

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: RÉGIMEN GENERAL. EJERCICIO 2015 (CASO PRÁCTICO)

Fernando Borrás Amblar

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

Estando próxima la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015, del 1 al 25 de julio de 2016, vamos a realizar la declaración del impuesto de una sociedad que tributa en el régimen general del impuesto, en la que incorporamos diferentes ajustes por operaciones de la entidad en el ejercicio 2015, en los que se tiene que aplicar la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, y su reglamento de desarrollo (RD 634/2015, de 10 de julio).

Palabras claves: Ley 27/2014, Impuesto sobre Sociedades, caso práctico, ejercicio 2015 y régimen general.

ENUNCIADO

La sociedad Maque, SA, dedicada a la construcción, comercialización y desarrollos tecnológicos de maquinaria de alta precisión, ha obtenido en el ejercicio 2015 un resultado contable antes de impuestos por importe de 17.350.000 euros.

La sociedad tributa en el régimen general, al tener una cifra de negocios en el ejercicio 2014 superior a 50.000.000. En el ejercicio 2015, la cifra de negocios ascendió a 52.500.000 euros y la entidad pone a nuestra disposición los siguientes datos a los efectos de practicar la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015.

1. La entidad vendió por escritura de 30 de abril de 2013 un solar que forma parte de su activo no corriente por 2.000.000 de euros, siendo su valor contable de 400.000 euros. El precio de venta se acordó que se pagaría de la siguiente manera:
 - En el momento de la escritura, en 2013, 500.000 euros.
 - El 30 de abril de 2014, una vez transcurrido un año, 700.000 euros.
 - El 30 de abril de 2015, una vez transcurridos dos años, 800.000 euros.

La mercantil se acogió a la imputación de las ventas a plazos establecida en el artículo 19.4 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS). En los ejercicios 2013 y 2014, el comprador satisfizo el importe de los pagos acordados. En el ejercicio 2015, no fue pagado el importe de 800.000 euros y a fin del año, figuran en contabilidad pendientes de pago. La sociedad ha contabilizado una dotación por deudores de dudoso cobro por la deuda pendiente de pago por importe de 800.000 euros.

2. La entidad calcula las amortizaciones aplicando el método de amortización lineal según la tabla establecida en el artículo 12.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) y, por supuesto, la empresa aplicó en los ejercicios 2013 y 2014 la limitación de la deducibilidad fiscal al 70% de las amortizaciones contabilizadas, establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre.

En relación con varios de sus elementos se observa lo siguiente:

- a) Elementos integrantes de una maquinaria adquirida por 5.000.000 de euros el 2 de enero de 2012, que se ha venido amortizando al coeficiente máximo de las antiguas tablas de amortización que se incluían en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), al coeficiente máximo del 10%, contabilizado como dotación a la amortización de los citados elementos en cada uno de los ejercicios 2012, 2013 y 2014, 500.000 euros. Con la nueva tabla de amortización, integrada en el artículo 12.1 de la LIS, el coeficiente

- máximo es el 12 % y la empresa aplicó ese nuevo coeficiente máximo, contabilizado en 2015, como dotación a la amortización, la cantidad máxima correspondiente de acuerdo con la nueva tabla.
- b) Útiles y herramientas adquiridos por 1.000.000 de euros el 2 de enero de 2014, se ha venido amortizando al coeficiente máximo de las antiguas tablas de amortización que se incluían en el RIS, al coeficiente máximo del 30 %, contabilizado como dotación a la amortización de los citados elementos 300.000 euros en 2014. Con la nueva tabla de amortización, integrada en el artículo 12.1 de la LIS, el coeficiente máximo es el 25 % y la empresa aplica ese nuevo coeficiente máximo, contabilizando en 2015, como dotación a la amortización, la cantidad máxima correspondiente de acuerdo con la nueva tabla.
 - c) Tres equipos electrónicos adquiridos todos ellos por un importe de 900.000 euros, el 2 de enero de 2014 que se ha venido amortizando al coeficiente máximo de las antiguas tablas de amortización que se incluían en el RIS, al coeficiente máximo del 15 %, contabilizando como dotación a la amortización de los citados elementos 135.000 euros en 2014. Con la nueva tabla de amortización, integrada en el artículo 12.1 de la LIS, el coeficiente máximo es el 20 % y el periodo máximo de 10 años. La empresa quiere seguir aplicando el coeficiente del 15 % y ha contabilizado en 2015 135.000 euros (15 % sobre 900.000 €), como dotación a la amortización de los citados elementos.
3. En relación con el resto de los elementos del inmovilizado material e inmaterial amortizables los coeficientes que estaban en las antiguas tablas contenidas en el RIS son iguales a los que se integran en la nueva tabla contenida en el artículo 12.1 de la LIS. Por ello, la empresa ha contabilizado, como dotación a la amortización del resto de los elementos, la misma cantidad que en años anteriores, es decir, el coeficiente lineal máximo de amortización. Sin embargo, dado que la empresa aplicó en los ejercicios 2013 y 2014 la limitación de la deducibilidad fiscal al 70 % de las amortizaciones contabilizadas, establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, realizó, por el resto de los elementos del inmovilizado, esto es, independientemente de los elementos que hemos detallado en el punto 2 del supuesto, unos ajustes positivos al resultado contable por importe de 2.300.000 euros en 2013 y 2.400.000 en 2014. La reversión de los citados ajustes ocasiona en 2015 un ajuste negativo de 1.700.000 euros, de acuerdo con el citado artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre.
 4. La entidad formalizó el 2 de enero de 2013 un contrato de arrendamiento financiero por el que adquirió una maquinaria, que cumplía los requisitos del artículo 115 del TRLIS. El coeficiente máximo de amortización de la maquinaria establecido en las antiguas tablas del RIS era del 15 %. El valor de mercado de la máquina es de 3.600.000 euros y la duración del contrato de tres años y un día, siendo, en cómputo anual, la suma de las cuotas mensuales correspondientes a la recuperación del coste del bien de 1.000.000 de euros cada año. Además, las cuotas mensuales del arrendamiento financiero incorporarían, cada una de ellas, los intereses correspondientes.

En el año 2015, el coeficiente de amortización lineal máximo de la tabla integrada en el artículo 12.1 de la LIS es del 18% y la empresa aplicó el citado coeficiente.

La opción de compra, por importe de 600.000 euros, está prevista a principios de 2016 y la entidad no tiene dudas para ejercitar la misma.

La empresa realiza las dotaciones a la amortización contables aplicando el coeficiente máximo lineal, y aplicó en los ejercicios 2013 y 2014 la limitación de la deducibilidad fiscal al 70% de las amortizaciones contabilizadas, establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre.

5. La entidad contabilizó en el ejercicio 2015 una pérdida por deterioro de un terreno, por importe de 500.000 euros, de acuerdo con una tasación pericial efectuada. El precio de adquisición del terreno en el año 2010 fue de 2.000.000 de euros.
6. El 1 de diciembre de 2015, la entidad adquirió 80 enseres por importe, cada uno de ellos, de 250 euros. El coeficiente máximo que señala la tabla integrada en el artículo 12.1 de la LIS es el 15% y la entidad realizó una dotación a la amortización de los citados enseres por importe de 250 euros ($20.000 \times 0,15 \times 1/12$)
7. La entidad tiene el 80% de una cartera de valores de la mercantil Mese, SA por importe de 4.000.000 de euros. La mercantil Mese, SA tuvo pérdidas contables en el ejercicio 2014 por importe de 800.000 euros, y la entidad Maque, SA contabilizó, en el ejercicio 2014, un deterioro por importe de 640.000 euros por las citadas participaciones.

En el ejercicio 2015, la entidad decide transmitir las acciones de Mese, SA a la mercantil Cua, SL, sociedad que pertenece al grupo mercantil, por importe de 3.500.000 euros, teniendo un beneficio contable de 140.000 euros.

8. La entidad ha percibido dividendos, de acciones o participaciones que tiene hace más de un año, en las cuantías y de las entidades que detallamos a continuación:
 - a) De una entidad financiera española, entidad que participa en un porcentaje inferior al 1%, y cuyo precio de adquisición de las acciones fue inferior a 20.000.000 de euros, ha percibido 43.000 euros de dividendos brutos habiéndole retenido una cantidad de 8.170 euros (19% de 43.000 euros).
 - b) De la mercantil Bom, SA, entidad en la que participa en un 30%, ha percibido 500.000 euros de dividendos brutos a los que no se le ha practicado retención alguna.
 - c) De la mercantil Cat, SA, entidad en la que participa en un 2% ha percibido 50.000 euros de dividendos brutos, a los que no se ha practicado retención alguna. La mercantil Cat, SA está participada por la entidad Tri, SA en un 80%, y la mercantil Maque, SA participa en Tri, SA en un 50%. La mercantil Tri, SA no ha repartido dividendos en el año 2015.
 - d) De la mercantil Den, SA entidad en la que participa en un 10%, ha percibido 200.000 euros de dividendos brutos, a los que no se ha practicado retención

alguna. La mercantil Den, SA es una sociedad en la que más del 70% de sus ingresos proceden de una actividad industrial. Además, la mercantil Den, SA tiene participaciones en dos entidades, las mercantiles Uno, SA y Dos, SA, en las que participa, en un 40% y en un 4%, respectivamente, teniendo ingresos, por dividendos y por rentas derivadas de la transmisión de participaciones de las mismas, que representan el 30% de sus ingresos totales.

- e) De la mercantil Eli, SA, entidad en la que participa en un 50%, ha percibido 1.000.000 de euros de dividendos, a los que no se ha practicado retención alguna. La mercantil Eli, SA es una sociedad que se dedica a la tenencia, gestión y comercialización de acciones y participaciones de otras entidades, y por ello el 100% de sus ingresos proceden de dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de participaciones. Eli, SA, como dijimos anteriormente, participa en otras muchas entidades, en distintos porcentajes en cada una de ellas. Así, participa en entidades cuyos porcentajes de participación son inferiores al 5%, también participa en entidades cuyos porcentajes de participación oscilan entre ser iguales o superiores al 5% e inferiores al 10% y, por último, también participa en entidades cuyos porcentajes de participación son iguales o superiores al 10%. Los ingresos de la entidad Eli, SA, de las entidades en las que participa en porcentajes iguales o superiores al 5% e inferiores al 10%, suponen, para la mercantil Eli, SA un 50% de los ingresos totales de la entidad.
9. La mercantil transmitió el 5 de mayo de 2015 el 20% de las participaciones de la entidad Tin, SL, por un importe de 2.000.000 de euros, siendo su valor neto contable 1.200.000 euros, que fueron adquiridas hace más de cinco años. Sobre las citadas participaciones la entidad no contabilizó deterioro alguno en ninguno de los años. Los fondos propios de la entidad Tin, SL, durante el tiempo de tenencia de las participaciones en Maque, SA, han aumentado en 1.500.000 euros, siendo el aumento de los fondos propios de Tin, SL que corresponde a Maque, SA, 300.000 euros (20% de 1.500.000).
10. Asimismo, la mercantil transmitió el 2 de noviembre de 2015 la totalidad de las participaciones que tenía, el 50%, de la entidad Patrim, SL, por un importe de 3.000.000 de euros, siendo su valor neto contable 800.000 euros que fueron adquiridas hace más de cinco años. Sobre las citadas participaciones la entidad no contabilizó deterioro alguno en ninguno de los años. La entidad Patrim, SL es una sociedad patrimonial de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.2 de la LIS. Los fondos propios de la entidad Patrim, SL, durante el tiempo de tenencia de las participaciones en Maque, SA, han aumentado en 1.000.000 de euros, siendo el aumento de los fondos propios de Patrim, SL que corresponde a Maque, SA, 500.000 euros (50% de 1.000.000).
11. La mercantil Maque, SA acudió el 2 de abril de 2013 a la ampliación de capital de la sociedad Tres, SA mediante la aportación de un terreno, recibiendo el 20% de las acciones de la mercantil Tres, SA. Con relación al terreno aportado nos detalla los siguientes datos:

- Valor contable y fiscal del terreno, adquirido en el año 2000, en la sociedad Maque, SA, 500.000 euros.
- Valor normal de mercado del terreno el 2 de abril de 2013, 1.600.000 euros.

La operación societaria de la aportación no dineraria se acogió al régimen especial establecido en el artículo 94 del TRLIS.

Las acciones recibidas por Maque, SA de la mercantil Tres, SA fueron contabilizadas en Maque, SA, por el valor de mercado del terreno aportado, es decir, por 1.600.000 euros, y, por supuesto, no tributó por la ganancia patrimonial obtenida en 2013. La mercantil Maque, SA realizó un ajuste negativo al resultado contable del ejercicio 2013 por importe de 1.100.000 euros, que fue calificado como diferencia permanente.

La mercantil Maque, SA transmite el 2 de julio de 2015 el 20% de las acciones de Tres, SA, a una sociedad con la que no tiene ningún tipo de relación, por importe de 1.800.000 euros, habiendo contabilizado un beneficio por la transmisión de las citadas acciones de 200.000 euros (1.800.000 – 1.600.000).

12. La mercantil Maque, SA, en uno de los proyectos de ingeniería que está realizando sobre una maquinaria, tuvo en los ejercicios 2013 y 2014 gastos de investigación que vamos a detallar a continuación. En 2015, dado que el proyecto de investigación ha finalizado con éxito, la entidad ha seguido teniendo gastos, esta vez de desarrollo del proyecto, para integrar en la maquinaria toda la investigación realizada, que, asimismo, vamos a detallar a continuación. Por último, a finales del año 2015, ha registrado la propiedad industrial en la Oficina Española de Patentes y Marcas que le ha supuesto otros gastos que detallamos a continuación.

Los gastos de investigación, en 2013 y 2014 y los de desarrollo, en 2015, incluido el gasto por el registro de la propiedad industrial, han sido los siguientes:

	Gastos de investigación		Gastos de desarrollo
	2013	2014	2015
Otros gastos	1.000.000	1.200.000	2.000.000
Pago propiedad industrial			50.000

Maque, SA, al final de cada uno de los ejercicios 2013 y 2014, ha activado los gastos de investigación en la cuenta contable (200) «Investigación», y ha amortizado los mismos, a partir del periodo siguiente, en cinco años, de acuerdo con lo establecido en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 28 de mayo de 2013, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible.

Por otra parte en 2015, ha contabilizado el proyecto de desarrollo en la cuenta contable (201) «Desarrollo», y posteriormente ha dado de alta la propiedad industrial en la cuenta contable (203) «Propiedad industrial», amortizando la misma en el periodo de duración de la misma que se considera que es de 8 años.

En cada uno de los años, tiene a su disposición la certificación correspondiente, por una entidad certificadora oficial, de que los gastos en que ha incurrido Maque, SA en cada uno de los ejercicios se tratan de gastos de investigación. Por otra parte, ha solicitado la petición del informe vinculante al Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial, antes de la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades de cada uno de los ejercicios, incluido el ejercicio 2015.

13. La entidad Maque, SA había cedido con fecha 1 de noviembre de 2013 la explotación comercial de otra propiedad industrial que tenía contabilizada por 500.000 euros, siendo este su coste de producción, a la entidad española Sin, SL, con la que no tiene ninguna vinculación, por un plazo de 5 años, a cambio de unos ingresos anuales de 1.000.000 de euros. Los gastos de amortización de la citada propiedad industrial eran de 50.000 euros año (10% del coste de producción).

Al final del 2015, Maque, SA transmite la propiedad industrial anterior a la citada empresa, con la que no tiene ningún tipo de vinculación, por importe de 3.000.000 de euros.

14. Maque, SA ha contabilizado distintos gastos, por atenciones a clientes o proveedores, cuya suma anual en 2015, asciende a 352.000 euros. Todos ellos tienen la correspondiente justificación documental, pero algunos de ellos pueden resultar excesivos, si bien se trata, en todo caso, de gastos con clientes o proveedores independientes.
15. La mercantil Maque, SA tuvo en 2014, unos gastos financieros netos por importe de 2.200.000 euros, siendo su beneficio operativo de 10.250.000 euros.

En el ejercicio 2015, los gastos financieros netos han ascendido a 3.100.000 euros y el beneficio operativo ha ascendido a 8.000.000 de euros.

16. La mercantil Maque, SA nos detalla los siguientes datos de su patrimonio neto de los ejercicios 2014 y 2015:

	2014	2015
Capital	15.000.000	17.000.000
Prima de emisión	5.000.000	7.500.000
Reservas	10.000.000	13.400.000
Legal	3.000.000	3.400.000
		.../...

	2014	2015
.../...		
Voluntaria	7.000.000	10.000.000
Otras aportaciones de socios	0	3.000.000
Resultado del ejercicio	12.000.000	14.000.000

17. Maque, SA presenta a 31 de diciembre de 2014 los siguientes trabajadores con discapacidad:

Con grado de discapacidad \geq al 33 % y $<$ al 65 %	4 trabajadores
Con grado de discapacidad \geq al 65 %	1 trabajador

Los trabajadores anteriormente detallados estuvieron de alta durante todo el ejercicio 2014, con excepción de 1 trabajador discapacitado de minusvalía \geq al 33 % y $<$ al 65 % que fue contratado el 1 de julio de 2014.

Durante el ejercicio 2015, se han producido las siguientes variaciones:

- El trabajador discapacitado que fue contratado el 1 de julio de 2014 sigue a fin de año.
 - El 1 de septiembre de 2015, se contrata a 4 trabajadores con discapacidad con un grado de discapacidad \geq al 33 % y $<$ al 65 %, 2 de ellos a media jornada y 2 a jornada completa.
 - El 1 de octubre de 2015 se contrata a 2 trabajadores con discapacidad con un grado de discapacidad \geq al 65 %.
18. Las retenciones del ejercicio ascienden a 8.170 euros [punto 8 a)] y durante el ejercicio ha declarado tres pagos fraccionados ingresando las siguientes cuantías:
- Primer pago fraccionado: 250.000 euros.
 - Segundo pago fraccionado: 350.000 euros.
 - Tercer pago fraccionado: 450.000 euros.

Se pide:

Practicar la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015, sabiendo que la mercantil Maque, SA desea pagar el mínimo posible aplicando la normativa contenida en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, y en su reglamento de desarrollo.

SOLUCIÓN

Punto 1. Ventas con precio aplazado realizadas con anterioridad a 1 de enero de 2015

La imputación de las ventas con pago aplazado viene recogida en el artículo 11.4 de la LIS. Se han producido modificaciones significativas con el contenido que anteriormente se establecía en el artículo 19.4 del TRLIS. Reproducimos a continuación el apartado 4 de cada uno de los preceptos:

Texto TRLIS	Texto Ley 27/2014
<p>Apartado 4 artículo 19. 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.</p> <p>Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos 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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>	<p>Apartado 4 artículo 11. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.</p> <p>Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el periodo transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.</p> <p>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.</p> <p>No resultará fiscalmente deducible el deterioro de valor de los créditos respecto de aquel importe que no haya sido objeto de integración en la base imponible por aplicación del criterio establecido en este apartado, hasta que esta se realice.</p>

Destacamos que los cambios producidos han sido los siguientes:

- La imputación de las operaciones a plazo o con precio aplazado es la exigibilidad de los cobros, cuando anteriormente era cuando se efectuaran los mismos.
- Las operaciones a plazo son todas «cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el periodo transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año».

- El deterioro contabilizado no será fiscalmente deducible, en el caso de que fuera exigible el cobro, este no se realizará, y se contabilizará un deterioro por el crédito impagado.

Dado que se cambia el criterio en la imputación de las operaciones a plazo, **la disposición transitoria primera, párrafo tercero de la LIS** establece, en relación con las operaciones a plazo realizadas con anterioridad a 1 de enero de 2015, lo siguiente: «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».

Por todo lo anterior, los beneficios obtenidos por la operación de venta con cobro aplazado realizada en el ejercicio 2013 se imputarán de acuerdo con lo establecido en el artículo 19.4 del TRLIS.

La mercantil Maque, SA contabilizaría la transmisión efectuada en 2013 de la siguiente manera:

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
572	Bancos	500.000	
171	Deudores a largo plazo por ventas aplazadas	1.500.000	
210	Inmuebles		400.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		1.600.000

La imputación de los cobros por la venta con pago aplazado, siempre que se hubieran efectuado los mismos, sería la siguiente:

Año	Cobros efectuados	Beneficio incorporado
2013	500.000	400.000 (1.600.000 × 500.000/2.000.000)
2014	700.000	560.000 (1.600.000 × 700.000/2.000.000)
2015	800.000	640.000 (1.600.000 × 800.000/2.000.000)
Suma	2.000.000	1.600.000

La imputación fiscal, caso que se hubieran producido todos los cobros, tendría las siguientes consecuencias:

Año	Beneficio contable	Beneficio fiscal	Diferencias temporarias
2013	1.600.000	400.000	-1.200.000
2014	-	560.000	+560.000
2015	-	640.000	+640.000

No obstante, dado que el cobro del ejercicio 2015, por importe de 800.000 euros, no se ha efectuado, la mercantil Maque, SA no deberá efectuar el ajuste positivo por el beneficio de 640.000 euros que lleva incorporado.

Por otra parte, dado que tiene un deudor por importe de 800.000 euros, desde el 1 abril de 2015, de acuerdo con lo establecido en el artículo 13.1 de la LIS, el gasto contabilizado por el deterioro del mismo es fiscalmente deducible.

Punto 2. Amortizaciones

Para la determinación del gasto fiscalmente deducible por amortizaciones del inmovilizado hay que tener en cuenta que el artículo 12.1 de la LIS introduce una nueva tabla de amortización y la aplicación de la misma se tiene que realizar de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria decimotercera de la LIS.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que las empresas que tributaron en el régimen general en los ejercicios 2013 y 2014 tuvieron que aplicar la reducción del 30% del gasto por amortización contabilizado que fuera fiscalmente deducible de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre. Además ese menor gasto fiscal por amortización en los ejercicios 2013 y 2014 va a revertir, según determine la entidad, en el periodo que reste de vida útil, o en el plazo de 10 años. Normalmente, siempre que la vida útil restante de los elementos amortizables fuera inferior a 10 años, las entidades optarán por revertir ese gasto que no fue deducible en el periodo de tiempo que le reste de vida útil. Reproducimos a continuación, para recordarlo, el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre:

«Artículo 7. Limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades.

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% 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».

La determinación del gasto fiscalmente deducible por amortización, para cada uno de los elementos detallados de la entidad Maque, SA, es el siguiente:

a) Elemento: Maquinaria

- Precio de adquisición: 5.000.000 de euros.
- Fecha de adquisición: 2 de enero de 2012.
- Método de amortización: lineal.
- Coeficiente de amortización:
 - Antiguas tablas: 10%.
 - Nueva tabla: 12%.
- La empresa quiere aplicar el nuevo coeficiente del 12%.

La nueva ficha de amortización del elemento sería la siguiente:

Periodo	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia temporaria deducible y reversión de la misma
2012	500.000,00	500.000,00	-
2013	500.000,00	350.000,00	+150.000,00
			.../...

Periodo	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia temporaria deducible y reversión de la misma
.../...			
2014	500.000,00	350.000,00	+150.000,00
2015	656.250,00	712.500,00	-56.250,00
2016	656.250,00	712.500,00	-56.250,00
2017	656.250,00	712.500,00	-56.250,00
2018	656.250,00	712.500,00	-56.250,00
2019	656.250,00	712.500,00	-56.250,00
2020	218.750,00	237.500,00	-18.750,00

En 2015, la nueva vida útil es 8,33333 años (100/12%).

Como han transcurrido 3 años, quedan 5,33333 (8,33333 – 3) años de vida útil.

El gasto fiscal por amortización lo determinamos de la siguiente manera:

- Valor neto fiscal a 1 de enero de 2015: 3.800.000 (5.000.000 – 1.200.000).
- Gasto fiscal por amortización 2015: $3.800.000/5,3333 = 712.500$ euros.

El gasto contable por amortización sería:

- Valor neto contable a 1 de enero de 2015: 3.500.000 (5.000.000 – 1.500.000).
- Gasto contable por amortización 2015: $3.500.000/5,3333 = 656.250$ euros.

La diferencia entre la amortización contable y la fiscal es la reversión del gasto que no fue deducible en los ejercicios 2013 y 2014, en el periodo que queda de vida útil.

Nota: 656.250 euros es el gasto fiscal máximo por amortización, dado que se tiene que calcular de acuerdo con la nueva vida útil del elemento que establece la tabla. No obstante, en los casos en que la tabla establecida en el artículo 12.1 de la LIS establezca mayor coeficiente lineal, las entidades podrían seguir aplicando el coeficiente de las viejas tablas de amortización, pero la determinación del gasto fiscalmente deducible sería menor.

Por último, hay que tener en cuenta la disposición transitoria trigésimo séptima de la LIS, que establece lo siguiente:

«1. Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley y les haya resultado de aplicación la limitación a las amortizaciones establecida en 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, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 5% de las cantidades que integren en la base imponible del periodo impositivo de acuerdo con el párrafo tercero del citado artículo, derivadas de las amortizaciones no deducidas en los periodos impositivos que se hayan iniciado en 2013 y 2014.

Esta deducción será del 2% en los periodos impositivos que se inicien en 2015».

Por ello en 2015, tendrá una deducción de la cuota por importe de 1.125 euros (2% de 56.250).

b) Elemento: Útiles y herramientas

- Precio de adquisición: 500.000 euros.
- Fecha de adquisición: 2 de enero de 2014.
- Método de amortización: lineal.
- Coeficiente de amortización:
 - Antiguas tablas: 30%.
 - Nueva tabla: 25%.
- La empresa debe aplicar la nueva tabla y lo máximo que puede es el 25%.

La nueva ficha de amortización del elemento sería la siguiente:

Periodo	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia temporaria deducible y reversión de la misma
2014	300.000,00	210.000,00	+90.000,00
2015	233.333,33	263.666,66	-30.000,00
2016	233.333,33	263.666,66	-30.000,00
2017	233.333,33	263.666,66	-30.000,00

En 2015, la nueva vida útil es 4 años (100/25%).

Como ha transcurrido 1 año, quedan 3 (4 – 1) años de vida útil.

El gasto fiscal por amortización lo determinamos de la siguiente manera:

- Valor neto fiscal a 1 de enero de 2015: 790.000 (1.000.000 – 210.000).
- Gasto fiscal por amortización 2015: $790.000/3 = 263.333,33$ euros.

El gasto contable por amortización sería:

- Valor neto contable a 1 de enero de 2015: 700.000 (1.000.000 – 300.000).
- Gasto contable por amortización 2015: $700.000/3 = 233.333,33$ euros.

La diferencia entre la amortización contable y la fiscal es la reversión del gasto que no fue deducible en el ejercicio 2014, en el periodo que queda de vida útil.

Por último, de acuerdo con lo establecido en disposición transitoria trigésimo séptima de la LIS, en 2015, tendrá una deducción de la cuota por importe de 600 euros (2% de 30.000).

c) Elemento: Equipos electrónicos

- Precio de adquisición: 900.000 euros.
- Fecha de adquisición: 2 de enero de 2014.
- Método de amortización: lineal.
- Coeficiente de amortización máximo:
 - Antiguas tablas: 15%.
 - Nueva tabla: 20%.
- Periodo máximo: 10 años.
- La empresa quiere seguir aplicando el 15%.

Nota: La empresa tiene que aplicar la nueva tabla de amortización, que es lo que establece la disposición transitoria decimotercera. Sin embargo, no dice la citada disposición transitoria que la empresa tenga que aplicar los coeficientes máximos. Por ello, dado que el 15% está entre el coeficiente lineal máximo y el coeficiente lineal que se deriva del periodo máximo, la empresa está aplicando la nueva tabla de amortización.

La ficha de amortización del elemento sería la siguiente:

Periodo	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia temporaria deducible y reversión de la misma
2014	135.000,00	94.500,00	+40.500,00
2015	135.000,00	142.147,06	-7.147,06
2016	135.000,00	142.147,06	-7.147,06
2017	135.000,00	142.147,06	-7.147,06
2018	135.000,00	142.147,06	-7.147,06
2019	135.000,00	142.147,06	-7.147,06
2020	90.000,00	94.764,70	-4.764,70

En 2015, la vida útil sigue siendo de 6,6666 años (100/15%).

El gasto contable por amortización sería en 2015 de 135.000 (15% de 900.000), que es lo que contabiliza la entidad.

Para determinar el gasto fiscal, hay que tener en cuenta que los 40.500 euros, que no fueron deducibles en 2014, tienen que revertir en el periodo de tiempo de vida útil restante, en definitiva revertirá en los 5,66666 años que quedan de vida útil.

En 2015 revertirán 7.147,06 euros (40.500/5,6666).

La diferencia entre la amortización contable y la fiscal es la reversión del gasto que no fue deducible en el ejercicio 2014, en el periodo que queda de vida útil.

Por último, de acuerdo con lo establecido en disposición transitoria trigésimo séptima de la LIS, en 2015, tendrá una deducción de la cuota por importe de 142,94 euros (2% de 7.147,06).

Punto 3. Reversión del gasto por amortización que no fue deducible en 2013 y 2014

Las empresas que tributaron en el régimen general realizaron un ajuste positivo al resultado contable por el 30% del gasto contabilizado que fuera fiscalmente deducible en los ejercicios 2013 y 2014, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre. Y ese gasto que no fue deducible tiene que revertir a partir de 2015, en los periodos que queden de vida útil para cada elemento, o en los 10 años siguientes. Normalmente la reversión se tiene que

hacer elemento por elemento, y de esa manera hemos calculado el importe de la reversión para tres de los elementos que han sido detallados en el punto segundo anterior. Para el resto de los elementos de la empresa hemos detallado la reversión conjunta que se producirá en el año 2015.

La reversión en 2015 va a provocar, de una parte, un ajuste negativo al resultado contabilizado por la reversión del año 2015 y, de otra, una deducción en la cuota por aplicación de la disposición transitoria trigésimo séptima de la LIS.

Con los datos detallados en el supuesto tendremos las siguientes incidencias en la declaración del Impuesto sobre Sociedades:

Concepto	Importe
Ajuste negativo al resultado contable	1.700.000 euros
Deducción en la cuota (disp. trans. 37. ^a LIS)	34.000 euros (2 % × 1.700.000)

Punto 4. Arrendamiento financiero

El contrato de arrendamiento financiero cumple los requisitos establecidos en el artículo 115 del TRLIS y en el artículo 106 de la LIS. Por ello, los gastos financieros son deducibles y la parte de la cuota del arrendamiento financiero será deducible con el límite del doble de la amortización fiscal.

Además hay que tener en cuenta que en los ejercicios 2013 y 2014 la mercantil ha tenido que aplicar el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, y que en el ejercicio 2015, por la aplicación de las nuevas tablas de amortización se produce un incremento al 18 % del coeficiente lineal máximo y la empresa quiere aplicar el mismo.

Determinemos, en primer lugar, la amortización lineal máxima en cada uno de los ejercicios.

- Amortización lineal años 2013 y 2014: 540.000 euros (15 % de 3.600.000).
- Amortización lineal años 2015 y siguientes:
 - Nueva vida útil: 5,55555 (100/18 %).
 - Como han pasado 2 años quedan 3,3333 (5,33333 – 2) de vida útil.
 - Valor neto contable: 2.520.000 euros.
 - Amortización máxima en 2015: 756.000 euros (2.520.000/3,333).

El cuadro de los gastos contables por amortización y de los gastos fiscales durante toda la vida útil del bien sería el siguiente:

Año	A. Lineal	Recup.	Límite	Gasto fiscal	Exceso	Diferencias temp.
2013	540.000	1.000.000	1.080.000	700.000	300.000	-160.000
2014	540.000	1.000.000	1.080.000	700.000	300.000	-160.000
2015	756.000	1.000.000	1.512.000	1.512.000	Faltan 88.000	-756.000
2016	756.000	600.000	1.512.000	688.000		+68.000
2017	756.000			0		+756.000
2018	252.000			0		+252.000
Suma	3.600.000	3.600.000		3.600.000		0

En el ejercicio 2015, sería gasto fiscalmente deducible el importe de 1.512.000 euros, que corresponden al 1.000.000 de euros satisfecho por la cuota de recuperación del bien en el citado ejercicio más 512.000 euros de excesos de años anteriores. Ello produce un ajuste negativo de 756.000 euros.

Asimismo entendemos que sería aplicable la disposición transitoria trigésimo séptima de la LIS y tendría una deducción de la cuota por importe de 10.240 euros (2% de 512.000)

Punto 5. Pérdida por deterioro de un terreno

En el año 2015, la pérdida por deterioro del terreno, por importe de 500.000 euros, no es fiscalmente deducible de acuerdo con el artículo 13.2 de la LIS.

Como consecuencia de ello tendremos:

- Que el valor contable del terreno es 1.500.000 euros.
- Que el valor fiscal del terreno es 2.000.000 de euros.

Punto 6. Libertad de amortización para bienes cuyo valor unitario no exceda de 300 euros

De acuerdo con lo establecido en el artículo 12.3 e) de la LIS, podrán amortizarse libremente los elementos del inmovilizado material nuevos cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta un límite de 25.000 euros.

Por ello, la mercantil tendrá libertad de amortización para los 80 enseres adquiridos el 1 de diciembre de 2015.

El gasto contable, el gasto fiscalmente deducible y el ajuste a practicar en la base imponible serían los siguientes:

Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia temporaria
250	20.000	19.750

Punto 7. Transmisión de acciones con pérdidas a entidades del grupo

El deterioro de las acciones de Mese, SA contabilizado por la mercantil Maque, SA en el ejercicio 2014, por importe de 640.000 euros, no fue gasto fiscalmente deducible, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14.1 j) del TRLIS, con lo cual, en el ejercicio 2014, tendría que haber realizado un ajuste positivo de 640.000 euros.

Como consecuencia de ello tendremos:

- Que el valor contable de las acciones de Mese, SA en poder de Maque, SA es de 3.360.000 euros.
- Que el valor fiscal de las acciones de Mese, SA en poder de Maque, SA es de 4.000.000 de euros.

Al transmitir las acciones de Mese, SA a la mercantil Cua, SL, sociedad que pertenece al mismo grupo mercantil, produce el siguiente resultado contable y fiscal:

- Resultado contable: beneficio de 140.000 euros (3.500.000 – 3.360.000).
- Resultado fiscal: pérdida de 500.000 euros (3.500.000 – 4.000.000).

De acuerdo con lo establecido en el artículo 11.10 de la LIS, «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, 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».

Por ello, la mercantil Maque, SA en el ejercicio 2015 tendrá que realizar dos ajustes al resultado contable, siendo estos los siguientes:

- Uno negativo, por importe de 640.000 euros, que es la reversión del gasto por deterioro que no fue deducible, de acuerdo con lo establecido en el artículo 20 de la LIS.

- Otro positivo, por importe de 500.000 euros, por aplicación del artículo 11.10 de la LIS, realizando la imputación de la misma, en los términos establecidos en el citado precepto.

En conjunto, la sociedad Maque, SA tendría que realizar un ajuste negativo de 140.000 euros (640.000 – 500.000).

Punto 8. Percepción de dividendos

De acuerdo con lo establecido en el artículo 21.1 de la LIS, los dividendos o participaciones en beneficios estarán exentos cuando se cumplan los dos 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 % o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.

b) 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».

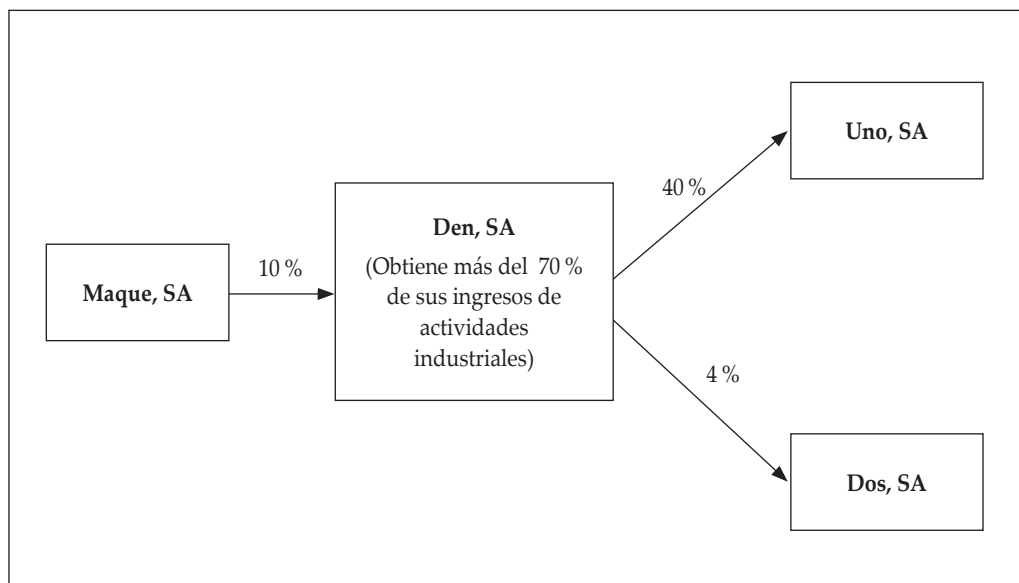
Además, se establece lo siguiente:

«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 % 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 %, 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».

De acuerdo con el artículo 21.1 de la LIS, los dividendos percibidos por Maque, SA tendrán el siguiente tratamiento:

- a) Los dividendos percibidos por una entidad financiera por importe de 43.000 euros están sujetos y no exentos, ya que participan en un porcentaje inferior al 5 % y el valor de sus participaciones es inferior a 20 millones de euros. Por supuesto no tienen derecho a ninguna deducción por doble imposición interna.
- b) Los dividendos percibidos de la entidad Bon, SA, por importe de 500.000 euros, están exentos, dado que Maque, SA participa en el 30 % y tienen las participaciones más de un año. Maque, SA tendrá que realizar un ajuste negativo por importe de 500.000 euros.
- c) Los dividendos percibidos de Cat, SA, por importe de 50.000 euros, están exentos ya que la participación directa junto con la indirecta es del 42 % ($2\% + 50\% \times 80\%$) y tienen las participaciones más de un año. Maque, SA tendrá que realizar un ajuste negativo por importe de 50.000 euros.
- d) El esquema de participaciones de la entidad Maque, SA en las mercantiles es el siguiente:

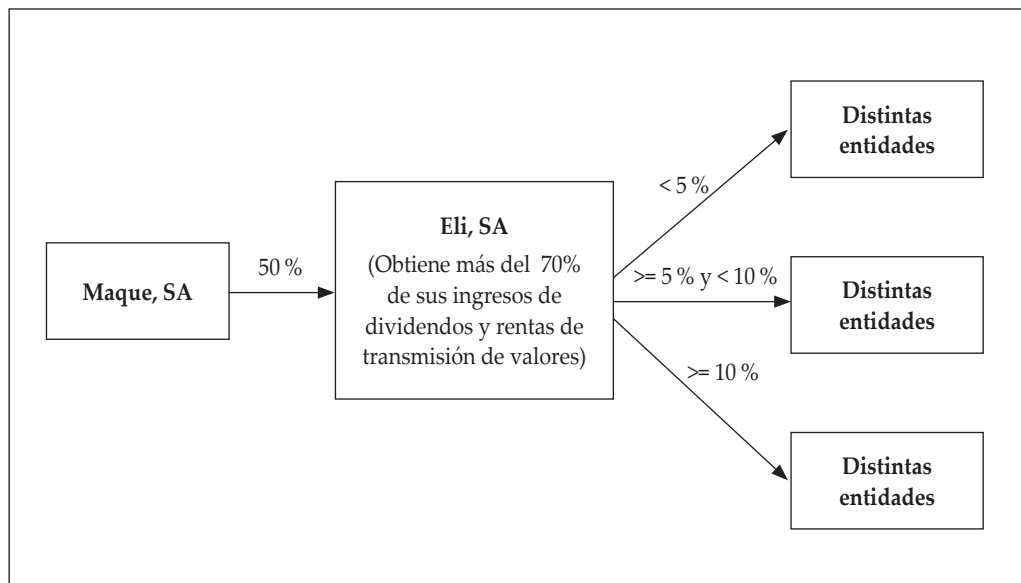


Al ser la entidad Den, SA una sociedad en la que no obtiene más del 70% de sus ingresos de dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios, no se aplica la precisión establecida en el artículo 21.1 de la LIS y por ello Maque, SA no

tiene que participar de manera indirecta en las sociedades Uno, SA y Dos, SA, en al menos el 5%.

Al participar Maque, SA en Den, SA en el 10% y teniendo la participación más de un año, los dividendos percibidos de Den, SA están exentos. Maque, SA tendrá que realizar un ajuste negativo por importe de 200.000 euros.

- e) El esquema de participaciones de la entidad Maque, SA en las mercantiles es el siguiente:



Al ser la entidad Eli, SA una sociedad en la que obtiene más del 70% de sus ingresos (obtiene el 100% de sus ingresos) de dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios, se aplica la precisión establecida en el artículo 21.1 de la LIS y por ello Maque, SA tiene que participar de manera indirecta en las distintas sociedades en las que participa en, al menos, el 5%.

Esta condición se cumple para todas aquellas entidades en las que Eli, SA participa en al menos el 10%. Por ello, para los dividendos, participaciones en beneficios y rentas derivadas de la transmisión de valores, que satisfagan esas entidades a Eli, SA, y posteriormente, Eli, SA satisfaga por dividendos a Maque, SA, estarían exentos.

Pero, según establece en el último inciso el artículo 21.1 de la LIS, el requisito de tener que participar de manera indirecta en al menos el 5%, 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, participa-

ciones 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.

Por ello, Maque, SA no deberá cumplir la condición de participar, indirectamente, en al menos en el 5 %, en aquellas sociedades en las que Eli, SA participa en menos del 5 %, ya que los dividendos, participaciones en beneficios y rentas derivadas de la transmisión de participaciones de estas entidades se van a integrar en Eli, SA, sin exención y, por supuesto, sin ningún tipo de deducción por doble imposición. Este requisito, no obstante, debería ser probado por la mercantil.

De esta manera tenemos que Eli, SA satisface un dividendo a Maque, SA, en la que participa en un 50 % y, en principio, los citados dividendos estarían exentos. Sin embargo Eli, SA es una sociedad que obtiene más del 70 % de sus ingresos (obtiene el 100 % de sus ingresos) de dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios, y por ello, tiene que cumplir las precisiones establecidas en los párrafos últimos del artículo 21.1 de la LIS. Y las precisiones establecidas no las cumple para todas las sociedades en las que participa, solo las cumple para dos tipos de entidades, siendo estas las siguientes:

- Las que participa Eli, SA en al menos el 10%. Ya que en estos casos Maque, SA participa, de manera indirecta en estas sociedades, en al menos el 5%.
- Las que participa Eli, SA en menos del 5%. Ya que en estos casos, los dividendos, participaciones en beneficios y rentas derivadas de la transmisión de sus participaciones se integraran en Eli, SA sin exención.

Por ello, los dividendos repartidos por Eli, SA a Maque, SA estarán exentos parcialmente, alcanzando la exención a la parte de los dividendos repartidos por Eli, SA que provengan de dividendos, participaciones en beneficios y rentas derivadas de la transmisión de participaciones, de las entidades que cumplen los requisitos y estando, por tanto, no exentos, los dividendos, participaciones en beneficios y rentas derivadas de la transmisión de participaciones, de las entidades que no cumplen los requisitos.

Y como nos indica el supuesto, el 50 % del dividendo repartido, esto es, 500.000 euros (50% de 1.000.000), provienen de entidades que no cumplen los requisitos para que los dividendos estén exentos. Por ello, Maque, SA tendrá que realizar un ajuste negativo por importe de 500.000 euros, y los otros 500.000 euros tributarán sin ningún tipo de exención ni de deducción por doble imposición interna.

Punto 9. Transmisión de participaciones

Con carácter general, de acuerdo con lo establecido en el artículo 21.3 de la LIS, los beneficios obtenidos en la transmisión de participaciones estarán exentos, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 2.1 de la LIS, es decir:

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

• La participación se deberá poseer de manera ininterrumpida un año antes de la transmisión».

Por ello, dado que se cumplen los requisitos para la transmisión de las participaciones de Tin, SL, la totalidad del beneficio obtenido por importe de 800.000 euros (2.000.000 – 1.200.000) estará exento, sin tener en consideración la cuantía del aumento de los fondos propios de la mercantil en la que participa la entidad. Por ello, Maque, SA tendrá que realizar un ajuste negativo por importe de 800.000 euros.

Punto 10. Transmisión de participaciones de una entidad patrimonial

De acuerdo con lo establecido en el artículo 21.5 a) de la LIS, la exención establecida en el artículo 21.3 de la citada norma no se aplicará a «aquella parte de las rentas derivadas de la transmisión de la participación, directa o indirecta, en una entidad que tenga la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta ley, que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación».

De acuerdo con lo anterior, el supuesto nos indica que la entidad Patrim, SL es una sociedad patrimonial en los términos del artículo 5.2 de la LIS. Sin embargo, esta afirmación puede ser cierta para el año 2015, que es cuando entra en vigor la LIS, y con ella el artículo 5.2 de la misma. Pero aquí hay que tener en cuenta que durante los cinco años anteriores, al no existir el citado precepto, ¿cómo se determinaría si la mercantil Patrim, SL ha sido patrimonial?

Para ello tendremos que acudir a lo establecido en la disposición adicional única del RIS que establece lo siguiente: «A los efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 5 de la LIS, para determinar si una entidad tiene o no la condición de patrimonial en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se tendrá en cuenta la suma agregada de los balances anuales de los periodos impositivos correspondientes al tiempo de tenencia de la participación, con el límite de los iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2009, salvo prueba en contrario».

Una vez determinada que la sociedad Patrim, SL ha sido patrimonial durante los años anteriores, de acuerdo con el artículo 21.5 de la LIS, la exención solo se aplica sobre el incremento de beneficios no distribuidos durante el tiempo de tenencia de la participación.

Por ello, dado que el incremento de los beneficios no distribuidos durante el tiempo de tenencia de la participación ha sido de 500.000 euros, del importe del beneficio obtenido en la transmisión de las participaciones de Patrim, SL, 2.200.000 euros (3.000.000 – 800.000), solo

estarán exentos 500.000 euros y el resto, 1.700.000 euros tributarán sin ningún tipo de exención ni de deducción por doble imposición. Por ello, Maque, SA tendrá que realizar un ajuste negativo por importe de 500.000 euros.

Punto 11. Transmisión de participaciones con origen en una aportación no dineraria acogida al régimen especial

El artículo 21.4 de la LIS recoge dos especialidades en la aplicación de la exención por la transmisión de participaciones. Transcribimos la especialidad que recoge la letra a) del citado precepto:

«a) Cuando la participación en la entidad hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial del capítulo VII del título VII de esta ley y la aplicación de dichas reglas, incluso en una transmisión anterior, hubiera determinado la no integración de rentas en la base imponible de este impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, derivadas de:

1.ª La transmisión de la participación en una entidad que no cumpla el requisito de la letra a) o, total o parcialmente al menos en algún ejercicio, el requisito a que se refiere la letra b) del apartado 1 de este artículo.

2.ª La aportación no dineraria de otros elementos patrimoniales distintos a las participaciones en el capital o fondos propios de entidades.

En este supuesto, la exención solo se aplicará sobre la renta que corresponda a la diferencia positiva entre el valor de transmisión de la participación en la entidad y el valor de mercado de aquella en el momento de su adquisición por la entidad transmitente, en los términos establecidos en el apartado 3. En los mismos términos se integrará en la base imponible del periodo la renta diferida con ocasión de la operación acogida al capítulo VII del título VII de esta ley, en caso de aplicación parcial de la exención prevista en el apartado anterior».

En nuestro caso, Maque, SA acudió el 2 de abril de 2013 a una ampliación de capital aportando un inmueble y recibiendo acciones que en el 2015 se transmiten. La aportación no dineraria se acogió al régimen especial establecida en el artículo 94 del TRLIS.

La renta obtenida en la transmisión de las acciones 200.000 euros (1.800.000 – 1.600.000) estará exenta, ya que la citada renta es la diferencia positiva entre el valor de la transmisión de la participación y el valor de mercado de la misma en el momento de su adquisición por Maque, SA. Por ello, Maque, SA tendrá que realizar un ajuste negativo por importe de 200.000 euros

Pero además, tendrá que integrar en la base imponible mediante ajuste positivo la renta que quedó diferida al transmitir el terreno, por acogerse la aportación no dineraria al régimen especial.

El importe de la renta que quedó diferida era de 990.700 euros ($1.600.000 - 500.000 \times 1,2186$), ya que tendríamos que aplicar los coeficientes del año 2013, que es cuando se efectuó la transmisión del terreno. Por ello, Maque, SA tendrá que realizar un ajuste positivo por importe de 990.700 euros.

Punto 12. Gastos por I+D

Detallamos, a continuación, la contabilización, el gasto fiscalmente deducible y la deducción por incentivos empresariales que Maque, SA habrá tenido en los ejercicios 2013 y 2014.

Contabilización en el año 2013 de los gastos de investigación

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
200	Investigación	1.000.000	
730	Trabajos realizados por la empresa para su inmovilizado intangible		1.000.000

Esta anotación contable la realizaría al final del ejercicio 2013, activando los gastos que ha tenido durante el citado ejercicio. Según la Resolución del ICAC de 28 de mayo de 2013, en su norma de registro y valoración 6.^a 1.9 b), los citados gastos de investigación se amortizarán desde el momento de su activación durante la vida útil y siempre dentro de un periodo de cinco años, es decir, desde 2014 hasta 2018.

Desde el punto de vista fiscal, en el año 2013, como los gastos de investigación están activados, se podrá aplicar la libertad de amortización que establecía el artículo 11.2 del TRLIS y, por ello, efectuará un ajuste negativo al resultado contable de $-1.000.000$ de euros.

Por otra parte, tendría derecho a una deducción por actividades de I+D, suponiendo que fuera este el primer año en que se hubieran realizado actividades de I+D, por importe de 420.000 euros ($1.000.000 \times 0,42$).

Contabilización en el año 2014 de los gastos de investigación

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
200	Investigación	1.200.000	
730	Trabajos realizados por la empresa para su inmovilizado intangible		1.200.000

Esta anotación contable la realizaría al final del ejercicio 2014, activando los gastos que ha tenido durante el citado ejercicio. Por otra parte, amortizaría los gastos de investigación contabilizados en el ejercicio 2013, en el 20%, realizando la siguiente anotación contable:

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (1.000.000 × 0,20)	200.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		200.000

Desde el punto de vista fiscal, en el año 2014, como los gastos de investigación están activados, se podrá aplicar la libertad de amortización que establecía el artículo 11.2 del TRLIS y, por ello, efectuará un ajuste negativo al resultado contable de -1.200.000 euros.

Asimismo, el gasto contabilizado por la amortización del inmovilizado intangible por importe de 200.000 euros no sería gasto fiscal, dado que la entidad aplicó la libertad de amortización del artículo 11.2 del TRLIS en el ejercicio 2013.

Por último tendría derecho a una deducción por actividades de I+D, siendo este el segundo año en que se hubieran realizado actividades de I+D, por importe de 419.000 euros ($1.000.000/2 \times 0,25 + 700.000 \times 0,42$).

Contabilización en el año 2015 de los gastos de desarrollo y de la propiedad industrial

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
201	Desarrollo	2.000.000	
730	Trabajos realizados por la empresa para su inmovilizado intangible		2.000.000

Esta anotación contable la realizaría al final del ejercicio 2015, activando los gastos que ha tenido durante el citado ejercicio.

Por otra parte, daría de alta a la propiedad industrial:

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
(203)	Propiedad industrial	2.050.000	
(201)	Desarrollo		2.000.000
572	Bancos (por el pago al Registro de la propiedad industrial)		50.000

Por otra parte, amortizaría los gastos de investigación contabilizados en los ejercicios 2013 y 2014 en el 20 %, realizando la siguiente anotación contable:

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (2.200.000 × 0,20)	440.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		440.000

Desde el punto de vista fiscal, en el año 2015, como los gastos de desarrollo están activados, se podrá aplicar la libertad de amortización que establece el artículo 12.3 de la LIS y, por ello, efectuará un ajuste negativo al resultado contable de -2.000.000 de euros.

Asimismo, el gasto contabilizado por la amortización del inmovilizado intangible por importe de 440.000 euros no sería gasto fiscal, dado que la entidad aplicó la libertad de amortización del artículo 11.2 del TRLIS en los ejercicios 2013 y 2014.

Por último, tendría derecho a una deducción por actividades de I+D, establecida en el artículo 35 de la LIS, siendo este el tercer año en que se hubieran realizado actividades de I+D, por importe de 674.000 euros [(1.000.000 + 1.200.000)/2 × 0,25 + 950.000 × 0,42].

En resumen, en el ejercicio 2015, tendría que realizar los siguientes ajustes al resultado contable:

- Ajuste negativo de -2.000.000 de euros.
- Ajuste positivo de 440.000 euros.

Y tendría derecho a una deducción por actividades de I+D por importe de 674.000 euros.

Punto 13. Cesión y transmisión de un inmovilizado intangible

Dado que el contrato de cesión es de fecha 1 de noviembre de 2013, la entidad Maque, SA podrá optar, de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria vigésima, apartado 2, al régimen establecido en el artículo 23 de la LIS, según redacción vigente a 1 de enero de 2015.

Esta opción, según establece la disposición transitoria vigésima, apartado 3, se ejercitará a través de la declaración del periodo impositivo 2016.

De acuerdo con lo anterior, Maque, SA, en el ejercicio 2015 y siempre que se hubiera ejercitado la opción establecida en la disposición transitoria vigésima apartado 2 de la LIS, por la cesión de la propiedad industrial tendrá derecho a una reducción sobre la renta obtenida de la siguiente cuantía:

$$60\% \times (1.000.000 - 50.000) = 570.000 \text{ euros}$$

Por ello, la mercantil Maque, SA realizará un ajuste negativo de -570.000 euros.

En relación con la transmisión, la renta obtenida por la transmisión de la propiedad industrial asciende a la siguiente cuantía:

Precio de la transmisión		3.000.000,00
Valor neto contable de la propiedad industrial		391.666,67
Coste de adquisición	500.000,00	
- Amortización [50.000 × (2 + 2/12)]	108.333,33	
Renta obtenida		2.608.333,33

La reducción de la base imponible por la transmisión de la propiedad industrial sería la siguiente:

$$60\% \text{ de } 2.608.333,33 = 1.565.000 \text{ euros}$$

Punto 14. Gastos deducibles por atenciones a clientes y proveedores

El artículo 15 e) de la LIS establece lo siguiente:

«No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: [...]

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 % del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo».

Los gastos por atenciones a clientes y proveedores que ha contabilizado la entidad ascienden a 352.000 euros. Dado que el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio 2015 asciende a 52.500.000 euros, el 1 % de la citada cantidad (525.000 €) es superior a 352.000 euros, por ello los gastos por atenciones a clientes y proveedores, contabilizados y con correspondiente justificación documental serán deducibles en su totalidad.

Punto 15. Gastos financieros

De acuerdo con lo establecido en el artículo 20 del TRLIS, la entidad, en el ejercicio 2014, se pudo deducir los 2.200.000 euros de los gastos financieros que tuvo, y dado que los citados gastos financieros no llegaron al 30 % del beneficio operativo de la entidad 3.075.000 euros (30 % de 10.250.000), la diferencia, es decir, 875.000 euros (3.075.000 – 2.200.000) incrementaría el límite de los cinco años siguientes.

En el ejercicio 2015, los gastos financieros netos han ascendido a 3.100.000 euros, y el beneficio operativo ha ascendido a 8.000.000 de euros.

En principio, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la LIS, el límite del ejercicio 2015 es de 2.400.000 euros (30 % de 8.000.000), pero si a esta cantidad le sumamos 700.000 euros (parte de los 875.000 € que incrementan el límite de cinco años siguientes), nos podemos deducir la totalidad de los gastos financieros del ejercicio 2015, es decir, los 3.100.000 euros.

Y aún quedarían pendientes 175.000 euros (875.000 – 700.000) para incrementar el límite de cuatro años siguientes.

Punto 16. Reserva de capitalización

De acuerdo con lo establecido en el artículo 25 de la LIS, «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 % 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».

En este punto la Consulta de la Dirección General de Tributos número V4127/2015, de 22 de diciembre (NFC056676), se pronuncia sobre cuándo se deberá efectuar la contabilización de la dotación de la reserva de capitalización, y establece que la misma deberá producirse en el plazo previsto en la normativa mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente al periodo impositivo en que se aplique la reducción.

Por otra parte, para el cálculo de los fondos propios, el artículo 25.2 de la LIS señala lo siguiente:

«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».

De acuerdo con los datos del supuesto, los fondos propios a tener en cuenta son los siguientes:

	2014	2015
Capital	15.000.000	15.000.000
Prima de emisión	5.000.000	5.000.000
Reservas		
Legal		
Voluntaria	7.000.000	10.000.000
Otras aportaciones de socios		
Resultado del ejercicio	12.000.000	14.000.000
Total fondos propios a efectos del cálculo	39.000.000	44.000.000

El importe de la reducción por reserva de capitalización es el 10% × la base de la reducción por reserva de capitalización

+ Fondos propios final 2015	+44.000.000
– Resultado contable 2015	–14.000.000
– Fondos propios al inicio 2015	–39.000.000
+ Resultado contable 2014	+12.000.000
Base de la reducción por reserva de capitalización	3.000.000

La reducción de la base imponible por reserva de capitalización sería de:

$$300.000 \text{ euros} = 10\% \times 3.000.000$$

Por otra parte, el límite de aplicación de la reducción por reserva de capitalización del ejercicio es el 10% de la base imponible previa.

Punto 17. Deducción por creación de empleo de trabajadores con discapacidad

De acuerdo con el artículo 38 de la LIS, el aumento en número de los trabajadores con discapacidad en 2015 ha sido el siguiente:

Grado de discapacidad	> 0 al 33 % y < al 65 %	> 0 al 65 %
Promedio plantilla 2014	$(3 + 1 \times 6/12) = 3,5$	2
Promedio plantilla 2015	$(4 + 2 \times 4/12 + 2 \times 4/12 \times 1/2) = 5$	$(2 + 2 \times 3/12) = 2,50$
Aumento de plantilla	1,5	0,5

Deducción por creación de empleo por trabajadores con discapacidad en 2015:

$$9.000 \times 1,5 + 12.000 \times 0,5 = 19.500 \text{ euros}$$

Punto 18. Retenciones y pagos fraccionados

Las retenciones y los pagos fraccionados en el ejercicio 2015 han sido los siguientes:

Retenciones	8.170
Pagos fraccionados	1.050.000

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades 2015

Beneficio contable antes de impuestos	17.350.000
Punto 1. Operación de venta a plazos	-
Punto 2. Amortizaciones	-93.397,06
2.A) - 56.250 euros	
2.B) -30.000 euros	
2.C) -7.147,06 euros	
Punto 3. Reversión del menor gasto por amortización 2013 y 2014	-1.700.000
Punto 4. Arrendamiento financiero	-756.000
Punto 5. Deterioro de un terreno	+ 500.000
Punto 6. Bienes de cuantía inferior a 300 euros	-19.750
Punto 7. Deterioro y venta de acciones a una sociedad del grupo (-640.000 + 500.000)	-140.000
Punto 8. Percepción de dividendos	-1.250.000
8.A) -	
8.B) -500.000 euros	
8.C) -50.000 euros	
8.D) -200.000 euros	
8.D) -500.000 euros	
Punto 9. Transmisión de acciones	-800.000
Punto 10. Transmisión de acciones de una patrimonial	-500.000
Punto 11. Aportación no dineraria y transmisión de acciones (990.700 - 200.000)	+790.700
Punto 12. Gastos por I+D (440.000 - 2.000.000)	-1.560.000
Punto 13. Cesión y venta de propiedad industrial (-570.000 - 1.565.000)	-2.135.000
Punto 14. Atenciones a clientes y proveedores	-
Punto 15. Gastos financieros	-
	.../...

.../...	
BASE IMPONIBLE PREVIA	9.686.552,94
Punto 16. Reserva de capitalización	-300.000,00
BASE IMPONIBLE	9.386.552,94
Tipo de gravamen	28 %
CUOTA ÍNTEGRA	2.628.234,82
Deducciones por actividades de I+D	-674.000,00
Deducción creación de empleo trabajadores con discapacidad	-19.500,00
CUOTA LÍQUIDA POSITIVA	1.934.734,82
Deducciones por disposición transitoria trigésimo séptima de la LIS	46.107,94
(1.125 + 600 + 142,94 + 34.000 + 10.240)	
Retenciones	8.170,00
Pagos fraccionados	1.050.000,00
CUOTA DIFERENCIAL A INGRESAR	830.456,88