

ENUNCIADOS Y SOLUCIONES**SUPUESTO N° 1**

Resuma brevemente que requisitos debe tener una sociedad civil para ser contribuyente por el Impuesto sobre Sociedades.

SOLUCIÓN

Los **requisitos**, en síntesis, serían los siguientes:

1. Tener personalidad jurídica.

Según el **art 1.669 C. Civil**:

“No tendrán personalidad jurídica las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, y en que cada uno de estos contrate en su propio nombre con los terceros”

La **D.G.T (CV 2376/2015)** señala que cabe concluir que para considerarse contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, es necesario que la sociedad civil se haya manifestado como tal frente a la Administración tributaria. Por tal motivo, a efectos de su consideración como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades:

1. Las sociedades civiles **habrán de constituirse en escritura pública**, si pretenden ser titulares de inmuebles o derechos reales sobre los mismos.
2. Las sociedades civiles **habrán de constituirse en documento privado**, siempre que dicho documento se aporte ante la Administración tributaria a los efectos de la asignación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad, se acuerdo con el artículo 24.2 del RAT.

Sólo en estos casos se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales.

- Por otro lado el **Tribunal Supremo en Sentencia de fecha 24 de febrero de 2000** anuló la disposición adicional del Real Decreto 1867/1998 que vino a modificar el artículo 81.3 del Reglamento del Registro Mercantil (RRM) en el sentido de establecer la posibilidad de acceso al mismo de las sociedades civiles en todo caso.
- Respeto a las **sociedades civiles profesionales** acogidas a la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales, el artículo 8 de la misma establece la obligación de la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura de la constitución.

2. Tener objeto mercantil.

Con el concepto de objeto mercantil definido actualmente en el **Código de Comercio no tendrían objeto mercantil las actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y profesionales.**

Según la D.G.T, adicionalmente la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades requiere que la sociedad civil tenga un objeto mercantil. A estos efectos, se entenderá por objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de

servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. Quedarán, así, **excluidas de ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades** las entidades que se dediquen a **actividades**:

- Agrícolas.
- Ganaderas.
- Forestales.
- Pesqueras.
- Mineras.
- Profesionales (Sección segunda de las Tarifas del IAE).

Por cuanto que dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil.

En cuanto al **cumplimiento en la práctica de este segundo requisito**, hay que tener en cuenta las siguientes consideraciones:

1. Todas las **sociedades civiles están matriculadas en un epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) de la Sección 1.ª “Actividades empresariales”** aunque realicen en la práctica una actividad profesional, ya que así lo exige la Regla 3.ª 3 de las tarifas del IAE a tenor de la cual:

“Tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección 2.ª de las Tarifas, siempre que se ejerzan por personas físicas. Cuando una persona jurídica o una Entidad de las previstas en el artículo 35.4 de la LGT ejerza una actividad clasificada en la Sección 2.ª de las Tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección 1.ª de aquellas”.

2. De acuerdo a lo establecido en el punto anterior, habrá que analizar si **en la práctica la actividad real de la sociedad civil** es exclusivamente una actividad agrícola, ganadera, forestal, minera o de carácter profesional o no.

Por tanto:

- Sociedades civiles que realicen exclusivamente una actividad económica agrícola, ganadera, forestal, pesquera, minera o de carácter profesional.

Siguen tributando en régimen de atribución de rentas a partir del 1 de enero de 2016.

- Sociedades civiles que realicen exclusivamente una actividad mercantil.

Salvo disolución o transformación, pasan a tributar por el IS a partir del 1 de enero de 2016.

- Sociedades civiles que realicen una actividad económica agrícola, ganadera, forestal, minera o de carácter profesional y de forma simultánea otra u otras actividades mercantiles.

A tenor de lo establecido en la Consulta DGT número V2412/2015, de 30 de junio, salvo disolución o transformación, pasan a tributar por el IS a partir del 1 de enero de 2016.

3. En cuanto a la **prueba de la actividad real realizada por la sociedad civil**, su carga, en caso de que esta cuestión se suscite en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos, corresponde a la propia sociedad civil a tenor de lo establecido en el artículo 105.1 LGT, y podrá realizarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho y, en concreto, por los medios establecidos en el artículo 106.1 LGT.

En la práctica, esta prueba podría realizarse, entre otros medios, por el objeto social que conste en el contrato de constitución de la sociedad civil, por los rótulos que se muestren en el lugar de la realización de la actividad económica, por la publicidad que se realice en los medios de comunicación escritos, audiovisuales o digitales, etc.

SUPUESTO N° 2

La sociedad civil Hermanos Pinzón S.C, con personalidad jurídica, objeto mercantil y domicilio fiscal en Madrid, tiene como actividad económica la fabricación de artículos diversos para el hogar.

La sociedad ha optado por disolverse y liquidarse, en los plazos señalados en la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF, presentando el siguiente balance de liquidación:

Cuenta	Debe	Haber
Inmueble 1 (Sito en Madrid)	600.000	
Inmueble 2 (Sito en Coslada)	400.000	
Existencias	200.000	
Deudores	500.000	
Tesorería	100.000	
Fondos propios		1.200.000
Deudas		600.000
Total.....	1.800.000	1.800.000

Como datos relevantes en esta sociedad civil, tenemos:

1. Los inmuebles fueron aportado mediante escritura pública a la sociedad civil por sus socios; el inmueble 2 en el momento de su constitución; y figuran en el Registro de la Propiedad a nombre de la sociedad civil.
2. Estaba obligada a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en los años 2014 y 2015.
3. Pertenece al 50% a dos hermanos, Luis y Paco, cuyas participaciones en la entidad tienen un valor de adquisición individual de 500.000 y un coste de titularidad individual de 100.000.
4. El inmueble 1, que fue aportado el 10 de enero de 2000, tiene un valor de mercado de 1.500.000 y el inmueble 2, que fue aportado el 20 de marzo de 1990, tiene un valor de mercado de 2.000.000 y el resto de activos tienen un valor de mercado igual a su valor contable habiendo sido adquiridos en 2015.

Se han realizado las siguientes adjudicaciones a los socios:

- a) Luis recibe el inmueble 1, la mitad de las existencias y la mitad de los deudores y la tesorería, adjudicándose deudas por 50.000.
- b) Paco recibe el inmueble 2, la mitad de las existencias y la mitad de los deudores y la tesorería, adjudicándose deudas por 550.000.

Se pide:

Tributación de la disolución y liquidación de la sociedad según la DT 19ª LIRPF.

SOLUCIÓN

1. Exención en el ITP y AJD y en el IIVTNU.

2. Tributación en el IRPF de Luis.

Valor adquisición participaciones.....	+500.000
Coste de titularidad ⁽¹⁾	+100.000
Deudas adjudicadas.....	+50.000
Deudores y tesorería (250.000 + 50.000).....	-300.000
Diferencia.....	+350.000

Luego no obtiene renta alguna y el inmueble 1 que le ha sido adjudicado tendrá un valor fiscal de $(1.500.000 \times 350.000/1.600.000) = 328.130$ y como fecha de adquisición el 10 de enero de 2000 y las existencias adjudicadas tendrán un valor fiscal en miles de $(100.000 \times 350.000/1.600.000) = 21.870$ considerándose adquiridas en 2015.

3. Tributación en el IRPF de Paco:

Valor adquisición participaciones.....	+500.000
Coste de titularidad ⁽¹⁾	+100.000
Deudas adjudicadas.....	+550.000
Deudores y tesorería (250.000 + 50.000).....	-300.000
Diferencia.....	+850.000

Luego no obtiene renta alguna y el inmueble 2 que le ha sido adjudicado tendrá un valor fiscal de $(2.000.000 \times 850.000/2.100.000) = 809.520$ y como fecha de adquisición el 20 de marzo de 1990 y las existencias adjudicadas tendrán un valor fiscal en miles de $(100.000 \times 850.000/2.100.000) = 40.480$ considerándose adquiridas en 2015.

Nota: 1.600.000 y 2.100.000 es el valor de mercado de los distintos activos adquiridos en la devolución.

La tributación en el **Impuesto sobre el Valor Añadido** en caso de **liquidación y disolución de una sociedad civil aplicando este régimen fiscal por los bienes, derechos, obligaciones y deudas transmitidas por la sociedad, civil a sus socios como consecuencia de la aplicación de este régimen fiscal no tiene ninguna especialidad; así podemos señalar:**

1. **Operaciones no sujetas al IVA**, en aplicación de lo establecido en el artículo 7.1.º de la LIVA por la transmisión de una unidad económica autónoma.
2. **Operaciones sujetas y exentas**, en aplicación de los supuestos de exención en operaciones interiores establecidos en el artículo 20 de la LIVA. El supuesto más importante de aplicación será el establecido en el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA aplicable a las segundas o ulteriores entregas de edificaciones.
3. **Operaciones sujetas y no exentas:** por la transmisión del resto de bienes y derechos en los que no se produzca la no sujeción o la exención, por ejemplo en la transmisión del mobiliario y las existencias.

⁽¹⁾El **coste de titularidad** es el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución hubiesen sido obtenidos por la sociedad durante el tiempo que tributó en el RAR en el periodo de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación (en este caso, 1.200.000 FP – 1.000.000 Aportaciones: 200.000; 50%).

SUPUESTO N° 3

Una APA (colegio “Montealto”) ha obtenido en 2X10 las siguientes rentas:

- Cuotas de los asociados: 60.000 €.
- Intereses de cuenta corriente: 4.000 €; retención soportada: 760 €.
- Intereses de títulos de renta fija: 10.000 €; retención soportada: 1.900 €.
- Dividendos de una entidad participada en el 1%: 2.000 €; retención soportada: 380 €.
- Donativos destinados al cumplimiento de su objeto social: 5.000 €.

Se pide:

Cuota diferencial por el IS 2X10.

SOLUCIÓN

El **art. 9 LIS** distingue 3 clases de **exención parcial dependiendo del régimen al que se acoge la exención**:

1. Estarán **parcialmente exentas** del Impuesto, en los términos previstos en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de Diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, **las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho Título** (art. 9.2 LIS).
2. Estarán **parcialmente exentos** del Impuesto en los términos previstos en el capítulo XV del Título VII de esta Ley (9.3 LIS):
 - a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior.
 - b) Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
 - c) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.
 - d) Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo veintidós de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización. □
 - e) Las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social, reguladas en el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.
 - f) Las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las Comunidades Autónomas, así como las Autoridades Portuarias.
3. Estarán **parcialmente exentos** del Impuesto los partidos políticos, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos (art 9.4 LIS).

A las asociaciones de padres de alumnos (APAS) se les aplica el segundo de los regímenes expuestos que se caracteriza porque **sólo están exentas las rentas que procedan de** (art. 110 LIS):

- a) **La realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica**, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas.

- b) Las derivadas de **adquisiciones y transmisiones a título lucrativo**, siempre que unas y otras se realicen **en cumplimiento de su objeto o finalidad específica**.
- c) Las que se pongan de manifiesto en **transmisiones onerosas de bienes afectos a la realización de su objeto o finalidad específica** cuando el total producto obtenido **se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica** (que deberán realizarse en el plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de entrega y los tres posteriores y mantenerse durante siete, salvo vida útil inferior).

La exención no alcanzará a los rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas a las señaladas.

Según el **art. 124.3 LIS** “*los contribuyentes a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 del artículo 9 de esta Ley estarán obligados a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas*”.

No obstante, los contribuyentes a que se refiere el apdo 3, como es el caso de la APA, **no tendrán obligación de presentar declaración** cuando sus ingresos totales no superen 75.000 euros y que todas las rentas no exentas que obtengan estén sujetas a retención no superando 2.000 euros anuales.

Por tanto, en el caso planteado, la solución sería la siguiente:

1. La APA está **obligada a declarar** por el **IS 2X10**.
2. Las **cuotas de los asociados** y los **donativos** constituyen **rentas exentas**. El **resto de rentas** obtenidas por la APA se encuentran **sujetas**. La **base imponible** correspondiente al ejercicio 2X10, asciende a 16.000 € (4.000 + 10.000 + 2.000). El importe de la **cuota íntegra**, al **tipo del 25%**, es de 4.000 € (0,25 × 16.000).

Por último, la entidad puede deducir las **retenciones soportadas**, cuyo importe asciende a 3.040 € (760 + 1.900 + 380). La **cuota a ingresar** por asciende a 960 € (4.000 - 3.040).

SUPUESTO N° 4

La sociedad Enterasays S.A. en 2X15. Presenta un resultado contable de 10.000 €. Del análisis de dicho resultado y de la LIS resulta:

- El gasto contabilizado por el IS, que no tiene la consideración de fiscalmente deducible, es 2.000 €.
- El importe de la renta, que no debe integrarse en la base imponible por aplicación de un criterio de imputación fiscal distinto al contable es de 200 €.
- Las pérdidas por deterioro, que no cumplen los requisitos para su deducibilidad, ascienden a 400 €.
- Pérdidas por deterioro dotadas en el ejercicio anterior por importe de 200 € cumplen en el presente ejercicio los requisitos para ser deducibles.
- En un ejercicio anterior la sociedad obtuvo una renta de 1.000 € que se acogió al régimen de diferimiento por reinversión (L 43/1995 art.21), según el criterio de amortización de los elementos objeto de la reinversión. Estos elementos se amortizan al coeficiente del 10%. Dicha renta debe integrarse en la base imponible del IS del ejercicio presente, en proporción a la amortización del bien en que se ha materializado la reinversión.
- Las inversiones del ejercicio en elementos de inmovilizado afectos a las actividades de I+D, susceptibles de ser amortizadas libremente, ascienden a 5.000 €. La amortización contable de estas inversiones, correspondiente al ejercicio, es de 600 €.

Se pide:

Determinación de la base imponible en el IS.

SOLUCIÓN

Según el art. 10 LIS:

- “1. La **base imponible** estará constituida por el importe de la **renta en el período impositivo** minorada por la **compensación de bases imponibles negativas** de períodos impositivos anteriores.
2. La base imponible se determinará por el **método de estimación directa**, por el de estimación objetiva cuando esta Ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley General Tributaria.
3. En el **método de estimación directa**, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás Leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.
4. En el **método de estimación objetiva** la base imponible se podrá determinar total o parcialmente mediante la aplicación de los signos, índices o módulos a los sectores de actividad que determine esta Ley”.

Por tanto, la solución sería:

- Resultado contable	10.000
- Ajustes positivos	+2.500
• Gasto IS	+2.000
• Pérdidas deterioro ejercicio	+400
• Diferimiento por reinversión (1.000 × 0,1)	+100
- Ajustes negativos	-4.800
• Renta diferida	-200
• Pérdidas deterioro ejercicio anterior.....	-200
• Libertad amortización I+D (5.000 - 600)	-4.400
- Base imponible ejercicio	7.700

SUPUESTO N° 5

La entidad española REXO S.L. ha obtenido a través su establecimiento permanente en Moscú (Rusia) dedicado a la fabricación y venta de manufacturas típicas españolas en Rusia las siguientes rentas por las que ha satisfecho el impuesto sobre la renta de no residentes en Rusia de un 20% vía retención:

X13.....200.000
 X14.....(50.000)
 X15..... 80.000

La pérdida obtenida en X14 ha sido contabilizada como gasto en este ejercicio; los beneficios netos obtenidos en X13 y X15 han sido contabilizados como ingreso en dichos ejercicios por el importe neto de impuesto.

Se pide:

Determinar los ajustes fiscales que procedan a efectos de cuantificar la base imponible por dichos ejercicios, conociendo que la entidad se acoge a los beneficios fiscales que determinen una posible exención de rentas.

SOLUCIÓN

Según el art. 22 LIS:

1. Estarán exentas las rentas positivas **obtenidas en el extranjero** a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando el mismo haya estado sujeto y no exento a un **impuesto de naturaleza idéntica o análoga** a este Impuesto con un tipo nominal de, **al menos, un 10 por ciento**, en los términos del apartado 1 del artículo anterior.

No se integrarán en la base imponible las **rentas negativas** obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, **excepto en el caso de transmisión** del mismo o cese de su actividad.

2. Estarán **exentas**, igualmente, las **rentas positivas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente** respecto del que se cumpla el requisito de tributación en los términos del artículo anterior.

El **importe de las rentas negativas** derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente o cese de su actividad **se minorará en el importe de las rentas positivas netas obtenidas** con anterioridad que **hayan tenido derecho a la exención** prevista en este artículo o a la deducción por doble imposición prevista en el artículo 31 de esta Ley, procedentes del mismo.

Ahora bien, el art 31.4 LIS dispone:

En el supuesto de establecimientos permanentes que hubieran obtenido en anteriores períodos impositivos rentas negativas que no se hayan integrado en la base imponible de la entidad, no se integrarán las rentas positivas obtenidas con posterioridad hasta el importe de aquellas.

Al cumplirse los **requisitos del art. 22 LIS**; en **X13**, las **rentas obtenidas** están **exentas** previo ajuste del impuesto pagado en el extranjero de 50.000 euros (Renta bruta 250.000 – 20% retención: 200.000 renta neta); **X14** la renta negativa no se integra en la base imponible, deberá regularizar practicando Ajuste Fiscal Positivo; **X15**: Renta bruta: 100.000 (X-20% X = 80.000; X = 100.000) e integra 100.000 – 50.000 Renta negativa anterior : 50.000 y aplica la exención del art 22 TR (por la renta no acogida a la exención del art 22 LIS, podrá aplicar la Deducción de Doble Imposición Internacional del art 31 LIS; por la acogida a la exención no, al ser incompatible).

Por tanto, procede **en X13**: ajuste fiscal positivo de 50.000 y ajuste fiscal negativo de 250.000; **en X14**: ajuste fiscal positivo de 50.000 y en **X15**: ajuste fiscal positivo de 20.000 y ajuste fiscal negativo de 100.000, más deducción por doble imposición internacional del 20% de 50.000 = 10.000 euros.

SUPUESTO N° 6

En el ejercicio (n) la sociedad CTO S.A. obtiene un resultado contable de 10.000 €, manifestándose las siguientes incidencias fiscales:

- Aparece una amortización contable de 100 € respecto de un elemento que fue amortizado en su totalidad a efectos fiscales, en virtud de las normas sobre libertad de amortización, en un ejercicio anterior.
- En el ejercicio (n) realiza un contrato de leasing sobre un elemento cuyo coste es de 1.000 €, amortizable al 10%, siendo el gasto contable del ejercicio de 100 € y la cuota de leasing satisfecha de 400 € por la parte imputable a la recuperación del coste de la inversión.
- Al cierre del ejercicio se dota una pérdida por deterioro de 200 € correspondiente a una deuda de un cliente cuyo vencimiento fue 4 meses antes del cierre.
- En un ejercicio anterior a (n), la sociedad tuvo una plusvalía de 700 € a la que aplicó el anterior régimen de diferimiento por reinversión y en el año n tiene que imputar una séptima parte.
- En el ejercicio anterior se dotaron pérdidas por deterioro por 350 € que no fueron deducibles, dado que al cierre del mismo la mora en el pago de la deuda era inferior a seis meses. Al cierre del ejercicio (n) esos créditos adeudados por los clientes siguen sin ser cobrados.

Por lo demás, se sabe que, en el ejercicio (n) las deducciones y bonificaciones de la cuota del IS ascienden a 400 € y que el importe de las retenciones y pagos a cuenta es de 100 €.

Se pide:

Determinar la base imponible y la cuota a ingresar (suponer un tipo de gravamen del 25%).

SOLUCIÓN

• Resultado contable	10.000,00
• Ajustes fiscales:	
- Libertad amortización (excepcionada del principio de inscripción contable).....	+100,00
- Contrato leasing (gasto fiscal 200).....	-100,00
- Pérdida por deterioro del ejercicio no deducible	+200,00
- Diferimiento imputable al ejercicio (n) (700/7).....	+100,00
- Pérdida por deterioro ejercicio anterior	-350,00
- Base imponible ejercicio (n)	9.950,00
Cuota íntegra (25%)	2.487,50
Deducciones y bonificaciones	-400,00
Cuota líquida	2.087,50
Retenciones y pagos a cuenta	-100,00
Cuota a ingresar	1.987,50

SUPUESTO Nº 7

La empresa "LAVASA" fabricante de maquinaria enajena, en el ejercicio n, por 10.000 € un elemento cuyo coste fue de 6.000 € (incluyendo costes directos e indirectos). Al momento de la entrega se cobra el 50% del importe de la venta y el resto en dos plazos con vencimiento anual de igual importe.

Resultado contable ejercicio n = 10.000 - 6.000 = 4.000 €.

Se pide:

Ajustes fiscales en el IS, conociendo que se acoge al sistema de imputación del art. 11.4 LIS.

SOLUCIÓN

La LIS establece **reglas especiales de imputación** en los siguientes casos:

Criterio de exigibilidad en relación con las **operaciones a plazo o con precio aplazado**. Según establece el **art. 11.4 LIS**, 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**.

Por tanto, la solución sería:

	Resultado contable	Resultado fiscal	Ajuste resultado contable
Ejercicio n	4.000	2.000	-2.000
Ejercicio n+1	0	1.000	+1.000
Ejercicio n+2	0	1.000	+1.000

En el **ejercicio (n)** en el que se enajena el elemento sólo se grava una renta de 2.000 € (cobra el 50% importe venta), por lo que procede un ajuste negativo de 2.000 € por cuanto en el resultado contable figura una renta de 4.000 €. En los **siguientes ejercicios** el ajuste es positivo de 1.000 € ya que la renta se contabilizó en el ejercicio (n) y, sin embargo, a efectos fiscales se imputa cuando sea exigible.

SUPUESTO Nº 8

La sociedad ALGEMESA (A. S.A.) adquiere un elemento no acumulable por 1.000 €. En el ejercicio (n) el valor de mercado del elemento es de 600 € y dota una pérdida por deterioro de 400 € fiscalmente deducible con la normativa anterior a la Ley 27/2014, correspondiente al deterioro sufrido. Seguidamente es transmitido este elemento por el referido valor de mercado (600 €) a otra sociedad B vinculada con ella. En el ejercicio (n+1) el valor de mercado de ese elemento se recupera hasta **a) 800; b) 1.100**.

Se pide:

Ajustes fiscales en el IS, en las dos opciones, a) y b), señaladas.

SOLUCIÓN

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 (art. 11.6 LIS).

En el **ejercicio (n)** la **sociedad A** dota una **pérdida contable de 400 €** que se integra en su **base imponible**, con la normativa anterior.

En el **ejercicio (n)** la **sociedad B** tiene contabilizado ese elemento por 600 €, que es su precio de adquisición, de manera que esta sociedad no contabiliza ningún ingreso en el ejercicio (n+1) por cuanto el valor de mercado del elemento (800 € o 1.100 €, según la alternativa) es superior al precio de adquisición.

No obstante, dado que la **transmisión se realizó a una entidad vinculada**, la recuperación de valor tiene **efectos en esta sociedad B**, que debe **computar en su base imponible** el importe de esa recuperación de valor (reversión de la corrección de valor inicialmente practicada):

a) Recuperación de valor:

Valor mercado	800
Precio adquisición	600
Recuperación	200

En el **ejercicio (n+1)** la **sociedad B** debe hacer un **ajuste positivo de 200 €** a su resultado contable para determinar la base imponible de ese ejercicio.

b) Recuperación de valor:

Valor mercado	1.100
Precio adquisición	600
Recuperación	500

En este caso la **recuperación de valor supera el valor que ese elemento tenía con anterioridad a la transmisión**, por lo que la integración del importe de la recuperación debe tener como **límite** el referido valor anterior a la transmisión, que es el techo que hubiera tomado la sociedad A para determinar el exceso de la pérdida a computar como ingreso en caso de no haber realizado la transmisión.

En el **ejercicio (n+1)** la sociedad debe hacer un **ajuste positivo de 400 €** al resultado contable para determinar la base imponible de ese ejercicio.

Nota: según el **art 13.2 LIS**, no serán deducibles:

- a) Las pérdidas por **deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible**, incluido el fondo de comercio.
- b) Las pérdidas por **deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios** de entidades.
- c) Las **pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda**.

SUPUESTO N° 9

La sociedad ALGEMESA adquiere un elemento no amortizable por 1.600 €. En el ejercicio (n) transmite el elemento por 1.000 € a una sociedad B, vinculada con ella. En el ejercicio (n+1) el valor de mercado de ese mismo elemento se recupera hasta 1.500 €.

Se pide:

Ajustes fiscales en el IS.

SOLUCIÓN

Según el **art 11.6 LIS**:

Ejercicio (n): En la transmisión del elemento la **sociedad A** obtiene una renta negativa de 600 € (1.000 - 1.600) que registra en su resultado contable y, por tanto, forma parte de su base imponible.

Ejercicio (n+1): La **sociedad B** vinculada con ALGEMESA tiene contabilizado el elemento por su precio de adquisición 1.000 €, por lo que la recuperación de valor de ese elemento (hasta el importe de 1.500 €) no lo integra en su resultado contable de acuerdo con los principios del PGC. No obstante, la norma fiscal obliga a computar el importe de esa recuperación en su base imponible.

Valor mercado	1.500
Precio adquisición	1.000
Recuperación	500

Por tanto, la **sociedad B** en el ejercicio (n+1) debe efectuar un **ajuste positivo de 500 €** a su resultado contable para determinar la base imponible de ese ejercicio.

SUPUESTO N° 10

La sociedad MENSA realiza una mejora sobre un elemento de inmovilizado material (sin valor residual). Los datos de esta operación, en miles de euros, son:

- Precio adquisición elemento 1.000
- Amortización acumulada inicio (n), correspondiente a los 5 ejercicios anteriores a razón de un 12% anual..... 600

- Coeficiente lineal máximo amortización..... 12%
- Importe mejora..... 100

Se pide:

Calcular la amortización deducible en el IS en el ejercicio $n+3$.

SOLUCIÓN**Renovaciones, ampliaciones o mejoras [art. 3.4 RIS (R.D. 634/2015) ; PGC NRV 3ª; ICAC 30-7-91].**

Contablemente, con efectos **1-1-2008**, se entiende por **ampliación** o mejora el proceso mediante el que se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva o una alteración en un elemento del inmovilizado aumentando su anterior eficiencia productiva. Los costes de una ampliación o mejora pueden imputarse como mayor valor del inmovilizado material o de la inversión inmobiliaria si producen un aumento de su capacidad, productividad, o alargamiento de su vida útil.

El importe a capitalizar tiene como **límite máximo** el valor de mercado de los correspondientes elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias.

Cuando, de acuerdo con estos criterios contables, el importe de las renovaciones, ampliaciones o mejoras se incorpore al activo como mayor valor del elemento de inmovilizado, dicho importe se amortiza teniendo en cuenta las **reglas** siguientes:

- a) El **elemento patrimonial** objeto de la renovación, ampliación o mejora continua amortizándose por el mismo método de amortización que se venía aplicando con anterioridad a la realización de estas operaciones. La base de la amortización no se modifica.
- b) El **importe de la renovación, ampliación o mejora** se amortiza en los períodos impositivos que resten para completar la vida útil del elemento patrimonial. Cuando estas operaciones alarguen su vida útil, el mayor período de vida útil debe tenerse en cuenta a los efectos de la amortización tanto del elemento patrimonial como del importe de la renovación ampliación o mejora.
- c) La **imputación** a cada período impositivo es el resultado de aplicar al importe de la renovación, ampliación o mejora el coeficiente resultante de dividir la amortización contabilizada del elemento patrimonial en cada período impositivo -en la medida en que se corresponda con la depreciación efectiva- entre el valor contable que ese elemento tenía al inicio del período impositivo en que se realizaron las operaciones de renovación, ampliación o mejora (art. 3.4 RIS).

Por tanto, la solución sería:

- **Amortización ejercicios (n), (n+1) y (n+2):**

Amortización elemento: $1.000 \times 12\% = 120 \text{ €}$.

Amortización mejora: $100 \times 120/400 = 30 \text{ €}$.

- **Amortización ejercicio (n+3):**Amortización elemento: $1.000 - 960 = 40 \text{ €}$.Amortización mejora: $100 \times 40/400 = 10 \text{ €}$.La **amortización correctamente contabilizada sería deducible fiscalmente.****SUPUESTO N° 11**

La sociedad ASTANASA adquirió al inicio de 2X10 a una sociedad B no vinculada con ella, una cartera de clientes separada transmisible, por lo que no se corresponde con un fondo de comercio, por 1.000 €, que amortiza contablemente de forma sistemática en un plazo de 5 años, estimándose que dicho plazo coincidirá con su vida útil.

Se pide:

Gasto fiscal por el IS 2X10 y siguientes.

SOLUCIÓN

Según el **art 12.2 LIS** el **inmovilizado intangible con vida útil definida** se amortizará atendiendo a la duración de la misma. Cuando la misma no pueda estimarse de manera fiable, la amortización será deducible con el límite anual máximo de la veinteva parte de su importe.

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

Según el **art. 39.4.** del **C. de Comercio**:

“4. Los **inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida**. Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable **se amortizarán en un plazo de diez años**, salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente. **El fondo de comercio** únicamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso. **Se presumirá, salvo prueba en lo contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años.**”

En la **Memoria** de las cuentas anuales se deberá informar sobre el plazo y el método de amortización de los inmovilizados intangibles.”

La **amortización contable** cada año sería de $1.000/5 = 200$ euros, que coincidiría con la regla fiscal, por lo que la amortización contable sería fiscalmente deducible en su totalidad.

SUPUESTO N° 12

Entre los elementos patrimoniales que integran el inmovilizado material de la entidad anterior, existe un elemento que no se encuentra incluido en las tablas oficiales de amortización. La sociedad ha intentado, a efectos de la amortización de este elemento, asimilarlo a alguno de los contenidos en las citadas tablas, sin que ello haya sido posible. Ante esta situación, la entidad ha estimado que la vida

útil del elemento patrimonial es de 8 años, y ha procedido a su amortización al tipo lineal del 12,5%. El elemento fue adquirido el día 1-10-N, siendo su precio de adquisición de 200.000 €. El gasto contable registrado ha ascendido a 6.250 € ($200.000 \times 12,5\% \times 1/4$).

Se pide:

Ajustes fiscales en el IS, sin considerar valor residual.

SOLUCIÓN

El **coeficiente máximo** aplicable para “**otros elementos**” según la **Tabla de amortización del art 12.1 LIS** es del **10%**. Por tanto:

Amortización contable practicada = $0,125 \times 200.000 \times 1/4 = 6.250$ €.

Amortización fiscalmente deducible = $0,10 \times 200.000 \times 1/4 = 5.000$ €.

Ajuste extracontable positivo = +1.250 €.

Nota: El período máximo de amortización para “**otros elementos**” es de 20 años.

SUPUESTO N° 13

La sociedad “**PERSEO SA**” es propietaria de un elemento patrimonial, cuyo precio de adquisición es de 1.000 €, su coeficiente máximo de amortización del 25% (amortización lineal de 250 € anuales) y su período máximo de amortización de 8 años, se amortiza de la forma siguiente:

Período	1	2	3	4	5	6
Amortización	-	-	250	250	250	250

Se pide:

Ajustes fiscales en el IS, sin considerar valor residual.

SOLUCIÓN

Amortización contabilizada en un período posterior al que corresponde la depreciación (art. 11.3 LIS y 4.1 RIS).

La LIS y el RIS regulan los efectos fiscales de aquellos gastos contabilizados en un ejercicio posterior al que se devengaron. A efectos de la aplicación de dicho precepto en materia de amortizaciones hay que tener en consideración las siguientes **reglas**:

- a) Es necesario que, **en un período impositivo**, la **amortización contable** sea **inferior** al resultado de aplicar el coeficiente mínimo de amortización (el derivado del período máximo).
- b) Se requiere que, en **algún período impositivo posterior**, se contabilice una **amortización superior** a la que resulta de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo, sin que se haya justificado la efectividad del exceso de depreciación.

El **exceso de amortización sobre el coeficiente máximo** se entiende que corresponde al período impositivo en el que se contabilizó una amortización inferior a la del coeficiente mínimo, hasta alcanzar la amortización que resulta de aplicar el coeficiente mínimo al precio de adquisición (DGT CV 21-3-2013 y art. 4.1 RIS).

En este caso **no es aplicable la regla especial** al no darse la condición de que en algún período se amortice por un importe superior al que resulta de aplicar el coeficiente máximo al precio de adquisición (250 €), siendo deducibles las amortizaciones contabilizadas en los períodos 3 al 6, en cada uno de ellos.

En efecto, según el **art 4.1 RIS**: cuando el contribuyente utilice el método de amortización según la tabla de amortización establecida en la Ley del Impuesto, la depreciación se entenderá efectiva si se corresponde con el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes:

- a) El coeficiente de amortización lineal máximo establecido en la tabla.
- b) El coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización establecido en la tabla.
- c) Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriormente mencionados.

A los efectos de aplicar lo previsto en el apartado 3.1.º del artículo 11 de la Ley del Impuesto, cuando **un elemento patrimonial se hubiere amortizado contablemente en algún período impositivo por un importe inferior al resultante de aplicar el coeficiente previsto en la letra b) anterior**, se entenderá que el exceso de las amortizaciones contabilizadas en posteriores períodos impositivos respecto de la cantidad resultante de la aplicación de lo previsto en la letra a) anterior, corresponde al período impositivo citado en primer lugar, hasta el importe de la amortización que hubiera correspondido por aplicación de lo dispuesto en la referida letra b) anterior.

SUPUESTO N° 14

La entidad “NETWORK S.L.” dispone de una máquina que se utiliza 16 horas, en su proceso productivo.

Según tablas, tiene un coeficiente máximo del 22%, y un período máximo de 10 años.

Se pide:

¿Cuál sería la amortización fiscal máxima deducible?. No considerar valor residual.

SOLUCIÓN

Los coeficientes de amortización establecidos en las tablas oficialmente aprobadas están cuantificados tomando en consideración que los elementos se utilizan durante un turno de trabajo.

Sin embargo, determinados elementos productivos se utilizan diariamente en **más de un turno** de trabajo, por lo cual parece que se deprecian más rápidamente al ser su uso más intensivo.

Para los elementos sometidos a más de un turno normal de trabajo se establece un **nuevo coeficiente de amortización lineal máximo**, que se determina incrementando el coeficiente de amortización lineal mínimo derivado del período máximo según tablas en el resultado de multiplicar la diferencia entre los coeficientes de amortización lineal máximo y mínimo por el número de turnos de trabajo (**1 turno = 8 horas**) (art. 4.2 RIS).

$$\text{Nuevo coeficiente máximo} = \text{Coeficiente mínimo} + [(\text{Coeficiente máximo} - \text{Coeficiente mínimo}) \times (\text{n}^\circ \text{ de horas} / 8 \text{ horas})]$$

El **Coeficiente mínimo** será: $100/10=10\%$

Y aplicando la **fórmula**:

$$0,1 + (0,22 - 0,1) \times 16/8 = 34\%$$

Si se utiliza **6 días a la semana**: $0,1 + (0,22 - 0,1) \times \frac{6 \times 16}{5 \times 8} = 38,8\%$ **Nuevo coeficiente máximo**

$38,8\% \times 100.000 = 38.800$ **dotación amortización.**

Que será **deducible** siempre que esté **contabilizada**.

SUPUESTO N° 15

Una industria textil adquiere por 14.000.000 una máquina a la que se le estima un valor residual de 2.000.000. Decide amortizarlo lo más rápidamente posible al 12% Coeficiente Máximo.

Según tablas: Coeficiente máximo = 12%
Período máximo = 18 años

La sociedad decide amortizarla por el sistema de números dígitos decreciente, lo más rápidamente posible.

Se pide:

¿Cuál sería la amortización fiscal máxima deducible?.

SOLUCIÓN

Este método de amortización permite determinar **cuotas de carácter creciente o decreciente** (art. 12.1 c) LIS y art 6 RIS).

Igual que en el sistema anterior, debe determinarse en primer lugar un **período de amortización** para el elemento patrimonial, comprendido **entre el período máximo y mínimo** fijado para el mismo en las tablas oficiales de amortización. En este supuesto, también son aplicables las normas de prorrateo en caso de ejercicio inferior a 12 meses y baja en el activo del elemento.

Elegido el período, se asigna al primer ejercicio un valor numérico igual al período de amortización, expresado en años. A los ejercicios siguientes se asignan **valores numéricos** sucesivamente **decrecientes** (cuota de amortización decreciente) hasta llegar al último, que es al que le corresponda como valor numérico la unidad (por ejemplo, si el período de amortización elegido es de 5 años: año 1 = 5; año 2 = 4; año 3 = 3; año 4 = 2; año 5 = 1). A continuación, debe calcularse la suma de los dígitos o valores numéricos asignados. Finalmente, dividiendo el valor amortizable por la suma de los dígitos se obtiene la cuota de amortización por dígito. La amortización anual es el resultado de multiplicar la cuota por dígito por el dígito del año de que se trate.

Como variación sobre el sistema anterior, la asignación de los valores numéricos puede efectuarse atribuyendo **valores crecientes** (cuota de amortización creciente), es decir, asignando al primer ejercicio un valor numérico igual a la unidad y a los siguientes valores numéricos sucesivamente crecientes, hasta llegar al último, al que le corresponde un valor numérico coincidente con el período de amortización elegido (por ejemplo, si el período elegido es de 5 años: año 1 = 1; año 2 = 2; año 3 = 3; año 4 = 4; año 5 = 5).

Suma de número dígitos: $8'3 = 9 \rightarrow 9 + 8 + 7 + 6 + 5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 45$

El **valor a amortizar** se divide por la **suma de dígitos**, y se multiplica por el **coeficiente** que sea:

Año 1	→	$12M / 45 \times 9 = 2.400.000$
Año 2	→	$12M / 45 \times 8 = 2.133.333$
.....		
Año 9	→	$12M / 45 \times 1 = 2.066.667$

Las amortizaciones así calculadas, serán deducibles siempre que estén **contabilizadas**.

SUPUESTO N° 16

Al inicio de X11, la sociedad ARAMON S.A., formalizó un contrato de arrendamiento financiero que cumple los requisitos del artículo 106 LIS sobre un elemento amortizable contablemente según las tablas al coeficiente máximo del 15%, por cuanto no tiene dudas de que ejercerá la opción de compra. La operación se contabilizó como la adquisición de un inmovilizado financiado a través de dicho contrato. El valor de coste del mismo era de 100.000 euros, la duración del contrato de dos años, siendo dos las cuotas anuales de arrendamiento satisfechas, una al inicio de X11 y la otra al comienzo de X12, por importe de 45.000 euros cada una de ellas correspondiente a la recuperación del coste del elemento, además de los intereses. Al inicio de X13 ejerció la opción de compra por importe de 10.000 euros. La amortización contabilizada en el ejercicio X13 correspondiente a dicho elemento asciende a 15.000 euros.

Se pide:*Repercusiones fiscales en X13.***SOLUCIÓN**

De acuerdo con las condiciones del contrato de arrendamiento financiero y el coeficiente máximo de amortización previsto en las tablas para el elemento patrimonial tendremos el siguiente cuadro:

Año	Recuperación del coste (1)	Amortización contable	Gasto fiscal (2)	Exceso (1)-(2)	Ajustes/ Diferencia temporaria
X11	45.000	15.000	30.000	15.000	-15.000
X12	45.000	15.000	30.000	15.000	-15.000
X13	10.000	15.000	30.000	(T) 30.000 (T) 10.000	-15.000
X14	0	15.000	10.000		+5.000
X15	0	15.000	0		+15.000
X16	0	15.000	0		+15.000
X17	0	10.000	0		+10.000
Total	100.000	100.000	100.000	100.000	0

El **artículo 106 LIS** permite la deducción de la parte de la cuota correspondiente a la recuperación del coste del bien hasta el límite resultante de multiplicar el doble del coeficiente lineal máximo previsto en las tablas de amortización por el coste del bien:

En el presente caso será: $100.000 \times 15\% \times 2 = 30.000$ euros

En el año **X13** la cuota correspondiente a la recuperación **del coste del bien es la cantidad satisfecha por el ejercicio de la opción de compra**, esto es, 10.000 euros, ahora bien, la sociedad acumula un **exceso no deducido por superar** el citado límite en los dos años anteriores de 30.000 euros (15.000 + 15.000)

En definitiva, en el **año X13** la sociedad tiene pendiente de deducir: $10.000 + 30.000 = 40.000$ euros y como ya hemos indicado que el límite se sitúa en 30.000 euros, esta será la cantidad deducible este año y 10.000 euros en el año próximo.

Puesto que el gasto contable es de 15.000 euros, procederá efectuar un **ajuste extracontable, que contablemente se trata como temporaria diferencia (-), de -15.000 euros.**

SUPUESTO N° 17

Una sociedad realiza una actividad de I+D habiendo invertido 1.000 euros en diferentes activos amortizables, cuyo coeficiente máximo de amortización según Tablas es del 12% y otros 10.000 (C. Máximo 2%) en el edificio en que realiza la actividad de I+D (excluido el valor del suelo).

Gastos de I+D del ejercicio

Amortización:	320
Personal:	500
Gastos materias primas:	400
Gastos indirectos:	100
Total	1.320

Todos estos gastos se contabilizan adecuadamente en el ejercicio y no han sido objeto de activación contable.

Se pide:

Repercusiones fiscales en el Impuesto sobre Sociedades, aplicando los mayores beneficios fiscales establecidos y sabiendo que es el primer año en que la sociedad realiza una actividad de I + D.

SOLUCIÓN

El **art. 12.3 LIS**, prevé la libertad de amortización en los siguientes casos:

- 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.
- Los elementos del **inmovilizado materia 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.
- Los **gastos de investigación y desarrollo** activados como inmovilizado intangible, **excluidas las amortizaciones** de los elementos que disfruten de **libertad de amortización**.
- 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.
- 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.

Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización minorarán, a efectos fiscales, el valor de los elementos amortizados.

Analicemos el caso de la **investigación y desarrollo**:

Con carácter general, los **gastos** derivados de proyectos de I+D deben considerarse, contablemente, gastos del ejercicio en que se realicen, incluidos los derivados de proyectos encargados a otras empresas.

No obstante, con efectos **1-1-2008** estos gastos pueden **activarse** cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo;
- tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos.

Los proyectos activados, que se realicen con medios propios, deben valorarse por su coste de producción.

Los **gastos** de investigación y desarrollo deben amortizarse de acuerdo con un plan sistemático que comienza a partir del ejercicio en que se activen y en un período máximo de 5 años.

Las empresas que desarrollen programas de I+D pueden amortizar, **en términos fiscales**, libremente las inversiones que realicen en:

- elementos de inmovilizado material o intangible **afectos** a las actividades de I+D;
- **edificios**, por la parte de los mismos afectos a estas actividades, si bien estos bienes no pueden amortizarse libremente por cuanto su amortización a efectos fiscales se aplica de forma lineal en un período de 10 años;
- **gastos** de I+D que la empresa haya **activado** contablemente como inmovilizado intangible, excluyéndose del importe del activo las amortizaciones de los elementos incorporados en el mismo que, sin embargo, se hayan amortizado libremente a efectos fiscales.

Así, no existe coincidencia entre los criterios contable y fiscal de amortización de los gastos de I+D. A efectos de la libertad de amortización debe entenderse como gastos de I+D aquellos que tienen esta condición a efectos de la deducción en la cuota íntegra.

En este caso, a efectos fiscales, es **deducible además del gasto contabilizado por 1.320, la inversión que la empresa decida libremente amortizar**.

(La amortización de 320 procede de los Activos adquiridos al 12% + 200 del Edificio al 2%).

Así, por la inversión en **activos amortizables** podrá efectuar un **ajuste fiscal negativo de 880** (1.000 – 120). En cuanto al **edificio**, su amortización fiscal puede realizarse linealmente en 10 años, esto es, 1.000 cada ejercicio; por lo que procede otro **ajuste negativo de 800** (1.000 – 200).

Deducción I+D (art. 35 LIS):

$$\Rightarrow 42\% \times 1.320 = 554,4^1$$

$$\Rightarrow 8\% \times 1.000 = 80^2$$

$$\Rightarrow 634,4$$

Notas:

1. No se considera el exceso de la libertad de amortización. Se aplica el porcentaje incrementado del 42% al ser el primer año en que se realiza la actividad de I + D.
2. Por inversiones en elementos de inmovilizados; salvo terrenos e inmuebles.

Esta deducción se aplicará con los **límites establecidos en el artículo 39 LIS**.

SUPUESTO N° 18

1. La sociedad **TRENSA** que adquiere una máquina usada por 500.00 (sin valor residual).

El anterior propietario la compró, nueva, por 1.000.000 y la utilizó durante 6 años, amortizando al 10%, que era el coeficiente lineal máximo según tablas.

2. Suponer ahora que el precio de adquisición del elemento usado fue de 600.000.

Se pide:

Calcular la amortización máxima fiscalmente deducible en el IS, en ambas hipótesis.

SOLUCIÓN

La norma fiscal establece de forma expresa un régimen diferenciado para los **elementos materiales e inversiones inmobiliarias adquiridos que sean usados**. Se consideran elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias usados aquellos que no sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez.

El **cálculo de la amortización** se realiza según los criterios siguientes (art. 4.3 RIS):

- Sobre el **precio de adquisición**, hasta el límite resultante de multiplicar por 2 la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.
- Aplicando el coeficiente de amortización lineal máximo sobre el **precio de adquisición o coste de producción originario** del elemento patrimonial, en caso de conocerse.
- Aplicando el coeficiente de amortización lineal máximo sobre el **precio de adquisición o coste de producción originario** del elemento patrimonial determinado de forma pericial, en caso de no conocerse aquel.

Por tanto, las **soluciones** serían:

- $500.000 (2 \times 0.1) = 100.000$ Gasto Fiscal máximo
 - $1.000.000 \times 0.1 = 100.000$ Gasto Fiscal máximo
- $600.000 (2 \times 0.1) = 120.000$ Gasto Fiscal máximo
 - $1.000.000 \times 0.1 = 100.000$ Gasto Fiscal máximo

La sociedad deberá decidir el método que emplea, teniendo en cuenta que para que la amortización elegida sea deducible fiscalmente debe estar **contabilizada**.

SUPUESTO N° 19

Al inicio del ejercicio N, la sociedad FRAMASA adquirió las siguientes acciones y obligaciones cotizadas en un mercado regulado español y calificados contablemente como inversiones mantenidas hasta el vencimiento.

- 3.000 participaciones en un FIM a 5 años, de 5 € de valor nominal cada una, al cambio del 150% (gastos de la operación 50 €); y
- obligaciones de 6 € de valor nominal cada una, al cambio del 175% (gastos de la operación 25 €).

La cotización el día 31-12-N fue del 130% para las participaciones y del 170% para las obligaciones.

Se pide:

Calcular las dotaciones fiscalmente deducibles por deterioro de valor, sabiendo que son los únicos valores que posee la entidad.

SOLUCIÓN

Contablemente, desde **1-1-2008**, respecto de los **valores negociables calificados como mantenidos hasta el vencimiento**, sean de renta fija o variable, **admitidos a cotización** en un mercado regulado, procede dotar, al final del ejercicio, la pérdida por deterioro necesaria cuando su valor de mercado sea inferior a su valor de adquisición.

La **Ley 16/2013 derogó** con efectos **1-1-2013**, el **apdo 3 del art. 12 TRLIS (ya derogado)**, estableciendo en el **art. 14.1 j)** la **no deducibilidad** de las **pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios** de entidades, coticen o no coticen en un mercado regulado.

Además la **DT 41ª LIS** establece la **reversión de las pérdidas por deterioro de estos valores que fueron fiscalmente deducibles** de acuerdo con el derogado apdo 3 del art. 12 (entidades no cotizadas), en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1-1-2013, obligando a su integración en la base imponible del período en que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, en proporción a su participación y teniendo en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones, con el límite de dicho exceso.

Actualmente la Ley 27/2014, establece en el **art 13.2** que **no serán deducibles:**

- a) Las pérdidas por **deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible**, incluido el fondo de comercio.
- b) Las pérdidas por **deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios** de entidades.
- c) Las **pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda**.

Por tanto, **pérdidas por deterioro no deducibles**.

SUPUESTO N° 20

Adquisición el 1-1-2X10 por la sociedad ESTAPE S.A. de una cartera de valores que no cotiza en un mercado regulado, por importe de 20.000 €. El valor de los fondos propios en dicha fecha es de 10.000 €, con una plusvalía tácita de 10.000 € correspondiente al mayor valor de un terreno. El valor de los fondos propios a 31-12-2X10 de dicha cartera de valores es de 9.500 €. Las plusvalías tácitas subsisten en dicha fecha. La entidad registra la pérdida contable correspondiente en función del patrimonio neto y las plusvalías tácitas.

Se pide:

Calcular las pérdidas fiscalmente deducibles por deterioro de valor.

SOLUCIÓN

Pérdida contable = 20.000 - (9.500 + 10.000 plusvalías tácitas) = 500 €.

En el caso de que la **plusvalía tácita no subsista** al 31-12-2X10:

Pérdida contable = 20.000 - 9.500 = 10.500 €.

Fiscalmente no deducible según el art 13.2 c) LIS.

SUPUESTO N° 21

La sociedad DIFUSA cuyo importe neto de cifra de negocios en los últimos ejercicios supera ampliamente los 10 millones de euros, ha adquirido un equipamiento completo de mesas y sillas para amueblamiento de su oficina sita en Marbella, el 1 de Enero de X16, con el siguiente detalle:

Mesas Tipo A: 20 unidades x 400 euros

Mesas Tipo B: 40 unidades x 300 euros

Sillas Tipo A: 20 unidades x 200 euros

Sillas Tipo B: 40 unidades x 100 euros

Total: 28.000 euros (+ 21% IVA).

Según la Tabla de amortización del art 12 LIS, le corresponde un coeficiente máximo de amortización del 10 % que la sociedad aplica contablemente sin considerar valor residual.

El 1-1-X17 vende todas las mesas Tipo B por 8.000 euros.

Se pide:

Ajustes fiscales que corresponde practicar en X16 y X17 suponiendo la aplicación del mayor beneficio fiscal posible.

SOLUCIÓN

Aplicando la **libertad de amortización** prevista en el **apdo e/ del art. 12.3 LIS:**

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.

X16

Contablemente: $10\% \cdot 28.000 = 2.800$ euros.

Fiscalmente

Las **mesas Tipo A** no pueden acogerse a este beneficio fiscal.

El **resto de elementos** si:

Contablemente: $10\% \cdot 20.000 = 2.000$

Fiscalmente: 20.000

Procede **Ajuste Fiscal Negativo : 18.000.**

X17**Venta Mesas Tipo B**

Valor Contable: $12.000 - 1.200 = 10.800$

Valor fiscal: 0

Renta fiscal

$V_T: 8.000$

$V_F: 0$

Renta: 8.000

Renta contable

$V_T: 8.000$

$V_{NC}: 10.800$

Renta contable: - 2.800

Ajuste fiscal Positivo

$$2.800 + 8.000 = 10.800$$

SUPUESTO N° 22

La sociedad PERMESA comercializa una serie de productos, respecto de los que concede a sus clientes una garantía de reparación por un período de 1 año. Para hacer frente a los gastos derivados de tales garantía se ha dotado, en el ejercicio N+2, la oportuna provisión, para lo cual se ha efectuado un cargo en la cuenta de pérdidas y ganancias de 45.000 €.

En relación con esta provisión se dispone de la siguiente información:

Ejercicio	Ventas con garantías	Gastos por garantías	Provisión ejercicio	Saldo de la provisión
Año N	400.000	30.000	5.000	5.000
Año N+1	650.000	70.000	20.000	20.000
Año N+2	950.000	100.000	45.000	45.000

Ventas con garantías vivas al 31-12-N+2 = 350.000 €.

En el N+3, los datos son los siguientes:

Ejercicio	Ventas Garantías	Gastos. Garantías	Provisión ejercicio
N+3	1.000.000	90.000	10.000

Ventas con garantías vivas a 31-12-N+3 = 200.000

Se pide:

Cálculo del saldo máximo de provisión deducible en el IS.

SOLUCIÓN

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 (también se aplicará a las dotaciones para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas) (**art. 14.9 LIS**).

Estas provisiones tienen por objeto cubrir las garantías que ofrecen determinadas entidades, respecto de sus ventas o prestaciones de servicios. La LIS admite la **deducibilidad fiscal** de las provisiones para la cobertura de las garantías de reparación y revisión con ciertas matizaciones. Como **límite** cuantitativo, se establece que la dotación no puede determinar un saldo superior al resultado de aplicar a las ventas

con garantías vivas a la conclusión del período impositivo el porcentaje determinado por la proporción de 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.

Respecto a las **entidades de nueva creación**, el porcentaje se determina atendiendo a los gastos y ventas realizados en los períodos impositivos que hubieran transcurrido.

Por tanto, la solución sería:

1. Ejercicio N+2

Gastos garantías 3 años	200.000 €	
Ventas con garantías 3 años	2.000.000 €	= 0,10; esto es, el 10%
Saldo máximo: 0,10 × 350.000	35.000 €	
Provisión acumulada	45.000 €	
Saldo máximo	35.000 €	
Exceso	10.000 €	

Provisión contable dotada en N+2 = 45.000 €.

Provisión fiscalmente deducible = 35.000 €.

Para la determinación de la **base imponible del ejercicio N+2**, procede efectuar un **ajuste extracontable positivo de 10.000 €**, ya que contablemente cada año hay que desdotar la provisión del año anterior y dotar la correspondiente al propio ejercicio, por lo que el importe de 20.000 € existente a 31-12-N+1 se habrá registrado contablemente como ingreso, y dicho ingreso ha de incluirse en la base imponible.

2. Ejercicio N+3

Ventas con garantías vivas en el N+3 y los dos periodos anteriores: 2.600.000

Gastos por garantías en el N+3 y los dos periodos anteriores: 260.000

Porcentajes de gastos incurridos = 260.000 / 2.600.000 = 10%

Provisión fiscalmente deducible = 10% de las ventas con garantías vivas = 20.000

Como contablemente sólo se ha recogido una provisión de 10.000, la totalidad será fiscalmente deducible.

Hay que tener en cuenta sin embargo que **contablemente** el mecanismo establecido consiste en desdotar la provisión del periodo anterior con cargo a una cuenta de ingreso, y dotar la provisión con el saldo del final de ejercicio, con cargo a una cuenta de gasto.

Esto implica que en el N+3 **habrá un ingreso contable de 45.000** por el saldo dotado en el periodo anterior, sin embargo, como fiscalmente sólo se permitió deducir como gasto 35.000 euros, el ingreso contable a integrar en la base imponible tiene que ser de 35.000, al ser este el gasto que tuvo efectos fiscales, esto supone un **ajuste fiscal negativo de 10.000**.

SUPUESTO N° 23

La sociedad PREMIUN S.A. ha realizado en el ejercicio X0, entre otras, las siguientes operaciones:

1. Préstamo recibido de una entidad del grupo destinado en su totalidad a la adquisición a otra entidad del grupo de acciones de la sociedad TESA S.L. que aquella tiene en su cartera de valores, sin acreditar un motivo económico válido para su realización.

Intereses satisfechos en el ejercicio X0 por este préstamo: 3.000 euros.

2. Otros gastos financieros de financiación recibida de bancos para compra de inmovilizado: 10.000 euros.

Se conoce que el beneficio operativo del ejercicio de PREMIUN S.A. ha sido 10.000 euros y no se han obtenido ingresos financieros.

Se pide:

Determinar la deducibilidad de estos gastos en el IS.

SOLUCIÓN

Según el **art. 15 h) LIS, no son deducibles:**

- h) Los **gastos financieros** devengados en el período impositivo, derivados de **deudas con entidades del grupo**, 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 se acrediten motivos económicos válidos para las mismas.

Según el **art. 16 LIS:**

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.

(...)

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

1. 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.

6. La limitación prevista en este artículo **no resultará de aplicación:**a) A las **entidades de crédito y aseguradoras.**

A estos efectos, recibirán el tratamiento de las entidades de crédito aquellas entidades cuyos derechos de voto correspondan, directa o indirectamente, íntegramente a aquellas, y cuya única actividad consista en la emisión y colocación en el mercado de instrumentos financieros para reforzar el capital regulatorio y la financiación de tales entidades.

El mismo tratamiento recibirán, igualmente, los fondos de titulización hipotecaria, regulados en la Ley 19/1992, de 7 de julio, sobre Régimen de Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria y sobre Fondos de Titulización Hipotecaria, y los fondos de titulización de activos a que se refiere la Disposición adicional quinta.2 de la Ley 3/1994, de 14 de abril, por la que se adapta la legislación española en materia de crédito a la Segunda Directiva de Coordinación Bancaria y se introducen otras modificaciones relativas al sistema financiero.

b) **En el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad,** salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración

Por tanto, la solución sería:

- Intereses 3.000 euros: NO deducible** (artículo 15.h) LIS).
- Intereses 10.000 euros: Deducible** (aunque supere el 30% del beneficio neto operativo del ejercicio y dado que no supera el límite de 1 millón de euros).

SUPUESTO N° 24

- La entidad **BURSA, S.A** presenta los siguientes datos (cifras en millones de euros):

Beneficio operativo anual de cada período impositivo: 100

Gastos financieros netos:

Año 0:20

Año 1:10

Año 2:60

Se pide:

Ajustes fiscales que proceden en el IS.

SOLUCIÓN

Año 0: Límite BO = 30. Como los GFN son 20, son deducibles en su totalidad y queda un exceso de BO para los 5 ejercicios futuros de 10. **Sin ajustes fiscales.**

Año 1: Límite BO = 30. Como los GFN son 10, son deducibles en su totalidad y queda un exceso de BO para los 5 ejercicios futuros de 20. **Sin ajustes fiscales.**

Año 2: Límite BO = 30. Como los GFN son 60, son deducibles 30 (por la aplicación del límite del período impositivo) y, adicionalmente, 30 que proceden de excesos de BO de períodos impositivos anteriores. En total, son deducibles los 60. **Sin ajustes fiscales.**

SUPUESTO N° 25

1. La entidad **CORSA, S.A** presenta los siguientes datos:

Beneficio operativo anual de cada período impositivo: 2 millones de euros.

Gastos financieros netos:

Año 0: 300.000

Año 1: 900.000

Año 2: 800.000

Se pide:

Ajustes fiscales que proceden en el IS.

SOLUCIÓN

Límite anual del 30% BO = 600.000

Año 0: Son deducibles GFN por importe de 300.000 por ser inferior al 30% del BO, y conforme a lo señalado en el artículo 16.2 LIS, la diferencia entre 600.000 y 300.000 puede adicionarse al límite de ejercicios posteriores durante los cinco años siguientes. **Sin ajustes fiscales y con un exceso para adicionar de 300.000.**

Año 1: Son deducibles GFN por importe de 900.000 millón: 600.000 que serían deducibles por la regla del 30% BO mientras que los 300.000 restantes serían deducibles por la regla de la deducción mínima de gastos por un MILLON. En cualquier caso Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria señala que pese a que todos los gastos serían deducibles por ser inferiores al MILLON de euros, hay que aplicar siempre la regla del 30%BO, y sólo en el caso de que queden gastos sin deducir aplicar el mínimo deducible de UN MILLON. **SIN AJUSTES FISCALES Y SIN EXCESO PARA ADICIONAR** (el exceso del año 0 se habría consumido de acuerdo con el criterio de la SGOL).

Año 2: Son deducibles GFN por importe de 800.000: 600.000 por la regla del 30%BO y 200.000 por aplicación del mínimo de UN MILLON.

SUPUESTO N° 26

La sociedad TORNASA amplía su capital social, siendo las acciones emitidas suscritas por sus socios mediante aportaciones no dinerarias, siendo los valores contables y de mercado de los elementos aportados los siguientes:

<i>Socios</i>	<i>Valor fiscal</i>	<i>Valor mercado</i>	<i>Renta contable</i>
ASA	2.000	2.400	400
BETASA	2.400	2.100	(300)

Se pide:

Ajustes fiscales en el IS.

SOLUCIÓN

La normativa contable establece que la **valoración del inmovilizado recibido**, en los supuestos de aportaciones no dinerarias en la constitución o ampliación del capital de sociedades, debe efectuarse, desde el **1-1-2008**, por el valor razonable de los bienes recibidos en el momento de la aportación, de forma que la diferencia entre dicho valor y el capital escriturado se computa como prima de emisión.

El **inversor**, desde el **1-1-2008**, debe valorar las acciones recibidas, en contraprestación de la aportación no dineraria, de acuerdo con el valor razonable del activo entregado más los costes de la transacción (si la participación recibida se clasifica como disponible para la venta), por lo que en esta operación sale a relucir en contabilidad un resultado por la diferencia entre dicho valor razonable y el valor contable del elemento entregado.

También desde el **1-1-2008** este criterio de valoración se aplica también cuando la aportación se realice entre **entidades de un mismo grupo**, salvo que se trate de aportaciones de negocios. En este último caso, la entidad aportante del grupo registra la participación recibida como consecuencia del negocio aportado por el mismo valor contable de dicho negocio, mientras que la entidad adquirente registra los elementos integrantes de dicho negocio por el valor según cuentas consolidadas de ese negocio (si interviene en la aportación la dominante del grupo) o bien por el mismo valor que tenía ese negocio en las cuentas individuales de la aportante (si no interviene la dominante del grupo).

La **norma fiscal** establece una regulación expresa para las operaciones de aportaciones no dinerarias efectuadas por las empresas en la **constitución o ampliación de capital** de otras sociedades. Como criterio de valoración, tanto para los elementos transmitidos como para los valores recibidos en contraprestación, se atiende al valor normal de mercado de los mismos (art. 17.4 LIS):

- a) **Elementos patrimoniales aportados.** En la sociedad aportante se manifiesta una renta a integrar en su base imponible por la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal.

En la entidad adquirente dicho elemento también se valora por su valor normal de mercado cualquiera que sea el valor por el que se haya contabilizado. De ser distintos ambos valores, la diferencia se integra en su base imponible.

b) **Valores recibidos en contraprestación.** La sociedad aportante valora los valores percibidos en contraprestación a la aportación, por el valor normal de mercado de los mismos.

Dado que a efectos contables desde el **1-1-2008** la operación genera renta, en sede de la entidad aportante, siempre que el valor atribuido (valor de mercado) al elemento patrimonial aportado sea equivalente a su valor contable (valor razonable del elemento aportado), existe coincidencia entre la renta contable y la renta fiscal derivada de la aportación. Por ello, no procede realizar **ajustes** de carácter extracontable, para determinar la base imponible de la entidad aportante, ya que el resultado contable debe reconocer la renta latente en el elemento aportado.

Si la aportación es un **negocio entre entidades de un mismo grupo**, desde el **1-1-2008** la contabilidad no registra resultado alguno en la entidad aportante dado que el valor contable del negocio aportado se atribuye a la participación recibida, lo cual supone que dicha entidad debe realizar ajustes extracontables a su resultado contable para determinar la base imponible, ya que a efectos fiscales debe integrarse una renta por diferencia entre el valor de mercado del negocio aportado y su valor contable.

Para los períodos impositivos iniciados a partir del **1-1-2008**, si el aportante califica la cartera recibida como **disponible para la venta**, los gastos incurridos en la operación aumentan el valor de la participación, de manera que dicha valoración también se asume a efectos fiscales. De calificarse la cartera como **de negociación**, los gastos de la operación se registran en cuenta de resultados, que tienen la condición de fiscalmente deducibles.

De acuerdo con los **criterios contables, ASA** valora la participación recibida por el valor razonable de los elementos aportados (2.400 €), por lo que contablemente se manifiesta un resultado en ese socio por importe de 400. Igualmente, a **efectos fiscales** se genera una renta de 400 € por diferencia entre el valor de mercado y su valor fiscal que debe integrar en su base imponible a través del resultado contable del período impositivo en que se realiza la aportación, dado que dicho resultado registra el beneficio obtenido si se aplican correctamente las normas contables; por tanto, no habría ajuste fiscal.

Respecto a **BETASA**, resulta que, por la aportación que hace a la sociedad se manifiesta una **renta a efectos fiscales** negativa de -300 €, dado que el valor de mercado de los elementos aportados es inferior a su valor fiscal. En este caso la integración de esa renta en la base imponible no requiere ningún ajuste dado que esta pérdida **debe reconocerse también en el resultado contable** de acuerdo con las normas contables. Dicha pérdida puede que esté motivada por un deterioro del valor de los elementos producida en el mismo ejercicio en que se realiza la aportación, o bien puede que proceda de un ejercicio anterior.

En este último caso, de haberse respetado los **principios contables**, ese deterioro debería haberse recogido en el ejercicio en que realmente tuvo lugar el deterioro del elemento aportado. Este caso corresponde a un gasto contabilizado en un ejercicio posterior a aquel en que hubiese procedido de acuerdo con el criterio del devengo de imputación de ingresos y gastos. No obstante, este diferimiento en la imputación contable del gasto no tiene ninguna trascendencia fiscal.

SUPUESTO N° 27

Determinar las repercusiones fiscales en el I.S. de las siguientes operaciones, fundamentando la respuesta:

a) La Sociedad “CTO, S.A.” adquiere 10.000 acciones de la Sociedad “M.E.H., S.A.” de 1 € de valor nominal cada una. El precio de adquisición fue de 12.000 € (1,2 € por acción). La Sociedad “M.E.H., S.A.” reduce un 20% su capital, de manera que a cambio de cada acción de 1 € nominales, la

Sociedad “CTO, S.A.” recibe una acción de 0,8 € de valor nominal y 0,2 €. Posteriormente se transmiten 4.000 acciones por 1,25 € cada una.

b) Mismo caso que el anterior con la diferencia de que la Sociedad “CTO, S.A.” adquirió las acciones por 0,3 € acción y posteriormente la Sociedad “M.E.H., S.A.” reduce un 40% su capital, entregando a sus socios por cada acción 0,4 € así como otra acción de 0,6 € nominal.

SOLUCIÓN

De acuerdo con el **art. 17 LIS**, la solución sería:

APARTADO a).

La **reducción de capital con devolución dineraria de aportaciones** a los socios no tiene ninguna incidencia en la sociedad, en la medida en que no afecta al resultado contable de la misma al tratarse de una operación por la que se reducen los recursos propios de la entidad.

En cuanto a los **socios personas jurídicas**, la norma fiscal establece de forma expresa que en la reducción de capital con devolución de aportaciones, se integre en la base imponible de los socios, el exceso del valor normal de mercado de los elementos recibidos sobre el valor fiscal de la participación. Esta circunstancia solamente ocurre en el caso de que el capital social responda íntegramente a aportaciones efectuados por los socios y no a capitalización de reservas, cuando el socio haya adquirido la participación por un importe inferior al valor nominal de las acciones compradas.

En la **sociedad “M.E.H., S.A.”**, por la reducción de capital **no se genera renta alguna**.

En la **sociedad “CTO, S.A.”** **tampoco se genera renta**, dado que los 2.000 € que recibe se computan a efectos fiscales como menor valor de la participación, esto es, a efectos fiscales, la participación está valorada en 10.000 € (12.000 – 2.000).

Suponiendo que **posteriormente se transmiten 4.000 acciones por 1,25 €** cada una, el **resultado fiscal de la transmisión** será:

Valor transmisión: $4.000 \times 1,25$	5.000
Valor adquisición: $4.000 \times 10.000 : 10.000$	4.000
	1.000
Renta derivada de la operación	1.000 €

Al objeto de determinar la **base imponible de la sociedad “CTO, S.A.”**, deberá comprobarse cuál es el resultado contable que se deriva de estas operaciones y sobre el importe del mismo habrá que efectuar los ajustes fiscales que, en su caso, procedan para obtener la base imponible a partir de dicho resultado contable.

APARTADO b).

Como en el caso anterior, en la **sociedad “M.E.H., S.A.”** no se genera renta alguna como consecuencia de la reducción de capital.

Por el contrario, en la **sociedad “CTO, S.A.”** la renta generada por esta operación es:

Cantidad aportada: $10.000 \times 0,3$	3.000
Cantidad devuelta: $10.000 \times 0,6$	4.000
	4.000
Exceso de devolución sobre valor participación	1.000 €

En este caso el **exceso de la devolución deberá integrarse en la base imponible** de la sociedad “CTO, S.A.”, de manera que el valor de la participación poseída en el capital de la sociedad “M.E.H., S.A.” tendrá un valor nulo a efectos fiscales, es decir, en cualquier transmisión posterior de la participación el importe total de la misma será renta a efectos fiscales.

SUPUESTO N° 28

La Sociedad “OMEGA, S.A.” realiza una operación calificada como permuta no comercial de un solar, cuyo valor contable y fiscal es de 1.000 € y cuyo valor de mercado es de 1.800 €, con la Sociedad “BASE, S.A.”, propietaria de otro solar cuyo valor fiscal es de 900 € y su valor de mercado es de 1.850 €.

Se pide:

- ¿Qué renta fiscal se generará en cada una de las Sociedades?.
- En el ejercicio siguiente OMEGA S.A. transmite el elemento adquirido por 1.920 €
¿Cuál sería la renta fiscal que se generaría?.

SOLUCIÓN

- En las **operaciones de permuta** se entrega un bien o derecho para conseguir otro a cambio. Los elementos adquiridos se valoran, a efectos fiscales, por su valor normal de mercado. La renta generada se determina por la diferencia entre: el valor normal de mercado de los elementos adquiridos y el valor fiscal de los elementos entregados (**art. 17.5 LIS**).

a) Renta generada en sociedad OMEGA S.A:

Valor mercado elemento adquirido	1.850
Valor fiscal elemento entregado	1.000
	850
Renta a integrar en su base imponible	850 €

b) Renta generada en sociedad BASE S.A:

Valor mercado elemento adquirido	1.800
Valor fiscal elemento entregado	900
	900
Renta a integrar en su base imponible	900 €

Dado que según los criterios del PGC en esta operación no se computa ninguna renta a efectos contables, las sociedades “OMEGA, S.A.” y “BASE, S.A.”, al tiempo de determinar sus bases imponibles, deben efectuar un **ajuste positivo de 850 € y 900 €, respectivamente**, a sus resultados contables al objeto de que esas rentas se graven por el IS.

- En el caso de que la sociedad “OMEGA, S.A.”, en el ejercicio siguiente **transmita el elemento adquirido por 1.920 €** el **resultado contable** recogería un **beneficio de 920 €** (1.920 – 1.000). No obstante, para determinar la base imponible procedería efectuar al resultado contable un **ajuste negativo de 850 €** (**Resultado fiscal:** 1.920 – 1.850 = 70) de acuerdo con los efectos que produce la sustitución del valor contable por su valor normal de mercado.

SUPUESTO N° 29

La sociedad *ISIS S.L.* acuerda una distribución de beneficios por importe de 1.000 (miles de euros), entregando un elemento de su activo cuyo valor contable y fiscal es igualmente de 1.000 (miles de euros) y su valor de mercado asciende a 1.500 (miles de euros).

Se pide:

Repercusiones fiscales en el IS de la operación reseñada suponiendo que el 100% del capital pertenece a un solo socio desde hace más de un año (suponer alternativamente que el socio es persona jurídica y persona física).

SOLUCIÓN

Según el **art. 17 LIS**:

Sociedad Isis S.L.: Aun cuando el **apunte contable** de esta distribución consista simplemente en un cargo a beneficios y abono a la cuenta de activo correspondiente por un importe de 1.000, con lo cual no se produce ningún resultado a efectos contables, sin embargo, **a efectos fiscales**, en esta sociedad se manifiesta una renta a integrar en su base imponible por un importe de 500, diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal del elemento transmitido, lo cual requiere efectuar un ajuste positivo al resultado fiscal por el importe de la renta obtenida.

- Si el **socio** fuese **persona jurídica**, la **liquidación del IS** que procedería por el beneficio percibido sería la siguiente:

○ **Valor normal de mercado del elemento recibido** 1.500

El socio, al ser persona jurídica, podría aplicar la **exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español al cumplirse los requisitos regulados en el art. 21 LIS**. La deducción por doble imposición interna de dividendos ha sido derogada con efectos a partir del 1 de Enero de 2015.

○ **Ajuste Fiscal Negativo** - 1.500

○ **Base imponible** 0

- Si el **socio** fuese **persona física**, en **IRPF**, en caso de **retribución en especie de capital mobiliario**, el importe del ingreso a cuenta será el resultado de aplicar el 19% al resultado de incrementar en un 20% el Va o coste que el pagador (salvo determinados RKM, tales como royalties, cánones, derechos de imagen que se aplica sobre el Valor del Mercado).

Ingreso a cuenta: $19\% (1.000 + 200) = 228$

RKM: $1.500 + 228 = 1.728$.

Integración en la **BI del Ahorro al 100% y sin exención por doble imposición al no estar prevista en la normativa del IRPF.**

SUPUESTO N° 30

La Sociedad "CTO, S.A." transmite en el ejercicio 2X10 por 10.000 € un elemento de circulante a la entidad vinculada "MEDI, S.A.", socio de "CTO, S.A" en un 70%, cuyo precio de adquisición fue 9.000 €, siendo el valor de mercado del mismo 12.000 €. En el ejercicio 2X11 la Sociedad "MEDI, S.A." transmite ese elemento por 13.000 €.

Se pide:

1. Repercusiones fiscales en el I.S., conociendo que contablemente la operación se ha registrado por el precio de adquisición.
2. Métodos para determinar el valor de mercado que deberán utilizar estas sociedades.
3. ¿Podrían plantear las sociedades un Acuerdo Previo de Valoración en este caso?.

SOLUCIÓN

1. De acuerdo con el **art. 18 LIS**:

1. Las **operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas** se **valorarán** por su **valor normal de mercado**. Se entenderá por **valor normal de mercado** aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.
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.

- **En 2X10**

A. Ajustes Primarios (art. 18.1 LIS).

1. CTO S.A.

Renta contable: $10.000 - 9.000 = 1.000$

Renta fiscal: $12.000 - 9.000 = 3.000$

Ajuste fiscal: $+ 2.000$

2. MEDI S.A.

Valoración contable: 10.000

Valoración fiscal = 12.000

B. Ajustes Secundarios (art. 18.11 LIS).

Diferencia a favor del socio.

En aquellas operaciones en las que se determine que el valor convenido es distinto del valor normal 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 partícipes-entidad**, la diferencia tendrá con carácter general el siguiente tratamiento:

- 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 o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe** 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.
- 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 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) 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.

Por tanto:

1. Para el **socio MEDI, S.A:**

70% de 2.000 = 1.400. Renta fiscal a integrar en la base imponible como dividendo.

30% de 2.000 = 600. Utilidad percibida por su condición de socio a integrar también en su base imponible.

2. Para la **sociedad CTO, S.A:**

La totalidad de la diferencia (2.000) se considera retribución de fondos propios no deducible.

• **En 2X11**

En la **venta del elemento por MEDI, S.A.:**

Renta contable: 13.000 – 10.000 = 3.000

Renta fiscal: 13.000 – 12.000 = 1.000

Ajuste fiscal: - 2.000

2. De acuerdo con el **art. 18.4 LIS**, serían los siguientes:

- 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 del conjunto de operaciones**, 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, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en 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.

3. Sí, en base al **art. 18.9 LIS**:

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 normal 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 períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro períodos impositivos** siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones de períodos 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.

SUPUESTO Nº 31

Determinar las consecuencias fiscales en el IS de estas operaciones contabilizadas por precios de adquisición (en miles de euros):

- 1. La sociedad ARPA S.A. (A) transmite a la sociedad BORCA S.A. (B) un terreno que forma parte de su inmovilizado por 1.000 € siendo su valor de mercado, según informe de sociedad tasadora, de 1.500 €. ARPA participa en el 100% del capital de BORCA.*
- 2. Suponer ahora que BORCA es la entidad matriz que tiene el 100% del capital de ARPA.*
- 3. Suponer ahora que ARPA transmite a BORCA en la que participa en un 80% una máquina (coeficiente amortización 10% anual) por 1.000 €, siendo su valor de mercado, según revistas especializadas en la materia, de 1.200 €.*
- 4. Suponer ahora que BORCA es la matriz que participa en un 80% en el capital de ARPA y ésta última le vende un terreno por 1.000 €, siendo el valor de mercado de 1.400 €.*

SOLUCIÓN

1. El **art. 18.1 del LIS** establece que las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su **valor normal de mercado**, añadiendo el **art. 18.11 del LIS** que en aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores, cuando la relación de vinculación se define en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda, la consideración de distribución de beneficios de entidades si dicha diferencia fuere a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportación del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.

En consecuencia, conforme a lo dispuesto en el **art. 18.1 LIS**, procedería practicar un **ajuste positivo a la entidad A por importe de 500 €** (diferencia entre 1.500 € de valor de mercado y 1.000 € de valor convenido). Por otro lado, la **entidad B** que contabilizó el terreno por 1.000 € practicará en el momento de su transmisión a terceros un ajuste negativo de 500 €, por aplicación de lo dispuesto en el art. 20 del LIS.

Adicionalmente, por aplicación del **art. 18.11 del LIS**, como en este caso, la **diferencia** entre el valor convenido y el de mercado es **a favor de la sociedad participada**, la entidad B, por importe de 500 € se entenderá producida en este caso, una **aportación de fondos propios de A a B**. Dicha aportación de fondos recibida por B no se integra en la base imponible del impuesto, y para la entidad A supone incrementar, a efectos fiscales, el valor de la participación que tiene respecto de la entidad participada B.

2. Conforme a lo dispuesto en el **art. 18.1 LIS**, procedería practicar un **ajuste positivo a la entidad A por importe de 500 €** (diferencia entre 1.500 € de valor de mercado y 1.000 € de valor convenido). Por otro lado, la **entidad B** que contabilizó el terreno por 1.000 € practicará en el momento de su transmisión a terceros un ajuste negativo de 500 €, por aplicación de lo dispuesto en el art. 20 del LIS.

Adicionalmente, por aplicación del **art. 18.11 del LIS**, como en este caso la **diferencia** entre el valor convenido y el de mercado es **a favor del socio**, la entidad B, por importe de 500 € se entenderá producido en este caso, un **dividendo a favor de la entidad B**. Este dividendo, en cuanto que el porcentaje de participación es al menos del 5 por 100, y cumpliendo el resto de los requisitos previstos en el art. 21 del TRLIS, tendrá derecho a la exención por doble imposición de dividendos.

3. Conforme a lo dispuesto en el **art. 18.1 LIS**, procedería practicar un **ajuste positivo a la entidad A por importe de 200 €** (diferencia entre 1.200 € de valor de mercado y 1.000 € de valor convenido). Por otro lado, la **entidad B** que contabilizó la maquinaria por 1.000 € practicará sobre el diferencial de 200, en el momento de su amortización, los ajustes negativos al ritmo de la amortización (10 por 100 sobre 200 anual), o el remanente si lo hubiere, en el momento de su transmisión, por aplicación de lo dispuesto en el art. 20 del LIS.

Adicionalmente, por aplicación del **art. 18.11 del LIS** como en este caso la **diferencia** entre el valor convenido y el de mercado es **a favor de la sociedad participada**, la entidad B, por importe de 200 se entenderá producida en este caso, una **aportación de fondos propios de A a B por importe de 160 (80% de 200)**. Dicha aportación de fondos de 160 recibida por B no se integra en la base imponible del impuesto, y para la entidad A supone incrementar, a efectos fiscales, el valor de la participación que tiene respecto de la entidad participada B.

Respecto al **20 por 100 de 200**, esto es, el porcentaje de terceros, será una **renta de 40 para la entidad B y una liberalidad para la entidad A**.

4. Conforme a lo dispuesto en el **art. 18.1 LIS**, procedería practicar un **ajuste positivo a la entidad A por importe de 400 €** (diferencia entre 1.400 € de valor de mercado y 1.000 € de valor convenido). Por otro lado, la **entidad B** que contabilizó el terreno por 1.000 € practicará en el momento de su transmisión a terceros un ajuste negativo de 400, por aplicación de lo dispuesto en el art. 20 del LIS.

Adicionalmente, por aplicación del **art. 18.11 LIS**, como en este caso la **diferencia** entre el valor convenido y el de mercado es **a favor del socio**, la entidad B, por importe de 320 € (80% de 400) se entenderá producido en este caso, un **dividendo** a favor de la entidad B. Este dividendo, en cuanto que el porcentaje de participación es al menos del 5 por 100, y cumpliendo el resto de los requisitos previstos en el art. 21 del LIS, tendrá derecho a la exención por doble imposición de dividendos.

Respecto del **resto, 80 € (20% de 400)**, se entenderá producida por dicho importe una **retribución de fondos propios de A a B, y una utilidad o contraprestación por el mismo importe de 80 € en la entidad B**.

SUPUESTO N° 32

La sociedad ALXA SL, cuyo ejercicio económico coincide con el año natural, en el año 2X15 destina la totalidad del beneficio obtenido en 2X14 (100.000 euros) a reservas voluntarias, con el fin de fortalecer su posición patrimonial en el mercado, por ello, sus fondos propios en el 2X15 tienen un incremento de 100.000 euros. Dota además, una reserva de capitalización por valor de 10.000 euros. En el periodo impositivo de 2X15 la sociedad ALXA SL, ha tenido un beneficio contable de 200.000, ha practicado unos ajustes fiscales negativos de 130.000 por aplicar la libertad de amortización, y ha obtenido unos dividendos de 20.000 que se han beneficiado de la exención por doble imposición internacional.

Se pide:

Analizar la posibilidad de aplicar la reducción por reserva de capitalización.

SOLUCIÓN

Según el **artículo 25 LIS**:

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 período impositivo** previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

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

2. **El incremento de fondos propios** vendrá determinado por la **diferencia positiva** entre los **fondos propios** existentes **al cierre del ejercicio** sin incluir los resultados del mismo, y **los fondos propios existentes al inicio del mismo**, sin incluir los resultados del ejercicio anterior. No obstante, a los efectos de determinar el referido incremento, no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo:
 - a) Las aportaciones de los socios.
 - b) Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.
 - c) Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.
 - d) Las reservas de carácter legal o estatutario.
 - e) Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
 - f) Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.
 - g) Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este Impuesto. Estas partidas tampoco se tendrán en cuenta para determinar el mantenimiento del incremento de fondos propios en cada período impositivo en que resulte exigible.
3. La reducción correspondiente a la reserva prevista en este artículo será **incompatible** en el mismo período impositivo con la reducción en base imponible en concepto de factor de agotamiento prevista en los artículos 91 y 95 de esta Ley.
4. **El incumplimiento** de los requisitos previstos en este artículo dará lugar a la **regularización** de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora, en los términos establecidos en el artículo 125.3 de esta Ley.

Por lo tanto, la sociedad ALXA SL tiene un **incremento de sus fondos propios de 100.000** y ha constituido una **reserva de capitalización de 10.000**, cumpliendo los requisitos exigidos para aplicarse la **reducción**, que será:

$$100.000 * 10\% = 10.000 \text{ euros.}$$

Sin embargo, ALXA SL va a tener una base imponible previa de:

Resultado Contable:	200.000
Ajustes libertad amortización:	-130.000
Ajustes exención doble imposición:	-20.000
BI previa	50.000

La sociedad ALXA SL podrá aplicarse una **reducción máxima del 10% de 50.000: 5.000**, pudiendo aplicar los otros 5.000 euros restantes en los periodos siguientes en los términos previstos en el artículo 25.

SUPUESTO N° 33

La sociedad anónima PRESTO, S.A. transforma su forma jurídica a la de las sociedades de capital-riesgo, mediante su adaptación al estatuto jurídico establecido en la Ley 22/2014, con efectos desde el 1-1-20X6. Al comienzo del año 2X10 transmite toda la participación del 20% tenida en una entidad no financiera que no cotiza en un mercado organizado, siendo la renta obtenida de 1.200 €. Dicha participación se adquirió al inicio del año 20X4. En ese mismo ejercicio, esta sociedad obtiene otras rentas sometidas al régimen general del impuesto por importe de 1.000 €.

Se pide:

Determinar la cuota íntegra por el IS 2X10.

SOLUCIÓN

Aplicando lo dispuesto en el **art. 27.2 d) LIS**, la **renta de 1.200 €** generada en la transmisión se ha generado en un plazo de 6 años, parte de la cual corresponde a un **período de tiempo anterior al de su transformación en sociedad de capital riesgo**. En consecuencia, la parte de dicha renta imputable a ese período anterior tributa según el régimen general del IS y, en consecuencia, **no gozaría de la exención parcial del 99%** correspondiente al **régimen fiscal especial de las sociedades de capital-riesgo**. Dicha renta se presume, salvo prueba en contrario, que se ha obtenido de forma lineal a lo largo de esos 6 años.

Por tanto:

Renta ordinaria	1.000
Plusvalía ordinaria: 1.200 x 2/6	400
Plusvalía exenta parcialmente: (1.200 x 4/6) x 0,01	8
Base imponible	1.408
Cuota íntegra: 0,25 x 1.408	352

SUPUESTO N° 34

La sociedad española MENTRIDA S.A presenta, mediante contabilidad separada, los siguientes resultados en el ejercicio (n): Por operaciones en Ceuta y Melilla 40.000 €; por operaciones en la península 160.000 €.

La sociedad opera en Ceuta y Melilla mediante sendas sucursales situadas en estos territorios y sus actividades suponen cierre de ciclo mercantil con resultados económicos en los mismos.

Se pide:

Calcular deducciones y bonificaciones aplicables en el IS.

SOLUCIÓN

La sociedad ha de realizar la siguiente liquidación por el IS del ejercicio (n) (importes en €):

Base imponible: 40.000 + 160.000	200.000
Cuota íntegra: 200.000 x 0,30 =	60.000
Bonificación rendimientos Ceuta y Melilla	6.000
- Cuota bonificable: 40.000 € x 0,30 = 12.000 €	
- Bonificación: 12.000 € x 0,5 = 6.000 €	
 Cuota íntegra bonificada.....	 54.000

SUPUESTO N° 35

TELEFONISA, dedicada a la investigación, desarrollo y ventas de equipos electrónicos de alta tecnología, presenta los datos en euros relativos a gastos en I+D señalados en el cuadro adjunto:

Año	2X09	2X10	Media X09-X10
Amortización activos fijos	2.000	6.000	4.000
Otros gastos actividad I+D	8.000	12.000	10.000
Totales	10.000	18.000	14.000

La inversión en I+D durante 2X11 es en las hipótesis A y B la siguiente:

	A	B
Amortización activos fijos	4.000	3.000
Otros gastos actividad I+D	8.000	15.000
Totales	12.000	18.000

Se pide:

Deducciones aplicables en el IS en ambas hipótesis A y B.

SOLUCIÓN

El derecho a la deducción generado en el año 2X11 será (art. 35.1 LIS):

Hipótesis A:

El total de los gastos en I+D en el ejercicio 2X11 (12.000 €) es inferior a la media de lo invertido durante los dos años anteriores (14.000 €), luego la deducción, teniendo en cuenta el porcentaje del 25%, ascenderá a:

- **Base deducción** 12.000
- **Porcentaje deducción** 25%
- **Importe deducción** 3.000 ⁽¹⁾

Hipótesis B:

En este caso, el total de los gastos en I+D del ejercicio 2X11 (18.000 €) supera la media del bienio anterior (14.000 €), luego el derecho a deducir, teniendo en cuenta los porcentajes del 25% y del 42%, ascenderá a:

- **Base de deducción al 25%** 14.000
- **Importe deducción** (14.000 x 0,25) 3.500
- **Base deducción al 42%** (18.000 - 14.000) 4.000
- **Importe deducción** (4.000 x 0,42) 1.680
- **Total importe deducción** 5.180⁽¹⁾

⁽¹⁾ Deducción aplicable con los límites establecidos en el art. 39 LIS.

SUPUESTO N° 36

La sociedad ENTERPRISES, S.L. dedicada a la investigación de nuevos productos energéticos no contaminantes, realiza los gastos en I+D que se indican en el cuadro siguiente:

Año	X0	X1	Media X0-X1
<i>Amortización activos fijos</i>	4.000	8.000	6.000
<i>Gastos de personal investigador</i>	10.000	12.000	11.000
<i>Resto gastos actividad I+D</i>	10.000	18.000	14.000
Totales	24.000	38.000	31.000

Los gastos en la actividad de I+D en el año X2 han sido en las hipótesis A y B los siguientes:

	A	B
<i>Amortización activos fijos</i>	4.000	8.000
<i>Gastos de personal investigador cualificado</i>	10.000	10.000
<i>Resto gastos actividad I+D</i>	12.000	16.000
Totales	26.000	34.000

Se pide:

Deducciones aplicables en el IS X2, en ambas hipótesis A y B.

SOLUCIÓN

Según el **art. 35.1 LIS:**

Hipótesis A:

En este caso, el total de los gastos en I+D en el ejercicio X2 (26.000 €) es inferior a la media de los gastos efectuados en los dos años anteriores (31.000 €), luego la deducción, teniendo en cuenta el porcentaje vigente, asciende a:

- Base deducción	26.000
- Porcentaje deducción 25%	
- Importe deducción	6.500
- Base deducción adicional (gastos personal investigador) 10.000	
- Porcentaje deducción 17%	
- Importe deducción	1.700
Total deducción	8.200⁽¹⁾

Hipótesis B:

En este caso el total de los gastos en I+D en el ejercicio X2 (34.000 €) es superior a la media de los gastos efectuados en los dos años anteriores (31.000 €), luego la deducción, teniendo en cuenta los porcentajes del 25% y del 42%, asciende a:

- Base deducción al 25%	31.000
- Importe deducción	7.750
- Base deducción al 42%: 34.000 - 31.000	3.000
- Importe deducción: 3.000 x 42%	1.260
- Base deducción adicional (gastos personal investigador)	10.000
- Porcentaje deducción	17%
- Importe deducción	1.700
Total deducción	10.710⁽¹⁾

⁽¹⁾ Deducción aplicable con los límites establecidos en el art. 39 LIS.

SUPUESTO N° 37

PENTA S.L. que tributa al tipo general en el Impuesto sobre Sociedades, y que se dedica a la distribución de equipos informáticos, obtuvo en X6 una base imponible de 1.000.000 de euros.

En dicho ejercicio, además, presenta los siguientes datos relevantes para la presentación de la autoliquidación por este impuesto:

- Deducciones por doble imposición internacional: 50.000 €
- Retenciones soportadas: 10.000 €
- Pagos fraccionados: 60.000 €
- Deducción por I+D: 400.000 €
- Deducción por creación de empleo personal discapacitado: 4.500 €

Deducciones generadas en X5 pendientes de aplicar:

- Deducción por I+D: 33.000 €
- Deducción por inversiones medioambientales: 2.000 €

La plantilla media de la entidad se ha incrementado en los últimos años y se prevé su mantenimiento en los siguientes.

PENTA S.L. destina como media de los últimos años, más de 1 millón a su actividad de I+D calificada como tal por el Ministerio de Economía.

A la vista de los datos expuestos, la entidad solicita de su asesor fiscal, que teniendo en cuenta la normativa vigente en la práctica de deducciones en la cuota y que los límites vigentes para su aplicación en este ejercicio y en el siguiente son del 25% y 50 % de la cuota íntegra ajustada positiva, le informe de cuales serían las opciones de aplicación.

Nota: Las deducciones por inversiones medioambientales fueron generadas en X5 cuando conforme a la normativa anterior del TRLIS eran de aplicación (actualmente derogadas).

SOLUCIÓN

Las deducciones previstas en el Capítulo IV del Título VI LIS se practicarán una vez realizadas las deducciones por doble imposición internacional y bonificaciones (art. 39 LIS).

El importe de las deducciones previstas en este capítulo, aplicadas en el período impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 25 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y bonificaciones.

Este **límite será del 50%** cuando el importe de las deducciones por gastos en I+D e I.T. que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo exceda del 10% de la C.I. minorada en dichas deducciones y bonificaciones.

En caso de que la deducción no pueda aplicarse **por insuficiencia de cuota**, las cantidades no deducidas **podrán aplicarse, respetando el límite señalado, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos**. Este plazo será de **18 años** para las cantidades correspondientes a las deducciones de los arts. 35 del LIS.

Ahora bien, el cómputo de tales plazos podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos en los dos casos siguientes: entidades de nueva creación, y entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos (art. 39.1).

El **apdo 2 del art. 39**, establece que las **entidades** a las que resulte de aplicación el tipo de gravamen previsto en el apartado 1 o en el apartado 6 del artículo 29 de esta Ley, podrán optar por aplicar la deducción en los términos generales con los límites del apartado 1 de este mismo artículo o, por quedar **excluidas del citado límite**. Para quedar **excluidas deberán renunciar a un 20 por ciento** (en concepto de descuento) **del importe de la deducción generada, a cambio del cual podrán aplicar la deducción sin límites**. En caso de **insuficiencia de cuota** se podrá solicitar su **abono a la Administración tributaria**, a través de la declaración del Impuesto de Sociedades.

El importe de la deducción aplicada o abonada, en el caso de **actividades de innovación tecnológica no podrá superar conjuntamente el importe de 1 millón de euros anual**.

El importe de la deducción aplicada o abonada por **actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, no podrá superar conjuntamente** y por todos los conceptos, **el importe de 3 millones de euros anuales**.

Para ello se deben cumplir determinados **requisitos**: transcurso de 1 año sin poder aplicar la deducción; que la plantilla media o la plantilla media adscrita a I+D o IT no se vea reducida; destinar un importe equivalente a la deducción aplicada o abonada a estas actividades en los 24 meses siguientes e informe motivado sobre la calificación de la actividad como I+D o IT.

Además, **para que la deducción sea posible se han de cumplir los siguientes requisitos**:

- Una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de la deducción en más de una entidad salvo disposición expresa, ni podrá dar lugar a la aplicación de una deducción en más de una entidad (art. 39.4).
- Los elementos patrimoniales afectos a dichas deducciones deberán permanecer en funcionamiento durante cinco años, o tres años, si son muebles, o durante su vida útil si fuere inferior (art. 39.5).

De acuerdo con lo expuesto, las soluciones posibles serían las siguientes:

1. Aplicar la deducción por I+D generada en X6 con el límite establecido en el art. 39.1 LIS, del 25% ó 50%.

Al superar la deducción por I+D del ejercicio el 10% de la C.I.A.P., el límite sería del 50% para las deducciones pendientes de ejercicios anteriores y las del propio ejercicio.

Por tanto:

Límite: 50% 200.000 = **100.000**

siendo 200.000, el importe de la C.I.A.P:

Base Imponible: 1.000.000

T.G. 25%

Cuota Íntegra: 250.000

- **D.D.I.I.:** <50.000>

Cuota Íntegra ajustada positiva: **200.000**

Aplicando **deducciones:**

- I + D X5:	<33.000>
- Medioambientales X5	<2.000>
- Empleo discapacitados X6	<4.500>
- I + D X6 (Resto hasta límite)	<60.500>
	<hr/>
Total deducciones aplicadas	100.000

Pendientes de aplicar:

I+D X6 (400.000 - 60.500) = 339.500

Cuota líquida: 200.000 - 100.000 =... 100.000- RET y P.F.:
 <70.000> |**Cuota diferencial:** 30.000

2. Aplicar la deducción por I+D del ejercicio sin el límite con un descuento del 20% de 400.000 = 80.000 €, pudiendo incluso solicitar la devolución en el ejercicio siguiente.

$$400.000 - 20\% 400.000 = 320.000$$

Para ello, la entidad debería mantener la plantilla media o la adscrita a I+D hasta el final de X9; destinar 320.000 € a inversiones o gastos de I+D hasta X9 y estar en posesión del informe motivado sobre la calificación de la actividad como I+D (requisitos éstos que se deducen del enunciado del supuesto).

En este caso, el **límite** a aplicar en X6 al resto de deducciones sin computar las de I+D sería de:

$$25\% 200.000 = 50.000 \text{ €}$$

Por lo que en **X6** aplicaría:

- I + D X5	<33.000>
- Medioambientales X5	<2.000>
- Empleo discapacitados X6	<4.500>
	<hr/>
Total aplicadas	39.500

y la **cuota diferencial** del ejercicio X6 sería de:

C.I.A.P. 200.000

- Deducciones incentivos.....	<39.500>
Cuota líquida	160.500
- RET y P.F.....	<70.000>
Cuota diferencial	90.500

En X7, la entidad podría aplicar una **deducción por I+D de 320.000 euros sin aplicar los límites del art. 39 LIS, pudiendo obtener incluso la devolución de dicha cantidad** en función del resultado de su cuota íntegra.

NOTA: con la reforma del Impuesto sobre Sociedades introducida por la Ley 27/2014, de 27 de Noviembre, se ha suprimido la deducción por inversiones medioambientales.

SUPUESTO Nº 38

La sociedad de nueva creación, “CTO S.L Masters”, desea conocer los incentivos fiscales y de seguridad social que les será de aplicación si contrata a su primer auxiliar administrativo de 28 años que está cobrando la prestación por desempleo (máxima de 24 meses) quedándole todavía 12 meses por cobrar importe de 7.000 euros.

Se sabe que la entidad no tendrá una plantilla superior a 30 trabajadores y que el sueldo bruto anual a pagar al nuevo auxiliar es de 18.000 euros con una cotización a la Seguridad Social de 5.742 euros y el contrato se encuadra dentro del artículo 4 de la Ley 3/2012 de apoyo a los Emprendedores.

SOLUCIÓN

Según el **art. 37 LIS**, las entidades que contraten a su primer trabajador a través de un **contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores**, definido en el art. 4 Ley de Medidas Urgentes para la Reforma del Mercado Laboral (Ley 3/2012), que sea menor de 30 años, podrán deducir de la cuota íntegra la cantidad de **3.000 euros**.

Además, las entidades que tengan una **plantilla inferior a 50 trabajadores** en el momento en que concierten contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, podrán deducir de la cuota íntegra el **50 por ciento del menor de los siguientes importes**:

- El importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación.
- El importe correspondiente a doce mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.

La aplicación de esta deducción estará condicionada a que el trabajador contratado hubiera percibido la prestación por desempleo durante, al menos, tres meses antes del inicio de la relación laboral.

Las deducciones previstas en los apartados anteriores se aplicarán en la **cuota íntegra del periodo impositivo correspondiente a la finalización del periodo de prueba de un año exigido en el correspondiente tipo de contrato y estarán condicionadas al mantenimiento** de esta relación

laboral durante **al menos tres años** desde la fecha de su inicio (salvo extinción por causas objetivas o despido disciplinario cuando uno u otro sea declarado o reconocido como procedente, dimisión, muerte, jubilación o incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez del trabajador).

El trabajador contratado que diera derecho a una de las deducciones previstas en este artículo **no se computará a efectos del incremento de plantilla** establecido en el artículo 102 de esta ley.

En el supuesto de **contratos a tiempo parcial**, las deducciones señaladas se aplicarán de forma proporcional a la jornada de trabajo pactada.

Por tanto:

A) Deducción IS (con los límites establecidos en el art. 39 LIS).

1. **Deducción única de 3.000 euros** (sólo aplicable por el primer trabajador que cumpla los requisitos).
2. Además, **deducción igual al 50% de la prestación por desempleo** que el trabajador tuviera pendiente con un límite de 12 mensualidades: $50\% \times 7.000 = 3.500$ euros.

B) Seguridad Social.

Al tener el trabajador una edad comprendida entre 16 y 30 años, **bonificación de cuotas de Seguridad Social** durante 3 años entre 1.000 y 1.200 euros.

SUPUESTO N° 39

La sociedad **HORRASA**, cuyo período impositivo coincide con el año natural, presenta las siguientes liquidaciones correspondientes a los tres últimos períodos impositivos concluidos con anterioridad al año 2X12:

	<i>Ejercicio</i> <i>1/1/X10-30/6/X10</i>	<i>Ejercicio</i> <i>1/7/X10-31/12/X10</i>	<i>Ejercicio</i> <i>1/1/X11-31/12/X11</i>
<i>Cuota íntegra</i>	2.000	400	4.000
<i>Deducciones y bonificaciones</i>	200	40	500
<i>Retenciones e ingresos a cuenta</i>	250	380	400
<i>Pagos fraccionados</i>	100	-	300
<i>Fin plazo declaración IS</i>	25-1-11	25-7-11	25-7-12

Se pide:

Determinar los pagos fraccionados que debe realizar HORRASA por el IS 2X12, por la primera de las modalidades prevista en el art. 40 LIS.

SOLUCIÓN

Los **pagos fraccionados** que esta sociedad estaría obligada a efectuar de acuerdo con la **primera de las modalidades u opciones** contempladas en la LIS, serían los siguientes:

- **Mes de abril del año 2X12.** A día 1 de este mes el último período impositivo cuyo plazo de declaración ha vencido es el correspondiente al 1-7-X10 a 31-12-X10, pero en la medida que su duración es inferior a 12 meses, debe completarse con el período impositivo anterior hasta completar dicha duración. En tal caso tenemos:
 - **Base del pago fraccionado:** $2.000 + 400 - 200 - 250 - 40 - 380 = 1.530 \text{ €}$
 - **Importe del pago fraccionado:** $1.530 \times 0,18 = 275,4 \text{ €}$
- **Meses de octubre y diciembre del año 2X12.** Al primer día de cada uno de estos meses, el último período impositivo cuyo plazo de declaración ha vencido es el correspondiente al 1-1-X11 a 31-12-X11, por lo que el importe del pago fraccionado en cada uno de ellos sería el siguiente:
 - **Base del pago fraccionado:** $4.000 - 500 - 400 = 3.100 \text{ €}$
 - **Importe del pago fraccionado:** $3.100 \times 0,18 = 558 \text{ €}$

Estos tres pagos fraccionados serían a cuenta de la liquidación del período impositivo correspondiente al año 2X12, por cuanto el mismo es el que está en curso al primer día de cada uno de dichos meses.

SUPUESTO N° 40

Determinar si las sociedades siguientes son ERD y en qué períodos:

1. *Una sociedad cuyo ejercicio coincide con el año natural presenta las siguientes hipótesis de cifras de negocios en diferentes ejercicios:*
 - *Período impositivo (n-1): su cifra de negocios es inferior a 10 millones de euros.*
 - *Período impositivo (n-1): su cifra de negocios es superior a 10 millones de euros.*
2. *Una sociedad cuyo período impositivo (n) coincide con el año natural presenta una cifra de negocios inferior a 10 millones de euros. El período impositivo inmediato anterior (n-1) tuvo una duración de seis meses, cuya cifra de negocios fue de 6 millones de euros.*
3. *Una sociedad se constituye al inicio del año, siendo su ejercicio social coincidente con el año natural.*
4. *Una sociedad cuyo ejercicio coincide con el año natural se constituye a mitad de año, pero inicia su actividad en el último trimestre, siendo el volumen de negocios en ese período impositivo de medio año de 3 millones de euros.*

SOLUCIÓN

Según el **art. 101 LIS**:

1. - *Período impositivo (n-1): su cifra de negocios es inferior a 10 millones de euros.*

En tal caso, la **sociedad en el ejercicio (n) tiene la consideración de empresa de reducida dimensión**, cualquiera que sea el importe de su cifra de negocios en ese período (n).

- *Período impositivo (n-1): su cifra de negocios es superior a 10 millones de euros.*

La sociedad **en el período (n) no tiene la consideración de empresa de reducida dimensión**. Si en el período (n) el volumen de operaciones fuese inferior a 10 millones de euros, la sociedad en el período impositivo (n+1) alcanzará la condición de empresa de reducida dimensión.

2. Se deberá **prorratear la cifra de negocios del período (n-1) para elevarla al año**, lo que arroja una cifra neta anual de negocios de $6 \times 12/6 = 12$ millones de euros.

Por tanto, en el **período impositivo (n) esta sociedad no tendría la consideración de empresa de reducida dimensión**. Por el contrario, en el período (n+1) alcanzaría la condición de empresa de reducida dimensión por cuanto en el período (n) no se sobrepasó los 10 millones de euros de cifra neta de negocios.

3. Si la **cifra de negocios es inferior a 10 millones de euros**, la sociedad en ese período impositivo se calificaría como de **reducida dimensión**. De haber superado aquel importe, no tendría la consideración de empresa de reducida dimensión.

4. Dado que el período de **desarrollo efectivo de su actividad tiene una duración inferior al año, la cifra de negocios deberá elevarse al año**, es decir, resultaría un volumen de negocios de $3 \times 4 = 12$ millones de euros, por lo que en ese período impositivo la sociedad no tendrá la consideración de **empresa de reducida dimensión**.

Nota: Hay que tener en cuenta que los incentivos fiscales previstos serán de aplicación en los **tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquél en que las entidades alcancen la cifra de 10 millones de euros**, siempre que hayan cumplido las condiciones para ser ERD tanto en aquél período como en los dos períodos impositivos anteriores y también cuando dicha cifra se alcance como consecuencia de realizar una operación acogida al régimen fiscal establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley (art. 101.4 TR).

SUPUESTO N° 41

La sociedad RESCORES S.L. de reducida dimensión que invierte 600.000 € al inicio del período impositivo N en elementos de activo materiales fijos nuevos que entran en funcionamiento al tiempo de realizarse la inversión, amortizándose contablemente según tablas, al coeficiente del 20%. El promedio de plantilla en N-1 es de 8 personas y el promedio en el período N/N+1 de 15 personas, manteniéndose dicho promedio durante el período N+2/N+3.

Se pide:

1. Ajustes fiscales en el IS, aplicando el beneficio fiscal del art. 102 LIS, sin considerar valor residual.
2. Suponer ahora que para RESCORES S.L. el promedio de plantilla en el período N/N+1 fuese de 12,5 personas (en lugar de las 15 inicialmente previstas) y el promedio N+2/N+3 de 12 personas.

Regularizaciones que procederían. Considerar interés de demora: 5,5%..

SOLUCIÓN

1. La corriente de gasto contable y fiscal por esta inversión sería la siguiente:

- Límite de inversión a efectos libertad de amortización $(15 - 8) \times 120.000 = 840.000$.
- Inversión que se puede amortizar libremente en N: 600.000.

Período impositivo	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste negativo	Ajuste positivo
N	120.000	600.000	-480.000	-
N+1	120.000	-	-	+120.000
N+2	120.000	-	-	+120.000
N+3	120.000	-	-	+120.000
N+4	120.000	-	-	+120.000

Con esta evolución de plantilla la totalidad de la inversión puede amortizarse libremente y, por tanto, no procede ninguna regularización (art. 102 LIS).

2. En la segunda hipótesis:

a) Regularización a realizar en la liquidación del IS del ejercicio N+1:

- Límite de inversión a efectos libertad de amortización $(12,5 - 8) \times 120.000 = 540.000$.
- Inversión amortizada libremente: 600.000.
- Exceso de inversión amortizada libremente: 60.000.

Período impositivo	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste negativo	Ajuste positivo
N	120.000	564.000	-444.000	
N+1	120.000	24.000		+96.000

Regularización cuota: $(480.000 - 444.000) \times 0,25 = \dots\dots\dots$ 9.000

Regularización intereses: $9.000 \times 0,055 = \dots\dots\dots$ 495

9.495

En este caso solamente 540.000 € de inversión pueden amortizarse libremente y los otros 60.000 € podrán **amortizarse de forma acelerada al tipo del $20\% \times 2 = 40\%$** (total: 540.000 + 24.000 = 564.000).

Dado que el ajuste negativo que se realizó en N fue de 480.000 € cuando realmente procede 444.000 €, la diferencia entre ambas cantidades representa el exceso de gasto deducido indebidamente a efectos fiscales que origina una cuota de 9.000 €, a añadir a la cuota que resulte de la liquidación del ejercicio N+1. Por otra parte, al tiempo de efectuar la liquidación del ejercicio N+1 hay que tener en cuenta que procede efectuar un ajuste positivo de 96.000 € al resultado contable para determinar la base imponible de ese período.

b) Regularización a realizar en la liquidación del año N+3.

- Límite de inversión a efectos libertad amortización $(12 - 8) \times 120.000 = 480.000$.
- Inversión amortizada libremente: 540.000.
- Exceso inversión amortizada libremente: 60.000.

Al tiempo de efectuar la liquidación del N+2, la situación hasta ese momento habrá sido la siguiente:

Período impositivo	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste negativo	Ajuste positivo
N	120.000	564.000	-444.000	
N+1	120.000	24.000		+96.000
N+2	120.000	12.000		+108.000

Sin embargo, la situación que debe ser, de acuerdo con la evolución de la plantilla, es:

Período impositivo	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste negativo	Ajuste positivo
N	120.000	528.000	-408.000	
N+1	120.000	48.000		+72.000
N+2	120.000	24.000		+96.000

En definitiva, solamente 480.000 € pueden amortizarse libremente y los otros 120.000 € al tipo del 40%. Por tanto, el ajuste negativo realizado en el N, teniendo en cuenta la regularización de N+1, es superior al que realmente corresponde, mientras que los ajustes positivos realizados en N+1 y N+2 fueron superiores a los que realmente proceden.

Regularización cuota:

$$[(444.000 - 408.000) - (96.000 - 72.000) - (108.000 - 96.000)] \times 0,25 = \dots\dots\dots 0$$

Regularización intereses:

$$[(444.000 - 408.000) \times 0,25 \times 0,055 \times 3 - (96.000 - 72.000) \times 0,25 \times 0,055 \times 2 - (108.000 - 96.000) \times 0,25 \times 0,055] = \dots\dots\dots \underline{660}$$

660

Por último, los ajustes que procederían en N+3 y N+4 serían:

Período impositivo	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste negativo	Ajuste positivo
N+3	120.000	0		120.000
N+4	120.000	0		120.000

Por tanto, al tiempo de efectuar la liquidación del IS de los períodos N+3 y N+4, al resultado contable procederá realizar un ajuste positivo de 120.000 € para determinar la base imponible.

SUPUESTO N° 42

La sociedad Nueva Caledonia S.L., de reducida dimensión que en el período impositivo correspondiente al año N obtiene una renta de 10.000 euros en la transmisión de un elemento de su inmovilizado material por importe de 100.000 euros. Al inicio del año N+1 invierte ese mismo importe en otro elemento de su inmovilizado material nuevo amortizable al coeficiente máximo de tablas del 10% y sin valor residual.

Se pide:

Ajustes Fiscales en el IS, aplicando el beneficio fiscal del art. 103 LIS.

SOLUCIÓN

Según el **art. 103 LIS**:

Los **elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias**, así como los elementos del **inmovilizado intangible**, afectos en ambos casos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del art. 101 LIS, podrán amortizarse en función del **coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo** previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas; también a los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, siempre que su puesta a disposición sea dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión e igualmente de aplicación a los elementos del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias construidos o producidos por la propia empresa.

Los elementos del **inmovilizado intangible** a que se refiere el apartado 3 del art. 13 LIS, adquiridos en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del art. 101 LIS, podrán **deducirse en un 150 por ciento** del importe que resulte de aplicar dicho apartado.

Según el **art. 103 LIS**, la amortización contable se realizará al coeficiente del 10%, mientras que la fiscal al coeficiente del 20% (2×10).

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste negativo	Ajuste positivo
N+1	10.000	20.000	10.000	-
N+2	10.000	20.000	10.000	-
N+3	10.000	20.000	10.000	-
N+4	10.000	20.000	10.000	-
N+5	10.000	20.000	10.000	-
N+6	10.000	-	-	10.000
N+7	10.000	-	-	10.000
N+8	10.000	-	-	10.000
N+9	10.000	-	-	10.000
N+10	10.000	-	-	10.000

En caso de que la amortización contable fuese inferior al coeficiente máximo del 10%, el exceso de esa amortización hasta la amortización fiscal del 20% se computaría igualmente mediante un ajuste negativo extracontable.

La deducción del exceso respecto de la depreciación efectiva **no está condicionada a su imputación contable**.

SUPUESTO N° 43

La Sociedad Chascal SL obtuvo unos resultados positivos de 200.000 euros en 2X14, destinando la totalidad de dichos resultados a la constitución de una reserva voluntaria. Ese año, el importe neto de su cifra de negocios fue de 1 millón de euros.

El año 2X15 es otro año donde le va realmente bien, y acaba el ejercicio económico con una base imponible de 500.000 euros de los que parte quiere destinar a una reserva indisponible. Los analistas de la entidad consideran que va a venir una etapa de recesión económica, y buscan alternativas para afrontarla de la mejor forma posible.

Se pide:

Desde el punto de vista fiscal, que beneficios fiscales puede aplicarse la entidad? ¿Cuál es más ventajoso dado el perfil de sus analistas?

SOLUCIÓN

La Sociedad Chascal SL en 2X15 es una entidad de reducida dimensión conforme a lo dispuesto en el artículo 101 del LIS al tener un importe neto de su cifra de negocios en el periodo inmediato anterior, inferior a 10 millones de euros.

En el 2X15, la sociedad tiene un incremento de sus fondos propios, puesto que traslada a reservas voluntarias la totalidad del beneficio del año 2X14, por lo que el incremento es de 200.000 euros. Esto supone que un beneficio fiscal disponible para esta entidad es la **nueva reducción por reserva de capitalización** regulada en el **artículo 25 del LIS** y que señala:

1. Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de esta Ley tendrán derecho a **una reducción en la base imponible del 10 por ciento del importe del incremento de sus fondos propios**, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
 - a) Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.
 - b) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.

La **reducción** por tanto sería del 10% del incremento de los fondos propios:

$$10\% * 200.000 = 20.000 \text{ euros}$$

Esta reducción tiene **como límite el 10% de la Base imponible previa** a la propia reducción y a la compensación de bases imponibles negativas.

$10\% * 500.000 = 50.000 > 20.000$ por lo que toda la reducción sería aplicable en 2X15 (¿y si el incremento de los Fondos propios hubiera sido de 600.000 euros? Entonces sólo se podría reducir un importe de 50.000 y los 10.000 restantes se podrían llevar a los dos años siguientes con el mismo límite del 10% de la BI de cada año).

En este caso la entidad tendría que dotar una reserva de capitalización indisponible, por valor de 20.000 euros.

Por otro lado, la Sociedad Chascal en una entidad de reducida dimensión, por lo que se podría beneficiar de la nueva reducción por **Reserva de NIVELACIÓN**, regulada en el **artículo 105 LIS**, que señala:

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

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

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

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

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

Por tanto, la reducción sería de $10\% * 500.000 = 50.000$ euros < 1 millón, por lo que se aplicaría en su totalidad.

El contribuyente **tendría que dotar una reserva de nivelación indisponible por valor de 50.000 euros.**

En cuanto a la relación entre ambas, el art. 105.5 LIS indica que **las cantidades destinadas a esta reserva no podrán aplicarse simultáneamente al cumplimiento de la reserva de capitalización**, por

lo que en el caso de que la entidad sólo quiera aportar fondos a una reserva indisponible, tendrá que elegir entre un beneficio fiscal y otro.

En relación con la **opción más ventajosa**, dado que los analistas piensan que va a venir una época de recesión económica, y por tanto es previsible la existencia de bases imponibles negativas (BINs); la opción más favorable sería la reducción por reserva de nivelación, al tener un importe mayor y en principio, existir indicios de que podrá compensarse con las BINs de los años siguientes, ya que de no existir BINs o si estas son inferiores, el importe a reducir hay que integrarlo una vez finalizado el plazo señalado (lo que quiere decir que si en ese momento la base imponible es positiva, se estaría devolviendo la reducción no compensada con BINs ya que se añadiría a un saldo que ya de por sí es positivo. En este caso simplemente se habría conseguido un diferimiento de la tributación). Por otro lado, la reducción por reserva de capitalización, aunque es menor, no tiene que compensarse con rentas negativas futuras y en ese sentido no tiene el riesgo de tener que deshacer el efecto impositivo ganado.

En resumen, **si la entidad desea aplicarse ambas reducciones** tendría que **dotar las reservas correspondientes** cumpliendo el resto de requisitos existentes en cada caso. De aplicarse ambas su base imponible sería:

$$500.000 - 20.000 - 50.000 = 430.000 \text{ euros.}$$

SUPUESTO N° 44

La Sociedad “ELECTRA, S.A.”, ha sido notificada del inicio de una actuación de comprobación tributaria por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2X05 y 2X06.

De la información obrante en el expediente, obtenida en el procedimiento de comprobación, se ponen de manifiesto las siguientes circunstancias:

- A) Examinando la contabilidad de la entidad “ELECTRA, S.A.” del ejercicio 2X06, se observa que se ha dotado una pérdida por deterioro por depreciación de la cartera de valores, por acciones que posee correspondientes a la sociedad “GAMBOA” por importe de 60.000 euros (“GAMBOA” está domiciliada en Panamá, actual paraíso fiscal).

Los valores teóricos de los títulos poseídos muestran la siguiente evolución:

Valor teórico ejercicio 2X04	18 euros
Valor teórico ejercicio 2X05	12 euros
Valor teórico ejercicio 2X06	8 euros

En relación con esta circunstancia se pide:

Emitir opinión razonada sobre la viabilidad y, en su caso, límite cuantitativo del gasto fiscal por la provisión por depreciación de valores.

- B) En la contabilidad de la sociedad constan operaciones comerciales con la entidad “J & ELECTRA” (en la que “ELECTRA S.A” participa en un 75%). Verificados los valores a los que se han contabilizado dichas operaciones, se acredita que están efectuadas a valores equivalentes al 50% del valor de mercado de las mismas, entre partes independientes.

En base a ello, el inspector actuario ha decidido “dejar sin efecto las operaciones” anulando en ambas entidades el efecto producido por las mismas, por haber constatado que se ha derivado de

ello una tributación inferior, para el conjunto de las mismas de la que se hubiese producido en condiciones normales de mercado.

En relación con esta circunstancia se pide:

Emitir razonadamente opinión sobre la actuación del inspector, y de la posible existencia de vinculación entre entidades.

- C) La entidad “ELECTRA, S.A.” ha procedido en la declaración presentada por el ejercicio 2X06 a “compensar bases negativas pendientes” correspondientes al ejercicio 2X00.

Solicitada por el actuario la documentación correspondiente al ejercicio 2X00, la entidad manifiesta su negativa, argumentando que los datos solicitados corresponden a un ejercicio prescrito y obrar ya, en poder de la Administración, la declaración correspondiente a ese período.

En relación con este aspecto, se pide:

Opinión razonada sobre la procedencia o no, del requerimiento efectuado por la inspección.

- D) En la verificación de la contabilidad correspondiente al ejercicio 2X06, se aprecia un saldo deudor en la cuenta “Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero” con contrapartida en las cuentas de “Gastos por intereses diferidos” y “Acreedores diversos”, apareciendo deducciones en la Base Imponible por dicha operación.

Solicitada la documentación del contrato correspondiente a la operación se constata que la operación es sobre un inmueble que entró en funcionamiento el 10 de octubre del ejercicio 2X06.

En base a esta información, se pide:

¿Qué comprobaciones estima necesarias realizar para poder aceptar las deducciones practicadas?

- E) En el ejercicio 2X06, y respecto a una serie de elementos patrimoniales, se ha decidido su transmisión a la sociedad “M, S.A.” La operación de venta se ha definido en base a las características de los elementos patrimoniales y a la posibilidad de “independizarlos” del resto de elementos de su activo.

La operación se ha instrumentado como aportación no dineraria a la sociedad “M, S.A.”, recibiendo a cambio las acciones correspondientes.

En la contabilidad ha reflejado la operación de transmisión o aportación de dichos elementos por el valor histórico que tienen en la contabilidad, cuando su valor de mercado es sensiblemente superior al histórico.

En base a esta información se pide:

¿Es posible llevar a cabo la operación a dichos valores? ¿Existe algún soporte jurídico para no reflejar la ganancia patrimonial en la correspondiente liquidación del impuesto? De ser así comente las peculiaridades.

SOLUCIÓN

En relación con los distintos apartados que se relacionan en esta parte, podemos señalar:

- A) “ELECTRA, S.A.” dotó una pérdida por depreciación de la cartera de valores por acciones que posee correspondientes a la sociedad “GAMBOA” por importe de 60.000 euros.

En primer lugar, “ELECTRA, S.A.” y “GAMBOA” son entidades entre las cuales existe una **vinculación económica y de capital**, tal y como se desprende del enunciado; por tanto, (las operaciones entre ellas son vinculadas (art. 18 LIS).

“GAMBOA” está constituida y domiciliada en Panamá, que es un **paraíso fiscal**.

La **Ley 16/2013 derogó** con efectos **1-1-2013**, el **apdo 3 del art. 12 LIS**, estableciendo en el **art. 14.1 j)** la **no deducibilidad** de las **pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios** de entidades, coticen o no coticen en un mercado regulado. En la actualidad, la ley 27/2104, de 27 de noviembre, ha trasladado esta **no deducibilidad al art. 13.2.b) LIS**.

Por tanto, la **pérdida contable, no es deducible**, al tratarse de valores representativos de participación en capital.

- B) La sociedad “ELECTRA S.A.” es **socia al 75 por 100 de la entidad “J & ELECTRA”** y, por tanto, son entidades vinculadas (una entidad y sus socios o partícipes art. 18.2 LIS en participación igual o superior al 25%).

Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas **se valorarán por su valor de mercado**. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

La Administración Tributaria **podrá comprobar** que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan, quedando la Administración Tributaria vinculada por dicha corrección en relación con el resto de las personas o entidades vinculadas.

El inspector no debe dejar sin efecto las operaciones, sino que determinará el valor normal de mercado por alguno de los **métodos establecidos** en el **art. 18.4 LIS**, y ello con independencia de que se haya producido una tributación inferior o no.

- C) “ELECTRA, S.A.” **ha procedido a compensar bases imponibles negativas correspondientes al ejercicio 2X00**; habiéndose solicitado la documentación relativa al ejercicio 2X00, la entidad mantiene que tales datos pertenecen a un ejercicio ya prescrito.

Según el **art. 26 LIS**:

1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación.

En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros.

Por otro lado, el art. 26.5 LIS establece:

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 que las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, **mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad**, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

Por lo que siempre que se esté en el plazo de los 10 años, la Administración está facultada para pedir todo tipo de documentación acreditativa de la formación de la base imponible negativa. Manteniéndose en todo caso, y más allá de los 10 años, la obligación de exhibir la liquidación o autoliquidación, y la contabilidad.

D) Se habría de determinar si el contrato reúne los **requisitos** señalados en el **art. 106 LIS**:

1. Lo previsto en este artículo se aplicará a los contratos de arrendamiento financiero en los que el arrendador sea una entidad de crédito o un establecimiento financiero de crédito.
2. Los contratos a que se refiere el apartado anterior tendrán una **duración mínima de 2 años** cuando tengan por objeto **bienes muebles** y **de 10 años** cuando tengan por objeto bienes **inmuebles** o establecimientos industriales. No obstante, reglamentariamente, para evitar prácticas abusivas, se podrán establecer otros plazos mínimos de duración en función de las características de los distintos bienes que puedan constituir su objeto.
3. Las **cuotas de arrendamiento financiero** deberán aparecer **expresadas** en los respectivos contratos **diferenciando** la parte que corresponda a la **recuperación del coste del bien** por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra y **la carga financiera exigida** por ella, todo ello sin perjuicio de la aplicación del gravamen indirecto que corresponda.
4. El importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien deberá permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del período contractual.
5. Tendrá, en todo caso, la consideración de **gasto fiscalmente deducible** la **carga financiera** satisfecha a la entidad arrendadora.
6. La misma consideración tendrá la parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas correspondiente a la **recuperación del coste del bien**, salvo en el caso de que el contrato tenga por objeto terrenos, solares y otros activos no amortizables. En el caso de que tal condición concorra sólo en una parte del bien objeto de la operación, podrá deducirse únicamente la proporción que corresponda a los elementos susceptibles de amortización, que deberá ser expresada diferenciadamente en el respectivo contrato.

El importe de la cantidad deducible de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior **no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización** oficialmente aprobadas que corresponda al citado bien. El exceso será deducible en los períodos impositivos sucesivos, respetando igual límite. Para el cálculo del citado límite se tendrá en cuenta el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien. Tratándose de los contribuyentes a los que se refiere el Capítulo XI del Título VII de esta Ley, se tomará el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas multiplicado por 1,5.

7. La deducción de las cantidades a que se refiere el apartado anterior **no estará condicionada** a su **imputación contable** en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Si el contrato reúne estos requisitos, es gasto **fiscalmente deducible la carga financiera**; también la parte de **recuperación del coste del bien** (salvo en la parte correspondiente a terrenos, solares y otros activos no amortizables) con el **límite** del duplo del coeficiente de amortización lineal (máximo) establecido en tablas sobre el coste del bien (para su cálculo se tendrá en cuenta **el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien**).

Por tanto, las **comprobaciones** a realizar, serían:

1. Solicitud y examen de la documentación relativa al contrato de arrendamiento financiero.
2. Verificar que la parte de recuperación del coste del bien deducible excluya el suelo y sólo se haya aplicado desde 10-10-2X06.

E) “ELECTRA, S.A.” realiza una **aportación no dineraria a la sociedad “M, S.A.”** recibiendo a cambio las acciones correspondientes. Esta operación se ha reflejado por su valor histórico, si bien su valor de mercado es superior.

En primer lugar, según el **art. 17.4 LIS**: *se valorarán por su valor normal de mercado, entre otros, los elementos patrimoniales aportados a entidades y los valores recibidos a cambio*, 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.

Este régimen opcional está regulado en el art. 83 y siguientes del LIS, en concreto, para aportaciones no dinerarias, el art. 87 recoge entre otros, los siguientes requisitos:

1. Que la **entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente** al que se afecten los bienes aportados.
2. Que **una vez realizada la aportación, el contribuyente aportante participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5 por 100.**

Si se dan ambas circunstancias, podrá aplicarse, si así lo requiere el sujeto pasivo, el régimen especial del Capítulo VII LIS.

En tal caso, de acuerdo con el **art. 77 LIS**: *no se integrarán en la base imponible las rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia de transmisiones realizadas en territorio español de bienes y derechos en él situados.*

Según el **art. 78 LIS**: *Los bienes y derechos adquiridos se valorarán a efectos fiscales, por los mismos valores fiscales que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación.*

Finalmente, y en cuanto a la **aplicación de este régimen fiscal especial**, el **art. 89 LIS** establece, entre otras, las siguientes **reglas**:

1. Se entenderá que las operaciones reguladas en este capítulo **aplican el régimen establecido** en el mismo, **salvo que expresamente se indique lo contrario** a través de la comunicación a que se refiere el párrafo siguiente.

La realización de las operaciones a que se refieren los artículos 76 y 87 de esta Ley deberá ser objeto de comunicación a la Administración tributaria, por la entidad adquirente de las operaciones, salvo que la misma no sea residente en territorio español, en cuyo caso dicha comunicación se realizará por la entidad transmitente. Esta comunicación deberá indicar el tipo de operación que se realiza y si se opta por no aplicar el régimen fiscal especial previsto en este capítulo.

Dicha comunicación se presentará en la forma y plazos que se determine reglamentariamente. La **falta de presentación** en plazo de esta comunicación constituye **infracción tributaria grave**. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 10.000 euros por cada operación respecto de la que hubiese de suministrarse información.

2. **No se aplicará** el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como **principal objetivo el fraude o la evasión fiscal**. En particular, 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.

SUPUESTO Nº 45

La sociedad anónima AUTOSA tiene su domicilio social en Barcelona y el ejercicio social coincide con el año natural. Su actividad principal es la compraventa de vehículos automóviles, si bien, de un modo especialmente significativo, en los últimos tres años está implantando y desarrollando una nueva gama de negocios mediante el alquiler de vehículos tanto a particulares como a empresas.

AUTOSA se constituyó en el año 19X7 y pertenece en su totalidad a la familia de D^a Rosa Ribó la cual es titular del 60% del capital social. Su marido, D. Joan Aruan es titular del 20%, y los dos hijos del matrimonio, (Carmen y Santiago, ambos mayores de edad), del 10% restante cada uno de ellos. Todos residen en Barcelona.

D^a Rosa Ribó ostenta el cargo de administradora única y, según los estatutos sociales de AUTOSA, le corresponde la representación social de la sociedad.

Para el desarrollo de sus actividades, AUTOSA dispone de establecimientos permanentes en Barcelona, Sevilla, Bilbao y Niza (Francia).

La empresa cuenta con una flota de vehículos de su propiedad que dedica al alquiler mientras que para la actividad de venta posee una concesión, de dos fabricantes de automóviles, de los que percibe una comisión del 15 por 100 de las ventas brutas realizadas. Además realiza la actividad de distribución multimarca, para la que adquiere los vehículos a otras empresas de distribución establecidas en diferentes países de la Unión Europea y, en algún caso muy concreto, en Japón.

Analizar las repercusiones fiscales en el IS de los siguientes supuestos:

- Durante el ejercicio 2X09 se prevé alcanzar una facturación de 500.000 euros en la actividad de alquiler de vehículos, y unas comisiones brutas de 300.000 euros para la actividad de venta, importes superiores a los registrados en el ejercicio anterior.*

Los sueldos y salarios satisfechos ascenderán a 300.000 euros, mientras que la empresa ya ha asentado en libros otros gastos por valor de 375.000 euros.

Entre dichos gastos figuran los siguientes, solicitando al asesor se manifieste sobre su tratamiento fiscal a efectos del Impuesto sobre Sociedades:

Concepto	Importe en euros
<i>Impuesto sobre Sociedades Contabilizado</i>	<i>96.250</i>
<i>Aportación, pactada con el Comité de Empresa, a planes de pensiones individuales de los empleados, en tanto se promueve un plan de pensiones del sistema empleo por la compañía</i>	<i>35.000</i>
<i>Intereses de demora de unas actas de Inspección incoadas en el ejercicio, por regularizaciones correspondientes al año 2X05</i>	<i>2.300</i>
<i>Cuotas de dichas actas, imputables al mismo período (año 2X05)</i>	<i>19.000</i>

2. Con ocasión de la declaración definitiva del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio de 2X08, efectuada en el ejercicio de 2X09, la sociedad ha advertido que al efectuar el cierre de 2X08 incurrió en un exceso de previsiones de gasto por el Impuesto de Sociedades, al considerar inicialmente no deducibles una serie de gastos que, sin embargo, según fue confirmado posteriormente por una consulta vinculante de la Administración, sí gozaban de dicha naturaleza.

Para regularizar esta situación, la sociedad ha efectuado, durante el ejercicio 2X09, un cargo en la cuenta Hacienda Pública Acreedora por el Impuesto sobre Sociedades con abono a la cuenta de Resultados Extraordinarios por importe de 25.000 euros.

Se solicita al asesor se manifieste sobre su tratamiento fiscal en la declaración del Impuesto sobre Sociedades 2X08.

3. Las actividades desarrolladas por el establecimiento permanente de Niza (Francia), han supuesto en el ejercicio 2X08 unos resultados ordinarios, antes de impuestos, de 80.000 euros por la actividad de alquiler de vehículos, mientras que los beneficios, también antes de impuestos, procedentes de la venta de vehículos han alcanzado los 120.000 euros.

Se han devengado, en concepto de cuota del impuesto personal que grava la renta en Francia, 80.000 euros, de los que solamente se han ingresado en la Hacienda Pública francesa 32.000 euros, ya que la actividad de venta de vehículos tiene en Francia una deducción del 50 por ciento de la cuota íntegra. Francia no tiene la consideración de país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, por lo que se plantea al asesor cuál debe ser el tratamiento en España de las rentas obtenidas por la sucursal de Niza.

4. Durante el ejercicio de 2X09, AUTOSA ha efectuado la donación a una ONG de una serie de vehículos que, por razones de obsolescencia tecnológica y comercial, ya no estaban siendo demandados por el mercado.

Los vehículos objeto de dicha donación tenían asentado en libros un valor neto contable de 30.000 euros, aunque su valor de mercado ascendía a 50.000 euros, ya que los vehículos habían estado incluidos en un plan de amortización acelerada.

La sociedad, que ha registrado un cargo en la Cuenta de Resultados Extraordinarios por el importe de su valor neto contable, plantea al asesor cuál debe ser el tratamiento, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, de esta operación.

SOLUCIÓN

Punto 1

En primer lugar, señalar que dado que en el ejercicio 2X09 AUTOSA prevé alcanzar una facturación de 800.000 euros y que esta cifra es superior a la del ejercicio 2X08, la sociedad tiene el carácter de **empresa de reducida dimensión** conforme al **art. 101 LIS**, pudiendo aplicar los **incentivos fiscales** previstos para estas empresas en los **arts. 102 a 105 LIS**.

En cuanto al tratamiento fiscal en el IS de los gastos que se señalan en el enunciado del supuesto, señalar:

1. **Impuesto sobre Sociedades contabilizado por importe de 96.250 euros.**

Gasto contable no deducible fiscalmente en el IS de acuerdo con el **art. 15.b) LIS**.

Por tanto, la sociedad deberá practicar un **ajuste fiscal positivo** para determinar la base imponible del IS del ejercicio 2X09 por importe de + 96.250 euros.

2. Aportación a planes de pensiones individuales de los empleados por 35.000 euros.

Señalar, en primer lugar, que **no se trata de aportaciones a Planes de Pensiones del Sistema de Empleo** por parte de los promotores; si lo hubiesen sido, para AUTOSA sería gasto fiscalmente deducible (art. 14.2 LIS). Además, sobre estas rentas del trabajo, que serían rentas en especie, el promotor (AUTOSA) no tendría obligación de practicar ingreso a cuenta (art. 102.2 RIRPF).

En el caso se trata de **aportaciones efectuadas por la empresa a Planes de Pensiones individuales de sus trabajadores**, y según el **art. 5 del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones** (R.D. 304/2004), únicamente podrán realizar aportaciones o contribuciones a Planes de Pensiones:

- a) Los partícipes, cualquiera que sea el sistema del plan.
- b) El promotor de un plan del sistema de empleo, a favor de sus empleados partícipes, asumiendo estos últimos la titularidad sobre la aportación imputada.

Necesariamente **las aportaciones directas del partícipe serán realizadas por éste**, sin que la mera mediación de un tercero en el pago pueda alterar la naturaleza de la renta destinada a tal aportación y su tratamiento a efectos de retenciones u otro tipo de exacción.

Por tanto, de acuerdo con ello, tenemos que colegir necesariamente que estas cantidades aportadas por AUTOSA a Planes de Pensiones individuales, son **cantidades que la entidad abona individualmente a los empleados para que éstos las aporten a sus respectivos planes de pensiones individuales** y, por ende, se consideran fiscalmente **retribuciones dinerarias del trabajo personal estando sometidas (a retención)** (DGT 17-2-98).

Estas cantidades reciben en el IS de AUTOSA el mismo tratamiento fiscal que **cualquier otro gasto de personal**, siendo por lo tanto **plenamente deducibles**.

3. Intereses de demora Acta 2X05.

Se trata de **gastos contables no deducibles fiscalmente**.

Según Resolución del **TEAC de 7-5-2015**, no tienen la consideración de gastos deducibles los intereses de demora derivados de actas de inspección, en tanto no pueden considerarse necesarios los gastos derivados de una situación de incumplimiento de una norma, en definitiva por derivar de una infracción de la ley (también STS 25-2-2010).

4. Cuotas de dichas actas 2X05.

Suponiendo que las cuotas regularizadas se refieren al IS 2X05, dicho **gasto no sería deducible en base al art. 15.b/ del LIS**, dado que como se expuso el gasto por el Impuesto sobre Sociedades no tiene el carácter de deducible.

Por tanto, AUTOSA deberá practicar el correspondiente **ajuste fiscal positivo** por importe de 19.000 euros, para determinar la base imponible del IS 2X09.

Punto 2

Según se deduce del enunciado, AUTOSA ha formulado una **consulta tributaria** en relación con **el IS ejercicio 2X08**.

Las consultas tributarias se encuentran reguladas en los **arts. 88 y 89 LGT y 65 a 68 del RAT**.

Según el **art. 88.2 LGT**, las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias; en el caso de AUTOSA, debió presentarse antes del 25 de julio de 2X09, fecha límite para la presentación de la correspondiente autoliquidación por el IS 2X08; en otro caso, y según el **art. 88.4**, la Administración Tributaria (DG de Tributos) **debió archivar**, con notificación al interesado, la consulta, previo requerimiento de subsanación.

Según se deduce del enunciado, AUTOSA contabilizó un **gasto excesivo por el IS 2X08** por importe de 25.000 euros que en este ejercicio **no fue deducible** en base al **art. 15.b/ LIS** (ajuste fiscal positivo).

En **2X09** registra contablemente un **ingreso por este mismo motivo**, que no se computa como ingreso fiscal en base al señalado **art. 15.b/ LIS (...)** *no tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización*, por lo que en 2X09 deberá practicar un **ajuste fiscal negativo de 25.000 euros**, para determinar la base imponible por el IS 2X09.

En este caso, la situación queda regularizada en 2X09 y **no procede solicitar rectificación de autoliquidación por el IS 2X08**.

Punto 3

Por las rentas obtenidas por AUTOSA a través del establecimiento permanente en Niza (Francia), podrá aplicar la **exención técnica** prevista en el **art. 22 LIS**.

Están **exentas** las rentas obtenidas en el extranjero **a través de un establecimiento permanente (EP)** situado fuera del territorio español cuando se cumplan determinados **requisitos**.

No procede el régimen de exención cuando se den las circunstancias que exceptúan la aplicación de la exención para los dividendos y plusvalías procedentes de entidades no residentes respecto del sujeto pasivo o de las rentas obtenidas en el extranjero.

Procede la aplicación de la exención cuando se cumplan los siguientes **requisitos** en relación con el EP:

1. **Residencia.** El EP no debe residir en un paraíso fiscal.
2. **Tributación.** El EP ha de haber sido gravado por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IS con un tipo nominal de al menos un 10%

En cuanto al **concepto de establecimiento permanente**, si el EP está situado en un país con el que España tiene suscrito un **convenio** para evitar la doble imposición, **habrá de estarse a lo establecido en él** para determinar la existencia o no de EP. De no existir tal convenio, con carácter general se considera que se considerará que una entidad opera mediante un establecimiento permanente en el extranjero cuando, **por cualquier título**, disponga fuera del territorio español, **de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares** de trabajo en los que **realice toda o parte de su actividad**, o actúe en él por medio de un **agente autorizado** para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, **instalación o montaje cuya duración exceda de 6 meses**.

Notas:

1. Se plantea **si la exención se aplica de forma individualizada**, es decir, establecimiento por establecimiento, aun en el caso de que en el mismo país existan varios de ellos o, por el contrario, se considera de forma global sobre la renta neta de la totalidad de los EP.

De la normativa parece desprenderse que el **sujeto pasivo puede optar, establecimiento por establecimiento**, por aplicar el régimen de exención o bien integrar la renta obtenida en la base imponible y aplicar, si procede, la deducción por doble imposición internacional. Según la DGT (12-6-03), puede optarse por aplicar el régimen de exención para un EP y el de deducción en la cuota para otro EP, aun cuando ambos estén situados en el mismo territorio.

2. Hay que tener en cuenta que las **rentas negativas** obtenidas en el extranjero a través de establecimiento permanente, **no se integrarán en la base imponible**, salvo en el caso de transmisión del mismo o cese en la actividad (art. 22.1 LIS).

En el supuesto de haber obtenido en períodos anteriores **rentas negativas no integradas en la base imponible**, no se integrarán las rentas positivas obtenidas con posterioridad hasta el importe de aquellas (art. 31.4 LIS).

Por tanto, al cumplir AUTOSA todos los requisitos señalados, podrá aplicar la **exención técnica** en su **Impuesto de Sociedades 2X08**, practicando el correspondiente **ajuste fiscal negativo** por importe de 200.000 € (80.000+120.000); ajuste este que se considera como **diferencia permanente** desde el punto de vista contable.

Punto 4

En cuanto a la **donación realizada a la ONG** de una serie de vehículos obsoleta, señalar que de acuerdo con lo previsto en el LIS y en la **Ley 49/2002 de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de Incentivos Fiscales al Mecenazgo** (aplicables a las ONG de desarrollo según su art. 16), el tratamiento fiscal sería el siguiente:

1. El **gasto extraordinario contabilizado no se considera fiscalmente deducible** según el art. 15.1 e/ LIS (donativos y liberalidades), por lo que AUTOSA deberá practicar el correspondiente **ajuste fiscal positivo** para determinar la base imponible del IS 2X09 (AF + 30.000 euros).
2. No obstante, la donación da derecho a un **deducción en la cuota íntegra del IS 2X09 del 35% del valor neto contable del bien** en el momento de la transmisión (art. 18 Ley 49/2002).

La **base de la deducción** no podrá exceder del 10% de la base imponible del ejercicio 2X09.

Por tanto, deducción en cuota de: **35% x 30.000 = 10.500 euros**. Esta deducción no está sometida a los límites de la cuota líquida establecidos en el art. 39 LIS.

3. Por último, la donación genera a efectos fiscales una **renta positiva** por aplicación del **art. 17 LIS**, por diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal: **50.000- 30.000 = 20.000 renta fiscal**.

No obstante, en este caso, al tratarse de una **donación a una entidad del mecenazgo**, dicha **renta está exenta** por el art. 23 de la Ley 49/2002.

- Aunque no se solicita por el enunciado del supuesto pasaremos a exponer el tratamiento fiscal de esta donación a efectos de IVA.

En IVA se trataría de un **autoconsumo externo de bienes gravado (art. 9.1º b/ LIVA)**, por lo que AUTOSA debe autorrepercutirse la correspondiente cuota del 21% sobre una **base imponible de 50.000 euros**, dado que en principio en este caso, la base imponible según el **art. 79 Tres LIVA**, es el coste de adquisición o elaboración, salvo que el valor hubiese experimentado alteraciones por utilización, obsolescencia, envejecimiento, **revalorización o cualquier otra causa**, en cuyo caso, la base imponible es el **valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega:**

Cuota devengada: $21\% \times 50.000 = 10.500$ euros.

Cuota esta no deducible.
