento de la plantilla media total de la entidad.
- Deducción aplicable a la finalización del periodo de prueba de 1 año y condicionada al mantenimiento de la relación laboral durante al menos 3 años (salvo causa justificada)

▪ Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad (art. 38 LIS):

- 9.000 euros por cada persona/año de incremento de plantilla de trabajadores con discapacidad (entre el 33% y el 65% de discapacidad)
- 12.000 euros (discapacidad mayor o igual al 65%)

Determinación de la Cuota Líquida

Deducción por creación de empleo (II)

	Ley 27/2014	Criterios DGT – Deducción por creación de empleo
Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i)	Artículo 35	<ul style="list-style-type: none"> ▪ V1044-19: Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad. <ul style="list-style-type: none"> ▪ La DGT resuelve que los trabajadores en excedencia no formaran parte de la plantilla al causar baja en la Seguridad Social, a excepción de las excedencias que se asimilen a la de alta. ▪ En sentido contrario, los trabajadores con discapacidad que, como consecuencia de su reingreso deban causar el alta correspondiente, pasarán a computarse en el cálculo promedio de la plantilla a efectos de la deducción. ▪ Cuando los trabajadores estén contratados a tiempo parcial, el computo tendrá en cuenta la proporción de jornada contratada en relación a una jornada completa. ▪ En el caso de subrogación de plantilla, partiendo de la hipótesis de una sucesión empresarial, los trabajadores con discapacidad podrán computarse a los efectos de calcular el incremento promedio de trabajadores con discapacidad de la nueva empresa, dejando de computarse en la empresa transmitente. En el supuesto de que la discapacidad sea sobrevenida en la medida en que el citado trabajador está contratado por la empresa y tiene una discapacidad, cumpliría los dos requisitos exigidos para pasar a computar dentro del promedio de plantilla a los efectos de la deducción por discapacidad. ▪ En relación a la variación del grado de discapacidad, se manifiesta que si el grado es inferior al 33% no computa como trabajador discapacitado y si sobrepasa el 65%, computará en proporción al tiempo que haya tenido un grado de discapacidad entre el 33 y el 64% y el tiempo que haya tenido un grado igual o superior al 65%.
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	Artículo 36	
Deducciones por creación de empleo	Art. 37 y 38	
Deducciones por donativos	Artículo 20 Ley 49/2002	
Deducción por inversión en activos fijos nuevos (Canarias)	Artículo 94 Ley 19/1991	
Normas comunes para la aplicación de deducciones	Artículo 39	<ul style="list-style-type: none"> ▪ V3217-16: Los trabajadores discapacitados contratados como consecuencia de la sucesión de empresa podrán computar a efectos de calcular el incremento del promedio de la plantilla de trabajadores con discapacidad con el objeto de calcular el importe de la deducción ▪ V3918-15: Los trabajadores discapacitados que se tengan que contratar como consecuencia de la sucesión de empresa en los términos previstos en la legislación laboral podrán computarse a los efectos de calcular el incremento del promedio de la plantilla de trabajadores con discapacidad ▪ V0660-15: No aplica cuando el trabajador sustituye a un empleado actual que se jubila (no hay incremento de plantilla) ▪ V0155-15: Deducción para trabajadores con discapacidad: se considerará que se produce un incremento del promedio de plantilla de trabajadores discapacitados como consecuencia de la modificación del contrato de trabajo de temporal a indefinido

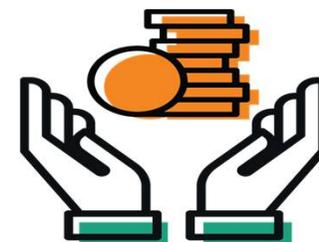
Determinación de la Cuota Líquida

Deducción por donativos (I)

	Ley 27/2014
Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i)	Artículo 35
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	Artículo 36
Deducciones por creación de empleo	Art. 37 y 38
Deducciones por donativos	Artículo 20 Ley 49/2002
Deducción por inversión en activos fijos nuevos (Canarias)	Artículo 94 Ley 19/1991
Normas comunes para la aplicación de deducciones	Artículo 39

▪ Deducción por donativos (art. 20 Ley 49/2002):

- Deducción en la cuota íntegra del **35%** del importe donado a entidades que reúnan los requisitos previstos en la Ley 49/2002.
- Límite cálculo: base deducción no podrá exceder del 10% de la Base imponible
- Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.
- **Donaciones plurianuales:** el 35 % se incrementará al **40%** si la empresa o entidad ha realizado donaciones por importe o valor igual o superior a la misma entidad en los dos ejercicios anteriores, es decir, en el 2015 y 2016.
- **Otras cuestiones.**
 - No hay límite en su aplicación sobre la cuota.
 - Relevancia de los certificados de los donativos.
 - Contenido del certificado
 - Relevancia también del año anterior (v3543-15)



Determinación de la Cuota Líquida

Deducción por donativos (II)

	Ley 27/2014
Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i)	Artículo 35
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	Artículo 36
Deducciones por creación de empleo	Art. 37 y 38
Deducciones por donativos	Artículo 20 Ley 49/2002
Deducción por inversión en activos fijos nuevos (Canarias)	Artículo 94 Ley 19/1991
Normas comunes para la aplicación de deducciones	Artículo 39

Doctrina TEAC - Deducción por donativos

- TEAC 8 de octubre de 2019:** El IVA devengado en donaciones en especie no asumido por el donatario supone una mayor base de la deducción por donativos
 - El artículo 18.1.b) de la Ley 49/2002, establece que en los donativos de bienes o derechos la base de la deducción será el valor contable de los bienes o derechos donados en el momento de su transmisión.
 - En el caso analizado en esta resolución, la entidad había realizado una donación en especie y había asumido el IVA repercutido en esa donación. Por este motivo, entendió que la deducción por donaciones a aplicar en el Impuesto sobre Sociedades se debía calcular considerando todo el coste de la donación, incluyendo el IVA repercutido pero no cobrado a la entidad donataria.
 - El TEAC da la razón al contribuyente (con base en la consulta nº 1 del BOICAC nº115, de septiembre de 2018) y concluye que el IVA repercutido en la donación en especie supone el nacimiento de un derecho de crédito frente a la entidad donataria cuya condonación genera un gasto contable en el donante que, por lo tanto, forma parte de la base para el cálculo de la deducción por donativos.
- Resolución TEAC de 5 de febrero de 2015:** No procede la deducción por donativos cuando no quede acreditado que la donataria se encuentra acogida al régimen especial de las entidades sin fines lucrativos
 - El donante contaba con un certificado expedido por el donatario en el que constaba que éste era una entidad beneficiaria del mecenazgo. No obstante, el donatario no había optado por el régimen especial previsto para este tipo de entidades, por lo que la certificación no era veraz.

Criterios DGT - Deducción por donativos

- V0182-18:** En una aportación de rama de actividad, las deducciones solo acompañan a la unidad segregada si tienen relación con los activos que forman parte de esa unidad
 - Según la DGT, la entidad receptora de la aportación de la rama de actividad se podrá subrogar en las BINs generadas por la rama de actividad transmitida y la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios pendiente de aplicación que se haya generado en relación con dicha rama de actividad. La entidad beneficiaria de la segregación asumirá las obligaciones vinculadas a esa deducción.
 - No podrá subrogarse en la deducción por donativos pendiente de aplicación, en la medida en que su propia naturaleza, no guarda relación con la rama de actividad objeto de transmisión.
- V3543-15:** Tipo incrementado de la deducción por fidelización de donativos
 - En el ejercicio 2015 se deberán tener en cuenta los importes donados en 2014 y 2013, pero también los realizados en el ejercicio 2012, en la medida en que la norma exige además que en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos en favor de una entidad por importe igual o superior al del período impositivo anterior (en este caso respecto de 2013 habrá que analizarse los donativos efectuados en el ejercicio anterior 2012)
- V0751-15:** Es posible corregir una deducción en una declaración posterior, aunque el ejercicio de origen se encuentre prescrito

Determinación de la Cuota Líquida

Deducción por Inversión en Activos Fijos Nuevos

	Ley 27/2014
Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i)	Artículo 35
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	Artículo 36
Deducciones por creación de empleo	Art. 37 y 38
Deducciones por donativos	Artículo 20 Ley 49/2002
Deducción por inversión en activos fijos nuevos (Canarias)	Artículo 94 Ley 19/1991
Normas comunes para la aplicación de deducciones	Artículo 39

▪ Deducción por Inversión en Activos Fijos Nuevos en Canarias (DxIAFNC)

- Deducción del 25% de las inversiones realizadas en elementos nuevos del inmovilizado material (excluidos terrenos), afectos al desarrollo de la actividad de explotación económica de la entidad
- Se permite la adquisición de determinados elementos usados si suponen una mejora tecnológica (disminución del coste de producción unitario, o mejora de la calidad del bien o servicio):
 - Maquinaria, instalaciones y utillaje, equipos para proceso de información, y elementos de transporte interior y exterior (salvo vehículos susceptibles de uso por personas vinculadas)
 - Certificación del transmitente, no afectación previa a DxIAFNC ni FPI
- El derecho a la deducción nace con la **puesta a disposición** de los elementos
- La base de la deducción la formará el precio de adquisición o coste de producción
- Obligación de **mantenimiento de cinco años** excepto que su vida útil sea inferior
- Aplicación en cuota íntegra ajusta (minorada en DDI y bonificaciones)
- Deducciones no aplicadas por insuficiencia de cuota: plazo de 15 años (generadas 2015)
- Deducciones de ejercicios anteriores se aplican con 2 límites:
 - Límite individual del 50% según el ejercicio de origen
 - Límite conjunto del 70% para todas las deducciones pendientes de diversos ejercicios
- Este límite es independiente de otros límites:
 - Deducciones por inversiones en Canarias del ejercicio o ejercicios anteriores (límite del 70%)
 - Las deducciones por inversiones estatales (límites del 35% o del 50% según los casos)

Determinación de la Cuota Líquida

Normas comunes para las deducciones (art. 39 LIS) (I)

	Ley 27/2014
Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i)	Artículo 35
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	Artículo 36
Deducciones por creación de empleo	Art. 37 y 38
Deducciones por donativos	Artículo 20 Ley 49/2002
Deducción por inversión en activos fijos nuevos (Canarias)	Artículo 94 Ley 19/1991
Normas comunes para la aplicación de deducciones	Artículo 39

▪ Normas comunes a todas las deducciones del capítulo IV

- **Límite General Estatal:** Se mantiene el límite-conjunto de deducciones del **25%** y, siempre y cuando la deducción por gastos de I+D+I del ejercicio sea superior al 10% de la cuota íntegra minorada en deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones, del **50%**
- **Plazo temporal** para su aplicación: **15 años** (salvo **I+D+i** que son **18 años**)
- **Límite separado** para las deducciones por **donativos** (base de deducción $\leq 10\%$ de la base imponible tras compensación de BINs)
- Una misma inversión no puede dar lugar a la aplicación de más de una deducción en una misma entidad o a la aplicación de una misma deducción en más de una entidad
- El **derecho de la Administración a comprobar la aplicación de estas deducciones prescribirá en el plazo de 10 años** desde la finalización del plazo de presentación de la declaración del periodo en que se generó la deducción
 - A partir de dicho plazo, acreditación mediante la exhibición de la correspondiente autoliquidación y la contabilidad, con justificación de su depósito en plazo en el Registro Mercantil.
 - Esta medida resultará de aplicación únicamente a los procedimientos de comprobación e investigación que finalicen una vez entrado en vigor el nuevo texto legal



Determinación de la Cuota Líquida

Normas comunes para las deducciones (art. 39 LIS) (II)

	Ley 27/2014
Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i)	Artículo 35
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	Artículo 36
Deducciones por creación de empleo	Art. 37 y 38
Deducciones por donativos	Artículo 20 Ley 49/2002
Deducción por inversión en activos fijos nuevos (Canarias)	Artículo 94 Ley 19/1991
Normas comunes para la aplicación de deducciones	Artículo 39

Audiencia Nacional – Orden de aplicación de deducciones

▪ AN. Sentencia de 11 de mayo de 2017:

- En el caso enjuiciado, la entidad aplicó en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades una deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y dejó para ejercicios futuros las deducciones por doble imposición interna que tenía acreditadas. Posteriormente se inició procedimiento de inspección parcial al objeto de comprobar la procedencia de esa deducción por reinversión y, en el marco del referido procedimiento, la entidad solicitó a la Inspección que en sustitución de la deducción por reinversión aplicara la deducción para evitar la doble imposición interna pendientes.
- En vía económico-administrativa se concluyó que la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios era procedente, pero se negó la sustitución de esa deducción por las de doble imposición interna.
- La Audiencia Nacional resuelve que la aplicación de las deducciones por doble imposición es prioritaria frente al resto de deducciones.

Determinación de la Cuota Líquida

Normas comunes para las deducciones (art. 39 LIS) (III)

	Ley 27/2014
Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i)	Artículo 35
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	Artículo 36
Deducciones por creación de empleo	Art. 37 y 38
Deducciones por donativos	Artículo 20 Ley 49/2002
Deducción por inversión en activos fijos nuevos (Canarias)	Artículo 94 Ley 19/1991
Normas comunes para la aplicación de deducciones	Artículo 39

Criterios DGT – Normas comunes para la aplicación de deducciones

- **V4765-16:** Según la DGT el orden de aplicación de deducciones debe ser el siguiente:
 1. **Deducciones para evitar la doble imposición internacional (art. 31 y 32 LIS), generadas en el propio período impositivo:** Únicamente podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes si no han podido deducirse en los períodos en que se generaron, por insuficiencia de cuota íntegra
 2. **Deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional (art. 30, 31 y 32 TRLIS), no deducidas por insuficiencia de cuota, y pendientes de aplicación a la entrada en vigor LIS:** Podrán deducirse en cualquier período impositivo siguiente, a opción del contribuyente
 3. **Deducciones Cap. IV Título VI TRLIS, pendientes de aplicar al inicio del primer período impositivo ue se inicie con posterioridad al 1 de enero de 2015:** Podrán deducirse a partir de dicho período impositivo, en un plazo de 15 años (18 años, deducciones de I+D+i). Estas deducciones se practicarán una vez realizadas las DDI (tanto las generadas en el propio ejercicio como las pendientes de aplicación de períodos anteriores) y las bonificaciones
 4. **Deducciones por donativos, pendientes de aplicación a la entrada en vigor de la LIS:** Podrán aplicarse en las liquidaciones del propio período impositivo o en los períodos impositivos siguientes (plazo máx 10 años), siempre una vez aplicadas las DDI (tanto las generadas en el propio ejercicio como las pendientes de aplicación de períodos anteriores que se decida aplicar), las bonificaciones y las deducciones para incentivar actividades
 5. **Deducciones por inversión en Canarias pendientes de aplicar a la entrada en vigor de la LIS:** Podrán deducirse en el plazo de 15 años una vez aplicadas las DDI (tanto las generadas en el propio ejercicio como las pendientes de aplicación de períodos anteriores que se haya decidido aplicar), las bonificaciones y las deducciones para incentivar determinadas actividades.

Determinación de la Cuota Líquida

Normas comunes para las deducciones (art. 39 LIS) (IV)

	Ley 27/2014
Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i)	Artículo 35
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	Artículo 36
Deducciones por creación de empleo	Art. 37 y 38
Deducciones por donativos	Artículo 20 Ley 49/2002
Deducción por inversión en activos fijos nuevos (Canarias)	Artículo 94 Ley 19/1991
Normas comunes para la aplicación de deducciones	Artículo 39

Criterios DGT – Normas comunes para la aplicación de deducciones

- **V0751-15: Es posible corregir una deducción en una declaración posterior, aunque el ejercicio de origen se encuentre prescrito**
 - Sociedad que en el ejercicio 2008 realizó inversiones medioambientales aptas para aplicar la deducción establecida en el artículo 39.3 TRLIS
 - La sociedad se equivocó al calcular el porcentaje de deducción al aplicar el 0,6% en vez del 6%
 - Se plantea la posibilidad de aplicar a partir de 2014, la diferencia entre el importe de la deducción de 2008 y el que hubiese correspondido deducir, aun en el caso de que el ejercicio 2008 estuviese prescrito
 - La DGT reitera su criterio: El artículo 44 del TRLIS permite aplicar la deducción en otro periodo impositivo posterior, siempre que este periodo se encuentre dentro del plazo de aplicación establecido en dicho precepto (con carácter general, 15 años).
 - En el supuesto planteado, la inversión se realizó en 2008, por lo que podrá aplicarse en las declaraciones-liquidaciones de los 15 años siguientes, aunque alguno de los periodos impositivos estuviera prescrito, sin perjuicio de que la inversión y las deducciones practicadas deban acreditarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 105 (carga de la prueba) y 106 (normas sobre medios y valoración de la prueba) de la LGT
 - La DGT reitera su criterio en consultas **V2714-15** y **V2807-15**.
 - **No es estrictamente necesaria la rectificación de la declaración inicial**
 - En contra, la STS de 8-10-2012 (Ponente J. Huelin) que, basándose fundamentalmente en la presunción de certeza de las declaraciones tributarias, concluye que sólo existe el procedimiento de rectificación de ejercicios anteriores.

Determinación de la Cuota Líquida

Pagos Fraccionados (I)

Resultado contable	
(+/-)	Correcciones o ajustes fiscales
(-)	Bases impositibles negativas
Base imponible	
(x)	Tipo de gravamen (25%)
Cuota íntegra	
(-)	Bonificaciones
(-)	Deducciones para evitar la doble imposición
(-)	Deducciones (I+D+I; DxIAFNC, ...)
(-)	Retenciones e ingresos a cuenta
Cuota del ejercicio a ingresar/devolver	
(-)	Pagos fraccionados
Cuota diferencial	
(+)	Incremento por pérdidas de beneficios fiscales
(+)	Intereses de demora
Líquido a ingresar/devolver	

Comprobaciones

- Modalidades PFs (20 primeros días de abril, octubre y diciembre)**
 - “Método de la cuota” – Sobre CI del ejercicio anterior (último IS presentado) – Tipo 18%**
 - Si volumen de operaciones en último periodo < 6.010.121,04 € (no “Gran Empresa”)
 - Posibilidad de optar expresamente por la aplicación del “método de la base”
 - “Método de la base” – Sobre base imponible acumulada del periodo**, será de aplicación:
 - Obligatoria para SP con volumen de operaciones > 6.010.121,04 €, en último periodo
 - Aplicación potestativa para SP que, pudiendo aplicar el “método de la cuota” (por no ser “gran empresa”), opte por aplicar este método en forma y plazo
- Valorar opción de cambio voluntario de modalidad**
 - Pasar a método de base (40.3 LIS) en caso de cuotas ocasionales elevadas
 - Casuística COVID19**
 - Valorar periodos de permanencia
- Recordar que Ley 8/18 introduce modificación de DA 14^a.1 LIS, Pagos fraccionados y Régimen Especial del Registro de buques y en el Régimen Especial en función del tonelaje** - salva el impacto negativo en la determinación del pago fraccionado que había producido la regla del pago fraccionado mínimo sin considerar que estas empresas pueden aplicar, respectivamente, bien una bonificación del 90% de las rentas que deriven de la explotación de buques inscritos en el Registro Especial, o bien determinar su base imponible según las citadas reglas del Régimen Especial en función del Tonelaje.

Comprobaciones

- Determinación del INCN:**
 - Sociedad individual sin considerar sociedades del Art. 42 C.Com
 - Grupo fiscal, INCN del conjunto entidades (V5286-16)
 - El concepto de “**volumen de operaciones**” se calcula conforme a lo dispuesto en el art. 121 de la Ley 37/1992, y se refiere a los 12 meses anteriores al período impositivo
 - El concepto de “**importe neto de la cifra de negocios**” se define en el apartado 11 de la Tercera Parte del PGC (*Normas de elaboración de cuentas anuales*)
- Grupos Fiscales:**
 - La declaración de pagos fraccionados ha de utilizarse también para comunicar las modificaciones de la composición de los grupos fiscales que pudieran haberse producido – informar de sociedades incluidas y excluidas del Grupo
- Valorar la posibilidad de reducir el impacto del pago fraccionado mínimo
 - Analizar posibilidad trasladar percepción de dividendos y venta de participaciones con beneficio (rentas exentas) al mes de diciembre (ejercicio = año natural)
 - Realizar el cálculo del pago mínimo sobre la base del resultado contable después de IS (supone determinar y contabilizar el gasto por impuesto del periodo)
 - Momento de registrar deterioros (al cierre del ejercicio)
 - Variación de existencias
- Valorar efectos de la sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 1 de julio de 2020 que declara inconstitucional el RDL 2/2016**

Determinación de la Cuota Líquida

Pagos Fraccionados (II)

Resultado contable	
(+/-)	Correcciones o ajustes fiscales
(-)	Bases imponibles negativas
Base imponible	
(x)	Tipo de gravamen (25%)
Cuota íntegra	
(-)	Bonificaciones
(-)	Deducciones para evitar la doble imposición
(-)	Deducciones (I+D+i; DxIAFNC, ...)
(-)	Retenciones e ingresos a cuenta
Cuota del ejercicio a ingresar/devolver	
(-)	Pagos fraccionados
Cuota diferencial	
(+)	Incremento por pérdidas de beneficios fiscales
(+)	Intereses de demora
Líquido a ingresar/devolver	

Tribunal Constitucional

- **Sentencia del Tribunal Constitucional, de 1 de julio de 2020, que declara inconstitucional y nulo el Real Decreto-ley 2/2016 en su integridad por vulnerar los límites materiales que no puede traspasar un instrumento normativo de esta naturaleza (artículo 86.1 de la Constitución Española).**
 - El Tribunal Constitucional concluye que el Real Decreto-ley 2/2016 ha afectado de forma sustancial a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 de la Constitución Española.
 - Ello en tanto la reforma introducida incidió en tres elementos esenciales de la obligación de realizar pagos fraccionados:
 - (i) forma de cálculo de la renta sometida a tributación
 - (ii) porcentaje aplicable a ella y
 - (iii) determinación de la cuantía del ingreso.
 - Además, el Tribunal Constitucional entiende que tanto los pagos fraccionados como la obligación principal son dos partes inseparables de una misma relación jurídico-tributaria que concurren al gravamen de una única capacidad económica en un mismo contribuyente.
 - La declaración de inconstitucionalidad no solo alcanza el pago fraccionado mínimo, sino que se proyecta igualmente sobre el apartado 1.b) de la Disposición Adicional 14ª de la LIS introducida por el referido Real Decreto-ley 2/2016, en relación con el porcentaje aplicable para el cálculo del pago fraccionado (incremento del tipo cuando no resulta de aplicación el pago fraccionado mínimo).
 - El Tribunal Constitucional no limita los efectos de su sentencia más allá de declarar no revisables las situaciones “decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada ni las consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma”.
 - La sentencia no analiza el efecto de las posteriores modificaciones de la referida Disposición Adicional 14ª de la LIS en el alcance de la declaración de inconstitucionalidad.
 - Sin perjuicio de lo anterior, el Tribunal Constitucional afirma que dichas modificaciones no han tenido incidencia en el “problema planteado, puesto que las modificaciones operadas en el régimen de los pagos fraccionados se han referido exclusivamente a las entidades de capital riesgo (Ley 6/2018) y a las entidades navieras (Ley 8/2018)”.
 - Las razones que han llevado al Tribunal Constitucional a declarar la inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 2/2016 podrían resultar trasladables al Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.

Determinación de la Cuota Líquida

Pagos Fraccionados (III)

Resultado contable	
(+/-)	Correcciones o ajustes fiscales
(-)	Bases imponibles negativas
Base imponible	
(x)	Tipo de gravamen (25%)
Cuota íntegra	
(-)	Bonificaciones
(-)	Deducciones para evitar la doble imposición
(-)	Deducciones (I+D+i; DxIAFNC, ...)
(-)	Retenciones e ingresos a cuenta
Cuota del ejercicio a ingresar/devolver	
(-)	Pagos fraccionados
Cuota diferencial	
(+)	Incremento por pérdidas de beneficios fiscales
(+)	Intereses de demora
Líquido a ingresar/devolver	

Importe neto de la cifra de negocio del ejercicio anterior	2016 (Primer Pago Fraccionado)				Actualmente (desde 2º PF 2016)					
	Tipo de gravamen	% del pago a cuenta		Compensación de BINS	Importe mínimo a ingresar	Tipo de gravamen	% del pago a cuenta		Compensación de BINS	Importe mínimo a ingresar
Entre 0 y 10.000.000€	25	Por cuota	18%	Limitada al 60% de la BI Previa y, franquicia de 1.000.000€	No existe importe mínimo	25	Por cuota	18%	Limitada al 60% de la BI Previa y, franquicia de 1.000.000€	No existe importe mínimo
Entre 10.000.000€ y 20.000.000€		Por Base	17%				24%			
Entre 20.000.000€ y 60.000.000€								(RC después IS*23%) - PF		
Más de 60.000.000€										

DOBLE CÁLCULO A REALIZAR EN LOS PF CUANDO MODALIDAD DE BASE E INCN > 10 MM €

Resultado contable
+/- ajustes extracontables
<ul style="list-style-type: none"> Gastos no deducibles Operaciones a plazos Exenciones (art. 21....) Exceso de GFN o recuperación de exceso de GFN ... Res. Nivelación (en caso ERD)
Base Imponible (tras compensación BINS)
Cuota 24%
- Retenciones
- Pagos fraccionados anteriores
Importe a ingresar (por art. 40.3 LIS)

Resultado contable
x Porcentaje 23%
Importe del pago mínimo
- Pagos fraccionados anteriores
Importe a ingresar (por pago mínimo)



Anticipación de tributación:

- Existencia de rentas contables que no se incluyen en la base imponible.
- Mitiga los efectos de la utilización de créditos fiscales

Determinación de la Cuota Líquida

Pagos Fraccionados (IV)



Resultado contable	
(+/-)	Correcciones o ajustes fiscales
(-)	Bases imponibles negativas
Base imponible	
(x)	Tipo de gravamen (25%)
Cuota íntegra	
(-)	Bonificaciones
(-)	Deducciones para evitar la doble imposición
(-)	Deducciones (I+D+i; DxIAFNC, ...)
(-)	Retenciones e ingresos a cuenta
Cuota del ejercicio a ingresar/devolver	
(-)	Pagos fraccionados
Cuota diferencial	
(+)	Incremento por pérdidas de beneficios fiscales
(+)	Intereses de demora
Líquido a ingresar/devolver	

Medidas COVID (desde 1ºPF 2020)

- Real Decreto-ley 7/2020, de 13 de marzo, establece determinados supuestos de aplazamiento de la cuota tributaria**
 - Volumen de operaciones en 2019 inferior a 6 MM €
 - Importe máximo aplazable 30 mil €
 - Plazo de 6 meses con carencia de intereses durante los 3 iniciales
- Real Decreto-ley 15/2020 de 21 de abril (publicado en el BOE con fecha de 22 de abril de 2020), admite cambiar al método de base a las pequeñas y medianas empresas para el ejercicio 2020**
 - Contribuyentes con **volumen de operaciones** en 2019 no superior a 600.000 - cambio antes del 20 de mayo de 2020
 - Contribuyentes con INCN < 6.000.000 € podrán optar por calcular sus siguientes pagos fraccionados del ejercicio mediante el "método de la base".
 - Limitación Grupos Fiscales
- Nota AEAT (23 de abril de 2020) – Opción extraordinaria por modalidad de pagos fraccionados del artículo 40.3 LIS**

Comprobaciones

- Pagos fraccionados bajo circunstancias COVID19:
 - Sigue siendo de aplicación el PF mínimo
 - Admisión a trámite de cuestión de inconstitucionalidad planteada contra esta norma por parte de la Audiencia Nacional el pasado día 9 de abril de 2019
 - Solo pueden aplicar el ajuste por reserva de nivelación las sociedades que tengan la consideración de ERD
 - Se mantienen las limitaciones a la compensación de BINs
 - Se mantienen los tipos de gravamen vigentes para los pagos
 - No se pueden aplicar las deducciones
- Valorar posibles cambios de método para el ejercicio 2020

Determinación de la Cuota Líquida

Pagos Fraccionados (V)

Resultado contable	
(+/-)	Correcciones o ajustes fiscales
(-)	Bases imponibles negativas
Base imponible	
(x)	Tipo de gravamen (25%)
Cuota íntegra	
(-)	Bonificaciones
(-)	Deducciones para evitar la doble imposición
(-)	Deducciones (I+D+i; DxIAFNC, ...)
(-)	Retenciones e ingresos a cuenta
Cuota del ejercicio a ingresar/devolver	
(-)	Pagos fraccionados
Cuota diferencial	
(+)	Incremento por pérdidas de beneficios fiscales
(+)	Intereses de demora
Líquido a ingresar/devolver	

Real Decreto-ley 15/2020 de 21 de abril, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (RDL 15/2020), publicado en el BOE con fecha de 22 de abril de 2020

- Utilización del “método de la base” para las pequeñas y medianas empresas con un volumen de operaciones en 2019 inferior a 600.000 euros**
 - El “método de la base” (art 40.3 LIS) es de aplicación obligatoria para contribuyentes con INCN > 6 MM € (ejercicio anterior)
 - Es voluntario para el resto de contribuyentes (en caso de no optar, aplican el “método de la cuota”)
 - Para optar por el “método de la base” – opción que ejercita mediante declaración censal en febrero (si el ejercicio fiscal es el año natural) o en los dos meses siguientes al inicio del período impositivo (en caso contrario)
 - Debido a la situación económica actual, y con carácter excepcional para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2020, se permite que los sujetos pasivos con un volumen de operaciones en 2019 no superior a 600.000 euros puedan optar por el cálculo de sus pagos fraccionados mediante el “método de la base” antes del 20 de mayo de 2020.
 - Esta fecha coincide con la de la finalización del plazo para la presentación del pago fraccionado de abril para estos contribuyentes, como consecuencia de la extensión de plazo aprobada por el Real Decreto-ley 14/2020, de 14 de abril
- Utilización del “método de la base” para las restantes pequeñas y medianas empresas**
 - Los restantes sujetos pasivos que no hayan tenido derecho a retrasar la presentación de su pago fraccionado de abril de 2020, (i) cuyo período impositivo se hubiera iniciado a partir del 1 de enero de 2020 y (ii) que hubieran tenido un INCN < 6.000.000 € durante los 12 meses anteriores a la fecha en la que se inició su período impositivo, podrán optar por calcular sus siguientes pagos fraccionados del ejercicio mediante el “método de la base”.
 - En este caso, el pago fraccionado efectuado en los 20 días naturales del mes de abril de 2020 será deducible de la cuota del resto de pagos fraccionados que se efectúen a cuenta del mismo período impositivo.
 - Los contribuyentes que ejerciten la opción por el “método de la base”, quedarán vinculados a esta modalidad de pago fraccionado, exclusivamente, respecto de los pagos fraccionados correspondientes al período impositivo iniciado en 2020.
 - Lo señalado anteriormente no resultará de aplicación a los Grupos Fiscales (régimen especial de consolidación fiscal)

Nota AEAT (23 de abril de 2020) – Opción extraordinaria por la modalidad de pagos fraccionados prevista en el artículo 40.3 LIS

- En el primer pago fraccionado (1P/2020): Los contribuyentes cuyo plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente a pagos fraccionados (modelo 202) se haya extendido hasta el 20 de mayo, y cuyo período impositivo se haya iniciado a partir del 1 de enero de 2020, podrán optar por la modalidad de pagos fraccionados prevista en el artículo 40.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, mediante la presentación en el citado plazo extendido de la autoliquidación correspondiente al primer pago fraccionado aplicando esta modalidad.
- En el segundo pago fraccionado (2P/2020): Los contribuyentes cuyo período impositivo se haya iniciado a partir del 1 de enero de 2020, que no hayan tenido derecho a la opción extraordinaria anterior en el primer pago fraccionado, siempre que su cifra de negocios no supere los 6 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en la que se inició su período impositivo, podrán optar por la modalidad de pagos fraccionados prevista en el artículo 40.3 de la Ley del Impuesto mediante la presentación en plazo del segundo pago fraccionado aplicando esta modalidad.
- El primer pago fraccionado efectuado en los primeros 20 días naturales del mes de abril será deducible de la cuota del resto de pagos fraccionados que se efectúen a cuenta del mismo período impositivo determinados con arreglo a la opción prevista en el citado artículo 40.3.
- Esta opción extraordinaria **no resulta de aplicación a los grupos fiscales** que apliquen el régimen especial de consolidación fiscal.
- El contribuyente que ejercite esta opción extraordinaria quedará vinculado a ella exclusivamente respecto de los pagos fraccionados correspondientes al mismo período impositivo.

Determinación de la Cuota Líquida

Pagos Fraccionados (VI)

Resultado contable	
(+/-)	Correcciones o ajustes fiscales
(-)	Bases impositibles negativas
Base imponible	
(x)	Tipo de gravamen (25%)
Cuota íntegra	
(-)	Bonificaciones
(-)	Deducciones para evitar la doble imposición
(-)	Deducciones (I+D+I; DxIAFNC, ...)
(-)	Retenciones e ingresos a cuenta
Cuota del ejercicio a ingresar/devolver	
(-)	Pagos fraccionados
Cuota diferencial	
(+)	Incremento por pérdidas de beneficios fiscales
(+)	Intereses de demora
Líquido a ingresar/devolver	

Criterio DGT – Pagos Fraccionados

- V2048-17:** Grupo fiscal que hasta el 1º PF del ejercicio presentó por modalidad de base (art.40.3 LIS). Antes del 2º PF, y como consecuencia de diversas ventas, varias sociedades han quedado excluidas del grupo con efectos en el propio período impositivo
 - Según la DGT, el INCN no debe incluir el de las entidades excluidas del grupo, ya desde el primer pago fraccionado al que afecte la nueva composición del grupo
- V0155-17: Aplicación de la DT 16ª**
 - Atendiendo a una interpretación razonable de la norma, la reversión del deterioro debe entenderse que se produce el último día del periodo impositivo
 - En caso de transmisión de la participación, las cantidades pendientes de revertir se integrarán en BI con el límite de la renta producida por la transmisión, sin que ello signifique que deban revertir cantidades adicionales con posterioridad a la transmisión de participaciones
- V5286-16:** Salida de dos sociedades de un grupo fiscal por la transmisión de sus participaciones a terceros ajenos al grupo.
 - Entiende la DGT que a partir del momento en que se producen las circunstancias para que las sociedades transmitidas pierdan la condición de entidades dependientes, no debe incluirse en el cómputo del INCN del grupo el correspondiente a esas sociedades.
 - Añade la DGT que en el caso de que durante los doce meses anteriores al inicio del período impositivo alguna sociedad del grupo (o todas ellas) no hubieran tributado en el régimen de consolidación fiscal, el INCN del grupo fiscal será la suma de las operaciones realizadas por cada sociedad, individualmente consideradas, en ese período anterior.
- V0096-16:** La aplicación del beneficio fiscal de Libertad de Amortización en los Pagos Fraccionados no conlleva la obligación de tener dichas cantidades en cuenta para la autoliquidación del IS. Carácter autónomo de los PF respecto de la obligación tributaria (23.1 LGT)
- V0113-15:** si el periodo impositivo coincide con el año natural, en el 1ºPF del ejercicio 2016 (abril 2016) se podrán compensar las BINs pendientes al cierre del ejercicio 2014, sin perjuicio que sean compensadas en la declaración del IS 2015 (a presentar en julio 2016)

Criterio TEAC – Pagos Fraccionados

- TEAC 10 de septiembre de 2019:** La devolución de un pago fraccionado es una devolución derivada de la normativa del tributo
 - La Administración liquidó a un contribuyente un pago fraccionado del IS. La liquidación devino firme tras la presentación del modelo anual del impuesto, motivo por el que el importe del pago fraccionado liquidado no pudo ser deducido. Por ello, a fin de recuperar el importe del pago fraccionado previamente liquidado, el contribuyente solicitó la rectificación de su autoliquidación del impuesto.
 - El TEAC concluye que el derecho a solicitar la devolución surge cuando el contribuyente ingresó el importe del pago fraccionado liquidado por la Administración, pues es en ese momento en el que se produce el exceso sobre la cuota del impuesto contenida en la autoliquidación.
 - No obstante, como se trata de una devolución derivada de la mecánica del tributo, los intereses de demora se deben computar una vez transcurridos seis meses desde la solicitud de rectificación presentada.
- TEAC 8/09/2016 (Rec. 1614/2016):** la base de la sanción es la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción y no el perjuicio económico sufrido por la Hacienda (demora en el ingreso)

Determinación de la Cuota Líquida

Contabilización del Impuesto sobre Sociedades (II)

Resultado contable	
(+/-)	Correcciones o ajustes fiscales
(-)	Bases imponibles negativas
Base imponible	
(x)	Tipo de gravamen (25%)
Cuota íntegra	
(-)	Bonificaciones
(-)	Deducciones para evitar la doble imposición
(-)	Deducciones (I+D+i; DxIAFNC, ...)
(-)	Retenciones e ingresos a cuenta
Cuota del ejercicio a ingresar/devolver	
(-)	Pagos fraccionados
Cuota diferencial	
(+)	Incremento por pérdidas de beneficios fiscales
(+)	Intereses de demora
Líquido a ingresar/devolver	

Resolución ICAC

- **Resolución ICAC de 9 de febrero de 2016: Contabilización del Impuesto sobre Beneficios**
 - De aplicación a las CCAA de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015
 - Desarrollo reglamentario de los criterios de registro y valoración contenidos en el PGC para contabilizar el gasto por Impuesto sobre Beneficios que deben aplicar obligatoriamente todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, tanto en la formulación de las CCAA individuales como consolidadas
 - La contabilización del Impuesto sobre Beneficios en el PGC del 90 seguía el método de la deuda y el enfoque de la cuenta de pérdidas y ganancias mientras que, desde la aprobación del PGC de 2007, se sigue una sistemática diferente basada en el enfoque balance
 - Mayores exigencias de información en cuanto a la elaboración de la memoria de las CCAA
 - **Descuento de los activos y pasivos por impuesto corriente, cuando**
 - la recuperación sea a más de un año; y no se hayan fijado intereses de demora.
 - como excepción, no se descontarían las retenciones y pagos a cuenta, aunque se estime que el plazo para su recuperación exceda del año
 - Contabilización de regímenes especiales de atribución de rentas (AIEs, UTES)
 - Contabilización del régimen de consolidación fiscal

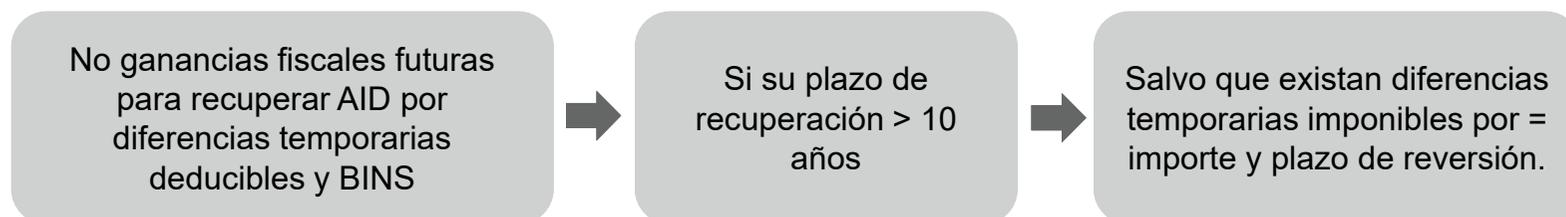
Determinación de la Cuota Líquida

Contabilización del Impuesto sobre Sociedades (III)

Resultado contable	
(+/-)	Correcciones o ajustes fiscales
(-)	Bases imponibles negativas
Base imponible	
(x)	Tipo de gravamen (25%)
Cuota íntegra	
(-)	Bonificaciones
(-)	Deducciones para evitar la doble imposición
(-)	Deducciones (I+D+i; DxIAFNC, ...)
(-)	Retenciones e ingresos a cuenta
Cuota del ejercicio a ingresar/devolver	
(-)	Pagos fraccionados
Cuota diferencial	
(+)	Incremento por pérdidas de beneficios fiscales
(+)	Intereses de demora
Líquido a ingresar/devolver	

Activos por impuesto diferido

- Se presume que dichos activos serán recuperados en todo caso cuando la legislación fiscal contemple la posibilidad de convertirlos en créditos exigibles frente a la Administración tributaria (por ejemplo, DTAs convertibles) - Reclasificación como impuesto corriente cuando se conviertan en crédito exigible
- Reconocimiento de un activo por impuesto diferido cuando sea probable que la empresa vaya a obtener beneficios fiscales que permitan la aplicación de estos activos
- Presunción** (que admite prueba en contrario) de no considerar probable la obtención de ganancias fiscales futuras cuando su recuperación se vaya a producir en un plazo superior a 10 años, siempre que ello sea posible bajo la normativa del impuesto (criterio ICAC)
- Para probar lo contrario, el plan de negocios para estimar tales ganancias fiscales futuras deberá ser acorde con la realidad del mercado y las especificidades de la entidad.
- Al evaluar si la entidad tendrá suficientes ganancias fiscales en ejercicios futuros, se han de excluir las partidas imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se esperan en ejercicios futuros (hipotéticos ajustes positivos por gastos no deducibles en el ejercicio en el que se prevea la reversión del ajuste positivo practicado)



Determinación de la Cuota Líquida

Contabilización del Impuesto sobre Sociedades (IV)

Resultado contable	
(+/-)	Correcciones o ajustes fiscales
(-)	Bases impositivas negativas
Base imponible	
(x)	Tipo de gravamen (25%)
Cuota íntegra	
(-)	Bonificaciones
(-)	Deducciones para evitar la doble imposición
(-)	Deducciones (I+D+i; DxIAFNC, ...)
(-)	Retenciones e ingresos a cuenta
Cuota del ejercicio a ingresar/devolver	
(-)	Pagos fraccionados
Cuota diferencial	
(+)	Incremento por pérdidas de beneficios fiscales
(+)	Intereses de demora
Líquido a ingresar/devolver	

▪ Efecto impositivo de las novedades introducidas por la Ley 27/2014:

- **Reserva de capitalización (art. 25 LIS): diferencia permanente** (minora impuesto corriente)
- **Reserva de nivelación (art. 105 LIS): diferencia temporaria imponible** generadora de un pasivo por impuesto diferido, que revertiría bien cuando se genere la correspondiente base imponible negativa, bien cuando transcurran cinco años sin incurrir en pérdidas fiscales
- **Deducción por reversión de medidas temporales (DT 37ª LIS)** - deducciones del 2% en 2015, y del 5% desde 2016, debería ser tratada como un componente para valorar el activo por impuesto diferido, computando una recuperación efectiva del mismo al 30%.

▪ Criterios respecto provisiones y contingencias derivadas del Impuesto sobre Beneficios:

- **Intereses y cuotas de ejercicios anteriores** → cargo en reservas (si habiendo procedido el registro de la provisión en un ejercicio previo, éste no se hubiese producido)
 - **Reconocimiento/ajustes en la provisión por cambio de estimación**, se cargará a
 - subgrupo 63 por la cuota
 - subgrupo 66 por los intereses de demora (sean del ejercicio/ejercicios anteriores)
 - La **sanción** se contabilizará mediante la cuenta 678 “Gastos excepcionales”.
 - **Excesos** en la provisión → cargo en la misma con abono a conceptos de ingreso que correspondan:
 - Excesos en relación con gasto por IS → suponen una ↓ en “Impuesto sobre beneficios” (PyG).
 - Cuenta 638 “Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios”;
 - Excesos por intereses de ejercicios anteriores → abono en ingresos financieros del grupo 76.
 - Excesos en relación con la sanción → “Ingresos excepcionales”.

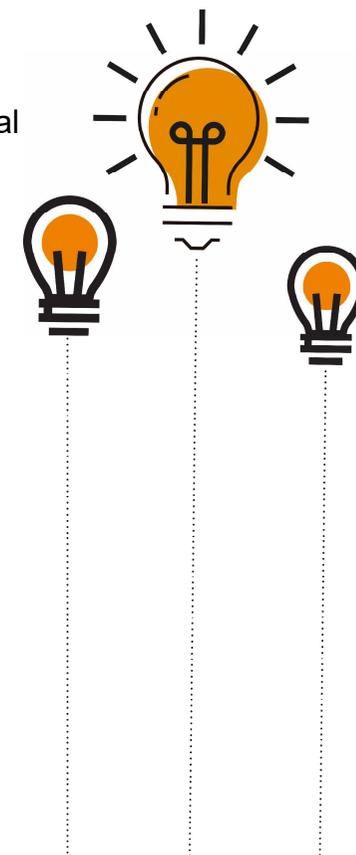
Regímenes Especiales

Regímenes Especiales

Relación de regímenes tributarios especiales (Título VII LIS)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

- Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas
- Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas
- Sociedades y fondos de capital riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional
- Instituciones de Inversión Colectiva
- **Consolidación fiscal (RCF)**
- **Operaciones de reestructuración**
- Minería
- Investigación y explotación de hidrocarburos
- Transparencia fiscal internacional
- **Entidades de reducida dimensión (ERD)**
- Contratos de arrendamiento financiero
- Entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVEs)
- Entidades parcialmente exentas
- Comunidades titulares de montes vecinales en mano común
- Entidades navieras
- Entidades deportivas



Regímenes Especiales

Régimen de Empresas de Reducida Dimensión (I)



		Comprobaciones		Comprobaciones	
Ley 27/2014					
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75	<ul style="list-style-type: none"> Comprobar INCN ejercicios anteriores <ul style="list-style-type: none"> Ámbito de aplicación ERD (art. 101 LIS): INCN < 10 MM € Recordar INCN conjunto si existe grupo de sociedades 42 C.Com. <ul style="list-style-type: none"> Se tienen en cuenta no solo el Grupo de control (art. 42 Ccom) sino también el de unidad de decisión (grupos familiares horizontales) Grupos: en cálculo INCN se tendrán en cuenta las eliminaciones e incorporaciones contables (doctrina anterior TEAC 5/9/2013, CV 3204-13) Efecto memoria: Aplicación en los 3 periodos impositivos inmediatos y siguientes a aquél período en que el INCN de la entidad (o conjunto de entidades) > 10 MM € 	<ul style="list-style-type: none"> Comprobar incentivos fiscales aplicables por ERD <ul style="list-style-type: none"> <u>Libertad amortización por mantenimiento empleo (art. 102 LIS)</u> <ul style="list-style-type: none"> Elementos nuevos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias Límite: 120.000 euros * incremento de plantilla (con dos decimales) <u>Amortización acelerada de elementos nuevos (art. 103 LIS)</u> <ul style="list-style-type: none"> Límite de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo (tablas) <u>Amortización contratos de arrendamiento financiero (duplo x 1,5)</u> <u>Deducción de pérdidas por deterioro de créditos por riesgo de insolvencia global</u> <ul style="list-style-type: none"> No se incluyen los deudores ya dotados, ni aquellos cuya dotación no tenga la consideración de fiscalmente deducible (art.13.1 LIS) Global: deducible hasta el límite del 1% sobre los deudores (distintos de los anteriores) al cierre del periodo impositivo (seguimiento acumulado cada ejercicio) 		
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89				
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105	<ul style="list-style-type: none"> Imposibilidad de aplicar el régimen en entidades patrimoniales <ul style="list-style-type: none"> Criterio ya seguido antes de LIS por parte de la Inspección y el TEAC Recomendación: Análisis de los balances para determinar la aplicación del régimen (Entidades Patrimoniales) 			

Regímenes Especiales

Régimen de Empresas de Reducida Dimensión (II)

	Ley 27/2014	Criterio TS – Aplicación del régimen de empresas de reducida dimensión según TRLIS	Criterio DGT – Aplicación del régimen de empresas de reducida dimensión
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2020: La aplicación del régimen de empresas de reducida dimensión solo exigía cumplir con el límite de la cifra de negocios (con anterior Ley) <ul style="list-style-type: none"> ▪ Entidad dedicada al arrendamiento de inmuebles que aplicó el régimen de empresas de reducida dimensión en los ejercicios 2008 a 2011. ▪ La Administración entendió que no resultaba procedente la aplicación de dicho régimen porque en esos ejercicios la entidad no había realizado una auténtica actividad económica, al no contar con local para el ejercicio de la actividad y con, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. ▪ El Tribunal Supremo analiza los requisitos que debe cumplir una entidad dedicada al arrendamiento de inmuebles para poder aplicar los incentivos previstos para las empresas de reducida dimensión en el TRLIS (entonces en vigor) y se plantea si: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica, en los términos del artículo 27 LIRPF, requisito no exigido entonces legalmente (sí en la ley actual) o; ▪ Si basta con que el INCN sea inferior al límite legalmente establecido, único requisito legal establecido en el TRLIS. ▪ El TS confirma su doctrina previa (sentencia de 18 de julio de 2019) y concluye que, en los ejercicios analizados, no es posible condicionar la aplicación del régimen de entidades de reducida dimensión a la realización de una verdadera actividad económica (entendida según la normativa del IRPF), porque el TRLIS no establecía expresamente este requisito. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ V2637-20: Régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas vs Régimen de empresas de reducida dimensión <ul style="list-style-type: none"> ▪ La aplicación del régimen de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda es incompatible en un mismo período impositivo con la aplicación de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, tanto si dichos incentivos proceden de ese mismo período impositivo en el que la entidad cumpla los requisitos para ser considerada como de reducida dimensión o de otro anterior, pudiendo optar la entidad por uno u otro régimen fiscal. ▪ V1043-19: Plantilla media <ul style="list-style-type: none"> ▪ La sociedad adquirió en 2016 una parcela de terreno, y durante 2017 lleva a cabo la inversión para la construcción de una nave industrial en que desarrollar su actividad, finalizando dicha inversión en 2018. ▪ La entidad que cumple con los requisitos para ser considerada en 2018 como entidad de reducida dimensión, plantea la posibilidad de aplicar la libertad de amortización prevista en el artículo 102 LIS. ▪ La entidad podrá aplicar la libertad de amortización al inmovilizado material nuevo desde la puesta en funcionamiento del mismo. ▪ Dado que la nave industrial entra en funcionamiento en el período impositivo 2018, será preciso que la plantilla media total de la consultante durante los años 2018 y 2019 supere su plantilla media total del año 2017 y dicho incremento se mantenga, como mínimo, durante los años 2020 y 2021.
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89		
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105		

Regímenes Especiales

Régimen de Empresas de Reducida Dimensión (III)

		Criterio TEAC - Aplicación del régimen de empresas de reducida dimensión
	Ley 27/2014	
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75	<ul style="list-style-type: none"> ▪ <u>TEAC. Resolución de 27 de octubre de 2020: La aplicación del régimen de empresas de reducida dimensión no requería que se ejerciera una actividad económica o empresarial durante la vigencia del TRLIS</u> <ul style="list-style-type: none"> ▪ El TRLIS, regulaba un régimen especial para las empresas de reducida dimensión. Según su artículo 108, el régimen podía ser aplicado por sujetos pasivos del impuesto cuyo INCN del período impositivo anterior fuera inferior a 10 millones de euros (estableciendo reglas especiales de cómputo de dicho importe para empresas de nueva creación y entidades que formaran parte de un grupo de sociedades). ▪ En atención a esta norma, el TEAC concluye que, cuando estaba en vigor el TRLIS, el régimen podía ser de aplicación por los sujetos pasivos que cumplieran ese requisito cuantitativo, aun cuando no realizaran una actividad económica o empresarial. ▪ Acoge así el TEAC el criterio fijado por el Tribunal Supremo (sentencias de 18/07/2019 (recurso núm. 5873), de 11/03/2020 (recurso núm. 6299/2017) y 19/05/2020 (recurso núm. 4236/2018)). ▪ Se debe recordar que la actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre, sí exige que la entidad no sea patrimonial.
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89	<ul style="list-style-type: none"> ▪ <u>TEAC. Resolución de 29 de junio de 2020: Aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión en los casos en que la actividad ejercida sea el arrendamiento de inmuebles.</u> <ul style="list-style-type: none"> ▪ La Administración entiende que no puede presumirse el desarrollo efectivo de actividad económica alguna por parte de la entidad inspeccionada en los ejercicios comprobados dado que, ni la actividad de arrendamiento de inmuebles puede calificarse de actividad económica, ni tampoco se puede fundamentar la pretendida actividad de cesión de activos fijos que suponga la realización de actividad económica en la medida que el comunero, la entidad inspeccionada, no interviene en la gestión de los asuntos de la dicha comunidad de bienes. ▪ En las propias autoliquidaciones de IS presentadas durante los ejercicios objeto de comprobación, no figura importe alguno en concepto de Importe Neto de Cifra de Negocios, concepto íntimamente ligado con la existencia de desarrollo de actividad económica o empresarial. ▪ En conclusión, no concurriendo el desarrollo efectivo de actividad económica alguna por parte de la entidad inspeccionada en los ejercicios 2009-2011 objeto de comprobación, dicha entidad no puede beneficiarse de los incentivos fiscales a las empresas de reducida dimensión (arts. 108 a 114 TRLIS), y por tanto no procede la aplicación del tipo de gravamen reducido previsto para dichas entidades. ▪ De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo (entre otras, STS de 19 de mayo de 2020), con la reforma operada en el RDLeg. 4/2004 (TRLIS), con la aprobación de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión ya no se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, entendiéndose por tal la que reúna los requisitos previstos en el art. 27 de la Ley del IRPF, cuando se trate de la actividad económica de alquiler de inmuebles. ▪ De forma que a partir de entonces sólo se requiere que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el art. 108 del mencionado TRLIS.
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105	

Regímenes Especiales

Régimen de Consolidación Fiscal (I)



		Comprobaciones
	Ley 27/2014	
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75	<ul style="list-style-type: none">▪ Verificar variaciones en las participaciones de las empresas del Grupo – sociedades a incluir y excluir<ul style="list-style-type: none">▪ Revisar situaciones de desequilibrio patrimonial▪ Comunicación con pagos fraccionados
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89	<ul style="list-style-type: none">▪ Seguimiento de eliminaciones de ejercicios anteriores<ul style="list-style-type: none">▪ Determinar el importe a incorporar en el ejercicio▪ Identificar operaciones intragrupo del ejercicio que deben ser objeto de eliminación
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105	<ul style="list-style-type: none">▪ Verificar posibles limitaciones derivadas de la aplicación del régimen<ul style="list-style-type: none">▪ Deducibilidad de gastos financieros▪ Determinación de la reserva de capitalización

Regímenes Especiales

Régimen de Consolidación Fiscal (II)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

- La **Ley 27/2014, de 27 de noviembre**, modificó el régimen de consolidación fiscal de forma significativa, básicamente afectando al perímetro de consolidación y a la forma en que se determina la base imponible consolidada, otorgando una importante preeminencia a la aplicación de las normas contables

Principales características del Régimen de Consolidación Fiscal:

- Sujeto pasivo (contribuyente):** el Grupo Fiscal
- Entidad dominante:** obligaciones materiales y formales relativas al RCF y representación ante la Administración
- Entidades dependientes:** mismas obligaciones que en régimen **individual**, excepto en el pago de la deuda (y sin necesidad de presentar declaraciones de pagos fraccionados)
- Régimen opcional:** una vez se opta por consolidar, deben consolidar todas las sociedades que cumplan los requisitos (salvo las expresamente excluidas por la norma)
- Interrupción del plazo de prescripción** del IS del GF por notificación a cualquier entidad del grupo con conocimiento formal de la dominante
- Responsabilidad solidaria** en el pago de la deuda (salvo sanciones), sin perjuicio de:
 - El derecho de repercutir a cada sociedad la parte de deuda tributaria correspondiente.
 - La posibilidad de establecer acuerdos privados entre las entidades integrantes del grupo.

Regímenes Especiales

Régimen de Consolidación Fiscal (III)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

- **Entidad representante del Grupo Fiscal:**
 - La entidad dominante cuando sea residente en territorio español, o entidad del grupo fiscal que éste designe cuando no exista ninguna entidad residente en territorio español que cumpla los requisitos para tener la condición de dominante.
 - Estará sujeta al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales que se deriven del régimen de consolidación fiscal.
- **Requisitos de la sociedad dominante:**
 - Tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al IS o un impuesto idéntico o análogo al IS español, siempre que no sea residente en un paraíso fiscal
 - NOVEDAD (2015): La sociedad dominante puede ser no residente (en cuyo caso no formará parte del grupo fiscal)
 - Perímetro de consolidación: Participación directa o indirecta del 75% (70% cotizadas) y exigencia de que se posea la **mayoría de los derechos de voto (novedad)** de la/s sociedad/es dependiente/s durante todo el período impositivo
- **Requisitos de la sociedad dependiente:**
 - Determinación del **dominio indirecto**: multiplicación % **en cadena**, y **suma** de porcentajes caso de coexistencia de participaciones en el GF.
 - La tenencia de la participación en la entidad dependiente a través de entidades que no formen parte (ej. NR) del grupo deja de ser un supuesto de exclusión del grupo

Regímenes Especiales

Régimen de Consolidación Fiscal (IV)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

No pueden formar parte del grupo fiscal:

- a) Entidades no residentes.
 - b) Entidades exentas del Impuesto sobre Sociedades (artículo 58.4.b.)
 - c) Entidades que al cierre hayan sido declaradas en **concurso** y durante los períodos impositivos en que surta efectos esa declaración (artículo 58.4.c)
 - d) Entidades en **situación de desequilibrio patrimonial** (PN < 50% CS), excepto si se restablece antes del cierre del ejercicio en que se aprueben las CCAA (artículo 58.4.d.)
 - Consultas DGT V3310-13 y V1064-10, V2657-11 y V1967-05.
 - Informe AEAT de 11 de febrero de 2015
 - e) Entidades dependientes sujetas a un tipo impositivo distinto al de la entidad representante (art. 58.4.e.)
 - f) Entidades dependientes cuyo ejercicio social, determinado por imperativo legal, no pueda adaptarse al de la entidad representante (artículo 58.4.f)
- **Novedad LIS:** la tenencia de la participación en la entidad dependiente a través de entidades que no formen parte del GF deja de ser un supuesto de exclusión.

Regímenes Especiales

Régimen de Consolidación Fiscal (V)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

Criterios TEAC – Situaciones de desequilibrio patrimonial

- **Resolución TEAC de 8 de marzo 2018: Exclusión por situación de desequilibrio patrimonial al cierre del ejercicio**
 - Se analiza si, a efectos de la exclusión de una sociedad del Grupo Fiscal, se debe valorar la superación del desequilibrio patrimonial al cierre del ejercicio siguiente o, por el contrario, en un momento anterior del propio ejercicio, aun cuando al cierre del mismo vuelve a estar en situación de desequilibrio patrimonial.
 - El TEAC entiende que el plazo establecido a favor de las entidades para que puedan superar los posibles desequilibrios patrimoniales y no verse excluidas del Grupo Fiscal va desde el cierre del ejercicio en que dicho equilibrio se produzca hasta el final del ejercicio siguiente, entendiendo el “con anterioridad a la conclusión” como el plazo que sitúa el límite máximo de la posibilidad de reaccionar en el fin del ejercicio siguiente.

Criterio DGT – Situaciones de desequilibrio patrimonial

- **V1834-17:** Supuesto de adquisición en 2012 de participación indirecta del 75% sobre un sociedad X, en situación desequilibrio patrimonial desde ese mismo año, motivo por el cual no se ha integrado en el grupo de consolidación. En 2016 se han llevado a cabo acciones para superar dicho desequilibrio, de tal modo que al cierre del ejercicio 2016 esta situación fue solventada.
 - La sociedad X podrá formar parte del grupo fiscal con efectos 2015 dado que ha superado la situación de desequilibrio en 2016 (año en el cual se han aprobado las CCAA del ejercicio 2015)

Informe AEAT

- **Informe AEAT: Desequilibrio patrimonial por pérdidas como causa de exclusión del régimen de consolidación fiscal del IS (11 de febrero de 2015)**
 - El desequilibrio patrimonial debe resultar de las CCAA de la propia entidad (deben tenerse en cuenta determinados ajustes que se establecen en otras normas).
 - La Inspección debe usar el patrimonio neto que reflejan las CCAA (no puede recalcarlo)
 - La exclusión tiene efectos en el primer periodo impositivo en que se manifiesta el desequilibrio (siempre que el desequilibrio se dé al cierre del ejercicio siguiente).
 - Si al cierre de un ejercicio la relación PN – CS es igual o superior al 50%, la entidad excluida se integrará de nuevo en el Grupo Fiscal con efectos en el periodo impositivo inmediato anterior.

Regímenes Especiales

Régimen de Consolidación Fiscal (VI)



	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

- **Aplicación del régimen**
 - Régimen de aplicación voluntaria (pero **composición no potestativa**)
 - Acuerdo del **Consejo de Administración** de cada una de las sociedades que deban integrar el grupo
- **Acuerdos para la aplicación del régimen**
 - Entidad representante: **comunicará** a la AEAT los acuerdos adoptados por todas las sociedades que se van a integrar en el grupo, antes del inicio del período impositivo (n-1)
 - Sociedad dominante: comunicará a AEAT las **variaciones** que se produzcan en la composición del GF en la declaración del 1ºPF al que afecte la nueva composición (cumplimentación **anexo específico**)
 - Las sociedades que se integren posteriormente al grupo deberán cumplir las obligaciones anteriores con anterioridad al día en que concluya el primer período impositivo en el que deban tributar en el régimen
 - Ejercitada la opción, el GF queda **vinculado** al RCF de forma **indefinida** durante los periodos impositivos siguientes, mientras se cumplan los requisitos previstos.
 - **Renuncia al RCF**: vía **declaración censal**, solicitándola en el **plazo de 2 meses** contados desde la finalización del último periodo impositivo de aplicación del RCF

SANCIÓN DINERARIA DERIVADA DE LA FALTA DE ACUERDOS				
EJERCICIO	REGULACIÓN TRLIS		REGULACIÓN NUEVA LIS	
	Sanción	Sanción reducida	Sanción	Sanción reducida
1º ejercicio	2.000	1.500	20.000	15.000
2º y siguientes ejercicios	4.000	3.000	50.000	37.500

Regímenes Especiales

Régimen de Consolidación Fiscal (VII)



	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

- **Presentación de declaración del grupo fiscal** (modelos 220 y 222 de pagos fraccionados)
 - Balance y cuentas de pérdidas y ganancias consolidados (**EEFF consolidados**) a **formular** por la dominante a efectos fiscales, aplicando el método de integración global
 - Eliminaciones de ejercicios anteriores pendientes de incorporación
 - Eliminaciones del período, justificadas en procedencia y cuantía
 - Incorporaciones del período, justificadas en procedencia y cuantía
 - Diferencias, debidamente explicadas, entre eliminaciones e incorporaciones realizadas a efectos del cálculo de la BI y las realizadas en la elaboración de las CC.AA. Consolidadas (página 8 modelo 220)
- **Obligación de presentar declaraciones individuales del IS** (modelo 200) por parte de las dependientes (no así en pagos fraccionados), pero su **complimentación** se ha **simplificado**
- **Periodo impositivo del grupo** coincidirá con el de la entidad representante
 - Cierre individual distinto al de la entidad representante: Debe adaptarse el ejercicio de las dependientes al de la representante (no supone exclusión)
- **Obligaciones de información**
 - Necesidad de aprobación de CC.AA. específicas por la Junta: De la literalidad de la norma no se desprende esta necesidad, con lo que bastaría con la formulación por los administradores
 - Incumplimiento de las obligaciones de información: Pérdida del régimen de consolidación fiscal (artículo 73.1) con efectos en el período impositivo en que se incumpla.

Regímenes Especiales

Régimen de Consolidación Fiscal (VIII)



	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

Incorporación de nuevas sociedades al Grupo Fiscal

- **Adquisición de participaciones:** inclusión en RCF en el período impositivo siguiente
- **Entidades de nueva creación:** desde el **propio ejercicio** de constitución
- **Exclusión de sociedades:** Sociedades dependientes que pierdan tal condición quedan excluidas del GF con **efectos** en el **propio ejercicio** (disolución: no es exclusión)

Efectos incorporación de sociedades al grupo:

- **Gastos financieros netos pendientes de deducir:** con el límite del 30% BO de la sociedad (post eliminaciones e incorporaciones) y el del grupo (doble límite).
- **Compras apalancadas,** límite adicional: límite del 30% del BO del grupo fiscal adquirente (post eliminaciones e incorporaciones) excluyendo el de la entidad adquirida o cualquier otra incorporada al grupo fiscal en los 4 años posteriores (excepto si la deuda es igual o inferior al 70% del precio y reducción proporcional en 8 años siguientes hasta el 30%)
- **Reserva capitalización pendiente:** límite 10% BI positiva individual pre-DTAS 11.12 y BINs (post-eliminaciones e incorporaciones) + límite grupo (doble límite)
- **DTAs pendientes:** ídem límite 70% BI individual previa a BINs (post-eliminaciones e incorporaciones) + límite grupo (doble límite)
- **BINs pre-consolidación pendientes:** Límite 70% BI individual (post-eliminaciones e incorporaciones) a nivel individual y grupo
- **Deducciones pendientes:** Aplicación con límite que hubiera correspondido en régimen individual (considerando, ahora sí, ajuste en BI individual por reserva de capitalización, DTAs, etc.)

Regímenes Especiales

Régimen de Consolidación Fiscal (IX)



	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

- **Pérdida o extinción:** Cuando la dominante pierda tal carácter
 - Desde 2015: No se extingue el GF cuando una entidad dominante no residente pierda tal condición, siempre que se cumplan las condiciones para que todas las entidades dependientes sigan constituyendo un GF, salvo que se incorporen a otro GF (art. 58.6 LIS)
 - Incumplimiento de las obligaciones de información contable
 - Cuando el grupo queda reducido a 1 entidad residente en España
- **Efectos pérdida del régimen o salida de sociedad del Grupo:**
 - Incorporación de eliminaciones - se integrarán en el período impositivo de exclusión y en la BI **individual** (antes en el último periodo en que fuera de aplicación el régimen)
 - Las entidades que formaban parte del GF asumirán en el periodo impositivo en que se produzca la pérdida o la extinción, los siguientes derechos y obligaciones:
 - Gastos financieros netos pendientes de deducir
 - Exceso de BO a efectos del límite de gastos financieros netos
 - Cantidades correspondientes a la reserva de capitalización
 - Dotaciones DTA's pendientes de integración en la base imponible
 - BIN's del Grupo
 - Cantidades correspondientes a la reserva de nivelación pendientes de adicionar
 - Derecho a la aplicación de deducciones
 - Derecho a la deducción de los pagos fraccionados

Regímenes Especiales

Régimen de Consolidación Fiscal (X)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

- **Determinación de la base imponible del Grupo Fiscal (art. 62LIS):**
 - Cualquier ajuste se refiere al grupo fiscal (62.1.a) LIS)
 - En relación con el sumatorio de BI individuales, los requisitos y calificaciones de la normativa contable para determinar el resultado contable y los ajustes al mismo se referirán al grupo (desde 2015)
 - **La Base Imponible del Grupo Fiscal se determina mediante la suma de:**
 - **Bases imponibles individuales** de cada sociedad del grupo
 - **Eliminaciones** de resultados por operaciones internas.
 - **Incorporaciones** de eliminaciones provenientes de ejercicios anteriores.
 - La reserva de capitalización (art. 25 LIS) se referirá al Grupo Fiscal (dotación de la reserva se realizará por cualquiera de las entidades del grupo).
 - Dotaciones a que se refiere el artículo 11.12 LIS de esta Ley, referidas al grupo fiscal (límite 70% del importe positivo de la agregación de los conceptos señalados anteriormente)
 - Compensación de las bases imponibles negativas del Grupo Fiscal (si base del grupo es positiva)
 - Reserva de nivelación (art. 105 LIS) - la dotación de la citada reserva la podrá realizar cualquier entidad del grupo fiscal

Criterios DGT – Determinación de la base imponible consolidada

- **V1985-15:** En relación con las cantidades pendientes de acogerse a la libertad de amortización tratándose de grupos de consolidación fiscal, el límite para aplicar la libertad de amortización debe calcularse sobre la base imponible consolidada y no sobre la individual
- **V3074-15:** FFPP reserva de capitalización
- **V1474-16:** 1% de atenciones a clientes

Regímenes Especiales

Régimen de Consolidación Fiscal (XI)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

▪ Determinación de la base imponible del Grupo Fiscal - Reglas especiales (art. 63 LIS):

▪ Deducibilidad de gastos financieros: A nivel de Grupo Fiscal

- El límite no aplica en casos de extinción de la sociedad (salvo extinción dentro del Grupo Fiscal)
- Regla especial entidades de crédito o aseguradoras cuando tributan con otras que no lo son: límite gastos financiero sólo tiene en cuenta el BO y los GFN de las que no lo son.

▪ Otras consideraciones respecto de la deducibilidad de gastos financieros:

- Límite: No deducibles los gastos financieros netos que superen el **30% del beneficio operativo (EBITDA)** del ejercicio
- **Franquicia mínima:** en todo caso, serán deducibles los gastos financieros netos hasta **1 millón de euros**
- Traslado del **exceso de gasto financiero neto no deducido:** los gastos financieros no deducidos podrán serlo en los ejercicios inmediatos y sucesivos, con el mismo límite
- Se considera el **gasto financiero neto del grupo fiscal** en su conjunto
- No se incluyen los gastos financieros y los ingresos financieros entre entidades del grupo
- **Gastos financieros netos pendientes pre-consolidación** → con el límite del 30% BO de la sociedad (post-eliminaciones e incorporaciones) - y el del grupo (i.e. “doble límite”), junto con los demás
- Beneficio operativo del grupo fiscal en su conjunto (no se incluyen los resultados por operaciones internas del grupo): No se incluyen dividendos distribuidos por entidades del mismo grupo fiscal y resto de eliminaciones de consolidación.
- BO excesivo pre-consolidación → aplicable en relación con los GF generados por la entidad
- **No aplica en Grupos Fiscales la regla del artículo 15.h) LIS respecto de los gastos financieros derivados de deudas por la adquisición de participaciones entre empresas de un mismo grupo**

Regímenes Especiales

Régimen de Consolidación Fiscal (XII)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

▪ Determinación de la base imponible del Grupo Fiscal - Reglas especiales (art. 63 LIS):

▪ Otras consideraciones respecto de la deducibilidad de gastos financieros:

• Reparto del gasto financiero no deducible en consolidación fiscal

- Importe no deducible del grupo **inferior** a la suma de los importe “teóricos” no deducibles individuales:
 - El gasto no deducible se reparte únicamente entre las entidades en las que a nivel individual el gasto financiero neto supere el 30% de su beneficio operativo y en proporción a los “teóricos” excesos no deducibles individuales
 - Teniendo en cuenta eliminaciones e incorporaciones por operaciones internas del grupo fiscal
- Importe no deducible del grupo **superior** a la suma de los importe “teóricos” no deducibles individuales:
 - En primer lugar, cada entidad considerará no deducible el exceso de gasto financiero neto sobre el 30% de su beneficio operativo “teórico” individual
 - Posteriormente, el importe pendiente de imputar se distribuirá entre todas las sociedades del grupo en proporción a sus gastos financieros netos, descontados ya los considerados como no deducibles

• Aprovechamiento futuro de excesos y defectos en grupos fiscales

- Los gastos financieros netos de una entidad pendientes de deducir en el momento de su integración en el grupo fiscal se deducirán con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad + límite Grupo
- Sociedad que abandona el Grupo: Asume el derecho a la deducción de los gastos financieros no deducibles que le hayan sido imputados y de la parte de los beneficios operativos no consumidos que le corresponda, en la medida en que hubiese contribuido a su formación
- Mismo criterio que en el reparto de bases imponibles negativas de un grupo, en caso de exclusión de entidades o extinción del grupo

▪ Reserva de capitalización:

- El ajuste se practicará en la base del grupo
- Cualquier sociedad del grupo puede dotar la reserva
- Los requisitos se deben cumplir a nivel de grupo (fondos propios)
- Reparto del ajuste a nivel individual: La norma no lo establece y todavía no existe un criterio administrativo al respecto.
- Parece razonable que el ajuste se practique en la base imponible individual de la sociedad que dota la reserva

Regímenes Especiales

Régimen de Consolidación Fiscal (XIII)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

■ Eliminaciones (art. 64 LIS):

- Aplicación de la normativa contable (RD 1.159/2010 - normas para la formulación de las CCAA consolidadas): Se eliminan todas las operaciones intragrupo que afecten a la base imponible individual (antes solo las que afectaban al resultado del grupo)
- **Eliminación de resultados por operaciones internas.** La totalidad del resultado producido por las operaciones internas deberá eliminarse y diferirse hasta que se realice frente a terceros ajenos al grupo, o cuando una entidad deja de formar parte del grupo:
 - Operaciones internas de existencias
 - Operaciones internas de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias (ANCMVPV)
 - Operaciones internas de servicios (sólo si se incorporan como coste de un activo)
 - Operaciones internas de activos financieros
 - Dividendos internos (eliminación definitiva). Atención: tras 2015 dividendos internos están exentos por art. 21 LIS (ajuste en la BI individual y no eliminación de consolidación)
- **Novedad (2021): No serán objeto de eliminación los importes que deban integrarse en las bases imponibles individuales por aplicación de lo establecido en el artículo 21.10 LIS.**

Regímenes Especiales

Régimen de Consolidación Fiscal (XIV)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

Criterios DGT - Eliminaciones e incorporaciones en consolidación fiscal

- V2751-16, y V4499-16:** Los ingresos y gastos recíprocos no serán objeto de eliminación en tanto no produzcan renta a nivel consolidado. Vuelta al criterio tradicional
 - “los ingresos y gastos recíprocos, una vez homogeneizados, y en la medida en que no producen renta alguna a nivel consolidado, no deben ser objeto de eliminación. De lo contrario, se estaría generando una situación de desplazamiento patrimonial entre las entidades intervinientes en la operación, que resultaría contrario a la filosofía del régimen de consolidación fiscal”**
 - “las operaciones intragrupo que no generen renta a nivel de grupo consolidado no serán objeto de eliminación en la base imponible individual de las entidades integrantes del mismo.”**
 - En caso de arrendamiento de inmuebles entre entidades del grupo fiscal, en la medida en que el gasto y el ingreso tengan el mismo importe desde el punto de vista fiscal, no serán objeto de eliminación a la hora de determinar la base imponible individual de cada una de las entidades, por cuanto es una operación meramente interna del grupo fiscal que no produce renta alguna a nivel consolidado*
- V2400-15 y V4163-15:** Eliminación de operaciones intragrupo (cambio de criterio respecto del criterio histórico – antes de 2015)
 - Eliminación de la base imponible de todas las operaciones intragrupo, incluyendo aquellas operaciones que no afectan al resultado del grupo por ser ingreso en una sociedad y gasto en otra (compras, servicios, alquileres, etc.-)

Criterios DGT - Reparto de dividendo entre sociedades del grupo fiscal

- V2035-15:** La distribución de dividendos por la entidad consultante a la sociedad holding es una operación interna cuyos resultados deberían ser objeto de eliminación
 - No obstante, las bases imponibles individuales, según establece el artículo 63 LIS, se han de determinar de acuerdo con las reglas generales previstas en la LIS, con ciertas especialidades.
 - En el supuesto de que la exención prevista en el artículo 21 LIS hubiera resultado de aplicación a la renta positiva generada en la entidad consultante por la transmisión de las participaciones en las distintas sociedades con motivo de la distribución del dividendo en especie a la sociedad holding, dicha renta positiva no formaría parte de la base imponible individual de la entidad consultante.
 - En el supuesto de que la exención prevista en el artículo 21 LIS hubiera resultado de aplicación al ingreso fiscal que se hubiera generado en la sociedad holding con ocasión de la recepción de dicho dividendo, dicha renta positiva tampoco formaría parte de la base imponible individual de la sociedad holding
 - En consecuencia, no sería necesario realizar eliminación alguna respecto de las mismas.

Regímenes Especiales

Régimen de Consolidación Fiscal (XV)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

■ Incorporaciones (art. 65 LIS):

- En el ejercicio en el que se materialicen frente a terceros o cuando la sociedad que generó el resultado deje de formar parte del grupo o en caso de extinción del grupo (no en el ejercicio anterior)

■ Incorporación cuando se realicen frente a terceros (artículos 43 y ss. NFCAC):

- Existencias: se enajenen a terceros (o deterioro)
- Inmovilizado: se enajenen a terceros, en proporción a la amortización, deterioro (atención a no deducibilidad del deterioro de inmovilizado) o baja
- Servicios incorporados a un activo: según los dos puntos anteriores
- Activos financieros: se enajenen a terceros (o deterioro)

■ Régimen transitorio (DT 25.6) sobre la incorporación de eliminaciones practicadas en periodos anteriores: sólo se refiere a las que proceden de la transmisión de participaciones: Se incorporan conforme al art. 65 LIS y aplica la exención del art. 21

- El resto se incorporan conforme al art. 65 LIS (DT 25.6): eliminaciones por transmisiones intragrupo de participadas (en ejercicios pre-2015) se incorporan según reglas generales y *les resultará de aplicación el art. 21 de la nueva Ley.*

Criterios DGT - Incorporaciones en consolidación fiscal

- V2035-15: el beneficio obtenido en transmisiones intragrupo al que resulte de aplicación la exención del art. 21 no será objeto de incorporación en ejercicios futuros (no eliminación al no formar parte de la base imponible)

Regímenes Especiales

Régimen de Consolidación Fiscal (XVI)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

▪ Compensación de bases imponibles negativas (art. 66 LIS):

- En caso de que la base del grupo fuese negativa, su compensación se realizaría en los términos previstos en el artículo 26 LIS:
 - Desde 2017:: Límite 70% (en 2016 fue del 60%)
 - **INCN**: Resultante de cuenta de PyG del grupo fiscal (incluye las eliminaciones que procedan)
 - Base imponible previa: Referida al grupo fiscal
 - Franquicia de 1 MM € a nivel de grupo

• Compensación de bases imponibles negativas previas al Grupo (art. 67.e) LIS)

- Desde 2017: 70% de la base individual, teniendo en cuenta eliminaciones e incorporaciones y **límite 70%** de la **base del Grupo** (en 2016 del 60%)
- (“**doble límite**”: STS 2011 -aunque la norma sigue sin decirlo claramente). Ya no se reduce en importe de dividendos de participadas $\geq 5\%$ (novedad importante)
- **Franquicia de 1MM€ a nivel de grupo**
 - Aplicación a nivel individual de BINs preconsolidación: la norma no lo establece y todavía no hay un criterio de la Administración al respecto
 - Parece razonable que aplique también a nivel individual en la medida en que el objetivo de la limitación es que las BIN preconsolidación se consuman al mismo ritmo que si la sociedad que las aporta hubiera tributado en régimen individual.
- Extinción o pérdida del régimen del grupo y BIN del grupo pendiente: compensable en las sociedades en régimen individual en proporción a su contribución a la formación de la misma (art. 74 LIS)

Regímenes Especiales

Régimen de Consolidación Fiscal (XVII)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

Criterios DGT – Compensación de BINs por Grupo Fiscal

- **V3935-16 y V4163-15:** La **compensación de bases imponibles negativas**, tanto las generadas dentro del grupo como para las existentes en alguna entidad del grupo con carácter previo a su incorporación al grupo, podrá realizarse sin respetar orden alguno (dado que el artículo 62.f) de la Ley no regula ningún orden preferente de aplicación). En definitiva, el sujeto podrá elegir si aplicar antes las previas a consolidación o las generadas dentro del grupo fiscal, siempre que se cumplan los límites y condiciones señaladas dentro del régimen fiscal especial
- **V2963-16:** Disolución de una sociedad dentro del grupo fiscal
 - La **sociedad extinguida podrá compensar BIN sin limitación** como consecuencia de las rentas generadas en la liquidación.
 - Las **pérdidas** que pudieran generarse en la **sociedad beneficiaria de la liquidación**:
 - No serán objeto de eliminación en el grupo
 - A la pérdida se le aplicará la limitación del artículo 62.2. LIS (se le restarán las BIN generadas por la sociedad dentro del grupo de consolidación que hayan sido aprovechadas por el grupo)
 - Las BINs generadas por la sociedad que se liquida no se traspasan a la beneficiaria (las pierde el grupo)

Regímenes Especiales



Régimen de Consolidación Fiscal (XVIII)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

- **Deducciones y bonificaciones de la cuota íntegra del grupo fiscal (art. 71 LIS):**
 - Los requisitos establecidos para la aplicación de las mencionadas deducciones y bonificaciones se referirán al grupo fiscal (art. 71 LIS)
 - Las deducciones anteriores a consolidación se deducen en la cuota del grupo con el límite que hubiera correspondido en el régimen de tributación individual **teniendo en cuenta eliminaciones e incorporaciones**
 - Resultan de aplicación las **deducciones** previstas para el **régimen general** del IS
 - **Generadas por el GF**
 - **Requisitos** exigidos deben **verificarse** para el **GF** (% participación, etc.)
 - Cálculo de la base de la deducción para el grupo en su conjunto.
 - En caso de existir sociedades que abandonen el grupo: exclusión de sus aportaciones a efectos del cálculo de la base de deducción.
 - **Individuales** (anteriores a la incorporación al GF)
 - Se deducirán de la cuota íntegra del GF con el **límite** que hubiese correspondido a la sociedad que las generó en el **régimen individual**
 - Plazo de aplicación: igual que en régimen individual. 15 años (18 años para I+D+i).

Regímenes Especiales

Régimen de Consolidación Fiscal (XIX)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

Ventajas

- **Anulación de los resultados positivos por operaciones intra-grupo** (diferimiento del gravamen)
 - **Inconveniente pasado** (eliminación consolida con TRLIS vs. no integración en BI individual con LIS)
- **Compensación automática de las pérdidas y los beneficios** generados en el ejercicio por las sociedades del grupo.
- **Ausencia de retenciones** en pagos intragrupo de intereses
- Exclusión de la obligación de documentar las operaciones vinculadas realizadas entre sociedades del mismo GF (sin perjuicio de valorar conforme a mercado).
- Limitación deducibilidad fiscal del gasto financiero (cálculo a nivel de grupo fiscal)
 - Aprovechamiento del beneficio operativo de otra sociedad del grupo cuyo gasto neto no superara el límite
- **Aprovechamiento de incentivos fiscales a nivel de Grupo**

Inconvenientes

- Mayor **complejidad administrativa**
- Las **actuaciones administrativas de comprobación** e investigación realizadas frente a la sociedad dominante o frente a cualquier entidad del GF, con el conocimiento formal de la entidad dominante, **interrumpen el plazo de prescripción** del IS que afecta al GF.
- **Responsabilidad solidaria** en el pago de la deuda tributaria (excluidas las sanciones)
- **Mayor INCN** = mayores restricciones
 - Compensación BINs
 - Mayores tipos en PFs, etc.
- Impacto en el ajuste por **gasto financiero neto**
 - La franquicia mínima de 1MM de euros, se computa a nivel de GF.

Regímenes especiales

Régimen de Neutralidad Fiscal (I)



	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

Comprobaciones
<ul style="list-style-type: none"> Identificar operaciones definidas en el art.76 LIS (se configura como régimen general para las operaciones de reestructuración) <ul style="list-style-type: none"> Fusiones Escisiones Aportaciones de rama de actividad Canje de valores Aportaciones no dinerarias especiales (art.87 LIS) En 2015 desapareció la necesidad de optar por su aplicación, aunque se establece una obligación genérica de comunicación a la Administración tributaria. Posibilidad de renunciar al diferimiento de determinadas rentas (art.77.2 LIS) <ul style="list-style-type: none"> Podrá realizarse por la totalidad o por parte de los elementos patrimoniales transmitidos (V1385-08; V2406-06) La aplicación del régimen vinculará a todas las personas o entidades intervinientes en la operación, esto es, no será posible la aplicación del régimen para una de las partes que intervengan en la operación, y la renuncia al mismo por el resto de las partes No cabe la renuncia en el canje de valores (régimen específico regulado en art.80 LIS)

Comprobaciones
<ul style="list-style-type: none"> Neutralidad impositiva (diferimiento): <ul style="list-style-type: none"> Transmitente: No integración en la BI rentas correspondientes a bienes transmitidos. Adquirente: Valoración fiscal de bienes adquiridos por valor que tenían en transmitente. Socios transmitente: No integración en la base imponible de las renta derivadas de la operación. Subrogación en derechos y obligaciones tributarias (sucesión a título universal o no) <ul style="list-style-type: none"> Subrogación de BIN's en la transmisión de rama de actividad (BIN's generadas por la rama) Obligaciones contables (información en la memoria) (art.86 LIS) Art.89.2 LIS: La operación no debe tener como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal: <ul style="list-style-type: none"> Analizar los motivos económicos válidos que sustentan la operación Regularización exclusivamente de los efectos de la ventaja fiscal Valorar la posibilidad de formular consultas (vinculantes) ante la DGT

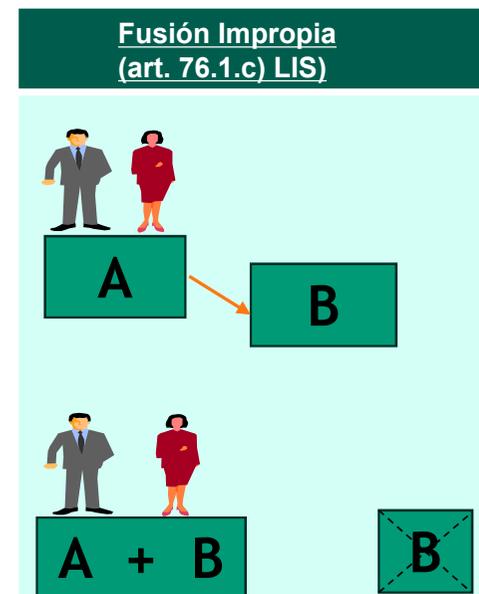
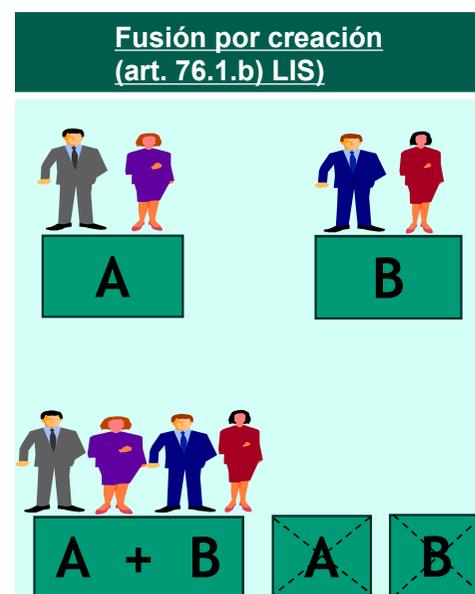
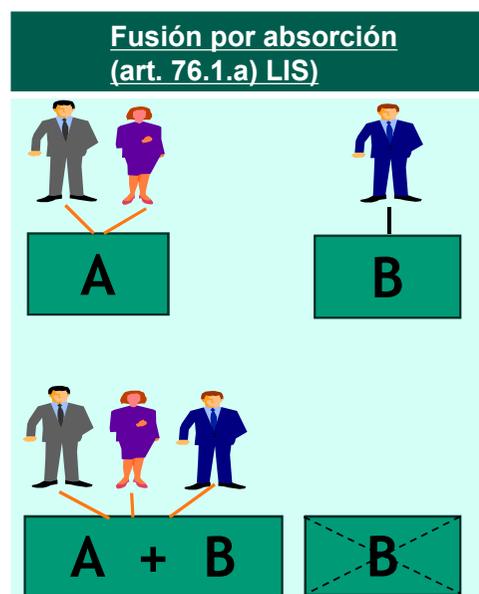
Regímenes especiales

Régimen de Neutralidad Fiscal (II)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

▪ Fusión: Principales notas características de la definición fiscal (art. 76.1 LIS)

- Inexistencia de liquidación de la/s sociedad/es absorbida/s
- Existencia de atribución de títulos a los socios de la sociedad disuelta (salvo en fusiones impropias de una sociedad y su socio)
- Límite de la compensación en metálico del 10% del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de los valores entregados



Regímenes especiales

Régimen de Neutralidad Fiscal (III)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

Criterios DGT - Fusiones

- V3106-19: Aunque la entidad absorbida tenga bases imponibles negativas, la fusión puede tener motivos económicos válidos**
 - Entidad A dedicada al arrendamiento de inmuebles está participada en su totalidad por socios personas físicas pertenecientes a un mismo grupo familiar. Los resultados de la entidad han sido siempre negativos, por lo que se han generado bases imponibles negativas. Uno de los socios de A es socio único de la entidad B, que tiene idéntico objeto social y actividad económica que A. Sin embargo, la entidad B ha generado resultados positivos.
 - Considerando que las dos sociedades pertenecen a un mismo grupo familiar y que una de ellas genera pérdidas y la otra beneficios, se plantea la fusión entre ambas, para mejorar la situación patrimonial del grupo.
 - La DGT reitera en esta resolución que esta fusión se puede acoger al régimen de neutralidad porque los motivos alegados parecen válidos. Añade la DGT que el hecho de que la entidad absorbida tenga bases imponibles negativas pendientes de compensar no invalida esta conclusión; y a tal efecto subraya que la fusión se realiza entre dos entidades operativas y refuerza y mejora la situación patrimonial de la entidad resultante.
- V2435-17, V2568-17, V2618-17, V2635-17, V2710-17: Compatibilidad de régimen neutral y sociedad absorbida con BINs pendientes de compensar**
 - La DGT señala que el hecho de que las entidades absorbidas cuentan con BINs previas, no invalida, por sí misma, la aplicación del régimen fiscal especial en la medida en que las distintas operaciones de fusión:
 - Redundan positivamente en la actividad de las entidades operativas intervinientes en la operación de fusión.
 - Su finalidad preponderante no sea el aprovechamiento de las BIN pendientes de compensar generadas en sede de las entidades absorbidas.
 - La entidad o entidades absorbidas pueden compensar por sí mismas la BIN generadas antes de la fusión.
- V0610-16: Efectos de no aplicación del régimen de neutralidad a fusión en un grupo fiscal**
 - Se plantea si, en caso de que la fusión no se acoja al régimen de neutralidad, las rentas generadas por los elementos transmitidos serían consideradas como operaciones internas objeto de eliminación en la base consolidada del grupo fiscal.
 - Con la anterior normativa, la DGT venía señalando que la eventual plusvalía que se pudiera generar como consecuencia de la realización de una operación de fusión en el seno de un grupo de consolidación fiscal sin la protección del régimen de neutralidad fiscal sería objeto de eliminación en el referido grupo.
 - No obstante, la DGT matiza dicho criterio a la luz de la norma actual y señala que al no establecer la normativa del IS limitación alguna en relación a las referidas rentas, será necesario aplicar lo establecido en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas a los efectos de practicar las correspondientes eliminaciones derivadas de una operación de fusión

Criterios Audiencia Nacional - Fusiones

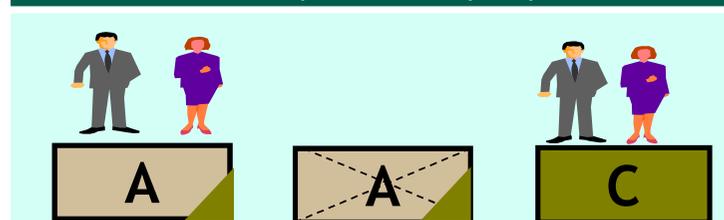
- Audiencia Nacional. Sentencia de 1 de junio de 2017:**
 - En el régimen especial de fusiones se permite que la entidad absorbente se subrogue en el derecho a la compensación de BINs pendientes de compensación en la entidad absorbida, pero con ciertos límites y restricciones.
 - En esta sentencia se analiza una fusión inversa que supuso que una entidad que tenía BINs absorbiera a otra entidad, por lo que literalmente no aplicaban los referidos límites y restricciones. A pesar de ello, la Inspección aplicó esos límites y restricciones conforme a una pretendida interpretación finalista.
 - La Audiencia Nacional concluye que ha de atenderse a la interpretación literal de la norma.

Regímenes especiales

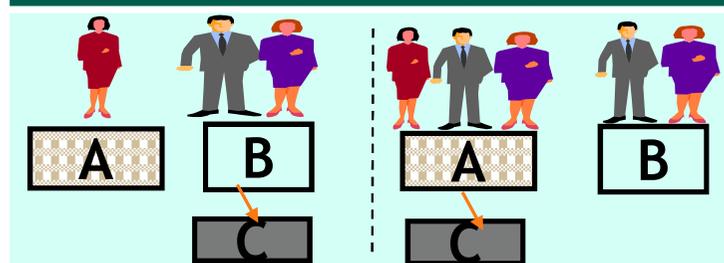
Régimen de Neutralidad Fiscal (IV)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

Escisión Total (art. 76.2.1º.a) LIS

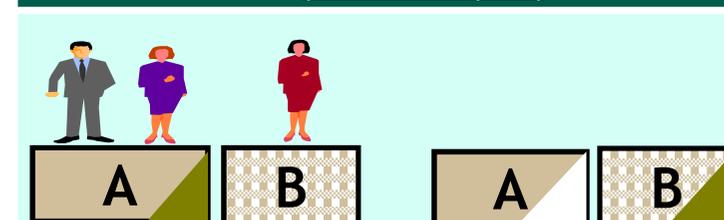


Escisión de cartera (art. 76.2.1º.c) LIS

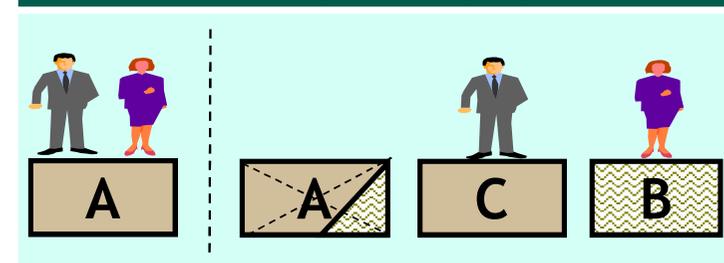


Una entidad segrega una parte de su patrimonio social, constituida por participaciones mayoritarias en otras entidades, manteniendo en su patrimonio al menos participaciones de similares características en el capital de otra u otras entidades o bien una rama de actividad y la transmite a otra entidad de nueva creación o ya existente, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de esta última, que deberá atribuir a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y las reservas en la cuantía necesaria y, en su caso, una compensación en dinero en los términos del caso anterior

Escisión Parcial (art. 76.2.1º.b) LIS



Escisión subjetiva (art. 76.2.2º) LIS



En los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de algunas de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquéllas constituyan ramas de actividad.

Regímenes especiales

Régimen de Neutralidad Fiscal (V)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

Criterios DGT - Escisiones

▪ **V1129-18: Supuesto de escisión de rama de actividad vs distribución de BINs**

- La sociedad A mantendría la actividad de comercialización de productos cosméticos, mientras que a la sociedad B (escindida) se la traspasaría la actividad de fabricación de dichos productos.
- La sociedad A ostenta un crédito fiscal por BINs que pretende transferir a la sociedad B, con el fin de aumentar el valor de los activos de dicha entidad, y así obtener una mayor aportación de capital en la compañía.
- Los motivos económicos que impulsan la realización de esta operación de reestructuración son dar entrada a un nuevo socio industrial en la nueva sociedad B, que podría ostentar hasta un 45% en el capital social, el cual no quiere tener ninguna participación en la rama de actividad de la empresa comercializadora (sociedad A).
- Se consulta, si sería un criterio razonable la distribución de las BINs, a los efectos de transferirlas a la entidad B, tomando en consideración el valor de mercado de los patrimonios escindidos en relación con el valor de mercado total.
- En virtud de lo dispuesto en el art. 84.2 LIS, la entidad B podría subrogarse en la aplicación de las BINs pendientes de compensación generadas en la entidad consultante, debiendo distribuirse las mismas en función de la actividad o de las actividades que la hayan generado.
- Por su parte, si como parece el caso, no pudiera determinarse cuál de las actividades ha generado las BINs, cabría admitir otro criterio razonable de distribución, como podría ser una distribución proporcional en función del valor de mercado, o contable, del conjunto patrimonial que se atribuya a cada sociedad con motivo de la operación de segregación, respecto al patrimonio total de la entidad consultante

- **V2856-15:** La escisión parcial financiera no proporcional no puede acogerse al régimen de neutralidad. La DGT aclara que las participaciones (mayoritarias y minoritarias) en entidades no pueden conformar una rama de actividad diferenciada, dado que la dirección y gestión de participaciones en otras entidades no constituye el desarrollo de una actividad económica.

Regímenes especiales

Régimen de Neutralidad Fiscal (VI)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

Aportación de rama de actividad

- Operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente



Algunas interpretaciones de la Administración

- Necesidad de rama de actividad en origen y destino
- Existencia de una gestión y organización diferenciada en sede del transmitente
- Posibilidad de no transmitir la totalidad de los activos en la medida en que dicho patrimonio no sea relevante y, por tanto, no se altere de forma sustancial la existencia de la rama de actividad.
- Método de distribución de deudas para determinar la parte de las deudas genéricas transferidas (préstamos L/P y exceso de pasivo circulante sobre activo circulante): ¿regla proporcional?

Concepto de rama de actividad:

Conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan

Criterios DGT – Existencia de rama de actividad

- V1581-18:** Mediante escisión parcial una sociedad pretende transmitir a otras sociedades varios centros de enseñanza privada. La DGT concluye que un centro educativo no constituye por sí mismo una rama de actividad, por lo que la referida operación no se podrá acoger al régimen de neutralidad. Recuerda el órgano directivo que para que exista rama de actividad se requiere que exista una organización empresarial que determine la existencia autónoma de una actividad económica, lo que no sucede en este caso en relación con cada centro educativo

Regímenes especiales

Régimen de Neutralidad Fiscal (VII)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

Criterios DGT – Ramas de actividad

- **V2844-20: Hay rama de actividad, aunque la entidad escindida se quede con algunos empleados o activos necesarios para la actividad segregada**

 - Escisión parcial en la que la entidad A transferirá a la entidad B su actividad comercial, si bien los empleados del área de apoyo de dicha actividad permanecerán contratados por la entidad A. Como la entidad B también necesitará servicios de apoyo, se celebrará un contrato de prestación de servicios entre la entidad A y la entidad B.
 - La DGT afirma que del concepto legal de rama de actividad se desprende que su delimitación no está condicionada por el hecho de que no se incluya, dentro del patrimonio segregado, algún elemento que pudiera estar afecto a la explotación económica en la entidad transmitente, siempre que la actividad segregada se desarrolle en condiciones análogas, antes y después de la transmisión, en la entidad adquirente.
 - En la medida en que el mencionado contrato de prestación de servicios permita que la actividad de comercialización se siga realizando de forma análoga a como se desarrollaba antes de la escisión, el hecho de que no se traspase el personal del área de apoyo no impedirá calificar los elementos transmitidos como rama de actividad.

- **V2636-17 (y V2441-17): Existencia de rama de actividad en arrendamiento de inmuebles**

 - Se plantean operaciones de escisión parcial mediante las que se pretende escindir la actividad de arrendamiento de inmuebles y, en concreto, qué requisitos deben cumplirse para que esta actividad constituya una rama de actividad.
 - La DGT recuerda que para que una escisión parcial se pueda acoger al régimen neutral:
 - Lo que se escinda debe constituir una rama de actividad en sede de la entidad escindida, es decir, una organización de medios materiales y personales diferenciados. Si se segregan varios bloques patrimoniales, se requiere que exista una organización empresarial individualizada en la entidad escindida para llevar a cabo la gestión de cada uno de ellos, de tal manera que se pueda identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a cada rama de actividad.
 - Además, el patrimonio segregado debe permitir por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la entidad adquirente.
 - Finalmente, bajo la titularidad de la entidad escindida deben mantenerse elementos patrimoniales que igualmente constituyan una o varias ramas de actividad.
 - En lo que se refiere al arrendamiento inmobiliario, es preciso, en todo caso, que se cuente con un trabajador a jornada completa dedicado a esa actividad. No obstante, afirma la DGT que la existencia de diferentes personas contratadas para el seguimiento de distintos inmuebles no determina por sí mismo la existencia de una gestión diferenciada debido a que, si el volumen de activo lo requiere, deberá disponerse de cuantas personas y locales resulten necesarios para realizar la actividad de la manera más eficiente.

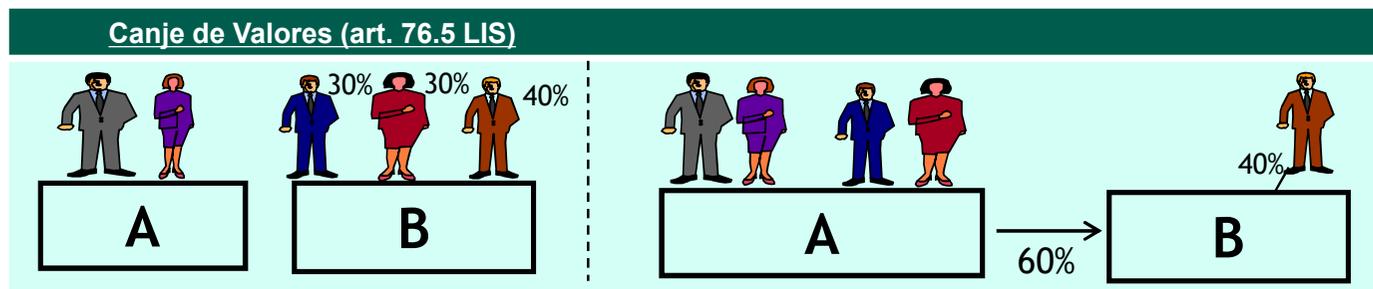
Regímenes especiales

Régimen de Neutralidad Fiscal (VIII)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

Canje de Valores

- Operación por la cual una entidad adquiere una participación en el capital social de otra que le permite obtener la mayoría de los derechos de voto en ella o, si ya dispone de dicha mayoría, adquirir una mayor participación, mediante la atribución a los socios, a cambio de sus valores, de otros representativos del capital social de la primera entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por 100 del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad
- Entrega mixta. Acciones y compensación en metálico: cómputo del límite de la compensación en metálico del 10%



Regímenes especiales

Régimen de Neutralidad Fiscal (IX)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

Criterios DGT – Canje de valores

- **V1472-18: Canje de valores inmediatamente seguido de una donación de las participaciones obtenidas al grupo familiar**
 - La operación se realiza con la finalidad de evitar perjudicar el funcionamiento del negocio en el relevo generacional, evitándose posibles conflictos o discrepancias entre los descendientes a la hora de toma de decisiones futuras, especialmente en lo que respecta a la actividad comercial desarrollada. Por otro lado, también se manifiesta tener la finalidad de anticipar por vía de donación el momento de la transmisión, y con ello la resolución de la sucesión empresarial, otorgando un mayor grado de participación en la sociedad dominante beneficiaria del canje al hijo que tenga mayor implicación en el ámbito de la actividad de la sociedad en cuanto a política general, comercial, toma de decisiones, contratación, planificación, negociación con terceros etcétera, de forma que se garantice el mejor gobierno con el fin de asegurar y preservar la continuidad del negocio manteniendo la unidad de dirección hacia el futuro
 - Aisladamente considerados, y en la medida en que la operación descrita redunde en beneficio de las actividades desarrolladas, estos motivos se pueden considerar económicamente válidos a los efectos de lo previsto en el artículo 89.2 LIS
 - No obstante, posteriormente a la realización de esta operación de canje, los consultantes se plantean realizar donaciones de su participación en el capital social de la entidad beneficiaria del canje a sus hijos
 - Debe tenerse en cuenta que una de las finalidades de la operación a realizar sería la de la donación de participaciones sociales de la sociedad B de los padres a los hijos, con aplicación a dicha donación de la reducción prevista en el ISD para la donación de participaciones, y de la correlativa exención establecida en el IRPF
 - El efecto perseguido -que los padres transmitan a los hijos su porcentaje de participación en la sociedad familiar- se conseguiría igualmente mediante la donación directa de las participaciones sociales de dicha sociedad, sin necesidad de la aportación no dineraria de las mismas a la sociedad B, para la posterior donación a los hijos de las participaciones de la sociedad B recibidas por los padres
 - Si el motivo principal de la operación consistiría en donar las participaciones de la sociedad beneficiaria del canje a los hijos, con una fiscalidad más ventajosa que la que hubiera existido en caso de llevar a cabo la donación de modo directo, sin canje previo, ello podría llevar a negar la existencia de un motivo económico válido de la operación de reestructuración planteada, y por ende, la aplicación del régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII LIS

Regímenes especiales

Régimen de Neutralidad Fiscal (X)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

▪ Aportaciones no dinerarias especiales

- La entidad que recibe la aportación debe ser residente en territorio español o tener en éste un EP al que se afecten los bienes aportados
- Tras la aportación, la entidad aportante debe participar en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5%
- Aportación contribuyentes del IRPF de elementos patrimoniales (no acciones):
 - Dichos elementos deben estar afectos a actividades económicas cuya contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el código de comercio.
- Aportaciones por contribuyentes del IRPF de acciones en otras entidades:
 - Aportación de acciones de entidad residente en territorio español, y no puede tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el Art. 4 Ocho Ley 19/1991 (requisitos del desaparecido régimen de sociedades patrimoniales).
 - Aportación de participación de, al menos, un 5% de FFPP de la entidad.
 - Los valores aportados deben poseerse ininterrumpidamente durante el año anterior a la fecha del documento público en que se formalice la aportación.

Criterio Tribunal Supremo - Aportaciones no dinerarias

- **Sentencia TS de 23 de noviembre de 2016:** Se realizaron dos aportaciones no dinerarias con la finalidad de separar el patrimonio de la recurrente para limitar su responsabilidad respecto a un préstamo hipotecario del cual dicha entidad era beneficiaria. La inspección negó la aplicación del régimen de neutralidad al entender que la operación se había realizado con la finalidad de eludir la responsabilidad patrimonial universal prevista en el artículo 1911 del Código Civil.
 - El Tribunal Supremo señala que lo único que impide la aplicación del régimen de neutralidad) es que se persiga como objetivo principal el fraude o la evasión fiscal.
 - No cabe por tanto negar la existencia de motivos económicos válidos por el hecho de que el objetivo de la reorganización sea la limitación de responsabilidad patrimonial, si ese objetivo no se ha vinculado con una finalidad de elusión fiscal.

Regímenes especiales

Régimen de Neutralidad Fiscal (XI)

		Criterios DGT – Aportaciones no dinerarias
	Ley 27/2014	
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75	<ul style="list-style-type: none"> <u>V2827-20: No se aplica el régimen de neutralidad a las aportaciones no dinerarias de participaciones en entidades no residentes a una sociedad extranjera</u> <ul style="list-style-type: none"> Operación de aportación no dineraria por medio de la cual una persona física transmite la totalidad de sus participaciones en varias entidades residentes en Rusia, a una entidad de nueva creación que también reside en dicho país, recibiendo, a cambio, la totalidad de las participaciones de esta última. La DGT concluye que, dado que la entidad de nueva creación reside en Rusia y no realiza actividades en territorio español por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados, no se cumplirían los requisitos necesarios para que la operación de aportación no dineraria se pueda acoger al régimen fiscal especial.
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89	<ul style="list-style-type: none"> <u>V1326-20 y V1670-20: Aportación no dineraria (a entidades de nueva constitución o ya existentes) de cuotas de participación en comunidades de bienes dedicadas al arrendamiento de inmuebles.</u> <ul style="list-style-type: none"> La DGT concluye que estamos ante aportaciones no dinerarias especiales a las que les sería de aplicación el régimen de neutralidad, siempre que se realicen por motivos económicos válidos y, además, se cumplan los siguientes requisitos: <ol style="list-style-type: none"> Que la operación implique la aportación de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas. Que las comunidades de bienes lleven una contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio. Que las entidades que reciban las aportaciones sean residentes en territorio español. Que, tras la aportación, cada comunero tenga una participación de, al menos, el 5% del capital de la entidad beneficiaria de la aportación.
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105	<ul style="list-style-type: none"> <u>V1007-20 y V1122-20: La DGT reitera la admisibilidad de las aportaciones no dinerarias de participaciones que permiten eliminar el “peaje fiscal” por el reparto de dividendos</u> <ul style="list-style-type: none"> Operaciones de aportación no dineraria de participaciones por personas físicas. Casos de personas físicas, que compartían la titularidad de las participaciones en una entidad A, aportan esas participaciones a 2 entidades holding (B y C) íntegramente participadas, cada una de ellas, por cada una de las personas físicas. La DGT entiende que los siguientes motivos alegados para la aportación son válidos y que, por tanto, se puede aplicar el régimen de neutralidad: <ol style="list-style-type: none"> Permitir la planificación y la gestión de los dos patrimonios empresariales de forma separada. Facilitar el futuro relevo generacional. Mejorar la obtención de financiación para nuevas inversiones. Canalizar a través de las holding los dividendos distribuidos por sus participadas (en definitiva, evitar el “peaje fiscal” que supone distribuir esos dividendos a las personas físicas para posteriormente realizar inversiones)

Regímenes especiales

Régimen de Neutralidad Fiscal (XII)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

▪ Aplicación del régimen (art. 89 LIS)

- Aplicación automática del régimen (salvo comunicación de lo contrario)
- Comunicación a la Administración tributaria, por la entidad adquirente de las operaciones, (salvo que sea no residente en territorio español, en cuyo caso dicha comunicación se realizará por la entidad transmitente)
- La comunicación deberá indicar el tipo de operación que se realiza y si se opta por no aplicar el régimen fiscal especial
- La falta de presentación de la comunicación en plazo constituye infracción tributaria grave, con sanción (multa pecuniaria fija de 10.000 euros por cada operación respecto de la que hubiese de suministrarse información)
- No se aplicará el régimen cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal.
- El régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por **motivos económicos válidos**, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.
- Las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal

Regímenes especiales

Régimen de Neutralidad Fiscal (XIII)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

Audiencia Nacional – Aplicación del régimen especial

- Audiencia Nacional. Sentencia de 16 de julio de 2020: No se puede negar la aplicación del régimen de neutralidad a operaciones en las que la única ventaja fiscal sea el propio régimen de diferimiento**
 - Una entidad dedicada a la actividad de hostelería era propietaria de un inmueble en el que desarrollaba su actividad. La entidad acordó una escisión total, de la que fueron beneficiarias dos entidades: La entidad Z, dedicada también a la actividad de hostelería, recibió la rama de negocio de hostelería; y la entidad C, dedicada a la actividad de arrendamiento inmobiliario, recibió el inmueble. Todas las entidades formaban parte de un grupo de empresas familiar. **La operación tenía como finalidad separar el patrimonio inmobiliario del negocio de hostelería y proteger el patrimonio familiar.**
 - La Administración rechazó la aplicación del régimen sobre la base de que no se había acreditado la existencia de motivos económicos válidos.
 - En particular, entendió que la despatrimonialización de una entidad para preservar el patrimonio familiar no puede constituir un motivo económico válido a efectos de la aplicación del referido régimen. A pesar de ello, la propia Administración reconocía que la única ventaja fiscal de la operación era el propio diferimiento de las plusvalías implícitas en los negocios o activos escindidos.
 - Sobre esta cuestión, la Audiencia Nacional alcanza las siguientes conclusiones:
 - A efectos de analizar si procede la aplicación del régimen de diferimiento, se debe valorar la operación en su conjunto y determinar si su finalidad ha sido esencialmente fiscal.
 - Alcanzar una mejor eficiencia fiscal no es impedimento para la aplicación del régimen especial. Además, si la única ventaja fiscal obtenida es la derivada de la aplicación del régimen de neutralidad y concurre algún motivo económico, no cabe rechazar su aplicación.
 - Constituye un motivo económico válido para realizar una operación como la analizada, separar el patrimonio para limitar los riesgos de las distintas actividades desarrolladas.
- AN de 10 de junio de 2019: No se puede rechazar la aplicación del régimen de neutralidad fiscal solo por el incumplimiento de requisitos formales**
 - Tras una fusión acogida al régimen de neutralidad fiscal, se comprobó que no se había optado de forma expresa por la aplicación de dicho régimen ni en el proyecto de fusión, ni en el resto de los documentos de la operación. Tampoco se realizó la pertinente comunicación a la Administración de la voluntad de optar por este régimen. La fusión analizada se realizó cuando estaba en vigor el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (antes de los períodos iniciados en 2015), en el que la aplicación del régimen de neutralidad requería, entre otros, que se cumpliera formalmente con estos dos requisitos.
 - La Audiencia Nacional rechaza la posibilidad de negar la aplicación del régimen en el caso analizado porque, en su opinión, no cabe condicionar la aplicación del régimen al cumplimiento de requisitos formales; lo contrario, dice el tribunal, iría en contra de las directivas europeas. Todo ello sin perjuicio de que la falta de los requisitos formales pueda ser sancionada.

Regímenes especiales

Régimen de Neutralidad Fiscal (XIV)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

Criterios TEAC – Motivos económicos válidos

- TEAC 8 de octubre de 2019:** Aunque se haya aceptado la existencia de un motivo económico válido para varias operaciones de reestructuración sucesivas y relacionadas entre sí, se puede apreciar la ausencia de dicho motivo en una de ellas
 - En el marco de una reorganización se realizaron varias operaciones (fusiones, escisiones, aportaciones y canjes de valores) cuyo objetivo común era simplificar una futura transmisión mortis causa de la empresa familiar, mejorando su organización y gestión. La Administración aceptó que estos motivos eran válidos y aceptó la aplicación del régimen de neutralidad de forma general.
 - Sin embargo, cuestionó la aplicación del régimen de neutralidad a unas ampliaciones de capital realizadas mediante aportaciones no dinerarias de participaciones, en la medida en que entendió que esas operaciones podían no tener como fundamento la simplificación anteriormente descrita, sino el reparto del patrimonio común con un coste fiscal nulo.
 - El TEAC concluye que la necesaria valoración de cada reorganización atendiendo al conjunto de circunstancias que la rodean, es decir, dentro de su contexto, no impide que cada una de las operaciones, individualmente consideradas, presente perfiles y finalidades propios. De esta forma, aunque alguna de estas operaciones haya sido realizada con ocasión de una reestructuración más amplia con un motivo económico válido global, es posible apreciar que una concreta operación carece de motivo económico válido.
- TEAC 8 de octubre de 2019:** Constituye un motivo económico válido la concentración de activos financieros en una única entidad que no tenga riesgos financieros
 - La cuestión controvertida se centra en determinar si constituye un motivo económico válido, a efectos de aplicar el régimen de neutralidad fiscal, la concentración de activos financieros en una única entidad que no tenga riesgos financieros, para que pueda ser vehículo para inversiones futuras, o si, por el contrario, se debe rechazar su aplicación por poner en riesgo la solvencia de la entidad de la que salen los activos en perjuicio de terceros.
 - En la primera instancia, el TEAR de Madrid concluyó que no era pertinente la aplicación del régimen especial de neutralidad fiscal, porque con la operación se produce una despatrimonialización de naturaleza extrafiscal que no se puede considerar como un “motivo económico válido”.
 - El TEAC concluye, sin embargo, que solo se puede rechazar la aplicación del régimen de neutralidad fiscal cuando la operación tenga como objetivo principal el fraude o la evasión fiscal. Es decir, cualquier otro motivo económico (como es, en el caso concreto planteado, la salvaguarda del patrimonio de posibles riesgos empresariales), se debe entender incluido dentro del concepto jurídico indeterminado de “motivo económico válido” al que alude la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Regímenes especiales

Régimen de Neutralidad Fiscal (XV)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

Criterios DGT – Motivos económicos válidos

- **V3229-20: Concesión de financiación**
 - En una fusión por la que una entidad endeudada absorbe a otra entidad constituida para la obtención de un “préstamo promotor” (medio de financiación específico para entidades dedicadas a la promoción inmobiliaria), se considera que existe un motivo válido si la fusión se realiza para cumplir con la condición impuesta por las entidades financieras para la concesión de la referida financiación.
- **V3213-20: Constitución de Grupo Fiscal (requiere de motivos adicionales)**
 - En una operación de canje de valores, admite que el hecho de que después del canje la entidad aportada y la beneficiaria de la aportación formen un grupo fiscal, no impide que se pueda aplicar el régimen, siempre que existan razones (como la reestructuración o la racionalización de las actividades) que justifiquen la operación.
- **V3099-20: Cumplimiento de pacto de socios**
 - En una operación de aportación no dineraria especial de participaciones de una entidad A a una entidad holding, se admite como motivo económico válido el cumplimiento de un pacto de socios que obliga a realizar dicha aportación.
 - A ello se añade que la aportación simplifica y facilita la observancia y ejecución de las obligaciones asumidas por los socios fundadores en materia de gobierno corporativo de la mencionada entidad A y el régimen de desinversiones previsto para el futuro, mediante el ejercicio de opciones de compra y venta cruzadas a favor de los socios fundadores y el socio mayoritario.
- **V3418-19: La separación de inmuebles sin cargas hipotecarias de otros que están hipotecados**
 - Entidad dedicada a la adquisición y promoción de locales de negocio, ha adquirido una variada cartera de inmuebles, algunos de ellos con préstamos hipotecarios. Además, arrienda a otras entidades del grupo determinados inmuebles.
 - Plantea realizar una escisión, en virtud de la cual se transmitiría la totalidad de su patrimonio a dos entidades de nueva constitución, una de ellas recibiría inmuebles libres de cargas hipotecarias; y la segunda entidad, una cartera de inmuebles con o sin cargas hipotecarias.
 - La DGT acepta como motivo económico válido que la escisión se realice con la finalidad de separar parte de los inmuebles sin cargas, de forma que no respondan de las deudas frente a los bancos que están financiando otros inmuebles.

Regímenes especiales

Régimen de Neutralidad Fiscal (XVI)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

Criterios DGT – Motivos económicos válidos

▪ **V0377-20: Acceso a financiación**

- En una operación de **fusión por absorción** en la que la entidad absorbida tiene un inmueble en el que pretendía iniciar unas obras, pero a la que se le ha denegado la formalización de crédito -ni siquiera hipotecario o incluso con aportación de afianzamiento personal de los socios. La operación permitiría:
- Dotar al conjunto de una estructura empresarial del activo más potente, con la finalidad de poder presentarlo ante las entidades financieras para conseguir la financiación necesaria para la realización de las obras.
- Dotar al conjunto de una estructura organizativa óptima. Tras la fusión se dispondrá de una sola sociedad que se dedique al alquiler de bienes inmuebles, por lo que se conseguirá una racionalización de los costes.

▪ **V0316-20: Varios motivos en sociedad en concurso voluntario de acreedores**

- En una operación de **aportación no dineraria de participaciones** de una sociedad declarada en concurso voluntario de acreedores, con el convenio ya aprobado:
 - Reestructurar el grupo empresarial, para la centralización de la planificación y la toma de decisiones, mejorando la gestión y la eficiencia administrativa, obteniendo economías de escala y aprovechando las sinergias que permiten reducir costes.
 - Posibilitar una óptima distribución de los recursos generados por el grupo, apoyando la viabilidad de cada negocio.
 - Facilitar la percepción externa del grupo, para mejorar la capacidad comercial de las entidades, así como su capacidad de negociación con terceros, potenciando la capacidad financiera y solvencia del grupo.
 - Simplificar los problemas futuros de sucesión y facilitar la implantación de un protocolo familiar que garantice la subsistencia futura del grupo empresarial, facilitando el cumplimiento de los requisitos establecidos por la normativa del Impuesto sobre Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, necesarios para la aplicación de los beneficios de la empresa familiar, y permitir a su vez la opción por el régimen de consolidación fiscal.

▪ **V0222-20: Simplificación de documentación operaciones vinculadas y eliminación de créditos a nivel del grupo**

- En una operación de **fusión por absorción**, se admiten como motivos: simplificar la elaboración de la documentación relativa a las operaciones vinculadas y reducir el riesgo fiscal que supone la valoración a mercado de dichas operaciones, con eliminación de créditos entre empresas del grupo

Regímenes especiales

Régimen de Neutralidad Fiscal (XVII)

	Ley 27/2014
Régimen de Consolidación Fiscal	Artículos 55-75
Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores	Artículos 76-89
Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión	Artículos 101-105

Crterios DGT – Motivos económicos válidos

▪ **V2618-20: Acceso de inversores minoritarios al negocio escindido**

- Operación de escisión parcial del negocio de explotación de infraestructuras de telecomunicaciones. Con ello el grupo pretende dar entrada a inversores minoritarios en la entidad holding (nunca por encima del 50%).
- La reorganización se plantea en el contexto de una nueva estrategia del grupo multinacional, que ha decidido separar de sus operadoras de telefonía móvil locales el negocio de explotación de la infraestructura pasiva. Mediante la separación de los negocios de telecomunicaciones y explotación de esas infraestructuras y la agrupación de estos últimos bajo una entidad holding, se pretende:
 - a) Lograr una gestión más especializada y una mayor eficiencia en la comercialización de las infraestructuras.
 - b) Favorecer la visibilidad del negocio escindido y su puesta en valor por parte de inversores.
 - c) Favorecer igualmente la posibilidad de obtener financiación externa dando acceso a nuevos inversores minoritarios que quisieran participar en el negocio escindido, pero sin que esta decisión afecte al resto de líneas de negocio del grupo multinacional.
- La DGT concluye que no parece que la razón principal que sustenta la operación de escisión parcial de la sociedad B sea transmitir posteriormente las participaciones de la entidad beneficiaria de la escisión, con una tributación inferior a la que hubiera correspondido en el caso de la transmisión directa, por parte de la Sociedad B, de los elementos afectos a la actividad escindida, por lo que se puede entender que los motivos alegados para realizar la operación de reestructuración planteada podrían considerarse económicamente válidos; y se puede aplicar el régimen de neutralidad

▪ **V0084-20 y V0203-20: Absorción de sociedades inactivas, según las circunstancias (OJO – BINs)**

- Para entender que una fusión se realiza por motivos económicos válidos, es preciso que redunde en beneficio de las actividades desarrolladas, mejorando la estructura patrimonial de la entidad absorbente y permitiendo que las actividades que hasta ahora se estaban desarrollando a través de varias entidades se vean favorecidas por su realización en sede de una única persona jurídica.
- El mero hecho de que las sociedades absorbidas estén inactivas no supone la exclusión de la aplicación del régimen fiscal especial.
- No obstante, si las sociedades absorbidas, siendo inactivas, tienen como único activo bases imponibles negativas pendientes de compensar, se podría entender que la fusión se realiza con la única finalidad de lograr una ventaja fiscal.
- Frente a ello, si existiera un cierto patrimonio en las entidades absorbidas que pudiera favorecer la actividad económica de la entidad absorbente, se podría entender que las operaciones se sustentan sobre motivos económicamente válidos.

GRACIAS

GARRIGUES

garrigues.com

Síguenos



IS 685586