

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
(Cierre fiscal ejercicio 2013)
(Ajustes y conceptos a considerar)



(16) RESUMEN DE AJUSTES FISCALES DERIVADOS DE LAS ÚLTIMAS NOVEDADES NORMATIVAS

IMPORTANTE CONSIDERAR EN EL CIERRE FISCAL DEL EJERCICIO

En los años 2012 y 2013 se han introducido un gran número de modificaciones que inciden en la normativa tributaria, afectando las mismas de forma directa a la regulación del Impuesto sobre Sociedades, bien sea con carácter limitado temporal o de forma permanente con vigencia indefinida.

El objetivo principal para la introducción de estas modificaciones ha sido claro, recaudar más, y contribuir a través de esta vía de ingresos públicos a la reducción del déficit público. También, y de forma adicional, algunas de estas medidas tributarias han sido orientadas a fomentar el entramado empresarial interno y la competitividad exterior de nuestras empresas.

La aplicación práctica de estas modificaciones afectará al devengo y cuantificación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013, teniendo su principal incidencia en la cuantificación de la base imponible del ejercicio y en la determinación de su cuota íntegra.

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

Luis Alfonso Rojí Chandro
Socio-Director de Impuestos y Asesoría Fiscal
(Febrero 2014)

■ INTRODUCCIÓN

En los años 2012 y 2013 se han publicado normas tributarias que inciden de forma sustancial en la configuración y estructura básica del Impuesto sobre Sociedades, afectando a la determinación de la base imponible, tipo impositivo y deducciones de la cuota, de una forma temporal o permanente.

A modo de recordatorio, podemos destacar:

- **RD Ley 12/2012** de 30 de marzo.
 - ~ Deroga la libertad de amortización de elementos nuevos del activo fijo no corriente introduce el concepto de la no deducibilidad de gastos financieros para determinadas operaciones entre empresas del grupo e introduce una limitación general a la deducibilidad de los mismos.
- **RD Ley 20/2012** de 13 de julio.
 - ~ Extiende la limitación de la no deducibilidad de los gastos financieros a entidades que no formen parte de un grupo de sociedades, es decir a todo tipo de sociedades, con efectos de 1/01/2012.
- **Ley 16/2012** de 27 de diciembre.
 - ~ Establece límites a las amortizaciones fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades (2013)
 - ~ Limita la deducibilidad de los gastos de personal derivados de la extinción de relaciones laborales o mercantiles (superiores a 1.000.000€)(2013)
 - ~ Prorroga para 2013 el tipo reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo (2013)
 - ~ Aprueba una actualización de balances.
- **Ley 17/2012** de Presupuestos Generales del Estado 2013.
 - ~ Establece los coeficientes de corrección monetaria aplicables a la transmisión de bienes inmuebles que formen parte del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias.
 - ~ Determina el importe de los pagos a cuenta para los ejercicios que se inicien a partir del 1-01-2013.
- **Ley 14/2013** de 27 de septiembre de apoyo a los emprendedores.
 - ~ Regula la nueva deducción por inversión de beneficios para empresas de reducida dimensión.

- ~ Mejora los incentivos de I+D+i, dando la opción de su aplicación sin límite y su abono al sujeto pasivo bajo determinadas condiciones.
 - ~ Modifica la reducción de rentas obtenidas de la cesión de determinados activos intangibles (Patent box)
 - ~ Establece una ampliación en la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad.
 - ~ Rebaja el tipo impositivo para entidades de nueva creación.
- **Ley 16/2013** de 29 de octubre de fiscalidad medioambiental y otras medidas tributarias.
 - ~ Determina la no deducibilidad del gasto por deterioro del valor de las participaciones en el capital de otras sociedades residentes o no en territorio español, así como de determinadas rentas negativas obtenidas en el extranjero.
 - ~ Determina el procedimiento de corrección monetaria para elementos de activo acogidos a la actualización de balances.
 - ~ Mejora el ámbito de la bonificación por las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.
 - ~ Da carácter indefinido a la deducción por inversiones en producciones cinematográficas.
 - ~ Establece una serie de prórrogas para 2014 y 2015 de medidas sobre las que ya existían limitaciones y restricciones (bases imponibles negativas, fondo de comercio, límites de las deducciones, ampliación del régimen transitorio de la libertad de amortización ...)

Podemos afirmar, sin miedo a equivocarnos, que para el cierre fiscal del ejercicio 2013 **nos encontramos ante una verdadera telaraña de normas legislativas** que hay que considerar, si queremos liquidar correctamente el Impuesto sobre Sociedades correspondiente.

Vamos a desarrollar en este trabajo, de forma comprensible y con ejemplos, las **modificaciones que consideramos van a tener una incidencia más generalizada**, conforme a las características de la mayoría de las empresas declarantes en el Impuesto sobre Sociedades.

■ **LIMITACIÓN A LAS AMORTIZACIONES FISCALMENTE DEDUCIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (Base Imponible)**

Novedad introducida por la Ley 16/2012 de 27 de diciembre, que **limita el gasto fiscal por amortizaciones** para empresas que no sean de reducida dimensión (ERD), con un volumen de operaciones en 2012 $\geq 10_1$ de euros.

Reduce la amortización fiscalmente deducible en un 30%, teniendo un ámbito temporal para los ejercicios 2013 y 2014.

Medida meramente recaudatoria que incrementará las bases imponibles de las empresas que tributan en el régimen general, con el único objetivo de adelantar recaudación en el Impuesto sobre Sociedades.

ÁMBITO DE APLICACIÓN TEMPORAL

Ejercicios 2013 y 2014.

A QUIÉN AFECTA

A las empresas, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, que no sean empresas de reducida dimensión (ERD), cuya cifra de negocios en el ejercicio 2012 haya sido igual o superior a 10 millones de euros.

(INCN) $\geq 10_1$ de euros

Recordamos que:

- Las entidades de **nueva creación** en 2012 o 2013 elevarán al año su cifra de negocios, para computar el límite.

$$\frac{\text{Importe cifra de negocios período 2012/2013}}{\text{Nº días del período impositivo 2012/2013}} \times 365 \text{ días}$$

- Entidades que formen parte de un **grupo**, en el sentido definido por el Código de Comercio (grado de participación), determinarán el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades del grupo.
(INCN) = $\sum$ cifra negocios empresas del grupo

- Entidades dominadas por persona física o **grupo familiar**, determinarán el importe neto de su cifra de negocios por la suma del conjunto de entidades.
(INCN) = $\sum$ conjunto entidades familiares

IMPORTE DE LA LIMITACIÓN

Se reducirá en un 30% el importe de la amortización contable que hubiese resultado fiscalmente deducible.

Es decir, será gasto fiscal el 70% de la amortización fiscalmente deducible.

AMORTIZACIÓN FISCAL = 70% AMORTIZACIÓN FISCALMENTE DEDUCIBLE

BIENES CUYA AMORTIZACIÓN ESTÁ AFECTADA POR LA LIMITACIÓN

- Inmovilizado material
- Inmovilizado intangible de vida útil definida
- Inversiones inmobiliarias

Se aplicará también a los bienes adquiridos mediante arrendamiento financiero, a los que se está aplicando el régimen fiscal especial del artículo 115 del TRLIS, que deducirán el 70% de la amortización fiscalmente deducible.

MODO DE COMPUTAR EL MENOR GASTO FISCAL

El 30% de la amortización fiscal, no deducible, incrementará la base imponible del ejercicio, mediante la realización de un **ajuste positivo** que tendrá el carácter de diferencia temporaria.

+Ajuste positivo (DT)

Este importe revertirá y será deducible a partir de 2015 de acuerdo a las siguientes alternativas: (a elección del sujeto pasivo)

- a) De forma lineal, durante un plazo de 10 años
- b) De forma lineal, durante la vida útil que le quede al elemento patrimonial.

Ejemplo: Bien adquirido en 2009 en 500.000€, que se amortiza de forma lineal al 10%. La empresa ha tenido un volumen de operaciones en 2012 de 15₁ de € (no ERD)

<u>AÑO</u>	<u>AMORTIZACIÓN CONTABLE</u>	<u>AMORTIZACIÓN DEDUCIBLE</u>	<u>+AJUSTES</u>
2009	50.000	50.000	-
2010	50.000	50.000	-
2011	50.000	50.000	-
2012	50.000	50.000	-
2013	50.000	35.000 (1)	+15.000 (DT)
2014	50.000	35.000 (1)	+15.000(DT)
2015	50.000	57.500 (2)	-7.500 (DT)
2016	50.000	57.500 (2)	-7.500(DT)
2017	50.000	57.500 (2)	-7.500(DT)
2018	<u>50.000</u>	<u>57.500 (2)</u>	<u>-7.500(DT)</u>
	500.000	500.000	CERO

- (1) Por aplicación de la limitación a la amortización fiscalmente deducible, 70%
 $50.000 = 35.000\text{€}$
- (2) Opción en la vida útil que le reste al bien, a partir de 2015, 4 años $30.000/4 = 7.500\text{€}$

CONTABILIZACIÓN

(en 2013, 2014 y 2015)

2013/2014

	D	H
(68xx...) Dotación amortización	50.000	
a		
Amortización acumulada (28xx...) (por la dotación contable)		50.000

	D	H
(4740) Activo por diferencias temporarias deducibles (30% 15.000) (por el efecto impositivo)	4.500	
a		
Impuesto diferido (6301)		4.500

2015 y ss

	D	H
(68xx) Dotación amortización	50.000	
a		
Amortización acumulada (28xx) (por la dotación contable)		50.000

	D	H
(6301) Impuesto diferido	2.250	
a		
Activo por diferencias temporarias deducibles (30% 7.500) (4740) (por la reversión de la diferencia temporal)		2.250

SITUACIONES COMPLEJAS

- **Sociedades patrimoniales** de mera tenencia o titularidad de bienes y derechos, sin organización económica, con actividad calificada como no empresarial (en doctrina administrativa reiterada).
Normalmente perciben rentas por alquileres de inmuebles o rendimientos de capital mobiliario, no tienen local afecto ni personal contratado.

La Administración Tributaria, a pesar de que su volumen de operaciones sea inferior a 10¹ de euros, niega la condición de empresa de reducida dimensión... ¿deberían aplicar la limitación en la amortización fiscal deducible?

Si lo que prima es la cifra de negocios, entendemos que si su importe es inferior a 10¹ de euros en 2012, estas sociedades no aplicarían límite a la amortización fiscalmente deducible, con independencia de su aplicación o no del régimen de ERD, pero es susceptible de interpretación, por lo que la AEAT podría mantener una postura contraria.

- ☐ Verificar el volumen de operaciones del ejercicio 2012
- ☐ Si la empresa se creó en 2012, elevar al año el volumen de operaciones.
- ☐ Si la empresa se creó en 2013, elevar al año el volumen de operaciones.
- ☐ Si existe grupo de sociedades, determinar la cifra total, suma del conjunto de entidades del grupo.
- ☐ Si existe un conjunto de entidades dominadas por la misma persona física, o un grupo familiar, determinar la cifra de negocios del conjunto de entidades.

☒ Afecta la limitación



☐ No afecta la limitación

(Archivo de papeles de trabajo)

- ☐ Determinar los bienes afectados
 - ✓ Inmovilizado material
 - ✓ Inmovilizado intangible de vida útil definida
 - ✓ Inversiones inmobiliarias
 - ✓ Contratos de arrendamiento financiero de bienes del inmovilizado a los que esté aplicando los incentivos del régimen especial de arrendamiento financiero.
- ☐ Verificar las dotaciones contables a la amortización elaborando una hoja de trabajo y determinando la amortización fiscalmente deducible.
- ☐ Verificar la amortización fiscalmente deducible en los contratos de arrendamiento financiero, aplicando limitación.
- ☐ Cuantificar la amortización total, fiscalmente deducible y calcular el 30% de rebaja (LÍMITE), desglosando por cada tipo de bien del inmovilizado afectado por la limitación.
- ☐ Realizar un ajuste extracontable positivo por el importe anterior, calificándolo como diferencia temporaria en el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.
- ☐ Realizar el asiento en el cierre contable del ejercicio, por el activo fiscal deducible en ejercicios posteriores.
- ☐ Dejar hoja de trabajo para consultar en ejercicios posteriores cuando revierta el ajuste positivo realizado en 2013 y 2014.

■ **LIMITACIÓN EN LA LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN FISCAL PENDIENTE DE APLICACIÓN (Base Imponible)**

Hasta 31-03-2012, estuvo vigente el incentivo de libertad de amortización fiscal para determinados activos no corrientes, adquiridos al amparo de los derechos legislativos RD Ley 6/2010 y RD Ley 13/2010. La eliminación de este incentivo por el RD Ley 12/2012 determinó el establecimiento de un **régimen transitorio para las cantidades pendientes de amortización fiscal libre**, aplicable inicialmente **a los ejercicios 2012 y 2013 y prorrogado** por la Ley 16/2013 para los ejercicios **2014 y 2015**.

La aplicación en 2013 de la libertad de amortización fiscal, está sometida a límites cuantificativos para aquellas entidades que realizaron inversiones en períodos impositivos en los que su cifra de negocios fue mayor o igual a 10 millones de euros, y tienen cantidades pendientes de amortizar.

LÍMITE CUANTITATIVO

- ♦ Inversiones realizadas al amparo del RD Ley 6/2010 (que exigía mantenimiento de empleo para aplicar el incentivo):
40% de la base imponible previa a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas.
- ♦ Inversiones realizadas al amparo del RD Ley 13/2010 (que no condicionaba el incentivo al mantenimiento de empleo):
20%, de la base imponible previa a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas.

INSTRUMENTALIZACIÓN

La aplicación de la libertad de amortización fiscal pendiente, respetando sus límites, se instrumentaliza mediante la realización de un ajuste extracontable negativo en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio, que tendrá la naturaleza de diferencia temporal.

-Ajuste negativo (DT)

Este ajuste negativo generará contablemente un Pasivo por Diferencias Temporarias Imponibles, al diferir pago del Impuesto sobre Sociedades a ejercicios futuros.

APLICACIÓN PRÁCTICA

Una sociedad, no empresa de reducida dimensión, realizó inversiones en 2011 por 5.000.000€ en activos fijos nuevos (Inmovilizado material), que se amortizan al 10%. Los activos que pueden aplicar libertad de amortización fiscal, al amparo del RD Ley 13/2010, entran en funcionamiento el 1 de octubre de 2011. La empresa aplicó en 2012 libertad de amortización por importe de hasta 1.500.000€, quedando el resto pendiente (B. Imponible 2012: 8 millones de euros).

En 2013 la base imponible del Impuesto sobre Sociedades es de 3.000.000€.

¿Qué libertad de amortización fiscal puede aplicar?

¿Cómo la aplicará y contabilizará?

La empresa habrá realizado la siguiente amortización:

AÑO	AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	±AJUSTES
2011	125.000	125.000	-
2012	500.000	1.500.000	-1.000.000(DT)

El límite cuantitativo de aplicación de la libertad de amortización pendiente para 2012 fue de 1.600.000 (20% 8.000.000) la empresa aplicó 1.500.000, por debajo del límite máximo.

En el ejercicio **2013 el límite cuantitativo** será 600.000€ (20% 3.000.000) luego realizará el siguiente ajuste:

AÑO	AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	±AJUSTES
2013	500.000	600.000	-100.000 (DT)

- Ajuste Extracontable Negativo 100.000 (DT)

Contablemente este ajuste negativo, diferencia temporaria, genera un Pasivo por diferencias temporarias imponibles, que se **contabilizará en 2013:**

	D	H
(6301) Impuesto diferido	30.000	
a		
Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)		30.000

(Importe del ajuste x tipo de gravamen)

Las diferencias temporarias se caracterizan por revertir con signo contrario hasta su anulación, en este caso la reversión se producirá a

partir del ejercicio en el que el activo fijo esté fiscalmente amortizado en su totalidad, revertirá por los importes que la entidad siga dotando en concepto de amortización contable, cuyo importe no tendrá la consideración de gasto fiscal en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio.

A efectos contables, la reversión reducirá el pasivo fiscal en un importe igual a la diferencia temporal positiva que revierte, multiplicado por el tipo de gravamen.

(NOTA: para un estudio en profundidad de la libertad de amortización, su aplicación y régimen transitorio se puede ver Revista Contable nº 8, febrero 2013, Rodríguez Ondarza J.A.- Rojí Chandro, L.A.)

■ **LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR EN PARTICIPACIONES EN EL CAPITAL DE OTRAS SOCIEDADES (Base Imponible)**

La Ley 16/2013 de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y otras medidas financieras y tributarias (BOE 30 de octubre de 2013), añade un apartado (j) al apartado 1 del artículo 14 del TRLIS (**GASTOS NO DEDUCIBLES**), estableciendo la no deducibilidad del **deterioro de las participaciones en ningún tipo de entidad**, con independencia de que la empresa participada sea cotizada o no.

En la exposición de motivos de la citada norma, se indica sobre este apartado que se trata de evitar la doble deducibilidad en sede de la participada y en la sociedad inversora. Entendemos que más bien es una nueva política restrictiva en cuanto a los gastos deducibles en la configuración de la base imponible del impuesto, con el objetivo de incrementar la misma y, en consecuencia, mejorar la recaudación.

A QUIÉN AFECTA

A **todos los sujetos pasivos** del Impuesto sobre Sociedades, sin distinción, para ejercicios iniciados a partir del 1/01/2013.

¿CÓMO SE INSTRUMENTALIZA?

Como un **gasto fiscalmente no deducible**, lo que no implica que no haya que contabilizar la pérdida por deterioro en los casos que proceda, de acuerdo con los principios y normas de valoración contables. Habrá que ajustar en la cuantificación de la base imponible del ejercicio, mediante el oportuno ajuste extracontable positivo, que tendrá la naturaleza de diferencia permanente al configurarse como un gasto no deducible.

+Ajuste positivo (DP)

¿QUÉ OCURRE CON LOS DETERIOROS DOTADOS EN EJERCICIOS ANTERIORES

Se prevé un **régimen transitorio** para recuperar en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades los deterioros de valor de participaciones que han sido fiscalmente deducibles en los períodos impositivos anteriores (**Reversión de los deterioros**).

Empresas del grupo, multigrupo y asociadas (reversión)

- Se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que el **valor de los fondos propios exceda al del inicio**, en proporción a su participación. A estos efectos se entenderá que la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al cierre, y al inicio del ejercicio, en la sociedad participada, se corresponde en primer lugar con pérdidas por deterioro que han sido fiscalmente deducibles en ejercicios anteriores.
- Serán objeto de integración en la base imponible, las referidas pérdidas por deterioro deducibles en ejercicios anteriores, por **el importe de los dividendos y participaciones en beneficios percibidos de las entidades participadas**, excepto que dicha distribución no tenga la consideración de ingreso contable.

Empresas y entidades cotizadas (reversión)

- Las pérdidas por deterioro, se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del período impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable.

APLICACIÓN PRÁCTICA

Supongamos que nuestra empresa es propietaria del 100% de los fondos propios de otra empresa que constituyó en 2011 aportando 1.000.000€. En dicho ejercicio 2011 la filial tuvo unas pérdidas de 100.000€, que nuestra empresa contabilizó y consideró gasto fiscalmente deducible.

En 2012 las pérdidas de la filial ascendieron a 80.000€, importe que contabilizamos y consideramos gasto fiscalmente deducible.

En 2013 las pérdidas de la filial han sido de 30.000€, procediendo a contabilizar las mismas.

En 2014 la filial tiene unos beneficios de 250.000€, contabilizando la reversión de la dotación realizada en años anteriores (210.000€).

¿Qué ajustes fiscales debo realizar?

<u>Ejercicio</u>	<u>Gasto contable</u>	<u>Gasto fiscal</u>	<u>+AJUSTES</u>
2011	100.000	100.000 (1)	-
2012	80.000	80.000 (1)	-
2013	30.000	-	(2) +30.000 (DP)

<u>Ejercicio</u>	<u>Ingreso Contable</u>	<u>Ingreso fiscal</u>	<u>+AJUSTES</u>
2014	210.000	100.000 (2011) (3)	-
		80.000 (2012) (3)	-
			(4) -30.000 (DP)

- (1) Al ser empresa del grupo, la deducibilidad en los ejercicios 2011 y 2012 no necesitaría inscripción contable (art. 12.3 TRLIS)
- (2) En 2013 no es deducible el deterioro de participaciones en fondos propios de entidades.
- (3) Primero revierten los deterioros anteriores a 2012 que hayan sido deducibles, como los recojo como ingreso contable, no realizo ajuste. Si en 2011 y 2012 hubiese recogido fiscalmente los deterioros mediante ajuste extracontable negativo, sin contabilizar el deterioro, ahora tendría que ajustar positivamente.
- (4) Después revierten los deterioros de los ejercicios 2013 y siguientes, que no son deducibles fiscalmente. Si recogemos el ingreso contable de la reversión, ajustaremos negativamente.

GUÍA DE ACTUACIÓN: PARTICIPACIONES EN FONDOS PROPIOS EN EL CAPITAL DE OTRAS ENTIDADES

2012 y ANTERIORES

- ☐ Verificar los deterioros contabilizados.
- ☐ Verificar los deterioros fiscalmente deducibles.

2013

- ☐ Determinar si se ha producido o no deterioro en el ejercicio, de acuerdo con los principios y normas de valoración contable.
- **Existe deterioro**
 - ☐ Proceder a su cuantificación y dotación contable (gasto)
 - ☐ Realizar un ajuste positivo en la cuantificación de la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio.
+Ajuste positivo (DP)
- **Existe recuperación del valor**
 - ☐ Proceder a su cuantificación y reflejo contable (ingreso)
 - ☐ Aplicar el régimen transitorio de reversión de los deterioros producidos en ejercicios anteriores, verificando si el deterioro referido fue deducible fiscalmente (ejercicios 2012 y anteriores).
 - ✓ Verificar si existió ajuste extracontable en el ejercicio anterior de referencia.
 - ✓ Verificar qué se contabilizó el deterioro en el ejercicio anterior de referencia.
 - ✓ Verificar si se han recibido dividendos de la participada en 2013.
 - ☐ Realizar el ajuste extracontable por reversión del deterioro que fue fiscalmente deducible, si procede.

2014 y siguientes

- ☐ Repetir los pasos y procedimientos establecidos en esta guía de actuación. (Hasta la reversión completa del deterioro que fue deducible fiscalmente en los ejercicios 2012 y anteriores).

LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS (Base Imponible)

Aplicable desde el ejercicio 2012.

A QUIÉN AFECTA

A todo tipo de sociedades.

NÍVELES DE LIMITACIÓN

(A) LIMITACIÓN ABSOLUTA A LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS POR DEUDAS CON ENTIDADES DEL GRUPO

No son deducibles los gastos financieros devengados en el período impositivo por deudas con entidades del grupo, (en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio), que se hayan utilizado en las siguientes operaciones:

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

Salvo que se acredite la existencia de un **motivo económico válido** para la realización de dichas operaciones (lo debe probar el sujeto pasivo).

¿Motivo económico válido? Expresión no definida en la norma tributaria, lo que da lugar a interpretaciones discrepantes ante la administración tributaria y el contribuyente.

El gasto financiero por los intereses devengados es gasto contable y se refleja en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, pero no es gasto fiscal, ni lo será.

G_{CONTABLE} > **G**_{FISCAL} → **Ajuste positivo**, diferencia permanente (DP) en la determinación de la base imponible del ejercicio.

(B) GASTOS FINANCIEROS DEDUCIBLES CON LÍMITE

Afecta a todo tipo de sociedades, de acuerdo a los siguientes parámetros:

1) $GF_{NETO} \leq 30\% \text{ Beneficio Operativo}$

2) **En todo caso serán deducibles los GF_{NETOS} del ejercicio, que no excedan de 1.000.000€**

La normativa tributaria establece nuevos conceptos que debemos controlar:

Gasto Financiero Neto y **Beneficio Operativo**, no coincidentes con magnitudes contables.

- ♦ Gasto Financiero Neto: exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios, devengados en el período impositivo.
- ♦ Beneficio Operativo: se determinara a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que , o bien el porcentaje de participación directo o indirecto, sea al menos el 5%, 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 de la letra h) del artículo 14.1 del TRLIS.

- Si $GF_{NETO} \leq 1.000.000 \text{ €}$ → Deducibilidad plena
- Si $GF_{NETO} > 1.000.000 \text{ €}$ → Aplicación limitación
- Limitación $GF_{NETO} \leq 30\% \text{ Beneficio Operativo}$
- Si $GF_{NETO} > 30\% \text{ Beneficio Operativo}$, el exceso se traslada a ejercicios posteriores, para su deducibilidad

G CONTABLE > **G** FISCAL → **Ajuste positivo**, diferencia temporal (DT)
Deducibilidad en ejercicios posteriores

- Comprobar el soporte de todos los préstamos recibidos por la sociedad (de entidades financieras, socios y accionistas, terceras personas...), y su destino.
- Verificar el devengo y la contabilización de los intereses derivados de la financiación recibida, en las cuentas establecidas al efecto en el Plan General de Contabilidad.
- Verificar la existencia de préstamos recibidos de partes vinculadas, el interés aplicado o la existencia de intereses presuntos.
- Comprobar la existencia de operaciones de financiación realizadas por la empresa a favor de terceros, verificando el devengo y correcta contabilización de los intereses recibidos o presuntos.
- Determinar el Gasto Financiero Neto del ejercicio.
- Determinar el Beneficio Operativo del Ejercicio, partiendo del resultado de explotación.
- Cuantificar el importe del Gasto financiero neto deducible en el ejercicio.
- Dejar constancia, si fuese necesario, del exceso de gasto Financiero Neto o trasladar a ejercicios futuros.
- Destino de la financiación recibida de entidades del grupo: verificar si se ha utilizado en la adquisición o capitalización de otras entidades del grupo.
Cuantificar el gasto financiero incurrido.
Analizar la existencia de motivo económico válido.
Analizar la deducibilidad del gasto financiero, caso por caso.

(NOTA: para un estudio en profundidad de la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros y su aplicación, se puede ver Partida Doble nº 243, mayo 2012, Rodríguez Ondarza J.A. – Rojí Chandro L.A.)

LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE RENTAS NEGATIVAS EN LA TRANSMISIÓN DE ACCIONES Y PARTICIPACIONES (Base Imponible)

Con efectos desde 1-01-2013 el importe de las **rentas negativas** derivadas de la transmisión de la participación en una entidad residente **se minorará** en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios **recibidos** de la entidad participada **a partir** del período impositivo iniciado en el **año 2009**, siempre que los referidos dividendos o participaciones en beneficios no hayan minorado el valor de adquisición de la misma y hayan tenido derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición interna del 100%, prevista en el apartado 2 del artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Es decir no hayan tenido una tributación efectiva, al poseer una participación igual o superior al 5% en la entidad que reparte el dividendo).

A QUIÉN AFECTA

A todos los sujetos pasivos que hayan transmitido, a partir del 1-01-2013, acciones o participaciones en entidades residentes.

QUÉ LIMITA

La renta negativa (pérdidas), obtenida en la transmisión, minorando la misma en los dividendos recibidos de la entidad participada, desde el año 2009.
Sólo los dividendos con derecho a deducción en la cuota del 100% (Participación $\geq$ 5%).

CÓMO SE ARTICULA

Como **un ajuste positivo** en la determinación de la base imponible del ejercicio, calificado como diferencia permanente. No es deducible.

+Ajuste positivo (DP)

EJEMPLO

La sociedad OMEGA S.A. posee el 100% de la entidad residente BETA, S.L., desde la fecha de constitución en 2005, valorada contablemente en 1.000.000€. Los dividendos recibidos desde su adquisición han sido: 100.000 (2007), 50.000 (2008), 200.000 (2010), por los que se ha aplicado la deducción por doble imposición correspondiente. En 2013, se han transmitido las participaciones de BETA, S.L. por un importe de 700.000€, registrándose una pérdida contable de 300.000€.

Aplicando la limitación establecida, el importe de la renta negativa (300.000€) se reducirá en los dividendos recibidos a partir de 2009, que hayan aplicado la deducción por doble imposición interna del 100% (En este caso 200.000 de 2010).

$300.000 - 200.000 = 100.000\text{€}$, renta negativa deducible

<u>GASTO CONTABLE</u>	<u>GASTO FISCAL</u>	<u>+AJUSTES</u>
300.000	100.000	+200.000 (DP)

Se debe realizar por esta limitación, un ajuste positivo de 200.000€ en la determinación de la base imponible del ejercicio.

Contablemente, al tratarse de una diferencia permanente, se integrará en la determinación del gasto por Impuesto sobre Sociedades corriente del ejercicio.

GUÍA DE ACTUACIÓN: TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES

- ✓ Verificar las transmisiones de participaciones en entidades residentes producidas en el ejercicio, en las que el grado de participación previo sea $\geq 5\%$.
- ✓ Controlar aquellas transmisiones que hayan producido pérdidas contables.
- ✓ Verificar los dividendos percibidos de la sociedad participada, (cuya transmisión se ha producido), desde 1-01-2009.
- ✓ Calcular la posible limitación a la renta negativa.
- ✓ Realizar el oportuno ajuste extracontable positivo (DP) en la determinación de la base imponible del ejercicio.

■ LIMITACIÓN A LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS (Base Imponible)

Aplicable inicialmente a los ejercicios 2012 y 2013 y extendida la limitación para 2014 y 2015 (Ley 16/2013 de 29 de octubre).

A QUIÉN AFECTA

Las empresas con volumen de operaciones igual o superior a 20 millones de euros, en los doce meses anteriores al inicio del período impositivo.

LÍMITES APLICABLES

En función del importe neto de la cifra de negocios (INCEN)

Importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores al inicio período impositivo	
INCEN < 20 millones de euros	Sin límite
$20 \leq \text{INCEN} < 60$ millones de euros	50% de la base imponible previa a la compensación
$\text{INCEN} \geq 60$ millones de euros	25% de la base imponible previa a la compensación

CÓMO SE APLICA

En la determinación de la base imponible del ejercicio, limitando el importe a compensar de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

EJEMPLO PRÁCTICO

Una sociedad tiene en 2013 un resultado contable positivo de 1.800.000€, realizando al mismo unos ajustes positivos de 100.000€ para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio.

Tiene base imponible negativa pendiente de compensar por importe de <3.000.000€>, correspondiente al ejercicio 2011.

Su volumen de operaciones en 2012 fue de 25 millones de euros.

El ejercicio social coincide con el ejercicio natural.

¿Cuál será su base imponible del ejercicio 2013?

SOLUCIÓN:

- ♦ Si no hubiese existido limitación a la compensación de bases impositivas negativas, su base imponible sería de CERO.

$BI = 1.800.000 + 100.000 - <1.900.000> = \text{CERO}$, quedando una base imponible negativa de $<1.100.000\text{€}>$, pendiente de compensar. (del ejercicio 2011)

- ♦ Al existir limitación, y tener una cifra de negocios en el ejercicio anterior de 25 millones de euros, sólo podrá compensar el 50% de la base imponible previa a la compensación.

$BI_{\text{previa}} = 1.800.000 + 100.000 = 1.900.000\text{€}$

Límite compensación... $50\% \ 1.900.000 = 950.000\text{€}$

$BI = 1.800.000 + 100.000 - <950.000> = 950.000\text{€}$

Pendiente de compensar $<2.050.000\text{€}>$, del ejercicio 2011

	<u>SIN LIMITACIÓN</u>	<u>CON LIMITACIÓN</u>
Base Imponible	CERO	950.000€

Como consecuencia de la limitación, la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades en 2013 es positiva, (sin limitación sería cero).

TIPOS DE GRAVAMEN REDUCIDOS (Tipo impositivo)

Para ejercicios iniciados a partir del 1-01-2013, se ha introducido un tipo de gravamen reducido para las **empresas de nueva creación**, que estarán sometidas a la siguiente escala de gravamen:

- ~ **15%**, por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000€.
- ~ **20%**, por la parte de la base imponible restante.

Esta escala se aplicará exclusivamente al primer período impositivo en el que la entidad de nueva constitución tenga base imponible positiva, así como en el período impositivo siguiente.

La aplicación de esta tributación reducida, exige que la entidad desarrolle actividades económicas, con medios de producción y organización empresarial. **No** sería aplicable a la actividad de **arrendamiento de inmuebles**, si la misma no constituye actividad económica.

Si el **período impositivo es inferior al año natural**, la parte de la base imponible a la que se aplica el primer tramo de tipo reducido, se determina proporcionalmente en función de los días del período impositivo respecto a 365 días.

$$\left[\text{Base imponible} \times \frac{\text{días período impositivo}}{365} \right]$$

El inicio y la creación de la nueva actividad, debe ser absoluto, **no resulta aplicable** el tipo de gravamen reducido si la actividad ya venía ejerciéndose de forma previa por alguna persona o entidad vinculada, o por una persona física que ostente en la nueva sociedad creada una participación directa o indirecta superior al 50%. La mera separación o transformación de la actividad o su configuración jurídica, no es el objetivo de este incentivo fiscal.

La configuración del resto de tipos de gravamen no ha sufrido variación, siguiendo vigentes los siguientes tipos:

- General ... **30%**
- Empresas de Reducida Dimensión (**ERD**)
25%, de la base imponible comprendida entre 0 y 300.000€.
30%, por la parte de la base imponible restante.
- **Microempresas** (micropymes), (con mantenimiento de empleo)
20%, de la base imponible comprendida entre 0 y 300.000€
25%, por la parte de la base imponible restante.

(ERD. Empresas cuya cifra de negocios en el período impositivo anterior haya sido inferior a 10 millones de euros)

(Microempresas (micropymes). Empresas que en el ejercicio en curso cumplan las siguientes condiciones:

- Volumen de operaciones inferior a 5 millones de euros
- Plantilla media sea inferior a 25 empleados y no inferior a la unidad)

DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN DE BENEFICIOS PARA EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN (Deducciones de la cuota)

Aplicable a ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2013.

ÁMBITO SUBJETIVO

Las **empresas de reducida dimensión**.

ELEMENTOS EN LOS QUE SE MATERIALIZA

Inmovilizado Material e Inversiones Inmobiliarias afectos a actividades económicas, nuevos.

TIPO DE LA DEDUCCIÓN

10% en general y **5%** micropymes con mantenimiento de plantilla

BASE DE LA DEDUCCIÓN

El resultado de multiplicar el importe de los beneficios obtenidos objeto de inversión en el ejercicio, sin incluir la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, por los siguientes coeficientes, con dos decimales:

$$\begin{array}{l} \text{Beneficios del ejercicio} \\ \text{(antes de I. Sociedades)} \end{array} - \left\{ \begin{array}{l} * \text{Rentas o ingresos exentos, reducidos o} \\ \text{bonificados} \\ * \text{Corrección monetaria} \\ * \text{Ingresos a los que se haya aplicado} \\ \text{deducción por doble imposición} \end{array} \right.$$

Beneficios del ejercicio
(sin incluir Impuesto sobre Sociedades)

PLAZO PARA REALIZAR LA INVERSIÓN

Entre **el inicio del período impositivo** en que se obtienen los beneficios objeto de la inversión y **los 2 años posteriores**, salvo que se acuerde un plan especial aprobado por la Administración Tributaria a propuesta del sujeto pasivo.

MOMENTO

En el que se entiende realizada la inversión y se aplica la deducción: cuando los elementos en los que se invierte **se ponen a disposición** de la entidad. En caso de contratos de arrendamiento financiero la deducción quedará condicionada, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.

REQUISITOS

- ♦ Dotación de una **reserva indisponible** de la misma cuantía que la base de deducción y mantenerla el tiempo que deban permanecer los elementos patrimoniales adquiridos en la entidad. Si se trata de entidades que tributan por el régimen especial de consolidación fiscal, la entidad que realiza la inversión es la obligada a dotar la reserva, salvo que no le resulte posible, en cuyo caso deberá dotarla cualquier entidad del grupo.
- ♦ Mantenimiento de las inversiones: los elementos patrimoniales adquiridos deberán **permanecer en funcionamiento** en la sociedad durante **5 años**, salvo pérdida justificada, o durante su vida útil si resulta inferior.
- ♦ **Memoria.** Se deben hacer las siguientes menciones durante el plazo de mantenimiento de las inversiones: importe de los beneficios acogidos a la deducción y el ejercicio en que se obtuvieron; la reserva indisponible que deba figurar dotada; identificación e importe de los elementos adquiridos; la fecha o fechas en que los elementos han sido objeto de adquisición y afectación a la actividad económica.

INCOMPATIBILIDAD

Esta deducción es **incompatible** con: la libertad de amortización, la deducción por inversiones en Canarias y la reserva por inversiones en Canarias.

APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN

Se aplicará en la **cuota íntegra** correspondiente al período impositivo en que se efectúe la inversión.

Las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, tienen un límite máximo sobre la cuota íntegra ajustada establecido por el TRLIS (art. 44). Para el ejercicio 2013 el coeficiente

límite aplicable a la cuota íntegra ajustada es del **25%** incluyéndose en ese límite la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, que normalmente no se incluía. (Real Decreto-Ley 12/2012 de 30 de marzo). El citado coeficiente límite del **25%**, aplicable en las mismas condiciones, ha sido **prorrogado** para los ejercicios **2014 y 2015** por la Ley 16/2013 de 29 de octubre de medidas en materia de fiscalidad medioambiental y otras medidas tributarias y financieras.

DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN DE BENEFICIOS 2013 (ERD)/EJEMPLO

Una empresa de reducida dimensión (ERD), cuyo ejercicio impositivo coincide con el año natural, cuyo volumen de operaciones en 2012 fue de 8.600.000€, presenta la siguiente cuenta de resultados, previa al cierre y contabilización del Impuesto sobre Sociedades:

<u>GASTOS</u>		<u>INGRESOS</u>	
Aprovisionamientos	6.000.000	Ventas	9.300.000
Gastos personal	1.300.000	Dividendos recibidos	200.000
Gastos financieros	700.000		
Otros gastos	200.000		
Amortizaciones	800.000		
	9.000.000€		9.500.000€

Resultado previo del ejercicio: 500.000€ (beneficio)

Los dividendos recibidos proceden de una sociedad participada en un 70% desde hace 6 años.

En septiembre de 2013 adquirió una maquinaria nueva para su actividad empresarial por importe de 260.000€ que entró en funcionamiento de forma inmediata.

¿Puede aplicar la deducción por inversión de beneficios en 2013?

SOLUCIÓN:

- ✓ En 2013 es empresa de reducida dimensión.
- ✓ Tiene beneficios.
- ✓ Ha adquirido activos fijos nuevos en el mismo ejercicio.

Podrá aplicar la deducción por inversión de beneficios.

$$\text{Coeficiente de inversión} = \frac{500.000 - 200.000}{500.000} = 60\%$$

(200.000 se excluyen al ser dividendos con derecho a deducción por doble imposición)

Inversión realizada: 260.000€

Base de la deducción: $260.000 \times 60\% = 156.000\text{€}$

Importe de la deducción: $10\% \ 156.000 = 15.600\text{€}$

Aplicación: (suponemos que resultado contable = base imponible, no existen ajustes)

Base Imponible 500.000€

Tipo gravamen 2013 (ERD)

Hasta 300.000 $\times 25\% = 75.000\text{€}$

Resto 200.000 $\times 30\% = 60.000\text{€}$

Cuota íntegra ... 135.000€ (Tipo medio: 27%)

Deducción por doble imposición

interna: -27.000€ ($100.000 \times 27\% \times 100\%$)

Cuota íntegra ajustada... 108.000€ ($135.000 - 27.000$)

Deducción por inversión

de beneficios: -15.600 (límite 25% 108.000€)

Cuota líquida... 92.400€

Al ser el importe de la deducción por inversión de beneficios inferior al límite, ($15.600 < 25\% \ 108.000$), se podría aplicar en el ejercicio 2013 la totalidad del importe.

Requisitos

- Dotación de una reserva indisponible en la misma cuantía que la base de la inversión, que debe permanecer inalterada durante el período de permanencia del activo nuevo adquirido (5 años).
Con cargo a resultados del ejercicio 2013.
En la propuesta de distribución del resultado elaborada por el órgano de administración y aprobada por la Junta General que aprueba las cuentas del ejercicio, figurará la creación de esta reserva especial, que se contabilizará:

xxxx Pérdidas y Ganancias

a

Reservas

xxxx

**Reserva Especial por inversión
de beneficios 156.000€**

(por la dotación de la reserva especial)

- Mantenimiento del activo fijo nuevo adquirido, en funcionamiento durante 5 años, o durante su vida útil si ésta resulta inferior.
- Información en la memoria de las cuentas anuales de la sociedad, durante el plazo de mantenimiento, de los siguientes apartados:
 - a) El importe de los beneficios acogido a la deducción y el ejercicio en que se obtuvieron.
 - b) La reserva indisponible que debe figurar dotada.
 - c) Identificación e importe de los elementos adquiridos.
 - d) La fecha o fechas en que los elementos han sido objeto de adquisición y afectación a la actividad económica.

Dicha mención en la memoria deberá realizarse hasta que se cumpla el plazo de mantenimiento.

El incumplimiento de cualquiera de los requisitos, determinará la pérdida de la deducción, procediéndose a su regularización.