

IMPUESTO DE SOCIEDADES

1. Novedades 2013

Regla de valoración en caso de cambio de residencia y cese de establecimiento permanente

Hasta el año 2013 las sociedades que trasladaban su residencia fuera del territorio español tenían que integrar en la base imponible del Impuesto la diferencia entre el valor de mercado de sus elementos patrimoniales y sus valores contables, excepto que los mismos quedasen afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español. Este mismo criterio se aplica a los activos afectos a un establecimiento permanente situados en territorio español que son transferidos al extranjero.

A partir de 2013, cuando dichos elementos patrimoniales se transfieran a un Estado miembro de la Unión Europea, se podrá seguir como hasta ahora u optar por aplazar el pago de la deuda tributaria hasta la fecha de la transmisión de los activos. La modificación se produce para dar cumplimiento a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, asunto C-64/11 donde el Tribunal determina que la legislación española es contraria al principio comunitario de libertad de establecimiento.

Reducción de los ingresos procedentes de determinados activos intangibles (Régimen aplicable desde el día 29 de septiembre de 2013)

Si a partir del 29 de septiembre de 2013 una sociedad cede o transmite un activo intangible, con derecho a reducción, solo tendrá que incorporar a la base imponible un 40 por 100 de la renta obtenida (antes de la fecha anterior se integraba un 50 por 100 sobre el ingreso obtenido).

Para aplicar esta nueva reducción es necesario que la entidad cedente haya creado los activos, al menos, en un 25 por 100 de su coste (antes lo tenía que haber creado en su totalidad) y el cesionario, que no podrá residir en un paraíso fiscal o en un país de nula tributación salvo que esté situado en la UE, utilice los intangibles en el desarrollo de una actividad económica. Por otra parte, hay que destacar que esta reducción no tiene un límite cuantitativo como en el anterior diseño del incentivo (resultado de multiplicar por 6 el precio de coste del intangible).

Los gastos deducibles, que se restan de los ingresos obtenidos por la cesión del activo para determinar la renta, son la amortización fiscal, la décima parte de los intangibles de vida útil indefinida (2 por 100 en 2013) y los gastos directamente imputables. Cuando un intangible no está reconocido en el activo pero se cede, tendrá la consideración de renta el 80 por 100 de los ingresos obtenidos por su cesión. Los intangibles aptos para el beneficio fiscal son los mismos que en el régimen anterior.

Para conseguir mayor seguridad jurídica, es recomendable solicitar a la Administración un acuerdo previo de calificación de los activos, así como un acuerdo previo de valoración de los ingresos procedentes de la cesión, gastos y rentas generados en la transmisión.

Limitación de gastos satisfechos por extinción de la relación laboral, común o especial

Con efectos a partir de 1 de enero de 2013 se endurece la tributación de las indemnizaciones por despido o cese de cuantía muy elevada. Las modificaciones se producen tanto en la tributación de sus perceptores como en la de los pagadores de las correspondientes indemnizaciones, que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

En concreto, no son deducibles los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil (administradores o miembros del Consejo de Administración), o de ambas, que excedan, para cada perceptor, del importe de 1.000.000€ o, en caso de resultar superior, del importe que esté exento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aun cuando se satisfagan en varios períodos impositivos.

Si la indemnización exenta para un determinado perceptor asciende, por ejemplo, a 1.700.000€, satisfaciéndole una indemnización de 2300.000€, será deducible el gasto solo hasta los 1.700.000€ siendo el resto no deducible.

Recordamos que si la indemnización no exenta supera 1.000.000€, el perceptor en su impuesto personal (IRPF) no podrá aplicar la reducción por irregularidad del 40 por 100. Si la cuantía a percibir es inferior a 700.000€ tiene pleno derecho a la reducción, con una base máxima de 300.000€, y si el importe percibido se sitúa entre ambas cantidades, el límite para aplicar la reducción es la diferencia entre 300.000 menos el resultado de restar a la renta 700.000€.

Limitación de la amortización fiscal para los períodos impositivos iniciados en 2013 y 2014

Se limita al 70 por 100 la deducibilidad de la amortización contable, que hubiera resultado fiscalmente deducible, del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias en función del método de amortización que se esté aplicando, para las empresas que no sean de reducida dimensión (ERD).

Se limita igualmente al 70 por 100 la amortización deducible de los mismos bienes de inmovilizado que se amorticen aceleradamente por haber sido puestos a disposición de la entidad en un periodo impositivo en el que cumplía los requisitos para tributar por el régimen especial de ERD, de elementos en los que se materialice la reinversión si ésta se hizo cuando la empresa se calificaba como ERD o los que se estén adquiriendo por el régimen especial de arrendamiento financiero, cuando ya no se cumplan los requisitos de ERD. Esta limitación no se aplica a los planes especiales de amortización.

El 30 por 100 no deducible de 2013 y 2014 se recuperará a partir de 2015 de forma lineal en 10 años u, opcionalmente, durante la vida útil del elemento patrimonial. No obstante, si se vendiera el activo se recuperaría vía ajuste negativo con la transmisión.

JAVIER DE BENITO

— o o o —
GABINETE TRIBUTARIO

Si la amortización finaliza en 2013 ó en 2014 y el elemento no sale del activo de la empresa, la amortización no deducible se recuperará en 2015, según criterio administrativo.

Es de aplicación la limitación a aquellos sujetos pasivos que tengan la consideración de ERD por la prórroga durante los tres ejercicios siguientes al que superaran un importe neto de la cifra de negocios de 10 millones de euros. Podrían quedar también sujetas a esta limitación las sociedades que no pueden aplicar el tipo reducido de ERD por no realizar una actividad económica.

Cartera de empresas del grupo, multigrupo y asociadas

Hasta ahora la norma fiscal permitía deducir como gasto fiscal (normalmente no se contabiliza deterioro) la disminución en el ejercicio de los fondos propios de las participadas. Para los ejercicios iniciados en enero de 2013 desaparece este gasto fiscal.

Si la empresa tiene pendiente de revertir el ajuste negativo efectuado por las pérdidas de las participadas del grupo, multigrupo y asociadas hasta el 31 de diciembre de 2012, dicha reversión se integrará en la base imponible del período en el que el valor de los fondos propios, al cierre del ejercicio, exceda al que tenían al inicio del período.

Cartera de participaciones en el capital de otras sociedades

También hasta ahora la norma fiscal permitía deducir como gasto el deterioro contable de estas carteras, sin embargo, para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2013 ya no será gasto fiscal, surgiendo por el gasto contable una diferencia positiva.

Habrà que chequear con especial atención los deterioros contables que reviertan en el momento de las transmisiones de las participaciones porque aunque el resultado contable de la transmisión sea uno, el resultado fiscal será otro debido a que no se dedujeron los deterioros contables.

En caso de participaciones en empresas que no cotizan, el importe de la reversión pendiente de integración a 31 de diciembre de 2012 se integrará en la base imponible del período en el que el valor de los fondos propios de la participada, al cierre del ejercicio, exceda al del inicio, salvo en los casos en los que el deterioro fue consecuencia de una distribución de dividendos y que por ello no dio lugar a deducción por doble imposición.

También deberán integrarse las pérdidas por deterioro, correspondientes a 2012 y periodos anteriores, cuando se reciban dividendos de las participadas, excepto que dichos dividendos no se tengan que contabilizar como ingreso. Si se trata de acciones en entidades que cotizan en bolsa, el ingreso de la reversión se integrará en la base imponible del período impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable.

JAVIER DE BENITO

GABINETE TRIBUTARIO

Obtención de rentas negativas por transmisión de participaciones

La renta negativa obtenida por la transmisión de participaciones en entidades residentes, o no residentes, se minorará en el importe de los dividendos, o participaciones en beneficios, obtenidos por la transmitente en los períodos impositivos iniciados a partir de 2009. Los dividendos, o participación en beneficios, que reducen la renta negativa son aquellos que han tenido derecho a la aplicación de la deducción o de la exención para evitar la doble imposición.

Obtención de rentas negativas por transmisión de un Establecimiento Permanente (EP) en el extranjero

Dejan de ser deducibles las rentas negativas obtenidas en el extranjero de los EP, salvo cese en la actividad o transmisión del EP. En estos dos casos, si se obtuviera una renta negativa, se minorará con las rentas positivas netas obtenidas por el EP antes de realizar la transmisión o la cesión.

Cuando a partir de enero de 2013 se integren en la base imponible rentas positivas obtenidas por un EP en el extranjero, la deducción o exención para evitar la doble imposición no se aplicará hasta el momento en que la renta positiva exceda de las rentas negativas que en ejercicios anteriores fueron compensadas. Sin embargo, si las pérdidas se producen en 2013 y siguientes, a las rentas positivas obtenidas después se le restarán las negativas pendientes de incluir en la base.

Obtención de rentas negativas derivadas de una Unión Temporal de Empresas (UTE) en el extranjero

Dejan de ser deducibles las rentas negativas de empresas miembros de una UTE en el extranjero, salvo en los casos en que se transmita la participación o se produzca la extinción. Si se produce cualquiera de los dos casos anteriores y se obtiene una renta negativa, ésta se minorará con las rentas positivas netas obtenidas antes de la transmisión o cesión.

Cuando en sucesivos ejercicios la UTE obtenga rentas positivas, las empresas miembros las integrarán de manera similar a las vistas en los EP's.

Obtención de rentas negativas por transmisión de participaciones en grupos fiscales

Cuando se transmitan participaciones de una sociedad del grupo, que deja de formar parte del mismo, y se obtiene una renta negativa, ésta se minorará en el importe de las bases imponibles negativas generadas dentro del grupo por la entidad transmitida que haya sido compensada dentro del grupo.

Excepción a la limitación de compensación de bases imponibles negativas

Con efectos para acuerdos con acreedores aprobados en un período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2013, se introduce una excepción a la limitación de compensar bases

JAVIER DE BENITO

— o o o —
GABINETE TRIBUTARIO

negativas de ejercicios anteriores, relativa a los ingresos por quitas. Esta excepción hay que resaltar que atañe tanto a los ingresos derivados de quitas concursales como a las acordadas fuera de estos procedimientos.

Tipo reducido para entidades de nueva creación

Las sociedades constituidas a partir de 1 de enero de 2013, que realicen actividades económicas, podrán aplicar un tipo de gravamen del 15 por 100 hasta los primeros 300.000€ de base y al resto el 20 por 100.

Si el período impositivo en que obtienen rendimientos positivos es inferior al año, el tipo del 15 por 100 se aplica a la parte proporcional de 300.000€ de base que se corresponda con los días de que conste el período impositivo.

El tipo reducido se aplica al primer período impositivo en que la base imponible sea positiva y en el siguiente, y no tiene efectos en el porcentaje de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Deducción por doble imposición interna

Para los ejercicios iniciados en 2013 se modifica la norma para establecer que, en los casos en que no procede esta deducción por no existir ingreso contable, sí se aplica cuando se pruebe que un importe equivalente al dividendo o participación en beneficios se ha integrado en la base imponible en concepto de renta, por los tenedores anteriores de la participación con ocasión de su transmisión. En este caso no se integra en la base imponible el dividendo o participación en beneficios que minorará el valor fiscal de la participación.

Hay que tener presente que no procederá la deducción cuando los dividendos recibidos correspondan a acciones adquiridas dentro de los dos meses anteriores a la fecha de distribución, si en los dos meses posteriores se venden valores homogéneos.

Se aplicará una deducción del 100 por 100, y no del 50 por 100, a los dividendos procedentes de entidades cuando se haya reducido el porcentaje mínimo de participación hasta, como poco, el 3 por 100 como consecuencia de una operación de reestructuración o de una operación en el ámbito de ofertas públicas de adquisición de valores, y dicho porcentaje se aplicará en los tres años siguientes a la operación.

Deducción por inversión de beneficios

Si su empresa es de reducida dimensión y ha adquirido en 2013 algún inmovilizado material o alguna inversión inmobiliaria, nuevos y afectos a actividades económicas, podrá deducir el 10 ó 5 por 100, este último en caso de micropyme con mantenimiento de plantilla, del beneficio del ejercicio objeto de inversión corregido por el siguiente coeficiente:

JAVIER DE BENITO

GABINETE TRIBUTARIO

[BAI] – [rentas o ingresos exentos, reducidos, bonificados, la corrección monetaria, o que se hayan beneficiado de la deducción por doble imposición] /BAI, siendo BAI el beneficio antes de impuestos, y computando el coeficiente con dos decimales, redondeando por defecto.

También podrá deducir por el beneficio de 2013 en 2014 si es en ese ejercicio en el que lo invierte.

Para tener derecho a este beneficio se deberá dotar una reserva indisponible de la misma cuantía que la base de deducción y mantenerla el tiempo que permanezcan los elementos patrimoniales adquiridos en la entidad. Los elementos patrimoniales adquiridos deberán permanecer en funcionamiento en la sociedad, salvo pérdida justificada, durante 5 años o durante su vida útil si resulta inferior. La Dirección General de Tributos interpreta que la dotación a la reserva por inversiones debe efectuarse con cargo a los beneficios del período o, si no son suficientes, con cargo a los primeros beneficios de ejercicios siguientes. No es posible la dotación con cargo a beneficios de años anteriores. También se establece que es necesario un incremento de los fondos propios de la entidad al menos en el importe de la reserva dotada.

En la Memoria de las Cuentas Anuales se debe hacer mención, durante el plazo de mantenimiento de las inversiones, al 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; y la fecha o fechas en que los elementos han sido objeto de adquisición y afectación a la actividad económica.

Esta deducción es incompatible con: la libertad de amortización, la deducción por inversiones en Canarias y la reserva por inversiones en Canarias. Además, el mismo euro de inversión no puede dar lugar a aplicar más de una deducción.

Deducción por Investigación, Desarrollo e Innovación (I+D+i)

Si en 2013 tiene derecho a esta deducción debe saber que puede optar entre: aplicar el límite de la cuota íntegra del 25-50 por 100 o ignorarlo, a condición de aplicar un descuento del 20 por 100 sobre los porcentajes de la deducción.

Es decir, en lugar de deducir un 30 ó 50 por 100 de la base de la deducción, podrá aplicar un 24-40 por 100 y, en caso de que la cuota sea insuficiente para absorber la deducción, podrá solicitar a la AEAT el abono del importe no deducido una vez transcurrido un año desde la finalización del período impositivo en que se generó la deducción, con un límite de 1.000.000€ anuales si se trata de actividades de (i) ó de 3.000.000€ anuales si se trata en su conjunto de I+D+i.

Para aplicar el nuevo régimen es necesario que la plantilla media o, alternativamente, la plantilla media adscrita a actividades de I+D+i no se vea reducida desde el final del período impositivo en que se generó la deducción hasta la finalización de los 24 meses siguientes al término del período impositivo en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o

JAVIER DE BENITO

GABINETE TRIBUTARIO

abono; que se destine un importe equivalente a la deducción aplicada o abonada a gastos de I+D+i o a inversiones en elementos del inmovilizado material o activo intangible, exclusivamente afectos a actividades de I+D+i; y que la entidad haya obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad de I+D+i o un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes al proyecto de I+D.

Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad

Si durante el año 2013 incrementa la plantilla de trabajadores discapacitados, sepa que ha aumentado el importe de la deducción, que era de 6.000€, pasando a ser de 9.000€ por cada persona/año de incremento promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100.

El importe de la deducción es de 12.000€ por hombre/año de incremento de plantilla cuando la discapacidad sea igual o superior al 65 por 100.

Deducción por creación de empleo

El año 2013 es el primer ejercicio en que las entidades pueden aplicar esta deducción, cuantificada en 3.000€ cuando hayan contratado a su primer trabajador, a través de un contrato por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, que sea menor de 30 años.

También es de aplicación por primera vez en 2013 otra deducción, independiente de la anterior, que podrán aplicar las entidades que tengan una plantilla inferior a 50 trabajadores en el momento en que concierten contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva. Podrán deducir de la cuota íntegra el 50 por 100 del menor de los siguientes importes: el importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación o el importe correspondiente a doce mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.

Esta deducción resultará de aplicación respecto de aquellos contratos realizados en el periodo impositivo hasta alcanzar una plantilla de 50 trabajadores y siempre que, en los doce meses siguientes al inicio de la relación laboral, se produzca, respecto de cada trabajador, un incremento de la plantilla media total de la entidad en, al menos, una unidad respecto a la existente en los doce meses anteriores.

Hay que tener en cuenta que ambas deducciones no pueden aplicarse hasta el ejercicio en el que finaliza el período de prueba de los trabajadores.

Incentivos al mecenazgo. Actividades prioritarias

Por esos donativos o donaciones el beneficio fiscal consiste en aplicar una deducción incrementada en 5 puntos sobre la prevista en la Ley 49/2002, alcanzando por tanto el 40%. Para 2013 se han aprobado los siguientes:

JAVIER DE BENITO

— o o o —
GABINETE TRIBUTARIO

- ✓ Las llevadas a cabo por el Instituto Cervantes para la promoción y la difusión de la lengua española y de la cultura mediante redes telemáticas, nuevas tecnologías y otros medios.
- ✓ La promoción y la difusión de las lenguas oficiales de los diferentes territorios del Estado español llevadas a cabo por las correspondientes instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.
- ✓ La conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español que se relacionan en el Anexo VIII de esta Ley, así como las actividades y bienes que se incluyan, previo acuerdo entre el Ministerio de Cultura y el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, en el programa de digitalización, conservación, catalogación, difusión y explotación de los elementos del Patrimonio Histórico Español «patrimonio.es» al que se refiere el artículo 75 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
- ✓ Los programas de formación del voluntariado que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas.
- ✓ Los proyectos y actuaciones de las Administraciones públicas dedicadas a la promoción de la Sociedad de la Información y, en particular, aquellos que tengan por objeto la prestación de los servicios públicos por medio de los servicios informáticos y telemáticos a través de Internet.
- ✓ La investigación, desarrollo e innovación en las Instalaciones Científicas que, a este efecto, se relacionan en el Anexo XI de esta Ley.
- ✓ La investigación, desarrollo e innovación en los ámbitos de las nanotecnologías, la salud, la genómica, la proteómica y la energía, y en entornos de excelencia internacional, realizados por las entidades que, a estos efectos, se reconozcan por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a propuesta del Ministerio de Economía y Competitividad.
- ✓ El fomento de la difusión, divulgación y comunicación de la cultura científica y de la innovación, llevadas a cabo por la Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología.
- ✓ Los programas dirigidos a la lucha contra la violencia de género que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas o se realicen en colaboración con éstas.
- ✓ Las donaciones y aportaciones vinculadas a la ejecución de los proyectos incluidos en el Plan Director de Recuperación del Patrimonio Cultural de Lorca.

Acontecimientos de excepcional interés público. Se declaran los siguientes para 2013

Los sujetos pasivos del Impuesto podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.

Cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total del gasto realizado. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 por 100 de dicho gasto. Para 2013 se han aprobado los siguientes:

JAVIER DE BENITO

GABINETE TRIBUTARIO

- ✓ La celebración de la “3ª edición de la Barcelona World Race”. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde 1 de enero de 2013 a 30 de septiembre de 2015.
- ✓ El Programa de preparación de los deportistas españoles de los juegos de “Río de Janeiro 2016”. La duración de este programa será desde el 1 de enero de 2013 a 31 de diciembre de 2016.
- ✓ La celebración del “VIII Centenario de la Peregrinación de San Francisco de Asís a Santiago de Compostela”. La duración de este programa abarcará desde el 1 de julio de 2013 a 30 de junio de 2015.
- ✓ La celebración del “V Centenario del Nacimiento de Santa Teresa a celebrar en el año 2015”. La duración de este programa de apoyo será desde el 1 de enero de 2013 a 31 de diciembre de 2015.
- ✓ La celebración de los actos del “año Junípero Serra 2013” . La duración abarcará desde el 1 de enero de 2013 a 31 de diciembre de 2013.
- ✓ El evento de salida de la vuelta al mundo a vela “Alicante 2014”. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde el 1 de enero de 2013 al 31 de diciembre de 2015.
- ✓ La celebración del “Año Santo Jubilar Mariano 2013-2014 en la Real Ilustre y Fervorosa Hermandad y Cofradía de Nazarenos de Nuestra Señora del Rosario, Nuestro Padre Jesús de la Sentencia y María Santísima de la Esperanza Macarena en la ciudad de Sevilla”. La duración del programa abarcará desde el 1 de junio de 2013 a 31 de mayo de 2014.

2. Algunos aspectos a tener en cuenta

Diferencias permanentes o temporarias

Como sabemos, para el cálculo de la base imponible del Impuesto se toma como punto de partida el resultado contable, efectuando sobre el mismo única y exclusivamente los ajustes que prevé la norma. A continuación recogemos algunas diferencias que pueden surgir y que es necesario chequear.

Ajustes positivos

- Gastos no deducibles como multas o sanciones y donaciones o donativos.
- Gasto por Impuesto sobre Sociedades.
- Gasto por el exceso pagado con motivo de la extinción de una relación laboral o mercantil.
- Pérdidas por deterioro de participaciones en entidades.
- Provisión por devoluciones de ventas.
- Excesos de amortizaciones, deterioros o provisiones.
- En ejercicios iniciados en 2013 y 2014 por la amortización correspondiente a la actualización de balances aprobada por el artículo 9 de la Ley 16/2012.

JAVIER DE BENITO

GABINETE TRIBUTARIO

- Limitación al 70% de la amortización contable fiscalmente deducible, cuando se trata de entidades con cifra de negocio en el ejercicio anterior de más de 10 millones de euros, y para ejercicios iniciados en 2013 y 2014.
- Por imputación temporal de gastos e ingresos antes o después de su devengo.
- Operaciones que a efectos fiscales deben valorarse a valor normal de mercado.
- Recuperación de la libertad de amortización practicada en ejercicios anteriores.
- Recuperación del exceso de amortización de ejercicios anteriores en operaciones de arrendamiento financiero.
- Recuperación de rentas, en el ejercicio del cobro, de operaciones con pago aplazado imputadas fiscalmente según la regla especial de imputación de las mismas.
- Recuperación de valor de los elementos que generaron pérdidas fiscales en una transmisión anterior.
- Reversión de los deterioros de cartera correspondientes a ejercicios iniciados en 2012 y anteriores.
- Recuperación de los fondos propios de filiales que, hasta ejercicios iniciados en 2012, originaban ajustes negativos cuando disminuyeron.
- Imputación de rentas en el caso de transparencia fiscal internacional.
- Gastos financieros no deducibles en grupos mercantiles.
- Presunción de existencia de rentas por descubrimiento de bienes y derechos registrados en contabilidad (solo efectúa el ajuste la Administración).
- Rentas negativas derivadas de transmisiones de acciones y participaciones, en la parte correspondiente a dividendos recibidos desde enero de 2009.

Ajustes negativos

- Libertad de amortización.
- Exceso de amortizaciones contabilizadas en ejercicios anteriores.
- Exceso de pérdidas por deterioro contabilizadas en ejercicios anteriores.
- Cesión del uso a terceros de determinados activos intangibles.
- Corrección de la depreciación monetaria en las plusvalías obtenidas en la transmisión de inmuebles.
- Determinadas rentas obtenidas por las entidades parcialmente exentas.
- Operaciones con pago aplazado en el ejercicio en el que se produce la transmisión.
- Adquisiciones en régimen de arrendamiento financiero.
- El 50% de las rentas positivas derivadas de la transmisión de inmuebles urbanos adquiridos entre el 12 de mayo y 31 de diciembre de 2012.
- Dividendos y plusvalías exentas derivadas de participaciones en entidades no residentes.
- Reducción por los ingresos obtenidos de determinados activos intangibles (Patent Box)
- Ajuste por activos intangibles de vida útil indefinida no amortizables contablemente.

JAVIER DE BENITO

GABINETE TRIBUTARIO

Cifra de negocios

Esta magnitud, definida en la norma 11.^a de elaboración de las cuentas anuales del PGC, tiene importancia en diferentes aspectos del Impuesto sobre Sociedades. Por ejemplo, es la magnitud utilizada para determinar si una entidad puede beneficiarse del régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD) cuando es inferior a 10.000.000€ en el período impositivo inmediatamente anterior y también constituye uno de los límites (5.000.000€), en el propio ejercicio, que tienen que cumplir las sociedades para que en 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014 puedan aplicar los tipos de 20-25 por 100 si mantienen empleo respecto a los 12 meses anteriores al primer ejercicio iniciado en 2009.

Asimismo, en el caso de que la entidad realice operaciones vinculadas y forme grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio con alguna otra, si dicho grupo no supera la cifra de negocios de 10.000.000€ no existirá obligación de elaborar y conservar la documentación del grupo.

Según el T.E.A.C., en Resolución de 2 de abril de 2014, forman parte de la cifra de negocios los ingresos financieros derivados de la tenencia y negociación de valores por cuenta propia cuando gran parte de la actividad de tenencia y negociación tiene su origen en la actividad de negociación por cuenta de terceros, por lo que la sociedad actúa como empresario y no como poseedor de bienes y derechos.

Beneficio operativo

Como desde el año 2012 se limita la deducción de los gastos financieros, que excedan de 1.000.000€, al 30 por 100 del beneficio operativo, es interesante tener presente esta magnitud contable.

De cara a calcular la limitación del gasto financiero hay que partir del resultado de explotación eliminando determinadas operaciones de inmovilizado como las amortizaciones, las subvenciones, los deterioros y los resultados por venta de elementos del inmovilizado. Se añaden los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por 100, o bien, el valor de adquisición de la participación sea superior a 6.000.000€, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por tratarse de un grupo mercantil.

Volumen de operaciones

Es el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por la empresa durante un año, sin incluir el IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia.

Aunque esta magnitud queda recogida en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, es preciso conocerla para determinar si una entidad se califica como gran empresa o no, lo cual tiene incidencia en aspectos como el cálculo de los pagos fraccionados o en la limitación

JAVIER DE BENITO

GABINETE TRIBUTARIO

a la compensación de bases imponibles negativas. Si su volumen de operaciones supera el umbral de los 6.010.121,04€ y el importe neto de la cifra de negocios el de 20.000.000€, no podrá compensar la totalidad de la base imponible previa a dicha compensación.

El volumen de operaciones a considerar es el que viene definido en la Ley del IVA, de forma que sólo deberán computarse las operaciones corrientes realizadas, excluyendo las ventas de inmuebles y de bienes de inversión, así como las operaciones financieras

Imputación temporal de los gastos e ingresos

Si se ha contabilizado un gasto en un período anterior al de su devengo o un ingreso en un período posterior al de su devengo, tanto el incremento como el decremento se imputarán en la base imponible del Impuesto correspondiente al período impositivo del devengo surgiendo una diferencia positiva en el ejercicio de la contabilización y una negativa en el ejercicio del devengo.

Si se ha contabilizado un gasto en un período posterior al de su devengo o un ingreso en un período anterior al de su devengo, en ambos casos se imputarán en la base imponible correspondiente al período impositivo de la contabilización, salvo que resulte una tributación inferior a la que correspondería de haber sido imputado en el ejercicio del devengo, en cuyo caso se imputarán en el período del devengo y no en el de su contabilización.

El T.E.A.C., en Resolución de 3 de octubre de 2013, sobre la deducibilidad del gasto originado por las cuotas no deducibles del Impuesto sobre el Valor Añadido, considera que, para que dichas cuotas sean fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades debe contabilizarse previamente el gasto en una cuenta de reservas, en el ejercicio en que es firme la liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Además, también en este caso hay que tener en cuenta que cuando el gasto se registra en un ejercicio posterior al de su devengo, será deducible si no supone un perjuicio económico para la Hacienda Pública.

Ingresos por ventas

Es necesario comprobar que los ingresos se han contabilizado cuando la empresa ha transferido sustancialmente los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, independientemente de su transmisión jurídica. Esta norma contable es aceptada por el legislador del Impuesto.

Tratándose de ventas realizadas por empresas promotoras, las mismas se contabilizarán normalmente cuando se hayan firmado las escrituras de compraventa. Las empresas constructoras contabilizarán los ingresos de su actividad por el método del porcentaje de realización cuando el contrato para realizar la obra contenga las especificaciones de la misma, como sucede en los contratos “llave en mano”. Si el objeto de la venta es una construcción estándar, la contabilización la realizaremos cuando se transmitan sustancialmente los riesgos.

En el caso de ingresos por prestaciones de servicios, cuando puedan valorarse con fiabilidad y sea probable que la empresa perciba los beneficios de la transacción, deberán contabilizarse

JAVIER DE BENITO

— o o o —
GABINETE TRIBUTARIO

por el método del porcentaje de realización. Cuando el resultado de la transacción no se pueda estimar de modo fiable, sólo se reconocerán ingresos a fin de ejercicio por los costes incurridos para obtener los mismos que se consideren recuperables.

Recordamos que, en los casos en que la empresa vendió un bien con cláusula resolutoria y, por impago de la cantidad adeudada, dicho bien retorna a la empresa, el ingreso se contabilizó en el momento de la venta, y en la fecha del retorno tendrá que dar entrada al bien por el valor contable previo a la enajenación (con el límite del valor razonable) contabilizando un gasto por la diferencia. Este criterio contable, que el ICAC ha expresado en la Consulta N.º 5 del BOICAC 75, es aceptado por la Dirección General de Tributos.

El TEAC, en Resolución de 29 de noviembre de 2012, apoyándose en jurisprudencia del Tribunal Supremo, concluye que los socios de las UTE's pueden imputar los resultados obtenidos a través de ellas en el ejercicio siguiente al cierre de cuentas de las mismas.

Imputación de operaciones a plazos

Las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los cobros (criterio de caja), excepto que la entidad decida aplicar el criterio de devengo. Son operaciones a plazo las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, mediante pagos sucesivos o en un solo pago, y entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo transcurra un período de tiempo superior al año. En caso de endoso, descuento o cobro anticipado, la renta se entenderá obtenida en dicho momento.

Para aplicar esta norma de imputación especial, en la que las rentas se imputan a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes, es necesario que se haya pactado una regla de exigibilidad.

El Centro Directivo en consulta V2442-13, sobre la posibilidad de aplicar la regla especial a la indemnización percibida por el arrendatario, del arrendador, por la rescisión anticipada de un contrato de arrendamiento, determina que pese al criterio contrario manifestado en consultas anteriores, entiende que sí se puede aplicar esta norma especial de imputación, conforme a la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 2012, porque la referencia que hace el apartado 4 del artículo 19 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto, cuando se refiere a ventas y ejecuciones de obra, no constituye una enumeración taxativa de las operaciones a las que se aplica.

Transmisión de un inmueble adquirido entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012

Si ha transmitido en 2013 un inmueble de naturaleza urbana que hubiera sido adquirido a título oneroso, entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012, podrá reducir la renta positiva obtenida en un 50 por 100.

No resultará de aplicación esta exención cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a una persona o entidad que forme parte del grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas; al

JAVIER DE BENITO

— o o o —
GABINETE TRIBUTARIO

cónyuge de la persona anteriormente indicada; o a cualquier persona unida a ésta por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido.

La DGT, en consulta de 7 de noviembre de 2012, considera que aunque no se prevé expresamente la posibilidad de aplicar este incentivo fiscal a la transmisión de inmuebles adquiridos mediante un contrato de arrendamiento financiero, si a efectos contables, y por las circunstancias concretas del contrato, se califica como arrendamiento financiero, el arrendatario contabilizará el bien como un activo y se puede entender adquirido a título oneroso, por lo que se interpreta que se cumplen los requisitos exigidos para aplicar la exención del 50 por 100 de la renta.

Imputación del ingreso que se le produce a una empresa en concurso cuando se aprueba el convenio de acreedores con quita

La interpretación administrativa, contenida en la consulta DGT N° V2593-12 es que se debe aplicar el criterio contable expresado por el ICAC de que si, después de la aprobación del convenio, las condiciones de la deuda son sustancialmente diferentes a las anteriores, se debe dar de baja el pasivo original y reconocer un nuevo pasivo por su valor razonable, contabilizándose la diferencia como ingreso en el ejercicio en el que se apruebe judicialmente el convenio. Será en ese momento en el que se debe integrar el ingreso en la base imponible del Impuesto (ver apartado de novedades 2014 ya que con efectos a partir de 1 de enero de ese ejercicio existe norma fiscal especial de imputación).

Recuperación de valor

Tendremos que prestar atención a los deterioros dotados en ejercicios anteriores que deben revertir en 2013 porque se haya producido una recuperación de valor del activo, teniendo en cuenta que, si en su día el deterioro no fue deducible fiscalmente, cuando el activo recupere su valor tampoco deberá ser ingreso fiscal.

En caso de que después de dotado y deducido el deterioro de valor de un activo se transmita a una entidad vinculada, si el activo recuperase todo o parte de su valor, la entidad vinculada habrá de realizar un ajuste extracontable positivo hasta el importe que el elemento tenía antes de su transmisión. Lo mismo ocurre en el caso de venta a un tercero y posterior recompra del mismo antes de que transcurran 6 meses, aunque en este caso, naturalmente, el ajuste lo realizará la propia sociedad.

Permutas

Cuando la permuta es comercial, esto es, cuando los flujos del elemento recibido difieren de los flujos del activo entregado en cuanto a riesgo, calendario e importe, o bien el valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta se ve modificado por la operación, la norma fiscal y contable coinciden sustancialmente.

JAVIER DE BENITO

GABINETE TRIBUTARIO

La diferencia se produce en el caso de permutas no comerciales, en el que no se genera plusvalía contable y, sin embargo, la norma fiscal obliga a integrar en base imponible la diferencia entre el valor de mercado del elemento adquirido y el valor contable del bien entregado.

Valoración especial de determinados hechos imponibles

El legislador del Impuesto regula determinadas reglas especiales de valoración, apartándose del criterio contable, cuando se transmiten elementos sin contraprestación dineraria, casos en los que, en general, se deben reconocer los ingresos por diferencia entre el valor de mercado del bien entregado y su valor contable, o entre el valor de mercado del bien recibido y el valor contable de la participación, y la norma contable en algunos de estos supuestos no computa el beneficio.

Si la contabilidad no refleja estas operaciones a valor de mercado surgirán diferencias positivas en la base imponible del Impuesto en el momento de producirse el hecho imponible. Esta norma se aplica a los siguientes elementos:

- Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo.
- Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación.
- Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de estos, reducción del capital con devoluciones de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.
- Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial.
- Los adquiridos por permuta.
- Los adquiridos por canje o conversión.

Operaciones vinculadas

Para detectar si la sociedad ha realizado alguna operación vinculada habrá que chequear las operaciones realizadas con socios con participación de, al menos, un 5 por 100 (1 por 100 si son empresas cotizadas), sus cónyuges o familiares, administradores, el cónyuge o familiares de estos, empresas participadas en al menos un 5 por 100, otras empresas del grupo contable, sus socios, cónyuges o familiares de ellos, o con los administradores de esas sociedades, así como las operaciones realizadas con entidades controladas al menos en un 25 por 100 por el mismo grupo familiar que controla la primera. Este tipo de operaciones se habrán de valorar a valor normal de mercado, independientemente del valor dado por las partes a la operación. Para llegar a este valor habremos de aplicar uno de los cinco métodos de valoración que prevé la norma fiscal.

No tienen obligación de documentar las operaciones vinculadas las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios en el período impositivo sea inferior a 10.000.000€, siempre que el importe total de las operaciones vinculadas realizadas por ellas en el ejercicio (incluidas las operaciones específicas) no supere 100.000€ de valor de mercado.

No obstante, la exoneración de la obligación de documentación no se aplica, en ningún caso, a las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un paraíso

JAVIER DE BENITO

GABINETE TRIBUTARIO

fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

Tampoco existe obligación de documentar las operaciones dentro del grupo de consolidación fiscal, las realizadas en el ámbito de las OPV, ni las realizadas en el período impositivo, con la misma persona o entidad vinculada, cuando la contraprestación del conjunto de esas operaciones no supere 250.000€ de valor de mercado, excluyendo las operaciones específicas (operaciones en paraísos fiscales, con socios que tengan al menos un 25% de participación y se produzcan en el desarrollo de una actividad económica en estimación objetiva, transmisión de negocios o valores o en la transmisión de inmuebles o intangibles).

Corrección monetaria

Los coeficientes correctores del componente inflacionario se utilizan, a efectos del cálculo del valor de adquisición, para hallar la ganancia o pérdida patrimonial producida en las ventas de bienes inmuebles. Si durante el período impositivo 2013 se ha transmitido con beneficio algún inmueble del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias, habrá que calcular el ajuste negativo al resultado contable que la norma fiscal nos permite por depreciación monetaria. El importe máximo viene determinado por la renta que se haya generado en la transmisión, entendiendo por tal una venta, permuta, pago por separación de socios o liquidación con entrega de inmuebles.

Para las transmisiones efectuadas durante el año 2013 se aplican los siguientes coeficientes:

| | Coeficiente | | Coeficiente |
|---------------------------------------|-------------|----------------------|-------------|
| Con anterioridad a 1 de enero de 1984 | 2,3130 | En el ejercicio 1999 | 1,2247 |
| En el ejercicio 1984 | 2,1003 | En el ejercicio 2000 | 1,2186 |
| En el ejercicio 1985 | 1,9397 | En el ejercicio 2001 | 1,1934 |
| En el ejercicio 1986 | 1,8261 | En el ejercicio 2002 | 1,1790 |
| En el ejercicio 1987 | 1,7396 | En el ejercicio 2003 | 1,1591 |
| En el ejercicio 1988 | 1,6619 | En el ejercicio 2004 | 1,1480 |
| En el ejercicio 1989 | 1,5894 | En el ejercicio 2005 | 1,1328 |
| En el ejercicio 1990 | 1,5272 | En el ejercicio 2006 | 1,1105 |
| En el ejercicio 1991 | 1,4750 | En el ejercicio 2007 | 1,0867 |

JAVIER DE BENITO

GABINETE TRIBUTARIO

| | | | |
|----------------------|--------|----------------------|--------|
| En el ejercicio 1992 | 1,4423 | En el ejercicio 2008 | 1,0530 |
| En el ejercicio 1993 | 1,4235 | En el ejercicio 2009 | 1,0303 |
| En el ejercicio 1994 | 1,3978 | En el ejercicio 2010 | 1,0181 |
| En el ejercicio 1995 | 1,3418 | En el ejercicio 2011 | 1,0181 |
| En el ejercicio 1996 | 1,2780 | En el ejercicio 2012 | 1,008 |
| En el ejercicio 1997 | 1,2495 | En el ejercicio 2013 | 1,000 |
| En el ejercicio 1998 | 1,2333 | | |

Gastos y pérdidas contables que fiscalmente no son deducibles

A continuación enumeramos gastos contables que no son fiscalmente deducibles:

- Los que representen una retribución de los Fondos Propios.
- Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.
- Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el que se impone por presentación extemporánea de autoliquidaciones.
- Las pérdidas del juego.
- Los donativos y liberalidades.
- Las dotaciones a fondos internos de pensiones.
- Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales.
- Gastos financieros ocasionados por la compra de participaciones de entidades de un mismo grupo mercantil.
- Los gastos que excedan, para cada perceptor, del importe de 1.000.000€ por indemnizaciones.
- Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.
- Las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, excepto en el caso de transmisión del mismo o cese de su actividad.
- Las rentas negativas obtenidas por empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero, excepto en el caso de transmisión de la participación en la misma, o extinción.

Para que las retribuciones de los administradores de empresas sean gasto deducible, deberán estar previstas en los Estatutos Sociales. Si se trata de una sociedad anónima, para poder pagar a los Administradores una participación en beneficios es preciso que la reserva legal y estatutaria esté dotada y que los accionistas reciban un mínimo del 4 por 100 del capital.

JAVIER DE BENITO

GABINETE TRIBUTARIO

El Tribunal Supremo, en sentencia de 30 de mayo de 2013 califica como una liberalidad los gastos derivados de opciones de compra de acciones que una sociedad concede a sus trabajadores. Argumenta que la entidad asume un gasto voluntariamente, porque ninguna norma le impelía a pactar con sus empleados el beneficio señalado, no existía obligación legal y solo estará obligada contractualmente cuando libre y voluntariamente lo pacte.

Amortización por tablas

Cuando el sujeto pasivo opte por este método la depreciación se entenderá efectiva cuando sea el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del correspondiente inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes: el coeficiente de amortización lineal máximo establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas, el coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas o cualquier otro coeficiente lineal comprendido entre los dos mencionados.

Cuando un elemento patrimonial se ha amortizado contablemente en algún período impositivo por un importe superior al coeficiente máximo, el gasto se acepta siempre que en algún período impositivo anterior se haya contabilizado el activo por debajo del coeficiente mínimo y, además, no exista perjuicio económico para la Hacienda Pública. Esta situación es muy común cuando se produce la venta de un activo y aparece un gasto por pérdida porque nunca amortizó el activo o no dotó el correspondiente deterioro en su momento. Si hubiera perjuicio económico, el contribuyente deberá solicitar la rectificación de la autoliquidación imputando el exceso del gasto en los ejercicios en los que se registró por debajo del coeficiente mínimo. Se entiende que existe perjuicio económico cuando el gasto corresponda a un ejercicio prescrito o, como consecuencia del menor gasto, la sociedad aprovechó este hecho para compensar bases imponibles negativas o aplicar deducciones que caducaban en dicho ejercicio.

Elementos patrimoniales utilizados diariamente en más de un turno normal de trabajo

En estos casos se podrá amortizar el activo según el siguiente coeficiente:

Coeficiente mínimo + [(coeficiente Máximo – coeficiente mínimo) x (horas trabajo/8)]

Esta especialización de amortización no será de aplicación a aquellos elementos que por su naturaleza técnica deban ser utilizados de forma continuada.

Elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que se adquieran usados

Cuando se trate de activos que no son puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez, el cálculo de la amortización se efectuará sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por 2 la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo. Si se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, éste podrá ser tomado como base para la aplicación del coeficiente de amortización lineal máximo. Si no se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, el sujeto pasivo podrá determinar aquél pericialmente. No se consideran elementos patrimoniales usados los edificios cuya antigüedad sea inferior a 10 años.

JAVIER DE BENITO

GABINETE TRIBUTARIO

Amortización según porcentaje constante

Si se opta por aplicar este método, el gasto fiscal se determina aplicando al valor pendiente de amortización del elemento patrimonial un porcentaje constante sobre el coeficiente de tablas que varía en función del período de amortización:

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

2, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a cinco e inferior a ocho años.

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

En ningún caso el porcentaje constante podrá ser inferior al 11 por ciento. El importe pendiente de amortizar en el período impositivo en que se produzca la conclusión de la vida útil se amortizará en dicho período impositivo. Los edificios, mobiliario y enseres no podrán amortizarse mediante este método.

Libertad de amortización

En determinados supuestos el legislador admite que se amorticen libremente los activos, lo que dará lugar a ajustes negativos en la base imponible del Impuesto que revertirán en años posteriores, por ejemplo, en los siguientes casos:

- ✓ En las sociedades anónimas laborales y sociedades limitadas laborales el inmovilizado material, intangible y las inversiones inmobiliarias afectos a sus actividades cuando se adquieren en los 5 primeros años de su calificación como tales.
- ✓ Los activos mineros y las cantidades abonadas en concepto de canon de superficie de las empresas que aplican el régimen especial de la minería.
- ✓ Los elementos del inmovilizado material e intangible afectos a las actividades de I+D, excluidos los edificios.
- ✓ Los gastos de I+D activados como intangibles (sin tener en cuenta las amortizaciones de los elementos que tengan libertad de amortización).
- ✓ Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias de las empresas de reducida dimensión, aunque la deducibilidad se somete a unos límites y requisitos.

Deterioro de créditos

Desde el punto de vista contable se habrá dotado un deterioro por la diferencia entre el valor en libros de éstos y el valor actual de los flujos de efectivo futuros que se estima van a generar.

Sin embargo, fiscalmente debemos tener en cuenta que no podemos deducirnos el deterioro correspondiente a saldos garantizados, a los que mantengamos con entidades de derecho público o con entidades o personas vinculadas, excepto insolvencia judicialmente declarada.

Además, para deducir el deterioro deberá concurrir uno de los siguientes supuestos: al cierre del ejercicio hayan transcurrido al menos 6 meses desde el vencimiento de la obligación, que

JAVIER DE BENITO

GABINETE TRIBUTARIO

el deudor esté declarado en concurso, que se le haya procesado por alzamiento de bienes o que la deuda se haya reclamado judicialmente.

Si la empresa acreedora es ERD, es posible deducir como gasto, si ha sido contabilizado, el 1 por 100 de los saldos deudores cuyo deterioro individual no se haya deducido, pero sin computar los saldos excluidos por la norma fiscal.

Gastos financieros ocasionados por la compra de participaciones de entidades de un mismo grupo

No son deducibles los gastos financieros devengados en el período impositivo que procedan de deudas con otras entidades del grupo mercantil cuando el importe obtenido se haya destinado a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o en los fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones al capital o a los fondos propios de otras entidades del grupo.

Aún cumpliéndose los requisitos anteriores, esta regla no se aplica si se puede acreditar motivo económico válido para realizar las operaciones.

Limitación en la deducibilidad de gastos financieros

Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por 100 del beneficio operativo del ejercicio, aunque en todo caso son deducibles los gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1.000.000€.

El gasto financiero neto no deducible podrá deducirse en los períodos impositivos concluidos en los 18 años posteriores, conjuntamente con los devengados en cada período, aplicando el límite del 30 por 100 del beneficio operativo. Si el gasto financiero neto del período es inferior al límite, la diferencia entre ambos se añade al importe del límite a efectos de la deducción de los gastos financieros netos en los períodos impositivos concluidos en los 5 años siguientes, hasta agotar esa diferencia.

No se tienen en cuenta los siguientes gastos financieros: los correspondientes al deterioro de valor de créditos, los que surgen por las diferencias de cambio y coberturas financieras, salvo que se encuentren directamente vinculadas con el endeudamiento, ni los derivados de contratos de las cuentas en participación.

No se tienen en cuenta los ingresos financieros que formen parte del beneficio operativo, como es el caso de los de las entidades holding, de manera que, aquellos ingresos financieros (cupones, intereses...) devengados procedentes de la financiación concedida a las entidades participadas, no se considerarán como parte integrante del beneficio operativo sino que minorarán los gastos financieros de la entidad a los efectos de determinar el importe de los gastos financieros netos.

JAVIER DE BENITO

GABINETE TRIBUTARIO

Contratos de arrendamiento financiero

En general esta operación se trata contable y fiscalmente como una forma de adquisición y, por lo tanto, el cesionario se deducirá la amortización del valor del bien y la carga financiera de la operación.

Sin embargo, en contratos de arrendamiento financiero que cumplan unos requisitos como que tengan una duración mínima de 2 años, si se trata de muebles, o de 10 años cuando tengan por objeto inmuebles, que en las cuotas a pagar se diferencie la recuperación del coste del bien de la carga financiera y que las partes de las cuotas, correspondientes a recuperación del coste del bien, sean iguales o crecientes, el tratamiento fiscal puede ser diferente.

En estos supuestos se permite deducir, además de la carga financiera, la parte de cuotas satisfechas de arrendamiento financiero correspondientes a la recuperación del coste del bien con el límite del doble del coeficiente máximo de amortización lineal según las tablas reglamentarias y, en caso de empresas de reducida dimensión, el límite será el triple de dicho coeficiente. El exceso no deducido en un ejercicio por rebasar el límite podrá deducirse en períodos sucesivos respetando el mismo límite.

Recordamos que para los contratos de arrendamiento financiero cuyos períodos anuales de duración se inicien en 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015, la obligación de que la parte de cuota de recuperación del coste del bien sea constante o creciente no se aplica. Con ello se salva el problema, agudizado en época de crisis, de que una refinanciación alargando los plazos de pago del contrato invalide toda la aplicación de este régimen especial, lo cual llevaría al sujeto pasivo a realizar regularizaciones por todos los ejercicios en los que estuvo vigente el contrato.

Provisiones para gastos

Tienen por objeto el reconocimiento contable de pasivos no financieros de carácter corriente que surgen de obligaciones expresas o tácitas, claramente especificados en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, son indeterminados en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán.

✓ Retribuciones a largo plazo al personal

Incluyen las prestaciones post-empleo, tales como pensiones y otras prestaciones por jubilación o retiro, así como las correspondientes a planes de prejubilación. Solamente son deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones y las realizadas a planes de previsión social empresarial siempre que:

- No sean fondos internos.
- Se imputen a los trabajadores.
- Que se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción.
- Se transmita la titularidad y gestión de los recursos.

JAVIER DE BENITO

GABINETE TRIBUTARIO

✓ Retribuciones al personal con pagos en instrumentos de patrimonio

No son deducibles los gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados. El gasto será deducible en el momento en que la provisión se aplique a su finalidad, es decir, cuando se liquide en efectivo o, si se satisface mediante la entrega de instrumentos de patrimonio, cuando los mismos sean entregados.

✓ Actuaciones medioambientales

Representan obligaciones legales, contractuales o implícitas, de cuantía indeterminada, para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente, y que no sean gastos de desmantelamiento, retiro o rehabilitación (gastos de descontaminación, restauración paisajística, eliminación de residuos acumulados, etc.).

Serán deducibles, aunque no respondan a obligaciones ciertas, siempre que obedezcan a un plan formulado y aprobado por la Administración Tributaria. Los gastos no deducibles fiscalmente se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad.

✓ Contratos onerosos

Se dotará contablemente la provisión cuando los costes que conlleva el cumplimiento de un contrato excedan a los beneficios económicos que se espera recibir del mismo. Desde el punto de vista fiscal estos gastos no son fiscalmente deducibles.

✓ Por reestructuraciones

Solamente serán deducibles si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas. Entre los no deducibles están los planes voluntarios de bajas incentivadas. El Centro Directivo considera no deducible la provisión para cubrir el riesgo de una posible indemnización futura en caso de despido de un trabajador, por no corresponder a una obligación cierta. Sí son deducibles las siguientes:

- Las derivadas de la existencia de contratos de obra o de duración temporal, a cuya finalización deba satisfacerse una indemnización determinada.
- La dotada hasta un máximo de 33 días por año trabajado establecida por sentencia judicial que ha sido recurrida en un despido por causas objetivas.
- La provisión por la indemnización correspondiente a contratos de trabajo de duración determinada a cuyo término hay que pagar una indemnización.

✓ Devoluciones de ventas

No son deducibles los gastos incurridos por el riesgo de devolución de ventas. Será deducible cuando las devoluciones de las ventas se produzcan. No hay que confundir ésta provisión con

JAVIER DE BENITO

GABINETE TRIBUTARIO

la de gastos accesorios en devoluciones de ventas, que sí es deducible y que tiene por finalidad provisionar solamente la estimación de gastos asociados a las devoluciones, no las devoluciones en sí mismas.

- ✓ Garantías de reparación y revisiones y para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de venta

Esta provisión es deducible con el límite del resultado de multiplicar un porcentaje sobre el saldo de las ventas con garantía pendiente al finalizar el periodo impositivo. Dicho porcentaje se determina por el cociente entre:

- En el numerador, los gastos en que incurrió el sujeto pasivo para hacer frente a las garantías habidas en el periodo impositivo y en los dos inmediatos anteriores.
- En el denominador, las ventas con garantía realizadas en el periodo impositivo y en los dos inmediatos anteriores.

El mismo criterio se aplicará a la dotación para la cobertura de gastos accesorios a devoluciones de ventas y, en el caso de entidades de nueva creación, se atenderá a los periodos impositivos transcurridos.

- ✓ Provisiones para impuestos

Si se ha dotado por el importe estimado de la deuda tributaria cuyo pago está indeterminado en cuanto a su importe exacto o en cuanto a la fecha en que se producirá, no será fiscalmente deducible si se corresponde al Impuesto sobre Sociedades, ya que el gasto contable de éste tributo no es fiscalmente deducible. Cuando se dote la provisión por deudas tributarias de otros impuestos, distintos del anterior, será fiscalmente deducible.

Acreditación de las bases impositivas negativas

Si se tienen bases impositivas negativas pendientes de compensar y podemos aplicarlas en este ejercicio os recordamos que es necesario acreditar la procedencia y cuantía de las mismas, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los correspondientes soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.

Es obligatorio presentar la declaración, o que la Administración nos la haya reconocido en una liquidación para poder ejercer el derecho a compensar la base impositiva negativa.

También es necesario conservar la contabilidad y los soportes documentales que acrediten la cuantía y procedencia de la base impositiva negativa, ante una eventual comprobación administrativa, aunque se hubiera generado en un periodo ya prescrito.

Limitación de bases impositivas negativas

Desde el año 2012 se limita la compensación de las bases impositivas negativas para entidades que en los 12 meses anteriores al inicio de los periodos impositivos superen 6.010.12,04€ de volumen de operaciones. En el siguiente cuadro se recogen los porcentajes máximos de las

JAVIER DE BENITO

GABINETE TRIBUTARIO

bases negativas que se pueden reducir de la base imponible del ejercicio previa a dicha compensación, que varían según el importe neto de la cifra de negocios de la entidad en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo.

La limitación a la compensación de las bases imponibles negativas 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 período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2013 (ver apartado de novedades 2013).

| Compensación de Bases imponibles negativas | | | |
|---|---------|---------|-----------|
| Importe neto de la cifra de negocios en euros | 2010 | 2011 | 2012-2015 |
| INCEN < 20.000.000 | 100,00% | 100,00% | 100,00% |
| 20.000.000 < INCEN ≤ 60.000.000 | 100,00% | 75,00% | 50,00% |
| INCEN > 60.000.000 | 100,00% | 50,00% | 25,00% |

Tipos de gravamen

Para 2013 se aplican los siguientes:

%

| | |
|--|-------|
| En general | 30 |
| Entidades de reducida dimensión | 25/30 |
| Micropymes | 20/25 |
| Entidad de nueva creación | 15/20 |
| Cooperativas fiscalmente protegidas | 20 |
| Cajas rurales, mutuas de seguros, cooperativas de crédito y mutualidades de previsión social | 25 |
| Sociedades de garantía recíproca y sociedades de reafianzamiento | 25 |
| Entidades parcialmente exentas | 25 |
| Comunidades titulares de montes vecinales en mano común | 25 |
| Entidades sin fines lucrativos (Ley 49/2002) | 10 |
| Sociedades y fondos de inversión | 1 |
| Fondos de pensiones | 0 |
| Sociedades de hidrocarburos | 35 |
| Entidad Zona Especial Canaria (ZEC) | 4 |
| SOCIMI | 0/30 |

Recordamos que no es aplicable el régimen de las ERD a una sociedad de mera tenencia de bienes según criterio administrativo y jurisprudencial. El motivo es que, según la Real Academia de la Lengua, el término “empresa” se refiere a una unidad de organización de medios materiales y humanos para la realización de una auténtica actividad económica, lo que

JAVIER DE BENITO

GABINETE TRIBUTARIO

no sucede con estas sociedades que, por ejemplo, se dedican a alquilar inmuebles sin persona empleada o sin local afecto exclusivamente.

Deducciones para 2013

En el siguiente cuadro recogemos las deducciones empresariales vigentes para el año 2013

| | |
|--|-------------------|
| Bienes del Patrimonio Histórico Español | 2% |
| Edición de libros | 1% |
| Investigación y desarrollo (I + D) | 25-42% |
| Gastos investigadores cualificados (I + D) | 17% |
| Innovación tecnológica (I + D) | 12% |
| Producción cinematográfica (1) | 18% |
| Coprodutor financiero | 5% |
| Protección del medio ambiente | 8% |
| Utilización de nuevas tecnologías para los empleados (2) | 1-2% |
| Reinversión de beneficios extraordinarios | 12% |
| Deducción por inversión de beneficios | 10-5% |
| Por contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores | 3.000 € -variable |
| Creación empleo minusválidos | 9.000-12.000 € |

Reducción del límite conjunto de deducciones empresariales

Recordamos que para los períodos impositivos iniciados durante 2012-2015 se reduce el límite conjunto general que se aplica a las deducciones en la cuota del Impuesto, pasando del 35 al 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

Además, la deducción por inversión de beneficios extraordinarios se computa a efectos del cálculo de este límite, si bien hasta ahora no se tenía en cuenta para determinar el mismo.

También se reduce el porcentaje especial cuando se aplica la deducción por I+D+i, que pasa del 60 al 50%, cuando el importe de la misma supera en un 10% la cuantía de la cuota íntegra minorada en deducciones por doble imposición y bonificaciones.

Deducciones pendientes de ejercicios anteriores

El importe de las deducciones por doble imposición que queden pendiente de aplicar por insuficiencia de cuota, se podrán compensar en los 7 ejercicios siguientes, ó 10, si se trata de la deducción para evitar la doble imposición internacional.

Las deducciones por incentivos empresariales pendientes tienen un plazo de compensación, en general, de 15 ejercicios, siendo éste de 18 si corresponden a deducciones por

JAVIER DE BENITO

GABINETE TRIBUTARIO

investigación científica e innovación tecnológica y por fomento de las tecnologías de la información y la comunicación.

Aplicación del régimen especial de ERD

Los incentivos fiscales de este régimen se aplican cuando el importe neto de la cifra de negocios, del período impositivo anterior, sea inferior a 10.000.000€ y ello con efectos de ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2011. Antes se aplicaba cuando la cifra de negocios no llegaba a 8.000.000€.

Recordamos que aun superando el citado umbral de 10.000.000€ la norma permite prorrogar a los 3 períodos impositivos inmediatos la aplicación del régimen, siempre que la entidad cumpliera los requisitos para estar en el mismo tanto en el período en que superó el límite como en los dos anteriores.

También se puede prorrogar el régimen si el límite de cifra de negocios se supera al realizarse una operación protegida del régimen de reestructuración empresarial, cuando las entidades que realizan la operación fueran ERD en el período en el que se efectuó y en los 2 años anteriores.

Presentación de la declaración del Impuesto

No tendrán que presentar la declaración los sujetos pasivos exentos a que se refiere el artículo 9 de la Ley del Impuesto.

Respecto a las entidades que tributan en el régimen especial de entidades parcialmente exentas aunque en general están obligadas a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas, no tendrán obligación de presentar declaración cuando cumplan los siguientes requisitos:

- ✓ Que sus ingresos totales no superen 100.000€ anuales.
- ✓ Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas sometidas a retención no superen 2.000€ anuales.
- ✓ Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

3. Gestión del Impuesto

3.1. Novedades

Desde el punto de vista de gestión, el modelo de declaración no presenta novedades significativas y mantiene el formato de años anteriores. No obstante, destacamos el carácter obligatorio de la presentación por vía electrónica a través de Internet de la autoliquidación del Impuesto, modelo 200, independientemente de la forma o denominación que adopte el sujeto pasivo del Impuesto. De esta manera, deja de ser posible la presentación de la declaración en el supuesto de algunos sujetos pasivos, a través del formato papel obtenido al imprimir el

resultado de cumplimentar en la Sede electrónica de la AEAT, un formulario ajustado al modelo publicado en la Orden.

Desde el punto de vista técnico, el modelo presenta varias novedades para adaptarlo a las modificaciones normativas aprobadas con vigencia a partir de 1 de enero de 2013, que ya han sido comentadas en los apartados correspondientes.

3.2. Modelos de declaración

Como en el ejercicio anterior coexisten dos modelos:

- ✓ Modelo 200: a presentar por todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes obligados a presentar y suscribir la declaración (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español).
- ✓ Modelo 220: a presentar por los grupos, incluidos los de cooperativas, que tributen por el régimen fiscal especial de consolidación fiscal.

3.3. Forma de presentación

- ✓ Modelo 200: será obligatorio su presentación por vía electrónica utilizando certificados electrónicos reconocidos emitidos para la identificación y autenticación del contribuyente.
- ✓ Modelo 220: será obligatorio su presentación por Internet utilizando certificados electrónicos reconocidos para la identificación y autenticación del contribuyente.
- ✓ Las declaraciones que deban presentar ante la Administración del Estado los contribuyentes sometidos a la normativa foral podrán utilizar los modelos 200 o 220 o el modelo aprobado por la normativa foral correspondiente. Si optan por este último modelo deberán utilizar el documento de ingreso o devolución recogido en esta Orden.

3.4. Documentos a incorporar junto con la declaración

- ✓ Modelo 200. El sujeto pasivo deberá presentar por vía telemática, a través de la sede electrónica de la AEAT, los siguiente documentos:
 - Los sujetos pasivos que incluyan las rentas positivas obtenidas por entidades no residentes (Transparencia Fiscal Internacional) deberán presentar, de cada entidad no residente, los siguientes documentos:
 - Balance y cuenta de pérdidas y ganancias.
 - Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva incluida en la base imponible.
 - Los contribuyentes por IRNR: la memoria informativa de los gastos deducibles de dirección y generales de administración que correspondan a los Establecimientos Permanentes.

JAVIER DE BENITO



GABINETE TRIBUTARIO

- Sujetos pasivos con una propuesta aprobada de valoración de operaciones vinculadas: el informe sobre la aplicación de la propuesta.
- Los sujetos pasivos que tengan derecho a la deducción del fondo de comercio financiero deberán presentar:
 - La identificación y porcentaje de participación en la entidad participada.
 - Descripción de las actividades de la entidad participada.
 - Valor y fecha de adquisición de las participaciones y el valor del patrimonio neto contable.
 - Justificación de los criterios de homogeneización valorativa y temporal, así como de imputación a los bienes y derechos de la entidad participada, de la diferencia entre el precio de adquisición de sus participaciones y el patrimonio neto contable imputable a las mismas en la fecha de su adquisición.
 - El importe de la inversión realizada.
- Comunicación de la materialización de inversiones anticipadas y de su sistema de financiación, realizada con cargo a dotaciones futuras a la RIC.
- Cuando se haya consignado una corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, como disminución, por importe igual o superior a 50.000 € en el apartado denominado “otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias” el contribuyente deberá, previamente a la presentación de la declaración, describir la naturaleza del ajuste realizado a través del formulario que figura como Anexo III de la Orden de aprobación del modelo.
 - ✓ Se solicitará información adicional, previamente a la presentación de la declaración, cuando el importe de cualquiera de las siguientes deducciones sea igual o superior a 50.000 €. Dicha información consistirá en:
 - Reinversión de beneficios extraordinarios: identificación de los bienes transmitidos y en los que se materializa la inversión.
 - Inversiones medioambientales: identificación de las inversiones realizadas.
 - Por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica: identificación de las inversiones y los gastos que dan derecho a esta deducción.

3.5. Plazo y presentación

✓ Modelo 200

- En el plazo de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo.
- Si el pago se domicilia en una entidad de crédito colaboradora con la AEAT, el plazo será desde el 1 de julio hasta el 20 de julio de 2014, ambos inclusive.
- Los contribuyentes cuyo plazo de declaración se hubiera iniciado con anterioridad a 1 de julio de 2014 deberán presentar la declaración dentro de los 25 días naturales siguientes a dicha fecha, salvo que hubieran optado por presentar la declaración utilizando el modelo aprobado para el ejercicio 2012.
- En los 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, atendiendo al trimestre en que se produce cualquiera de las siguientes circunstancias respecto al establecimiento permanente (EP):
 - Cuando concluya el período impositivo por el cese en la actividad de un EP.
 - Se realice la desafectación de la inversión realizada en el EP.
 - Se produzca la transmisión del EP.
 - Se produzca el traslado de residencia de la central o el fallecimiento del titular del establecimiento permanente.
 - El mismo plazo anterior se aplica a las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, en el caso de que cesen en su actividad, a contar desde dicho cese.

✓ Modelo 220

Dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen de tributación individual de la sociedad dominante o entidad cabecera de grupo.

- ✓ Los contribuyentes cuyo plazo de declaración se hubiera iniciado con anterioridad a 1 de julio de 2014 deberán presentar la declaración dentro de los 25 días naturales siguientes a dicha fecha, salvo que hubieran optado por presentar la declaración utilizando el modelo aprobado para el ejercicio 2012.

A continuación, en un cuadro, se reflejan los modelos, su forma de presentación, el lugar para efectuarla y los plazos.

JAVIER DE BENITO

GABINETE TRIBUTARIO

| <i>Modelos</i> | <i>Puede utilizar</i> | <i>Forma de presentación</i> | <i>Plazos</i> |
|----------------|--|------------------------------|--|
| 200 | <p>Con carácter general todos los sujetos pasivos del Impuesto y los no residentes con EP¹ y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español</p> <p>Los grupos fiscales: todas las sociedades integrantes del grupo, incluso la dominante o cabecera del mismo</p> | Vía electrónica | <p>En los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo</p> <p>Si el plazo de declaración se inició antes del 1 de julio de 2014 deberán presentar la declaración antes del 25 de julio, salvo que se hubiera presentado utilizando los modelos para ejercicios iniciados en 2012</p> <p>Por cese en la actividad, transmisión EP o fallecimiento del titular del EP el plazo es de 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero</p> |
| 220 | Grupos fiscales y cooperativas que tributen por el régimen de consolidación fiscal | Vía electrónica | Dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen de tributación individual de la sociedad dominante o entidad cabecera del grupo |

¹ Establecimientos Permanentes

4. Novedades para 2014

Como era de esperar, como se ha anunciado una reforma en profundidad del sistema tributario para 2015, son pocas las novedades en 2014, y la mayoría de ellas son prórrogas de otras aprobadas con anterioridad.

Ingreso correspondiente a una quita y espera

Con efectos para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2014, el Real Decreto-ley 4/2014 modifica la norma fiscal para establecer un criterio especial de imputación del ingreso correspondiente a las quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la ley concursal (no a las conseguidas fuera de dicha norma).

La imputación fiscal de dicho ingreso no se realiza en la fecha de la aprobación del convenio o acuerdo, como la contable, sino que se imputará en la base imponible a medida que proceda registrar los gastos financieros derivados de la misma deuda. Si el ingreso es superior a los gastos financieros pendientes de registrar, la imputación del ingreso será proporcional a los gastos financieros registrados sobre el total de gastos financieros.

En este caso, en el ejercicio en el que se aprueba el convenio o acuerdo se producirá una diferencia temporaria negativa que revertirá en los siguientes ejercicios a medida que el ingreso contable se va imputando fiscalmente.

Capitalización de deudas

Contablemente, de acuerdo con la Norma de Registro y Valoración 9ª y según el criterio del ICAC expresado, por ejemplo, en Consulta nº 4 del BOICAC 89/2012, cuando se realiza una ampliación de capital por compensación de créditos, la sociedad prestataria reconocerá el aumento de capital por el valor razonable de la deuda que se da de baja, que será menor que el valor de dicha deuda en libros si la entidad tiene problemas de solvencia, constituyendo un ingreso dicha diferencia.

A partir de 1 de enero de 2014, para no agravar la situación de la prestataria en dificultades, este ingreso contable no será ingreso fiscal, calificándose la diferencia, en consecuencia, como permanente.

Nuevas reglas de imputación temporal

El Real Decreto-ley 14/2013, de medidas urgentes para la adaptación del derecho español a la normativa de la Unión Europea en materia de supervisión y solvencia de entidades financieras, da nueva redacción a los deterioros de créditos por insolvencias de deudores, en los que no haya transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento, y a las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias análogas a las cubiertas por planes y fondos de pensiones que, por no ser deducibles todavía en el ejercicio en el que se dotan, originan créditos recogidos entre los activos por diferencias temporarias deducibles.

Dichos créditos pasarán a convertirse en créditos exigibles a la Administración cuando el sujeto pasivo tenga pérdidas contables (en la parte proporcional que éstas representen respecto a la suma de capital y reservas) o si la entidad fuera objeto de liquidación o insolvencia judicialmente declarada.

También serán exigibles a la Administración los créditos por bases negativas a compensar que se originen por integrar en la base fiscal las dotaciones por deterioro de los créditos o por las dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social que generaron los activos por diferencias temporarias deducibles, cuando se produce la deducibilidad del deterioro o se produce el pago de lo provisionado.

Se prorrogan las siguientes medidas

La deducibilidad de los fondos de comercio (normal, financiero y de la diferencia de fusión) e intangibles de vida útil indefinida

Recordamos que para los períodos impositivos iniciados durante 2012 y 2013, prorrogado también a 2014 y 2015, la deducción anual del 5 por 100, que se aplicaba sobre el precio de adquisición del inmovilizado intangible correspondiente al fondo de comercio, se reduce al 1 por 100. El nuevo porcentaje se aplica al fondo de comercio que aflora en las adquisiciones de negocios y al que surge en las operaciones de reestructuración empresarial.

Respecto al resto de inmovilizado intangible con vida útil indefinida, recordamos que para los ejercicios iniciados en 2012 y 2013, y también esta medida se ha prorrogado a 2014 y 2015, el gasto fiscal se recorta del 10 al 2 por 100.

Hay que tener presente que se ha aprobado una Resolución de 28 de mayo de 2013 del ICAC por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible.

La limitación del 40-20% de las cantidades pendientes de aplicar de la libertad de amortización para las empresas que no eran consideradas ERD en el momento en que efectuaron las inversiones

Como sabemos, el incentivo fiscal de libertad de amortización con y sin creación de empleo dejó de aplicarse para las inversiones efectuadas a partir del día 31 de marzo de 2012. No obstante, excepto las ERD que podrán seguir aplicándola por los saldos que tengan pendientes, el resto de empresas, si los activos fueron adquiridos con mantenimiento de empleo entre los años 2009 y 2010, las deducciones pendientes se limitan al 40 por 100 de la base imponible previa (base previa a la aplicación de la libertad de amortización y a la compensación de bases imponibles negativas). Si los activos fueron adquiridos sin mantenimiento de empleo, es decir entre los años 2011 y hasta el día 30 de marzo de 2012 las deducciones pendientes se limitan al 20 por 100 de la base imponible previa.

Deducción por inversiones cinematográficas

Se da vigencia indefinida a la deducción fijando los porcentajes en el 18 por 100 para el productor y en el 5 por 100 para el coproductor.

También se amplía la base de la deducción a los gastos para la obtención de copias y a los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor, hasta el límite del 40 por 100 de los costes de producción, minorados, como antes, en la parte financiada por el coproductor financiero.

Deducción por gastos e inversiones para habitar a los empleados en el uso de las TIC's

Para ejercicios iniciados en 2014 será aplicable la deducción del 1-2 por 100 del importe de los gastos por este concepto como gastos de formación profesional.

Tipo reducido de gravamen por mantenimiento o creación de empleo

Se prorrogan los tipos reducidos del 20-25 por 100 aplicable a los sujetos pasivos con cifra de negocios inferior a 5.000.000€ y plantilla inferior a 25 empleados que mantengan o incrementen la plantilla en los 12 meses siguientes al comienzo del ejercicio iniciado en 2014 con respecto a los 12 meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir del 1 de enero de 2009.

Pagos fraccionados

Los tipos incrementados se prorrogan, y también la inclusión del 25 por 100 de los dividendos y rentas procedentes de transmisiones con exención, así como el pago mínimo a satisfacer por las grandes empresas según un porcentaje sobre el resultado contable.

Recordamos que este límite no se aplica a IIC, Fondos de Pensiones y entidades sin ánimo de lucro por la parte exenta.

La ley de Presupuestos Generales para 2014 establece, como viene siendo habitual, que para los períodos impositivos iniciados durante el año 2014, el porcentaje de la modalidad de cuota se fija en el 18 por 100. Para la modalidad de base el porcentaje será el que resulte de multiplicar por 5/7 el tipo de gravamen redondeado por defecto. Esta modalidad es obligatoria para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a la normativa del IVA, supere la cantidad de 6.010.121,04€.

Depreciación monetaria

Se establecen los coeficientes para integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en 2014 en la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo, incluso los clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta.

JAVIER DE BENITO

— o o o —
GABINETE TRIBUTARIO

| | Coeficiente | | Coeficiente |
|---------------------------------------|-------------|----------------------|-------------|
| Con anterioridad a 1 de enero de 1984 | 2,3130 | En el ejercicio 1999 | 1,2247 |
| En el ejercicio 1984 | 2,1003 | En el ejercicio 2000 | 1,2186 |
| En el ejercicio 1985 | 1,9397 | En el ejercicio 2001 | 1,1934 |
| En el ejercicio 1986 | 1,8261 | En el ejercicio 2002 | 1,1790 |
| En el ejercicio 1987 | 1,7396 | En el ejercicio 2003 | 1,1591 |
| En el ejercicio 1988 | 1,6619 | En el ejercicio 2004 | 1,1480 |
| En el ejercicio 1989 | 1,5894 | En el ejercicio 2005 | 1,1328 |
| En el ejercicio 1990 | 1,5272 | En el ejercicio 2006 | 1,1105 |
| En el ejercicio 1991 | 1,4750 | En el ejercicio 2007 | 1,0867 |
| En el ejercicio 1992 | 1,4423 | En el ejercicio 2008 | 1,0530 |
| En el ejercicio 1993 | 1,4235 | En el ejercicio 2009 | 1,0303 |
| En el ejercicio 1994 | 1,3978 | En el ejercicio 2010 | 1,0181 |
| En el ejercicio 1995 | 1,3418 | En el ejercicio 2011 | 1,0181 |
| En el ejercicio 1996 | 1,2780 | En el ejercicio 2012 | 1,0080 |
| En el ejercicio 1997 | 1,2495 | En el ejercicio 2013 | 1,0000 |
| En el ejercicio 1998 | 1,2333 | En el ejercicio 2014 | 1,0000 |