

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. EJERCICIO 2016 (CASO PRÁCTICO)

Antonio Cancha Huerta

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

Estando próxima la presentación de la declaración del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2016, del 1 al 25 de julio de 2017, a continuación se realiza la declaración del impuesto de una sociedad que tributa en el régimen general y cuyo ejercicio contable y periodo impositivo coincide con el año natural, en el que se incorporan diferentes ajustes por operaciones de la entidad en el referido ejercicio y se analizan las últimas novedades que desde el punto de vista legal han afectado al impuesto sobre sociedades introducidas por el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, como, por ejemplo, la limitación a las grandes empresas referente al importe máximo a deducir en el ejercicio por doble imposición interna o la reversión de los deterioros de participaciones que resultaron fiscalmente deducibles en periodos impositivos previos a 2013, haciendo referencia en este tema también a la Resolución del ICAC de 27 de febrero de 2017, sobre el tratamiento contable de las modificaciones en el régimen fiscal de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades aprobadas por el mencionado real decreto-ley.

Palabras clave: impuesto sobre sociedades, caso práctico, ejercicio 2016, régimen general y novedades Real Decreto-Ley 3/2016.

ENUNCIADO

La sociedad MAD, SA, residente en España y dedicada a la fabricación, reparación y venta de electrodomésticos desde el ejercicio 2000, ha obtenido en el año 2016 un resultado contable antes de impuestos, determinado de acuerdo con las normas del Plan General de Contabilidad (PGC) por importe de 20.000.000 de euros. En los ejercicios 2013 y 2014 la sociedad tuvo la consideración de empresa de reducida dimensión. La cifra neta de negocios en el ejercicio 2015 y 2016 fue de 14.000.000 y 18.000.000 de euros, respectivamente. El periodo impositivo de la entidad y su ejercicio contable coincide con el año natural.

Se dispone de la siguiente información de las actividades realizadas durante el ejercicio con posible trascendencia fiscal.

1. El 1 de enero de 2014, la sociedad MAD, SA transmite un elemento de transporte afecto a su actividad económica por importe de 400.000 euros. El citado elemento se adquirió el 1 de julio de 2012 por 200.000 euros, habiendo sido amortizado a razón de un 5 % anual, coincidente con el coeficiente máximo establecido en las tablas de amortización. En el ejercicio 2012 la sociedad no tenía la consideración de empresa de reducida dimensión.

El 1 de abril de 2016 la sociedad adquiere una maquinaria afecta a la actividad económica por importe de 300.000 euros, siendo amortizada contable y fiscalmente según el coeficiente máximo establecido en tablas para el elemento 10 % anual.

2. Con fecha 1 de julio de 2012 la sociedad MAD, SA adquirió por 300.000 euros un elemento de inmovilizado material nuevo, siendo el 20 % el coeficiente máximo de amortización según «tablas».

En el ejercicio 2012 registró un gasto por dotación a la amortización contable y fiscal por importe de 30.000 euros y en los ejercicios 2013, 2014, 2015. Registra contable y fiscalmente una dotación por amortización de 90.000 euros en cada uno de los ejercicios. En el ejercicio 2016 al estar el elemento totalmente amortizado no contabilizó ninguna cantidad como gasto por amortización, no obstante en este ejercicio 2016 ha finalizado un procedimiento de inspección regularizando el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2013, 2014 y 2015 entre otras causas, en lo concerniente a las amortizaciones dotadas en exceso por la sociedad al no haber justificado una depreciación en los citados ejercicios por encima de la amortización según tablas. La sociedad acepta la regularización propuesta por la inspección.

3. La sociedad MAD, SA es el socio único de la sociedad residente BAR, SA.

En el activo de la sociedad MAD, SA aparece contabilizada la inversión en la sociedad BAR, SA por importe de 600.000 euros.

La fecha de constitución de la sociedad BAR, SA fue el 31 de diciembre de 2013. El socio único fue la sociedad VAL, SA mediante una aportación dineraria por importe de 100.000 euros.

La sociedad VAL, SA transmitió el 30 de noviembre de 2014 la totalidad de su participación en la sociedad BAR, SA a la sociedad MAD, SA por importe de 600.000 euros al considerarse la existencia de unos superbeneicios futuros sin que en el momento de la transmisión existieran beneficios pendientes de distribución.

La sociedad VAL, SA tributó en el ejercicio 2014 por la totalidad de la plusvalía obtenida, es decir, $500.000 \times 30\% = 150.000$ euros, al no darse los requisitos para aplicar la deducción por doble imposición del artículo 30.5 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS).

Con fecha 1 de junio de 2016, la sociedad BAR, SA acuerda el reparto de un dividendo por importe de 500.000 euros.

Se conoce que la sociedad MAD, SA en el ejercicio 2016 integra el citado dividendo en su resultado contable, y que no existe pérdida por deterioro al seguir existiendo un fondo de comercio en la sociedad BAR, SA generador de beneficios futuros por el mismo valor de la distribución de dividendos.

4. La sociedad MAD, SA participa en un 30% en el capital de la sociedad SAN, SA. En fecha 1 de febrero de 2015 la sociedad SAN, SA transmitió a la sociedad W, SA un terreno por importe de 1.000.000 de euros, siendo su valor neto contable y fiscal de 1.250.000 euros. El 10 de noviembre de 2016 la sociedad MAD, SA adquirió el citado elemento patrimonial por importe de 1.100.000 euros.

El valor de mercado del elemento patrimonial a fecha 31 de diciembre de 2016 es de 1.200.000 euros.

5. En lo relativo a los ingresos y gastos financieros la sociedad MAD, SA en el periodo impositivo presenta los siguientes datos:

• Ingresos financieros	0
• Gastos financieros	600.000
• Beneficio operativo (art. 16.1 LIS)	3.500.000

La totalidad de los gastos financieros devengados no corresponde a préstamos obtenidos de sociedades del grupo de acuerdo con el artículo 42 del Código de Comercio.

6. La sociedad MAD, SA es el socio único de la sociedad VILL, SA desde la fecha de su constitución el 2 de enero de 2015. El precio de adquisición de las participaciones fue de 100.000 euros.

La sociedad VILL, SA con fecha 3 de enero de 2016 procede a su disolución, siendo el balance de disolución el siguiente:

Terrenos	50.000	Capital	100.000
Marca	30.000	Reservas	100.000
IFT sociedad X, SA	40.000		
Tesorería	80.000		

El valor de mercado de los elementos patrimoniales en la fecha de disolución es el siguiente:

• Terrenos	80.000
• Marca	40.000
• IFT sociedad X, SA	60.000

7. Con fecha 14 de noviembre de 2013, la sociedad MAD, SA transmitió la titularidad del 10% de participación que poseía en la sociedad BIL, SA por importe de 100.000 euros.

Las acciones fueron adquiridas en el ejercicio 2010 por importe de 60.000 euros.

El activo de la sociedad BIL, SA se encontraba afecto en su totalidad al desarrollo de su actividad económica.

Asimismo con fecha 14 de febrero de 2014 la sociedad MAD, SA transmitió el inmueble donde estaba ubicada la antigua sede social de la sociedad adquirido en el año 2000. Los datos económicos de la transmisión fueron los siguientes:

• Precio de la transmisión	910.000
• Valor neto contable y fiscal	450.000
• Gastos inherentes a la operación	80.000
• Renta fiscal previa	380.000
• Depreciación monetaria	100.000
• Renta fiscal final	280.000

El cobro del importe de la transmisión se establece mediante una letra con vencimiento 1 de diciembre de 2016.

Con fecha 15 de junio de 2016 la sociedad adquirió un inmueble por importe de 1.300.000 más 100.000 euros de gastos e impuestos inherentes a la operación. El citado inmueble servirá de sede social a la sociedad MAD, SA.

8. La sociedad MAD, SA adquirió el 1 de enero de 2013, entre otros elementos, una maquinaria nueva por importe de 500.000 euros que fue amortizada de acuerdo

con el coeficiente máximo del 8% establecido en el anterior reglamento del impuesto sobre sociedades (RD 1777/2004, de 30 de julio). De acuerdo con la nueva tabla de amortización establecida en el artículo 12.1 de la LIS el coeficiente máximo establecido es del 10%. La sociedad opta en todos los años de utilización del elemento por amortizarlo de acuerdo con el coeficiente máximo.

9. La sociedad MAD, SA participa en un 7% en el capital de la sociedad no cotizada en bolsa SEV, SA. La adquisición se realizó en el ejercicio 2005 por importe de 100.000 euros.

La sociedad MAD, SA en el ejercicio 2012, como consecuencia de una pérdida de valoración de la sociedad SEV, SA, «procedió a dotar una pérdida por deterioro de acuerdo con lo establecido en el artículo 13.2 del TRLIS, por importe de 25.000 euros. Desde el ejercicio 2012 hasta el 31 de diciembre de 2016, la sociedad SEV, SA no ha repartido dividendos, ni se han producido cambios en la valoración de la sociedad.

10. MAD, SA ha detectado un defecto de fabricación en varios lotes de productos vendidos a finales de 2016 por importe de 200.000 euros. La entidad tiene previsto contactar con sus clientes para reponer los productos defectuosos. No obstante, como medida de precaución, ha decidido dotar una provisión por responsabilidades para atender posibles reclamaciones de los clientes por este asunto.
11. La sociedad MAD, SA detenta el 100 % de las entidades ATM, SA y BAR, SA adquiridas el 1 de enero de 2013 por importe de 100.000 euros y el 1 de julio de 2013 por importe 200.000 euros, respectivamente.

El 31 de diciembre de 2014 las acciones de la sociedad ATM, SA se valoran por importe de 60.000 euros, procediendo a dotar la sociedad MAD, SA una pérdida por deterioro de acuerdo con la norma contable por importe de 40.000 euros.

El 1 de enero de 2015 la sociedad MAD, SA transmite a la sociedad BAR, SA la totalidad de la participación en la entidad ATM, SA por importe de 60.000 euros, valor contable de los títulos coincidente con su valor de mercado.

El 2 de enero de 2016 la sociedad BAR, SA transmite la totalidad de las acciones de la sociedad ATM, SA a la sociedad RMD, SA por importe de 80.000 euros.

12. La sociedad MAD, SA en ejercicios anteriores tuvo dificultades económicas lo que motivó que la sociedad estuviese incurso en un procedimiento de «concurso de acreedores» que ha sido resuelto con fecha 2 de enero de 2016, de acuerdo con los siguientes parámetros:

- Importe de «deuda»: 1.000.000 euros.
- «Quita»: 200.000 euros.
- «Vencimiento»: 800.000 euros, único pago 31 de diciembre de 2020.
- El «interés de la deuda» se cifra en el 5%.
- El pago de intereses será anual.

13. La sociedad MAD, SA ha acudido a la ampliación de capital de la sociedad X, SA, entidad en la que detenta una participación del 10%, mediante la aportación de un solar adquirido en el año 2010, por importe de 100.000 euros y que se valora en 500.000 de acuerdo con el artículo 67 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC) con lo que se ha incrementado su participación en un 5% adicional. Esta inversión tiene por causa tener una mayor participación en el sector de *la fabricación, reparación y venta* de electrodomésticos.

La sociedad ha contabilizado esta operación de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración 2.^a y 5.^a del PGC de acuerdo con el siguiente asiento contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Participaciones a largo plazo partes vinculadas	500.000	
210	Terrenos		100.000
771	Beneficio procedente inmovilizado material		400.000

14. La evolución de los fondos propios de la sociedad MAD, SA en los ejercicios 2015 y 2016 es la siguiente:

Ejercicio	2015	2016
Capital	25.000.000	25.000.000
Reserva legal	5.000.000	5.000.000
Reservas estatutarias	11.000.000	13.000.000
Reservas voluntarias	42.000.000	50.000.000
Resultado ejercicio 2015	11.000.000	-
Resultado ejercicio 2016	-	7.000.000
Fondos propios	94.000.000	100.000.000

15. Las retenciones y los pagos fraccionados del ejercicio ascienden a 60.000 y 110.000 euros, respectivamente.

Se pide:

Sabiendo que la entidad desea satisfacer el importe mínimo posible por el impuesto sobre sociedades teniendo en cuenta las modificaciones legislativas incorporadas a partir del ejercicio 2015, practicar la liquidación correspondiente al impuesto sobre sociedades del ejercicio 2016.

SOLUCIÓN

CONSIDERACIONES PREVIAS A LA RESOLUCIÓN DEL SUPUESTO

La resolución del supuesto se realiza de acuerdo con la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS), con lo establecido en el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sociedades (RIS) y con lo referenciado en el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.

Al respecto la disposición transitoria primera de la LIS con el título «Regularización de ajustes extracontables» establece:

«Los ajustes extracontables, positivos y negativos, practicados para determinar las bases imponibles del impuesto sobre sociedades correspondientes a periodos impositivos iniciados con anterioridad a la entrada en vigor de esta ley se tomarán en consideración a los efectos de la determinación de las bases imponibles correspondientes a los periodos impositivos en los que sea de aplicación esta ley, de acuerdo con lo previsto en las normas que los regularon.

En ningún caso será admisible que una misma renta no se tome en consideración o lo sea dos veces a los efectos de la determinación de la base imponible por el impuesto sobre sociedades».

A la sociedad MAD, SA se le aplica el régimen general del impuesto sobre sociedades, al no ser de aplicación el régimen de empresa de reducida dimensión señalado en el artículo 101 de la LIS con el título «Ámbito de aplicación. Cifra de negocios».

El citado artículo dispone en sus apartados 1 y 4:

«1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros.

No obstante, dichos incentivos no resultarán de aplicación cuando la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta ley.

[...]

4. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo también serán de aplicación en los 3 periodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel periodo impositivo

en que la entidad o conjunto de entidades a que se refiere el apartado anterior, alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros, determinada de acuerdo con lo establecido en este artículo, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquel periodo como en los 2 periodos impositivos anteriores a este último».

En el caso que nos ocupa y teniendo en cuenta lo anterior, la sociedad MAD, SA obtuvo una cifra neta de negocios de 14.000.000 de euros en el periodo impositivo anterior (2015) y no ha tenido la condición de empresa de reducida dimensión consecutivamente en los periodos anteriores (2012, 2013 y 2014); en consecuencia, en el ejercicio 2016, a la sociedad no se le aplica el régimen especial de reducida dimensión.

En este sentido, el artículo 29.1 de la LIS con el título, «El tipo de gravamen», establece:

«1. El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este impuesto será el 25 por ciento».

AJUSTES CONTABLES Y EXTRACONTABLES QUE SE DERIVAN DE LA INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA

1.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 1 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

La disposición transitoria vigésima octava de la LIS con el título «Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión por empresas de reducida dimensión» dispone:

«Las entidades que estuviesen aplicando lo dispuesto en el artículo 113 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, según redacción vigente en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, podrán continuar su aplicación, con los requisitos y condiciones establecidos en aquel».

En este sentido, el mencionado artículo 113 del TRLIS (vigente hasta 31 de diciembre de 2014) con el título «Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión» establecía:

«1. Los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a explotaciones económicas en los que se materialice la reinversión del importe obtenido en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, también afectos a explotaciones económicas, realizada en el periodo impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108 de esta

ley, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas. La reinversión deberá realizarse dentro del plazo al que se refiere el apartado 6 del artículo 42 de esta ley.

2. Cuando el importe invertido sea superior o inferior al obtenido en la transmisión, la amortización a la que se refiere el apartado anterior se aplicará solo sobre el importe de dicha transmisión que sea objeto de reinversión.

3. La deducción del exceso de cantidad amortizable resultante de lo previsto en este artículo respecto de la depreciación efectivamente habida, no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias».

Finalmente el artículo 7 de La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica con el título «Limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles en el impuesto sobre sociedades» señala:

«La amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias correspondiente a los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014 para aquellas entidades que, en los mismos, no cumplan los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se deducirá en la base imponible hasta el 70 por ciento de aquella que hubiera resultado fiscalmente deducible de no aplicarse el referido porcentaje, de acuerdo con los apartados 1 y 4 del artículo 11 de dicha ley.

La limitación prevista en este artículo resultará igualmente de aplicación en relación con la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible respecto de aquellos bienes que se amorticen según lo establecido en los artículos 111, 113 o 115 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, cuando el sujeto pasivo no cumpla los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 de dicha Ley en el periodo impositivo correspondiente. La amortización contable que no resulte fiscalmente deducible en virtud de lo dispuesto en este artículo se deducirá de forma lineal durante un plazo de 10 años u opcionalmente durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer periodo impositivo que se inicie dentro del año 2015. No tendrá la consideración de deterioro la amortización contable que no resulte fiscalmente deducible como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en este artículo. Lo previsto en este artículo no resultará de aplicación respecto de aquellos elementos patrimoniales que hayan sido objeto de un procedimiento específico de comunicación o de autorización, por parte de la Administración tributaria, en relación con su amortización».

De acuerdo con lo anterior, los efectos fiscales serán los siguientes:

Elemento de transporte transmitido

La sociedad MAD, SA dotó contable y fiscalmente las siguientes amortizaciones, desglosadas por importes y periodos:

- Ejercicio 2012 (200.000 × 5% × 1/2) 5.000
- Ejercicio 2013 (200.000 × 5%) 10.000

Al tener la sociedad MAD, SA la calificación de empresa de reducida dimensión en el ejercicio 2013, no es de aplicación la limitación establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012.

Por la transmisión del elemento de transporte el 1 de enero de 2014, la entidad MAD, SA obtuvo un resultado contable y fiscal por importe de 215.000 euros: 400.000 precio de transmisión – valor neto contable y fiscal 215.000 euros (200.000 precio de adquisición – 15.000 amortizaciones). No hay ajustes extracontables.

Maquinaria adquirida

En el ejercicio 2016 al cumplirse los requisitos de la disposición transitoria vigésima octava de la LIS, la entidad MAD, SA amortizará la maquinaria adquirida de acuerdo con lo siguiente:

- Amortización contable: $300.000 \times 10\% \times 3/4 = 22.500$ euros.
- Amortización fiscal: $200.000 \times 10\% \times 3 \times 3/4 = 45.000$ euros y $100.000 \times 10\% \times 3/4 = 7.500$ euros, total 52.500 euros, por lo que procede realizar un ajuste extracontable negativo por importe de 30.000 euros.

2.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 2 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 11.1 y 3 de la LIS con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» establece:

«1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

[...]

3.1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un periodo impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un periodo impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el periodo impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores».

El artículo 12.1 a) de la LIS con el título «Correcciones de valor: amortizaciones» determina:

«1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando:

a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en la siguiente tabla:

[...].».

A su vez el artículo 4.1 del RIS con el título «Amortización según la tabla de amortización establecida en la ley del impuesto» señala:

«1. Cuando el contribuyente utilice el método de amortización según la tabla de amortización establecida en la ley del impuesto, la depreciación se entenderá efectiva si se corresponde con el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes: a) El coeficiente de amortización lineal máximo establecido en la tabla. b) El coeficiente de amortización lineal que se deriva del periodo máximo de amortización establecido en la tabla. c) Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriormente mencionados.

[...].».

Finalmente el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica con el título «Limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles en el impuesto sobre sociedades» establece:

«La amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias correspondiente a los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014 para aquellas entidades que, en los mismos, no cumplan los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se deducirá en la base imponible hasta el 70 por ciento de aquella que hubiera resultado fiscalmente deducible de no aplicarse el referido porcentaje, de acuerdo con los apartados 1 y 4 del artículo 11 de dicha ley.

La limitación prevista en este artículo resultará igualmente de aplicación en relación con la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible respecto de aquellos bienes que se amorticen según lo establecido en los artículos 111, 113 o 115 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, cuando el sujeto pasivo no cumpla los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 de dicha ley en el periodo impositivo correspondiente. La amortización contable que no resulte fiscalmente deducible en virtud de lo dispuesto en este artículo se deducirá de forma lineal durante un plazo de 10 años u opcionalmente durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer periodo impositivo que se inicie dentro del año 2015. No tendrá la consideración de deterioro la amortización contable que no resulte fiscalmente deducible como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en este artículo. Lo previsto en este artículo no resultará de aplicación respecto de aquellos elementos patrimoniales que hayan sido objeto de un procedimiento específico de comunicación o de autorización, por parte de la Administración tributaria, en relación con su amortización».

En el caso que nos ocupa, la entidad MAD, SA en lo referente a la amortización del elemento patrimonial, actuará de acuerdo con las siguientes consideraciones fiscales:

En el ejercicio 2012 no hay diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad en lo referido a la amortización del elemento patrimonial: $300.000 \times 20\% \times 1/2 = 30.000$ euros. No se producen ajustes extracontables.

Los excesos de amortización regularizados por la inspección en cada uno de los ejercicios 2013, 2014 y 2015 fueron los siguientes:

- Amortización contable ($300.000 \times 30\%$) 90.000
- Amortización fiscal ($300.000 \times 20\%$) 60.000

Por parte de la inspección procedió a realizar un ajuste extracontable positivo en cada ejercicio (2013, 2014 y 2015) por importe de 30.000 euros.

Asimismo no es de aplicación la limitación fiscal correspondiente a la dotación por amortización, establecida por el artículo 7 de la Ley 16/2012, en los ejercicios 2013 y 2014 al tener la sociedad MAD, SA la consideración de empresa de reducida dimensión en los referidos ejercicios.

En el año 2016 no existe amortización contable al estar el elemento totalmente amortizado, no obstante corresponde un importe por amortización fiscal de 60.000 euros ($300.000 \times 20\%$) de acuerdo con la regularización practicada en los ejercicios anteriores por la inspección.

En consecuencia, procede realizar un ajuste extracontable negativo por importe de 60.000 euros.

3.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 3 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 21.1 a) de la LIS con el título «Exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español» señala:

«1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el periodo en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades en más del 70 por ciento de sus ingresos, la aplicación de esta exención respecto de dichas rentas requerirá que el contribuyente tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los requisitos señalados en esta letra. El referido porcentaje de ingresos se calculará sobre el resultado consolidado del ejercicio, en el caso de que la entidad directamente participada sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y formule cuentas anuales consolidadas. No obstante, la participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel deberá respetar el porcentaje mínimo del 5 por ciento, salvo que dichas filiales reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad directamente participada y formulen estados contables consolidados.

El requisito exigido en el párrafo anterior no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que los dividendos o participaciones en beneficios percibidos se han integrado en la base imponible de la entidad directa o indirectamente participada como dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades sin tener derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción por doble imposición».

Asimismo, la disposición transitoria vigésima tercera.1 a) de la LIS con el título «Régimen transitorio en el impuesto sobre sociedades de las deducciones para evitar la doble imposición» dispone:

«1. En el supuesto de adquisición de participaciones que se hubieran producido en periodos impositivos iniciados, en el transmitente, con anterioridad a 1 de enero de 2015, los dividendos o participaciones en beneficios correspondientes a valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 de esta ley, tendrán derecho a la exención prevista en el citado artículo.

No obstante, cumpliéndose los referidos requisitos, la distribución de dividendos o participaciones en beneficios que se corresponda con una diferencia positiva entre el precio de adquisición de la participación y el valor de las aportaciones de los socios realizadas por cualquier título no tendrá la consideración de renta y minorará el valor fiscal de la participación. Adicionalmente, el contribuyente tendrá derecho a una deducción del 100 por ciento de la cuota íntegra que hubiera correspondido a dichos dividendos o participaciones en beneficios cuando:

a) El contribuyente pruebe que un importe equivalente al dividendo o participación en beneficios se ha integrado en la base imponible del impuesto sobre sociedades tributando a alguno de los tipos de gravamen previstos en los apartados 1, 2 y 7 del artículo 28 o en el artículo 114 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en concepto de renta obtenida por las sucesivas entidades propietarias de la participación con ocasión de su transmisión, y que dicha renta no hubiera tenido derecho a la deducción por doble imposición interna de plusvalías prevista en dicho texto refundido.

En este supuesto, cuando las anteriores entidades propietarias de la participación hubieran aplicado a las rentas por ellas obtenidas con ocasión de su transmisión la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios establecida en el artículo 42 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, la deducción será del 18 por ciento del importe del dividendo o de la participación en beneficios».

El artículo 3.Primer.Uno.2 del Real Decreto-Ley 3/2016 con el título «Modificaciones de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades» determina:

«Primero. Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades:

Uno. Se añade una disposición adicional decimoquinta, que queda redactada de la siguiente forma:

"Disposición adicional decimoquinta. Límites aplicables a las grandes empresas en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.

Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo, aplicarán las siguientes especialidades:

[...]

2. El importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31, 32 y apartado 11 del artículo 100, así como el de aquellas deducciones para evitar la doble imposición a que se refiere la disposición transitoria vigésima tercera, de esta ley [Régimen transitorio en el Impuesto sobre Sociedades de las deducciones para evitar la doble imposición], no podrá exceder conjuntamente del 50 por ciento de la cuota íntegra del contribuyente"».

Los efectos fiscales de acuerdo con lo anterior serán los siguientes:

La sociedad MAD, SA contablemente integra el citado dividendo (500.000 €) en su resultado contable. Por otra parte, no existe pérdida por deterioro de las acciones de la sociedad BAR, SA al seguir existiendo fondo de comercio generador de beneficios futuros por el mismo valor de la distribución de dividendos.

Al cumplirse los requisitos del artículo 21.1.^a de la LIS (5% de participación y tenencia de la participación más de un año) los dividendos están exentos, por lo que procede aplicar un ajuste extracontable permanente negativo por importe de 500.000 euros.

Por otra parte, al ser adquirida la participación en la sociedad BAR, SA por parte de la sociedad MAD, SA antes del 1 de enero de 2015 y corresponder la distribución de beneficios (500.000 €), a la diferencia positiva entre el precio de adquisición de la participación por parte de la sociedad MAD, SA (600.000 €) y el valor de las aportaciones de los socios anteriores de la sociedad BAR, SA (100.000 €) y acreditarse que un importe equivalente al dividendo o participación en beneficios se ha integrado en la base imponible del impuesto sobre sociedades de la sociedad VAL, SA tributando al tipo del 30% en el acto de transmisión de las acciones de la sociedad BAR, SA, de acuerdo con disposición transitoria vigésima tercera de la LIS procede una deducción por doble imposición interna por importe de 125.000 euros ($500.000 \times 25\%$), y consecuentemente valorar fiscalmente las acciones de la sociedad BAR, SA en poder de la sociedad MAD, SA por importe de 100.000 euros ($600.000 - 500.000$).

Finalmente no es de aplicación la limitación establecida en el artículo 3.º Primero del Real Decreto-Ley 3/2016 referente al importe máximo a deducir en el ejercicio por doble imposición interna, al tener en el periodo impositivo 2015 una cifra neta de negocios por importe de 14.000.000 de euros.

4.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 4 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 18.2 a) de la LIS con el título «Operaciones vinculadas» establece:

«2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas».

Asimismo el artículo 11.6 de la LIS con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» señala:

«6. «La reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible, se imputará en la base imponible del periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella. La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales que hubieren sido nuevamente adquiridos».

Los efectos fiscales de acuerdo con lo anterior serán los siguientes:

La sociedad SAN, SA en el ejercicio 2015, por la transmisión del terreno incorporó una pérdida contable coincidente con una renta negativa por importe de 250.000 euros (1.250.000, precio de transmisión – 1.000.000, valor neto contable y fiscal).

En el ejercicio 2016 la sociedad MAD, SA (sociedad vinculada con la sociedad SAN, SA) recompra el citado elemento por importe de 1.100.000 euros.

En este sentido de acuerdo con lo establecido en el artículo 11.6 de la LIS, la sociedad MAD, SA en el ejercicio 2016 deberá valorar fiscalmente el elemento patrimonial por importe de 1.200.000 (contablemente no produce efectos), por lo que tendrá que realizar un ajuste extracontable posi-

vo por importe de 100.000 euros, diferencia entre el valor de mercado a 31 de diciembre de 2016, 1.200.000 euros, y su precio de adquisición, 1.100.000 euros. Este ajuste se realizará en ejercicios posteriores, hasta que, en su caso, el valor de mercado del elemento adquirido recupere el valor neto fiscal del elemento patrimonial en el momento de su transmisión por parte de la sociedad SAN, SA es decir, 1.250.000 euros.

5.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 5 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 15 h) de la LIS con el título «Gastos no deducibles» dispone:

«h) Los gastos financieros devengados en el periodo impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el contribuyente acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones».

El artículo 16.1 y 2 de la LIS con el título «Limitación en la deducibilidad de gastos financieros» determina:

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

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

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 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 apartado 1 del artículo 15 de esta ley.

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

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

2. En el caso de que los gastos financieros netos del periodo impositivo no alcancen el límite establecido en el apartado 1 de este artículo, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del periodo impositivo se adicionará al límite previsto en el apartado 1 de este artículo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia».

Asimismo la Resolución de la Dirección General de Tributos de 16 de julio de 2012, en relación con la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el impuesto sobre sociedades, señala en su apartado 4 rubricado «Beneficio operativo que no ha determinado la deducibilidad de gastos financieros en un periodo impositivo» que:

«Cuando los gastos financieros netos del periodo impositivo no alcanzan el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del mismo, la diferencia entre este importe y los gastos financieros netos del periodo impositivo se adicionarán al 30 por ciento del beneficio operativo de la entidad, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia. Esto significa que en periodos impositivos posteriores, siempre dentro del plazo de los 5 años marcado por la ley, en los que los gastos financieros netos superen el 30 por ciento del beneficio operativo, se podrán deducir, adicionalmente al propio límite del periodo impositivo y con posterioridad a este, gastos financieros netos hasta alcanzar la diferencia que proviene de periodos impositivos anteriores.

No ocurre lo mismo respecto del importe de 1 millón de euros, en la medida en que si los gastos financieros netos de un ejercicio no alcanzan dicho importe, la diferencia entre 1 millón de euros y el gasto financiero neto deducido en el periodo impositivo no se puede aplicar en periodos impositivos futuros».

De acuerdo con lo anterior, los efectos fiscales derivados son los siguientes:

Importe de gastos financieros netos devengados: gastos financieros – ingresos financieros: 600.000 euros.

La totalidad de los gastos financieros netos devengados en el ejercicio son deducibles al no devengarse por préstamos entre sociedades del grupo según el artículo 42 del Código de Comercio.

Por otra parte, hay que verificar si los gastos financieros devengados alcanzan el límite establecido en el artículo 16.1 de la LIS.

De acuerdo con el artículo 16.1 de la LIS, el importe contable devengado, 600.000 euros, se encuentra dentro del límite fiscal: 30% del beneficio operativo, 3.500.000 euros, es decir, 1.050.000 euros o, en su caso, 1.000.000 de euros, en consecuencia no existen ajustes extracontables.

En el caso que nos ocupa, al devengarse únicamente 600.000 euros, no se alcanza en el ejercicio el límite fiscal establecido en el artículo 16.1 de la LIS, 30% del beneficio operativo, es decir, 1.500.000, por lo que es de aplicación la adición contenida en el artículo 16.2 de la LIS.

La adición se realizará, de acuerdo con la Resolución de la Dirección General de Tributos de 16 de julio de 2012, es decir, comparando el gasto financiero neto devengado del ejercicio respecto de la cuantía derivada de la aplicación del 30% del beneficio operativo, pero en ningún caso respecto del límite extraordinario de 1.000.000 de euros.

En principio, al existir una diferencia entre 1.050.000 euros, límite establecido en el artículo 16.1 de la LIS para el caso que nos ocupa, y 600.000 euros, gastos financieros netos del periodo, por importe de 450.000 euros se podría adicionar la citada cuantía al límite máximo de los 5 ejercicios siguientes de acuerdo con artículo 16.2 de la LIS.

No obstante, según establece igualmente la mencionada resolución, como los gastos financieros netos del ejercicio en el presente caso son inferiores a 1.000.000 de euros, la diferencia de 400.000 euros (1.000.000 – 600.000) no se adiciona al límite fiscal correspondiente a los 5 años inmediatos y sucesivos.

En conclusión, la sociedad MAD, SA solo podrá adicionar la cantidad de 50.000 euros, diferencia entre 1.050.000 y 1.000.000 de euros al límite fiscal de los 5 ejercicios inmediatos y sucesivos.

6.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 6 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente:

El artículo 17.4 c), 5 y 8 de la LIS con el título «Regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias» acuerda:

«4. Se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

[...]

c) Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de estos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.

5. En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d) del apartado anterior, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal. No obstante, en el supuesto de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital o fondos propios, en la proporción que le corresponda, y el valor fiscal del crédito capitalizado.

[...]

8. En la disolución de entidades y separación de socios se integrará en la base imponible de estos la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos y el valor fiscal de la participación anulada».

Asimismo, el artículo 21.1 y 3 de la LIS con el título «Exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español» establece:

«1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el periodo en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

[...]

3. Estará exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 de este artículo. El mismo régimen se aplicará a la renta obtenida en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo».

Los efectos fiscales de acuerdo con lo anterior serán los siguientes:

La sociedad MAD, SA integra en su contabilidad un beneficio extraordinario por importe de 145.000 euros (245.000 – 100.000), resultante de la diferencia entre los valores de merca-

do de los elementos recibidos 80.000 (terrenos), 40.000 (marca), 60.000 (IFT sociedad X, SA) y tesorería 65.000 euros respectivamente, y el valor de adquisición de las acciones de la sociedad VILL, SA, 100.000 euros.

(El importe de la tesorería recibida, 65.000 €, atiende a la disminución por importe de 15.000 € del saldo inicial de 80.000 euros consecuencia del pago del impuesto derivado de las rentas positivas obtenidas en la transmisión de los elementos patrimoniales, de acuerdo con lo establecido en los arts. 17.4 y 5 de la LIS en la sociedad VILL, SA, derivada de la operación de disolución efectuada (80.000 terrenos, 40.000 marca, 60.000 IFT sociedad X, SA – 50.000 terrenos, 30.000 marca, 40.000 IFT sociedad X, SA) $\times 25\% = 15.000 \text{ €}$).

El beneficio contable coincide con la renta fiscal, es decir, 145.000 euros, de acuerdo con lo establecido en el artículo 17.8 de la LIS, en consecuencia no existen ajustes extracontables.

Finalmente, la citada renta tendrá la consideración de exenta, al derivarse de una operación de disolución con doble imposición cumpliéndose los requisitos del artículo 21.3 de la LIS (MAD, SA posee una participación del 100% adquirida el 2 de enero de 2015, en el accionariado de la sociedad VILL, SA), por lo que se incorpora un ajuste extracontable negativo por importe de 145.000 euros.

7.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 7 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

La disposición transitoria primera de la LIS con el título «Regularización de ajustes extracontables» dispone:

«En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado realizadas en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, las rentas pendientes de integrar en periodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha, se integrarán en la base imponible de acuerdo con el régimen fiscal que resultara de aplicación en el momento en que se realizaron las operaciones, aun cuando la integración se realice en periodos impositivos iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2015».

El artículo 19.4 del TRLIS (vigente hasta 31 de diciembre de 2014) con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» determina:

«4. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesi-

vos o mediante un solo pago, siempre que el periodo transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año. En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación. Lo previsto en este apartado se aplicará cualquiera que hubiere sido la forma en que se hubiere contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas».

El artículo 42.1 a 7 del TRLIS (vigente hasta 31 de diciembre de 2014) con el título «Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios» apuntaba:

«1. Deducción en la cuota íntegra.

Se deducirá de la cuota íntegra el 12 por ciento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales establecidos en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 114 de esta ley, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo.

Esta deducción será del 7 por ciento, del 2 por ciento o del 17 por ciento cuando la base imponible tribute a los tipos del 25 por ciento, del 20 por ciento o del 35 por ciento, respectivamente.

Se entenderá que se cumple la condición de reinversión si el importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvierte en los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 3 de este artículo y la renta procede de los elementos patrimoniales enumerados en el apartado 2 de este artículo.

No se aplicará a esta deducción el límite a que se refiere el último párrafo del apartado 1 del artículo 44 de esta ley. A efectos del cálculo de dicho límite no se computará esta deducción.

2. Elementos patrimoniales transmitidos.

Los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en este artículo, son los siguientes:

a) Los que hayan pertenecido al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión.

b) Valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por ciento sobre su capital y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión, siempre que no se trate de operaciones de disolución o liquidación de esas entidades. El cómputo de la participación transmitida se referirá al periodo impositivo.

A efectos de calcular el tiempo de posesión, se entenderá que los valores transmitidos han sido los más antiguos.

Cuando los valores transmitidos correspondan a entidades que tengan elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, según balance del último ejercicio cerrado, en un porcentaje superior al 15 por ciento del activo, no se aplicará la deducción sobre la parte de renta obtenida en la transmisión que corresponda en proporción al porcentaje que se haya obtenido. Este porcentaje se calculará sobre el balance consolidado si los valores transmitidos representan una participación en el capital de una entidad dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, en el que se incluirán las entidades multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil. No obstante, el sujeto pasivo podrá determinar dicho porcentaje según los valores de mercado de los elementos que integran el balance.

Se considerarán elementos no afectos las participaciones, directas o indirectas, en las entidades a que se refiere al apartado 4 de este artículo y los elementos patrimoniales que constituyen el activo de las mismas, caso de que formen parte del grupo a que se refiere el párrafo anterior. Se computarán como elementos afectos aquellos que cumplan las condiciones establecidas en los números 1.º y 2.º del párrafo a) del artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio.

3 Elementos patrimoniales objeto de la reinversión.

Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción, son los siguientes:

a) Los pertenecientes al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas cuya entrada en funcionamiento se realice dentro del plazo de reinversión.

b) Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por ciento sobre el capital social de aquellos. El cómputo de la participación adquirida se referirá al plazo establecido para efectuar la reinversión. Estos valores no podrán generar otro incentivo fiscal a nivel de base imponible o cuota íntegra. A estos efectos no se considerará un incentivo fiscal las correcciones de valor, las exenciones a que se refiere el artículo 21 de esta ley, ni las deducciones para evitar la doble imposición.

La deducción por la adquisición de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, es incompatible con la deducción establecida en el artículo 12.5 de esta ley.

Cuando los valores en que se materialice la reinversión correspondan a entidades que tengan elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, según balan-

ce del último ejercicio cerrado, en un porcentaje superior al 15 por ciento del activo, no se entenderá realizada la reinversión en el importe que resulte de aplicar al precio de adquisición de esos valores, el porcentaje que se haya obtenido. Este porcentaje se calculará sobre el balance consolidado si los valores adquiridos representan una participación en el capital de una entidad dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, en el que se incluirán las entidades multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil. No obstante, el sujeto pasivo podrá determinar dicho porcentaje según los valores de mercado de los elementos que integran el balance.

Se considerarán elementos no afectos las participaciones, directas o indirectas, en las entidades a que se refiere el apartado 4 de este artículo y los elementos patrimoniales que constituyen el activo de las mismas, caso de que formen parte del grupo a que se refiere el párrafo anterior. Se computarán como elementos afectos aquellos que cumplan las condiciones establecidas en los números 1.º y 2.º del párrafo a) del artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio.

4. No se entenderán comprendidos en el párrafo b) de los apartados 2 y 3 de este artículo los valores siguientes:

- a) Que no otorguen una participación en el capital social o fondos propios.
- b) Sean representativos de la participación en el capital social o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español cuyas rentas no puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 21 de esta ley.
- c) Sean representativos de instituciones de inversión colectiva de carácter financiero.
- d) Sean representativos de entidades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el patrimonio.

5. No se entenderá realizada la reinversión cuando la adquisición se realice mediante operaciones realizadas entre entidades de un mismo grupo en el sentido del artículo 16 de esta ley acogidas al régimen especial establecido en el capítulo VIII del título VII de esta ley. Tampoco se entenderá realizada la reinversión cuando la adquisición se realice a otra entidad del mismo grupo en el sentido del artículo 16 de esta ley, excepto que se trate de elementos nuevos del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias.

6. Plazo para efectuar la reinversión.

a) La reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido

y los tres años posteriores, o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo. Cuando se hayan realizado dos o más transmisiones en el periodo impositivo de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de toda clase de entidades, dicho plazo se computará desde la finalización del periodo impositivo.

La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

b) Tratándose de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito, se considerará realizada la reinversión en la fecha en que se produzca la puesta a disposición del elemento patrimonial objeto del contrato, por un importe igual a su valor de contado. Los efectos de la reinversión estarán condicionados, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.

c) La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al periodo impositivo en que se efectúe la reinversión. Cuando la reinversión se haya realizado antes de la transmisión, la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al periodo impositivo en el que se efectúe dicha transmisión.

7. Base de la deducción.

La base de la deducción está constituida por el importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 2 de este artículo, que se haya integrado en la base imponible, con las limitaciones establecidas en dicho apartado. A los solos efectos del cálculo de esta base de deducción, el valor de transmisión no podrá superar el valor de mercado.

No formarán parte de la renta obtenida en la transmisión el importe de las pérdidas por deterioro relativas a los elementos patrimoniales o valores, en cuanto las pérdidas hubieran sido fiscalmente deducibles, ni las cantidades aplicadas a la libertad de amortización, o a la recuperación del coste del bien fiscalmente deducible según lo previsto en el artículo 115 de esta ley, que deban integrarse en la base imponible con ocasión de la transmisión de los elementos patrimoniales que se acogieron a dichos regímenes.

No se incluirá en la base de la deducción la parte de la renta obtenida en la transmisión que haya generado el derecho a practicar la deducción por doble imposición.

La inclusión en la base de deducción del importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales cuya adquisición o utilización posterior genere gastos deducibles, cualquiera que sea el ejercicio en que estos se devenguen, será incompatible con la deducción de dichos gastos. El sujeto pasivo podrá optar entre acogerse a la deducción por reinversión y la deducción de los mencionados gastos. En tal

caso, la pérdida del derecho de esta deducción se regularizará en la forma establecida en el artículo 137.3 de esta ley.

Tratándose de elementos patrimoniales a que hace referencia el párrafo a) del apartado 2 de este artículo la renta obtenida se corregirá, en su caso, en el importe de la depreciación monetaria de acuerdo con lo previsto en el apartado 9 del artículo 15 de esta ley.

La reinversión de una cantidad inferior al importe obtenido en la transmisión dará derecho a la deducción establecida en este artículo, siendo la base de la deducción la parte de la renta que proporcionalmente corresponda a la cantidad reinvertida».

Los apartados 3 y 7 de la disposición transitoria vigésima cuarta de la LIS con el título «Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades pendientes de aplicar en el Impuesto sobre Sociedades» establecen:

«3. Las deducciones previstas en el capítulo IV del título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades, y en el capítulo IV del título VI del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que estuviesen pendientes de aplicar al inicio del primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, podrán deducirse a partir de dicho periodo impositivo, con los requisitos previstos en su respectiva normativa de aplicación con anterioridad a esa fecha, en el plazo y con las condiciones establecidos en el artículo 39 de esta ley. El límite establecido en el referido artículo 39 se aplicará, igualmente, sobre la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 42 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, según redacción vigente en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, computándose dicha deducción a efectos del cálculo del citado límite».

[...]

7. Las rentas acogidas a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 42 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, según redacción vigente en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se regularán por lo en él establecido y en sus normas de desarrollo, aun cuando la reinversión y los demás requisitos se produzcan en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

No obstante, en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, los porcentajes de deducción del 12 y 17 por ciento establecidos en el apartado 1 de dicho artículo serán, respectivamente, del 10 y del 15 por ciento, cualquiera que sea el periodo impositivo en que se practique la deducción para las rentas integradas en la base imponible de los periodos impositivos iniciados dentro de 2015. Asimismo, dichos porcentajes

serán, respectivamente, del 7 y del 12 por ciento cualquiera que sea el periodo impositivo en que se practique la deducción para las rentas integradas en la base imponible de los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016».

El artículo 39.1 de la LIS con el título «Normas comunes a las deducciones previstas en este capítulo» dispone:

«1. Las deducciones previstas en el presente capítulo se practicarán una vez realizadas las deducciones y bonificaciones de los capítulos II y III de este título. Las cantidades correspondientes al periodo impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a la deducción prevista en el artículo 35 de esta Ley podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos. El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones previstas en este capítulo podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del periodo de prescripción, se produzcan resultados positivos, en los siguientes casos: a) En las entidades de nueva creación. b) En las entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas. El importe de las deducciones previstas en este capítulo a las que se refiere este apartado, aplicadas en el periodo impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 25 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones. No obstante, el límite se elevará al 50 por ciento cuando el importe de la deducción prevista en el artículo 35 de esta ley, que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio periodo impositivo, exceda del 10 por ciento de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones».

Los efectos fiscales de acuerdo con lo anterior serán los siguientes:

Rentas obtenidas

En el ejercicio 2013, la sociedad MAD, SA transmite el 10% de la participación en la sociedad BIL, SA, importe 100.000 euros.

En el ejercicio 2014, la sociedad MAD, SA transmite el edificio de su sede social antigua, importe de 990.000 euros.

Las rentas obtenidas en las transmisiones fueron 40.000 y 280.000 euros, respectivamente.

La transmisión en el ejercicio 2014 del edificio de la sede social antigua de la entidad MAD, SA, tuvo la consideración de «ventas a plazo» de acuerdo con el artículo 19.4 del TRLIS (precepto vigente en el ejercicio 2014).

En este sentido, la entidad difirió la tributación de la renta obtenida en el ejercicio 2014, al tener la operación la consideración de «venta a plazos» por lo que procedió a incorporar en el citado ejercicio un ajuste extracontable negativo por importe de 280.000 después de la aplicación del ajuste extracontable negativo por depreciación monetaria por importe de 100.000 euros de acuerdo con lo establecido en el artículo 19.10 del TRLIS (precepto vigente en el ejercicio 2014).

En este ejercicio y de acuerdo con el criterio de caja establecido en el artículo 19.4 del TRLIS, al realizarse el vencimiento único de las cantidades aplazadas en este ejercicio, procede establecer un ajuste extracontable positivo por importe de la totalidad de la renta obtenida y diferida su tributación en el ejercicio 2014, es decir, 280.000 euros.

Deducción por reinversión

En el ejercicio 2016 la sociedad MAD, SA realiza una reinversión por importe de 1.300.000 euros más gastos e impuestos, este importe supera el importe obtenido en las transmisiones efectuadas en los ejercicios 2013 y 2014 (acciones sociedad BIL, SA e inmueble sede social antigua respectivamente) cumpliendo adicionalmente todos los requisitos para la aplicación de la deducción por reinversión de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria vigésima cuarta, apartados 3 y 7, de la LIS.

De acuerdo con lo anterior, procede aplicar las siguientes deducciones por reinversión:

Por la transmisión de las acciones de la sociedad BIL, SA:

$$40.000 \times 12\% = 4.800 \text{ euros}$$

Por la transmisión del inmueble de la antigua sede social:

$$280.000 \times 7\% = 19.600 \text{ euros}$$

La aplicación de un tipo de deducción del 7% es consecuencia de la imputación en el ejercicio 2016 de la renta diferida por «venta a plazo» derivada de la transmisión del edificio de la sede social antigua, correspondiente al ejercicio 2014, de acuerdo con lo establecido en disposición transitoria vigésima cuarta, apartado 7, de la LIS.

- Total 24.400 euros

8.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 8 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 11.1 y 3.1.º de la LIS con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» señala:

«1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

3. 1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un periodo impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un periodo impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el periodo impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores».

El artículo 12.1 a) de la LIS con el título «Correcciones de valor: amortizaciones» establece:

«1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando:

a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en la siguiente tabla:

[...].».

A su vez el artículo 4.1 del RIS con el título «Amortización según la tabla de amortización establecida en la Ley del Impuesto» señala:

«1. Cuando el contribuyente utilice el método de amortización según la tabla de amortización establecida en la ley del impuesto, la depreciación se entenderá efectiva si se corresponde con el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes: a) El coeficiente de amortización lineal máximo establecido en la tabla. b) El coeficiente de amortización lineal que se deriva del periodo máximo de amortización

establecido en la tabla. c) Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriormente mencionados».

Asimismo, el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica con el título «Limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles en el impuesto sobre sociedades», dispone:

«La amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias correspondiente a los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014 para aquellas entidades que, en los mismos, no cumplan los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se deducirá en la base imponible hasta el 70 por ciento de aquella que hubiera resultado fiscalmente deducible de no aplicarse el referido porcentaje, de acuerdo con los apartados 1 y 4 del artículo 11 de dicha ley.

La limitación prevista en este artículo resultará igualmente de aplicación en relación con la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible respecto de aquellos bienes que se amorticen según lo establecido en los artículos 111, 113 o 115 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, cuando el sujeto pasivo no cumpla los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 de dicha ley en el periodo impositivo correspondiente. La amortización contable que no resulte fiscalmente deducible en virtud de lo dispuesto en este artículo se deducirá de forma lineal durante un plazo de 10 años u opcionalmente durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer periodo impositivo que se inicie dentro del año 2015. No tendrá la consideración de deterioro la amortización contable que no resulte fiscalmente deducible como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en este artículo. Lo previsto en este artículo no resultará de aplicación respecto de aquellos elementos patrimoniales que hayan sido objeto de un procedimiento específico de comunicación o de autorización, por parte de la Administración tributaria, en relación con su amortización».

Adicionalmente la disposición transitoria decimotercera de la LIS con el título «Aplicación de la tabla de amortización prevista en esta ley en elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad. Libertad de amortización pendiente de aplicar» apunta:

«1. Los elementos patrimoniales para los que, en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se estuvieran aplicando un coeficiente de amortización distinto al que les correspondiese por aplicación de la tabla de amortización prevista en el artículo 12.1 de esta ley, se amortizarán durante los periodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, de acuerdo con la referida tabla, sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

Asimismo, aquellos contribuyentes que estuvieran aplicando un método de amortización distinto al resultante de aplicar los coeficientes de amortización lineal en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015 y, en aplicación de la tabla de amortización prevista en esta ley les correspondiere un plazo de amortización distinto, podrán optar por aplicar el método de amortización lineal en el periodo que reste hasta finalizar su nueva vida útil, sobre el valor neto fiscal existente al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015».

En el caso que nos ocupa, la entidad MAD, SA en lo referente a la amortización del elemento patrimonial tendrá en cuenta las siguientes consideraciones fiscales:

La sociedad MAD, SA en los ejercicios 2013 y 2014 amortizó contablemente el elemento de acuerdo con el coeficiente máximo establecido en tablas vigentes hasta 31 de diciembre de 2014. La amortización contable se cifró en $500.000 \times 8\% = 40.000$ euros en los ejercicios 2013 y 2014. En estos ejercicios no existió diferencias con el gasto fiscalmente deducible, al contabilizar la amortización del elemento de acuerdo con el coeficiente máximo establecido en tablas de acuerdo con los preceptos legales mencionados anteriormente, y no ser de aplicación la limitación establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012 al tener la sociedad la condición de reducida dimensión en los ejercicios 2013 y 2014.

No obstante, a partir del ejercicio 2015, la sociedad de acuerdo con la disposición transitoria decimotercera amortizará fiscalmente, siempre que su importe esté contabilizado de acuerdo con lo siguiente:

- Vida útil fiscal nueva tabla: 10 años.
- Vida útil fiscal nueva tabla pendiente: 8 años.
- Valor neto fiscal 1 de enero de 2015: $500.000 - 80.000 = 420.000$ euros.
- Amortización fiscal: $420.000/8$ años = 52.500 euros, ejercicios 2015 a 2022.
- No existen diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad.

9.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 9 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 3.Primerο.Dos del Real Decreto-Ley 3/2016 establece:

«Primero. Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades:

[...]

Dos. Se modifica la disposición transitoria decimosexta, que queda redactada de la siguiente forma:

"Disposición transitoria decimosexta. Régimen transitorio aplicable a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, y a las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, generadas en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013.

1. La reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan resultado fiscalmente deducibles de la base imponible del impuesto sobre sociedades de acuerdo con lo establecido en el apartado 3 del artículo 12 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, con independencia de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, se integrará en la base imponible del periodo en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, en proporción a su participación, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, con el límite de dicho exceso. A estos efectos, se entenderá que la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al cierre y al inicio del ejercicio, en los términos establecidos en este párrafo, se corresponde, en primer lugar, con pérdidas por deterioro que han resultado fiscalmente deducibles.

Igualmente, serán objeto de integración en la base imponible las referidas pérdidas por deterioro, por el importe de los dividendos o participaciones en beneficios percibidos de las entidades participadas, excepto que dicha distribución no tenga la condición de ingreso contable.

Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación respecto de aquellas pérdidas por deterioro de valor de la participación que vengán determinadas por la distribución de dividendos o participaciones en beneficios y que no hayan dado lugar a la aplicación de la deducción por doble imposición interna o bien que las referidas pérdidas no hayan resultado fiscalmente deducibles en el ámbito de la deducción por doble imposición internacional.

2. La reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que coticen en un mercado regulado a las que no haya resultado de aplicación el apartado 3 del artículo 12 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, se integrará en la base imponible del impuesto sobre sociedades del periodo impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable.

3. En todo caso, la reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan

resultado fiscalmente deducibles en la base imponible del impuesto sobre sociedades en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, se integrará, como mínimo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los cinco primeros periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016.

En el supuesto de haberse producido la reversión de un importe superior por aplicación de lo dispuesto en los apartados 1 o 2 de esta disposición, el saldo que reste se integrará por partes iguales entre los restantes periodos impositivos.

No obstante, en caso de transmisión de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades durante los referidos periodos impositivos, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en que aquella se produzca las cantidades pendientes de revertir, con el límite de la renta positiva derivada de esa transmisión"».

Asimismo la Consulta del ICAC de fecha 27 de febrero de 2017 con el título «Sobre el tratamiento contable de las modificaciones en el régimen fiscal de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, aprobadas por el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2016» señala en la letra a) del apartado 2 de su respuesta:

«2. Tratamiento contable de la operación a) Reversión de pérdidas por deterioro (DT 16.^a)

A raíz de la no deducibilidad de los deterioros de valor de participaciones en entidades desde el ejercicio 2013, la DT 16.^a de la LIS regulaba en sus apartados 1 y 2 la reversión fiscal de los deterioros deducibles en periodos impositivos previos a 2013.

La reforma sobre el particular incluida en el apartado 3 de la DT 16.^a, con el objetivo de lograr un ensanchamiento de las bases imponibles de las entidades españolas, ha consistido en la incorporación automática de los referidos deterioros de forma lineal durante cinco años, como un importe mínimo, sin perjuicio de que resulten reversiones superiores por las reglas de general aplicación (apartados 1 y 2), y salvo que antes de que transcurra el referido plazo se produzca la transmisión de los valores, en cuyo caso, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en que aquella se produzca las cantidades pendientes de revertir, con el límite de la renta positiva derivada de esa transmisión.

Este cambio, en conexión con la nueva calificación de no deducibles de las pérdidas por deterioro regulada en el artículo 15, letra k) de la LIS, no parecen haber modificado la base fiscal del activo (en la medida que la pérdida fiscal que surgiría de enajenar la inversión por su valor en libros no es deducible), y por lo tanto en aquellos casos en que el valor en libros y la base fiscal coincidan, los hechos que se han descrito no implican el nacimiento de una diferencia temporaria. Desde esta perspectiva, el ajuste a practicar en la base imponible en los próximos cuatro años debe calificarse a efectos contables como una diferencia permanente.

Las diferencias permanentes suponen una mayor o menor imposición corriente, y afectan a la tributación efectiva en el año en que se reconoce el correspondiente gasto (que no es deducible) o ingreso (que no tributa). Lo singular del caso que nos ocupa, es que el ajuste (por el gasto no deducible) se produce de forma sobrevenida en un ejercicio posterior y, adicionalmente, que la integración en la base imponible se difiere a lo largo de cuatro ejercicios, salvo que se produzca la transmisión de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades durante los referidos periodos impositivos.

Sin embargo, la normativa contable en materia de impuestos sobre beneficios no estipula de forma expresa que la imposición corriente pendiente de integrar en la base imponible deba originar el reconocimiento de un pasivo y del correspondiente gasto.

Además, en ausencia de una diferencia temporaria, de acuerdo con lo dispuesto en la norma de registro y valoración (NRV) 13.^a "Impuestos sobre beneficios" del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, al cierre del ejercicio 2016 la reversión automática del deterioro a integrar en la base imponible en los próximos cuatro ejercicios no desencadena el registro de un pasivo por impuesto diferido.

En definitiva y como conclusión, en lo que respecta al impacto en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias de las cuentas anuales correspondientes al cierre del ejercicio 2016, el adecuado tratamiento contable de la reforma fiscal será considerar la quinta parte del deterioro fiscal a revertir como un ajuste positivo en la base imponible del citado periodo impositivo, circunstancia que tendrá su correspondiente efecto en la imposición corriente.

No obstante, en la memoria de las cuentas anuales se debería incluir toda la información significativa sobre los hechos que se han descrito para que aquellas, en su conjunto, expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. En particular, si la empresa no espera transmitir su inversión antes de que transcurra el plazo de reversión automática de las pérdidas por deterioro, deberá informar de esta circunstancia y del efecto de esta situación en la carga fiscal futura a raíz de la modificación introducida en la DT 16.^a de la LIS.

Por último, deberían tenerse en cuenta dos circunstancias adicionales que podrían concurrir: de un lado, que la empresa hubiera deducido el deterioro fiscal sin inscripción contable (de acuerdo con la normativa contable sobre el particular), en cuyo caso, en el balance debería figurar reconocido un pasivo por impuesto diferido antes de aprobarse la reforma tributaria, que se reducirá en los ejercicios siguientes a medida que se produzca la reversión automática y lineal del deterioro fiscal.

Por otro lado, que la empresa espere recuperar el valor en libros de la inversión por medio de la extinción de la sociedad participada, en cuyo caso es preciso tener en cuenta que de acuerdo con lo previsto en el artículo 21.8 de la LIS, la pérdida fiscal (en los términos regulados en el citado artículo) sería deducible y la base fiscal de la

inversión iría aumentando a medida que se produzca la reversión del deterioro fiscal, lo que desde la perspectiva de la imposición diferida justificaría el reconocimiento de un activo por impuesto diferido si se cumplen los requisitos establecidos en la NRV 13.^a del PGC y, en su desarrollo, en la Resolución de 9 de febrero de 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios».

Los efectos fiscales de acuerdo con las consideraciones anteriores serán los siguientes:

La sociedad MAD, SA dotó en el ejercicio 2012 una pérdida por deterioro correspondiente a la participación en el accionariado de la sociedad SEV, SA, que fue fiscalmente deducible de acuerdo con el artículo 12.3 del TRLIS, por importe de 25.000 euros.

En este sentido y de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria decimosexta de la LIS la totalidad de la pérdida por deterioro, 25.000 euros, no ha revertido al no producirse en los años precedentes la recuperación de los fondos propios de la sociedad SEV, SA ni la distribución de beneficios por parte de la sociedad, por lo que procede la aplicación del apartado 3 de la citada norma, es decir, se procederá como mínimo a la reversión de la pérdida por deterioro dotada fiscalmente en el ejercicio 2012, en los cinco ejercicios siguientes y consecutivos (por quintas partes) a partir del ejercicio 2016.

La sociedad no realiza ningún apunte en su contabilidad, fiscalmente de acuerdo con lo anterior se realiza un ingreso fiscal por importe de 5.000 euros (25.000/5), por lo que procede realizar un ajuste extracontable positivo por importe de 5.000 euros.

10.^o De acuerdo con lo establecido en el punto número 10 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 14.3 a) y 5 de la LIS con el título «Provisiones y otros gastos» establece:

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

a) Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.

[...]

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

Los efectos fiscales de acuerdo con las consideraciones serán los siguientes:

La sociedad ha contabilizado como gasto la provisión dotada por responsabilidad por importe de 200.000 euros derivada de los defectos detectados de los lotes de maquinaria vendida. No obstante, la citada provisión a fecha 31 de diciembre de 2016 tiene la consideración de obligación tácita o implícita, al no haberse comunicado a los clientes los defectos detectados, por tanto, de acuerdo con el artículo 14.3 a) de la LIS, la provisión dotada no tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible, determinando un ajuste extracontable positivo por importe de 200.000 euros.

No obstante, en fechas posteriores, cuando se comunique a los clientes los defectos en las partidas vendidas, la provisión será fiscalmente deducible, de acuerdo con el artículo 14.5 de la LIS, al desaparecer de la provisión por responsabilidad el carácter tácito o implícito, al existir por parte de la sociedad MAD, SA una obligación legal de reparación o sustitución de la maquinaria averiada, siempre que como el caso presente se haya contabilizado y su valoración se realice de acuerdo con el mercado, procediendo en su caso a realizar en el ejercicio un ajuste extracontable negativo por importe de 200.000 euros.

11.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 11 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 13.2 b) de la LIS con el título «Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales» dispone:

«2. No serán deducibles:

[...]

b) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.

[...]

Las pérdidas por deterioro señaladas en este apartado serán deducibles en los términos establecidos en el artículo 20 de esta ley».

El artículo 18.1 y 2 de la LIS con el título «Operaciones vinculadas» determina:

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

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- g) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- h) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.
- i) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas».

Asimismo, el artículo 11.10 de la LIS con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» establece:

«10. Las rentas negativas generadas en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el periodo impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros. No obstante, la minoración de las rentas positivas no

se producirá si el contribuyente prueba que esas rentas han tributado efectivamente a un tipo de gravamen de, al menos, un 10 por ciento.

Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente de aplicación en el supuesto de transmisión de participaciones en una unión temporal de empresas o en formas de colaboración análogas a estas situadas en el extranjero.

Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el supuesto de extinción de la entidad transmitida, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración acogida al régimen especial establecido en el capítulo VII del título VII de esta ley».

Así el artículo 21.1 a) y 3 de la LIS con el título «Exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español» señala:

«1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el periodo en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

[...]

3. Estará exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 de este artículo. El mismo régimen se aplicará a la renta obtenida en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo».

En relación con el caso que nos ocupa es de aplicación lo siguiente:

La sociedad MAD, SA con fecha 31 de diciembre de 2014 procedió contablemente a dotar una pérdida por deterioro como consecuencia de la pérdida de valor de las acciones de la sociedad ATM, SA por importe de 40.000 euros.

La citada pérdida tiene la consideración de gasto fiscalmente no deducible de acuerdo con lo establecido en el artículo 13.2 b) de la LIS (para periodos iniciados 1 de enero de 2013), determinando un ajuste extracontable positivo por dicho importe.

Por la transmisión con fecha 1 de enero de 2015, efectuada por la sociedad MAD, SA a la sociedad BAR, SA, de la totalidad de las acciones de la sociedad ATM, SA de acuerdo con su valor contable, no produce resultado contable, ya que el valor de transmisión 60.000 euros – valor neto contable 60.000 euros (100.000 – 40.000) = 0.

No obstante, fiscalmente se produce una renta negativa de 40.000 euros, al tener las acciones de la sociedad ATM, SA un valor neto fiscal por importe de 100.000 euros, consecuencia de no haberse deducido fiscalmente la pérdida por deterioro, determinando un ajuste extracontable negativo por importe de 40.000 euros,

Por otro lado, indicar que en lo relativo al precio de transmisión de las acciones (60.000 €), este coincide con su valor de mercado, cumpliéndose lo establecido en el artículo 18.1 de la LIS, al realizarse la transmisión entre dos sociedades vinculadas (MAD, SA y BAR, SA forman grupo, art. 42 CC), sin que por tanto se produzcan efectos fiscales.

No obstante al transmitirse a una sociedad del grupo la renta negativa, 40.000 euros, no se puede integrar hasta que se cumplan los requisitos fiscales establecidos en el artículo 11.10 de la LIS (transmisión a terceros, etc.), por lo que procede realizar un ajuste extracontable positivo por importe de 40.000 euros en la declaración de sociedades de la sociedad MAD, SA.

El 2 de enero de 2016 la sociedad BAR, SA transmite la totalidad de las acciones de la sociedad ATM, SA a la sociedad RMD, SA por importe de 80.000 euros determinando en la sociedad BAR, SA un beneficio y renta fiscal por importe de 20.000 euros (80.000 – 60.000), no obstante esta renta está exenta al cumplirse los requisitos del artículo 21.3 de la LIS (participación del 5% y tenencia de las acciones más de un año).

Consecuentemente y de acuerdo con lo establecido en el artículo 11.10 de la LIS en el ejercicio 2016, la sociedad MAD, SA procede a incorporar un ajuste negativo por importe de 20.000 euros derivada de parte de la renta negativa pendiente de aplicar correspondiente al ejercicio 2015 (40.000 €), reducida en el importe de la renta positiva exenta derivada de la transmisión de las acciones de la sociedad ATM, SA, efectuada entre las sociedades BAR, SA y RMD, SA (20.000 €).

12.⁹ De acuerdo con lo establecido en el punto número 12 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 11.1 y 13 de la LIS con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» determina:

«1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

[...]

13. El ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, concursal, se imputará en la base imponible del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso.

No obstante, en el supuesto de que el importe del ingreso a que se refiere el párrafo anterior sea superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la misma deuda, la imputación de aquel en la base imponible se realizará proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada periodo impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar derivados de la misma deuda».

Con relación al caso que nos ocupa son de aplicación las siguientes consideraciones fiscales:

La sociedad contablemente y fiscalmente incorporará un ingreso por el importe de la «quita», 200.000 euros, no obstante su imputación desde el punto de vista fiscal se realiza a medida que se devengan los gastos financieros derivados del resto de la deuda, 800.000 euros, de acuerdo con el artículo 11.13 (1 párrafo) de la LIS.

De acuerdo con lo anterior, en lo relacionado con el devengo de los gastos financieros, la sociedad incorpora como gasto contable y fiscal en el ejercicio 2016 un importe derivado de gastos financieros devengados por importe de 40.000 euros ($800.000 \times 5\%$). No existen ajustes extracontables.

Los gastos financieros totales que se devengarán hasta el momento del vencimiento (31 de diciembre de 2020) alcanzarán la cifra de 200.000 euros (40.000×5) correspondiendo los mismos a los ejercicios 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020.

En lo referente a la imputación fiscal del importe de la «quita», la sociedad incorpora un ingreso contable por la totalidad de su importe, 200.000 euros, no obstante su imputación desde el punto de vista fiscal se realiza de acuerdo con lo establecido en el artículo 11.13 (1 párrafo) de la LIS, a medida que se devengan los gastos financieros derivados del resto de la deuda que corresponden a cada uno de los ejercicios, cuantía que en el presente caso alcanza la cifra anual de 40.000 euros ($800.000 \times 5\%$).

Es decir en el presente caso el importe de la totalidad de los gastos financieros y de la «quita» suman 200.000 euros, por lo que procede imputar un ingreso fiscal por importe de 40.000 euros, coincidente con el importe de los gastos financieros devengados en el ejercicio por importe de 40.000 euros, generando una diferencia temporal negativa en el ejercicio 2016, por importe de 160.000 euros.

13.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 13 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 17.3 de la LIS con el título «Regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias» menciona:

«3. Los elementos patrimoniales transmitidos en virtud de fusión y escisión total o parcial, se valorarán, en sede de las entidades y de sus socios, de acuerdo con lo establecido en el capítulo VII del título VII de esta ley.

Los elementos patrimoniales aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, así como los valores adquiridos por canje, se valorarán de acuerdo con lo establecido en el capítulo VII del título VII de esta ley.

No obstante, en caso de no resultar de aplicación el régimen establecido en el capítulo VII del título VII de esta ley en cualquiera de las operaciones mencionadas en este apartado, los referidos elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con lo establecido en el apartado siguiente».

El artículo 79 de la LIS con el título «Valoración fiscal de las acciones o participaciones recibidas en contraprestación de la aportación» establece:

«Las acciones o participaciones recibidas como consecuencia de una aportación de ramas de actividad o de elementos patrimoniales se valorarán, a efectos fiscales, por el mismo valor fiscal que tenían la rama de actividad o los elementos patrimoniales aportados.

No obstante, en el supuesto de que se ejercite la opción de renuncia prevista en el apartado 2 del artículo 77 de esta ley, las acciones o participaciones recibidas se valorarán de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 17 de esta ley».

Asimismo, el artículo 87.1 de la LIS con el título «Aportaciones no dinerarias» señala:

«1. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, a opción del contribuyente de este impuesto, del impuesto sobre la renta de las personas físicas o del impuesto sobre la renta de no residentes, a las aportaciones no dinerarias en las que concurran los siguientes requisitos:

a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.

b) Que una vez realizada la aportación, el contribuyente aportante de este impuesto, del impuesto sobre la renta de las personas físicas o del impuesto sobre la renta de no residentes, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5 por ciento».

Finalmente el artículo 89 de la LIS con el título «Aplicación del régimen fiscal» dispone:

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

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

Tratándose de operaciones en las cuales ni la entidad adquirente ni la transmitente sean residentes en territorio español, la comunicación señalada en el párrafo anterior deberá ser presentada por los socios, que deberán indicar que la operación se ha acogido a un régimen fiscal similar al establecido en este capítulo.

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

2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

Las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal».

En lo que respecta al presente caso, son de aplicación las siguientes consideraciones fiscales:

La sociedad MAD, SA, por la aportación no dineraria, registra un beneficio contable por importe de 400.000 euros.

No obstante, esta operación se encuentra registrada en el artículo 17.3 de la LIS, por lo que procede ser tratada de acuerdo con lo establecido por el capítulo VII del título VII (arts. 76 a 89) de la LIS «régimen especial de reestructuración empresarial», al cumplir los requisitos establecidos en el artículo 89, en concreto comunicación y existencia de motivo económicamente válido.

En concreto de acuerdo con las características del presente caso, es de aplicación el artículo 87 de la LIS «aportación no dineraria especial» al tratarse de una aportación no dineraria realizada a una sociedad residente en España en la que se alcanza una participación del 15%.

De acuerdo con lo anterior no procede la determinación de ninguna renta, por lo que procede realizar un ajuste temporal negativo por importe de 400.000 euros.

Consecuentemente, las acciones recibidas de la sociedad X, SA, se valoran fiscalmente por importe de 100.000 euros.

14.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 14 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 25.1 y 2 de la LIS con el título «Reserva de capitalización» determina:

«1. Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de esta ley tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10 por ciento del importe del incremento de sus fondos propios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del periodo impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

b) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.

A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos:

a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.

b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el capítulo VII del título VII de esta ley.

c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

En ningún caso, el derecho a la reducción prevista en este apartado podrá superar el importe del 10 por ciento de la base imponible positiva del periodo impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los periodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del periodo impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera

corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo en el periodo impositivo correspondiente, y con el límite previsto en el párrafo anterior.

2. El incremento de fondos propios vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.

No obstante, a los efectos de determinar el referido incremento, no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del periodo impositivo:

- a) Las aportaciones de los socios.
- b) Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.
- c) Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.
- d) Las reservas de carácter legal o estatutario.
- e) Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta ley y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
- f) Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.
- g) Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este impuesto.

Estas partidas tampoco se tendrán en cuenta para determinar el mantenimiento del incremento de fondos propios en cada periodo impositivo en que resulte exigible».

En el presente caso vamos a verificar la posible reducción por capitalización.

De acuerdo con el importe y variaciones de los fondos propios del ejercicio 2016, la base de reducción de la base imponible de este periodo impositivo se determina de la siguiente forma:

- La sociedad tributa al tipo de gravamen previsto en el apartado 1 del artículo 29 de la ley de sociedades.
- Los fondos propios al cierre del ejercicio 2016 menos resultados del ejercicio 2016: 75.000.000 de euros (100.000.000 – 7.000.000 – 5.000.000 – 13.000.000). Para el cálculo de los fondos propios al cierre de este ejercicio, no se tienen en cuenta ni los resultados obtenidos en el mismo, ni la reserva legal, ni estatutaria de acuerdo con lo establecido en el artículo 25.1 y 2 de la LIS.
- Los fondos propios al inicio del ejercicio 2015 menos resultados del ejercicio 2015: 67.000.000 de euros (94.000.000 – 11.000.000 – 5.000.000 – 11.000.000).

Igualmente, para determinar los fondos propios al inicio de este ejercicio, no se tienen en cuenta ni los resultados obtenidos en el ejercicio anterior ni la reserva legal ni estatutaria.

- Diferencia positiva fondos propios cierre e inicio ejercicio 2016: 8.000.000 de euros (75.000.000 – 67.000.000).
- Base de la reducción: 8.000.000 de euros.
- Importe reducción: 800.000 euros (10% × 8.000.000).

Asimismo se exige dotar una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo de 5 años (art. 25.1 LIS).

Se observa que la base de la reducción no coincide con los beneficios obtenidos en el ejercicio anterior que no han sido objeto de distribución, dado que el importe de 2.000.000 de euros correspondiente al resultado del ejercicio 2015 que se destina a dotar la reserva estatutaria no se tiene en cuenta para calcular el incentivo, pues se considera que no incrementan los fondos propios, por lo que el importe de los beneficios que la entidad puede disponer de ellos libremente es de 8.000.000 de euros siendo esta la base de la reducción.

15.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 15 de la información complementaria, procede deducirse en la liquidación del ejercicio 2016 las retenciones y pagos fraccionados satisfechos por importe de 60.000 y 110.000 euros, respectivamente

Autoliquidación del impuesto sobre sociedades

Conceptos	Importes
Resultado contable del enunciado	20.000.000
Ajustes por diferencias temporales	
Amortización acelerada maquinaria (punto 1)	-30.000
Amortización regularización por Inspección (punto 2)	-60.000
Dividendo sociedad BAR, SA (punto 3)	-500.000
Adquisición elementos sociedad vinculada (punto 4)	+100.000
Exención disolución VILL, SA (punto 6)	-145.000
	.../...

Conceptos	Importes
.../...	
Ventas a plazos (punto 7)	+280.000
Reversión deterioro acciones (punto 9)	+5.000
Provisión no deducible (punto 10)	+200.000
Renta negativa acciones ATM, SA (punto 11)	-20.000
Quita (punto 12)	-160.000
Aportación no dineraria (punto 13)	-400.000
Base imponible del ejercicio antes reducción capitalización	19.270.000
Reducción por capitalización (punto 14)	-800.000
Base imponible del ejercicio	18.470.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	4.617.500
Deducción doble imposición (punto 3)	-125.000
Cuota íntegra ajustada positiva	4.492.500
-Deducciones para incentivar determinadas actividades (punto 7)	
(Límite art. 39.1 LIS) $(4.492.500 \times 25\%)$	1.123.125
Disposición transitoria 24.ª 3.7 de la LIS. Deducciones por reinversión	-24.400
Cuota líquida	4.468.100
Retenciones (punto 15)	-60.000
Pagos a cuenta (punto 15)	-110.000
Cuota diferencial a ingresar	4.298.100

La fecha de constitución de la sociedad BAR, SA fue el 31 de diciembre de 2013. El socio único fue la sociedad VAL, SA mediante una aportación dineraria por importe de 100.000 euros.

La sociedad VAL, SA transmitió el 30 de noviembre de 2014 la totalidad de su participación en la sociedad BAR, SA a la sociedad MAD, SA por importe de 600.000 euros al considerarse la existencia de unos superbeneicios futuros sin que en el momento de la transmisión existieran beneficios pendientes de distribución.

La sociedad VAL, SA tributó en el ejercicio 2014 por la totalidad de la plusvalía obtenida, es decir, $500.000 \times 30\% = 150.000$ euros, al no darse los requisitos para aplicar la deducción por doble imposición del artículo 30.5 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS).

Con fecha 1 de junio de 2016, la sociedad BAR, SA acuerda el reparto de un dividendo por importe de 500.000 euros.

Se conoce que la sociedad MAD, SA en el ejercicio 2016 integra el citado dividendo en su resultado contable, y que no existe pérdida por deterioro al seguir existiendo un fondo de comercio en la sociedad BAR, SA generador de beneficios futuros por el mismo valor de la distribución de dividendos.

4. La sociedad MAD, SA participa en un 30% en el capital de la sociedad SAN, SA. En fecha 1 de febrero de 2015 la sociedad SAN, SA transmitió a la sociedad W, SA un terreno por importe de 1.000.000 de euros, siendo su valor neto contable y fiscal de 1.250.000 euros. El 10 de noviembre de 2016 la sociedad MAD, SA adquirió el citado elemento patrimonial por importe de 1.100.000 euros.

El valor de mercado del elemento patrimonial a fecha 31 de diciembre de 2016 es de 1.200.000 euros.

5. En lo relativo a los ingresos y gastos financieros la sociedad MAD, SA en el periodo impositivo presenta los siguientes datos:

• Ingresos financieros	0
• Gastos financieros	600.000
• Beneficio operativo (art. 16.1 LIS)	3.500.000

La totalidad de los gastos financieros devengados no corresponde a préstamos obtenidos de sociedades del grupo de acuerdo con el artículo 42 del Código de Comercio.

6. La sociedad MAD, SA es el socio único de la sociedad VILL, SA desde la fecha de su constitución el 2 de enero de 2015. El precio de adquisición de las participaciones fue de 100.000 euros.

La sociedad VILL, SA con fecha 3 de enero de 2016 procede a su disolución, siendo el balance de disolución el siguiente:

Terrenos	50.000	Capital	100.000
Marca	30.000	Reservas	100.000
IFT sociedad X, SA	40.000		
Tesorería	80.000		

El valor de mercado de los elementos patrimoniales en la fecha de disolución es el siguiente:

• Terrenos	80.000
• Marca	40.000
• IFT sociedad X, SA	60.000

7. Con fecha 14 de noviembre de 2013, la sociedad MAD, SA transmitió la titularidad del 10% de participación que poseía en la sociedad BIL, SA por importe de 100.000 euros.

Las acciones fueron adquiridas en el ejercicio 2010 por importe de 60.000 euros.

El activo de la sociedad BIL, SA se encontraba afecto en su totalidad al desarrollo de su actividad económica.

Asimismo con fecha 14 de febrero de 2014 la sociedad MAD, SA transmitió el inmueble donde estaba ubicada la antigua sede social de la sociedad adquirido en el año 2000. Los datos económicos de la transmisión fueron los siguientes:

• Precio de la transmisión	910.000
• Valor neto contable y fiscal	450.000
• Gastos inherentes a la operación	80.000
• Renta fiscal previa	380.000
• Depreciación monetaria	100.000
• Renta fiscal final	280.000

El cobro del importe de la transmisión se establece mediante una letra con vencimiento 1 de diciembre de 2016.

Con fecha 15 de junio de 2016 la sociedad adquirió un inmueble por importe de 1.300.000 más 100.000 euros de gastos e impuestos inherentes a la operación. El citado inmueble servirá de sede social a la sociedad MAD, SA.

8. La sociedad MAD, SA adquirió el 1 de enero de 2013, entre otros elementos, una maquinaria nueva por importe de 500.000 euros que fue amortizada de acuerdo

con el coeficiente máximo del 8% establecido en el anterior reglamento del impuesto sobre sociedades (RD 1777/2004, de 30 de julio). De acuerdo con la nueva tabla de amortización establecida en el artículo 12.1 de la LIS el coeficiente máximo establecido es del 10%. La sociedad opta en todos los años de utilización del elemento por amortizarlo de acuerdo con el coeficiente máximo.

9. La sociedad MAD, SA participa en un 7% en el capital de la sociedad no cotizada en bolsa SEV, SA. La adquisición se realizó en el ejercicio 2005 por importe de 100.000 euros.

La sociedad MAD, SA en el ejercicio 2012, como consecuencia de una pérdida de valoración de la sociedad SEV, SA, «procedió a dotar una pérdida por deterioro de acuerdo con lo establecido en el artículo 13.2 del TRLIS, por importe de 25.000 euros. Desde el ejercicio 2012 hasta el 31 de diciembre de 2016, la sociedad SEV, SA no ha repartido dividendos, ni se han producido cambios en la valoración de la sociedad.

10. MAD, SA ha detectado un defecto de fabricación en varios lotes de productos vendidos a finales de 2016 por importe de 200.000 euros. La entidad tiene previsto contactar con sus clientes para reponer los productos defectuosos. No obstante, como medida de precaución, ha decidido dotar una provisión por responsabilidades para atender posibles reclamaciones de los clientes por este asunto.
11. La sociedad MAD, SA detenta el 100 % de las entidades ATM, SA y BAR, SA adquiridas el 1 de enero de 2013 por importe de 100.000 euros y el 1 de julio de 2013 por importe 200.000 euros, respectivamente.

El 31 de diciembre de 2014 las acciones de la sociedad ATM, SA se valoran por importe de 60.000 euros, procediendo a dotar la sociedad MAD, SA una pérdida por deterioro de acuerdo con la norma contable por importe de 40.000 euros.

El 1 de enero de 2015 la sociedad MAD, SA transmite a la sociedad BAR, SA la totalidad de la participación en la entidad ATM, SA por importe de 60.000 euros, valor contable de los títulos coincidente con su valor de mercado.

El 2 de enero de 2016 la sociedad BAR, SA transmite la totalidad de las acciones de la sociedad ATM, SA a la sociedad RMD, SA por importe de 80.000 euros.

12. La sociedad MAD, SA en ejercicios anteriores tuvo dificultades económicas lo que motivó que la sociedad estuviese incurso en un procedimiento de «concurso de acreedores» que ha sido resuelto con fecha 2 de enero de 2016, de acuerdo con los siguientes parámetros:

- Importe de «deuda»: 1.000.000 euros.
- «Quita»: 200.000 euros.
- «Vencimiento»: 800.000 euros, único pago 31 de diciembre de 2020.
- El «interés de la deuda» se cifra en el 5%.
- El pago de intereses será anual.

13. La sociedad MAD, SA ha acudido a la ampliación de capital de la sociedad X, SA, entidad en la que detenta una participación del 10%, mediante la aportación de un solar adquirido en el año 2010, por importe de 100.000 euros y que se valora en 500.000 de acuerdo con el artículo 67 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC) con lo que se ha incrementado su participación en un 5% adicional. Esta inversión tiene por causa tener una mayor participación en el sector de *la fabricación, reparación y venta* de electrodomésticos.

La sociedad ha contabilizado esta operación de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración 2.ª y 5.ª del PGC de acuerdo con el siguiente asiento contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Participaciones a largo plazo partes vinculadas	500.000	
210	Terrenos		100.000
771	Beneficio procedente inmovilizado material		400.000

14. La evolución de los fondos propios de la sociedad MAD, SA en los ejercicios 2015 y 2016 es la siguiente:

Ejercicio	2015	2016
Capital	25.000.000	25.000.000
Reserva legal	5.000.000	5.000.000
Reservas estatutarias	11.000.000	13.000.000
Reservas voluntarias	42.000.000	50.000.000
Resultado ejercicio 2015	11.000.000	-
Resultado ejercicio 2016	-	7.000.000
Fondos propios	94.000.000	100.000.000

15. Las retenciones y los pagos fraccionados del ejercicio ascienden a 60.000 y 110.000 euros, respectivamente.

Se pide:

Sabiendo que la entidad desea satisfacer el importe mínimo posible por el impuesto sobre sociedades teniendo en cuenta las modificaciones legislativas incorporadas a partir del ejercicio 2015, practicar la liquidación correspondiente al impuesto sobre sociedades del ejercicio 2016.

SOLUCIÓN

CONSIDERACIONES PREVIAS A LA RESOLUCIÓN DEL SUPUESTO

La resolución del supuesto se realiza de acuerdo con la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS), con lo establecido en el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sociedades (RIS) y con lo referenciado en el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.

Al respecto la disposición transitoria primera de la LIS con el título «Regularización de ajustes extracontables» establece:

«Los ajustes extracontables, positivos y negativos, practicados para determinar las bases imponibles del impuesto sobre sociedades correspondientes a periodos impositivos iniciados con anterioridad a la entrada en vigor de esta ley se tomarán en consideración a los efectos de la determinación de las bases imponibles correspondientes a los periodos impositivos en los que sea de aplicación esta ley, de acuerdo con lo previsto en las normas que los regularon.

En ningún caso será admisible que una misma renta no se tome en consideración o lo sea dos veces a los efectos de la determinación de la base imponible por el impuesto sobre sociedades».

A la sociedad MAD, SA se le aplica el régimen general del impuesto sobre sociedades, al no ser de aplicación el régimen de empresa de reducida dimensión señalado en el artículo 101 de la LIS con el título «Ámbito de aplicación. Cifra de negocios».

El citado artículo dispone en sus apartados 1 y 4:

«1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros.

No obstante, dichos incentivos no resultarán de aplicación cuando la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta ley.

[...]

4. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo también serán de aplicación en los 3 periodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel periodo impositivo

en que la entidad o conjunto de entidades a que se refiere el apartado anterior, alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros, determinada de acuerdo con lo establecido en este artículo, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquel periodo como en los 2 periodos impositivos anteriores a este último».

En el caso que nos ocupa y teniendo en cuenta lo anterior, la sociedad MAD, SA obtuvo una cifra neta de negocios de 14.000.000 de euros en el periodo impositivo anterior (2015) y no ha tenido la condición de empresa de reducida dimensión consecutivamente en los periodos anteriores (2012, 2013 y 2014); en consecuencia, en el ejercicio 2016, a la sociedad no se le aplica el régimen especial de reducida dimensión.

En este sentido, el artículo 29.1 de la LIS con el título, «El tipo de gravamen», establece:

«1. El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este impuesto será el 25 por ciento».

AJUSTES CONTABLES Y EXTRACONTABLES QUE SE DERIVAN DE LA INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA

1.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 1 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

La disposición transitoria vigésima octava de la LIS con el título «Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión por empresas de reducida dimensión» dispone:

«Las entidades que estuviesen aplicando lo dispuesto en el artículo 113 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, según redacción vigente en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, podrán continuar su aplicación, con los requisitos y condiciones establecidos en aquel».

En este sentido, el mencionado artículo 113 del TRLIS (vigente hasta 31 de diciembre de 2014) con el título «Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión» establecía:

«1. Los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a explotaciones económicas en los que se materialice la reinversión del importe obtenido en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, también afectos a explotaciones económicas, realizada en el periodo impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108 de esta

ley, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas. La reinversión deberá realizarse dentro del plazo al que se refiere el apartado 6 del artículo 42 de esta ley.

2. Cuando el importe invertido sea superior o inferior al obtenido en la transmisión, la amortización a la que se refiere el apartado anterior se aplicará solo sobre el importe de dicha transmisión que sea objeto de reinversión.

3. La deducción del exceso de cantidad amortizable resultante de lo previsto en este artículo respecto de la depreciación efectivamente habida, no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias».

Finalmente el artículo 7 de La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica con el título «Limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles en el impuesto sobre sociedades» señala:

«La amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias correspondiente a los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014 para aquellas entidades que, en los mismos, no cumplan los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se deducirá en la base imponible hasta el 70 por ciento de aquella que hubiera resultado fiscalmente deducible de no aplicarse el referido porcentaje, de acuerdo con los apartados 1 y 4 del artículo 11 de dicha ley.

La limitación prevista en este artículo resultará igualmente de aplicación en relación con la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible respecto de aquellos bienes que se amorticen según lo establecido en los artículos 111, 113 o 115 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, cuando el sujeto pasivo no cumpla los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 de dicha Ley en el periodo impositivo correspondiente. La amortización contable que no resulte fiscalmente deducible en virtud de lo dispuesto en este artículo se deducirá de forma lineal durante un plazo de 10 años u opcionalmente durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer periodo impositivo que se inicie dentro del año 2015. No tendrá la consideración de deterioro la amortización contable que no resulte fiscalmente deducible como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en este artículo. Lo previsto en este artículo no resultará de aplicación respecto de aquellos elementos patrimoniales que hayan sido objeto de un procedimiento específico de comunicación o de autorización, por parte de la Administración tributaria, en relación con su amortización».

De acuerdo con lo anterior, los efectos fiscales serán los siguientes:

Elemento de transporte transmitido

La sociedad MAD, SA dotó contable y fiscalmente las siguientes amortizaciones, desglosadas por importes y periodos:

- Ejercicio 2012 ($200.000 \times 5\% \times 1/2$) 5.000
- Ejercicio 2013 ($200.000 \times 5\%$) 10.000

Al tener la sociedad MAD, SA la calificación de empresa de reducida dimensión en el ejercicio 2013, no es de aplicación la limitación establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012.

Por la transmisión del elemento de transporte el 1 de enero de 2014, la entidad MAD, SA obtuvo un resultado contable y fiscal por importe de 215.000 euros: 400.000 precio de transmisión – valor neto contable y fiscal 215.000 euros (200.000 precio de adquisición – 15.000 amortizaciones). No hay ajustes extracontables.

Maquinaria adquirida

En el ejercicio 2016 al cumplirse los requisitos de la disposición transitoria vigésima octava de la LIS, la entidad MAD, SA amortizará la maquinaria adquirida de acuerdo con lo siguiente:

- Amortización contable: $300.000 \times 10\% \times 3/4 = 22.500$ euros.
- Amortización fiscal: $200.000 \times 10\% \times 3 \times 3/4 = 45.000$ euros y $100.000 \times 10\% \times 3/4 = 7.500$ euros, total 52.500 euros, por lo que procede realizar un ajuste extracontable negativo por importe de 30.000 euros.

2.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 2 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 11.1 y 3 de la LIS con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» establece:

«1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

[...]

3.1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un periodo impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un periodo impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el periodo impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores».

El artículo 12.1 a) de la LIS con el título «Correcciones de valor: amortizaciones» determina:

«1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando:

a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en la siguiente tabla:

[...].».

A su vez el artículo 4.1 del RIS con el título «Amortización según la tabla de amortización establecida en la ley del impuesto» señala:

«1. Cuando el contribuyente utilice el método de amortización según la tabla de amortización establecida en la ley del impuesto, la depreciación se entenderá efectiva si se corresponde con el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes: a) El coeficiente de amortización lineal máximo establecido en la tabla. b) El coeficiente de amortización lineal que se deriva del periodo máximo de amortización establecido en la tabla. c) Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriormente mencionados.

[...].».

Finalmente el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica con el título «Limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles en el impuesto sobre sociedades» establece:

«La amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias correspondiente a los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014 para aquellas entidades que, en los mismos, no cumplan los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se deducirá en la base imponible hasta el 70 por ciento de aquella que hubiera resultado fiscalmente deducible de no aplicarse el referido porcentaje, de acuerdo con los apartados 1 y 4 del artículo 11 de dicha ley.

La limitación prevista en este artículo resultará igualmente de aplicación en relación con la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible respecto de aquellos bienes que se amorticen según lo establecido en los artículos 111, 113 o 115 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, cuando el sujeto pasivo no cumpla los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 de dicha ley en el periodo impositivo correspondiente. La amortización contable que no resulte fiscalmente deducible en virtud de lo dispuesto en este artículo se deducirá de forma lineal durante un plazo de 10 años u opcionalmente durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer periodo impositivo que se inicie dentro del año 2015. No tendrá la consideración de deterioro la amortización contable que no resulte fiscalmente deducible como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en este artículo. Lo previsto en este artículo no resultará de aplicación respecto de aquellos elementos patrimoniales que hayan sido objeto de un procedimiento específico de comunicación o de autorización, por parte de la Administración tributaria, en relación con su amortización».

En el caso que nos ocupa, la entidad MAD, SA en lo referente a la amortización del elemento patrimonial, actuará de acuerdo con las siguientes consideraciones fiscales:

En el ejercicio 2012 no hay diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad en lo referido a la amortización del elemento patrimonial: $300.000 \times 20\% \times 1/2 = 30.000$ euros. No se producen ajustes extracontables.

Los excesos de amortización regularizados por la inspección en cada uno de los ejercicios 2013, 2014 y 2015 fueron los siguientes:

- Amortización contable ($300.000 \times 30\%$) 90.000
- Amortización fiscal ($300.000 \times 20\%$) 60.000

Por parte de la inspección procedió a realizar un ajuste extracontable positivo en cada ejercicio (2013, 2014 y 2015) por importe de 30.000 euros.

Asimismo no es de aplicación la limitación fiscal correspondiente a la dotación por amortización, establecida por el artículo 7 de la Ley 16/2012, en los ejercicios 2013 y 2014 al tener la sociedad MAD, SA la consideración de empresa de reducida dimensión en los referidos ejercicios.

En el año 2016 no existe amortización contable al estar el elemento totalmente amortizado, no obstante corresponde un importe por amortización fiscal de 60.000 euros ($300.000 \times 20\%$) de acuerdo con la regularización practicada en los ejercicios anteriores por la inspección.

En consecuencia, procede realizar un ajuste extracontable negativo por importe de 60.000 euros.

3.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 3 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 21.1 a) de la LIS con el título «Exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español» señala:

«1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el periodo en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades en más del 70 por ciento de sus ingresos, la aplicación de esta exención respecto de dichas rentas requerirá que el contribuyente tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los requisitos señalados en esta letra. El referido porcentaje de ingresos se calculará sobre el resultado consolidado del ejercicio, en el caso de que la entidad directamente participada sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y formule cuentas anuales consolidadas. No obstante, la participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel deberá respetar el porcentaje mínimo del 5 por ciento, salvo que dichas filiales reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad directamente participada y formulen estados contables consolidados.

El requisito exigido en el párrafo anterior no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que los dividendos o participaciones en beneficios percibidos se han integrado en la base imponible de la entidad directa o indirectamente participada como dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades sin tener derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción por doble imposición».

Asimismo, la disposición transitoria vigésima tercera.1 a) de la LIS con el título «Régimen transitorio en el impuesto sobre sociedades de las deducciones para evitar la doble imposición» dispone:

«1. En el supuesto de adquisición de participaciones que se hubieran producido en periodos impositivos iniciados, en el transmitente, con anterioridad a 1 de enero de 2015, los dividendos o participaciones en beneficios correspondientes a valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 de esta ley, tendrán derecho a la exención prevista en el citado artículo.

No obstante, cumpliéndose los referidos requisitos, la distribución de dividendos o participaciones en beneficios que se corresponda con una diferencia positiva entre el precio de adquisición de la participación y el valor de las aportaciones de los socios realizadas por cualquier título no tendrá la consideración de renta y minorará el valor fiscal de la participación. Adicionalmente, el contribuyente tendrá derecho a una deducción del 100 por ciento de la cuota íntegra que hubiera correspondido a dichos dividendos o participaciones en beneficios cuando:

a) El contribuyente pruebe que un importe equivalente al dividendo o participación en beneficios se ha integrado en la base imponible del impuesto sobre sociedades tributando a alguno de los tipos de gravamen previstos en los apartados 1, 2 y 7 del artículo 28 o en el artículo 114 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en concepto de renta obtenida por las sucesivas entidades propietarias de la participación con ocasión de su transmisión, y que dicha renta no hubiera tenido derecho a la deducción por doble imposición interna de plusvalías prevista en dicho texto refundido.

En este supuesto, cuando las anteriores entidades propietarias de la participación hubieren aplicado a las rentas por ellas obtenidas con ocasión de su transmisión la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios establecida en el artículo 42 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, la deducción será del 18 por ciento del importe del dividendo o de la participación en beneficios».

El artículo 3.PrimerUno.2 del Real Decreto-Ley 3/2016 con el título «Modificaciones de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades» determina:

«Primero. Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades:

Uno. Se añade una disposición adicional decimoquinta, que queda redactada de la siguiente forma:

"Disposición adicional decimoquinta. Límites aplicables a las grandes empresas en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.

Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo, aplicarán las siguientes especialidades:

[...]

2. El importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31, 32 y apartado 11 del artículo 100, así como el de aquellas deducciones para evitar la doble imposición a que se refiere la disposición transitoria vigésima tercera, de esta ley [Régimen transitorio en el Impuesto sobre Sociedades de las deducciones para evitar la doble imposición], no podrá exceder conjuntamente del 50 por ciento de la cuota íntegra del contribuyente"».

Los efectos fiscales de acuerdo con lo anterior serán los siguientes:

La sociedad MAD, SA contablemente integra el citado dividendo (500.000 €) en su resultado contable. Por otra parte, no existe pérdida por deterioro de las acciones de la sociedad BAR, SA al seguir existiendo fondo de comercio generador de beneficios futuros por el mismo valor de la distribución de dividendos.

Al cumplirse los requisitos del artículo 21.1.^a de la LIS (5% de participación y tenencia de la participación más de un año) los dividendos están exentos, por lo que procede aplicar un ajuste extracontable permanente negativo por importe de 500.000 euros.

Por otra parte, al ser adquirida la participación en la sociedad BAR, SA por parte de la sociedad MAD, SA antes del 1 de enero de 2015 y corresponder la distribución de beneficios (500.000 €), a la diferencia positiva entre el precio de adquisición de la participación por parte de la sociedad MAD, SA (600.000 €) y el valor de las aportaciones de los socios anteriores de la sociedad BAR, SA (100.000 €) y acreditarse que un importe equivalente al dividendo o participación en beneficios se ha integrado en la base imponible del impuesto sobre sociedades de la sociedad VAL, SA tributando al tipo del 30% en el acto de transmisión de las acciones de la sociedad BAR, SA, de acuerdo con disposición transitoria vigésima tercera de la LIS procede una deducción por doble imposición interna por importe de 125.000 euros ($500.000 \times 25\%$), y consecuentemente valorar fiscalmente las acciones de la sociedad BAR, SA en poder de la sociedad MAD, SA por importe de 100.000 euros ($600.000 - 500.000$).

Finalmente no es de aplicación la limitación establecida en el artículo 3.º Primero del Real Decreto-Ley 3/2016 referente al importe máximo a deducir en el ejercicio por doble imposición interna, al tener en el periodo impositivo 2015 una cifra neta de negocios por importe de 14.000.000 de euros.

4.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 4 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 18.2 a) de la LIS con el título «Operaciones vinculadas» establece:

«2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas».

Asimismo el artículo 11.6 de la LIS con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» señala:

«6. «La reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible, se imputará en la base imponible del periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella. La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales que hubieren sido nuevamente adquiridos».

Los efectos fiscales de acuerdo con lo anterior serán los siguientes:

La sociedad SAN, SA en el ejercicio 2015, por la transmisión del terreno incorporó una pérdida contable coincidente con una renta negativa por importe de 250.000 euros (1.250.000, precio de transmisión – 1.000.000, valor neto contable y fiscal).

En el ejercicio 2016 la sociedad MAD, SA (sociedad vinculada con la sociedad SAN, SA) recompra el citado elemento por importe de 1.100.000 euros.

En este sentido de acuerdo con lo establecido en el artículo 11.6 de la LIS, la sociedad MAD, SA en el ejercicio 2016 deberá valorar fiscalmente el elemento patrimonial por importe de 1.200.000 (contablemente no produce efectos), por lo que tendrá que realizar un ajuste extracontable posi-

vo por importe de 100.000 euros, diferencia entre el valor de mercado a 31 de diciembre de 2016, 1.200.000 euros, y su precio de adquisición, 1.100.000 euros. Este ajuste se realizará en ejercicios posteriores, hasta que, en su caso, el valor de mercado del elemento adquirido recupere el valor neto fiscal del elemento patrimonial en el momento de su transmisión por parte de la sociedad SAN, SA es decir, 1.250.000 euros.

5.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 5 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 15 h) de la LIS con el título «Gastos no deducibles» dispone:

«h) Los gastos financieros devengados en el periodo impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el contribuyente acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones».

El artículo 16.1 y 2 de la LIS con el título «Limitación en la deducibilidad de gastos financieros» determina:

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

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

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 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 apartado 1 del artículo 15 de esta ley.

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

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

2. En el caso de que los gastos financieros netos del periodo impositivo no alcancen el límite establecido en el apartado 1 de este artículo, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del periodo impositivo se adicionará al límite previsto en el apartado 1 de este artículo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia».

Asimismo la Resolución de la Dirección General de Tributos de 16 de julio de 2012, en relación con la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el impuesto sobre sociedades, señala en su apartado 4 rubricado «Beneficio operativo que no ha determinado la deducibilidad de gastos financieros en un periodo impositivo» que:

«Cuando los gastos financieros netos del periodo impositivo no alcanzan el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del mismo, la diferencia entre este importe y los gastos financieros netos del periodo impositivo se adicionarán al 30 por ciento del beneficio operativo de la entidad, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia. Esto significa que en periodos impositivos posteriores, siempre dentro del plazo de los 5 años marcado por la ley, en los que los gastos financieros netos superen el 30 por ciento del beneficio operativo, se podrán deducir, adicionalmente al propio límite del periodo impositivo y con posterioridad a este, gastos financieros netos hasta alcanzar la diferencia que proviene de periodos impositivos anteriores.

No ocurre lo mismo respecto del importe de 1 millón de euros, en la medida en que si los gastos financieros netos de un ejercicio no alcanzan dicho importe, la diferencia entre 1 millón de euros y el gasto financiero neto deducido en el periodo impositivo no se puede aplicar en periodos impositivos futuros».

De acuerdo con lo anterior, los efectos fiscales derivados son los siguientes:

Importe de gastos financieros netos devengados: gastos financieros – ingresos financieros: 600.000 euros.

La totalidad de los gastos financieros netos devengados en el ejercicio son deducibles al no devengarse por préstamos entre sociedades del grupo según el artículo 42 del Código de Comercio.

Por otra parte, hay que verificar si los gastos financieros devengados alcanzan el límite establecido en el artículo 16.1 de la LIS.

De acuerdo con el artículo 16.1 de la LIS, el importe contable devengado, 600.000 euros, se encuentra dentro del límite fiscal: 30% del beneficio operativo, 3.500.000 euros, es decir, 1.050.000 euros o, en su caso, 1.000.000 de euros, en consecuencia no existen ajustes extracontables.

En el caso que nos ocupa, al devengarse únicamente 600.000 euros, no se alcanza en el ejercicio el límite fiscal establecido en el artículo 16.1 de la LIS, 30% del beneficio operativo, es decir, 1.500.000, por lo que es de aplicación la adición contenida en el artículo 16.2 de la LIS.

La adición se realizará, de acuerdo con la Resolución de la Dirección General de Tributos de 16 de julio de 2012, es decir, comparando el gasto financiero neto devengado del ejercicio respecto de la cuantía derivada de la aplicación del 30% del beneficio operativo, pero en ningún caso respecto del límite extraordinario de 1.000.000 de euros.

En principio, al existir una diferencia entre 1.050.000 euros, límite establecido en el artículo 16.1 de la LIS para el caso que nos ocupa, y 600.000 euros, gastos financieros netos del periodo, por importe de 450.000 euros se podría adicionar la citada cuantía al límite máximo de los 5 ejercicios siguientes de acuerdo con artículo 16.2 de la LIS.

No obstante, según establece igualmente la mencionada resolución, como los gastos financieros netos del ejercicio en el presente caso son inferiores a 1.000.000 de euros, la diferencia de 400.000 euros (1.000.000 – 600.000) no se adiciona al límite fiscal correspondiente a los 5 años inmediatos y sucesivos.

En conclusión, la sociedad MAD, SA solo podrá adicionar la cantidad de 50.000 euros, diferencia entre 1.050.000 y 1.000.000 de euros al límite fiscal de los 5 ejercicios inmediatos y sucesivos.

6.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 6 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente:

El artículo 17.4 c), 5 y 8 de la LIS con el título «Regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias» acuerda:

«4. Se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

[...]

c) Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de estos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.

5. En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d) del apartado anterior, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal. No obstante, en el supuesto de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital o fondos propios, en la proporción que le corresponda, y el valor fiscal del crédito capitalizado.

[...]

8. En la disolución de entidades y separación de socios se integrará en la base imponible de estos la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos y el valor fiscal de la participación anulada».

Asimismo, el artículo 21.1 y 3 de la LIS con el título «Exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español» establece:

«1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el periodo en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

[...]

3. Estará exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 de este artículo. El mismo régimen se aplicará a la renta obtenida en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo».

Los efectos fiscales de acuerdo con lo anterior serán los siguientes:

La sociedad MAD, SA integra en su contabilidad un beneficio extraordinario por importe de 145.000 euros (245.000 – 100.000), resultante de la diferencia entre los valores de merca-

do de los elementos recibidos 80.000 (terrenos), 40.000 (marca), 60.000 (IFT sociedad X, SA) y tesorería 65.000 euros respectivamente, y el valor de adquisición de las acciones de la sociedad VILL, SA, 100.000 euros.

(El importe de la tesorería recibida, 65.000 €, atiende a la disminución por importe de 15.000 € del saldo inicial de 80.000 euros consecuencia del pago del impuesto derivado de las rentas positivas obtenidas en la transmisión de los elementos patrimoniales, de acuerdo con lo establecido en los arts. 17.4 y 5 de la LIS en la sociedad VILL, SA, derivada de la operación de disolución efectuada (80.000 terrenos, 40.000 marca, 60.000 IFT sociedad X, SA – 50.000 terrenos, 30.000 marca, 40.000 IFT sociedad X, SA) $\times 25\% = 15.000 \text{ €}$).

El beneficio contable coincide con la renta fiscal, es decir, 145.000 euros, de acuerdo con lo establecido en el artículo 17.8 de la LIS, en consecuencia no existen ajustes extracontables.

Finalmente, la citada renta tendrá la consideración de exenta, al derivarse de una operación de disolución con doble imposición cumpliéndose los requisitos del artículo 21.3 de la LIS (MAD, SA posee una participación del 100% adquirida el 2 de enero de 2015, en el accionariado de la sociedad VILL, SA), por lo que se incorpora un ajuste extracontable negativo por importe de 145.000 euros.

7.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 7 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

La disposición transitoria primera de la LIS con el título «Regularización de ajustes extracontables» dispone:

«En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado realizadas en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, las rentas pendientes de integrar en periodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha, se integrarán en la base imponible de acuerdo con el régimen fiscal que resultara de aplicación en el momento en que se realizaron las operaciones, aun cuando la integración se realice en periodos impositivos iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2015».

El artículo 19.4 del TRLIS (vigente hasta 31 de diciembre de 2014) con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» determina:

«4. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesi-

vos o mediante un solo pago, siempre que el periodo transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año. En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación. Lo previsto en este apartado se aplicará cualquiera que hubiere sido la forma en que se hubiere contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas».

El artículo 42.1 a 7 del TRLIS (vigente hasta 31 de diciembre de 2014) con el título «Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios» apuntaba:

«1. Deducción en la cuota íntegra.

Se deducirá de la cuota íntegra el 12 por ciento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales establecidos en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 114 de esta ley, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo.

Esta deducción será del 7 por ciento, del 2 por ciento o del 17 por ciento cuando la base imponible tribute a los tipos del 25 por ciento, del 20 por ciento o del 35 por ciento, respectivamente.

Se entenderá que se cumple la condición de reinversión si el importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvierte en los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 3 de este artículo y la renta procede de los elementos patrimoniales enumerados en el apartado 2 de este artículo.

No se aplicará a esta deducción el límite a que se refiere el último párrafo del apartado 1 del artículo 44 de esta ley. A efectos del cálculo de dicho límite no se computará esta deducción.

2. Elementos patrimoniales transmitidos.

Los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en este artículo, son los siguientes:

a) Los que hayan pertenecido al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión.

b) Valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por ciento sobre su capital y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión, siempre que no se trate de operaciones de disolución o liquidación de esas entidades. El cómputo de la participación transmitida se referirá al periodo impositivo.

A efectos de calcular el tiempo de posesión, se entenderá que los valores transmitidos han sido los más antiguos.

Cuando los valores transmitidos correspondan a entidades que tengan elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, según balance del último ejercicio cerrado, en un porcentaje superior al 15 por ciento del activo, no se aplicará la deducción sobre la parte de renta obtenida en la transmisión que corresponda en proporción al porcentaje que se haya obtenido. Este porcentaje se calculará sobre el balance consolidado si los valores transmitidos representan una participación en el capital de una entidad dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, en el que se incluirán las entidades multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil. No obstante, el sujeto pasivo podrá determinar dicho porcentaje según los valores de mercado de los elementos que integran el balance.

Se considerarán elementos no afectos las participaciones, directas o indirectas, en las entidades a que se refiere al apartado 4 de este artículo y los elementos patrimoniales que constituyen el activo de las mismas, caso de que formen parte del grupo a que se refiere el párrafo anterior. Se computarán como elementos afectos aquellos que cumplan las condiciones establecidas en los números 1.º y 2.º del párrafo a) del artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio.

3 Elementos patrimoniales objeto de la reinversión.

Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción, son los siguientes:

a) Los pertenecientes al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas cuya entrada en funcionamiento se realice dentro del plazo de reinversión.

b) Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por ciento sobre el capital social de aquellos. El cómputo de la participación adquirida se referirá al plazo establecido para efectuar la reinversión. Estos valores no podrán generar otro incentivo fiscal a nivel de base imponible o cuota íntegra. A estos efectos no se considerará un incentivo fiscal las correcciones de valor, las exenciones a que se refiere el artículo 21 de esta ley, ni las deducciones para evitar la doble imposición.

La deducción por la adquisición de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, es incompatible con la deducción establecida en el artículo 12.5 de esta ley.

Cuando los valores en que se materialice la reinversión correspondan a entidades que tengan elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, según balan-

ce del último ejercicio cerrado, en un porcentaje superior al 15 por ciento del activo, no se entenderá realizada la reinversión en el importe que resulte de aplicar al precio de adquisición de esos valores, el porcentaje que se haya obtenido. Este porcentaje se calculará sobre el balance consolidado si los valores adquiridos representan una participación en el capital de una entidad dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, en el que se incluirán las entidades multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil. No obstante, el sujeto pasivo podrá determinar dicho porcentaje según los valores de mercado de los elementos que integran el balance.

Se considerarán elementos no afectos las participaciones, directas o indirectas, en las entidades a que se refiere el apartado 4 de este artículo y los elementos patrimoniales que constituyen el activo de las mismas, caso de que formen parte del grupo a que se refiere el párrafo anterior. Se computarán como elementos afectos aquellos que cumplan las condiciones establecidas en los números 1.º y 2.º del párrafo a) del artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio.

4. No se entenderán comprendidos en el párrafo b) de los apartados 2 y 3 de este artículo los valores siguientes:

- a) Que no otorguen una participación en el capital social o fondos propios.
- b) Sean representativos de la participación en el capital social o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español cuyas rentas no puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 21 de esta ley.
- c) Sean representativos de instituciones de inversión colectiva de carácter financiero.
- d) Sean representativos de entidades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el patrimonio.

5. No se entenderá realizada la reinversión cuando la adquisición se realice mediante operaciones realizadas entre entidades de un mismo grupo en el sentido del artículo 16 de esta ley acogidas al régimen especial establecido en el capítulo VIII del título VII de esta ley. Tampoco se entenderá realizada la reinversión cuando la adquisición se realice a otra entidad del mismo grupo en el sentido del artículo 16 de esta ley, excepto que se trate de elementos nuevos del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias.

6. Plazo para efectuar la reinversión.

- a) La reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido

y los tres años posteriores, o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo. Cuando se hayan realizado dos o más transmisiones en el periodo impositivo de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de toda clase de entidades, dicho plazo se computará desde la finalización del periodo impositivo.

La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

b) Tratándose de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito, se considerará realizada la reinversión en la fecha en que se produzca la puesta a disposición del elemento patrimonial objeto del contrato, por un importe igual a su valor de contado. Los efectos de la reinversión estarán condicionados, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.

c) La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al periodo impositivo en que se efectúe la reinversión. Cuando la reinversión se haya realizado antes de la transmisión, la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al periodo impositivo en el que se efectúe dicha transmisión.

7. Base de la deducción.

La base de la deducción está constituida por el importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 2 de este artículo, que se haya integrado en la base imponible, con las limitaciones establecidas en dicho apartado. A los solos efectos del cálculo de esta base de deducción, el valor de transmisión no podrá superar el valor de mercado.

No formarán parte de la renta obtenida en la transmisión el importe de las pérdidas por deterioro relativas a los elementos patrimoniales o valores, en cuanto las pérdidas hubieran sido fiscalmente deducibles, ni las cantidades aplicadas a la libertad de amortización, o a la recuperación del coste del bien fiscalmente deducible según lo previsto en el artículo 115 de esta ley, que deban integrarse en la base imponible con ocasión de la transmisión de los elementos patrimoniales que se acogieron a dichos regímenes.

No se incluirá en la base de la deducción la parte de la renta obtenida en la transmisión que haya generado el derecho a practicar la deducción por doble imposición.

La inclusión en la base de deducción del importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales cuya adquisición o utilización posterior genere gastos deducibles, cualquiera que sea el ejercicio en que estos se devenguen, será incompatible con la deducción de dichos gastos. El sujeto pasivo podrá optar entre acogerse a la deducción por reinversión y la deducción de los mencionados gastos. En tal

caso, la pérdida del derecho de esta deducción se regularizará en la forma establecida en el artículo 137.3 de esta ley.

Tratándose de elementos patrimoniales a que hace referencia el párrafo a) del apartado 2 de este artículo la renta obtenida se corregirá, en su caso, en el importe de la depreciación monetaria de acuerdo con lo previsto en el apartado 9 del artículo 15 de esta ley.

La reinversión de una cantidad inferior al importe obtenido en la transmisión dará derecho a la deducción establecida en este artículo, siendo la base de la deducción la parte de la renta que proporcionalmente corresponda a la cantidad reinvertida».

Los apartados 3 y 7 de la disposición transitoria vigésima cuarta de la LIS con el título «Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades pendientes de aplicar en el Impuesto sobre Sociedades» establecen:

«3. Las deducciones previstas en el capítulo IV del título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades, y en el capítulo IV del título VI del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que estuviesen pendientes de aplicar al inicio del primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, podrán deducirse a partir de dicho periodo impositivo, con los requisitos previstos en su respectiva normativa de aplicación con anterioridad a esa fecha, en el plazo y con las condiciones establecidos en el artículo 39 de esta ley. El límite establecido en el referido artículo 39 se aplicará, igualmente, sobre la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 42 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, según redacción vigente en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, computándose dicha deducción a efectos del cálculo del citado límite».

[...]

7. Las rentas acogidas a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 42 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, según redacción vigente en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se regularán por lo en él establecido y en sus normas de desarrollo, aun cuando la reinversión y los demás requisitos se produzcan en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

No obstante, en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, los porcentajes de deducción del 12 y 17 por ciento establecidos en el apartado 1 de dicho artículo serán, respectivamente, del 10 y del 15 por ciento, cualquiera que sea el periodo impositivo en que se practique la deducción para las rentas integradas en la base imponible de los periodos impositivos iniciados dentro de 2015. Asimismo, dichos porcentajes

serán, respectivamente, del 7 y del 12 por ciento cualquiera que sea el periodo impositivo en que se practique la deducción para las rentas integradas en la base imponible de los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016».

El artículo 39.1 de la LIS con el título «Normas comunes a las deducciones previstas en este capítulo» dispone:

«1. Las deducciones previstas en el presente capítulo se practicarán una vez realizadas las deducciones y bonificaciones de los capítulos II y III de este título. Las cantidades correspondientes al periodo impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a la deducción prevista en el artículo 35 de esta Ley podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos. El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones previstas en este capítulo podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del periodo de prescripción, se produzcan resultados positivos, en los siguientes casos: a) En las entidades de nueva creación. b) En las entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas. El importe de las deducciones previstas en este capítulo a las que se refiere este apartado, aplicadas en el periodo impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 25 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones. No obstante, el límite se elevará al 50 por ciento cuando el importe de la deducción prevista en el artículo 35 de esta ley, que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio periodo impositivo, exceda del 10 por ciento de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones».

Los efectos fiscales de acuerdo con lo anterior serán los siguientes:

Rentas obtenidas

En el ejercicio 2013, la sociedad MAD, SA transmite el 10% de la participación en la sociedad BIL, SA, importe 100.000 euros.

En el ejercicio 2014, la sociedad MAD, SA transmite el edificio de su sede social antigua, importe de 990.000 euros.

Las rentas obtenidas en las transmisiones fueron 40.000 y 280.000 euros, respectivamente.

La transmisión en el ejercicio 2014 del edificio de la sede social antigua de la entidad MAD, SA, tuvo la consideración de «ventas a plazo» de acuerdo con el artículo 19.4 del TRLIS (precepto vigente en el ejercicio 2014).

En este sentido, la entidad difirió la tributación de la renta obtenida en el ejercicio 2014, al tener la operación la consideración de «venta a plazos» por lo que procedió a incorporar en el citado ejercicio un ajuste extracontable negativo por importe de 280.000 después de la aplicación del ajuste extracontable negativo por depreciación monetaria por importe de 100.000 euros de acuerdo con lo establecido en el artículo 19.10 del TRLIS (precepto vigente en el ejercicio 2014).

En este ejercicio y de acuerdo con el criterio de caja establecido en el artículo 19.4 del TRLIS, al realizarse el vencimiento único de las cantidades aplazadas en este ejercicio, procede establecer un ajuste extracontable positivo por importe de la totalidad de la renta obtenida y diferida su tributación en el ejercicio 2014, es decir, 280.000 euros.

Deducción por reinversión

En el ejercicio 2016 la sociedad MAD, SA realiza una reinversión por importe de 1.300.000 euros más gastos e impuestos, este importe supera el importe obtenido en las transmisiones efectuadas en los ejercicios 2013 y 2014 (acciones sociedad BIL, SA e inmueble sede social antigua respectivamente) cumpliendo adicionalmente todos los requisitos para la aplicación de la deducción por reinversión de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria vigésima cuarta, apartados 3 y 7, de la LIS.

De acuerdo con lo anterior, procede aplicar las siguientes deducciones por reinversión:

Por la transmisión de las acciones de la sociedad BIL, SA:

$$40.000 \times 12\% = 4.800 \text{ euros}$$

Por la transmisión del inmueble de la antigua sede social:

$$280.000 \times 7\% = 19.600 \text{ euros}$$

La aplicación de un tipo de deducción del 7% es consecuencia de la imputación en el ejercicio 2016 de la renta diferida por «venta a plazo» derivada de la transmisión del edificio de la sede social antigua, correspondiente al ejercicio 2014, de acuerdo con lo establecido en disposición transitoria vigésima cuarta, apartado 7, de la LIS.

- Total 24.400 euros

8.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 8 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 11.1 y 3.1.º de la LIS con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» señala:

«1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

3. 1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un periodo impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un periodo impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el periodo impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores».

El artículo 12.1 a) de la LIS con el título «Correcciones de valor: amortizaciones» establece:

«1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando:

a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en la siguiente tabla:

[...].».

A su vez el artículo 4.1 del RIS con el título «Amortización según la tabla de amortización establecida en la Ley del Impuesto» señala:

«1. Cuando el contribuyente utilice el método de amortización según la tabla de amortización establecida en la ley del impuesto, la depreciación se entenderá efectiva si se corresponde con el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes: a) El coeficiente de amortización lineal máximo establecido en la tabla. b) El coeficiente de amortización lineal que se deriva del periodo máximo de amortización

establecido en la tabla. c) Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriormente mencionados».

Asimismo, el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica con el título «Limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles en el impuesto sobre sociedades», dispone:

«La amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias correspondiente a los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014 para aquellas entidades que, en los mismos, no cumplan los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se deducirá en la base imponible hasta el 70 por ciento de aquella que hubiera resultado fiscalmente deducible de no aplicarse el referido porcentaje, de acuerdo con los apartados 1 y 4 del artículo 11 de dicha ley.

La limitación prevista en este artículo resultará igualmente de aplicación en relación con la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible respecto de aquellos bienes que se amorticen según lo establecido en los artículos 111, 113 o 115 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, cuando el sujeto pasivo no cumpla los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 de dicha ley en el periodo impositivo correspondiente. La amortización contable que no resulte fiscalmente deducible en virtud de lo dispuesto en este artículo se deducirá de forma lineal durante un plazo de 10 años u opcionalmente durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer periodo impositivo que se inicie dentro del año 2015. No tendrá la consideración de deterioro la amortización contable que no resulte fiscalmente deducible como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en este artículo. Lo previsto en este artículo no resultará de aplicación respecto de aquellos elementos patrimoniales que hayan sido objeto de un procedimiento específico de comunicación o de autorización, por parte de la Administración tributaria, en relación con su amortización».

Adicionalmente la disposición transitoria decimotercera de la LIS con el título «Aplicación de la tabla de amortización prevista en esta ley en elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad. Libertad de amortización pendiente de aplicar» apunta:

«1. Los elementos patrimoniales para los que, en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se estuvieran aplicando un coeficiente de amortización distinto al que les correspondiese por aplicación de la tabla de amortización prevista en el artículo 12.1 de esta ley, se amortizarán durante los periodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, de acuerdo con la referida tabla, sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

Asimismo, aquellos contribuyentes que estuvieran aplicando un método de amortización distinto al resultante de aplicar los coeficientes de amortización lineal en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015 y, en aplicación de la tabla de amortización prevista en esta ley les correspondiere un plazo de amortización distinto, podrán optar por aplicar el método de amortización lineal en el periodo que reste hasta finalizar su nueva vida útil, sobre el valor neto fiscal existente al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015».

En el caso que nos ocupa, la entidad MAD, SA en lo referente a la amortización del elemento patrimonial tendrá en cuenta las siguientes consideraciones fiscales:

La sociedad MAD, SA en los ejercicios 2013 y 2014 amortizó contablemente el elemento de acuerdo con el coeficiente máximo establecido en tablas vigentes hasta 31 de diciembre de 2014. La amortización contable se cifró en $500.000 \times 8\% = 40.000$ euros en los ejercicios 2013 y 2014. En estos ejercicios no existió diferencias con el gasto fiscalmente deducible, al contabilizar la amortización del elemento de acuerdo con el coeficiente máximo establecido en tablas de acuerdo con los preceptos legales mencionados anteriormente, y no ser de aplicación la limitación establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012 al tener la sociedad la condición de reducida dimensión en los ejercicios 2013 y 2014.

No obstante, a partir del ejercicio 2015, la sociedad de acuerdo con la disposición transitoria decimotercera amortizará fiscalmente, siempre que su importe esté contabilizado de acuerdo con lo siguiente:

- Vida útil fiscal nueva tabla: 10 años.
- Vida útil fiscal nueva tabla pendiente: 8 años.
- Valor neto fiscal 1 de enero de 2015: $500.000 - 80.000 = 420.000$ euros.
- Amortización fiscal: $420.000/8$ años = 52.500 euros, ejercicios 2015 a 2022.
- No existen diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad.

9.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 9 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 3.Primerο.Dos del Real Decreto-Ley 3/2016 establece:

«Primero. Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades:

[...]

Dos. Se modifica la disposición transitoria decimosexta, que queda redactada de la siguiente forma:

"Disposición transitoria decimosexta. Régimen transitorio aplicable a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, y a las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, generadas en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013.

1. La reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan resultado fiscalmente deducibles de la base imponible del impuesto sobre sociedades de acuerdo con lo establecido en el apartado 3 del artículo 12 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, con independencia de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, se integrará en la base imponible del periodo en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, en proporción a su participación, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, con el límite de dicho exceso. A estos efectos, se entenderá que la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al cierre y al inicio del ejercicio, en los términos establecidos en este párrafo, se corresponde, en primer lugar, con pérdidas por deterioro que han resultado fiscalmente deducibles.

Igualmente, serán objeto de integración en la base imponible las referidas pérdidas por deterioro, por el importe de los dividendos o participaciones en beneficios percibidos de las entidades participadas, excepto que dicha distribución no tenga la condición de ingreso contable.

Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación respecto de aquellas pérdidas por deterioro de valor de la participación que vengán determinadas por la distribución de dividendos o participaciones en beneficios y que no hayan dado lugar a la aplicación de la deducción por doble imposición interna o bien que las referidas pérdidas no hayan resultado fiscalmente deducibles en el ámbito de la deducción por doble imposición internacional.

2. La reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que coticen en un mercado regulado a las que no haya resultado de aplicación el apartado 3 del artículo 12 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, se integrará en la base imponible del impuesto sobre sociedades del periodo impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable.

3. En todo caso, la reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan

resultado fiscalmente deducibles en la base imponible del impuesto sobre sociedades en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, se integrará, como mínimo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los cinco primeros periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016.

En el supuesto de haberse producido la reversión de un importe superior por aplicación de lo dispuesto en los apartados 1 o 2 de esta disposición, el saldo que reste se integrará por partes iguales entre los restantes periodos impositivos.

No obstante, en caso de transmisión de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades durante los referidos periodos impositivos, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en que aquella se produzca las cantidades pendientes de revertir, con el límite de la renta positiva derivada de esa transmisión"».

Asimismo la Consulta del ICAC de fecha 27 de febrero de 2017 con el título «Sobre el tratamiento contable de las modificaciones en el régimen fiscal de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, aprobadas por el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2016» señala en la letra a) del apartado 2 de su respuesta:

«2. Tratamiento contable de la operación a) Reversión de pérdidas por deterioro (DT 16.^a)

A raíz de la no deducibilidad de los deterioros de valor de participaciones en entidades desde el ejercicio 2013, la DT 16.^a de la LIS regulaba en sus apartados 1 y 2 la reversión fiscal de los deterioros deducibles en periodos impositivos previos a 2013.

La reforma sobre el particular incluida en el apartado 3 de la DT 16.^a, con el objetivo de lograr un ensanchamiento de las bases imponibles de las entidades españolas, ha consistido en la incorporación automática de los referidos deterioros de forma lineal durante cinco años, como un importe mínimo, sin perjuicio de que resulten reversiones superiores por las reglas de general aplicación (apartados 1 y 2), y salvo que antes de que transcurra el referido plazo se produzca la transmisión de los valores, en cuyo caso, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en que aquella se produzca las cantidades pendientes de revertir, con el límite de la renta positiva derivada de esa transmisión.

Este cambio, en conexión con la nueva calificación de no deducibles de las pérdidas por deterioro regulada en el artículo 15, letra k) de la LIS, no parecen haber modificado la base fiscal del activo (en la medida que la pérdida fiscal que surgiría de enajenar la inversión por su valor en libros no es deducible), y por lo tanto en aquellos casos en que el valor en libros y la base fiscal coincidan, los hechos que se han descrito no implican el nacimiento de una diferencia temporaria. Desde esta perspectiva, el ajuste a practicar en la base imponible en los próximos cuatro años debe calificarse a efectos contables como una diferencia permanente.

Las diferencias permanentes suponen una mayor o menor imposición corriente, y afectan a la tributación efectiva en el año en que se reconoce el correspondiente gasto (que no es deducible) o ingreso (que no tributa). Lo singular del caso que nos ocupa, es que el ajuste (por el gasto no deducible) se produce de forma sobrevenida en un ejercicio posterior y, adicionalmente, que la integración en la base imponible se difiere a lo largo de cuatro ejercicios, salvo que se produzca la transmisión de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades durante los referidos periodos impositivos.

Sin embargo, la normativa contable en materia de impuestos sobre beneficios no estipula de forma expresa que la imposición corriente pendiente de integrar en la base imponible deba originar el reconocimiento de un pasivo y del correspondiente gasto.

Además, en ausencia de una diferencia temporaria, de acuerdo con lo dispuesto en la norma de registro y valoración (NRV) 13.^a "Impuestos sobre beneficios" del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, al cierre del ejercicio 2016 la reversión automática del deterioro a integrar en la base imponible en los próximos cuatro ejercicios no desencadena el registro de un pasivo por impuesto diferido.

En definitiva y como conclusión, en lo que respecta al impacto en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias de las cuentas anuales correspondientes al cierre del ejercicio 2016, el adecuado tratamiento contable de la reforma fiscal será considerar la quinta parte del deterioro fiscal a revertir como un ajuste positivo en la base imponible del citado periodo impositivo, circunstancia que tendrá su correspondiente efecto en la imposición corriente.

No obstante, en la memoria de las cuentas anuales se debería incluir toda la información significativa sobre los hechos que se han descrito para que aquellas, en su conjunto, expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. En particular, si la empresa no espera transmitir su inversión antes de que transcurra el plazo de reversión automática de las pérdidas por deterioro, deberá informar de esta circunstancia y del efecto de esta situación en la carga fiscal futura a raíz de la modificación introducida en la DT 16.^a de la LIS.

Por último, deberían tenerse en cuenta dos circunstancias adicionales que podrían concurrir: de un lado, que la empresa hubiera deducido el deterioro fiscal sin inscripción contable (de acuerdo con la normativa contable sobre el particular), en cuyo caso, en el balance debería figurar reconocido un pasivo por impuesto diferido antes de aprobarse la reforma tributaria, que se reducirá en los ejercicios siguientes a medida que se produzca la reversión automática y lineal del deterioro fiscal.

Por otro lado, que la empresa espere recuperar el valor en libros de la inversión por medio de la extinción de la sociedad participada, en cuyo caso es preciso tener en cuenta que de acuerdo con lo previsto en el artículo 21.8 de la LIS, la pérdida fiscal (en los términos regulados en el citado artículo) sería deducible y la base fiscal de la

inversión iría aumentando a medida que se produzca la reversión del deterioro fiscal, lo que desde la perspectiva de la imposición diferida justificaría el reconocimiento de un activo por impuesto diferido si se cumplen los requisitos establecidos en la NRV 13.ª del PGC y, en su desarrollo, en la Resolución de 9 de febrero de 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios».

Los efectos fiscales de acuerdo con las consideraciones anteriores serán los siguientes:

La sociedad MAD, SA dotó en el ejercicio 2012 una pérdida por deterioro correspondiente a la participación en el accionariado de la sociedad SEV, SA, que fue fiscalmente deducible de acuerdo con el artículo 12.3 del TRLIS, por importe de 25.000 euros.

En este sentido y de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria decimosexta de la LIS la totalidad de la pérdida por deterioro, 25.000 euros, no ha revertido al no producirse en los años precedentes la recuperación de los fondos propios de la sociedad SEV, SA ni la distribución de beneficios por parte de la sociedad, por lo que procede la aplicación del apartado 3 de la citada norma, es decir, se procederá como mínimo a la reversión de la pérdida por deterioro dotada fiscalmente en el ejercicio 2012, en los cinco ejercicios siguientes y consecutivos (por quintas partes) a partir del ejercicio 2016.

La sociedad no realiza ningún apunte en su contabilidad, fiscalmente de acuerdo con lo anterior se realiza un ingreso fiscal por importe de 5.000 euros (25.000/5), por lo que procede realizar un ajuste extracontable positivo por importe de 5.000 euros.

10.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 10 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 14.3 a) y 5 de la LIS con el título «Provisiones y otros gastos» establece:

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

a) Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.

[...]

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

Los efectos fiscales de acuerdo con las consideraciones serán los siguientes:

La sociedad ha contabilizado como gasto la provisión dotada por responsabilidad por importe de 200.000 euros derivada de los defectos detectados de los lotes de maquinaria vendida. No obstante, la citada provisión a fecha 31 de diciembre de 2016 tiene la consideración de obligación tácita o implícita, al no haberse comunicado a los clientes los defectos detectados, por tanto, de acuerdo con el artículo 14.3 a) de la LIS, la provisión dotada no tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible, determinando un ajuste extracontable positivo por importe de 200.000 euros.

No obstante, en fechas posteriores, cuando se comunique a los clientes los defectos en las partidas vendidas, la provisión será fiscalmente deducible, de acuerdo con el artículo 14.5 de la LIS, al desaparecer de la provisión por responsabilidad el carácter tácito o implícito, al existir por parte de la sociedad MAD, SA una obligación legal de reparación o sustitución de la maquinaria averiada, siempre que como el caso presente se haya contabilizado y su valoración se realice de acuerdo con el mercado, procediendo en su caso a realizar en el ejercicio un ajuste extracontable negativo por importe de 200.000 euros.

11.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 11 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 13.2 b) de la LIS con el título «Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales» dispone:

«2. No serán deducibles:

[...]

b) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.

[...]

Las pérdidas por deterioro señaladas en este apartado serán deducibles en los términos establecidos en el artículo 20 de esta ley».

El artículo 18.1 y 2 de la LIS con el título «Operaciones vinculadas» determina:

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

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- g) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- h) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.
- i) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas».

Asimismo, el artículo 11.10 de la LIS con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» establece:

«10. Las rentas negativas generadas en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el periodo impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros. No obstante, la minoración de las rentas positivas no

se producirá si el contribuyente prueba que esas rentas han tributado efectivamente a un tipo de gravamen de, al menos, un 10 por ciento.

Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente de aplicación en el supuesto de transmisión de participaciones en una unión temporal de empresas o en formas de colaboración análogas a estas situadas en el extranjero.

Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el supuesto de extinción de la entidad transmitida, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración acogida al régimen especial establecido en el capítulo VII del título VII de esta ley».

Así el artículo 21.1 a) y 3 de la LIS con el título «Exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español» señala:

«1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el periodo en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

[...]

3. Estará exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 de este artículo. El mismo régimen se aplicará a la renta obtenida en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo».

En relación con el caso que nos ocupa es de aplicación lo siguiente:

La sociedad MAD, SA con fecha 31 de diciembre de 2014 procedió contablemente a dotar una pérdida por deterioro como consecuencia de la pérdida de valor de las acciones de la sociedad ATM, SA por importe de 40.000 euros.

La citada pérdida tiene la consideración de gasto fiscalmente no deducible de acuerdo con lo establecido en el artículo 13.2 b) de la LIS (para periodos iniciados 1 de enero de 2013), determinando un ajuste extracontable positivo por dicho importe.

Por la transmisión con fecha 1 de enero de 2015, efectuada por la sociedad MAD, SA a la sociedad BAR, SA, de la totalidad de las acciones de la sociedad ATM, SA de acuerdo con su valor contable, no produce resultado contable, ya que el valor de transmisión 60.000 euros – valor neto contable 60.000 euros (100.000 – 40.000) = 0.

No obstante, fiscalmente se produce una renta negativa de 40.000 euros, al tener las acciones de la sociedad ATM, SA un valor neto fiscal por importe de 100.000 euros, consecuencia de no haberse deducido fiscalmente la pérdida por deterioro, determinando un ajuste extracontable negativo por importe de 40.000 euros,

Por otro lado, indicar que en lo relativo al precio de transmisión de las acciones (60.000 €), este coincide con su valor de mercado, cumpliéndose lo establecido en el artículo 18.1 de la LIS, al realizarse la transmisión entre dos sociedades vinculadas (MAD, SA y BAR, SA forman grupo, art. 42 CC), sin que por tanto se produzcan efectos fiscales.

No obstante al transmitirse a una sociedad del grupo la renta negativa, 40.000 euros, no se puede integrar hasta que se cumplan los requisitos fiscales establecidos en el artículo 11.10 de la LIS (transmisión a terceros, etc.), por lo que procede realizar un ajuste extracontable positivo por importe de 40.000 euros en la declaración de sociedades de la sociedad MAD, SA.

El 2 de enero de 2016 la sociedad BAR, SA transmite la totalidad de las acciones de la sociedad ATM, SA a la sociedad RMD, SA por importe de 80.000 euros determinando en la sociedad BAR, SA un beneficio y renta fiscal por importe de 20.000 euros (80.000 – 60.000), no obstante esta renta está exenta al cumplirse los requisitos del artículo 21.3 de la LIS (participación del 5% y tenencia de las acciones más de un año).

Consecuentemente y de acuerdo con lo establecido en el artículo 11.10 de la LIS en el ejercicio 2016, la sociedad MAD, SA procede a incorporar un ajuste negativo por importe de 20.000 euros derivada de parte de la renta negativa pendiente de aplicar correspondiente al ejercicio 2015 (40.000 €), reducida en el importe de la renta positiva exenta derivada de la transmisión de las acciones de la sociedad ATM, SA, efectuada entre las sociedades BAR, SA y RMD, SA (20.000 €).

12.⁹ De acuerdo con lo establecido en el punto número 12 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 11.1 y 13 de la LIS con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» determina:

«1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

[...]

13. El ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, concursal, se imputará en la base imponible del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso.

No obstante, en el supuesto de que el importe del ingreso a que se refiere el párrafo anterior sea superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la misma deuda, la imputación de aquel en la base imponible se realizará proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada periodo impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar derivados de la misma deuda».

Con relación al caso que nos ocupa son de aplicación las siguientes consideraciones fiscales:

La sociedad contablemente y fiscalmente incorporará un ingreso por el importe de la «quita», 200.000 euros, no obstante su imputación desde el punto de vista fiscal se realiza a medida que se devengan los gastos financieros derivados del resto de la deuda, 800.000 euros, de acuerdo con el artículo 11.13 (1 párrafo) de la LIS.

De acuerdo con lo anterior, en lo relacionado con el devengo de los gastos financieros, la sociedad incorpora como gasto contable y fiscal en el ejercicio 2016 un importe derivado de gastos financieros devengados por importe de 40.000 euros ($800.000 \times 5\%$). No existen ajustes extracontables.

Los gastos financieros totales que se devengarán hasta el momento del vencimiento (31 de diciembre de 2020) alcanzarán la cifra de 200.000 euros (40.000×5) correspondiendo los mismos a los ejercicios 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020.

En lo referente a la imputación fiscal del importe de la «quita», la sociedad incorpora un ingreso contable por la totalidad de su importe, 200.000 euros, no obstante su imputación desde el punto de vista fiscal se realiza de acuerdo con lo establecido en el artículo 11.13 (1 párrafo) de la LIS, a medida que se devengan los gastos financieros derivados del resto de la deuda que corresponden a cada uno de los ejercicios, cuantía que en el presente caso alcanza la cifra anual de 40.000 euros ($800.000 \times 5\%$).

Es decir en el presente caso el importe de la totalidad de los gastos financieros y de la «quita» suman 200.000 euros, por lo que procede imputar un ingreso fiscal por importe de 40.000 euros, coincidente con el importe de los gastos financieros devengados en el ejercicio por importe de 40.000 euros, generando una diferencia temporal negativa en el ejercicio 2016, por importe de 160.000 euros.

13.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 13 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 17.3 de la LIS con el título «Regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias» menciona:

«3. Los elementos patrimoniales transmitidos en virtud de fusión y escisión total o parcial, se valorarán, en sede de las entidades y de sus socios, de acuerdo con lo establecido en el capítulo VII del título VII de esta ley.

Los elementos patrimoniales aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, así como los valores adquiridos por canje, se valorarán de acuerdo con lo establecido en el capítulo VII del título VII de esta ley.

No obstante, en caso de no resultar de aplicación el régimen establecido en el capítulo VII del título VII de esta ley en cualquiera de las operaciones mencionadas en este apartado, los referidos elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con lo establecido en el apartado siguiente».

El artículo 79 de la LIS con el título «Valoración fiscal de las acciones o participaciones recibidas en contraprestación de la aportación» establece:

«Las acciones o participaciones recibidas como consecuencia de una aportación de ramas de actividad o de elementos patrimoniales se valorarán, a efectos fiscales, por el mismo valor fiscal que tenían la rama de actividad o los elementos patrimoniales aportados.

No obstante, en el supuesto de que se ejercite la opción de renuncia prevista en el apartado 2 del artículo 77 de esta ley, las acciones o participaciones recibidas se valorarán de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 17 de esta ley».

Asimismo, el artículo 87.1 de la LIS con el título «Aportaciones no dinerarias» señala:

«1. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, a opción del contribuyente de este impuesto, del impuesto sobre la renta de las personas físicas o del impuesto sobre la renta de no residentes, a las aportaciones no dinerarias en las que concurran los siguientes requisitos:

a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.

b) Que una vez realizada la aportación, el contribuyente aportante de este impuesto, del impuesto sobre la renta de las personas físicas o del impuesto sobre la renta de no residentes, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5 por ciento».

Finalmente el artículo 89 de la LIS con el título «Aplicación del régimen fiscal» dispone:

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

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

Tratándose de operaciones en las cuales ni la entidad adquirente ni la transmitente sean residentes en territorio español, la comunicación señalada en el párrafo anterior deberá ser presentada por los socios, que deberán indicar que la operación se ha acogido a un régimen fiscal similar al establecido en este capítulo.

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

2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

Las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal».

En lo que respecta al presente caso, son de aplicación las siguientes consideraciones fiscales:

La sociedad MAD, SA, por la aportación no dineraria, registra un beneficio contable por importe de 400.000 euros.

No obstante, esta operación se encuentra registrada en el artículo 17.3 de la LIS, por lo que procede ser tratada de acuerdo con lo establecido por el capítulo VII del título VII (arts. 76 a 89) de la LIS «régimen especial de reestructuración empresarial», al cumplir los requisitos establecidos en el artículo 89, en concreto comunicación y existencia de motivo económicamente válido.

En concreto de acuerdo con las características del presente caso, es de aplicación el artículo 87 de la LIS «aportación no dineraria especial» al tratarse de una aportación no dineraria realizada a una sociedad residente en España en la que se alcanza una participación del 15%.

De acuerdo con lo anterior no procede la determinación de ninguna renta, por lo que procede realizar un ajuste temporal negativo por importe de 400.000 euros.

Consecuentemente, las acciones recibidas de la sociedad X, SA, se valoran fiscalmente por importe de 100.000 euros.

14.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 14 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 25.1 y 2 de la LIS con el título «Reserva de capitalización» determina:

«1. Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de esta ley tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10 por ciento del importe del incremento de sus fondos propios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del periodo impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

b) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.

A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos:

a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.

b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el capítulo VII del título VII de esta ley.

c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

En ningún caso, el derecho a la reducción prevista en este apartado podrá superar el importe del 10 por ciento de la base imponible positiva del periodo impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los periodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del periodo impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera

corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo en el periodo impositivo correspondiente, y con el límite previsto en el párrafo anterior.

2. El incremento de fondos propios vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.

No obstante, a los efectos de determinar el referido incremento, no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del periodo impositivo:

- a) Las aportaciones de los socios.
- b) Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.
- c) Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.
- d) Las reservas de carácter legal o estatutario.
- e) Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta ley y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
- f) Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.
- g) Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este impuesto.

Estas partidas tampoco se tendrán en cuenta para determinar el mantenimiento del incremento de fondos propios en cada periodo impositivo en que resulte exigible».

En el presente caso vamos a verificar la posible reducción por capitalización.

De acuerdo con el importe y variaciones de los fondos propios del ejercicio 2016, la base de reducción de la base imponible de este periodo impositivo se determina de la siguiente forma:

- La sociedad tributa al tipo de gravamen previsto en el apartado 1 del artículo 29 de la ley de sociedades.
- Los fondos propios al cierre del ejercicio 2016 menos resultados del ejercicio 2016: 75.000.000 de euros (100.000.000 – 7.000.000 – 5.000.000 – 13.000.000). Para el cálculo de los fondos propios al cierre de este ejercicio, no se tienen en cuenta ni los resultados obtenidos en el mismo, ni la reserva legal, ni estatutaria de acuerdo con lo establecido en el artículo 25.1 y 2 de la LIS.
- Los fondos propios al inicio del ejercicio 2015 menos resultados del ejercicio 2015: 67.000.000 de euros (94.000.000 – 11.000.000 – 5.000.000 – 11.000.000).

Igualmente, para determinar los fondos propios al inicio de este ejercicio, no se tienen en cuenta ni los resultados obtenidos en el ejercicio anterior ni la reserva legal ni estatutaria.

- Diferencia positiva fondos propios cierre e inicio ejercicio 2016: 8.000.000 de euros (75.000.000 – 67.000.000).
- Base de la reducción: 8.000.000 de euros.
- Importe reducción: 800.000 euros (10% × 8.000.000).

Asimismo se exige dotar una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo de 5 años (art. 25.1 LIS).

Se observa que la base de la reducción no coincide con los beneficios obtenidos en el ejercicio anterior que no han sido objeto de distribución, dado que el importe de 2.000.000 de euros correspondiente al resultado del ejercicio 2015 que se destina a dotar la reserva estatutaria no se tiene en cuenta para calcular el incentivo, pues se considera que no incrementan los fondos propios, por lo que el importe de los beneficios que la entidad puede disponer de ellos libremente es de 8.000.000 de euros siendo esta la base de la reducción.

15.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 15 de la información complementaria, procede deducirse en la liquidación del ejercicio 2016 las retenciones y pagos fraccionados satisfechos por importe de 60.000 y 110.000 euros, respectivamente

Autoliquidación del impuesto sobre sociedades

Conceptos	Importes
Resultado contable del enunciado	20.000.000
Ajustes por diferencias temporales	
Amortización acelerada maquinaria (punto 1)	-30.000
Amortización regularización por Inspección (punto 2)	-60.000
Dividendo sociedad BAR, SA (punto 3)	-500.000
Adquisición elementos sociedad vinculada (punto 4)	+100.000
Exención disolución VILL, SA (punto 6)	-145.000
	.../...

Conceptos	Importes
.../...	
Ventas a plazos (punto 7)	+280.000
Reversión deterioro acciones (punto 9)	+5.000
Provisión no deducible (punto 10)	+200.000
Renta negativa acciones ATM, SA (punto 11)	-20.000
Quita (punto 12)	-160.000
Aportación no dineraria (punto 13)	-400.000
Base imponible del ejercicio antes reducción capitalización	19.270.000
Reducción por capitalización (punto 14)	-800.000
Base imponible del ejercicio	18.470.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	4.617.500
Deducción doble imposición (punto 3)	-125.000
Cuota íntegra ajustada positiva	4.492.500
-Deducciones para incentivar determinadas actividades (punto 7)	
(Límite art. 39.1 LIS) $(4.492.500 \times 25\%)$	1.123.125
Disposición transitoria 24.ª 3.7 de la LIS. Deducciones por reinversión	-24.400
Cuota líquida	4.468.100
Retenciones (punto 15)	-60.000
Pagos a cuenta (punto 15)	-110.000
Cuota diferencial a ingresar	4.298.100