

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. EJERCICIO 2015 (CASO PRÁCTICO)

Antonio Cancha Huerta

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

El pasado 28 de noviembre de 2014 se aprobó una nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades –Ley 27/2014– de aplicación a los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2015. A continuación vamos a realizar la declaración del impuesto de una sociedad que tributa en el régimen general del impuesto y cuyo ejercicio contable y periodo impositivo coincide con el año natural, en la que incorporamos diferentes ajustes por operaciones de la entidad en el ejercicio 2015, al objeto de que vayamos teniendo una primera aproximación, a nivel práctico, con la nueva regulación del impuesto.

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

ENUNCIADO

La sociedad ATM, SA, residente en España y dedicada a la fabricación, reparación y venta de electrodomésticos desde el ejercicio 1995, ha obtenido en el año 2015 un resultado contable antes de impuestos, determinado de acuerdo con las normas del PGC, de 15.000.000 de euros. La sociedad tiene la condición de gran empresa. El último año que la sociedad tuvo la consideración de empresa de reducida dimensión fue el ejercicio 2010. La cifra neta de negocios en el ejercicio 2014 y 2015 fue de 12.000.000 y 13.000.000 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. La sociedad ATM, SA adquirió por un importe de 10.000 euros un elemento nuevo de inmovilizado material al inicio del ejercicio 2013, que se estaba amortizando al coeficiente lineal del 10% coincidente con el coeficiente máximo de tablas según Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) 4/2004. La nueva tabla de amortización establecida en la LIS 27/2014 determina para el mencionado elemento patrimonial un nuevo coeficiente lineal máximo del 12% y un periodo máximo de 18 años. Ante esta situación y manteniendo el sistema de amortización lineal en aras de determinar el mayor gasto fiscal deducible, la sociedad se plantea optar por una de las siguientes opciones: a) mantener la vida útil de 10 años de utilización del elemento; b) adoptar la nueva vida útil del elemento que resulta del nuevo coeficiente lineal máximo.
2. En el ejercicio 2015 el importe de los elementos de inmovilizado material nuevos adquiridos y puestos a disposición el 31 de diciembre de 2015 por la sociedad ATM, SA con valor unitario inferior a 300 euros asciende a 15.000 euros; los citados elementos tienen la consideración de Mobiliario con Coeficiente Lineal Máximo del 10% y 20 años de periodo máximo.
3. La sociedad ATM, SA constituyó en el ejercicio 2013 para el desarrollo de una actividad económica un establecimiento permanente en el extranjero, siendo el valor contable del patrimonio neto del mismo de 50.000 euros. La renta generada por el establecimiento permanente es negativa en los ejercicios 2013 y 2014 por importe de 1.000 y 2.000 euros respectivamente.

Dada la evolución de la actividad el 1 de enero de 2015 se decide transmitir el establecimiento permanente por el importe de su valor contable 47.000 euros que resulta de reducir el patrimonio del establecimiento en el importe de las pérdidas acumuladas. La entidad adquirente es la sociedad RCDE, SA, residente en territorio español, la cual conjuntamente con la sociedad ATM, SA, forma parte del mismo grupo según lo establecido en el artículo 42 del Código de Comercio.

4. En el artículo 15 de los estatutos de la sociedad ATM, SA se establece que «el cargo de administrador tiene carácter gratuito», no obstante el administrador y la sociedad

han formalizado un contrato laboral para el desempeño de las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la misma, por un importe íntegro anual de 300.000 euros distribuidos en 14 mensualidades e incorporada en la contabilidad de la sociedad en la cuenta 640 «retribución al personal de la empresa».

5. La sociedad ATM, SA es titular desde el ejercicio 2012 del 5% de participación en el capital de la sociedad residente no cotizada en bolsa BFC, SA, siendo su precio de adquisición de 3.000 euros. En el citado ejercicio, la participación se depreció en un importe de 2.000 euros, lo que motivó la dotación de una pérdida por deterioro en la sociedad ATM, SA que fue fiscalmente deducible al cumplir los requisitos del antiguo artículo 12.3 del TRLIS. En el ejercicio 2015 se transmite dicha participación por importe de 3.200 euros sin que en los ejercicios anteriores existiera reparto de dividendos y recuperación de la pérdida de los fondos propios de la sociedad BFC, SA.
6. La sociedad ATM, SA concedió en el ejercicio 2013 a la sociedad VCF, SA un préstamo por importe de 100.000 euros. La sociedad VCF, SA, sociedad no vinculada, quiere refinanciar su deuda y plantea a la sociedad ATM, SA una ampliación de capital por compensación de créditos al no poder devolver el préstamo al carecer de activos y expectativas de obtención de ingresos. La sociedad ATM, SA en el ejercicio 2014 dotó una pérdida por deterioro de crédito por importe de 100.000 euros que tuvo la consideración de deducible fiscalmente.
7. La entidad ATM, SA durante el periodo impositivo correspondiente al ejercicio 2012 ha generado una base imponible negativa de 100.000 euros, con la particularidad de que en dicho periodo ha sido deducible fiscalmente un importe de 10.000 euros, derivado del deterioro de la participación que ostentaba en el capital de la sociedad residente SEV, SA. En el ejercicio 2015 revierte la totalidad del deterioro correspondiente a las citadas acciones.
8. La sociedad ATM, SA participa en el 90% del capital de la sociedad GRA, SA a la que transmite un elemento de activo circulante por importe de 30.000 euros, no obstante el valor de mercado de la mencionada operación es de 20.000 euros. La sociedad ATM, SA, para evitar contingencias fiscales, contabiliza la operación a valor de mercado realizando las anotaciones contables necesarias a partir del precio de transferencia de la operación. Asimismo las sociedades ATM, SA y GRA, SA llegan a un acuerdo por el cual ATM, SA restituye a la sociedad GRA, SA «un importe de 10.000 euros.
9. La evolución de los fondos propios de la sociedad ATM, SA en los ejercicios 2014 y 2015 es la siguiente:

Ejercicio	2014	2015
Capital	20.000.000	20.000.000
		.../...

Ejercicio	2014	2015
.../...		
Reserva legal	4.000.000	4.000.000
Reservas estatutarias	10.000.000	12.000.000
Reservas voluntarias	40.000.000	48.000.000
Resultado ejercicio 2014	10.000.000	-
Resultado ejercicio	-	6.000.000
Fondos propios	84.000.000	90.000.000

Los estatutos de esta entidad establecen que en aquellos ejercicios cuyos resultados excedan del 40 % del capital, el exceso se destina a dotar una reserva estatutaria, cuyo destino puede ser compensar pérdidas, ampliar capital o su distribución cuando se acuerde por el 75 % de los socios. Por tanto, dado que la reserva legal está totalmente dotada, del resultado del ejercicio 2014 debe destinarse un importe de 12.000.000 a la reserva estatutaria y el resto se destina a incrementar la reserva voluntaria. El obligado tributario decide dotar la reserva por capitalización por el importe máximo.

10. En el ejercicio 2013 la sociedad ATM, SA dotó una provisión para la cobertura de un complemento de pensiones para su personal de 100.000 euros. En el ejercicio 2015, la sociedad ha satisfecho con cargo a dicha provisión complementos de pensiones por importe de 20.000 euros.
11. La sociedad ATM, SA prestó un servicio de reparación de electrodomésticos a la sociedad residente SEV, SA; el importe de la facturación es de 40.000 euros, no obstante la forma de cobro atiende a la siguiente fórmula: 20.000 euros en el momento de finalizar el servicio de reparación (según contrato 15 de septiembre de 2015) y el resto por partes iguales el 15 de septiembre de 2016 y 15 de septiembre de 2017, respectivamente.
12. La sociedad ATM, SA tiene gastos por amortización no deducidos en los periodos 2013 y 2014 por importe de 10.000 euros en cada uno de los periodos al ser de aplicación en los citados ejercicios el artículo 7 de la Ley 16/ 2012. La vida útil que resta del elemento es de cuatro años a partir del 1 de enero de 2015, por lo que opta por deducir esos importes de acuerdo con la vida útil de los mismos. Además, actualizó los elementos de su inmovilizado material al amparo del artículo 9 de la Ley 16/2012, siendo el incremento neto de valor de esos elementos de 20.000, correspondiendo una amortización de 4.000 en cada periodo sobre dicho incremento neto de valor.
13. La sociedad ATM, SA adquiere a mitad del ejercicio 2015 el 100% del capital de la entidad ALV, SA por importe de 10.000.000 de euros al ser la citada inversión la

máxima apuesta comercial a futuro de la sociedad. En relación con la citada operación la sociedad ATM, SA se endeuda en un 60% del precio de adquisición. Por las condiciones del endeudamiento no se empieza a amortizar el préstamo hasta el ejercicio 2020, a partir del cual se amortiza a un ritmo del 20% anual. El gasto financiero devengado en cada ejercicio por esa deuda asciende a 4.000.000 de euros, siendo el gasto financiero total de 6.000.000 de euros. El beneficio operativo de la sociedad ATM, SA es de 15.000.000 de euros y el de la entidad ALV, SA de 1.000.000 de euros. La sociedad ATM, SA tiene intención de absorber al inicio del ejercicio 2018 a la sociedad ALV, SA.

14. El 1 de octubre de 2014 la sociedad ATM, SA suscribió un contrato de trabajo por tiempo indefinido y jornada completa de apoyo a los emprendedores, definido en el artículo 4 de la Ley «3/2012, de 6 de julio, de apoyo a los emprendedores». El nuevo trabajador que se incorpora a la plantilla estaba inscrito en el sistema de prestación por desempleo desde el 1 de marzo de 2014, tenía reconocido un periodo de paro de un año y le quedaban pendientes de cobrar 4.000 euros de prestación por desempleo. A 31 de diciembre de 2015 la plantilla de la sociedad ATM, SA era de 30 personas y durante los años 2014 y 2015 no ha experimentado más variaciones que la incorporación de este trabajador.
15. Las retenciones y los pagos fraccionados del ejercicio ascienden a 50.000 y 100.000 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 2015.

SOLUCIÓN

1. 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, así como lo establecido en el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Al respecto la disposición transitoria primera 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».

Asimismo la disposición derogatoria.3 de la Ley 27/2014 establece:

«3. El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, continuará vigente, en tanto no se oponga a lo previsto en esta ley, hasta la entrada en vigor de la norma reglamentaria que pueda dictarse en desarrollo de esta ley».

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

El citado artículo establece:

«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 tres 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 dos periodos impositivos anteriores a este último».

En el caso que nos ocupa y teniendo en cuenta lo anterior, la sociedad ATM, SA obtuvo una cifra neta de negocios de 12.000.000 de euros en el periodo impositivo anterior y no ha te-

nido la condición de empresa de reducida dimensión desde el ejercicio 2010; en consecuencia en el ejercicio 2015 a la sociedad no le es aplicable el régimen especial de reducida dimensión.

En consecuencia 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%».

No obstante lo anterior, es de aplicación la disposición transitoria trigésima cuarta i) con el título «Medidas temporales aplicables en el periodo impositivo 2015».

La citada disposición establece:

«Con efectos para los periodos impositivos que se inicien dentro del año 2015, se aplicarán las siguientes especialidades:

i) El tipo general de gravamen establecido en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29 de esta ley será del 28%».

2. 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:

El artículo 12 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:

(...».

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» establece:

«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 se produce un incremento del coeficiente lineal máximo. En este caso la vida útil que resulta de aplicar el nuevo coeficiente lineal máximo es inferior a la que procedía según el coeficiente anterior. Por tanto, las situaciones que puede plantear la sociedad son las siguientes:

- a) Mantenimiento por el contribuyente de la vida útil anterior, es decir, que mantenga el mismo coeficiente lineal de amortización, ya que este también estará comprendido entre el máximo y el mínimo de la nueva tabla. En este caso no se altera el gasto contable y fiscal por la amortización de los elementos patrimoniales, que será el resultado de aplicar al precio de adquisición el coeficiente lineal que resulta según su vida útil, el cual será fiscalmente deducible al corresponder a la depreciación efectiva.
- b) Adopción por el contribuyente de la nueva vida útil menor que resulta de la nueva tabla de amortización establecida en la LIS, como consecuencia de la aplicación del mayor coeficiente lineal de amortización de esta nueva tabla. Para este caso, la LIS establece que estos elementos se amortizan en los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015 durante los periodos impositivos que resten de su nueva vida útil sobre el valor neto fiscal del elemento existente al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir del 1 de enero de 2015. No obstante, la deducción fiscal del importe de la amortización que resulte de este criterio de distribución está condicionada a que se registre en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En lo referente al caso reflejado en la situación a), la sociedad ATM, SA seguirá amortizando el elemento al coeficiente lineal del 10%, por lo que la amortización será de 1.000 euros ($10.000 \times 10\%$), en igualdad de condiciones que con la normativa anterior. Este mismo importe resulta de distribuir el valor neto fiscal del elemento de 8.000 euros, teniendo en cuenta la amortización de los ejercicios 2013 y 2014, entre los ocho ejercicios que resta de la vida útil de ese elemento.

En lo referente al caso reflejado en la situación b), la sociedad ATM, SA adopta el nuevo coeficiente lineal máximo del 12% que determina una nueva vida útil del elemento de ocho años y cuatro meses en lugar de los diez años originarios, de los que ha consumido dos años de acuerdo con el criterio anterior, por lo que resta de vida útil seis años y cuatro meses.

Así, el valor neto fiscal de ese elemento por importe de 8.000 euros, una vez computada la amortización lineal de 1.000 euros en cada uno de los ejercicios 2013 y 2014, debe amortizarse en esa vida útil restante, lo que supone una amortización de 1.263,15 euros en cada uno de los seis primeros años y de 421,10 euros en el último año, siendo esta opción la considerada por la sociedad ATM, SA al deducirse una cuantía superior fiscalmente. No obstante, la deducción fiscal de esta amortización está condicionada a su contabilización en la cuenta de pérdidas y ganancia sin que se generen ajustes extracontables.

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

El artículo 12.3 e) de la LIS con el título «Correcciones de valor: amortizaciones» establece:

«3. No obstante podrán amortizarse libremente:

(...)

e) Los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al periodo impositivo. Si el periodo impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo respecto del año.

Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización minorarán, a efectos fiscales, el valor de los elementos amortizados».

Asimismo, el artículo 11.3.1.º de la LIS con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» establece:

«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».

En el presente caso, dado que la inversión total corresponde a elementos de inmovilizado material nuevos cuya cuantía no supera individualmente 300 euros ni conjuntamente el límite de 25.000 euros, pueden amortizarse fiscalmente en su totalidad en este periodo impositivo sin que la misma tenga que contabilizarse. Es reseñable el hecho de que la nueva ley ha extendido la li-

bertad de amortización de los bienes de escaso valor a las sociedades no incorporadas en el régimen especial del Título VII del Capítulo XI (empresas de reducida dimensión). En consecuencia considerando que la sociedad aplique en este ejercicio en su totalidad el beneficio fiscal de «libertad de amortización por bienes de escaso valor» procede un gasto fiscal de 15.000 euros, sin que contablemente al haber sido adquiridos los bienes a 31 de diciembre proceda realizar ninguna donación como gasto por amortización contable, por lo que procede realizar un ajuste extracontable negativo por importe de 15.000 euros.

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

El artículo 11.11 de la LIS con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» establece:

«Las rentas negativas generadas en la transmisión de un establecimiento permanente, 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 el establecimiento permanente sea transmitido 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%.

Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el caso de cese de la actividad del establecimiento permanente».

Asimismo el artículo 22.1 de la LIS con el título «Exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente» establece:

«1. (...)

No se integrarán en la base imponible las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, excepto en el caso de transmisión del mismo o cese de su actividad.

2. Estarán exentas, igualmente, las rentas positivas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente respecto del que se cumpla el requisito de tributación en los términos del artículo anterior.

El importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente o cese de su actividad se minorará en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad que hayan tenido derecho a la exención prevista en

este artículo o a la deducción por doble imposición prevista en el artículo 31 de esta ley, procedentes del mismo.

3. Se considerará que una entidad opera mediante un establecimiento permanente en el extranjero cuando, por cualquier título, disponga fuera del territorio español, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 6 meses. Si el establecimiento permanente se encuentra situado en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación, se estará a lo que de él resulte».

De acuerdo con lo anterior en el caso que nos ocupa, hay que tener en cuenta lo siguiente:

Las rentas negativas generadas en los ejercicios 2013 y 2014 por el establecimiento permanente por importe de 1.000 y 2.000 euros respectivamente no se integran en la base imponible de la sociedad ATM, SA determinando ajustes extracontables positivos por importe de 1.000 y 2.000 euros en los mencionados ejercicios.

En el ejercicio 2015, aun cuando el resultado contable generado en la transmisión del establecimiento permanente es cero, al transmitirse por el valor contable del mismo; sin embargo, a efectos fiscales el valor del establecimiento es de 50.000 euros, dado que no se han tenido en consideración las pérdidas del establecimiento permanente, por lo que la renta generada a efectos fiscales es negativa por importe de 3.000 euros (47.000 valor a efectos contables – 50.000 valor a efectos fiscales). No obstante, al formar parte la entidad adquirente RCDE, SA del mismo grupo, la renta negativa de 3.000 euros no se integra en la base imponible de la sociedad ATM, SA en el ejercicio 2015, de manera que se pospone su integración al periodo impositivo posterior en el que la entidad RCDE, SA transmita ese mismo establecimiento permanente a terceros ajenos al grupo, o bien la sociedad ATM, SA o la entidad RCDE, SA salgan del grupo por cualquier causa, sin que por tanto en el ejercicio 2015 se realice algún ajuste extracontable derivado de la citada operación.

No obstante como se indicó anteriormente (art. 11.11 LIS), cuando el establecimiento permanente cumpla las condiciones establecidas en el artículo 22 de la LIS, en el caso de que con posterioridad a la transmisión realizada a la sociedad RCDE, SA al estar exenta la posible renta positiva que en su caso se obtenga en la transmisión del establecimiento permanente, la renta negativa a integrar en la base imponible de la entidad ATM, SA, se minoraría en el importe de la renta positiva exenta, de manera que para que no proceda esa minoración la entidad ATM, SA debe probar que la renta positiva obtenida por la entidad RCDE, SA ha tributado de forma efectiva a un tipo de gravamen de al menos el 10%.

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

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

«No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

e) Los donativos y liberalidades.

(...)

Tampoco se consideran comprendidos en letra e) las retribuciones a administradores por el desempeño de funciones de alta dirección u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad».

De acuerdo con lo anterior, salvo que los estatutos sociales establezcan lo contrario, con carácter general el cargo de administrador es gratuito (LSC art. 217). En su caso, los estatutos han de determinar el sistema de retribución.

En la sociedad de responsabilidad limitada, cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores es fijada para cada ejercicio por acuerdo de la junta general.

Por lo tanto, de acuerdo con lo establecido en los estatutos cuando la retribución de administradores sea gratuita, nos encontramos con las dos posibilidades siguientes:

- a) **Los estatutos establecen el carácter gratuito del cargo de administrador sin existencia de contrato de carácter laboral.** En ese caso no debería ser fiscalmente deducible el pago que la entidad haga a los administradores, pues se consideraría como una liberalidad, al no ser obligatorio el pago por los servicios que aquellos prestan a la entidad. No obstante, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, se dispone de forma expresa que no se entiende como liberalidad las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, por lo que aun cuando los estatutos establezcan el carácter gratuito de las labores de los administradores, de la literalidad de la LIS parece deducirse que en todo caso esas retribuciones son fiscalmente deducibles.
- b) **Los estatutos establecen el carácter gratuito del cargo de administrador y se firma un contrato de alta dirección.** Si el administrador hubiese formalizado un contrato retribuido de alta dirección con la entidad para el desempeño de las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la misma, aunque se trate de funciones propias del cargo de administrador, esas retribuciones tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible. Este tratamiento es independiente de que en el ámbito laboral se considera el vínculo con la entidad de carácter exclusivamente mercantil, y por tanto subsumidas las actividades de alta dirección dentro del cargo de administrador.

Para los periodos impositivos iniciados antes del 1 de enero de 2015, el pago a las funciones de alta dirección no se consideraba deducible si los estatutos establecían el carácter gratuito de las funciones del administrador.

De acuerdo con lo anterior y para periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015 la retribución de los administradores aunque los estatutos establezcan el carácter gratuito de los mismos es un gasto fiscalmente deducible (con base en el principio de inscripción contable debe también estar contabilizado), por tanto en el caso que nos ocupa no procederá realizar ajuste extracontable alguno.

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

El artículo 21.1 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% 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 requisito previsto en la letra a) del apartado 1 de este artículo deberá cumplirse el día en que se produzca la transmisión».

Asimismo la disposición transitoria decimosexta de la LIS con el título «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» establece:

«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 integrarán 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 vengan 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».

Finalmente la disposición transitoria decimonovena con el título «Rentas derivadas de la transmisión de participaciones» establece:

«1. En el supuesto de transmisión de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades, respecto de las que el contribuyente haya efectuado alguna corrección de valor que haya resultado fiscalmente deducible, la corrección de valor se integrará, en todo caso, en la base imponible del contribuyente, a los efectos de determinar la exención a que se refiere el artículo 21 de esta ley».

En el caso que nos ocupa la sociedad dotó contablemente en el ejercicio 2012 un gasto por deterioro de valores de renta variable sin cotización, de acuerdo con la norma de valoración número 9 (Instrumentos financieros) del Plan General de Contabilidad (PGC). Ese gasto fue fiscalmente deducible según lo establecido en el derogado artículo 12.3 del TRLIS por importe de 2.000 euros, no existiendo por tanto ajustes extracontables por la citada dotación y consecuentemente el valor neto contable y el valor fiscal de las acciones coinciden por importe de 1.000 euros (3.000 – 2.000).

En este sentido, el artículo 12.3 del TRLIS (derogado para periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2013) establecía «La deducción en concepto de pérdida por deterioro de

los valores de entidades que no coticen en un mercado regulado no podrá exceder de la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él».

En los ejercicios 2013 y 2014 según el enunciado del supuesto no han existido dividendos repartidos por la sociedad BFC, SA, ni ha existido recuperación de la pérdida de fondos propios que determinaron la dotación fiscal como gasto, por lo que no ha sido de aplicación la disposición transitoria decimosexta y, por tanto, manteniendo la dotación contable y fiscal por importe de 2.000 euros.

Consecuentemente en el ejercicio 2015 por la transmisión de las acciones el beneficio contable coincide con la renta fiscal obtenida en la transmisión:

- Precio de transmisión de las acciones 3.200 euros
- Valor fiscal coincidente con el valor neto contable 1.000 euros
- Renta fiscal coincidente con el beneficio contable 2.200 euros

Inicialmente de acuerdo con la aplicación del artículo 21.3 de la LIS la renta fiscal por importe de 2.200 euros estaría exenta al tratarse de una transmisión de una participación en una sociedad residente en la que se tiene una participación del 5% y con una antigüedad de más de un año; no obstante de acuerdo con la disposición transitoria decimonovena de la LIS, de la citada plusvalía solo estaría exenta un importe de 200 euros correspondiente a la parte de la renta obtenida que supera el importe de la pérdida por deterioro dotada en el ejercicio 2012 por lo que procede integrar en la base imponible de la sociedad ATM, SA una renta de 2.000, y en consecuencia realizar un ajuste negativo al resultado contable por importe de 200 euros (diferencia entre el beneficio contable de la operación 2.200 € y la renta fiscal no exenta 2.000 €).

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

El artículo 17.2 y 5 de la LIS con el título «Regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias» establece:

«2. Las operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos se valorarán fiscalmente por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil, con independencia de cuál sea la valoración contable.

5. (...) 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».

(La redacción actual del citado artículo fue introducida con anterioridad por el RDL 4/2014 de 7 de marzo, «por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial»).

Antes de considerar el caso que nos ocupa habría que hacer un estudio de los efectos contables y fiscales que se aplicaban a la operación descrita antes de la modificación contenida en la nueva ley de sociedades.

Con anterioridad a la modificación incorporada en la LIS, era de aplicación directamente la Consulta 4, BOICAC núm. 89 [marzo 2012 (NFC043971)] al no haber ninguna indicación al respecto en el TRLIS, la cual determinaba por aplicación de la norma de valoración 9.ª del PGC valorar dicho instrumento financiero a coste amortizado de acuerdo con lo siguiente:

«La sociedad prestataria reconocerá un incremento de sus fondos propios por el valor razonable de la deuda que se da de baja, y contabilizará un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, en sintonía con las citadas consultas, y la norma de registro y valoración (NRV) 9.ª «Instrumentos financieros» del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Por su parte, la sociedad prestamista registrará los instrumentos de patrimonio recibidos por el valor razonable de la contrapartida entregada y, en su caso, reconocerá la correspondiente pérdida, salvo que el deterioro de valor del activo ya se hubiera contabilizado en la sociedad aportante en aplicación del criterio del coste amortizado».

De lo anterior se extraen las siguientes consecuencias:

El coste amortizado en el caso que nos ocupa será de 0 euros, al no tener la sociedad prestataria viabilidad de devolución del préstamo.

Desde el punto de vista contable se producen los siguientes hechos:

En el **prestamista** se producirá una pérdida por el valor del crédito. En el **prestatario** se producirá un ingreso extraordinario por la totalidad de la deuda.

Las opciones mercantiles serían las siguientes:

1. Que no se llevara a cabo la ampliación de capital y tanto el prestamista como el prestatario debieran contabilizar por resultados dicha pérdida/ingreso.
2. Que mercantilmente se llevara a cabo dicha ampliación de capital por compensación de créditos.

Si se optara por la segunda de las opciones (ampliación de capital por compensación de créditos) como desde el punto de vista fiscal se aplicaba el criterio contable al no existir ninguna

mención en la normativa fiscal, surgía un gasto fiscalmente no deducible para el prestamista y un ingreso extraordinario para el prestatario.

En el caso que nos ocupa, y tras la modificación que introduce el artículo 17.2 y 5 de la LIS en el prestatario sociedad VCF, SA («Las operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos se valorarán fiscalmente por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil), el criterio fiscal de valoración ya no sigue el criterio contable sino el mercantil. Por tanto, tras esta modificación, ya no debería haber ninguna contingencia fiscal al proceder a valorar la ampliación de capital por el valor nominal del crédito y no por su coste amortizado.

De igual forma y en lo concerniente al prestamista sociedad ATM, SA («la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital, en la proporción que corresponda, y el valor fiscal del crédito capitalizado»), para lo cual se deberá tener en cuenta el valor fiscal del crédito teniendo en cuenta si la dotación por deterioro del mismo fue fiscalmente deducible con las siguientes consecuencias:

1. Si el crédito es con una sociedad vinculada, el deterioro fiscal del crédito sería un gasto contable pero fiscalmente no deducible de acuerdo con el artículo 13.1.2 de la LIS «no son deducibles fiscalmente, las correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas». Podemos interpretar que en este supuesto el crédito tiene un valor fiscal de 100.000 euros, por lo que no habría diferencia entre el valor de la ampliación y el valor fiscal del crédito.
2. Si el crédito es con una sociedad no vinculada (como el caso que nos ocupa), el deterioro fiscal sí sería un gasto fiscalmente deducible. La sociedad ATM, SA dotó una pérdida por deterioro en el ejercicio 2014 por importe de 100.000 euros que tuvo la consideración de deducible desde el punto de vista fiscal de acuerdo con el artículo 13.1.2 de la LIS: «1. Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del impuesto concorra alguna de las siguientes circunstancias:
 - a) Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.
 - b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
 - c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
 - d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro».

El crédito tiene un valor contable y fiscal de 0 euros, por lo que la diferencia entre el valor de la ampliación y el valor fiscal del crédito es de 100.000 euros. Por tanto, de acuerdo con esta nueva regla de valoración habría un ingreso contable y fiscal por importe de 100.000 euros.

A efectos cuantitativos, no tendría impacto en la base imponible, ya que el deterioro del crédito imputado a resultados como gasto fiscal en el ejercicio 2014 se neutraliza por el ingreso fiscal en el ejercicio 2015, año de la ampliación de capital. No obstante existiría una incidencia temporal si el deterioro debió practicarse en un ejercicio anterior como en el caso que nos ocupa y en el posterior ejercicio se produce la ampliación de capital.

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

El artículo 26.1 de la LIS con el título «Compensación de bases imponibles negativas» establece:

«1) Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta ley y a su compensación.

En todo caso, se podrán compensar en el periodo impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros».

Asimismo la disposición transitoria trigésima cuarta g) de la LIS con el título «Medidas temporales aplicables en el periodo impositivo 2015» establece:

«(...)

g) No resultará de aplicación el límite a que se refiere el apartado 1 del artículo 26 de esta ley.

No obstante, la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, para los contribuyentes cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2015, tendrá los siguientes límites:

– La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 50% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta ley y a dicha compensación, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.

– La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 25% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta ley y a dicha compensación, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

La limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas y esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el contribuyente».

Asimismo la disposición transitoria decimosexta, apartado 7, de la LIS con el título «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» establece:

«7. El límite establecido en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 26 de esta ley no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a la reversión de las pérdidas por deterioro que se integren en la base imponible por aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de esta disposición transitoria siempre que las pérdidas por deterioro deducidas durante el periodo impositivo en que se generaron las bases imponibles negativas que se pretenden compensar hubieran representado, al menos, el 90% de los gastos deducibles de dicho periodo. En caso de que la entidad tuviera bases imponibles negativas generadas en varios periodos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, este requisito podrá cumplirse mediante el cómputo agregado del conjunto de los gastos deducibles de dichos periodos impositivos».

En el caso que nos ocupa, la sociedad en el ejercicio 2015 podrá compensar la totalidad de las bases imponibles negativas que derivan del ejercicio 2012, al no existir para el ejercicio 2015 la limitación del 70% establecida en el artículo 26.1 ni ser de aplicación la limitación en función de la cifra de negocios del ejercicio anterior, 100.000 euros, según lo dispuesto por la disposición transitoria trigésima cuarta. Adicionalmente al no ser de aplicación ninguna limitación al importe de las bases imponibles a compensar de ejercicios anteriores, no es de aplicación lo establecido en la disposición transitoria decimosexta, apartado 7, de la LIS.

Para finalizar tendríamos que tener en cuenta lo referente a la prescripción del derecho administrativo a la comprobación o investigación correspondiente a las bases imponibles negativas.

En este sentido el apartado 5 del artículo 26 de la LIS establece:

«5. El derecho de la Administración para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil».

En el caso que nos ocupa, la Administración tributaria ostenta el derecho para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes del ejercicio 2012 por importe de 100.000 euros, al estar dentro del periodo de prescripción de los 10 años establecido por el artículo 26.5 de la LIS.

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

La norma de valoración número 21.ª del PGC «Operaciones entre empresas del grupo» establece:

«1. Alcance y regla general. La presente norma será de aplicación a las operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo, tal y como estas quedan definidas en la norma 13.ª de elaboración de las cuentas anuales.

Las operaciones entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales.

En consecuencia, con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas».

Asimismo el artículo 18 de la LIS con el título «Operaciones vinculadas» establece:

«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.

(...)

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 %.

3. Las personas o entidades vinculadas, con objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán mantener a disposición de la Administración tributaria, de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia, la documentación específica que se establezca reglamentariamente.

10. La Administración tributaria podrá comprobar las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y efectuará, en su caso, las correcciones que procedan en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia, respecto de las operaciones sujetas a este impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con la documentación aportada por el contribuyente y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicha corrección en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La corrección practicada no determinará la tributación por este impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

11. En aquellas operaciones en las que se determine que el valor convenido es distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, con carácter general, el siguiente tratamiento:

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la misma que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el socio. La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje, tendrá para la entidad la consideración de retribución de fondos propios y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1 d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe. La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1 i) 4.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

No se aplicará lo dispuesto en este apartado cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas en los términos que reglamentariamente se establezcan. Esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas. Reglamentariamente se regulará la comprobación de las operaciones».

De acuerdo con lo anterior, teniendo en cuenta que la sociedad contabiliza las operaciones de acuerdo con el valor de mercado para evitar contingencias fiscales, es de aplicación lo siguiente:

Por la operación principal, la tributación de esta operación en la sociedad GRA, SA a precios de transferencia supuso un gasto de 10.000 euros por encima de lo que hubiera resultado de operar a valor de mercado, en consecuencia, aumenta la base imponible generada en dicha sociedad por un importe de 10.000 al no tener la consideración de gasto deducible.

En la sociedad ATM, SA esta operación valorada a precios de transferencia determina un ingreso de 10.000 euros en exceso respecto de la valoración a valor de mercado, de manera que, en este caso, se reduciría la base imponible de esta sociedad en dicho importe.

Por la operación secundaria, la misma representa una distribución de beneficios de la sociedad GRA, SA a la sociedad ATM, SA, de manera que esta última ve incrementado su patrimonio por un importe de 10.000 euros respecto de lo que hubiese resultado de operar a valores de mercado, por lo que un importe de 9.000 ($10.000 \times 9\%$) representa una distribución de beneficios que se integra en la base imponible de la sociedad ATM, SA, que podría estar exento de cumplirse los requisitos previstos en el artículo 21 de la LIS, mientras que un importe de 1.000 ($10.000 \times 10\%$), que corresponde con el exceso de renta obtenida en comparación con el porcentaje de participación que tiene en el capital de la sociedad GRA, SA, representa una utilidad percibida por la condición de socio y no un dividendo o participación en beneficios, por lo que esa parte de renta supone un ingreso para dicha sociedad que debe integrarse en su base imponible y no estaría exenta, mientras que en la sociedad GRA, SA dicho importe no es fiscalmente deducible al tener la calificación fiscal de retribución a los fondos propios. Esta calificación de utilidad por ese importe de 1.000 euros podría no ser aplicada en el caso de que se pruebe que hay una causa diferente, como podría ser si se prueba que, al margen de esta operación, la sociedad GRA, SA está igualmente repartiendo beneficios a sus socios minoritarios por su porcentaje del 10%.

En definitiva, en la sociedad ATM, SA la base imponible debe reducirse en 10.000 euros como consecuencia de la realización de la operación principal, mientras que por la operación secundaria procede aumentar su base imponible por ese mismo importe de 10.000 euros sobre el que habría posibilidad de aplicar la exención sobre una base de 9.000 euros de ser aplicable lo establecido en el artículo 21 de la LIS.

No obstante de acuerdo con el enunciado, las sociedades ATM, SA y GRA, SA llegan a un acuerdo por el cual ATM, SA restituye a la sociedad GRA, SA un importe de 10.000 euros.

En este caso, las consecuencias comentadas acerca de la operación secundaria no tendrían efecto para ninguna de las sociedades, es decir, en la sociedad ATM, SA no se gravaría el impor-

te de 1.000 euros o bien de 10.000 euros, de ser o no aplicable la exención de 9.000 euros. Además, la restitución supone que la sociedad ATM, SA registre un gasto de 10.000 contra reservas que no tiene la consideración de fiscalmente deducible.

En la sociedad GRA, SA por esta restitución se registra un ingreso de 10.000 euros con abono a reservas, que tampoco tendría efectos fiscales.

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

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

«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% 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 cinco 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% 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 dos 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 2015, 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 2015 menos resultados del ejercicio 2015: 68.000.000 de euros (90.000.000 – 6.000.000 – 4.000.000 – 12.000.000). 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 2014: 60.000.000 de euros (84.000.000 – 10.000.000 – 4.000.000 – 10.000.000). 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 2015	8.000.000 euros
(68.000.000 – 60.000.000)	
Base de la reducción	8.000.000 euros
Importe de la reducción (10% × 8.000.000)	800.000 euros

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 cinco 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 12.000.000 de euros correspondiente al resultado del ejercicio 2014 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.

10.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 10) de la información complementaria es de aplicación el artículo 11.12 de la LIS con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» que establece lo siguiente:

«12. Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1 a) de esta ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en esta ley, con el límite del 70 % de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta ley y a la compensación de bases imponibles negativas».

Asimismo la disposición transitoria trigésima cuarta con el título «Medidas temporales aplicables en el periodo impositivo 2015» establece:

«h) Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivados de las posibles insolvencias de deudores así como los correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta ley se integrarán en la base imponible con el lími-

te de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, dicha integración estará sometida a los límites señalados en la letra g) anterior, cuando se den las circunstancias allí establecidas. Dichos límites se aplicarán sobre la base imponible positiva previa a la integración de las referidas dotaciones y a la compensación de bases imponibles negativas».

De acuerdo con lo previsto en la LIS, artículo 14.2, «No serán deducibles los gastos relativos a retribuciones a largo plazo al personal mediante sistemas de aportación definida o prestación definida». El gasto registrado en el ejercicio 2013, por importe de 100.000 euros, como consecuencia de la dotación de la provisión para la cobertura de los complementos de pensiones del personal de la entidad, no tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible. Por tanto, en dicho ejercicio, la entidad ATM, SA debió efectuar un ajuste extracontable positivo de 100.000 euros, para la determinación de la base imponible del impuesto sobre del mencionado ejercicio.

Según dispone dicho artículo, estos gastos son fiscalmente deducibles en el ejercicio en el que se abonen las prestaciones. Por tanto, en principio, el pago de la prestación, efectuado en el ejercicio 2015, permitirá la deducción del gasto contabilizado en el ejercicio 2013, en el importe de la prestación satisfecha (20.000 €), a cuyo efecto, la entidad ATM, SA deberá efectuar el correspondiente ajuste extracontable negativo. Ahora bien, la LIS, artículo 11.12, limita el importe de la deducción de dicho gasto al 70% de la base imponible positiva previa a la deducción de dicho gasto, a la aplicación de la reserva de capitalización, establecida en la LIS, artículo 25, y a la compensación de la base imponible negativa. No obstante para los periodos impositivos iniciados en el ejercicio 2015 no existe la limitación «del 70% de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta ley y a la compensación de bases imponibles negativas» sin que le sea igualmente en el caso que nos ocupa la sociedad está sometida a los límites señalados en la letra g) de la disposición transitoria trigésima cuarta «Medidas temporales aplicables en el periodo impositivo 2015».

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

El artículo 11.4 con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» establece:

«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.

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.

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».

De acuerdo con lo anterior, debemos hacer las siguientes consideraciones:

La nueva redacción de las operaciones a plazos se equipara al criterio de imputación incorporado en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas («a medida que sean exigibles los correspondientes cobros»).

En los periodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2015, la LIS/04 solamente consideraba como operaciones a plazo las ventas y ejecuciones de obra, por lo que los servicios (caso que nos ocupa) no estaban amparados en esta calificación. No obstante, el Tribunal Supremo ha admitido que las rentas derivadas de servicios puedan acogerse al régimen fiscal de las operaciones a plazos [STS de 29 de marzo de 2012 (NFJ047087)].

La disposición transitoria primera de la LIS establece: «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 tanto, de acuerdo con la literalidad de la LIS las operaciones que no sean ventas o ejecuciones de obra realizadas en periodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2015 no pueden acogerse al criterio de imputación de las operaciones a plazos con carácter retroactivo, de manera que solo aquellas operaciones realizadas en tales periodos cuyas rentas se hubiesen acogido a la integración en la base imponible de acuerdo con esta regla especial son las que pueden seguir integrando las rentas pendientes de acuerdo con el régimen vigente en el periodo impositivo en el que se hayan realizado.

En consecuencia, el criterio contable de imputación de los ingresos y gastos derivados de estas operaciones, de acuerdo con los criterios generales del PGC, se han de imputar al resultado contable según el principio del devengo y, por tanto, el resultado se contabiliza con base en el referido principio sin tener en cuenta la forma en que se cobra el importe de la operación incorporando un ingreso en la contabilidad de la sociedad, por importe de 40.000 euros.

Por el contrario, a efectos de la determinación de la base imponible esta renta cumple los requisitos establecidos en el artículo 11.4 mencionado anteriormente, pudiendo imputarse según el criterio de exigibilidad del cobro, esto es, en un periodo impositivo posterior al de su devengo, en cuyo caso, el sujeto pasivo tiene que realizar un ajuste negativo al resultado contable del ejercicio en el que la renta se ha devengado y, por tanto, esté el citado ingreso reconocido en la cuenta de

pérdidas y ganancias, y los correlativos ajustes positivos en cada uno de los periodos impositivos posteriores en los que se va exigiendo el cobro del importe de la operación, proporcionalmente a la cuantía de cada cobro. Si se han percibido cantidades anticipadas a la realización de la operación, la renta imputable a estos cobros se imputa al periodo impositivo en el que ha tenido lugar la operación.

En el caso que nos ocupa en el ejercicio 2015 procede realizar un ajuste extracontable negativo por importe de 20.000 euros, diferencia entre el resultado contable imputado 40.000 y la parte de la renta cuyo cobro ha sido diferido 20.000 euros; posteriormente en el ejercicio 2016 y 2017 procederá realizar un ajuste extracontable positivo por importe de 10.000 euros en cada ejercicio en función de los cobros realizados.

12.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 12) de la información complementaria, es de aplicación el artículo 7 de la Ley 16/2012 que establece:

«para las entidades que en los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2013 y 2014 no tuvieron la condición de empresas de reducida dimensión, la amortización contable del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias su deducción estuvo limitada a efectos de determinar la base imponible del IS de esos periodos impositivos, al 70% de la amortización contable que hubiera resultado fiscalmente deducible de no haberse aplicado dicho porcentaje, con la particularidad de que el importe no deducido de la amortización contabilizada 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.

(...)

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».

Asimismo el artículo 9 de la Ley 16/2012 estableció:

«1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas, que lleven su contabilidad conforme al Código de Comercio o estén obligados a llevar los libros registros de su actividad económica, y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente podrán acogerse, con carácter voluntario, a la actualización de valores regulada en la presente disposición.

(...))».

A su vez la disposición transitoria trigésima séptima de la LIS con el título «Deducción por reversión de medidas temporales» establece:

«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».

De acuerdo con lo anterior debemos hacer las siguientes precisiones:

La revalorización de balances establecida en el artículo 9 de la Ley 16/2012 permitió a las empresas actualizar los elementos patrimoniales de sus balances, de manera que el incremento neto de valor de esos elementos que resultó de dicha actualización era deducible a través de la amortización de ese elemento patrimonial.

Dado que a partir de los periodos impositivos iniciados desde el 1 de enero de 2015 el tipo de gravamen general del Impuesto sobre Sociedades se reduce, resulta que el criterio de imputación temporal establecido en el artículo 7 de la Ley 16/2012 produce unos efectos negativos en la tributación efectiva del contribuyente desde el momento en que el gasto no se dedujo en un periodo impositivo en el que el tipo de gravamen era el 30 % y, por el contrario, se deduce en un periodo impositivo en el que el tipo de gravamen es el 28 % (periodo impositivo correspondiente al año 2015) o bien el 25 %, por lo que se ve reducido el importe del activo por impuesto diferido derivado de este criterio fiscal de imputación temporal de dicho gasto.

Con la finalidad de evitar este efecto, se trata de compensar esta reducción del crédito fiscal, en el sentido de que el gasto por amortización no deducido en los ejercicios 2013 y 2014 se deducirá de la base imponible de los periodos impositivos que correspondan iniciados a partir de 1 de enero de 2015 y, además, el contribuyente en cada uno de esos periodos impositivos tendrá derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 5 % de las cantidades que integren en la base imponible de esos periodos impositivos derivadas de las amortizaciones no deducidas en los periodos impositivos iniciados en los años 2013 y 2014. El importe de esta deducción es del 2 % en los periodos impositivos iniciados dentro del año 2015.

Como consecuencia de la reducción de tipos de gravamen introducida por la LIS con efectos de los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, el efecto de minoración de la carga fiscal futura de ese incremento de valor se ve reducida, de manera que se trata de compensar la reducción de ese efecto fiscal, en el sentido de que el gasto por amortización del incremento neto de valor que resultó de la actualización se deducirá de la base imponible de los periodos impositivos que correspondan iniciados a partir de 1 de enero de 2015 y, además, el contribuyente en cada uno de esos periodos impositivos tendrá derecho a practicar una deducción de la

cuota íntegra del 5% (para periodos iniciados dentro del ejercicio 2015 el 2%) de las cantidades que integren en la base imponible de esos periodos impositivos derivadas de la amortización del referido incremento neto de valor.

Estas deducciones minoran la cuota íntegra con posterioridad a la aplicación de las demás deducciones y bonificaciones que resulten de aplicación, por lo que tales deducciones no están afectadas por el límite establecido en el artículo 39 de la LIS, es decir, pueden aplicarse en su totalidad siempre que haya cuota suficiente y, en caso contrario, es decir, de ser insuficiente la cuota del periodo, el importe de estas deducciones no practicadas pueden deducirse de la cuota íntegra de los periodos impositivos siguientes, sin limitación temporal, igualmente después de las demás deducciones y bonificaciones que procedan en esos periodos impositivos siguientes.

Consecuentemente el efecto fiscal en el periodo 2015 será el siguiente:

En este periodo la sociedad ATM, SA podrá deducir de su base imponible mediante un ajuste negativo un importe de 5.000 euros ($10.000 \times 2/4$ años). La sociedad dotó en cada ejercicio 2013 y 2014 un gasto contable superior en 10.000 euros respecto a la dotación efectuada fiscalmente consecuencia de la limitación establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012. En este ejercicio se procederá a recuperar la dotación no realizada en los ejercicios 2013 y 2014, de acuerdo con la vida útil pendiente de los elementos a fecha 1 de enero de 2015, generando un ajuste extracontable negativo por importe de 5.000 euros.

Además, de su cuota íntegra con base en lo establecido en la disposición transitoria trigésima séptima para recuperar la pérdida del crédito tributario por la aplicación de los nuevos tipos referentes a la recuperación de la cantidad de amortización no deducidas de acuerdo con el artículo 7 de la Ley 16/2012 puede deducir un importe de 100 euros ($5.000 \times 2\%$), así como otro importe de 80 euros ($4.000 \times 2\%$) referente a las amortizaciones realizadas de acuerdo a la actualización de balances establecida en el artículo 9 de la Ley 16/2012.

13.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 13) de la información complementaria, el artículo 16 de la LIS con el título «Limitación en la deducibilidad de gastos financieros» establece:

«1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30% 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 %, 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 cinco años inmediatos y sucesivos hasta que se deduzca dicha diferencia.

(...)

5. A los efectos de lo previsto en este artículo, los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades se deducirán con el límite adicional del 30 % del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella en los cuatro años posteriores a dicha adquisición, cuando la fusión no aplique el régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta ley. Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite a que se refiere el apartado 1 de este artículo».

En el caso que nos ocupa, en el ejercicio 2015, la sociedad ATM, SA no ha realizado ninguna operación de fusión, la deducción de los gastos financieros estará sujeta al límite general del 30 % de su beneficio operativo. Por tanto, el importe del gasto financiero deducible en esos ejercicios es de 4.500.000 euros ($15.000.000 \times 30\%$), por lo que en el ejercicio 2015 no es deducible un importe de 1.500.000 euros ($6.000.000 - 4.500.000$), procediendo a realizar un ajuste extracontable positivo por importe de 1.500.000 euros.

En el ejercicio 2018, dado que la sociedad ATM, SA absorbe a la entidad ALV, SA dentro del plazo de cuatro años desde la adquisición de la participación (considerando que el hipotético

caso se mantuviera después de la fusión tanto el importe de los gastos financieros como de los beneficios operativos), se cumplen las condiciones para aplicar el límite adicional.

Por tanto, en primer lugar debe aplicarse este límite adicional con carácter previo a los gastos de 4.000.000 de euros derivados de la deuda destinada a la adquisición de aquella participación.

Así, aunque el beneficio operativo de la sociedad ATM, SA después de la fusión es de 25.000.000 de euros (15.000.000 + 10.000.000), sin embargo, a estos efectos solo debe computarse el beneficio operativo de la sociedad ATM, SA sin incluir el beneficio aportado por la entidad absorbida ALV, SA. Por tanto, el gasto financiero de 4.000.000 de euros sería deducible al ser inferior al límite de 4.500.000 euros (15.000.000 × 30%).

No obstante, ese gasto se incluye con el resto de gastos financieros devengados en el ejercicio que asciende a 6.000.000 de euros, de manera que el límite general es de 7.500.000 euros (25.000.000 × 30%), por lo que es deducible todo el gasto financiero devengado en este ejercicio, así como un importe de 1.500.000 de gastos no deducibles de ejercicios anteriores, quedando pendiente un importe de 3.000.000 de euros [(4.500.000 × 30%) – 1.500.000].

La liquidación de los ejercicios siguientes será similar, por lo que en el ejercicio 2020 podrá deducirse la totalidad del gasto financiero pendiente procedente de los tres primeros ejercicios.

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

El artículo 37.2 de la LIS con el título «Deducciones por creación de empleo» establece:

«(...)

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, las entidades que tengan una plantilla inferior a 50 trabajadores en el momento en que concierten contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, definido en el artículo 4 de la Ley de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo regulada en el Título III del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, podrán deducir de la cuota íntegra el 50% del menor de los siguientes importes:

- a) El importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación.
- b) El importe correspondiente a 12 mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.

Esta deducción resultará de aplicación respecto de aquellos contratos realizados en el periodo impositivo hasta alcanzar una plantilla de 50 trabajadores, y siempre que,

en los 12 meses siguientes al inicio de la relación laboral, se produzca, respecto de cada trabajador, un incremento de la plantilla media total de la entidad en, al menos, una unidad respecto a la existente en los 12 meses anteriores.

La aplicación de esta deducción estará condicionada a que el trabajador contratado hubiera percibido la prestación por desempleo durante, al menos, tres meses antes del inicio de la relación laboral. A estos efectos, el trabajador proporcionará a la entidad un certificado del Servicio Público de Empleo Estatal sobre el importe de la prestación pendiente de percibir en la fecha prevista de inicio de la relación laboral».

En relación con lo anterior en el presente caso la sociedad cumple los requisitos técnicos para la aplicación de la deducción:

- Suscripción de un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, definido en el artículo 4 de la Ley 3/2012, de 6 de julio, de apoyo a los emprendedores.
- Plantilla inferior a 50 trabajadores en el momento en que se concierta el contrato de trabajo.
- El trabajador contratado hubiera percibido la prestación por desempleo durante, al menos, tres meses antes del inicio de la relación laboral.
- Finalización del periodo de prueba de un año exigido en el correspondiente tipo de contrato y estarán condicionadas al mantenimiento de esta relación laboral durante al menos tres años desde la fecha de su inicio.
- Asimismo, el incremento de la plantilla media de la entidad, en los 12 meses siguientes al inicio de la relación laboral, respecto a la existente en los 12 meses anteriores, es igual a la unidad ($30 - 29 = 1$).

En consecuencia, procederá la aplicación de la deducción por creación de empleo.

Base deducción	4.000 euros
Tipo de la deducción	50 %
Importe de la deducción	2.000 euros

No obstante lo anterior, se deberá tener en cuenta lo establecido en el artículo 39.1 de la LIS con el título «Normas comunes a las deducciones previstas en este capítulo».

El citado artículo establece:

«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% 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% 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% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones».

3. AUTOLIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Conceptos	Importes
Resultado contable del enunciado	15.000.000
Ajustes por diferencias temporales	
Amortización libre mobiliario (punto 2)	-15.000
Transmisión de acciones BFC, SA (punto 5)	-200
Pago provisión complemento pensiones (punto 10)	-20.000
Venta a plazos (punto 11)	-20.000
Amortización no deducida artículo 7 Ley 16/ 2012 (punto 12)	-5.000
	.../...

Conceptos	Importes
.../...	
Limitación gastos financieros (punto 13)	1.500.000
Rentas del ejercicio	16.439.800
Reducción por capitalización (punto 9)	-800.000
Compensación de bases imponibles negativa (punto 7)	-100.000
Base imponible del ejercicio	15.539.800
Tipo de gravamen	28 %
Cuota íntegra	4.351.144
Cuota íntegra ajustada positiva	4.351.144
– Deducciones para incentivar determinadas actividades (punto 14)	
(Limite art. 39.1 LIS) $(4.351.144 \times 25 \%)$	1.087.786
Artículo 37.2 de la LIS «Deducciones por creación de empleo»	-2.000
– Otras deducciones (sin límite art. 39.1 LIS) (punto 12)	
Disposición transitoria trigésima séptima LIS	-180
Cuota líquida	4.348.964
Retenciones	-50.000
Pagos a cuenta	-100.000
Cuota diferencial a ingresar	4.198.964

han formalizado un contrato laboral para el desempeño de las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la misma, por un importe íntegro anual de 300.000 euros distribuidos en 14 mensualidades e incorporada en la contabilidad de la sociedad en la cuenta 640 «retribución al personal de la empresa».

5. La sociedad ATM, SA es titular desde el ejercicio 2012 del 5% de participación en el capital de la sociedad residente no cotizada en bolsa BFC, SA, siendo su precio de adquisición de 3.000 euros. En el citado ejercicio, la participación se depreció en un importe de 2.000 euros, lo que motivó la dotación de una pérdida por deterioro en la sociedad ATM, SA que fue fiscalmente deducible al cumplir los requisitos del antiguo artículo 12.3 del TRLIS. En el ejercicio 2015 se transmite dicha participación por importe de 3.200 euros sin que en los ejercicios anteriores existiera reparto de dividendos y recuperación de la pérdida de los fondos propios de la sociedad BFC, SA.
6. La sociedad ATM, SA concedió en el ejercicio 2013 a la sociedad VCF, SA un préstamo por importe de 100.000 euros. La sociedad VCF, SA, sociedad no vinculada, quiere refinanciar su deuda y plantea a la sociedad ATM, SA una ampliación de capital por compensación de créditos al no poder devolver el préstamo al carecer de activos y expectativas de obtención de ingresos. La sociedad ATM, SA en el ejercicio 2014 dotó una pérdida por deterioro de crédito por importe de 100.000 euros que tuvo la consideración de deducible fiscalmente.
7. La entidad ATM, SA durante el periodo impositivo correspondiente al ejercicio 2012 ha generado una base imponible negativa de 100.000 euros, con la particularidad de que en dicho periodo ha sido deducible fiscalmente un importe de 10.000 euros, derivado del deterioro de la participación que ostentaba en el capital de la sociedad residente SEV, SA. En el ejercicio 2015 revierte la totalidad del deterioro correspondiente a las citadas acciones.
8. La sociedad ATM, SA participa en el 90% del capital de la sociedad GRA, SA a la que transmite un elemento de activo circulante por importe de 30.000 euros, no obstante el valor de mercado de la mencionada operación es de 20.000 euros. La sociedad ATM, SA, para evitar contingencias fiscales, contabiliza la operación a valor de mercado realizando las anotaciones contables necesarias a partir del precio de transferencia de la operación. Asimismo las sociedades ATM, SA y GRA, SA llegan a un acuerdo por el cual ATM, SA restituye a la sociedad GRA, SA «un importe de 10.000 euros.
9. La evolución de los fondos propios de la sociedad ATM, SA en los ejercicios 2014 y 2015 es la siguiente:

Ejercicio	2014	2015
Capital	20.000.000	20.000.000
		.../...

Ejercicio	2014	2015
.../...		
Reserva legal	4.000.000	4.000.000
Reservas estatutarias	10.000.000	12.000.000
Reservas voluntarias	40.000.000	48.000.000
Resultado ejercicio 2014	10.000.000	-
Resultado ejercicio	-	6.000.000
Fondos propios	84.000.000	90.000.000

Los estatutos de esta entidad establecen que en aquellos ejercicios cuyos resultados excedan del 40 % del capital, el exceso se destina a dotar una reserva estatutaria, cuyo destino puede ser compensar pérdidas, ampliar capital o su distribución cuando se acuerde por el 75 % de los socios. Por tanto, dado que la reserva legal está totalmente dotada, del resultado del ejercicio 2014 debe destinarse un importe de 12.000.000 a la reserva estatutaria y el resto se destina a incrementar la reserva voluntaria. El obligado tributario decide dotar la reserva por capitalización por el importe máximo.

10. En el ejercicio 2013 la sociedad ATM, SA dotó una provisión para la cobertura de un complemento de pensiones para su personal de 100.000 euros. En el ejercicio 2015, la sociedad ha satisfecho con cargo a dicha provisión complementos de pensiones por importe de 20.000 euros.
11. La sociedad ATM, SA prestó un servicio de reparación de electrodomésticos a la sociedad residente SEV, SA; el importe de la facturación es de 40.000 euros, no obstante la forma de cobro atiende a la siguiente fórmula: 20.000 euros en el momento de finalizar el servicio de reparación (según contrato 15 de septiembre de 2015) y el resto por partes iguales el 15 de septiembre de 2016 y 15 de septiembre de 2017, respectivamente.
12. La sociedad ATM, SA tiene gastos por amortización no deducidos en los periodos 2013 y 2014 por importe de 10.000 euros en cada uno de los periodos al ser de aplicación en los citados ejercicios el artículo 7 de la Ley 16/ 2012. La vida útil que resta del elemento es de cuatro años a partir del 1 de enero de 2015, por lo que opta por deducir esos importes de acuerdo con la vida útil de los mismos. Además, actualizó los elementos de su inmovilizado material al amparo del artículo 9 de la Ley 16/2012, siendo el incremento neto de valor de esos elementos de 20.000, correspondiendo una amortización de 4.000 en cada periodo sobre dicho incremento neto de valor.
13. La sociedad ATM, SA adquiere a mitad del ejercicio 2015 el 100% del capital de la entidad ALV, SA por importe de 10.000.000 de euros al ser la citada inversión la

máxima apuesta comercial a futuro de la sociedad. En relación con la citada operación la sociedad ATM, SA se endeuda en un 60% del precio de adquisición. Por las condiciones del endeudamiento no se empieza a amortizar el préstamo hasta el ejercicio 2020, a partir del cual se amortiza a un ritmo del 20% anual. El gasto financiero devengado en cada ejercicio por esa deuda asciende a 4.000.000 de euros, siendo el gasto financiero total de 6.000.000 de euros. El beneficio operativo de la sociedad ATM, SA es de 15.000.000 de euros y el de la entidad ALV, SA de 1.000.000 de euros. La sociedad ATM, SA tiene intención de absorber al inicio del ejercicio 2018 a la sociedad ALV, SA.

14. El 1 de octubre de 2014 la sociedad ATM, SA suscribió un contrato de trabajo por tiempo indefinido y jornada completa de apoyo a los emprendedores, definido en el artículo 4 de la Ley «3/2012, de 6 de julio, de apoyo a los emprendedores». El nuevo trabajador que se incorpora a la plantilla estaba inscrito en el sistema de prestación por desempleo desde el 1 de marzo de 2014, tenía reconocido un periodo de paro de un año y le quedaban pendientes de cobrar 4.000 euros de prestación por desempleo. A 31 de diciembre de 2015 la plantilla de la sociedad ATM, SA era de 30 personas y durante los años 2014 y 2015 no ha experimentado más variaciones que la incorporación de este trabajador.
15. Las retenciones y los pagos fraccionados del ejercicio ascienden a 50.000 y 100.000 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 2015.

SOLUCIÓN

1. 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, así como lo establecido en el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Al respecto la disposición transitoria primera 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».

Asimismo la disposición derogatoria.3 de la Ley 27/2014 establece:

«3. El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, continuará vigente, en tanto no se oponga a lo previsto en esta ley, hasta la entrada en vigor de la norma reglamentaria que pueda dictarse en desarrollo de esta ley».

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

El citado artículo establece:

«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 tres 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 dos periodos impositivos anteriores a este último».

En el caso que nos ocupa y teniendo en cuenta lo anterior, la sociedad ATM, SA obtuvo una cifra neta de negocios de 12.000.000 de euros en el periodo impositivo anterior y no ha te-

nido la condición de empresa de reducida dimensión desde el ejercicio 2010; en consecuencia en el ejercicio 2015 a la sociedad no le es aplicable el régimen especial de reducida dimensión.

En consecuencia 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%».

No obstante lo anterior, es de aplicación la disposición transitoria trigésima cuarta i) con el título «Medidas temporales aplicables en el periodo impositivo 2015».

La citada disposición establece:

«Con efectos para los periodos impositivos que se inicien dentro del año 2015, se aplicarán las siguientes especialidades:

i) El tipo general de gravamen establecido en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29 de esta ley será del 28%».

2. 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:

El artículo 12 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:

(...».

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» establece:

«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 se produce un incremento del coeficiente lineal máximo. En este caso la vida útil que resulta de aplicar el nuevo coeficiente lineal máximo es inferior a la que procedía según el coeficiente anterior. Por tanto, las situaciones que puede plantear la sociedad son las siguientes:

- a) Mantenimiento por el contribuyente de la vida útil anterior, es decir, que mantenga el mismo coeficiente lineal de amortización, ya que este también estará comprendido entre el máximo y el mínimo de la nueva tabla. En este caso no se altera el gasto contable y fiscal por la amortización de los elementos patrimoniales, que será el resultado de aplicar al precio de adquisición el coeficiente lineal que resulta según su vida útil, el cual será fiscalmente deducible al corresponder a la depreciación efectiva.
- b) Adopción por el contribuyente de la nueva vida útil menor que resulta de la nueva tabla de amortización establecida en la LIS, como consecuencia de la aplicación del mayor coeficiente lineal de amortización de esta nueva tabla. Para este caso, la LIS establece que estos elementos se amortizan en los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015 durante los periodos impositivos que resten de su nueva vida útil sobre el valor neto fiscal del elemento existente al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir del 1 de enero de 2015. No obstante, la deducción fiscal del importe de la amortización que resulte de este criterio de distribución está condicionada a que se registre en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En lo referente al caso reflejado en la situación a), la sociedad ATM, SA seguirá amortizando el elemento al coeficiente lineal del 10%, por lo que la amortización será de 1.000 euros ($10.000 \times 10\%$), en igualdad de condiciones que con la normativa anterior. Este mismo importe resulta de distribuir el valor neto fiscal del elemento de 8.000 euros, teniendo en cuenta la amortización de los ejercicios 2013 y 2014, entre los ocho ejercicios que resta de la vida útil de ese elemento.

En lo referente al caso reflejado en la situación b), la sociedad ATM, SA adopta el nuevo coeficiente lineal máximo del 12% que determina una nueva vida útil del elemento de ocho años y cuatro meses en lugar de los diez años originarios, de los que ha consumido dos años de acuerdo con el criterio anterior, por lo que resta de vida útil seis años y cuatro meses.

Así, el valor neto fiscal de ese elemento por importe de 8.000 euros, una vez computada la amortización lineal de 1.000 euros en cada uno de los ejercicios 2013 y 2014, debe amortizarse en esa vida útil restante, lo que supone una amortización de 1.263,15 euros en cada uno de los seis primeros años y de 421,10 euros en el último año, siendo esta opción la considerada por la sociedad ATM, SA al deducirse una cuantía superior fiscalmente. No obstante, la deducción fiscal de esta amortización está condicionada a su contabilización en la cuenta de pérdidas y ganancia sin que se generen ajustes extracontables.

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

El artículo 12.3 e) de la LIS con el título «Correcciones de valor: amortizaciones» establece:

«3. No obstante podrán amortizarse libremente:

(...)

e) Los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al periodo impositivo. Si el periodo impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo respecto del año.

Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización minorarán, a efectos fiscales, el valor de los elementos amortizados».

Asimismo, el artículo 11.3.1.º de la LIS con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» establece:

«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».

En el presente caso, dado que la inversión total corresponde a elementos de inmovilizado material nuevos cuya cuantía no supera individualmente 300 euros ni conjuntamente el límite de 25.000 euros, pueden amortizarse fiscalmente en su totalidad en este periodo impositivo sin que la misma tenga que contabilizarse. Es reseñable el hecho de que la nueva ley ha extendido la li-

bertad de amortización de los bienes de escaso valor a las sociedades no incorporadas en el régimen especial del Título VII del Capítulo XI (empresas de reducida dimensión). En consecuencia considerando que la sociedad aplique en este ejercicio en su totalidad el beneficio fiscal de «libertad de amortización por bienes de escaso valor» procede un gasto fiscal de 15.000 euros, sin que contablemente al haber sido adquiridos los bienes a 31 de diciembre proceda realizar ninguna donación como gasto por amortización contable, por lo que procede realizar un ajuste extracontable negativo por importe de 15.000 euros.

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

El artículo 11.11 de la LIS con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» establece:

«Las rentas negativas generadas en la transmisión de un establecimiento permanente, 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 el establecimiento permanente sea transmitido 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%.

Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el caso de cese de la actividad del establecimiento permanente».

Asimismo el artículo 22.1 de la LIS con el título «Exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente» establece:

«1. (...)

No se integrarán en la base imponible las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, excepto en el caso de transmisión del mismo o cese de su actividad.

2. Estarán exentas, igualmente, las rentas positivas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente respecto del que se cumpla el requisito de tributación en los términos del artículo anterior.

El importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente o cese de su actividad se minorará en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad que hayan tenido derecho a la exención prevista en

este artículo o a la deducción por doble imposición prevista en el artículo 31 de esta ley, procedentes del mismo.

3. Se considerará que una entidad opera mediante un establecimiento permanente en el extranjero cuando, por cualquier título, disponga fuera del territorio español, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 6 meses. Si el establecimiento permanente se encuentra situado en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación, se estará a lo que de él resulte».

De acuerdo con lo anterior en el caso que nos ocupa, hay que tener en cuenta lo siguiente:

Las rentas negativas generadas en los ejercicios 2013 y 2014 por el establecimiento permanente por importe de 1.000 y 2.000 euros respectivamente no se integran en la base imponible de la sociedad ATM, SA determinando ajustes extracontables positivos por importe de 1.000 y 2.000 euros en los mencionados ejercicios.

En el ejercicio 2015, aun cuando el resultado contable generado en la transmisión del establecimiento permanente es cero, al transmitirse por el valor contable del mismo; sin embargo, a efectos fiscales el valor del establecimiento es de 50.000 euros, dado que no se han tenido en consideración las pérdidas del establecimiento permanente, por lo que la renta generada a efectos fiscales es negativa por importe de 3.000 euros (47.000 valor a efectos contables – 50.000 valor a efectos fiscales). No obstante, al formar parte la entidad adquirente RCDE, SA del mismo grupo, la renta negativa de 3.000 euros no se integra en la base imponible de la sociedad ATM, SA en el ejercicio 2015, de manera que se pospone su integración al periodo impositivo posterior en el que la entidad RCDE, SA transmita ese mismo establecimiento permanente a terceros ajenos al grupo, o bien la sociedad ATM, SA o la entidad RCDE, SA salgan del grupo por cualquier causa, sin que por tanto en el ejercicio 2015 se realice algún ajuste extracontable derivado de la citada operación.

No obstante como se indicó anteriormente (art. 11.11 LIS), cuando el establecimiento permanente cumpla las condiciones establecidas en el artículo 22 de la LIS, en el caso de que con posterioridad a la transmisión realizada a la sociedad RCDE, SA al estar exenta la posible renta positiva que en su caso se obtenga en la transmisión del establecimiento permanente, la renta negativa a integrar en la base imponible de la entidad ATM, SA, se minoraría en el importe de la renta positiva exenta, de manera que para que no proceda esa minoración la entidad ATM, SA debe probar que la renta positiva obtenida por la entidad RCDE, SA ha tributado de forma efectiva a un tipo de gravamen de al menos el 10%.

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

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

«No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

e) Los donativos y liberalidades.

(...)

Tampoco se consideran comprendidos en letra e) las retribuciones a administradores por el desempeño de funciones de alta dirección u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad».

De acuerdo con lo anterior, salvo que los estatutos sociales establezcan lo contrario, con carácter general el cargo de administrador es gratuito (LSC art. 217). En su caso, los estatutos han de determinar el sistema de retribución.

En la sociedad de responsabilidad limitada, cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores es fijada para cada ejercicio por acuerdo de la junta general.

Por lo tanto, de acuerdo con lo establecido en los estatutos cuando la retribución de administradores sea gratuita, nos encontramos con las dos posibilidades siguientes:

- a) **Los estatutos establecen el carácter gratuito del cargo de administrador sin existencia de contrato de carácter laboral.** En ese caso no debería ser fiscalmente deducible el pago que la entidad haga a los administradores, pues se consideraría como una liberalidad, al no ser obligatorio el pago por los servicios que aquellos prestan a la entidad. No obstante, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, se dispone de forma expresa que no se entiende como liberalidad las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, por lo que aun cuando los estatutos establezcan el carácter gratuito de las labores de los administradores, de la literalidad de la LIS parece deducirse que en todo caso esas retribuciones son fiscalmente deducibles.
- b) **Los estatutos establecen el carácter gratuito del cargo de administrador y se firma un contrato de alta dirección.** Si el administrador hubiese formalizado un contrato retribuido de alta dirección con la entidad para el desempeño de las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la misma, aunque se trate de funciones propias del cargo de administrador, esas retribuciones tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible. Este tratamiento es independiente de que en el ámbito laboral se considera el vínculo con la entidad de carácter exclusivamente mercantil, y por tanto subsumidas las actividades de alta dirección dentro del cargo de administrador.

Para los periodos impositivos iniciados antes del 1 de enero de 2015, el pago a las funciones de alta dirección no se consideraba deducible si los estatutos establecían el carácter gratuito de las funciones del administrador.

De acuerdo con lo anterior y para periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015 la retribución de los administradores aunque los estatutos establezcan el carácter gratuito de los mismos es un gasto fiscalmente deducible (con base en el principio de inscripción contable debe también estar contabilizado), por tanto en el caso que nos ocupa no procederá realizar ajuste extracontable alguno.

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

El artículo 21.1 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% 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 requisito previsto en la letra a) del apartado 1 de este artículo deberá cumplirse el día en que se produzca la transmisión».

Asimismo la disposición transitoria decimosexta de la LIS con el título «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» establece:

«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 integrarán 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 vengan 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».

Finalmente la disposición transitoria decimonovena con el título «Rentas derivadas de la transmisión de participaciones» establece:

«1. En el supuesto de transmisión de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades, respecto de las que el contribuyente haya efectuado alguna corrección de valor que haya resultado fiscalmente deducible, la corrección de valor se integrará, en todo caso, en la base imponible del contribuyente, a los efectos de determinar la exención a que se refiere el artículo 21 de esta ley».

En el caso que nos ocupa la sociedad dotó contablemente en el ejercicio 2012 un gasto por deterioro de valores de renta variable sin cotización, de acuerdo con la norma de valoración número 9 (Instrumentos financieros) del Plan General de Contabilidad (PGC). Ese gasto fue fiscalmente deducible según lo establecido en el derogado artículo 12.3 del TRLIS por importe de 2.000 euros, no existiendo por tanto ajustes extracontables por la citada dotación y consecuentemente el valor neto contable y el valor fiscal de las acciones coinciden por importe de 1.000 euros (3.000 – 2.000).

En este sentido, el artículo 12.3 del TRLIS (derogado para periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2013) establecía «La deducción en concepto de pérdida por deterioro de

los valores de entidades que no coticen en un mercado regulado no podrá exceder de la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él».

En los ejercicios 2013 y 2014 según el enunciado del supuesto no han existido dividendos repartidos por la sociedad BFC, SA, ni ha existido recuperación de la pérdida de fondos propios que determinaron la dotación fiscal como gasto, por lo que no ha sido de aplicación la disposición transitoria decimosexta y, por tanto, manteniendo la dotación contable y fiscal por importe de 2.000 euros.

Consecuentemente en el ejercicio 2015 por la transmisión de las acciones el beneficio contable coincide con la renta fiscal obtenida en la transmisión:

- Precio de transmisión de las acciones 3.200 euros
- Valor fiscal coincidente con el valor neto contable 1.000 euros
- Renta fiscal coincidente con el beneficio contable 2.200 euros

Inicialmente de acuerdo con la aplicación del artículo 21.3 de la LIS la renta fiscal por importe de 2.200 euros estaría exenta al tratarse de una transmisión de una participación en una sociedad residente en la que se tiene una participación del 5% y con una antigüedad de más de un año; no obstante de acuerdo con la disposición transitoria decimonovena de la LIS, de la citada plusvalía solo estaría exenta un importe de 200 euros correspondiente a la parte de la renta obtenida que supera el importe de la pérdida por deterioro dotada en el ejercicio 2012 por lo que procede integrar en la base imponible de la sociedad ATM, SA una renta de 2.000, y en consecuencia realizar un ajuste negativo al resultado contable por importe de 200 euros (diferencia entre el beneficio contable de la operación 2.200 € y la renta fiscal no exenta 2.000 €).

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

El artículo 17.2 y 5 de la LIS con el título «Regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias» establece:

«2. Las operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos se valorarán fiscalmente por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil, con independencia de cuál sea la valoración contable.

5. (...) 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».

(La redacción actual del citado artículo fue introducida con anterioridad por el RDL 4/2014 de 7 de marzo, «por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial»).

Antes de considerar el caso que nos ocupa habría que hacer un estudio de los efectos contables y fiscales que se aplicaban a la operación descrita antes de la modificación contenida en la nueva ley de sociedades.

Con anterioridad a la modificación incorporada en la LIS, era de aplicación directamente la Consulta 4, BOICAC núm. 89 [marzo 2012 (NFC043971)] al no haber ninguna indicación al respecto en el TRLIS, la cual determinaba por aplicación de la norma de valoración 9.^a del PGC valorar dicho instrumento financiero a coste amortizado de acuerdo con lo siguiente:

«La sociedad prestataria reconocerá un incremento de sus fondos propios por el valor razonable de la deuda que se da de baja, y contabilizará un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, en sintonía con las citadas consultas, y la norma de registro y valoración (NRV) 9.^a «Instrumentos financieros» del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Por su parte, la sociedad prestamista registrará los instrumentos de patrimonio recibidos por el valor razonable de la contrapartida entregada y, en su caso, reconocerá la correspondiente pérdida, salvo que el deterioro de valor del activo ya se hubiera contabilizado en la sociedad aportante en aplicación del criterio del coste amortizado».

De lo anterior se extraen las siguientes consecuencias:

El coste amortizado en el caso que nos ocupa será de 0 euros, al no tener la sociedad prestataria viabilidad de devolución del préstamo.

Desde el punto de vista contable se producen los siguientes hechos:

En el **prestamista** se producirá una pérdida por el valor del crédito. En el **prestatario** se producirá un ingreso extraordinario por la totalidad de la deuda.

Las opciones mercantiles serían las siguientes:

1. Que no se llevara a cabo la ampliación de capital y tanto el prestamista como el prestatario debieran contabilizar por resultados dicha pérdida/ingreso.
2. Que mercantilmente se llevara a cabo dicha ampliación de capital por compensación de créditos.

Si se optara por la segunda de las opciones (ampliación de capital por compensación de créditos) como desde el punto de vista fiscal se aplicaba el criterio contable al no existir ninguna

mención en la normativa fiscal, surgía un gasto fiscalmente no deducible para el prestamista y un ingreso extraordinario para el prestatario.

En el caso que nos ocupa, y tras la modificación que introduce el artículo 17.2 y 5 de la LIS en el prestatario sociedad VCF, SA («Las operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos se valorarán fiscalmente por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil), el criterio fiscal de valoración ya no sigue el criterio contable sino el mercantil. Por tanto, tras esta modificación, ya no debería haber ninguna contingencia fiscal al proceder a valorar la ampliación de capital por el valor nominal del crédito y no por su coste amortizado.

De igual forma y en lo concerniente al prestamista sociedad ATM, SA («la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital, en la proporción que corresponda, y el valor fiscal del crédito capitalizado»), para lo cual se deberá tener en cuenta el valor fiscal del crédito teniendo en cuenta si la dotación por deterioro del mismo fue fiscalmente deducible con las siguientes consecuencias:

1. Si el crédito es con una sociedad vinculada, el deterioro fiscal del crédito sería un gasto contable pero fiscalmente no deducible de acuerdo con el artículo 13.1.2 de la LIS «no son deducibles fiscalmente, las correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas». Podemos interpretar que en este supuesto el crédito tiene un valor fiscal de 100.000 euros, por lo que no habría diferencia entre el valor de la ampliación y el valor fiscal del crédito.
2. Si el crédito es con una sociedad no vinculada (como el caso que nos ocupa), el deterioro fiscal sí sería un gasto fiscalmente deducible. La sociedad ATM, SA dotó una pérdida por deterioro en el ejercicio 2014 por importe de 100.000 euros que tuvo la consideración de deducible desde el punto de vista fiscal de acuerdo con el artículo 13.1.2 de la LIS: «1. Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del impuesto concorra alguna de las siguientes circunstancias:
 - a) Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.
 - b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
 - c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
 - d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro».

El crédito tiene un valor contable y fiscal de 0 euros, por lo que la diferencia entre el valor de la ampliación y el valor fiscal del crédito es de 100.000 euros. Por tanto, de acuerdo con esta nueva regla de valoración habría un ingreso contable y fiscal por importe de 100.000 euros.

A efectos cuantitativos, no tendría impacto en la base imponible, ya que el deterioro del crédito imputado a resultados como gasto fiscal en el ejercicio 2014 se neutraliza por el ingreso fiscal en el ejercicio 2015, año de la ampliación de capital. No obstante existiría una incidencia temporal si el deterioro debió practicarse en un ejercicio anterior como en el caso que nos ocupa y en el posterior ejercicio se produce la ampliación de capital.

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

El artículo 26.1 de la LIS con el título «Compensación de bases imponibles negativas» establece:

«1) Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta ley y a su compensación.

En todo caso, se podrán compensar en el periodo impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros».

Asimismo la disposición transitoria trigésima cuarta g) de la LIS con el título «Medidas temporales aplicables en el periodo impositivo 2015» establece:

«(...)

g) No resultará de aplicación el límite a que se refiere el apartado 1 del artículo 26 de esta ley.

No obstante, la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, para los contribuyentes cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2015, tendrá los siguientes límites:

– La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 50% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta ley y a dicha compensación, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.

– La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 25% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta ley y a dicha compensación, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

La limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas y esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el contribuyente».

Asimismo la disposición transitoria decimosexta, apartado 7, de la LIS con el título «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» establece:

«7. El límite establecido en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 26 de esta ley no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a la reversión de las pérdidas por deterioro que se integren en la base imponible por aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de esta disposición transitoria siempre que las pérdidas por deterioro deducidas durante el periodo impositivo en que se generaron las bases imponibles negativas que se pretenden compensar hubieran representado, al menos, el 90 % de los gastos deducibles de dicho periodo. En caso de que la entidad tuviera bases imponibles negativas generadas en varios periodos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, este requisito podrá cumplirse mediante el cómputo agregado del conjunto de los gastos deducibles de dichos periodos impositivos».

En el caso que nos ocupa, la sociedad en el ejercicio 2015 podrá compensar la totalidad de las bases imponibles negativas que derivan del ejercicio 2012, al no existir para el ejercicio 2015 la limitación del 70 % establecida en el artículo 26.1 ni ser de aplicación la limitación en función de la cifra de negocios del ejercicio anterior, 100.000 euros, según lo dispuesto por la disposición transitoria trigésima cuarta. Adicionalmente al no ser de aplicación ninguna limitación al importe de las bases imponibles a compensar de ejercicios anteriores, no es de aplicación lo establecido en la disposición transitoria decimosexta, apartado 7, de la LIS.

Para finalizar tendríamos que tener en cuenta lo referente a la prescripción del derecho administrativo a la comprobación o investigación correspondiente a las bases imponibles negativas.

En este sentido el apartado 5 del artículo 26 de la LIS establece:

«5. El derecho de la Administración para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil».

En el caso que nos ocupa, la Administración tributaria ostenta el derecho para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes del ejercicio 2012 por importe de 100.000 euros, al estar dentro del periodo de prescripción de los 10 años establecido por el artículo 26.5 de la LIS.

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

La norma de valoración número 21.ª del PGC «Operaciones entre empresas del grupo» establece:

«1. Alcance y regla general. La presente norma será de aplicación a las operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo, tal y como estas quedan definidas en la norma 13.ª de elaboración de las cuentas anuales.

Las operaciones entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales.

En consecuencia, con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas».

Asimismo el artículo 18 de la LIS con el título «Operaciones vinculadas» establece:

«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.

(...)

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 %.

3. Las personas o entidades vinculadas, con objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán mantener a disposición de la Administración tributaria, de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia, la documentación específica que se establezca reglamentariamente.

10. La Administración tributaria podrá comprobar las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y efectuará, en su caso, las correcciones que procedan en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia, respecto de las operaciones sujetas a este impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con la documentación aportada por el contribuyente y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicha corrección en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La corrección practicada no determinará la tributación por este impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

11. En aquellas operaciones en las que se determine que el valor convenido es distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, con carácter general, el siguiente tratamiento:

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la misma que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el socio. La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje, tendrá para la entidad la consideración de retribución de fondos propios y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1 d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe. La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1 i) 4.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

No se aplicará lo dispuesto en este apartado cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas en los términos que reglamentariamente se establezcan. Esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas. Reglamentariamente se regulará la comprobación de las operaciones».

De acuerdo con lo anterior, teniendo en cuenta que la sociedad contabiliza las operaciones de acuerdo con el valor de mercado para evitar contingencias fiscales, es de aplicación lo siguiente:

Por la operación principal, la tributación de esta operación en la sociedad GRA, SA a precios de transferencia supuso un gasto de 10.000 euros por encima de lo que hubiera resultado de operar a valor de mercado, en consecuencia, aumenta la base imponible generada en dicha sociedad por un importe de 10.000 al no tener la consideración de gasto deducible.

En la sociedad ATM, SA esta operación valorada a precios de transferencia determina un ingreso de 10.000 euros en exceso respecto de la valoración a valor de mercado, de manera que, en este caso, se reduciría la base imponible de esta sociedad en dicho importe.

Por la operación secundaria, la misma representa una distribución de beneficios de la sociedad GRA, SA a la sociedad ATM, SA, de manera que esta última ve incrementado su patrimonio por un importe de 10.000 euros respecto de lo que hubiese resultado de operar a valores de mercado, por lo que un importe de 9.000 ($10.000 \times 9\%$) representa una distribución de beneficios que se integra en la base imponible de la sociedad ATM, SA, que podría estar exento de cumplirse los requisitos previstos en el artículo 21 de la LIS, mientras que un importe de 1.000 ($10.000 \times 10\%$), que corresponde con el exceso de renta obtenida en comparación con el porcentaje de participación que tiene en el capital de la sociedad GRA, SA, representa una utilidad percibida por la condición de socio y no un dividendo o participación en beneficios, por lo que esa parte de renta supone un ingreso para dicha sociedad que debe integrarse en su base imponible y no estaría exenta, mientras que en la sociedad GRA, SA dicho importe no es fiscalmente deducible al tener la calificación fiscal de retribución a los fondos propios. Esta calificación de utilidad por ese importe de 1.000 euros podría no ser aplicada en el caso de que se pruebe que hay una causa diferente, como podría ser si se prueba que, al margen de esta operación, la sociedad GRA, SA está igualmente repartiendo beneficios a sus socios minoritarios por su porcentaje del 10%.

En definitiva, en la sociedad ATM, SA la base imponible debe reducirse en 10.000 euros como consecuencia de la realización de la operación principal, mientras que por la operación secundaria procede aumentar su base imponible por ese mismo importe de 10.000 euros sobre el que habría posibilidad de aplicar la exención sobre una base de 9.000 euros de ser aplicable lo establecido en el artículo 21 de la LIS.

No obstante de acuerdo con el enunciado, las sociedades ATM, SA y GRA, SA llegan a un acuerdo por el cual ATM, SA restituye a la sociedad GRA, SA un importe de 10.000 euros.

En este caso, las consecuencias comentadas acerca de la operación secundaria no tendrían efecto para ninguna de las sociedades, es decir, en la sociedad ATM, SA no se gravaría el impor-

te de 1.000 euros o bien de 10.000 euros, de ser o no aplicable la exención de 9.000 euros. Además, la restitución supone que la sociedad ATM, SA registre un gasto de 10.000 contra reservas que no tiene la consideración de fiscalmente deducible.

En la sociedad GRA, SA por esta restitución se registra un ingreso de 10.000 euros con abono a reservas, que tampoco tendría efectos fiscales.

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

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

«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% 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 cinco 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% 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 dos 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 2015, 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 2015 menos resultados del ejercicio 2015: 68.000.000 de euros (90.000.000 – 6.000.000 – 4.000.000 – 12.000.000). 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 2014: 60.000.000 de euros (84.000.000 – 10.000.000 – 4.000.000 – 10.000.000). 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 2015	8.000.000 euros
(68.000.000 – 60.000.000)	
Base de la reducción	8.000.000 euros
Importe de la reducción (10% × 8.000.000)	800.000 euros

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 cinco 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 12.000.000 de euros correspondiente al resultado del ejercicio 2014 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.

10.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 10) de la información complementaria es de aplicación el artículo 11.12 de la LIS con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» que establece lo siguiente:

«12. Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1 a) de esta ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en esta ley, con el límite del 70 % de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta ley y a la compensación de bases imponibles negativas».

Asimismo la disposición transitoria trigésima cuarta con el título «Medidas temporales aplicables en el periodo impositivo 2015» establece:

«h) Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivados de las posibles insolvencias de deudores así como los correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta ley se integrarán en la base imponible con el lími-

te de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, dicha integración estará sometida a los límites señalados en la letra g) anterior, cuando se den las circunstancias allí establecidas. Dichos límites se aplicarán sobre la base imponible positiva previa a la integración de las referidas dotaciones y a la compensación de bases imponibles negativas».

De acuerdo con lo previsto en la LIS, artículo 14.2, «No serán deducibles los gastos relativos a retribuciones a largo plazo al personal mediante sistemas de aportación definida o prestación definida». El gasto registrado en el ejercicio 2013, por importe de 100.000 euros, como consecuencia de la dotación de la provisión para la cobertura de los complementos de pensiones del personal de la entidad, no tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible. Por tanto, en dicho ejercicio, la entidad ATM, SA debió efectuar un ajuste extracontable positivo de 100.000 euros, para la determinación de la base imponible del impuesto sobre del mencionado ejercicio.

Según dispone dicho artículo, estos gastos son fiscalmente deducibles en el ejercicio en el que se abonen las prestaciones. Por tanto, en principio, el pago de la prestación, efectuado en el ejercicio 2015, permitirá la deducción del gasto contabilizado en el ejercicio 2013, en el importe de la prestación satisfecha (20.000 €), a cuyo efecto, la entidad ATM, SA deberá efectuar el correspondiente ajuste extracontable negativo. Ahora bien, la LIS, artículo 11.12, limita el importe de la deducción de dicho gasto al 70% de la base imponible positiva previa a la deducción de dicho gasto, a la aplicación de la reserva de capitalización, establecida en la LIS, artículo 25, y a la compensación de la base imponible negativa. No obstante para los periodos impositivos iniciados en el ejercicio 2015 no existe la limitación «del 70% de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta ley y a la compensación de bases imponibles negativas» sin que le sea igualmente en el caso que nos ocupa la sociedad está sometida a los límites señalados en la letra g) de la disposición transitoria trigésima cuarta «Medidas temporales aplicables en el periodo impositivo 2015».

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

El artículo 11.4 con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» establece:

«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.

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.

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».

De acuerdo con lo anterior, debemos hacer las siguientes consideraciones:

La nueva redacción de las operaciones a plazos se equipara al criterio de imputación incorporado en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas («a medida que sean exigibles los correspondientes cobros»).

En los periodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2015, la LIS/04 solamente consideraba como operaciones a plazo las ventas y ejecuciones de obra, por lo que los servicios (caso que nos ocupa) no estaban amparados en esta calificación. No obstante, el Tribunal Supremo ha admitido que las rentas derivadas de servicios puedan acogerse al régimen fiscal de las operaciones a plazos [STS de 29 de marzo de 2012 (NFJ047087)].

La disposición transitoria primera de la LIS establece: «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 tanto, de acuerdo con la literalidad de la LIS las operaciones que no sean ventas o ejecuciones de obra realizadas en periodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2015 no pueden acogerse al criterio de imputación de las operaciones a plazos con carácter retroactivo, de manera que solo aquellas operaciones realizadas en tales periodos cuyas rentas se hubiesen acogido a la integración en la base imponible de acuerdo con esta regla especial son las que pueden seguir integrando las rentas pendientes de acuerdo con el régimen vigente en el periodo impositivo en el que se hayan realizado.

En consecuencia, el criterio contable de imputación de los ingresos y gastos derivados de estas operaciones, de acuerdo con los criterios generales del PGC, se han de imputar al resultado contable según el principio del devengo y, por tanto, el resultado se contabiliza con base en el referido principio sin tener en cuenta la forma en que se cobra el importe de la operación incorporando un ingreso en la contabilidad de la sociedad, por importe de 40.000 euros.

Por el contrario, a efectos de la determinación de la base imponible esta renta cumple los requisitos establecidos en el artículo 11.4 mencionado anteriormente, pudiendo imputarse según el criterio de exigibilidad del cobro, esto es, en un periodo impositivo posterior al de su devengo, en cuyo caso, el sujeto pasivo tiene que realizar un ajuste negativo al resultado contable del ejercicio en el que la renta se ha devengado y, por tanto, esté el citado ingreso reconocido en la cuenta de

pérdidas y ganancias, y los correlativos ajustes positivos en cada uno de los periodos impositivos posteriores en los que se va exigiendo el cobro del importe de la operación, proporcionalmente a la cuantía de cada cobro. Si se han percibido cantidades anticipadas a la realización de la operación, la renta imputable a estos cobros se imputa al periodo impositivo en el que ha tenido lugar la operación.

En el caso que nos ocupa en el ejercicio 2015 procede realizar un ajuste extracontable negativo por importe de 20.000 euros, diferencia entre el resultado contable imputado 40.000 y la parte de la renta cuyo cobro ha sido diferido 20.000 euros; posteriormente en el ejercicio 2016 y 2017 procederá realizar un ajuste extracontable positivo por importe de 10.000 euros en cada ejercicio en función de los cobros realizados.

12.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 12) de la información complementaria, es de aplicación el artículo 7 de la Ley 16/2012 que establece:

«para las entidades que en los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2013 y 2014 no tuvieron la condición de empresas de reducida dimensión, la amortización contable del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias su deducción estuvo limitada a efectos de determinar la base imponible del IS de esos periodos impositivos, al 70% de la amortización contable que hubiera resultado fiscalmente deducible de no haberse aplicado dicho porcentaje, con la particularidad de que el importe no deducido de la amortización contabilizada 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.

(...)

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».

Asimismo el artículo 9 de la Ley 16/2012 estableció:

«1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas, que lleven su contabilidad conforme al Código de Comercio o estén obligados a llevar los libros registros de su actividad económica, y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente podrán acogerse, con carácter voluntario, a la actualización de valores regulada en la presente disposición.

(...))».

A su vez la disposición transitoria trigésima séptima de la LIS con el título «Deducción por reversión de medidas temporales» establece:

«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».

De acuerdo con lo anterior debemos hacer las siguientes precisiones:

La revalorización de balances establecida en el artículo 9 de la Ley 16/2012 permitió a las empresas actualizar los elementos patrimoniales de sus balances, de manera que el incremento neto de valor de esos elementos que resultó de dicha actualización era deducible a través de la amortización de ese elemento patrimonial.

Dado que a partir de los periodos impositivos iniciados desde el 1 de enero de 2015 el tipo de gravamen general del Impuesto sobre Sociedades se reduce, resulta que el criterio de imputación temporal establecido en el artículo 7 de la Ley 16/2012 produce unos efectos negativos en la tributación efectiva del contribuyente desde el momento en que el gasto no se dedujo en un periodo impositivo en el que el tipo de gravamen era el 30 % y, por el contrario, se deduce en un periodo impositivo en el que el tipo de gravamen es el 28 % (periodo impositivo correspondiente al año 2015) o bien el 25 %, por lo que se ve reducido el importe del activo por impuesto diferido derivado de este criterio fiscal de imputación temporal de dicho gasto.

Con la finalidad de evitar este efecto, se trata de compensar esta reducción del crédito fiscal, en el sentido de que el gasto por amortización no deducido en los ejercicios 2013 y 2014 se deducirá de la base imponible de los periodos impositivos que correspondan iniciados a partir de 1 de enero de 2015 y, además, el contribuyente en cada uno de esos periodos impositivos tendrá derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 5 % de las cantidades que integren en la base imponible de esos periodos impositivos derivadas de las amortizaciones no deducidas en los periodos impositivos iniciados en los años 2013 y 2014. El importe de esta deducción es del 2 % en los periodos impositivos iniciados dentro del año 2015.

Como consecuencia de la reducción de tipos de gravamen introducida por la LIS con efectos de los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, el efecto de minoración de la carga fiscal futura de ese incremento de valor se ve reducida, de manera que se trata de compensar la reducción de ese efecto fiscal, en el sentido de que el gasto por amortización del incremento neto de valor que resultó de la actualización se deducirá de la base imponible de los periodos impositivos que correspondan iniciados a partir de 1 de enero de 2015 y, además, el contribuyente en cada uno de esos periodos impositivos tendrá derecho a practicar una deducción de la

cuota íntegra del 5% (para periodos iniciados dentro del ejercicio 2015 el 2%) de las cantidades que integren en la base imponible de esos periodos impositivos derivadas de la amortización del referido incremento neto de valor.

Estas deducciones minoran la cuota íntegra con posterioridad a la aplicación de las demás deducciones y bonificaciones que resulten de aplicación, por lo que tales deducciones no están afectadas por el límite establecido en el artículo 39 de la LIS, es decir, pueden aplicarse en su totalidad siempre que haya cuota suficiente y, en caso contrario, es decir, de ser insuficiente la cuota del periodo, el importe de estas deducciones no practicadas pueden deducirse de la cuota íntegra de los periodos impositivos siguientes, sin limitación temporal, igualmente después de las demás deducciones y bonificaciones que procedan en esos periodos impositivos siguientes.

Consecuentemente el efecto fiscal en el periodo 2015 será el siguiente:

En este periodo la sociedad ATM, SA podrá deducir de su base imponible mediante un ajuste negativo un importe de 5.000 euros ($10.000 \times 2/4$ años). La sociedad dotó en cada ejercicio 2013 y 2014 un gasto contable superior en 10.000 euros respecto a la dotación efectuada fiscalmente consecuencia de la limitación establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012. En este ejercicio se procederá a recuperar la dotación no realizada en los ejercicios 2013 y 2014, de acuerdo con la vida útil pendiente de los elementos a fecha 1 de enero de 2015, generando un ajuste extracontable negativo por importe de 5.000 euros.

Además, de su cuota íntegra con base en lo establecido en la disposición transitoria trigésima séptima para recuperar la pérdida del crédito tributario por la aplicación de los nuevos tipos referentes a la recuperación de la cantidad de amortización no deducidas de acuerdo con el artículo 7 de la Ley 16/2012 puede deducir un importe de 100 euros ($5.000 \times 2\%$), así como otro importe de 80 euros ($4.000 \times 2\%$) referente a las amortizaciones realizadas de acuerdo a la actualización de balances establecida en el artículo 9 de la Ley 16/2012.

13.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 13) de la información complementaria, el artículo 16 de la LIS con el título «Limitación en la deducibilidad de gastos financieros» establece:

«1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30% 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 %, 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 cinco años inmediatos y sucesivos hasta que se deduzca dicha diferencia.

(...)

5. A los efectos de lo previsto en este artículo, los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades se deducirán con el límite adicional del 30 % del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella en los cuatro años posteriores a dicha adquisición, cuando la fusión no aplique el régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta ley. Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite a que se refiere el apartado 1 de este artículo».

En el caso que nos ocupa, en el ejercicio 2015, la sociedad ATM, SA no ha realizado ninguna operación de fusión, la deducción de los gastos financieros estará sujeta al límite general del 30 % de su beneficio operativo. Por tanto, el importe del gasto financiero deducible en esos ejercicios es de 4.500.000 euros ($15.000.000 \times 30\%$), por lo que en el ejercicio 2015 no es deducible un importe de 1.500.000 euros ($6.000.000 - 4.500.000$), procediendo a realizar un ajuste extracontable positivo por importe de 1.500.000 euros.

En el ejercicio 2018, dado que la sociedad ATM, SA absorbe a la entidad ALV, SA dentro del plazo de cuatro años desde la adquisición de la participación (considerando que el hipotético

caso se mantuviera después de la fusión tanto el importe de los gastos financieros como de los beneficios operativos), se cumplen las condiciones para aplicar el límite adicional.

Por tanto, en primer lugar debe aplicarse este límite adicional con carácter previo a los gastos de 4.000.000 de euros derivados de la deuda destinada a la adquisición de aquella participación.

Así, aunque el beneficio operativo de la sociedad ATM, SA después de la fusión es de 25.000.000 de euros (15.000.000 + 10.000.000), sin embargo, a estos efectos solo debe computarse el beneficio operativo de la sociedad ATM, SA sin incluir el beneficio aportado por la entidad absorbida ALV, SA. Por tanto, el gasto financiero de 4.000.000 de euros sería deducible al ser inferior al límite de 4.500.000 euros (15.000.000 × 30%).

No obstante, ese gasto se incluye con el resto de gastos financieros devengados en el ejercicio que asciende a 6.000.000 de euros, de manera que el límite general es de 7.500.000 euros (25.000.000 × 30%), por lo que es deducible todo el gasto financiero devengado en este ejercicio, así como un importe de 1.500.000 de gastos no deducibles de ejercicios anteriores, quedando pendiente un importe de 3.000.000 de euros [(4.500.000 × 30%) – 1.500.000].

La liquidación de los ejercicios siguientes será similar, por lo que en el ejercicio 2020 podrá deducirse la totalidad del gasto financiero pendiente procedente de los tres primeros ejercicios.

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

El artículo 37.2 de la LIS con el título «Deducciones por creación de empleo» establece:

«(...)

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, las entidades que tengan una plantilla inferior a 50 trabajadores en el momento en que concierten contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, definido en el artículo 4 de la Ley de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo regulada en el Título III del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, podrán deducir de la cuota íntegra el 50% del menor de los siguientes importes:

- a) El importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación.
- b) El importe correspondiente a 12 mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.

Esta deducción resultará de aplicación respecto de aquellos contratos realizados en el periodo impositivo hasta alcanzar una plantilla de 50 trabajadores, y siempre que,

en los 12 meses siguientes al inicio de la relación laboral, se produzca, respecto de cada trabajador, un incremento de la plantilla media total de la entidad en, al menos, una unidad respecto a la existente en los 12 meses anteriores.

La aplicación de esta deducción estará condicionada a que el trabajador contratado hubiera percibido la prestación por desempleo durante, al menos, tres meses antes del inicio de la relación laboral. A estos efectos, el trabajador proporcionará a la entidad un certificado del Servicio Público de Empleo Estatal sobre el importe de la prestación pendiente de percibir en la fecha prevista de inicio de la relación laboral».

En relación con lo anterior en el presente caso la sociedad cumple los requisitos técnicos para la aplicación de la deducción:

- Suscripción de un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, definido en el artículo 4 de la Ley 3/2012, de 6 de julio, de apoyo a los emprendedores.
- Plantilla inferior a 50 trabajadores en el momento en que se concierta el contrato de trabajo.
- El trabajador contratado hubiera percibido la prestación por desempleo durante, al menos, tres meses antes del inicio de la relación laboral.
- Finalización del periodo de prueba de un año exigido en el correspondiente tipo de contrato y estarán condicionadas al mantenimiento de esta relación laboral durante al menos tres años desde la fecha de su inicio.
- Asimismo, el incremento de la plantilla media de la entidad, en los 12 meses siguientes al inicio de la relación laboral, respecto a la existente en los 12 meses anteriores, es igual a la unidad ($30 - 29 = 1$).

En consecuencia, procederá la aplicación de la deducción por creación de empleo.

Base deducción	4.000 euros
Tipo de la deducción	50 %
Importe de la deducción	2.000 euros

No obstante lo anterior, se deberá tener en cuenta lo establecido en el artículo 39.1 de la LIS con el título «Normas comunes a las deducciones previstas en este capítulo».

El citado artículo establece:

«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% 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% 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% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones».

3. AUTOLIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Conceptos	Importes
Resultado contable del enunciado	15.000.000
Ajustes por diferencias temporales	
Amortización libre mobiliario (punto 2)	-15.000
Transmisión de acciones BFC, SA (punto 5)	-200
Pago provisión complemento pensiones (punto 10)	-20.000
Venta a plazos (punto 11)	-20.000
Amortización no deducida artículo 7 Ley 16/ 2012 (punto 12)	-5.000
	.../...

Conceptos	Importes
.../...	
Limitación gastos financieros (punto 13)	1.500.000
Rentas del ejercicio	16.439.800
Reducción por capitalización (punto 9)	-800.000
Compensación de bases imponibles negativa (punto 7)	-100.000
Base imponible del ejercicio	15.539.800
Tipo de gravamen	28 %
Cuota íntegra	4.351.144
Cuota íntegra ajustada positiva	4.351.144
– Deducciones para incentivar determinadas actividades (punto 14)	
(Limite art. 39.1 LIS) $(4.351.144 \times 25 \%)$	1.087.786
Artículo 37.2 de la LIS «Deducciones por creación de empleo»	-2.000
– Otras deducciones (sin límite art. 39.1 LIS) (punto 12)	
Disposición transitoria trigésima séptima LIS	-180
Cuota líquida	4.348.964
Retenciones	-50.000
Pagos a cuenta	-100.000
Cuota diferencial a ingresar	4.198.964