

Luis Alfonso Rojí

x

Asesores Financieros y Tributarios

Goya, 77 Esc. Dcha. 2º

28001-Madrid

Teléfono: 91 436 21 99

Fax.: 91 435 79 45

N.I.F.: B85696235

DECLARACIÓN IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2014

(Julio 2015)

Fecha: 09/04/2015



IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2014

Comenzamos el período de presentación de la **DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**, para aquellas entidades que cierran su ejercicio a 31-12-2014. Los objetivos están dirigidos a:

- 1º.** Presentación **en plazo** de las declaraciones/liquidaciones antes del 25-07-2015 (si bien al ser festivo se prorroga hasta 27-07-2015).
- 2º.** Presentación **completa** de las declaraciones, con todos sus datos y anexos.
- 3º.** Presentación **veraz**, en la determinación de la base imponible del ejercicio y en la aplicación de deducciones fiscales.
- 4º.** **Soporte adecuado** en contabilidad y justificantes de todo lo declarado, con soportes especiales, (operaciones vinculadas), de acuerdo a lo exigido por la normativa fiscal.

Todo ello orientado a **evitar contingencias y riesgos fiscales** por el Impuesto sobre Sociedades.

A modo de recordatorio, para afianzar conceptos y novedades, adjuntamos nota elaborada al efecto por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF).

El resumen completo en <http://www.lartributos.com/clientes.php#> (Impuesto sobre Sociedades)

Luis Alfonso Rojí Chandro

(Socio-Director de Impuestos y Asesoría Fiscal)

(Miembro de la AEDAF)

(Miembro del REAF)

DECLARACIÓN IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2014



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

INTRODUCCION

El pasado 24 de junio se celebró en la Demarcación territorial Madrid-Zona Centro la tradicional sesión sobre Impuesto sobre Sociedades 2014 en la que, como viene siendo habitual, en los últimos años intervino como ponente Antonio Barba de Alba, miembro de la AEDAF y socio de Cuatrecasas, Gonçalves Pereira.

El objetivo de esta sesión fue comentar las principales modificaciones introducidas en el modelo de declaración del Impuesto sobre Sociedades para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2014, y todas aquellas cuestiones de especial relevancia que han de tomarse en cuenta a la hora de liquidar el impuesto.

I. Liquidación del Impuesto y aspectos generales. Plazo de presentación

Modelos de declaración

Los modelos de declaración del impuesto, que no presentan muchas novedades respecto a los del ejercicio anterior, fueron aprobados el pasado 5 de junio por la [Orden HAP/1067/2015](#), que aprueba los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los **períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2014**. La orden entrará en vigor el 1 de julio de 2015.

Los modelos aprobados son:

- ✓ **Modelo 200:** de uso general por los contribuyentes sometidos a la normativa común del impuesto, cualquiera que sea la actividad y el tamaño de la empresa.
- ✓ **Modelo 220:** De empleo obligatorio por las sociedades dominantes de los **grupos**, incluidos los de cooperativas que tributen en régimen de consolidación fiscal. Además de la declaración del grupo en el modelo 220, todas las empresas que lo integran están obligadas a presentar sus correspondientes declaraciones individuales en el modelo 200, incluyendo a la sociedad dominante.

Plazos de presentación

En cuanto al **plazo de presentación** el artículo 136 TRLIS establece que *“La declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo”*.

Por tanto, aquellas sociedades con ejercicio coincidente con el año natural (1 de enero a 31 de diciembre de 2014) dispondrán desde el **1 de julio hasta el 27 de julio de 2015**, dado que el 25 de julio es sábado, para la presentación de la declaración del impuesto.

No obstante, las sociedades cuyo ejercicio no sea coincidente con el año natural y si al inicio del plazo establecido para la presentación del impuesto el Ministerio de Hacienda no hubiera determinado la forma de presentar la declaración de ese periodo impositivo, la sociedad podrá optar por:

- ✓ Presentar la declaración dentro de los 25 días naturales siguientes a la fecha de entrada en vigor de la norma que determine la forma de presentación.
- ✓ Presentar la declaración en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo, cumpliendo los requisitos formales que se hubieran establecido para la declaración del periodo impositivo precedente.

Ejemplo: sociedad que **se disuelve y liquida durante el ejercicio 2014** y tiene un periodo que abarca 1 de enero a 31 de octubre de 2014.

Plazo voluntario de presentación:

- Utilización del modelo aprobado en la Orden HAP/865/2014, de 28 de mayo en el plazo comprendido entre el 1 y 25 de mayo de 2015.

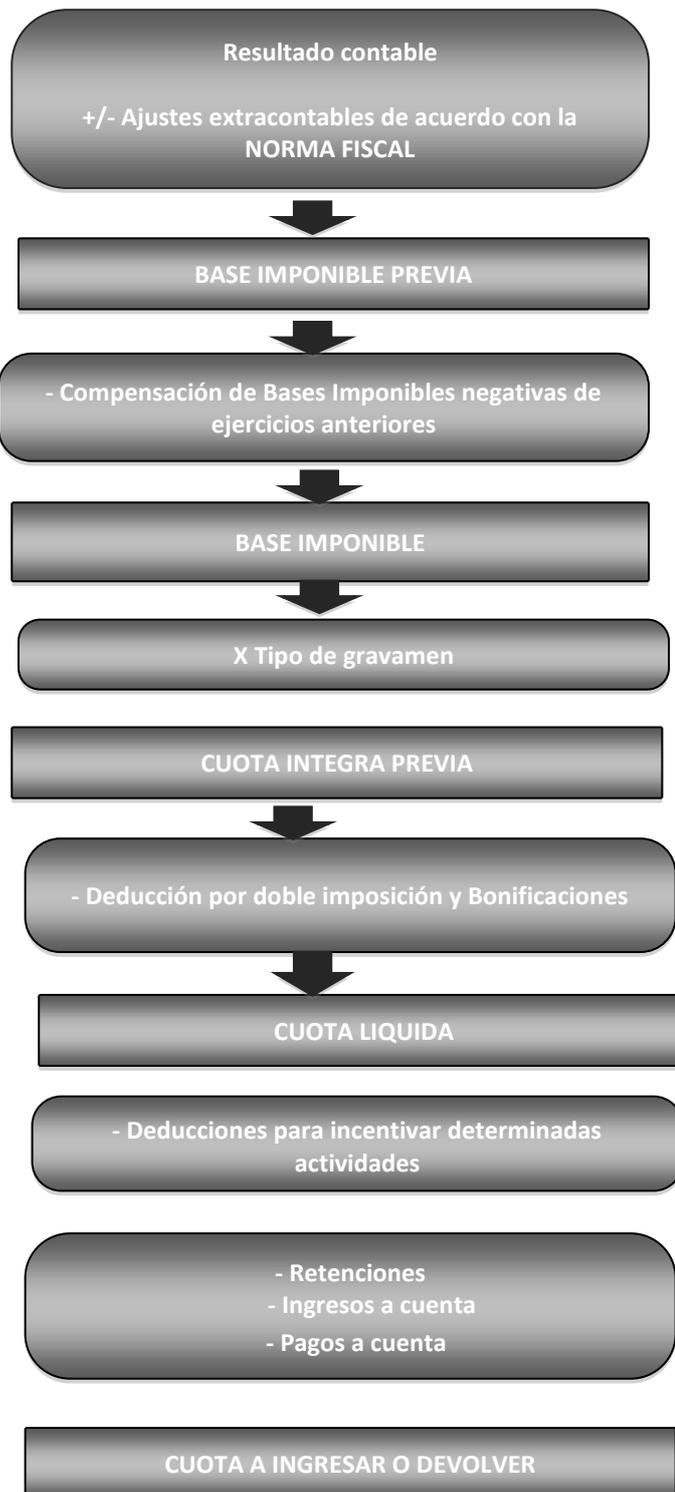
- Utilización del nuevo modelo aprobado por la Orden HAP/1067/2015, de 5 de junio, en el plazo comprendido entre el 1 y el 25 de julio de 2015.

Forma de presentación

La forma de presentación de las declaraciones, tanto del modelo 200, como del modelo 220 aplicable a los grupos de sociedades acogidos al régimen de declaración consolidada, se realizará de **forma obligatoria por vía telemática**, sin posibilidad de su presentación en papel.

Liquidación

El esquema de liquidación del impuesto es el siguiente:



Obligación adicional de ajustes y deducciones (Anexo III modelo de declaración)

Se mantiene la obligación de incluir información adicional sobre determinadas partidas cuando se haya consignado en las mismas un importe **igual o superior a 50.000 euros**. En concreto esta obligación afecta a los siguientes conceptos:

- ✓ Ajustes negativos en la base imponible que deriven de **“Otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias”** (casilla 414).
- ✓ **Deducciones generadas en el ejercicio** por reinversión de beneficios extraordinarios, por inversiones medioambientales, por actividades de I+D e innovación tecnológica.

ANEXO III

FORMULARIO SOCIEDADES MODELO 200
(información adicional de ajustes y deducciones)

Identificación	Ejercicio
NIF <input style="width: 100px;" type="text"/> Apellidos y nombre, razón social <input style="width: 90%; height: 15px;" type="text"/>	Ejercicio <input style="width: 40px;" type="text"/> Periodo impositivo DEL <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/> AL <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/> Tipo de ejercicio..... <input type="checkbox"/>
Resumen de los datos incluidos en el formulario	
Número total de registros de correcciones y/o deducciones incluidas en el formulario	<input style="width: 100px;" type="text"/>
Importe total "Otras correcciones a la cuenta de P y G"	<input style="width: 100px;" type="text"/> 1
Importe total "Deducción artículo 42 LIS"	<input style="width: 100px;" type="text"/> 2
Importe total "Deducción por inversiones para protección medio ambiente"	<input style="width: 100px;" type="text"/> 3
Importe total "Deducción por gastos en investigación y desarrollo"	<input style="width: 100px;" type="text"/> 4
Importe total "Deducción por gastos en innovación tecnológica"	<input style="width: 100px;" type="text"/> 5
Suma de [1] + [2] + [3] + [4] + [5]	<input style="width: 100px;" type="text"/> 6

Información sobre operaciones realizadas con partes vinculadas

Respecto a este apartado no hay cambios en relación con el ejercicio anterior, aunque si se puede resaltar que el cuadro donde debe incluirse la información (página 20 del modelo de declaración), es más sencillo que el del ejercicio 2013.

Operaciones con personas o entidades vinculadas								
<small>Indique las operaciones del ejercicio con personas o entidades vinculadas, residentes o no residentes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 L.I.S. Declare separadamente las operaciones de ingreso o pago, sin efectuar compensaciones entre ellas aunque correspondan al mismo concepto. En cada fila se declararán las operaciones por persona o entidad vinculada que agrupen un determinado tipo de operación siempre que se haya utilizado el mismo método de valoración. En caso de que con una misma persona o entidad se hayan realizado operaciones de distinto tipo, se incluirán en registros distintos. En el caso de que se tratara de operaciones del mismo tipo pero se hubieran utilizado métodos de valoración diferentes también se separarán en distintas filas. (*) Pueden consultarse instrucciones.</small>								
Persona o entidad vinculada: N.I.F.	F./J	Apellidos y nombre / Razón social	Tipo vinculación (art. 16.3 L.I.S.)	Código provincia/país	Tipo operación	Ingreso (I)/ Pago (P)	Método valoración (art. 16.4 L.I.S.)	Importe operación

Régimen de cooperativas

En cuando a la información a proporcionar sobre operaciones vinculadas debemos recordar como regla básica que **no existe obligación de informar en el modelo sobre operaciones vinculadas cuando no exista obligación de documentación.**

Existe **obligación de documentación** cuando el conjunto de **operaciones con una misma persona o entidad vinculada durante el ejercicio no supere 250.000 euros.**

Una vez traspasado el umbral de los 250.000 euros, se deberá cumplir con la **obligación de informar** en el modelo de declaración todas aquellas operaciones que **superen los 100.000 euros.**

Se incluyen dentro de este límite operaciones tan habituales como:

- ✓ Remuneraciones a administradores y miembros del consejo de administración.
 - ✓ Prestaciones de servicios profesionales.
 - ✓ Concesión de préstamos
 - ✓ Arrendamiento de inmuebles, etc.
- En el supuesto de **préstamos**, a efectos del límite de 250.000 euros sólo deberán computarse los intereses (no se computa ni el principal del préstamo recibido ni las cantidades reembolsadas), así lo establece la Dirección General de Tributos en sus consultas [V0767-11](#), [V0209-12](#), [V1787-12](#) y [V1238-13](#)
 - Respecto a las operaciones de reestructuración y otras operaciones societarias reguladas en el artículo 15 TRLIS, no resultan exigibles las obligaciones de documentación y de información en el modelo, como así se establece en la consulta [V1263-11](#), que analiza el

caso concreto en que se realizaba una ampliación de capital y se percibían dividendos de la sociedad vinculada. En la consulta planteada sólo se incluyen dentro del límite de los 250.000 euros los intereses del préstamo concedido y los rendimientos obtenidos por la prestación de servicios profesionales.

Es importante comentar, que se están dando casos de operaciones de reestructuración que la inspección considera no justificadas, no por considerar la no existencia de motivos económicos válidos del artículo 96 TRLIS, sino porque interpretan que un tercero independiente no hubiera aceptado entrar en una operación de semejantes características de no haber sido una parte vinculada, es decir que aplican el criterio de operaciones vinculadas no sólo para valorar operaciones, sino para juzgar si estas operaciones deben existir. Este criterio está siendo confirmado por la Audiencia Nacional.

Es recomendable que la información sobre retribución a administradores y miembros del Consejo de Administración, a consignar en el modelo del impuesto, sea coincidente con la mencionada en la Memoria de las Cuentas Anuales.

No obstante, existen ciertas **operaciones específicas que en todo caso deberán ser documentadas** aunque no superen el límite de los 250.000 euros. Estas operaciones son las siguientes:

- ✓ Operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales, excepto UE y acreditación motivos económicos válidos y realización actividades económicas.
- ✓ Operaciones realizadas entre contribuyentes del IRPF que tributen en estimación objetiva y sociedades en las que aquéllos, su cónyuge, ascendiente o descendiente participen en un 25%.
- ✓ Operaciones de transmisión de negocios o valores no cotizados
- ✓ Operaciones de transmisión de inmuebles o de operaciones sobre activos que tengan la consideración de intangibles según el PGC.

II. Determinación de la base imponible y ajustes al resultado contable

Fondo de comercio

- ✓ Limitación en la amortización del fondo de comercio financiero (art. 12.5 LIS)

Con efectos **para los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015** se disminuye el porcentaje de amortización anual máximo del fondo de comercio derivado de la adquisición de filiales extranjeras anteriores al 21 de diciembre de 2007 (entidades residentes en la UE) o bien anteriores al 21 de mayo de 2011 (entidades residentes fuera de la UE), del 5% al 1%, sin que ello impida la deducción definitiva del defecto de amortización en estos ejercicios en un momento posterior.

La UE consideró como ayuda de estado la deducción del fondo de comercio financiero. Esta Decisión no fue recurrida por el estado español, pero sí fue recurrida por empresas a las que afectaba esta Decisión como fue el caso del Banco de Santander y Autogrill, que han ganado el recurso en primera instancia ante el Tribunal General de la UE, sujeto a recurso ante la gran sala.

✓ Limitación en la amortización del fondo de comercio financiero (art. 12.6 y 89.3 LIS)

Con efectos **para los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012, 2013, 2014 y 2015** se disminuye el porcentaje de amortización anual máximo del fondo de comercio del 5% al 1%, sin que ello impida la deducción definitiva del defecto de amortización en estos ejercicios en un momento posterior.

Inmovilizado intangible de vida útil indefinida

La Ley 16/2013 extendió la reducción del porcentaje máximo de amortización del 10% al 2% del inmovilizado intangible con vida útil indefinida del artículo 12.7 TRLIS, con efectos para los ejercicios iniciados dentro de los años 2014 y 2015.

LÍMITE ANUAL MÁXIMO DE DEDUCCIÓN						
EJERCICIOS INICIADOS EN	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Inmovilizado intangible con vida útil indefinida (patentes, marcas, etc.)	10%	2%	2%	2%	2% (DT 34 L 27/2014)	10%

Deducibilidad de gastos financieros

Con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-ley 12/2012, la norma del impuesto no establecía ninguna limitación a la deducibilidad de los gastos financieros, a excepción de lo establecido para los casos de subcapitalización, que sólo afectaba a entidades vinculadas no residentes. Por tanto, la anterior regulación no era tanto una norma anti-apalancamiento, sino una norma anti-abuso.

Con la entrada en vigor del Real Decreto-ley 12/2012, se introducen dos limitaciones a la deducción de los gastos financieros para **ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2012**:

1) **Limitación a la deducibilidad de los gastos financieros generados en el seno del grupo de sociedades**

Se introduce un nuevo apartado h) al artículo 14 TRLIS por el cual se consideran **no deducibles los gastos financieros generados en el seno del mismo grupo de sociedades** para realizar las siguientes operaciones salvo existencia de motivos económicos válidos:

- ✓ Adquisición a otras entidades del grupo de participaciones de cualquier tipo de entidad.
- ✓ Aportación en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo.

2) **Limitación genérica a la deducción de los gastos financieros**

Para periodos impositivos iniciados a **partir de 1 de enero de 2012**, se da una nueva redacción al artículo 20 TRLIS, permitiendo sólo la deducción de los gastos financieros con el **límite del 30 por 100 del beneficio operativo**, con independencia de la naturaleza de la deuda que los genere, la vinculación con el acreedor o la residencia de éste.

A efecto del cálculo de este límite, el beneficio operativo (EBITDA) se obtendrá minorando del resultado contable la amortización, la imputación de subvenciones y el deterioro y resultados por ventas del inmovilizado, a lo que se adicionarán los ingresos financieros de participaciones de patrimonio. Por tanto los dividendos de entidades en las que el sujeto pasivo participe en más de un 5% o cuyo valor de adquisición sea superior a 6 millones de euros, aumentará la base para de cálculo. Esta información se deberá consignar en la página 18bis del modelo de declaración.

Modelo 200		N.I.F.	Apellidos y nombre o razón social		2014
					Página 18 bis
LIMITACIÓN EN LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS. Art. 20 L.I.S.					
a).	Resultado de explotación (signo igual a Cuenta de Pérd. y Gan.)				175
b).	Amortización del inmovilizado (signo igual a Cuenta de Pérd. y Gan.)				176
c).	Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras (signo igual a Cuenta de Pérd. y Gan.)				177
d).	Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado (signo igual a Cuenta de Pérd. y Gan.)				178
e).	Ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio ^(*) (signo igual a Cuenta de Pérd. y Gan.)				179
f).	Límite a la deducción de gastos financieros netos (= 30% * [a-b-c-d+e], con un mínimo de 1 millón de euros)				043
g).	Adición por límite beneficio operativo no aplicado en los cinco ejercicios anteriores				049
h).	Gastos financieros del período impositivo excluidos aquellos a que se refiere el art. 14.1.h) L.I.S. ^(**) (sin signo)				249
i).	Ingresos financieros del período impositivo derivados de la cesión a terceros de capitales propios				252
j).	Gastos financieros netos del período (= [h - i])				253
k).	Gastos financieros netos del período deducibles (< = [j])				254
l).	Gastos financieros netos del período no deducibles (< = [j])				255
m).	Gastos financieros netos pendientes de deducir de periodos anteriores aplicados				258
n).	Total gastos financieros netos deducibles en el período (= [k + m], < = [f + g])				259
ñ).	Total gastos financieros deducibles en el período				260

(*) Dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 6 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación del artículo 14.1.h) de la L.I.S. El mínimo de 1 millón de euros exige que, como mínimo, haya 1 millón de euros de gastos financieros netos.

(**) Se incluirán los gastos financieros netos imputados por las entidades que tributen con arreglo a lo establecido en el art. 48 de la L.I.S.

Se entenderá por **gasto financiero neto** la diferencia entre los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios y los gastos financieros.

Serán deducibles en todo caso los gastos financieros netos del periodo impositivo por importe de **1.000.000 €**.

No obstante, en el caso de que los **gastos financieros netos del periodo sean superiores al límite**, la parte no deducida en el periodo impositivo, por exceder del límite del 30% del beneficio operativo, podrá deducirse en los **periodos impositivos siguientes que concluyan en los 18 años siguientes y sucesivos**, conjuntamente con los gastos del periodo, con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio.

Si los **gastos financieros netos del periodo no superan el límite del 30%**, todo el gasto será deducible en el periodo y la diferencia no consumida (30% beneficio operativo – gasto financiero neto del ejercicio), se añadirá al límite deducible durante los **5 ejercicios siguientes**.

Resulta de especial relevancia la [Resolución de 16 de julio de 2012, de la DGT](#), en relación con la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades. Entre otras cuestiones, esta resolución establece que no estarán afectadas por la limitación los descuentos financieros y los intereses relacionados con operaciones de cesión de créditos sin recurso (i.e. factoring), es decir aquellas cesiones de créditos en que se transfiere el riesgo de solvencia, por considerar que el gasto financiero forma parte del valor de cesión del crédito.

Limitación en la amortización de activos

La **Ley 16/2012** estableció una limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles del 70% en los ejercicios que se inicien en los años 2013 y 2014.

Esta limitación será de aplicación a entidades que no cumplan los requisitos previstos en el artículo 108 apartados 1, 2 o 3, por tanto **no resultará de aplicación a las ERD**.

La limitación a la amortización afecta a elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible de vida útil definida.

La reversión de las cantidades no deducidas se realizará a partir de los ejercicios iniciados desde el 1 de enero de 2015, y a opción del contribuyente este podrá deducirlas:

- ✓ linealmente en un periodo de 10 años, ó
- ✓ en función de la vida útil restante del elemento

En el caso de la transmisión del elemento patrimonial afectado por la limitación de la amortización, de acuerdo al criterio de la DGT establecido en la consulta [V1713-03 de 27 de mayo](#), las cantidades no deducidas se recuperará totalmente en el año en que se transmita el elemento.

Pérdidas por deterioro de créditos

Respecto a la deducibilidad de deterioro de créditos no ha habido cambios respecto al año anterior. Son deducibles las pérdidas por deterioro de créditos:

- ✓ Que tengan, como mínimo, 6 meses de antigüedad.
- ✓ Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- ✓ Que el deudor esté procesado por delito de alzamiento de bienes.
- ✓ Que sean reclamados judicialmente o por procedimiento arbitral, de cuya solución dependa su cobro

No son deducibles:

- ✓ Las **pérdidas de créditos contra personas o entidades vinculadas** con el acreedor, salvo **insolvencia judicialmente declarada**.

A este respecto es necesario comentar que la Dirección General de Tributos en repetidas consultas ([V1941-12](#) y [V2643-11](#)) ha interpretado que el concepto “insolvencia judicialmente declarada” debe entenderse no como el auto de declaración del concurso, sino como el **auto de apertura de la fase de liquidación**. Esta se trata de una interpretación especialmente dura.

- ✓ Las **dotaciones globales para insolvencias, excepto en el caso de ERD**, en cuyo caso resulta deducible con el límite del **1% del saldo de deudores** al cierre del ejercicio).

Tampoco son deducibles salvo cuando exista un procedimiento judicial o arbitral sobre su existencia o cuantía, las pérdidas referidas a créditos:

- ✓ Adeudados o afianzados por entidades de Derecho Público.
- ✓ Afianzados por entidades de crédito o Sociedades de Garantía Recíproca.
- ✓ Garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención (salvo pérdida o envilecimiento de la garantía).
- ✓ Garantizados mediante contrato de seguro de crédito o caución.
- ✓ Que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

Deducibilidad de la pérdida por deterioro de cartera

Es necesario recordar que tras la modificación operada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, la deducción de las correcciones valorativas de las participades entidades era la siguiente:

- ✓ Sociedades cotizadas disponibles para la venta: regla contable = regla fiscal (artículo 10.3TRLIS)
- ✓ Sociedades no cotizadas disponibles para la venta: dotación contable + límite 12.3 TRLIS (límite de la diferencia positiva entre el valor de los FF.PP. al inicio y al cierre del ejercicio de la entidad participada.
- ✓ Sociedades grupo, multigrupo o asociadas, cotizadas o no: por ajuste extracontable, párrafos cuarto a séptimo del artículo 12.3 TRLIS.
- ✓ Activos financieros mantenidos para negociar: no son objeto de deterioro contable ni fiscal.

Con efectos para ejercicios iniciados **a partir de 1 de enero de 2013**, la Ley 16/2013 **suprime la posibilidad de deducir fiscalmente la pérdida por deterioro de la participación en el capital social de entidades**, por entender el legislador que se producía un doble aprovechamiento de la misma pérdida, una en sede de la entidad participada y otra en sede del inversor.

Esta interpretación puede considerarse más que cuestionada, puesto lo que realmente se producía era un diferimiento del impuesto.

Resulta aplicable para los períodos impositivos iniciados a partir de 1-1-2013, y tuvo incidencia en el pago fraccionado de diciembre de 2013.

Se elimina la posibilidad de que el inversor pueda considerar fiscalmente deducible la corrección por deterioro de valor.

No obstante sí se permite que pueda deducirse fiscalmente la pérdida en el supuesto de transmisión de la participación o extinción de la participada. Norma especial en caso de transmisiones intragrupo.

Se incluye una nueva mención en el **artículo 14 TRLIS** para calificar como **gasto no deducible** las pérdidas por deterioro de valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de entidades.

Se deroga el **artículo 12.3 TRLIS** que permite la deducibilidad fiscal de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades.

Ambas medidas implican que no se admitirá la deducibilidad fiscal del deterioro de valor de las participaciones que se hayan clasificado contablemente como empresas del grupo, multigrupo y asociadas y como activos financieros disponibles para la venta.

Se incorpora un régimen transitorio para la reversión de las pérdidas fiscalmente deducibles en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1-1-2013.

- ✓ **En el caso de que hubiese sido de aplicación el régimen del artículo 12.3 TRLIS .**

- La reversión se integrarán cuando los FFPP fin sean superiores a los FFPP inicio ejercicio.
 - Se incorpora un criterio específico cuando el inversor haya efectuado en ejercicios anteriores correcciones de valor fiscalmente deducibles y no deducibles: revierten en primer lugar las correcciones derivadas de deterioros fiscalmente deducibles.
 - Se establece expresamente que procede la reversión del deterioro efectuado en ejercicios anteriores por el importe de los dividendos que se perciban de las participadas, excepto que la distribución no tenga la consideración de ingreso.
- ✓ **En el caso de participación en empresas cotizadas a las que no resultó de aplicación el régimen del artículo 12.3 TRLIS:**
- La reversión se producirá según el criterio contable.

Reglas de imputación de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación

- ✓ Se admite la deducibilidad con carácter general.
- ✓ Se establece en el artículo 19.11 TRLIS una regla de imputación temporal de la pérdida en los supuestos de transmisión de la participada entre empresas del grupo según los criterios del artículo 42 Cco, con independencia de la residencia y de la obligación de formular las cuentas anuales.
 - Se difiere la imputación de la pérdida cuando los valores sean transmitidos a terceros ajenos al grupo o cuando transmitente o adquirente dejen de formar parte del grupo.
 - Esta regla resultará inaplicable en los supuestos de extinción de la entidad transmitida.

• Requisitos de la deducibilidad de gastos

- Justificación.
- Contabilización.
- Correcta Imputación, salvo art. 19.3 TRLIS.
- No necesidad / Si correlación.

III. Gastos no deducibles

La Ley del Impuesto sobre Sociedades recoge en su artículo 14 una enumeración de **gastos contables** que no tienen la consideración de deducibles en la determinación de la base imponible del IS. Esto supone la necesidad de realizar un **ajuste positivo** al resultado contable por el importe del gasto contable. Estos gastos son:

- ✓ **Retribución fondos propios:** Existe alguna sentencia en la que se determina la no deducibilidad de los intereses de un préstamo solicitado para hacer frente al pago del dividendo.
- ✓ Contabilización del Impuesto sobre Sociedades.
- ✓ Multas, sanciones y recargo de apremio y por declaraciones extemporáneas.
- ✓ Pérdidas de juego.
- ✓ Donativos y liberalidades, excepto relaciones públicas, promoción y determinados gastos con empleados.
- ✓ Dotaciones a fondos internos de pensiones.
- ✓ Gastos de servicios con personas o entidades residentes en paraísos fiscales.
- ✓ Gastos financieros derivados de deudas con empresas del grupo en los supuestos contemplados.
- ✓ Gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil que excedan de 1MM (a partir 1-1-2013).

Gastos deducibles: Retribución de administradores

Respecto a este concepto es preciso hacer mención a las siguientes consultas de la Dirección General de Tributos:

- ✓ **Socio mayoritario de una sociedad que es administrador y el cargo es gratuito. Percibe remuneraciones exclusivamente por “funciones de dirección” como gerente.**

“Habida cuenta que las funciones de gerencia quedan absorbidas por las funciones de administrador y éstas son de carácter gratuito, conforme a lo previsto en los estatutos sociales, debe considerarse que la retribución satisfecha al socio-administrador de la entidad, en contraprestación por las labores de alta dirección desempeñadas, responde, en realidad, a una liberalidad en los términos establecidos en el artículo 14.1.e) del TRLIS, al resultar superior a lo estatutariamente previsto, y en consecuencia, no será fiscalmente deducible a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre sociedades” (DGT V0356-13)

- ✓ **Socio mayoritario de una sociedad que es administrador y el cargo es gratuito. Percibe remuneraciones por “tareas ordinarias en la sociedad” (p.ej. facturación, contabilidad, presupuestos, instalación de antenas, etc.).**

*“... el gasto correspondiente a las retribuciones pactadas con los socios PF1 y PF2 por las tareas ordinarias realizadas, en la medida en que se corresponde con la contraprestación pactada por la realización de dichas tareas productivas o profesionales a favor de la sociedad consultante, **tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible**, y ello con independencia de que la relación existente entre los socios-administradores y la sociedad sea de naturaleza mercantil o laboral, siempre y cuando dicho gasto cumpla los requisitos legalmente establecidos en términos de inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental y siempre y cuando su valoración se efectúe a valor de mercado ...” (DGT V1567-13)*

La reforma fiscal con la Ley 27/2014 ha tratado de dar solución al espinoso tema de la deducibilidad de la retribución de los administradores, endurecido por reiteradas sentencias del Tribunal Supremo. A este respecto la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades introduce una nueva redacción al artículo 15 e) donde se establece no debe ser considerado como liberalidad las **retribuciones a los administradores** por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

En relación con esta nueva redacción del artículo 15 e) resulta conveniente comentar que algunos registradores están denegando la inscripción de cláusulas estatutarias redactadas de acuerdo a este nuevo artículo.

IV. Libertad de amortización

El Real Decreto –ley 12/2012 derogó el régimen de libertad de amortización de elementos nuevos del activo material fijo previsto en la DA 11ª de la TRLIS con efectos 1 de marzo de 2012. La derogación se acompañó de un régimen transitorio (DT 37º) que mantiene la libertad de amortización a pesar de su derogación. El régimen transitorio permite a los sujetos pasivos realizar un **ajuste extracontable negativo** por la amortización de las cantidades pendientes de aplicar en el ejercicio 2012 y siguientes.

La Ley 16/2013 extiende a 2014 y 2015 el régimen transitorio recogido en la DT 37 que establece:

- ✓ Posibilidad de aplicar la libertad de amortización en ejercicios futuros a las inversiones que se hayan realizado con derecho a aplicar este beneficio fiscal y por las que se tengan **cantidades pendientes de aplicar**.
- ✓ Limitaciones en la aplicación de este beneficio fiscal para los ejercicios iniciados dentro de los años 2012, 2013, 2014 y 2015. Estas limitaciones serán

de aplicación exclusivamente a sujetos pasivos que no tengan la consideración de entidades de reducida dimensión. Las limitaciones aplicables son las siguientes:

- Libertad de amortización condicionada al mantenimiento de empleo: **40% de la base imponible previa**
- Libertad de amortización no condicionada al mantenimiento de empleo: **20% de la base imponible previa**

V. Imputación temporal de ingresos y gastos

Criterio general

Con carácter general los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes que éstos representen, con independencia de cuando se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

Inscripción contable

No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas a excepción de:

- ✓ La libertad de amortización.
- ✓ La amortización acelerada.
- ✓ El arrendamiento financiero.
- ✓ Fondo de comercio financiero no residentes (art. 12.5 TRLIS).
- ✓ Fondo de comercio (12.6 TRLIS).
- ✓ Pérdida por deterioro de cartera (12.3 TRLIS).

En el caso de contabilizarse ingresos y gastos en periodo distinto de aquel en el que procede su imputación temporal se aplicarán las siguientes reglas:

- ✓ **Gasto contabilizado con anterioridad a su imputación temporal**: prevalece la imputación temporal y por tanto será necesario regularizar el ejercicio en que dicho gasto debió ser imputado.
- ✓ **Gasto contabilizado en ejercicio posterior a su imputación temporal**: Se admite la imputación contable, siempre que de ésta no resulte una tributación inferior.
- ✓ El artículo 19.3 TRLIS permite que los gastos contabilizados con posterioridad a su devengo sean fiscalmente deducibles siempre que ello no suponga una

tributación inferior a la que hubiera correspondido de haberse imputado correctamente.

- ✓ Existen pronunciamientos administrativos que impiden la deducibilidad fiscal de gastos que se hayan contabilizado más allá del período de prescripción ([0255-05](#), [V1236-06](#), [V1693-09](#)).
- ✓ Aplicación de este criterio a los **deterioros de inmuebles**: la parte del deterioro de valor no sería fiscalmente deducible si se contabiliza más allá del período de prescripción. Por tanto se recomienda efectuar tasaciones periódicas.

Contabilización incorrecta

En el supuesto de ingresos contabilizados por error en ejercicio posterior a su imputación temporal:

- ✓ **Ingreso contabilizado con posterioridad a su imputación temporal**: prevalece la imputación temporal y por tanto será necesario regularizar el ejercicio en que dicho ingreso debió ser imputado.
- ✓ **Ingreso contabilizado por error en ejercicio anterior a su imputación temporal**. se admite imputación contable, siempre que no resulte tributación inferior.

VI. Compensación de bases imponibles negativas

La limitación a la compensación de bases imponibles negativas fue introducido por primera vez en el año 2011 por el real Decreto-Ley 9/2011, aplicable a periodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012 y 2013.

La Ley 16/2013 extiende los efectos de esta limitación, que dependerá del volumen de operaciones e importe neto de la cifra de negocios de los 12 meses previos al inicio del ejercicio y del ejercicio que se esté liquidando, a los periodos iniciados en el año 2014 y 2015. Estas limitaciones, que sólo son de aplicación a grandes empresas (volumen de cifra de negocio en el ejercicio anterior superior a 6.010.121,04 €) son las siguientes:

Importe neto de la cifra de negocios	BIN's compensables
Inferior a 20.000.000 €	100%
Entre 20.000.000 y 60.000.000 €	50%
Superior a 60.000.000 €	25%

La Ley 16/2013 introduce una excepción a la aplicación de la limitación, según la cual la limitación a la compensación de BINS **no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el sujeto pasivo**, aprobado en un periodo impositivo iniciado a partir 1/1/2013.

Asimismo, la limitación a la compensación de BIN's tampoco aplicará en el ejercicio en que la sociedad se disuelve:

El plazo para la compensación de BIN's se amplió a 18 años con el RDL 9/2011, con efectos para los periodos impositivos que se iniciaran a partir de 1 de enero de 2012.

En relación con la compensación de bases imponibles negativas son de **especial interés la siguiente consulta:**

- ✓ **Consulta DGT V1583-12:** se plantea la aplicación de la limitación a la compensación de BINS en un supuesto de disolución y liquidación de la sociedad dentro del ejercicio 2012.

“En el caso concreto planteado en el escrito de consulta, se produce la circunstancia de que una entidad va a ser objeto de liquidación, de manera que, de resultar de aplicación la normativa señalada, dicha anticipación debida a la aplicación de la limitación en la compensación de bases imponibles negativas, se convertiría en un auténtico incremento de la carga impositiva, por cuanto la renta obtenida en el período impositivo de liquidación de la entidad podría resultar sometida a tributación efectiva al aplicarse la citada limitación y, sin embargo, la

entidad podría tener bases imponibles negativas afectadas por dicho límite y cuya aplicación no se podría producir a futuro al ser objeto de extinción.

Por tanto, una interpretación integradora y razonable de la norma, permite considerar que la limitación a la compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores establecida en el artículo 9. Primero. Dos del Real Decreto-ley 9/2011, no resultará de aplicación en el período impositivo en que se produce la extinción de la entidad, por cuanto la finalidad de dicho precepto no es otra que establecer una anticipación de impuestos, pero no un incremento de la carga impositiva

VII. Tipos de gravamen

Los tipos de gravamen aplicables para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2014 son los siguientes:

ESCALA DE GRAVAMEN EJERCICIOS 2014				
PARTE DE BASE IMPONIBLE COMPRENDIDA	TIPO DE GRAVAMEN (DA 12ª TRLIS)	TIPO DE GRAVAMEN PYMES	TIPO DE GRAVAMEN ENTIDADES NUEVA CREACIÓN	TIPO DE GRAVAMEN GENERAL
Entre 0 y 300.000,00€	20%	25%	15%	30%
Exceso sobre 300.000,00 €	25%	30%	20%	30%

- ✓ **Gravamen especial para Microempresas DA 12ª** : Es aplicable a entidades que cumplan con los siguientes requisitos:
 - Importe neto de la cifra de negocios **en el ejercicio** (según art. 108 TRLIS) debe ser inferior a **5 millones de euros**.
 - Plantilla media de los doce meses siguientes al inicio del ejercicio **no debe ser inferior a la unidad ni a la plantilla media** de los doce meses anteriores al inicio del primer ejercicio que comience a partir de 1/1/2009 (**ejercicio 2008 de referencia**).
 - Plantilla media en el ejercicio **inferior a 25 empleados**.
- ✓ **Empresas de reducida dimensión**: Aplicable a entidades con importe neto de la cifra de negocios del ejercicio anterior inferior a **10 millones de €**.
- ✓ **Entidades nueva creación**: Aplicable a entidades constituidas a partir de 1 de enero de 2013 que realicen actividades económicas. No tendrán la consideración

de entidades de nueva creación aquellas que formen parte de un grupo del artículo 42 del C.Com.

- ✓ **Tipo de gravamen general:** Aplicable al resto de sociedades.

VIII. Deducción por doble imposición. Recálculo de la deducción en caso de cambios de tipos impositivos

Deducción por doble imposición interna (Artículo 30 TRLIS)

Da derecho a la deducción por doble imposición interna la percepción por parte del contribuyente de **dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades residentes en territorio español**, siendo indispensable, que la sociedad que satisface los dividendos sea residente en España

En general, cuando se computen dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades residentes en España, se deducirá el **50%** de la cuota íntegra derivada de la base imponible.

La deducción será del **100%** cuando los dividendos o participaciones cumplan las siguientes circunstancias:

- ✓ El pagador de los dividendos sea una entidad en la que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea **igual o superior al 5%**,
- ✓ **Que el porcentaje** se hubiera tenido de forma **ininterrumpida** durante el **año anterior** al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya. El año de antigüedad puede cumplirse a posteriori pero eso no evita la práctica de la **retención** en el reparto del dividendo. Así lo establece la consulta de la [DGT 0353-04](#) y las resoluciones del [TEAC 1778/2009 de 10/11/2009](#) y [215/2009 de fecha 20/1/2010](#).
- ✓ Cuando se haya tenido una participación de al menos el 5% del capital de una sociedad y esta última, participada, haya realizado una **operación de concentración** acogida al régimen fiscal especial con otras entidades, y como consecuencia de ello la participación quede por debajo del 5% pero al menos sea del 3%, será aplicable dicha deducción.

Cuando corresponda la **deducción del 100%**, **no se realizará ninguna retención a cuenta** sobre el dividendo o participación en beneficios distribuidos.

El tratamiento de la eliminación de la doble imposición interna ha empeorado con la nueva Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, ya que sólo se tendrá derecho a la eliminación de la doble imposición de dividendos o transmisión de participaciones con al menos un 5% de participación o valor de adquisición superior a 20 millones de euros. De no reunirse estos requisitos surgirá la doble imposición.

Ejemplos de aplicación de la deducción por doble imposición interna por el reparto de reservas

Podemos distinguir dos supuestos:

1) Distribución de reservas generadas con anterioridad a la adquisición de la participación

La distribución de esta reserva **no va a suponer un ingreso contable ni fiscal** para la entidad perceptora ya que minorará el coste de la participación. Además el reparto de estas reservas dará derecho a la deducción por doble imposición interna siempre que se pueda **demostrar que el transmitente de la participación tributó previamente** por esas reservas.

Ejemplo 1: Situación previa de la DDI

Precio de compra	1.000	Anterior socio PF/PJ	----->	Sociedad A	100%	dividendo
Fondos propios sociedad adquirida	1.000					
Capital	100	Sociedad B				
Reservas existentes	900					
Reparto íntegro de reservas:	-900					
Fondos propios tras reparto reservas:	100					

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE SOCIEDAD A				
ARTÍCULO 30.4.e) del TRLIS	Opción 1: vendedor PJ		Opción 2: vendedor PF	
	Con prueba tributación	Sin prueba tributación	Con prueba tributación	Sin prueba tributación
Ingreso dividendo	0	0	0	0
Deterioro contable y fiscal	0	0	0	0
Resultado contable	0	0	0	0
Ajuste BI dividendo no computable	0	0	0	0
Ajuste deterioro no deducible	0	0	0	0
Base Imponible	0	0	0	0
Cuota íntegra (30%)	0	0	0	0
DDID	-270	0	-243	0
Tributación efectiva	-270	0	-243	0

Ejemplo 2: Situación tras Ley 16/2013 (No hay cambios porque no hay provisión de cartera)

Precio de compra	1.000	Anterior socio PF/PJ	----->	Sociedad A	100%	dividendo
Fondos propios sociedad adquirida	1.000					
Capital	100	Sociedad B				
Reservas existentes	900					
Reparto íntegro de reservas:	-900					
Fondos propios tras reparto reservas:	100					

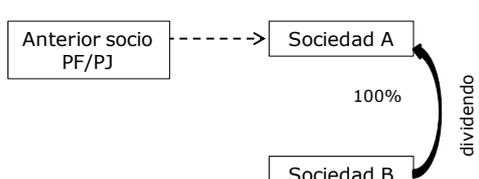
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE SOCIEDAD A				
ARTÍCULO 30.4.e) del TRLIS	Opción 1: vendedor PJ		Opción 2: vendedor PF	
	Con prueba tributación	Sin prueba tributación	Con prueba tributación	Sin prueba tributación
Ingreso dividendo	900	900	900	900
Deterioro contable y fiscal	-900	-900	-900	-900
Resultado contable	0	0	0	0
Ajuste BI dividendo no computable	0	0	0	0
Ajuste deterioro no deducible	0	0	0	0
Base Imponible	0	0	0	0
Cuota íntegra (30%)	0	0	0	0
DDID	-270	0	-243	0
Tributación efectiva	-270	0	-243	0

2) Distribución de reservas generadas con posterioridad a la adquisición de la participación

En este supuesto el dividendo repartido constituirá ingreso contable e ingreso fiscal. En los ejercicios en que ha estado vigente la provisión por depreciación de cartera, se dotaría la pérdida de valor de la participación por la parte distribuida de las reservas, por lo que el ingreso por dividendos se contrarrestaría con la dotación de la provisión. A esto hay que añadir que se tendría derecho a la deducción por doble imposición interna, con lo que se obtendría un resultado igual al del caso anterior (reparto de reservas generadas con anterioridad a la adquisición de la participación).

Ejemplo 3: Situación previa de la DDI – Ingreso/Deterioro

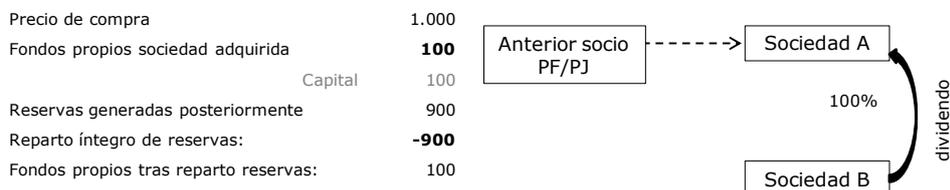
Precio de compra	1.000		
Fondos propios sociedad adquirida	100	Anterior socio PF/PJ	Sociedad A
Capital	100		
Reservas generadas posteriormente	900		
Reparto íntegro de reservas:	-900		
Fondos propios tras reparto reservas:	100		



IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE SOCIEDAD A				
ARTÍCULO 30.4.e) del TRLIS	Opción 1: vendedor PJ		Opción 2: vendedor PF	
	Con prueba tributación	Sin prueba tributación	Con prueba tributación	Sin prueba tributación
Ingreso dividendo	900	900	900	900
Deterioro contable y fiscal	-900	-900	-900	-900
Resultado contable	0	0	0	0
Ajuste BI dividendo no computable	0	0	0	0
Ajuste deterioro no deducible	0	0	0	0
Base Imponible	0	0	0	0
Cuota íntegra (30%)	0	0	0	0
DDID	-270	0	-243	0
Tributación efectiva	-270	0	-243	0

En este caso, tras la entrada en vigor de la Ley 13/2013, cambió radicalmente el tratamiento de la distribución de reservas puesto que al no existir provisión de cartera, se realizará un ajuste de dividendo no computable en la base imponible y se generará derecho a la deducción por doble imposición.

Ejemplo 4: Situación tras Ley 13/2013 - Ingreso



IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE SOCIEDAD A				
NUEVO ARTÍCULO 30.6 del TRLIS	Opción 1: vendedor PJ		Opción 2: vendedor PF	
	Con prueba tributación	Sin prueba tributación	Con prueba tributación	Sin prueba tributación
Ingreso dividendo	900	900	900	900
Deterioro contable y fiscal	-900	-900	-900	-900
Resultado contable	0	0	0	0
Ajuste BI dividendo no computable	-900	0	-900	0
Ajuste deterioro no deducible	900	900	900	900
Base Imponible	0	900	0	900
Cuota íntegra (30%)	0	270	0	270
DDID	-270	-270	¿-243 ó -270?	-270
Tributación efectiva	-270	0	-243 ó -270	0

Plazo para aplicar la deducción por DDI: La deducción no practicada por insuficiencia de cuota puede deducirse en las liquidaciones a realizar por este impuesto por los períodos impositivos que concluyan dentro de los 7 años siguientes al período impositivo del que derivan tales deducciones.

Aplicación de la D.T. 20ª.3 TRLIS a las pymes y micropymes para las DDI generadas a partir de 2007

Consultas [DGT 973-00](#) y [591-01](#):

“Dado que no es posible atribuir los dividendos percibidos a un tramo concreto de la base imponible en las sociedades que tributan según el régimen de las empresas de reducida dimensión, para calcular la cuota íntegra que corresponde a la base imponible derivada de los dividendos integrados en la misma, habrá que calcularse el tipo medio de gravamen que resulte de dividir la cuota íntegra total por este impuesto, calculada integrando los dividendos objeto de la presente consulta, entre la base imponible del sujeto pasivo.”

Ejemplo: Sociedad con DDI pendientes de aplicar de ejercicios anteriores de 10.500€ (30.000 dividendos x 35%).

	<u>Ejercicio 2006 (35%)</u>	<u>Ejercicio 2013 (20-25%)</u>
RC	100.000	100.000
BINs	<100.000>	<0>
BI		100.000
Tipo impos.	X 35%	X 20%
Cuota	0	20.000
DDI pte	<10.500>	<6.000>

IX. Deducciones para incentivar determinadas actividades

Desde el año 2007 las deducciones para incentivar determinadas actividades se han visto progresivamente reducidas. Para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2014 las deducciones todavía aplicables son las siguientes:

✓ **Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica**

Podemos distinguir entre deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. El conjunto de estas actividades se denomina I+D+i. Dicha deducciones tienen como objetivo dar ventajas fiscales a empresas que realicen actividades innovadoras.

En el caso en que existiesen subvenciones destinadas al desarrollo de este tipo de actividades, se establece que la base de deducción deberá minorarse en un 65% de las mismas cuando hubieran sido imputadas como ingreso en el período impositivo.

▪ **Actividades de investigación y desarrollo (I+D)**

Se entiende por **investigación** a la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico, y por **desarrollo**, la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos, diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.

Excluyendo, por tanto, de dicha consideración a:

- **Actividades que no implican una novedad científica o tecnológica sustantiva, y**
- **Actividades de producción industrial y provisión de servicios, o distribución de bienes y servicios.**

La base de deducción estará constituida por los gastos del activo fijo aplicado a la actividad de I+D o IT (amortizaciones) e inversiones realizadas en elementos del inmovilizado material o intangible, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de I+D.

Con carácter general, el **porcentaje de deducción** será del **25%** de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto. No obstante, si los gastos fuesen superiores a la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplica el **25%** hasta dicha media y el **42%** sobre los gastos que excedan de esa media.

Con independencia de estos gastos de **deducción adicional del 17% sobre los gastos del personal** de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de I+D.

Además será aplicable una **deducción del 8% de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible**, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre y cuando se encuentren afectos de forma exclusiva a las actividades de investigación y desarrollo.

▪ **Actividades de innovación tecnológica**

Son actividades cuyo resultado suponga un avance tecnológico en la obtención de **nuevos productos o procesos** de producción, o de **mejoras** sustanciales, tecnológicamente significativas, de productos o procesos de producción ya existentes. Son nuevos productos y procesos aquellos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad.

La **diferencia sustancial** entre actividades de **I+D y de IT** radica en que en las primeras el material, producto, proceso o sistema de producción tiene que ser nuevo desde un punto de vista objetivo, es decir, debe haber una invención en sentido estricto, mientras que en las actividades de IT el material, producto, proceso o sistema de producción es nuevo desde el punto de vista subjetivo, o lo que es lo mismo, que la novedad de éstos reside en el propio sujeto pasivo con independencia de que los mismos existan en el mercado.

Por lo general, siempre que no sea I+D será IT, pero no a la inversa. Para beneficiarse de esta deducción no será necesario inventarse nada nuevo, sino **hacer eficientes cosas ya existentes**.

El porcentaje de deducción será del **12%**, porcentaje aplicado sobre los gastos de innovación tecnológica efectuados en el período impositivo por este concepto.

✓ **Deducción por inversiones en ediciones de libros**

Son deducibles para el ejercicio 2014, en un **1%**, las inversiones que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada. Dan un derecho a deducción del La parte de inversión que haya sido financiada mediante subvención no tendrá derecho a deducción.

✓ **Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios**

Se deducirá de la cuota íntegra, con carácter general el **12%** de las rentas positivas obtenidas cuando:

- En la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas.
- Hubieran estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres anteriores a la transmisión.
- La participación en el capital social o fondos propios no sea inferior al 5% y su permanencia antes de la transmisión sea de un año.

La reinversión se entenderá efectuada cuando se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice y será en ese momento en que se aplicará la deducción por reinversión.

Reglas aplicables a los elementos transmitidos: Debe tratarse de elementos que formen parte del inmovilizado intangible, tangible e inversiones inmobiliarias todos ellos afectos a la realización de actividades económicas y siempre que hayan estado afectos al menos durante de un año en los tres anteriores a la fecha de transmisión.

También será de aplicación a la transmisión de acciones y participaciones en sociedades siempre que el porcentaje de participación sea de al menos el 5% y se ha mantenido al menos un año con anterioridad a la venta. Es necesario que la entidad de la que se transmiten las participaciones desarrolle una actividad económica y no tenga en su activo elementos no

afectos a actividades económicas que sea más del 15% del total de su activo. En el caso en que los elementos no afectos superaran dicho porcentaje, la deducción por reinversión se aplicaría solamente al beneficio generado en la venta multiplicado por la proporción entre elementos afectos y no afectos de la sociedad participada.

Compromiso de reinversión: El importe a reinvertir es el valor de transmisión del elemento, mientras que la deducción se calcula sobre el beneficio generado en la venta.

La reinversión deberá efectuarse en los **tres años siguientes al momento de la transmisión**, generándose el derecho a aplicar la deducción en el periodo impositivo en que se efectúa esta reinversión. Ello provoca que si la reinversión es en un ejercicio distinto, primero se anticipa el pago de la plusvalía generada al tipo del 30% para luego, en ejercicios posteriores, generar una desgravación del 12% del beneficio que servirá para minorar las cuotas íntegras futuras.

La Ley también prevé que la reinversión se realice en el año previo a la transmisión, considerándose entonces que la reinversión se efectúa en el periodo impositivo en que la transmisión tiene lugar.

En el caso en que no se reinvierta el total del precio de transmisión estaremos ante una reinversión parcial hecho que provocará que la deducción por reinversión solamente se pueda aplicar sobre la parte proporcional del beneficio que corresponda a la reinversión efectuada.

Elementos en los que se debe reinvertir: Debe tratarse de elementos que formen parte del inmovilizado intangible (incluyendo contratos de arrendamiento financiero), tangible e inversiones inmobiliarias todos ellos afectos a la realización de actividades económicas.

También será de aplicación a la transmisión de acciones y participaciones en sociedades siempre que el porcentaje de participación sea de al menos el 5%. Es necesario que la entidad de la que se adquieren las participaciones desarrolle una actividad económica y no tenga en su activo elementos no afectos a actividades económicas que sea más del 15% del total de su activo en los mismos términos que se menciona en el apartado de los elementos transmitidos.

Los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de reinversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdida justificada, un período de cinco años, o tres si se trata de bienes muebles, a no ser su vida útil fuese inferior.

✓ **Deducción por creación de empleo para trabajadores discapacitados (Art. 41 TRLIS)**

Serán deducibles las siguientes cantidades:

- ✓ **9.000 euros** por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores con grado de discapacidad en un grado igual o superior al 33% e inferior al 65% contratados por tiempo indefinido.
- ✓ **12.000 euros** por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado superior al 65%.

Para el cálculo del incremento del promedio, se computarán, exclusivamente los trabajadores discapacitados/año con contrato indefinido que desarrollen jornada completa.

Se permite la aplicación de esta deducción a contratos temporales y a tiempo parcial.

✓ **Deducción por inversiones en producciones cinematográficas o audiovisuales**

Dan derecho a esta deducción las inversiones realizadas en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan a la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada. El porcentaje de **deducción para el productor** será del **18 %** del importe de la inversión realizada, así como por los gastos de obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo de la productora hasta el límite ambos del 40 % del coste de producción minorados todos ellos por la parte financiada por el coproductor financiero. El **coproductor financiero** que participe en una producción española de largometraje tendrá derecho a una deducción del **5 % de la inversión que se financie**, con el límite del 5% de la renta del periodo derivada de dichas inversiones.

✓ **Deducción por creación de empleo (Art. 43 TRLIS)**

Permite la **deducción de 3.000 euros** de la cuota del impuesto a aquellas entidades que contraten a su primer trabajador, menor de 30 años y mediante un contrato por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores.

En empresas con menos de 50 empleados que contraten trabajadores beneficiarios de prestación contributiva por desempleo, se podrán deducir el 50% de la menor de estas dos cantidades:

- ✓ Importe pendiente prestación
- ✓ 12 mensualidades de prestación

Desde RD-Ley 16/2013, de 20 de diciembre, la norma laboral permite la contratación a tiempo parcial.

✓ **Deducción por gastos de formación profesional**

La deducción aplicable por aquellos gastos e inversiones efectuados por una entidad para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información ha prorrogado su vigencia durante los años 2011, 2012, 2013 y 2014.

Se incluyen entre estos gastos los realizados para proporcionar, facilitar o financiar la conexión a internet, así como la entrega gratuita o a precios rebajados o la concesión de préstamos y ayudas económicas para la adquisición de los equipos y terminales, así como el software y periféricos, incluso cuando su uso por los empleados pueda efectuarse fuera del lugar y horario de trabajo.

El porcentaje de **deducción será del 1%** de los gastos efectuados en el periodo minorados en el 65% de las subvenciones recibidas, pudiéndose incrementar al **2% por el exceso de gastos de formación profesional sobre la media** de los dos años anteriores.

✓ **Deducción por inversiones medioambientales**

Las inversiones realizadas en bienes del inmovilizado material destinadas a la protección del medioambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica o acústica procedentes de instalaciones industriales, o contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas, o para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales propios, dan derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del **8 por 100** de las inversiones que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión.

Deducción por inversión de beneficios

Para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2013 se establece la nueva deducción por inversión de beneficios que **se mantiene para el ejercicio 2014**. Este nuevo incentivo fiscal tiene como objetivo fortalecer el tejido empresarial de forma duradera, fomentando la capitalización empresarial y la inversión en activos nuevos. Se excluye la inversión en: Activos intangibles, existencias y participaciones.

La deducción es aplicable exclusivamente a las entidades que cumplen con los requisitos del régimen de entidades de reducida dimensión, es decir cuya cifra de negocios en el ejercicio anterior sea inferior a 10 millones de euros y tributen de acuerdo a la escala de gravamen previsto para este tipo de entidades (25 % - 30%).

La aplicación de la deducción **NO REQUIERE:**

- ✓ el mantenimiento o la creación de empleo.
- ✓ La obtención de un beneficio extraordinario por la venta de un activo fijo o participaciones en entidades,

La aplicación de la deducción **REQUIERE:**

- ✓ La obtención de beneficios en el ejercicio
- ✓ La reinversión de dichos beneficios en **elementos nuevos del inmovilizado material** o en **inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas**
- ✓ La dotación de una reserva indisponible

La **base de la deducción** será el resultado de aplicar a al importe del beneficio del ejercicio, sin incluir la contabilización del IS, que se reinvierta en los elementos antes indicados, un coeficiente que vendrá determinado por la siguiente relación proporcional:

Numerador: Beneficios contable del ejercicio (sin incluir contabilización del IS)-rentas objeto de exención, reducción, bonificación o deducción de rentas de depreciación monetaria o deducción por doble imposición.

Denominador: Beneficios del ejercicio (sin incluir contabilización del IS)

El **importe de la deducción** es, con carácter general, el **10% de los beneficios** del ejercicio que se hayan invertido en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias

La deducción será del **5% para el caso de microempresas** (cifra de negocios < a 5 millones de euros y menos de 25 trabajadores con creación de empleo, que tributen al tipo reducido 20%-25%).

El importe de las deducciones no aplicadas en el ejercicio por insuficiencia de cuota podrán ser aplicadas en los 15 años siguientes.

Las inversiones deberán de realizarse en el **plazo** comprendido entre el inicio del periodo impositivo en el que se obtienen los beneficios objeto de reinversión y los **dos años posteriores**, o de forma excepcional en el plazo establecido por el plan de inversión especial aprobado por la Administración a propuesta del sujeto pasivo. La inversión se entenderá realizada en el momento de puesta a disposición de los elementos patrimoniales.

Los elementos patrimoniales objeto de reinversión deberán permanecer en funcionamiento o en el patrimonio de la entidad, salvo pérdida justificada, **durante un plazo de 5 años, o durante su vida útil si ésta resultara inferior**.

En el caso de **transmisión del elemento patrimonial** objeto de inversión antes de la finalización del plazo de permanencia, **no se perderá el derecho a la deducción, siempre que se reinvierta el importe obtenido o el valor neto contable**, si fuera inferior, en los mismos términos.

Las entidades que apliquen esta deducción deberán dotar una **reserva por inversiones**, con cargo a los beneficios del ejercicio cuyo importe es objeto de reinversión, por importe igual a la base de deducción, que será **indisponible** mientras que los elementos patrimoniales en que se realice la inversión deban permanecer en la entidad.

Los sujetos pasivos harán constar en la **Memoria de Cuentas Anuales** toda la información relativa a la aplicación de la deducción (importe de los beneficios acogidos a la deducción, ejercicio en que se obtuvieron, reserva dotada indisponible, identificación e importe de los elementos adquiridos, fecha o fechas de adquisición y afectación a la actividad económica), hasta que se cumpla el plazo de mantenimiento de la inversión (5 años).

Esta deducción es incompatible entre otras con:

- Libertad de amortización de activos
- Deducción por inversiones en Canarias
- Reserva para inversiones en Canarias
- La aplicación del tipo reducido para entidades de nueva creación
- Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios
- Régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas

Esta deducción está sometida a las limitaciones en cuota de régimen general establecidas en el artículo 44 TRLIS.

Ejemplo:

CÁLCULO BASE DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN DE BENEFICIOS	
Resultado de explotación	230.000,00
Resultado financiero	40.000,00
Resultado antes de impuestos	270.000,00
Inversión realizada en el ejercicio	150.000,00*
Base de la deducción	150.000,00
Deducción aplicable PYME	15.000,00

LIQUIDACIÓN DEL IS	CON DEDUCCIÓN	SIN DEDUCCIÓN
Base imponible del IS	270.000,00	270.000,00
Cuota resultante de aplicar tipo 25%	67.500,00	67.500,00
No resulta aplicable límite artículo 44 TRLIS		
Deducción por inversiones	-15.000,00	0,00
Cuota diferencial	52.500,00	67.500,00
Retenciones	0,00	0,00
Pagos fraccionados	0,00	0,00
Cuota a ingresar	52.500,00	67.500,00
Tributación efectiva	19,44%	25,00%

Nota: Si en los dos años posteriores se realiza una inversión apta adicional por 120.000 se podrá aplicar una deducción en la cuota íntegra del período impositivo en que se efectúe la puesta a disposición por un importe de 12.000 euros.

DOTACIÓN RESERVA INDISPONIBLE	
Resultado de explotación	230.000,00
Resultado financiero	40.000,00
Resultado antes de impuestos	270.000,00
Impuestos sobre beneficios	-52.500,00
Resultado del ejercicio	217.500,00
Reserva legal	0,00
Reserva indisponible deducción inversiones	150.000,00
Reserva disponible	67.500,00

Nota: Si en el año siguiente la empresa realiza una inversión apta por 120.000 no podrá dotar una reserva indisponible de 120.000 con cargo a estos beneficios, dado que sólo se dispone de una

reserva de 67.500. En este caso debería entenderse que con una dotación como reserva indisponible de 67.500 se cumple con el requisito y se puede practicar una deducción por 12.000.

Límite de las deducciones por inversión

Todas las deducciones están sometidas a dos límites: i) el porcentaje aplicable a la propia deducción y ii) el porcentaje o coeficiente límite conjunto.

- ✓ **Límite general:** Para ejercicios iniciados en los años 2012, 2013, 2014 y 2015 el coeficiente límite conjunto para todas las deducciones, incluida la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, es del **25% de la cuota íntegra ajustada positiva**.
- ✓ **Límite incrementado:** el límite será del 50% cuando la deducción por I+D+i e innovación tecnológica por los gastos del periodo impositivo, exceda por sí misma del 10% de la cuota líquida.