

## ANÁLISIS DEL REAL DECRETO 634/2015 QUE APRUEBA EL NUEVO REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

**Rafael Enric Herrando Tejero**

*Inspector de Hacienda del Estado*

*Profesor del CEF*

---

### EXTRACTO

El sábado 11 de julio de 2015 se publicó en el BOE el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, ha establecido una nueva regulación de esta figura impositiva, pilar básico de la imposición directa conjuntamente con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Si bien esta nueva regulación ha mantenido la estructura del Impuesto sobre Sociedades que ya existía desde el año 1996, se han producido cambios significativos en el tratamiento fiscal de determinadas rentas objeto de integración en la base imponible.

La aprobación de esa nueva Ley requiere una revisión integral de la norma reglamentaria que necesariamente acompaña al Impuesto sobre Sociedades, de manera que el Reglamento que se aprueba a través del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, cumple la doble función de adecuación a los nuevos parámetros establecidos por la Ley 27/2014 y de actualización de las reglas en él dispuestas.

En el presente artículo se examina el contenido del nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, haciendo especial hincapié en aquellos aspectos que sufren mayores modificaciones respecto del contenido del anterior Reglamento, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, como la información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas.

**Palabras claves:** Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto 634/2015, Reglamento del Impuesto, información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas.

---

## ANALYSIS OF THE ROYAL DECREE 634/2015 WHICH ENACTS THE NEW CORPORATE INCOME TAX STATUTE

Rafael Enric Herrando Tejero

---

### ABSTRACT

Last Saturday, July 11 2015, the Royal Decree 634/2015, of July 10, which enacts the Corporate Income Tax Statute, was published on the BOE.

Law 27/2014, of November 27, of Corporate Income Tax, has introduced new statutory regulations on this tax, basic pillar of direct taxation together with Personal Income Tax. Even though this new regulation has maintained the existent tax structure since 1996 unaltered, there have been major changes to the tax treatment of certain revenues to be included in the taxable base.

The adoption of this Law requires a comprehensive review of the Statute which necessarily develops it, so the new the Royal Decree 634/2015, of July 10, which enacts the Corporate Income Tax Statute, accomplishes a double purpose: it tailors to the new parameters established under Law 27/2014 and updates its own provisions.

The present paper analyses the content of the new Corporate Income Tax Statute, with a particular emphasis on those aspects more significantly amended with respect to the prior Statute, enacted by Royal Decree 1777/2004, of July 30, such as information and documentation to be disclosed by corporations and related party transactions.

**Keywords:** Corporate Income Tax, Royal Decree 634/2015, Corporate Income Tax Statute, information and documentation to be disclosed by corporations and related party transactions.

---

---

## Sumario

1. Introducción y principales novedades
  - 1.1. Introducción
  - 1.2. Principales novedades
2. La base imponible
  - 2.1. Imputación temporal de ingresos y gastos: aprobación de criterios diferentes al de-  
vengo (arts. 1 y 2 del RIS)
  - 2.2. Amortizaciones (arts. 3 a 7 del RIS)
  - 2.3. Cobertura del riesgo de crédito en entidades financieras (arts. 8 y 9 del RIS)
  - 2.4. Planes de gastos correspondientes a actuaciones medioambientales (art. 10 del RIS)
  - 2.5. Planes especiales de inversiones y gastos de las comunidades titulares de montes  
vecinales en mano común (art. 11 del RIS)
  - 2.6. Información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas (arts. 13 a 16  
del RIS)
  - 2.7. Determinación del valor de mercado de las operaciones vinculadas (arts. 17 a 20 del RIS)
  - 2.8. Acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vincula-  
das (arts. 21 a 36 del RIS)
  - 2.9. Documentación de las operaciones con personas o entidades no vinculadas residen-  
tes en paraísos fiscales (art. 37 del RIS)
  - 2.10. Valoración previa de gastos correspondientes a proyectos de investigación científica  
o de innovación tecnológica (art. 38 del RIS)
  - 2.11. Acuerdos previos de valoración o de calificación y valoración de rentas procedentes  
de determinados activos intangibles (arts. 39 a 44 del RIS)
3. Límites en las ayudas derivadas de la aplicación del Derecho de la Unión Europea (art. 45  
del RIS)
4. Reglas de aplicación de determinados regímenes especiales (arts. 46 a 56 del RIS)
  - 4.1. Introducción
  - 4.2. Agrupaciones de interés económico españolas y europeas y uniones temporales de  
empresas (art. 46 del RIS)
  - 4.3. Régimen de consolidación fiscal (art. 47 del RIS)
  - 4.4. Régimen de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio  
de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de  
un Estado miembro a otro de la Unión Europea (arts. 48 y 49 del RIS)
  - 4.5. Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero (art. 50 del RIS)

- 4.6. Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros (art. 51 del RIS)
- 4.7. Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje (arts. 52 a 54 del RIS)
- 4.8. Partidos políticos (arts. 55 y 56 del RIS)
  
- 5. Gestión del impuesto (arts. 57 a 69 del RIS)
  - 5.1. Índice de entidades, devolución y obligaciones de colaboración
  - 5.2. Obligación de retener e ingresar a cuenta (arts. 60 a 68 del RIS)
  - 5.3. Conversión de activos por impuesto diferido en créditos exigibles frente a la Hacienda Pública. Procedimiento de compensación y abono (art. 69 del RIS)

## 1. INTRODUCCIÓN Y PRINCIPALES NOVEDADES

### 1.1. INTRODUCCIÓN

El **Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 11 de julio de 2015) –RIS–**, consta de un artículo único, una disposición adicional, una derogatoria y tres finales.

El **artículo único** aprueba el texto del RIS.

La **disposición adicional** permite que las referencias realizadas al anterior RIS, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, se entiendan realizadas al RIS aprobado en el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

La **disposición derogatoria** recoge la derogación del real decreto anteriormente mencionado.

En la **disposición final primera** se modifica el Reglamento de Procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, con el objeto de reordenar las competencias para ejercer las funciones que se contemplan en dicho reglamento, de tal forma que la condición de autoridad competente recaerá en la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), cuando se trate de casos relativos exclusivamente a precios de transferencia, mientras que en el resto de los casos dicha condición la tendrá la Dirección General de Tributos (DGT).

La **disposición final segunda** regula el título competencial.

La **disposición final tercera** dispone la entrada en vigor del real decreto, incluyendo determinadas especificidades en relación con la propia entrada en vigor y con la aplicación de determinadas normas contenidas en el reglamento.

**El nuevo RIS entró en vigor el 12 de julio de 2015, y será de aplicación a los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, excepto su artículo 14 (Información país por país sobre entidades y operaciones vinculadas) que entrará en vigor en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.**

En el caso de personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impues-

## 1. INTRODUCCIÓN Y PRINCIPALES NOVEDADES

### 1.1. INTRODUCCIÓN

El **Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 11 de julio de 2015) –RIS–**, consta de un artículo único, una disposición adicional, una derogatoria y tres finales.

El **artículo único** aprueba el texto del RIS.

La **disposición adicional** permite que las referencias realizadas al anterior RIS, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, se entiendan realizadas al RIS aprobado en el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

La **disposición derogatoria** recoge la derogación del real decreto anteriormente mencionado.

En la **disposición final primera** se modifica el Reglamento de Procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, con el objeto de reordenar las competencias para ejercer las funciones que se contemplan en dicho reglamento, de tal forma que la condición de autoridad competente recaerá en la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), cuando se trate de casos relativos exclusivamente a precios de transferencia, mientras que en el resto de los casos dicha condición la tendrá la Dirección General de Tributos (DGT).

La **disposición final segunda** regula el título competencial.

La **disposición final tercera** dispone la entrada en vigor del real decreto, incluyendo determinadas especificidades en relación con la propia entrada en vigor y con la aplicación de determinadas normas contenidas en el reglamento.

**El nuevo RIS entró en vigor el 12 de julio de 2015, y será de aplicación a los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, excepto su artículo 14 (Información país por país sobre entidades y operaciones vinculadas) que entrará en vigor en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.**

En el caso de personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impues-

to sobre Sociedades sea igual o superior a 45 millones de euros, la información y documentación específica sobre operaciones vinculadas establecidas en los artículos 15 y 16 del RIS resultarán de aplicación para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016. En los periodos impositivos que se inicien en 2015, dichas personas o entidades estarán sometidas a las obligaciones de documentación establecidas en los artículos 18, 19 y 20 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

El desarrollo reglamentario del Impuesto sobre Sociedades objeto de aprobación en el Real Decreto se efectúa en virtud de las habilitaciones contenidas en el articulado de la Ley del Impuesto, en la disposición final décima de dicha ley y en el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

El RIS consta de **69 artículos** estructurados en 4 títulos, 1 disposición adicional, 5 disposiciones transitorias y 1 disposición final.

## 1.2. PRINCIPALES NOVEDADES

Las principales novedades introducidas por el Real Decreto 634/2015, en relación con el Real Decreto 1777/2004 que aprobaba el antiguo RIS, son las siguientes, indicadas de forma sucinta:

### 1.2.1. Amortización

En el ámbito de las amortizaciones resulta destacable la **flexibilización** contenida respecto a la posibilidad de **presentar planes especiales de amortización en cualquier momento** dentro del plazo de amortización del elemento patrimonial, mientras que hasta ahora esta posibilidad quedaba restringida a los tres meses posteriores al inicio del plazo de amortización.

### 1.2.2. Entidades y operaciones vinculadas

El capítulo V recoge la principal novedad de este reglamento, incorporando modificaciones sustanciales en relación con las entidades y las operaciones vinculadas.

#### 1.2.2.1. Información país por país

En el momento actual, resulta absolutamente esencial hacerse eco de las conclusiones que se vienen adoptando en el denominado Plan de acción «BEPS», esto es, el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, que se elabora en el ámbito de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Precisamente, con base en ello, se introduce como novedad la información país por país, como **instrumento que permita evaluar los riesgos en la política de precios de transferencia de un grupo mercantil, sin que**

**en ningún caso dicho instrumento pueda servir de base a la Administración tributaria para realizar ajustes de precios.** Esta información será exigible a partir de 2016, en los términos y condiciones que se han fijado en la OCDE.

La información país por país **resultará exigible** a las entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes de un grupo, definido según artículo 18.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), y no sean al mismo tiempo dependientes de otra entidad, residente o no residente. Asimismo, deberán aportar esta información aquellas entidades residentes en territorio español dependientes, directa o indirectamente, de una entidad no residente en territorio español que no sea al mismo tiempo dependiente de otra o a establecimientos permanentes de entidades no residentes, siempre que se produzca alguna de las siguientes circunstancias (**que vienen a suplir situaciones de falta de información**):

- a) Que hayan sido designadas por su entidad matriz no residente para elaborar dicha información.
- b) Que no exista una obligación de información país por país en términos análogos a la prevista en este apartado respecto de la referida entidad no residente en su país o territorio de residencia fiscal.
- c) Que no exista un acuerdo de intercambio automático de información, respecto de dicha información, con el país o territorio en el que resida fiscalmente la referida entidad no residente.
- d) Que, existiendo un acuerdo de intercambio automático de información respecto de dicha información con el país o territorio en el que reside fiscalmente la referida entidad no residente, se haya producido un incumplimiento sistemático del mismo que haya sido comunicado por la Administración tributaria española a las entidades dependientes o a los establecimientos permanentes residentes en territorio español en el plazo previsto en el párrafo siguiente.

La información país por país resultará **exigible**, exclusivamente, cuando el **importe neto de la cifra de negocios del conjunto** de personas o entidades que formen parte del grupo, en los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo, **sea, al menos, de 750 millones de euros.**

#### 1.2.2.2. Documentación específica de operaciones vinculadas

Se modifica la documentación específica de operaciones vinculadas a la que hace referencia la LIS, completando, por un lado, la necesaria **simplificación** de este tipo de documentación para entidades con un importe neto de la **cifra de negocios inferior a 45 millones de euros** y adaptándose, por otro lado, al contenido de la documentación que se establece en la OCDE. En este punto, resulta destacable que mientras se reduce considerablemente la documentación a exigir a las entidades medianas y pequeñas, simplificando significativamente sus cargas administrativas, se incrementa la exigencia de transparencia que el buen gobierno actual requiere respecto a las multinacionales.

En el supuesto de personas o entidades que cumplan los requisitos de **empresa de reducida dimensión**, la documentación específica simplificada se podrá entender cumplimentada a través del documento normalizado elaborado al efecto por orden del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Estas entidades no deberán aportar los comparables a que se refiere el artículo 16.4 d) del RIS.

El **contenido simplificado** de la documentación específica **no resultará de aplicación** a las siguientes operaciones:

- a) Las realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25% del capital social o de los fondos propios.
- b) Las operaciones de transmisión de negocios.
- c) Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativas de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.
- d) Las operaciones de transmisión de inmuebles.
- e) Las operaciones sobre activos intangibles.

No obstante, en el supuesto de empresa de reducida dimensión o personas físicas y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, las obligaciones específicas de documentación no deberán incorporar el análisis de comparabilidad a que se refiere el artículo 17 del RIS.

#### *1.2.2.3. Determinación del valor de mercado de las operaciones vinculadas: análisis de comparabilidad*

En el capítulo VI se establecen las reglas para la determinación del análisis de comparabilidad exigido en la documentación específica, donde se establece que se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables. Para ello deberán tenerse en cuenta las relaciones entre las personas o entidades vinculadas y las condiciones de las operaciones a comparar atendiendo a la naturaleza de las operaciones y a la conducta de las partes.

Para determinar si dos o más operaciones son equiparables se tendrán en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información sobre ellas, las siguientes circunstancias:

- a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.
- b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
- c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.
- d) Las circunstancias económicas que puedan afectar a las operaciones vinculadas, en particular, las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios.
- e) Las estrategias empresariales.

Asimismo, también deberá tenerse en cuenta cualquier otra circunstancia que sea relevante y sobre la que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información, como entre otras, la existencia de pérdidas, la incidencia de las decisiones de los poderes públicos, la existencia de ahorros de localización, de grupos integrados de trabajadores o de sinergias. En todo caso deberán indicarse los elementos de comparación internos o externos que deban tenerse en consideración.

#### 1.2.2.4. Comprobación de las operaciones vinculadas

Se actualiza el procedimiento de comprobación de las operaciones vinculadas, teniendo en cuenta que la misma no se circunscribe exclusivamente a un supuesto de valoración. Cuando la comprobación de las operaciones vinculadas **no sea el objeto único de la regularización que proceda practicar en el procedimiento de inspección** en el que se lleve a cabo, la propuesta de liquidación que derive de la misma se documentará en un **acta distinta** de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria. La liquidación derivada de esta acta tendrá carácter provisional.

#### 1.2.2.5. Restitución patrimonial

Por último, en el capítulo VI se regula la opción de **evitar el ajuste secundario** a través de la restitución patrimonial. Para ello, el contribuyente **deberá justificar dicha restitución** antes de que se dicte la liquidación que incluya la aplicación del ajuste secundario.

### 1.2.3. Regímenes especiales

El título III está dedicado a las reglas de aplicación de determinados regímenes especiales. Entre todos ellos, cabe destacar la adaptación de las **obligaciones formales correspondientes al régimen de consolidación fiscal** a la nueva delimitación del perímetro de consolidación.

#### 1.2.4. Conversión de activos por impuesto diferido en créditos exigibles frente a la Hacienda Pública

Finalmente, en el título IV se incorpora un nuevo capítulo III para regular el **procedimiento de compensación y abono de activos por impuesto diferido**, cuando se produce su conversión en créditos exigibles para la Hacienda Pública.

## 2. LA BASE IMPONIBLE

### 2.1. IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS: APROBACIÓN DE CRITERIOS DIFERENTES AL DEVENGO (ARTS. 1 Y 2 DEL RIS)

El **título I** está destinado a la **base imponible**.

Dentro del mismo, el **capítulo I** establece el **procedimiento a seguir para aquellos su-puestos en que el contribuyente utilice un método de imputación temporal en el ámbito contable distinto al del devengo, *procedimiento que es similar al previsto en el reglamento anterior***.

Los contribuyentes que contabilicen sus ingresos y gastos por criterios de imputación distintos al devengo deben solicitar su aprobación ante la Administración tributaria, a efectos de que su resultado contable pueda tomarse para determinar la base imponible, y tenga eficacia fiscal. El procedimiento de aprobación es el siguiente:

- a) Solicitud. El escrito de solicitud del criterio especial de imputación debe contener los siguientes datos:
  - Descripción de los ingresos y gastos a los que afecta el criterio de imputación utilizado, y su importancia en el conjunto de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo.
  - Descripción del criterio de imputación temporal cuya eficacia fiscal se solicita. Si el criterio utilizado es de obligado cumplimiento para el contribuyente, debe indicarse la norma contable que así lo establece.
  - Justificación de que el criterio de imputación temporal propuesto es el adecuado para que las cuentas anuales proporcionen la verdadera imagen fiel de la empresa, así como una explicación de su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados del contribuyente.
  - Descripción de la incidencia fiscal que resulta de aplicar el criterio de imputación temporal solicitado. **El reglamento anterior exigía, además, la**

**justificación que de su aplicación no se derivara una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del criterio del devengo.**

- b) Plazo de solicitud. La solicitud del criterio de imputación de ingresos y gastos, junto con todos los datos anteriores, debe presentarse a la Administración tributaria con, al menos, **seis meses de antelación** a la conclusión del primer periodo impositivo en el cual se quiera que tenga efectos fiscales el criterio solicitado.
- c) Resolución. Será competente para instruir y resolver el procedimiento el órgano de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica. **El anterior reglamento disponía que el órgano competente para instruir y resolver el procedimiento era el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.**

En la resolución del criterio de imputación, la Administración tributaria puede pedir al contribuyente los datos, informes, antecedentes y justificantes que estime necesarios para facilitar la resolución.

Asimismo, en cualquier momento del procedimiento, el contribuyente puede desistir de la solicitud formulada. También puede presentar, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, las alegaciones, documentos y justificantes que considere pertinentes.

Instruido el procedimiento, se debe poner de manifiesto al contribuyente con anterioridad a la redacción de la propuesta de resolución, de manera que el contribuyente dispone de 15 días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificantes que estime necesarios para su resolución.

La resolución que pone fin al procedimiento, que debe ser motivada, puede:

- Aprobar el criterio de imputación de ingresos y gastos formulado por el contribuyente.
- Desestimar el criterio de imputación formulado por el contribuyente.

**El anterior reglamento establecía una tercera posibilidad, consistente en aprobar un criterio alternativo de imputación temporal de ingresos y gastos formulado por el contribuyente en el curso del procedimiento.**

- d) Finalización. El procedimiento administrativo tendente a la resolución del criterio de imputación solicitado **debe finalizar antes de seis meses** contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente para su resolución, o contados desde la fecha de subsanación de la solicitud a requerimiento de dicho órgano.

Si transcurre el plazo sin que la Administración haya resuelto el procedimiento de forma expresa, debe entenderse aprobado el plan formulado por el contribuyente, esto es, juega el silencio administrativo positivo.

## 2.2. AMORTIZACIONES (ARTS. 3 A 7 DEL RIS)

### 2.2.1. Introducción

El capítulo II del título I contiene una **actualización del desarrollo reglamentario aplicable a las amortizaciones**, teniendo en cuenta que **la existencia de un nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, con posterioridad al anterior reglamento hace innecesarias determinadas reglas específicas de aplicación mencionadas en este (por ejemplo, la definición de «vida útil» o el tratamiento de los intangibles con vida útil definida).**

No obstante, en el ámbito de las amortizaciones **resulta destacable la flexibilización contenida respecto a la posibilidad de presentar planes especiales de amortización en cualquier momento dentro del plazo de amortización del elemento patrimonial, mientras que hasta ahora esta posibilidad quedaba restringida a los tres meses posteriores al inicio del plazo de amortización.**

### 2.2.2. Normas comunes (art. 3 del RIS)

A efectos fiscales, la normativa del IS impone condiciones y criterios acerca de la deducibilidad de la amortización contabilizada como gasto en el ejercicio. Así, el gasto por amortización es deducible en la medida en que esté contabilizado y se corresponda con la depreciación efectiva que sufra el inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias por su funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Tanto la norma contable como la fiscal consideran la amortización como la expresión cuantitativa de la depreciación efectiva sufrida por el elemento en el periodo impositivo. No obstante, la norma fiscal establece de forma expresa los casos en los que se considera que la depreciación es efectiva:

- a) Cuando sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en la tabla de amortización del artículo 12.1 de la LIS.
- b) Cuando sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.
- c) Cuando sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.
- d) Cuando se ajuste a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria.
- e) Cuando el contribuyente justifique su importe.

**Cabe destacar la supresión del tratamiento de las instalaciones técnicas y de la previsión hasta ahora existente de que para un mismo elemento patrimonial no se pueden aplicar, ni simultánea ni sucesivamente, distintos métodos de amortización.**

## Principios de amortización

### Base de amortización

El importe objeto de amortización es el precio de adquisición del elemento amortizable o bien el coste de producción del mismo, cuando el contribuyente lo haya construido, debiéndose excluir de dicho importe el valor residual que pudiera tener el elemento al final de su vida útil (es decir, aquel que se espera recuperar por la venta del inmovilizado una vez esté fuera de servicio, descontando los gastos necesarios para realizar la venta).

No es amortizable la parte del precio de adquisición que se corresponda con el valor del suelo del edificio. Si dicho valor incluye costes de rehabilitación, estos costes sí son amortizables y se excluyen del valor del suelo.

Si no se conoce cuál es el valor del suelo, el mismo se calcula prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción atendiendo al año de adquisición. Ahora bien, el contribuyente puede utilizar un criterio de distribución del precio de adquisición diferente, cuando se pruebe que dicho criterio se fundamenta en el valor normal de mercado del suelo y de la construcción en el año de adquisición.

### EJEMPLO 1

Una entidad adquiere en el año N un edificio por importe de 100.000.000 de euros. Debe determinarse la parte de dicho precio imputable al valor del suelo que no es amortizable, partiendo de las siguientes hipótesis:

- a) La parte del precio correspondiente al suelo es conocida y asciende a 45.000.000 de euros.

En tal caso, la base de amortización del edificio sería de 55.000.000 de euros.

- b) No se conoce la parte del precio imputable al suelo. La relación de valores catastrales en el año considerado suelo/construcción es de uno a uno.

En tal caso, el valor del suelo sería de 50.000.000 de euros y, por tanto, la base amortizable sería de otros 50.000.000 de euros.

- c) El contribuyente prueba que en dicho año la relación del valor normal de mercado suelo/construcción es de 4/10.

En este caso, el valor imputable al suelo sería de 40.000.000 de euros y la base amortizable ascendería a 60.000.000 de euros.

## Inicio de la amortización

Los elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias empiezan a amortizarse desde el momento de su puesta en condiciones de funcionamiento, y los del inmovilizado intangible desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos. Por tanto, la norma fiscal sigue el mismo criterio que el establecido en la norma contable.

## Vida útil

Una vez determinado el comienzo de la amortización, debe precisarse cuándo finaliza la misma. A estos efectos, la duración de la amortización debe coincidir con la vida útil del elemento.

## Renovaciones, ampliaciones y mejoras

Si se realizan operaciones sobre un elemento del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias que, de acuerdo con los criterios contables, conllevan un mayor valor del mismo, el nuevo valor resultante de la operación de renovación, ampliación o mejora debe amortizarse a efectos fiscales teniendo en consideración las siguientes reglas:

- El elemento patrimonial sobre el que se ha realizado la renovación, ampliación o mejora se amortiza con posterioridad por el mismo método de amortización que se venía aplicando antes de realizarse tales operaciones, siendo la base de amortización igualmente la misma que se venía utilizando.
- En cuanto al importe de la renovación, ampliación o mejora, se amortiza durante los periodos impositivos que resten para completar la vida útil del elemento de inmovilizado. No obstante, si estas operaciones hubieran alargado la vida útil estimada del activo, dicho alargamiento debe tenerse en consideración a efectos de la amortización, tanto del importe base del elemento como del importe de la renovación, ampliación o mejora.

El importe de la amortización es el resultado de aplicar al valor de la renovación, ampliación o mejora el coeficiente que resulte de dividir la amortización contabilizada del elemento patrimonial practicada en cada periodo impositivo, en la medida en que se corresponda con la depreciación efectiva del mismo, entre el valor contable que dicho elemento patrimonial tenía al inicio del periodo impositivo en el que se realizaron las operaciones de renovación, ampliación o mejora.

Si no se conoce o no se puede estimar el valor de los elementos sustituidos como consecuencia de los trabajos de renovación, ampliación o mejora, la totalidad del importe de tales trabajos se computa como gasto contable, que tiene la condición de fiscalmente deducible, dado que la normativa del IS asume el criterio contable para considerar cuándo deben activarse estos gastos.

**EJEMPLO 2**

Para mantener la capacidad productiva de una máquina se efectuó el 1 de enero de 20X11 una mejora en la misma por importe de 2.000 euros. La maquinaria se había adquirido el 1 de enero de 20X8 por 20.000 euros y se ha amortizado en función del coeficiente máximo de amortización según tablas que es el 15 %.

Determinar el importe de la amortización fiscalmente deducible para el cálculo de la base imponible del IS correspondiente al ejercicio 20X11.

**Cuadro de amortización del elemento por el método de tablas (importes expresados en €)**

Periodo	Amortización	Valor neto contable a 31/12
20X8	3.000	17.000
20X9	3.000	14.000
20X10	3.000	11.000
20X11	3.000	8.000
20X12	3.000	5.000
20X13	3.000	2.000
20X14	2.000	0
<b>Total</b>	<b>20.000</b>	<b>0</b>

Valor neto contable a 1 de enero de 20X11: 11.000 euros.

**Cuadro de amortización de la mejora (art. 3.4 del RIS)**

Periodo	Amortización
20X11	545,45 (2.000 × 3.000/11.000)
20X12	545,45 (2.000 × 3.000/11.000)
20X13	545,45 (2.000 × 3.000/11.000)
	.../...

.../...

.../...

Periodo	Amortización
.../...	
20X14	363,65 (2.000 × 2.000/11.000)
<b>Total</b>	<b>2.000</b>

En consecuencia, el importe de la amortización fiscalmente deducible para el cálculo de la base imponible del IS correspondiente al ejercicio 20X11 asciende a 3.545,45 euros (3.000 € correspondientes a la amortización del elemento y 545,45 euros correspondientes a la amortización de la mejora).

#### Elementos revalorizados

Si un elemento del inmovilizado se revaloriza al amparo de alguna norma legal o reglamentaria que obligue a incluir su importe en la cuenta de resultados del ejercicio, la revalorización se integra en la base imponible del contribuyente. Además, la amortización a efectos fiscales del importe que resulte de la revalorización se realiza con los mismos criterios que los establecidos para las operaciones de renovación, ampliación o mejora.

#### Fusión, escisión total o parcial y aportación de elementos patrimoniales

La entidad que adquiere elementos amortizables a través de cualquiera de estas operaciones debe continuar el mismo método de amortización que estaba utilizando la entidad transmitente. No obstante, la entidad adquirente puede aplicar a esos elementos el mismo método de amortización que aplica a los suyos.

Este criterio se fundamenta en el principio de continuidad del método de amortización y en la subrogación implícita en estas operaciones de concentración de empresas.

### 2.2.3. Amortización según la tabla de amortización establecida en la LIS (art. 4 del RIS)

La depreciación es efectiva cuando sea el resultado de aplicar cualquiera de los siguientes coeficientes:

- El coeficiente de amortización lineal máximo establecido en la tabla.
- El coeficiente de amortización lineal que se deriva del periodo máximo de amortización establecido en la tabla.
- Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriores.

Amortización contabilizada en un periodo posterior al que corresponde la depreciación

Las condiciones para que una amortización resultante de utilizar el método de tablas contabilizada en un ejercicio posterior al de su devengo sea deducible son las siguientes:

- a) Es preciso que la amortización contabilizada en un periodo impositivo sea inferior a la que resulte de aplicar el coeficiente de amortización resultante del periodo máximo de amortización establecido en la tabla (coeficiente mínimo).
- b) Además, es necesario que en algún periodo impositivo posterior la amortización contabilizada sea superior a la que resulte de aplicar el coeficiente de amortización máximo de la tabla, sin que tal exceso de amortización se corresponda con una depreciación efectiva del elemento, es decir, no se justifica la efectividad de ese exceso de amortización.

Dándose estas dos condiciones, el referido exceso de amortización sobre el coeficiente máximo se entiende que corresponde a la depreciación del ejercicio en el que se contabilizó una amortización inferior a la que correspondía según el periodo máximo, de manera que esa imputación no puede sobrepasar la amortización resultante del coeficiente mínimo.

### EJEMPLO 3

Un elemento amortizable, según tablas al coeficiente máximo del 25 % y periodo máximo de 8 años, se adquiere al inicio del ejercicio 1 por un importe de 10.000 euros, siendo la secuencia de la amortización contable la siguiente:

Ejercicio	Amortización contable
1	0,00
2	1.500,00
	.../...

.../...

.../...

Ejercicio	Amortización contable
.../...	
3	3.000,00
4	3.000,00
5	2.500,00

En este caso se manifiestan las condiciones para considerar que se están contabilizando en los ejercicios 3 y 4 amortizaciones devengadas en el ejercicio 1, ya que en este último ejercicio la amortización es inferior de la que hubiese correspondido según el periodo máximo (1.250 €), mientras que en aquellos otros dos ejercicios la amortización excede de la que corresponde según el coeficiente máximo (2.500 €). En este caso, la Administración tributaria regularizaría las liquidaciones presentadas por el contribuyente de acuerdo con la siguiente secuencia de deducibilidad de las amortizaciones:

Ejercicio	Amortización contable
1	1.000,00
2	1.500,00
3	2.500,00
4	2.500,00
5	2.500,00

Los excesos de amortización de 500 euros contabilizados en cada uno de los ejercicios 3 y 4 se imputan al ejercicio 1 a efectos fiscales.

### Elementos usados

Se consideran bienes usados aquellos elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que no sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez en la entidad que ha realizado la inversión.

No se consideran como usados los edificios que se adquieran con una antigüedad inferior a diez años.

Se permite la utilización de diferentes bases de amortización para los bienes usados:

- a) Con carácter general, la base de amortización es el precio de adquisición, siendo el límite deducible el resultado de multiplicar por 2 la cantidad que resulte de aplicar el coeficiente máximo de amortización.
- b) Si el contribuyente conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, puede tomar como base de amortización estos valores para aplicar sobre ellos el coeficiente de amortización lineal máximo.
- c) Si el contribuyente no conoce el precio o coste de producción originario, puede determinarlos pericialmente y aplicar sobre ellos el coeficiente de amortización lineal máximo.

#### EJEMPLO 4

Al inicio del ejercicio se adquiere un elemento usado, siendo su precio de adquisición de 800 euros. El precio de adquisición originario que pagó la sociedad que lo transmite fue de 1.000 euros. El coeficiente lineal máximo de tablas es del 12 %.

En tal caso, la utilización de las alternativas de que dispone el contribuyente determina las siguientes amortizaciones:

- a) Amortización sobre el precio de adquisición:  $800 \times 0,12 \times 2 = 192$  euros.
- b) Amortización sobre precio originario:  $1.000 \times 0,12 = 120$  euros.

El contribuyente elegirá la primera alternativa en la medida en que determina un mayor importe en concepto de amortización.

#### Caso especial de amortización de elementos usados

Si la entidad adquirente y la transmitente del elemento patrimonial forman parte de un 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, la amortización de los elementos usados se determina obligatoriamente tomando como base de amortización el precio originario, excepto que el precio de adquisición sea superior al originario, en cuyo caso la amortización deducible tendrá como límite el resultado de aplicar al precio de adquisición el coeficiente de amortización lineal máximo.

### EJEMPLO 5

Se adquiere un elemento usado por importe de 600 euros. El coeficiente de amortización lineal máximo de la tabla es del 12 %, siendo su precio originario de 1.000 euros. Adquirente y transmitente forman parte de un mismo grupo de sociedades.

En este caso, la amortización se practica sobre el precio originario ( $1.000 \times 0,12 = 120 \text{ €}$ ). Ahora bien, si el precio de adquisición es 1.200 euros, es decir, superior al precio originario, la amortización se calcula sobre dicho precio de adquisición y no sobre el originario:

$$\text{Amortización} = 1.200 \times 0,12 = 144 \text{ €}$$

### Turnos de trabajo

Tratándose de elementos que se adquieran para ser utilizados en varios turnos de trabajo, el coeficiente aplicable es el que resulta de la siguiente fórmula:

$$C^{\text{max}} = C_{\text{min}} + (C_{\text{max}} - C_{\text{min}}) \times \text{Núm horas}/8$$

$C^{\text{max}}$  es el nuevo coeficiente máximo de amortización.

$C_{\text{min}}$  es el coeficiente mínimo de amortización según la tabla del elemento patrimonial.

$C_{\text{max}}$  es el anterior coeficiente máximo de amortización según la tabla del elemento patrimonial.

Núm horas es el número de horas diarias habitualmente trabajadas.

### EJEMPLO 6

Una sociedad adquiere un elemento nuevo que será utilizado en dos turnos de trabajo diarios de siete horas de duración cada turno. El coeficiente lineal máximo de amortización según la tabla es del 12 %, siendo su periodo máximo de amortización de 18 años.

En tal caso el nuevo coeficiente máximo de amortización es:

- $C_{\text{max}} = 5,55 + (12 - 5,55) \times 14/8 = 16,84 \%$ , siendo
- $C_{\text{min}} = 100/18 = 5,55$ .

#### 2.2.4. Amortización según porcentaje constante (art. 5 del RIS)

Este sistema de amortización supone aplicar un porcentaje constante sobre el valor del elemento que está pendiente de amortizar en cada ejercicio, por lo que el importe de la amortización en cada ejercicio es inferior a la amortización del inmediato anterior.

Para ello se parte de un coeficiente de amortización lineal elegido por el contribuyente entre el coeficiente lineal máximo y el mínimo que resulte de su periodo máximo, al cual le corresponde un periodo de amortización. El coeficiente resultante se pondera, a su vez, por los siguientes coeficientes en función del periodo de amortización que resulte del coeficiente elegido:

- a) Para periodos de amortización inferiores a cinco años: 1,5.
- b) Para periodos de amortización iguales o superiores a cinco años e inferiores a ocho años: 2.
- c) Para periodos de amortización iguales o superiores a ocho años: 2,5.

El resultado de aplicar al coeficiente de amortización elegido el coeficiente ponderador obtenido del periodo de amortización determina el coeficiente de amortización constante, el cual no puede ser inferior al 11 %. Es decir, si al aplicar este método resulta un coeficiente constante inferior al 11 %, se tomaría este último para aplicar este sistema de amortización degesivo.

El sistema de amortización según porcentaje constante no es de aplicación a los edificios, mobiliario y enseres.

#### EJEMPLO 7

Una sociedad cuyo ejercicio coincide con el año natural adquiere un elemento nuevo del inmovilizado material al inicio del ejercicio por un importe de 10.000.000 de euros, siendo los coeficientes de la tabla del artículo 12.1 de la LIS los siguientes:

- Coeficiente máximo: 10 %.
- Periodo máximo de amortización: 20 años.

La sociedad tiene intención de amortizar este elemento según el sistema de porcentaje constante. Para ello la sociedad elige un coeficiente del 10 %, por lo que el periodo de amortización es de 10 años y, por tanto, el coeficiente ponderador es 2,5. En definitiva, el porcentaje constante de amortización es del 25 %, resultado de multiplicar el coeficiente lineal del 10 % por 2,5.

.../...

.../...

En este caso, la secuencia de las amortizaciones en cada uno de esos diez años de vida útil del elemento es la siguiente:

Periodo	Base amortización	Amortización	Pendiente amortización
1	10.000.000,00	2.500.000,00	7.500.000,00
2	7.500.000,00	1.875.000,00	5.625.000,00
3	5.625.000,00	1.406.250,00	4.218.750,00
4	4.218.750,00	1.054.687,50	3.164.062,50
5	3.164.062,50	791.015,63	2.373.046,88
6	2.373.046,88	593.261,72	1.779.785,16
7	1.779.785,16	444.946,29	1.334.838,87
8	1.334.838,87	333.709,72	1.001.129,15
9	1.001.129,15	250.282,29	750.846,86
10	750.846,86	750.846,86	0,00

En cada uno de los periodos impositivos se aplica el porcentaje constante del 25 % al valor de la inversión que está pendiente de amortizar, de manera que la secuencia de la amortización es decreciente y en el último año de amortización debe amortizarse la totalidad de lo que esté pendiente al objeto de que no se sobrepase el periodo de amortización elegido de diez años.

### 2.2.5. Amortización según números dígitos (art. 6 del RIS)

La aplicación de este sistema puede determinar que el importe de la amortización del inmovilizado pueda ser en cada ejercicio tanto decreciente como creciente respecto de la amortización del ejercicio anterior.

Se aplica este sistema tanto a los elementos nuevos como usados, pero en ningún caso son amortizables por números dígitos los edificios, el mobiliario y los enseres.

Como en el sistema del porcentaje constante, el contribuyente debe determinar el periodo de amortización del elemento derivado de la tabla de amortización entre el periodo mínimo

(resultante del coeficiente máximo) y el periodo máximo, atribuyendo un número de dígitos al primer ejercicio igual al número de años de amortización del elemento y a los ejercicios siguientes un número de dígitos inferior en una unidad hasta el último, al que se le asigna el dígito uno, distribuyéndose el importe de la inversión entre el número total de dígitos resultante de esa distribución.

La amortización de cada ejercicio se determina multiplicando el número de dígitos del mismo por el importe que corresponde a cada dígito.

Este método puede determinar tanto una amortización degressiva como progresiva.

### EJEMPLO 8

Una inversión de 10.000.000 de euros es realizada al inicio del periodo impositivo. Su coeficiente de amortización lineal máximo según tablas es del 10 % y el periodo máximo de amortización 20 años. Se elige 10 años como periodo de amortización.

La secuencia de las amortizaciones en cada uno de esos ejercicios es la siguiente:

Periodo	Dígitos	Amortización
1	10	1.818.180,80
2	9	1.636.363,62
3	8	1.454.545,44
4	7	1.272.727,26
5	6	1.090.909,08
6	5	909.090,08
7	4	727.272,72
8	3	545.454,54
9	2	363.636,36
10	1	181.818,28
	55	10.000.000,00

.../...

.../...

La suma de números dígitos correspondientes a todos los años del periodo de amortización se obtiene aplicando la siguiente fórmula:

$$\text{Suma dígitos} = [n \times (n + 1)]/2$$

siendo n el número que corresponde al periodo de amortización.

En este ejemplo la suma de dígitos es 55, por lo que el importe de la amortización asociada a cada dígito es de  $10.000.000/55 = 181.818,18$  euros, lo cual determina que en cada periodo impositivo la amortización sea el importe de la amortización por dígito multiplicado por el número de dígitos que corresponde al periodo.

### EJEMPLO 9

Mismo caso anterior donde la amortización es progresiva.

Periodo	Dígitos	Amortización
1	1	181.818,18
2	2	363.636,36
3	3	545.454,54
4	4	727.272,72
5	5	909.090,08
6	6	1.090.908,08
7	7	1.272.727,26
8	8	1.454.545,44
9	9	1.636.363,62
10	10	1.818.180,90
	55	10.000.000,00

## 2.2.6. Planes de amortización (art. 7 del RIS)

Este método de amortización responde igualmente a la depreciación efectiva de los elementos del inmovilizado, de manera que es aplicable en aquellos casos en donde la verdadera depreciación del elemento patrimonial no se corresponda con el resultado de aplicar cualquiera de los métodos de amortización anteriores.

El contribuyente puede contabilizar la depreciación efectiva de cada ejercicio. No obstante, su deducibilidad depende de la justificación por parte del mismo de dicha efectividad ante la Administración tributaria. Sin embargo, al objeto de evitar la práctica de dicha prueba, se permite que el contribuyente pueda presentar a la Administración tributaria planes especiales de amortización.

En definitiva, este método requiere una justificación previa de la efectividad de la depreciación, de modo que si dicha prueba es solvente, la Administración aceptará dicho plan, por lo que el contribuyente contabilizará en cada periodo la amortización que se derive de ese plan.

### Procedimiento de solicitud y concesión del plan de amortización

Las características de este procedimiento son las siguientes:

- a) Elementos. Los elementos patrimoniales susceptibles de ser amortizados de acuerdo con un plan especial pueden ser tanto nuevos como usados, así como elementos del inmovilizado material, intangible o de las inversiones inmobiliarias.
- b) Requisitos de la solicitud. La solicitud del plan especial de amortización debe contener los datos siguientes:
  - Descripción de los elementos objeto del plan de amortización, indicando su ubicación y la actividad a la que están afectos.
  - Método de amortización que se propone, describiendo la distribución temporal de las amortizaciones que se desprenden del plan.
  - Justificación del método de amortización solicitado.
  - Precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales a los que se refiere el plan.
  - Fecha en la que debe comenzar la amortización de los elementos.
- c) Plazo de solicitud. El contribuyente debe presentar a la Administración tributaria la solicitud del plan, junto con los datos mencionados en la letra anterior, **dentro del periodo de construcción o de amortización del elemento patrimonial al que se**

**refiere el plan (con el antiguo reglamento, esta posibilidad quedaba restringida a los tres meses posteriores al inicio del plazo de amortización).**

- d) Resolución del plan. Será competente para instruir y resolver el procedimiento el órgano de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica **(el anterior reglamento asignaba dicha competencia a la Delegación de la AEAT del domicilio fiscal del sujeto pasivo o las Dependencias Regionales de Inspección o la Oficina Nacional de Inspección, tratándose de sujetos pasivos adscritos a las mismas).**

En la resolución del plan de amortización, la Administración tributaria puede pedir al contribuyente los datos, informes, antecedentes y justificantes que estime necesarios para facilitar la resolución.

En cualquier momento del procedimiento, el contribuyente puede desistir de la solicitud formulada. También puede presentar, antes del trámite de audiencia, las alegaciones, documentos y justificantes que considere necesarios para facilitar la resolución del plan.

Instruido el procedimiento, se debe poner de manifiesto al contribuyente con anterioridad a la redacción de la propuesta de resolución, de manera que dispone de 15 días para formular alegaciones y presentar los documentos y justificantes que estime necesarios para su resolución.

La resolución que pone fin al procedimiento, que es siempre motivada, puede:

- Aprobar el plan formulado por el contribuyente.
  - Aprobar, con la aceptación del contribuyente, un plan de amortización que difiera del inicialmente presentado **(el reglamento anterior disponía aprobar un plan alternativo de amortización formulado por el sujeto pasivo en el curso del procedimiento).**
  - Desestimar el plan formulado por el contribuyente.
- e) Finalización del procedimiento: El procedimiento debe finalizar antes de **tres meses** contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente para su resolución, o contados desde la fecha de subsanación de la solicitud a requerimiento de dicho órgano.

Si ha transcurrido dicho plazo sin que la Administración haya resuelto el procedimiento de forma expresa, debe entenderse aprobado el plan formulado por el contribuyente, esto es, en este caso juega el silencio administrativo positivo.

**El plan de amortización aprobado surtirá efecto en los periodos impositivos que finalicen tras la presentación del mismo, salvo que expresamente se establezca una fecha distinta (el reglamento anterior no regulaba dicha cuestión).**

## Modificación del plan de amortización

Los planes de amortización pueden ser modificados a solicitud del contribuyente, observando los mismos requisitos que en la solicitud originaria. El escrito de petición en tal sentido ha de presentarse en el periodo impositivo en el que la modificación debe surtir efecto.

## Aplicación a otros elementos patrimoniales

Los planes de amortización aprobados por la Administración pueden aplicarse a otros elementos patrimoniales de idénticas características cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Deben mantenerse sustancialmente las circunstancias de carácter físico, tecnológico, jurídico y económico determinantes del método de amortización aprobado.
- La amortización de esos otros elementos debe comenzar antes del transcurso de los tres años contados desde la fecha de notificación del acuerdo de aprobación del plan de amortización.

La aplicación del anterior plan debe ser comunicado a la AEAT con anterioridad a la finalización del periodo impositivo en que debe surtir efectos dicho plan.

## 2.3. COBERTURA DEL RIESGO DE CRÉDITO EN ENTIDADES FINANCIERAS (ARTS. 8 Y 9 DEL RIS)

El **capítulo III** del título I del RIS contiene las **reglas especiales de deducibilidad fiscal de la cobertura de riesgo de crédito en entidades financieras, en los mismos términos establecidos en la normativa anterior.**

Las entidades obligadas a llevar la contabilidad de acuerdo con las normas del Banco de España, esto es, las entidades de crédito y las sucursales de entidades de crédito residentes en el extranjero que operan en España, están sometidas a un régimen particular a efectos de la deducibilidad de las pérdidas por deterioro para insolvencias dotadas.

**Como novedad, el nuevo reglamento también incluye en el ámbito de aplicación a los fondos de titulización hipotecaria y a los fondos de titulización de activos a que se refieren las letras h) e i), respectivamente, del apartado 1 del artículo 7 de la LIS, en relación con la deducibilidad de las correcciones valorativas por deterioro de valor de los instrumentos de deuda valorados por su coste amortizado.**

Las pérdidas por deterioro que dichas entidades doten para cubrir el riesgo de crédito son deducibles a efectos de la determinación de la base imponible hasta el importe mínimo que las normas del Banco de España establecen para la dotación de dichas provisiones.

No son deducibles las pérdidas por deterioro siguientes, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía, en cuyo caso el deterioro sí es deducible:

- a) Los adeudados o afianzados por entidades de derecho público.
- b) Los garantizados mediante derechos reales, pactos de reserva de dominio y derecho de retención, cuando el objeto de estos derechos sean viviendas terminadas. No obstante, en el caso de pérdida o envilecimiento de la garantía, son deducibles las pérdidas por deterioro que se hubiesen dotado.
- c) Los garantizados con depósitos dinerarios o contratos de seguro de crédito o caución.
- d) Los créditos que estén sujetos a un pacto o acuerdo interno de renovación. Se entiende que hay acuerdo de renovación cuando con posterioridad a la aparición de las condiciones determinantes del riesgo de insolvencia de los deudores, el contribuyente conceda crédito al deudor.

Por el contrario, no se considerará producida la renovación en los casos siguientes:

- Concesión de nuevas facilidades o renegociación de las deudas contraídas por los acreditados, residentes o no residentes, en caso de procedimientos concursales, planes de viabilidad, reconversión o situaciones análogas.
  - Concesión de facilidades financieras al deudor relacionadas exclusivamente con la financiación de sus ventas.
  - Prórroga o reinstrumentación simple de las operaciones, efectuadas con el fin de obtener una mejor calidad formal del título jurídico sin obtención de nuevas garantías eficaces.
- e) Los adeudados por personas o entidades vinculadas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la LIS. Aun existiendo vinculación, son deducibles si el deudor se encuentra en situación de concurso, insolvencia judicialmente declarada o en otras circunstancias debidamente acreditadas que evidencien una reducida posibilidad de cobro.
  - f) Los adeudados por partidos políticos, sindicatos de trabajadores, asociaciones empresariales, colegios profesionales y cámaras oficiales.  
Sin embargo, las dotaciones son deducibles cuando los créditos adeudados por dichas entidades se encuentren en procedimientos concursales, insolvencias judicialmente declaradas o concurren otras circunstancias justificadas que evidencien una reducida posibilidad de cobro.
  - g) Los créditos subestándar en la parte que corresponda a operaciones con garantía real o cuyas dotaciones estarían excluidas de la deducción por incurrir en alguna

de las circunstancias de las letras anteriores, así como los garantizados por otras entidades del mismo grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, **con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.**

En las demás operaciones, el importe deducible no puede exceder de la cobertura genérica que hubiese correspondido de haberse clasificado los créditos como riesgo normal por aplicación del parámetro alfa establecido en la Circular 4/2004, de 22 de diciembre.

- h) No son deducibles las pérdidas por deterioro para riesgo-país relativas a:
- Créditos y riesgo de firma garantizados indirectamente por cualquier tipo de operación comercial o financiera.
  - La parte de crédito no dispuesto por el deudor.
  - Países incluidos en el grupo de países no clasificados, excepto en la parte que afecte a operaciones interbancarias.

No son deducibles las dotaciones basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de los deudores, incluso las dotaciones estadísticas.

No obstante, es deducible el importe de la cobertura genérica, que no se corresponda a riesgos contingentes, con el límite del resultado de aplicar el 1 % sobre la variación positiva global en el periodo impositivo de los instrumentos de deuda clasificados como riesgo normal a que se refiere la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, excluidos los instrumentos de deuda sin riesgo apreciable, los valores negociados en mercados secundarios organizados, créditos cubiertos con garantía real y cuotas pendientes de vencimiento de contratos de arrendamiento financiero sobre bienes inmuebles. La cobertura genérica que se corresponda a riesgos contingentes es deducible en la parte que se haya dotado por aplicación del parámetro alfa establecido en la Circular 4/2004, de 22 de diciembre.

## 2.4. PLANES DE GASTOS CORRESPONDIENTES A ACTUACIONES MEDIO-AMBIENTALES (ART. 10 DEL RIS)

De acuerdo con lo establecido en el artículo 14.4 de la LIS, los **gastos correspondientes a actuaciones medioambientales** son deducibles cuando se correspondan a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria, por lo que el RIS, de acuerdo con el mandato contenido en dicho artículo de la LIS, establece el procedimiento para la resolución de los planes que se formulen.

Tales planes han de acomodarse al procedimiento siguiente:

- a) Contenido. El escrito de solicitud del plan debe contener datos detallados sobre las obligaciones del contribuyente o compromisos adquiridos por el mismo para prevenir o reparar los daños al medio ambiente (descripción técnica, justificación, importe, criterio de imputación temporal y fecha de inicio).
- b) Plazo de solicitud. Debe realizarse ante la Administración tributaria **dentro de los tres meses** siguientes a la fecha de nacimiento de la obligación o compromiso de la actuación medioambiental.

La Administración puede recabar del contribuyente los datos, informes, antecedentes y justificantes que considere necesarios para resolver. El contribuyente, en cualquier momento del procedimiento, puede desistir de la solicitud formulada, así como presentar, con anterioridad al trámite de audiencia, las alegaciones, documentos y justificantes que estime pertinentes.

- c) Resolución. Es competente para instruir y resolver el procedimiento el órgano de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica.

Una vez instruido el procedimiento, y antes de la propuesta de resolución, se ha de poner de manifiesto al contribuyente, quien dispone de quince días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

La resolución que ponga fin al procedimiento, que debe ser motivada, puede:

- Aprobar el plan formulado por el contribuyente u otro alternativo, con la aceptación del mismo (**el reglamento anterior disponía aprobar un plan alternativo de gastos formulado por el sujeto pasivo en el curso del procedimiento**).
  - Desestimarlo.
- d) Finalización. El procedimiento debe finalizar antes de **tres meses**, contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente o desde la fecha de su subsanación. Transcurrido dicho plazo sin que la Administración haya resuelto de forma expresa, se entiende aprobado el plan formulado por el contribuyente (silencio administrativo positivo).
- e) Modificación. Cuando se desee modificar un plan de gastos por actuaciones medioambientales ya aprobado por la Administración, el contribuyente ha de solicitarlo, dentro de los tres últimos meses del periodo impositivo en que deba surtir efecto la modificación, debiéndose cumplir las mismas normas que para la solicitud inicial.

## 2.5. PLANES ESPECIALES DE INVERSIONES Y GASTOS DE LAS COMUNIDADES TITULARES DE MONTES VECINALES EN MANO COMÚN (ART. 11 DEL RIS)

Según el artículo 112.1 de la LIS, la base imponible correspondiente a las comunidades titulares de montes vecinales en mano común se reduce en el importe de los beneficios del ejer-

cicio aplicados a determinadas inversiones, gastos de conservación y mantenimiento del monte y financiación de obras de infraestructura y servicios públicos, de interés social, si bien la aplicación del beneficio a dichas finalidades debe efectuarse en el propio periodo impositivo o en los cuatro siguientes. Sin embargo, el apartado 2 del mismo artículo permite que los beneficios puedan aplicarse en un plazo superior siempre que en el mismo se formule un plan especial de inversiones y gastos por el contribuyente y sea aceptado por la Administración. Por ello, el RIS en este caso también de acuerdo con el mandato de la LIS establece los términos en los que la Administración acepta el plan especial de inversiones y gastos.

### Planes especiales de inversiones y gastos

Cuando se pruebe que las inversiones y gastos deben efectuarse necesariamente en un plazo superior a los cuatro periodos impositivos siguientes, se puede presentar un plan especial de inversiones y gastos:

- a) Solicitud. Debe contener los siguientes datos:
  - Una descripción de los gastos, inversiones y sus importes realizados dentro del plazo de los cuatro periodos impositivos siguientes y de las inversiones o gastos pendientes objeto del plan especial.
  - El importe efectivo o previsto de las inversiones o gastos del plan.
  - Una descripción del plan temporal de realización de la inversión o gasto, y de las circunstancias específicas que justifican el plan especial de inversiones y gastos.
- b) Plazo de presentación. El plan especial de reinversión se debe presentar **antes de que finalice el último periodo impositivo de los cuatro de que dispone el contribuyente para realizar las inversiones o gastos**. El contribuyente puede desistir de la solicitud formulada.

La Administración tributaria puede recabar cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios. También **es preceptivo el informe de los organismos de las comunidades autónomas con competencia en materia forestal** en las que tenga su domicilio fiscal el contribuyente. Este, en cualquier momento anterior al trámite de audiencia, puede presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

- c) Resolución. El procedimiento deberá finalizar en el plazo de **tres meses**. Instruido el mismo e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrá de manifiesto al sujeto pasivo, quien dispone de un plazo de quince días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

La resolución motivada que ponga fin al procedimiento puede:

- Aprobar el plan especial de inversiones y gastos formulado por el contribuyente.
- Aprobar un plan especial de inversiones y gastos alternativo, con la aceptación del contribuyente (**el reglamento anterior disponía aprobar un plan especial de inversiones y gastos formulado por el sujeto pasivo en el curso del procedimiento**).
- Desestimar el plan especial de inversiones y gastos formulado por el contribuyente.

Transcurrido el plazo de tres meses sin haberse notificado una resolución expresa, se entiende aprobado el plan especial de inversiones y gastos.

Es competente para instruir y resolver el procedimiento el órgano de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica (**tal y como ya disponía el anterior reglamento**).

- d) Incumplimiento del plan. En caso de incumplimiento total o parcial del plan, el contribuyente regularizará su situación tributaria en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 125 de la LIS, teniendo en cuenta la inversión o gasto propuesta y la efectivamente realizada.

**EJEMPLO 10**

Una comunidad titular de un monte vecinal en mano común obtiene un beneficio de 10.000 euros antes de computar el gasto por el IS. De ese beneficio destina un importe de 6.000 euros a inversiones a realizar en el próximo ejercicio con la finalidad de conservar y proteger el monte. En este ejercicio ha vencido el plazo para invertir los beneficios de ejercicios anteriores, faltando por invertir de los mismos un importe de 1.000 euros. En este mismo ejercicio la comunidad distribuye beneficios entre los vecinos por importe de 2.000 euros.

La liquidación del IS de la comunidad sería:

• Base imponible (10.000 - 6.000) .....	4.000
• Cuota íntegra (0,25 × 4.000) .....	1.000
• Regularización beneficios no aplicados a inversión (0,25 × 1.000) .....	250
• Cuota a ingresar .....	1.250

.../...

.../...

Además, la comunidad debe ingresar los intereses de demora que correspondan sobre la deuda de 250 euros. En cuanto a los vecinos, la cantidad percibida se integrará en su base liquidable del ahorro.

## 2.6. INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN SOBRE ENTIDADES Y OPERACIONES VINCULADAS (ARTS. 13 A 16 DEL RIS)

### 2.6.1. Introducción

**El capítulo V del título I recoge la principal novedad del RIS, incorporando modificaciones sustanciales en relación con las entidades y las operaciones vinculadas.**

Una de ellas supone la plasmación en nuestro Derecho positivo de algunas de las recomendaciones elaboradas por la OCDE a través del Plan de Acción BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) o Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, que se elabora en el ámbito de la OCDE, y en concreto en relación con la información y documentación de las entidades y operaciones vinculadas.

Con base en ello se introduce como novedad la información país por país (regulada en el art. 14 del RIS), que resultará exigible, a partir de 2016, a las entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes de un grupo y no sean al mismo tiempo dependientes de otra, cuando el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo, en los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo, sea, al menos, de 750 millones de euros.

Dicha información se presentará en los 12 meses siguientes a la finalización del periodo impositivo, en el modelo elaborado al efecto, que se aprobará por orden del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

### 2.6.2. Información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas (art. 13 del RIS)

A los efectos de lo dispuesto en artículo 18.3 de la LIS, las personas o entidades vinculadas, con el objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán aportar, a requerimiento de la Administración tributaria, la siguiente documentación específica:

- a) La documentación a que se refiere el artículo 15 del RIS, relativa a las operaciones vinculadas del grupo al que pertenece el contribuyente, definido en los términos establecidos en el artículo 18.2 de la LIS, incluyendo a los establecimientos permanentes que formen parte del mismo.
- b) La documentación del contribuyente a que se refiere el artículo 16 del RIS. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español estarán igualmente obligados a aportar esta documentación.

Esta documentación deberá estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración, y es independiente de cualquier documentación o información adicional que la Administración tributaria pueda solicitar en el ejercicio de sus funciones, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

La documentación específica señalada deberá elaborarse de acuerdo con los principios de proporcionalidad y suficiencia. En su preparación, el contribuyente podrá utilizar aquella documentación relevante de que disponga para otras finalidades.

No obstante, dicha documentación específica no resultará de aplicación:

- a) A las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 65.2 de la LIS.
- b) A las operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico, de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico, y las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de las sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (MHAP). No obstante la documentación específica será exigible en el caso de uniones temporales de empresas o fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, que se acojan al régimen establecido en el artículo 22 de la LIS.
- c) A las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.
- d) A las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado.

El contribuyente deberá incluir en las declaraciones que así se prevea la información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos que se establezca por orden del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

### 2.6.3. Información país por país (art. 14 del RIS)

La **información país por país** comprende, respecto del periodo impositivo de la entidad dominante, de forma agregada, por cada país o jurisdicción:

- a) Ingresos brutos del grupo, distinguiendo entre los obtenidos con entidades vinculadas o con terceros.
- b) Resultados antes del IS o impuestos de naturaleza análoga.
- c) Impuestos sobre Sociedades o de naturaleza análoga satisfechos, incluyendo las retenciones soportadas.
- d) Impuestos sobre Sociedades o de naturaleza análoga devengados, incluyendo las retenciones soportadas.
- e) Importe de la cifra de capital y otros fondos propios existentes en la fecha de conclusión del periodo impositivo.
- f) Plantilla media.
- g) Activos materiales e inversiones inmobiliarias distintos de tesorería y derechos de crédito.
- h) Lista de entidades residentes, incluyendo los establecimientos permanentes y actividades principales realizadas por cada una.
- i) Otra información relevante y una explicación, en su caso, de los datos incluidos en la información.

### 2.6.4. Documentación específica del grupo al que pertenezca el contribuyente (art. 15 del RIS)

Deberá comprender:

- a) Información relativa a la estructura y organización del grupo:
  - 1.º Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma.
  - 2.º Identificación de las distintas entidades que formen parte del grupo.
- b) Información relativa a las actividades del grupo:
  - 1.º Actividades principales del grupo, así como descripción de los principales mercados geográficos en los que opera el grupo, fuentes principales de

beneficios y cadena de suministro de aquellos bienes y servicios que representen, al menos, el 10% del importe neto de la cifra de negocios del grupo, correspondiente al periodo impositivo.

- 2.º Descripción general de las funciones ejercidas, riesgos asumidos y principales activos detentados por las distintas entidades del grupo, incluyendo los cambios respecto del periodo impositivo anterior.
- 3.º Descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptados por el grupo, que justifiquen su adecuación al principio de libre competencia.
- 4.º Relación y breve descripción de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios relevantes entre entidades del grupo.
- 5.º Descripción de las operaciones de reorganización y de adquisición o cesión de activos relevantes, realizadas durante el periodo impositivo.

c) Información relativa a los activos intangibles del grupo:

- 1.º Descripción general de la estrategia global del grupo en relación con el desarrollo, propiedad y explotación de los activos intangibles, incluyendo la localización de las principales instalaciones en las que se realicen actividades de investigación y desarrollo, así como la dirección de las mismas.
- 2.º Relación de los activos intangibles del grupo, indicando las entidades titulares de los mismos, así como descripción de la política de precios de transferencia del grupo en relación con los intangibles.
- 3.º Importe de las contraprestaciones correspondientes a las operaciones vinculadas del grupo, derivadas de la utilización de los activos intangibles, identificando las entidades del grupo afectadas y sus territorios de residencia fiscal.
- 4.º Relación de acuerdos entre las entidades del grupo relativos a intangibles, incluyendo los acuerdos de reparto de costes, los principales acuerdos de servicios de investigación y acuerdos de licencias.
- 5.º Descripción general de cualquier transferencia relevante sobre activos intangibles realizada en el periodo impositivo, incluyendo las entidades, países e importes.

d) Información relativa a la actividad financiera:

- 1.º Descripción general de la forma de financiación del grupo, incluyendo los principales acuerdos de financiación suscritos con personas o entidades ajenas al grupo.

- 2.º Identificación de las entidades del grupo que realicen las principales funciones de financiación del grupo, así como el país de su constitución y el correspondiente a su sede de dirección efectiva.
  - 3.º Descripción general de la política de precios de transferencia relativa a los acuerdos de financiación entre entidades del grupo.
- e) Situación financiera y fiscal del grupo:
- 1.º Estados financieros anuales consolidados del grupo.
  - 2.º Relación y breve descripción de los acuerdos previos de valoración unilateral vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que afecte a la distribución de los beneficios del grupo entre países.

La documentación prevista en el artículo 15 del RIS no resultará de aplicación a aquellos grupos en los que el importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de la LIS, sea inferior a 45 millones de euros.

### 2.6.5. Documentación específica del contribuyente (art. 16 del RIS)

La misma deberá comprender:

- a) Información del contribuyente:
- 1.º Estructura de dirección, organigrama y personas o entidades destinatarias de los informes de gestión del contribuyente, así como sus países o territorios de residencia fiscal.
  - 2.º Descripción de las actividades del contribuyente, de su estrategia de negocio y, en su caso, de su participación en operaciones de reestructuración o de cesión o transmisión de activos intangibles en el periodo impositivo.
  - 3.º Principales competidores.
- b) Información de las operaciones vinculadas:
- 1.º Descripción detallada de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
  - 2.º Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.
  - 3.º Análisis de comparabilidad detallado, en los términos descritos en el artículo 17 del RIS.

- 4.º Explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, los comparables obtenidos y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.
- 5.º En su caso, criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes a que se refiere el artículo 18 del RIS.
- 6.º Copia de los acuerdos previos de valoración vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que estén relacionados con las operaciones vinculadas señaladas anteriormente.
- 7.º Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el contribuyente para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas.

c) Información económico-financiera del contribuyente:

- 1.º Estados financieros anuales del contribuyente.
- 2.º Conciliación entre los datos utilizados para aplicar los métodos de precios de transferencia y los estados financieros anuales, cuando corresponda y resulte relevante.
- 3.º Datos financieros de los comparables utilizados y fuente de la que proceden.

Si, para determinar el valor de mercado, se utilizan otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados distintos de los señalados en las letras a) a e) del artículo 18.4 de la LIS, como pudieran ser métodos de descuento de flujos de efectivo futuro estimados, se describirá detalladamente el método o técnica concreto elegido, así como las razones de su elección.

En concreto, se describirán las magnitudes, porcentajes, ratios, tipos de interés, tasas de actualización y demás variables en que se basen los citados métodos y técnicas y se justificará la razonabilidad y coherencia de las hipótesis asumidas por referencia a datos históricos, a planes de negocios o a cualquier otro elemento que se considere esencial para la correcta determinación del valor y su adecuación al principio de libre competencia.

Deberá maximizarse el uso de datos observables de mercado, que deberán quedar acreditados, y se limitará, en la medida de lo posible, el empleo de consideraciones subjetivas y de datos no observables o contrastables.

La documentación que deberá mantenerse a disposición de la Administración tributaria comprenderá los informes, documentos y soportes informáticos idóneos para la verificación de la correcta aplicación del método de valoración y del valor de mercado resultante.

Las obligaciones documentales previstas en este artículo se referirán al periodo impositivo en el que el contribuyente haya realizado la operación vinculada.

Cuando la documentación elaborada para un periodo impositivo continúe siendo válida en otros posteriores, no será necesaria la elaboración de nueva documentación, sin perjuicio de que deban efectuarse las adaptaciones que fueran necesarias.

En el supuesto de personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de la LIS, sea inferior a 45 millones de euros, la **documentación específica** a que se refiere el artículo 16 del RIS tendrá el siguiente **contenido simplificado**:

- a) Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
- b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.
- c) Identificación del método de valoración utilizado.
- d) Comparables obtenidos y valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado.

En el supuesto de personas o entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 101 de la LIS, esta documentación específica se podrá entender cumplimentada a través del documento normalizado elaborado al efecto por orden del MHAP. Estas entidades no deberán aportar los comparables a que se refiere la letra d) anterior.

El contenido simplificado de la documentación específica a que se refiere el apartado anterior no resultará de aplicación a las siguientes operaciones:

- a) Las realizadas por contribuyentes del IRPF, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 % del capital social o de los fondos propios.
- b) Las operaciones de transmisión de negocios.
- c) Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativas de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.
- d) Las operaciones sobre inmuebles.
- e) Las operaciones sobre activos intangibles.

No obstante, en el supuesto de entidades a que se refiere el artículo 101 de la LIS o personas físicas y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, las obligaciones específicas de documentación no deberán incorporar el análisis de comparabilidad a que se refiere el artículo 17 del RIS.

## 2.7. DETERMINACIÓN DEL VALOR DE MERCADO DE LAS OPERACIONES VINCULADAS (ARTS. 17 A 20 DEL RIS)

### 2.7.1. Introducción

El capítulo VI es el referido a las **reglas de valoración y procedimiento de comprobación de operaciones vinculadas**.

**Por un lado, se establecen las reglas para la determinación del análisis de comparabilidad exigido en la documentación específica y se actualiza el procedimiento de comprobación de las operaciones vinculadas. Asimismo, se regula la opción de evitar el ajuste secundario a través de la restitución patrimonial.**

### 2.7.2. Determinación del valor normal de mercado: análisis de comparabilidad (art. 17 del RIS)

A los efectos de determinar el valor normal de mercado, el RIS establece que deben compararse las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

**El reglamento dispone como novedad que, para ello, será necesario determinar las verdaderas relaciones entre las personas o entidades vinculadas y las condiciones de las operaciones a comparar atendiendo a la naturaleza de las operaciones y a la conducta de las partes.**

Para determinar si dos o más operaciones son equiparables se tienen en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información sobre ellas, las siguientes circunstancias:

- a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.
- b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
- c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones, teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.

- d) Las circunstancias económicas que puedan afectar a las operaciones vinculadas, en particular, las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios.
- e) Las estrategias empresariales.

Asimismo, a los efectos de determinar el valor de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia también deberá tenerse en cuenta cualquier otra circunstancia que sea relevante y **sobre la que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información, como, entre otras, la existencia de pérdidas, la incidencia de las decisiones de los poderes públicos, la existencia de ahorros de localización, de grupos integrados de trabajadores o de sinergias (el anterior reglamento únicamente hablaba de cualquier otra circunstancia que fuera relevante, sin más desarrollo).**

En todo caso deberán indicarse los elementos de comparación internos o externos que deban tenerse en consideración.

Cuando las operaciones vinculadas que realice el contribuyente se encuentren estrechamente ligadas entre sí, hayan sido realizadas de forma continua o **(como novedad en el reglamento), afecten a un conjunto de productos o servicios muy similares**, de manera que su valoración independiente no resulte adecuada, el análisis de comparabilidad a que se refiere el apartado anterior se efectuará teniendo en cuenta el conjunto de dichas operaciones.

Dos o más operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en las circunstancias que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando los ajustes de comparabilidad necesarios **(el anterior reglamento hablaba de «las correcciones necesarias»)**.

El análisis de comparabilidad así descrito forma parte de la documentación a que se refiere el artículo 16 del RIS y cumple la obligación prevista en el número 3.º de la letra b) del apartado 1 del citado artículo.

El grado de comparabilidad, la naturaleza de la operación y la información sobre las operaciones equiparables constituyen los principales factores que determinarán, en cada caso, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 18 de la LIS, el método de valoración más adecuado.

**El reglamento, de forma novedosa, dispone que** cuando, aun existiendo indicios de posibles defectos no sustanciales en la comparabilidad que no hubieran podido cuantificarse adecuadamente, se haya podido determinar un rango de valores que cumpla razonablemente el principio de libre competencia, teniendo en cuenta el proceso de selección de comparables y las limitaciones de la información disponible, se podrán utilizar medidas estadísticas para minimizar el riesgo de error provocado por defectos de comparabilidad **(si bien no se menciona qué tipo de medidas, ni si procede un determinado punto del rango resultante de su aplicación)**.

### 2.7.3. Requisitos de los acuerdos de reparto de costes suscritos entre personas o entidades vinculadas (art. 18 del RIS)

El artículo 18 del RIS regula los requisitos de los acuerdos de reparto de costes suscritos entre personas o entidades vinculadas, **en los mismos términos establecidos en la normativa anterior.**

En los grupos de sociedades, tanto nacionales como internacionales, varias entidades pueden adquirir, producir o suministrar conjuntamente bienes, servicios o activos intangibles, compartiendo los costes de esas actividades entre dichas entidades mediante un acuerdo de reparto de costes.

Los acuerdos de reparto de costes de bienes y servicios suscritos por el obligado tributario deben incluir la identificación de las demás personas o entidades participantes, el ámbito de las actividades y proyectos específicos cubiertos por los acuerdos, su duración, criterios para cuantificar el reparto de los beneficios esperados entre los partícipes, la forma de cálculo de sus respectivas aportaciones, especificación de las tareas y responsabilidades de los partícipes, consecuencias de la adhesión o retirada de los partícipes así como cualquier otra disposición que prevea adaptar los términos del acuerdo para reflejar una modificación de las circunstancias económicas.

### 2.7.4. Comprobación de las operaciones vinculadas (art. 19 del RIS)

**El artículo 19 del RIS regula la comprobación de las operaciones vinculadas, en términos similares a los establecidos en la normativa anterior,** disponiendo que cuando la comprobación de las operaciones vinculadas (**el anterior reglamento sustituía por «la corrección valorativa»**) no sea el objeto único de la regularización que proceda practicar en el procedimiento de inspección en el que se lleve a cabo, la propuesta de liquidación que derive de la misma se documentará en un acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria. En dicha acta se justificará la regularización que resulte por aplicación del artículo 18 de la LIS. La liquidación derivada de esta acta tendrá carácter provisional de acuerdo con lo establecido en el artículo 101.4 b) de la LGT.

Si el contribuyente interpone recurso o reclamación contra la liquidación provisional practicada como consecuencia de la regularización practicada, se notificará dicha liquidación y la existencia del procedimiento revisor a las demás personas o entidades vinculadas afectadas al objeto de que puedan personarse en el procedimiento, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 223.3 y 232.3 de la LGT.

Transcurridos los plazos oportunos sin que el contribuyente haya interpuesto recurso o reclamación, se notificará la liquidación provisional practicada a las demás personas o entidades vinculadas afectadas para que aquellas que lo deseen puedan optar de forma conjunta por interponer el oportuno recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

Una vez que la liquidación practicada al contribuyente haya adquirido firmeza, la Administración tributaria regularizará **de oficio** la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas,

salvo que estas hubieran ya efectuado la referida regularización con carácter previo. La regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación o, en su caso, de una autoliquidación o de una liquidación derivada de una solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente al último periodo impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produzca tal firmeza. Tratándose de impuestos en los que no exista periodo impositivo, dicha regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al momento en que se produzca la firmeza de la liquidación o, en su caso, de una autoliquidación o de una liquidación derivada de una solicitud de rectificación de la autoliquidación practicada al contribuyente.

**En el caso de impuestos en los que existen periodos impositivos, esta regularización deberá comprender todos aquellos que estén afectados por la corrección llevada a cabo por la Administración tributaria, derivada de la comprobación de la operación vinculada.**

La regularización incluirá, en su caso, los correspondientes intereses de demora calculados desde la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación de cada uno de los periodos impositivos en los que la operación vinculada haya surtido efectos, o si la regularización diera lugar a una devolución y la autoliquidación se presentó fuera de plazo desde la fecha de la presentación extemporánea de la autoliquidación.

Los intereses se calcularán hasta la fecha en que se practica la liquidación o, en su caso, la autoliquidación, correspondiente al periodo impositivo en que la regularización de dicha operación es eficaz frente a las demás personas o entidades vinculadas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18.12.3.º de la LIS y en el primer párrafo de este apartado.

La regularización realizada por la Administración tributaria deberá ser tenida en cuenta por los contribuyentes en las declaraciones que se presenten tras la firmeza de la liquidación, cuando la operación vinculada produzca efectos en las mismas.

Para la práctica de la liquidación anterior, los órganos de inspección podrán ejercer las facultades previstas en el artículo 142 de la LGT, y realizar las actuaciones de obtención de información que consideren necesarias.

Las personas o entidades afectadas que puedan invocar un tratado o convenio que haya pasado a formar parte del ordenamiento interno, podrán acudir al procedimiento amistoso o al procedimiento arbitral para eliminar la posible doble imposición generada por la corrección valorativa, de acuerdo con lo dispuesto en el número 5.º del apartado 12 del artículo 18 de la LIS.

### **2.7.5. Restitución patrimonial derivada de las diferencias entre el valor convenido y el valor de mercado de las operaciones vinculadas (art. 20 del RIS)**

**El artículo 20 del RIS regula, de forma novedosa, la restitución patrimonial derivada de las diferencias entre el valor convenido y el valor de mercado de las operaciones vincu-**

ladas, disponiendo que en aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea 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, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18.11 de la LIS.

**Ahora bien, no se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas. Para ello, el contribuyente deberá justificar dicha restitución antes de que se dicte la liquidación que incluya la aplicación de lo señalado en el apartado anterior.**

**No obstante, no se incluye mención alguna al procedimiento que se debería seguir a tal efecto ni cuáles serían los medios de prueba procedentes.**

## 2.8. ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN DE OPERACIONES ENTRE PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS (ARTS. 21 A 36 DEL RIS)

### 2.8.1. Acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas (arts. 21 a 30 del RIS)

Existe la posibilidad de que los contribuyentes puedan llegar a unos acuerdos con la Administración tributaria sobre la valoración de las operaciones realizadas con otros sujetos pasivos vinculados con carácter previo a la realización de las mismas. Estos acuerdos pueden tener ventajas tanto para los propios contribuyentes como para la Administración, dado que los primeros tienen la seguridad jurídica de que la valoración de sus operaciones no será objeto de modificación por la Administración en una comprobación posterior de las liquidaciones presentadas por este impuesto, y la Administración se evita la complejidad de la comprobación del valor de mercado de esas operaciones con posterioridad a su realización.

A través de estos acuerdos se determina previamente el valor de mercado de la operación a solicitud del contribuyente y con base en la propuesta presentada por este fundamentada en el valor normal de mercado, esto es, se propone un método de determinación del valor normal de mercado y no un precio de mercado basado en cualquiera de los métodos contemplados en la propia normativa o bien otros que sean apropiados al caso planteado.

#### Iniciación

Las personas o entidades vinculadas que pretendan solicitar a la Administración tributaria que determine el valor de mercado de las operaciones efectuadas entre ellas, **en condiciones que respeten el principio de libre competencia**, podrán presentar una solicitud previa, cuyo contenido será el siguiente:

- a) Identificación de las personas o entidades que vayan a realizar las operaciones.
- b) Descripción sucinta de las operaciones objeto del mismo.
- c) Elementos básicos de la propuesta de valoración que se pretenda formular.

La Administración tributaria analizará la solicitud previa, pudiendo recabar de los interesados las aclaraciones pertinentes y comunicará a los interesados la viabilidad o no del acuerdo previo de valoración.

La solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el principio de libre competencia, y que contendrá una descripción del método y del análisis seguido para determinar el valor de mercado.

La solicitud deberá ser suscrita por las personas o entidades solicitantes, que deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones cuya valoración se solicita conocen y aceptan la solicitud de valoración.

La solicitud deberá acompañarse de la documentación a que se refieren los artículos 15 y 16 del RIS, en cuanto resulte aplicable a la propuesta de valoración, y se adaptará a las circunstancias del caso.

## Tramitación

La Administración tributaria examinará la propuesta junto con la documentación presentada. A estos efectos, podrá requerir a los contribuyentes cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta, así como explicaciones o aclaraciones adicionales sobre la misma.

## Terminación y efectos del acuerdo

La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:

- a) Aprobar la propuesta de valoración presentada por el contribuyente
- b) Aprobar, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.
- c) Desestimar la propuesta de valoración formulada por el contribuyente.

El acuerdo previo de valoración se formalizará en un documento que incluirá al menos:

- a) Lugar y fecha de su formalización.
- b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los contribuyentes a los que se refiere la propuesta.

- c) Conformidad de los contribuyentes con el contenido del acuerdo.
- d) Descripción de las operaciones a las que se refiere la propuesta.
- e) Elementos esenciales del método de valoración y valor o intervalo de valores que se derivan del mismo.
- f) Periodos impositivos o de liquidación a los que será aplicable el acuerdo y fecha de entrada en vigor del mismo.
- g) Asunciones críticas cuyo acaecimiento condiciona la aplicabilidad del acuerdo en los términos recogidos en dicho acuerdo (novedad).

En la desestimación de la propuesta de valoración se incluirá junto con la identificación de los contribuyentes los motivos por los que la Administración tributaria desestima la propuesta.

El procedimiento deberá finalizar en el plazo de **seis meses**. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado la resolución expresa, la propuesta podrá entenderse desestimada.

La Administración tributaria y los contribuyentes deberán aplicar lo que resulte de la propuesta aprobada.

La Administración tributaria podrá comprobar que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada se corresponden con los efectivamente habidos y que la propuesta aprobada ha sido correctamente aplicada.

Cuando de la comprobación resultare que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada no se corresponden con la realidad, o que la propuesta aprobada no ha sido aplicada correctamente, la Inspección de los Tributos procederá a regularizar la situación tributaria de los contribuyentes.

El desistimiento de cualquiera de los contribuyentes determinará la terminación del procedimiento.

**El reglamento dispone, de forma novedosa, que el acuerdo surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los periodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro periodos impositivos siguientes al vigente en la fecha de aprobación del acuerdo.**

**Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones realizadas en periodos impositivos anteriores, siempre que no hubiera prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni hubiese liquidación firme que recaiga sobre las operaciones objeto de solicitud.**

**El órgano competente para iniciar, instruir y resolver el procedimiento será el órgano de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica (el ante-**

**rior reglamento atribuía la competencia al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT).**

## Recursos

Ni la resolución que ponga fin al procedimiento ni el acto presunto desestimatorio de la propuesta son recurribles. No obstante, pueden interponerse los recursos y reclamaciones contra los actos de liquidación del IS que en su día se dicten, en donde se puede plantear la propuesta de valoración formulada por el contribuyente que no fue aceptada por la Administración.

Información sobre la aplicación del acuerdo para la valoración de las operaciones efectuadas con personas o entidades vinculadas (art. 28 del RIS)

Conjuntamente con la declaración del IS, del IRPF o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, los contribuyentes presentarán un escrito relativo a la aplicación del acuerdo previo de valoración aprobado, cuyo contenido deberá comprender, entre otras, la siguiente información:

- a) Operaciones realizadas en el periodo impositivo o de liquidación al que se refiere la declaración a las que ha sido de aplicación el acuerdo previo.
- b) Precios o valores a los que han sido realizadas las operaciones anteriores como consecuencia de la aplicación del acuerdo previo.
- c) Descripción, si las hubiere, de las variaciones significativas de las circunstancias económicas **existentes en el momento de la aprobación del acuerdo previo de valoración.**
- d) Operaciones efectuadas en el periodo impositivo o de liquidación similares a aquellas a las que se refiere el acuerdo previo, precios por los que han sido realizadas y descripción de las diferencias existentes respecto de las operaciones comprendidas en el ámbito del acuerdo previo.
- e) **Aquella que se determine en el propio acuerdo (novedad incorporada en el nuevo RIS).**

No obstante, en los acuerdos firmados con otras Administraciones, la documentación que deberá presentar el contribuyente anualmente será la que se derive del propio acuerdo.

Modificación del acuerdo previo de valoración (art. 29 del RIS)

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas o tecnológicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo previo de valoración, este podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas. El procedimiento de modificación podrá iniciarse de oficio o a instancia de los contribuyentes.

La solicitud de modificación deberá ser suscrita por las personas o entidades solicitantes, que deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones cuya valoración se solicita, conocen y aceptan la solicitud de modificación, y deberá contener la siguiente información:

- a) Justificación de la variación significativa de las circunstancias económicas.
- b) Modificación que, a tenor de dicha variación, resulta procedente.

El desistimiento de cualquiera de las personas o entidades afectadas determinará la terminación del procedimiento de modificación.

La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, y previa audiencia de los contribuyentes, quienes dispondrán al efecto de un plazo de 15 días, dictará resolución motivada, que podrá:

- 1.º Aprobar la modificación formulada por el contribuyente.
- 2.º Aprobar, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.
- 3.º Desestimar la modificación formulada por el contribuyente, confirmando o dejando sin efecto el acuerdo previo de valoración inicialmente aprobado.

Cuando el procedimiento de modificación haya sido iniciado por la Administración tributaria, el contenido de la propuesta se notificará a los contribuyentes quienes dispondrán de un plazo de un mes contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta para:

- a) Aceptar la modificación.
- b) Formular una modificación alternativa, debidamente justificada.
- c) Rechazar la modificación, expresando los motivos en los que se fundamentan.

La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, dictará resolución motivada, que podrá:

- 1.º Aprobar la modificación, si los contribuyentes la han aceptado.
- 2.º Aprobar, con la aceptación de los contribuyentes, una modificación alternativa (**el anterior reglamento disponía «aprobar la modificación alternativa formulada por los obligados tributarios»**).
- 3.º Dejar sin efecto el acuerdo por el que se aprobó la propuesta inicial de valoración.
- 4.º Declarar la continuación de la aplicación de la propuesta de valoración inicial.

En el caso de mediar un acuerdo con otra Administración tributaria, la modificación del acuerdo previo de valoración requerirá la previa modificación del acuerdo alcanzado con dicha Administración. A tal efecto se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 31 y siguientes del RIS.

El procedimiento deberá finalizarse en el plazo de **seis meses**. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado una resolución expresa, la propuesta de modificación podrá entenderse desestimada.

La resolución que ponga fin al procedimiento de modificación o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que puedan dictarse.

La aprobación de la modificación tendrá los efectos previstos en el artículo 25 del RIS, en relación con las operaciones que se realicen con posterioridad a la solicitud de modificación o, en su caso, a la comunicación de propuesta de modificación.

La resolución por la que se deje sin efecto el acuerdo previo de valoración inicial determinará la extinción de los efectos previstos en el artículo 25 del RIS, en relación con las operaciones que se realicen con posterioridad a la solicitud de modificación o, en su caso, a la comunicación de propuesta de modificación.

La desestimación de la modificación formulada por los contribuyentes determinará:

- a) La confirmación de los efectos previstos en el artículo 25 del RIS, cuando no quede probada la variación significativa de las circunstancias económicas.
- b) La extinción de los efectos previstos en el artículo 25 del RIS, respecto de las operaciones que se realicen con posterioridad a la solicitud de modificación, en los demás casos.

### Prórroga del acuerdo previo de valoración (art. 30 del RIS)

Se permite la solicitud de prórroga del plazo de validez del acuerdo de valoración que hubiera sido aprobado. Dicha solicitud debe presentarse antes de los **seis meses previos a la finalización de dicho plazo de validez** y se debe acompañar de la documentación que se considere conveniente para justificar que las circunstancias puestas de manifiesto en la solicitud original no han variado.

La solicitud de prórroga del acuerdo previo de valoración debe ser suscrita por las personas o entidades que suscribieron el acuerdo previo cuya prórroga se solicita, y deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones conocen y aceptan la solicitud de prórroga.

La Administración tributaria dispone de un plazo de **seis meses** para examinar la documentación aportada en la solicitud de prórroga y para notificar a los obligados tributarios la prórroga o no del plazo de validez del acuerdo de valoración previa.

En el procedimiento de esta prórroga, la Administración puede solicitar cualquier información y documentación adicional (**el anterior reglamento permitía a la Administración, además, solicitar la colaboración del obligado tributario, mientras que el nuevo RIS ha suprimido esta facultad de la Administración**).

Transcurrido el referido plazo de seis meses sin haber notificado la prórroga del plazo de validez del acuerdo de valoración previa, la solicitud podrá considerarse desestimada.

La resolución por la que se acuerde la prórroga del acuerdo o el acto presunto desestimatorio no es recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que puedan dictarse.

### **2.8.2. Acuerdos previos de valoración de operaciones con otras Administraciones públicas (arts. 31 a 36 del RIS)**

En relación con la propuesta para la valoración de las operaciones efectuadas con personas o entidades vinculadas, los contribuyentes pueden solicitar de la Administración tributaria que inicie un procedimiento para someter la propuesta formulada a la consideración de las Administraciones de otros Estados donde residan las otras personas o entidades vinculadas con las que se realizarán las operaciones, al objeto de establecer un acuerdo entre las Administraciones afectadas para que la valoración sea la misma a efectos fiscales en todas las partes vinculadas aun cuando residan en distintos países. La solicitud de inicio debe ir acompañada de la documentación prevista en el artículo 22 del RIS.

Si es la Administración tributaria la que en el curso de un procedimiento previo de valoración considera oportuno someter el asunto a la consideración de otras Administraciones tributarias que pudieran resultar afectadas, lo debe poner en conocimiento de las personas o entidades vinculadas. La aceptación por parte del contribuyente es requisito previo a la comunicación a la otra Administración.

El procedimiento para la celebración de estos acuerdos se rige por las normas señaladas en el capítulo VII, con las especialidades que se indican a continuación.

En el curso de las relaciones con otras Administraciones tributarias, los contribuyentes están obligados a facilitar cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta de valoración formulada, pudiendo participar en las actuaciones tendentes a establecer el acuerdo cuando así lo convengan los representantes de ambas Administraciones tributarias.

La propuesta de acuerdo que se concrete con la otra Administración se pone en conocimiento del contribuyente, cuya aceptación es un requisito previo a la firma del acuerdo entre las Administraciones implicadas. En caso de aceptación, el órgano competente suscribirá el acuerdo con las otras Administraciones tributarias, dándose traslado de una copia del mismo a los interesados.

La oposición a la propuesta de acuerdo determina la desestimación de la propuesta formulada por el contribuyente. El acto de desestimación no es recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que contra los actos de liquidación que se dicten puedan interponerse en su día.

**El órgano competente para iniciar, instruir y resolver el procedimiento será el órgano de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica (el anterior reglamento atribuía la competencia al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT).**

## 2.9. DOCUMENTACIÓN DE LAS OPERACIONES CON PERSONAS O ENTIDADES NO VINCULADAS RESIDENTES EN PARAÍDOS FISCALES (ART. 37 DEL RIS)

Quienes realicen operaciones con personas o entidades residentes en paraísos fiscales están obligados a mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación específica prevista en el capítulo V del título I del RIS, con las siguientes especialidades:

- a) No será de aplicación lo establecido en la letra d) del artículo 13.3 del RIS.
- b) Deberá mantenerse la documentación relativa a todas las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y el contribuyente acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.
- c) La documentación a que se refiere el artículo 16.1 a) del RIS deberá comprender, adicionalmente, cuando se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, la identificación de las personas que, en nombre de dichas personas o entidades, hayan intervenido en la operación y, en caso de que se trate de operaciones con entidades, la identificación de los administradores de las mismas.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 18.13 de la LIS tendrá la consideración de dato cada una de las personas y administradores a que se refiere esta letra.

- d) A las operaciones con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, que no tengan la consideración de personas o entidades vinculadas en los términos establecidos en el artículo 18 de la LIS, no les será exigible la documentación específica del contribuyente prevista en el artículo 16 del

RIS respecto de servicios y compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en estas, así como los gastos accesorios y conexos, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el contribuyente pruebe que la realización de la operación a través de un país o territorio considerado como paraíso fiscal responde a la existencia de motivos económicos válidos.
- Que el contribuyente realice operaciones equiparables con personas o entidades no vinculadas que no residan en países o territorios considerados como paraísos fiscales y acredite que el valor convenido de la operación se corresponde con el valor convenido en dichas operaciones equiparables, una vez efectuadas, en su caso, las correcciones necesarias.

## 2.10. VALORACIÓN PREVIA DE GASTOS CORRESPONDIENTES A PROYECTOS DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA O DE INNOVACIÓN TECNOLÓGICA (ART. 38 DEL RIS)

**El capítulo IX del título I del RIS trata el procedimiento para la obtención de acuerdos previos de valoración de gastos correspondientes a proyectos de investigación científica e innovación tecnológica, en términos similares a los establecidos en la normativa anterior.**

Se permite al contribuyente, en relación con la aplicación de la deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica, solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos correspondientes a proyectos de esta índole, que considere susceptibles de disfrutar de la deducción.

El procedimiento para la adopción de dichos acuerdos es el siguiente:

- a) La solicitud debe presentarse con carácter previo, antes de que se realicen los gastos, teniendo, además, carácter vinculante, en el sentido de que los valores de los mismos que resulten del acuerdo vinculan a la Administración.
- b) La solicitud, por escrito, ha de contener, como mínimo, los siguientes datos:
  - Identificación de la persona o entidad solicitante.
  - Identificación y descripción del proyecto. Se deben indicar las actividades y periodo de tiempo en que se realizarán, así como los gastos en los que se incurrirá en su ejecución.
  - Propuesta de valoración de los gastos que se realizarán, expresando la regla de valoración aplicada y las circunstancias económicas que hayan sido tomadas en consideración, que fundamenten y justifiquen la propuesta.

De dicha regla de valoración no tiene por qué resultar, necesariamente, un valor concreto y específico, sino que puede consistir en un conjunto de valores que podrían estar condicionados por diferentes variables.

Tanto la Administración tributaria como el contribuyente pueden solicitar o aportar informes periciales que versen sobre el contenido de la propuesta de valoración. Igualmente, pueden proponer la práctica de las pruebas que consideren pertinentes por cualquiera de los medios admitidos en Derecho.

La documentación aportada por el contribuyente solamente tiene efectos en relación con este procedimiento, imponiéndose a los funcionarios que intervengan el deber de sigilo y secreto.

Instruido el expediente y antes de resolverlo, será puesto de manifiesto al solicitante para que pueda formular alegaciones en el plazo de 15 días.

El procedimiento finaliza, en un **plazo máximo de seis meses**, con una resolución motivada que puede aprobar la propuesta formulada inicialmente por el solicitante u otra que difiera de la inicialmente presentada, con la aceptación del contribuyente (**el anterior RIS disponía aprobar otra propuesta alternativa formulada por el contribuyente en el curso del procedimiento**) o desestimarla. La ausencia de contestación en aquel plazo implica la aceptación de los valores propuestos por el solicitante (silencio administrativo positivo).

La resolución expresa debe indicar el plazo de vigencia de la valoración y la fecha de su entrada en vigor (**el anterior RIS disponía que el plazo de vigencia no podía exceder de tres años**). La resolución no es recurrible, sin perjuicio de los posibles recursos y reclamaciones contra los actos de liquidación derivados de la aplicación de los valores establecidos en aquella.

## 2.11. ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN O DE CALIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE RENTAS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES (ARTS. 39 A 44 DEL RIS)

**El capítulo X del título I del RIS regula el procedimiento para la obtención de acuerdos previos de valoración o de calificación y valoración de rentas procedentes de determinados activos intangibles, en términos similares a los establecidos en la normativa anterior**, que podrán solicitar los contribuyentes con carácter previo a la realización de las operaciones susceptibles de acogerse a la reducción prevista en el artículo 23 de la LIS para las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas que cumplan determinados requisitos.

### Inicio del procedimiento (art. 39 del RIS)

Las personas o entidades que tengan el propósito de realizar las operaciones susceptibles de acogerse a la reducción establecida en el artículo 23 de la LIS podrán solicitar a la Adminis-

tración tributaria un acuerdo previo de valoración de los ingresos procedentes de la cesión de los activos intangibles y de los gastos asociados a los mismos, así como de las rentas generadas en la transmisión, o un acuerdo previo de calificación de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías admitidas como activos intangibles aptos, y de valoración de los ingresos y gastos asociados a los mismos, así como de las rentas generadas en la transmisión.

La solicitud deberá presentarse por escrito, con carácter previo a la realización de las operaciones que motiven la aplicación de la reducción, siendo su contenido, como mínimo, el siguiente:

- a) Identificación de la persona o entidad solicitante y de las personas o entidades cesionarias.
- b) Descripción del activo que pretende ser objeto de cesión o transmisión. Adicionalmente, en el procedimiento de calificación y valoración, la solicitud ha de incluir la descripción del activo que pretende ser objeto de cesión o transmisión.
- c) En su caso, descripción del derecho de uso o explotación que se pretende establecer y duración del mismo.
- d) En el procedimiento de calificación y valoración, se hará constar la calificación motivada de los activos a los efectos del artículo 23 de la LIS.
- e) Propuesta de valoración de los ingresos y de los gastos asociados a la cesión del activo, o de las rentas generadas en su transmisión con indicación del valor de adquisición y transmisión, expresando la regla de valoración aplicada y las circunstancias económicas que hayan sido tomadas en consideración.
- f) Demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria.

Se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de la solicitud cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que la propuesta de valoración, o de calificación y valoración, que se pretende formular carezca manifiestamente de fundamento para determinar el valor de los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, o bien de las rentas generadas en la transmisión, o la calificación del activo como apto.
- b) Que se hubiesen desestimado propuestas de valoración, o de calificación y valoración, sustancialmente iguales a la propuesta que se pretende formular.

La documentación presentada únicamente tendrá efectos en relación con este procedimiento y será exclusivamente utilizada respecto del mismo.

Todo lo anterior no exime a los sujetos pasivos de las obligaciones formales que les incumben de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 de la LGT, o en otra disposición.

En los casos de desistimiento, archivo, inadmisión o desestimación de la propuesta se procederá a la devolución de la documentación aportada.

### Tramitación (art. 40 del RIS)

La Administración tributaria examinará la solicitud junto con la documentación presentada. A estos efectos, podrá requerir a los contribuyentes, en cualquier momento, cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta, así como explicaciones o aclaraciones adicionales sobre la misma.

En el procedimiento del acuerdo previo de calificación y valoración, el órgano competente para instruir deberá solicitar informe vinculante a la DGT, en relación con la calificación de los activos a efectos de la aplicación de la reducción del artículo 23 de la LIS. En caso de estimarlo procedente, la DGT podrá solicitar opinión no vinculante al respecto al Ministerio de Economía y Competitividad.

La DGT ha de evacuar el informe, que se comunicará al órgano solicitante en el plazo máximo de tres meses. Este plazo no computa en el plazo máximo de seis meses de finalización del procedimiento establecido en el apartado 6 del artículo 41 del RIS.

### Terminación y efectos del acuerdo (art. 41 del RIS)

1.º La resolución que ponga fin al procedimiento del acuerdo previo de valoración puede:

- a) Aprobar la propuesta de valoración presentada por el contribuyente.
- b) Aprobar, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.
- c) Desestimar la propuesta de valoración formulada por el contribuyente.

La resolución que ponga fin al procedimiento del acuerdo previo de calificación y valoración podrá:

1. Calificar los activos como no aptos a los efectos del artículo 23 de la LIS.
2. Calificar los activos como aptos y aprobar la propuesta de valoración formulada inicialmente por el contribuyente.
3. Calificar los activos como aptos y aprobar otra propuesta alternativa, **con la aceptación del contribuyente (el anterior reglamento preveía aprobar otra propuesta formulada o aceptada por el solicitante en el curso del procedimiento).**

4. Calificar los activos como aptos y desestimar la propuesta de valoración formulada por el contribuyente.
- 2.º El acuerdo previo de valoración, o de calificación y valoración, tiene carácter vinculante y se formaliza en un documento que ha de incluir al menos:
  - a) Lugar y fecha de su formalización.
  - b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario.
  - c) Conformidad del obligado tributario con el contenido del acuerdo.
  - d) Descripción de la operación a la que se refiere la propuesta.
  - e) En el caso del acuerdo previo de calificación y valoración, calificación motivada de los activos a los efectos del artículo 23 de la LIS.
  - f) Valoración que se derive del acuerdo, con indicación de los elementos esenciales del método de valoración empleado, así como las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación.
  - g) Plazo de vigencia del acuerdo y fecha de entrada en vigor del mismo.
- 3.º En la desestimación de la propuesta de valoración o de calificación y valoración se ha de incluir, junto con la identificación del obligado tributario, los motivos por los que la Administración tributaria desestima la misma.
- 4.º El desistimiento del solicitante determinará la terminación del procedimiento.
- 5.º La finalización del procedimiento debe tener lugar en el **plazo máximo de seis meses**. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado la resolución expresa, la propuesta podrá entenderse desestimada.
- 6.º La Administración tributaria y el obligado tributario deberán aplicar la valoración y, en su caso, calificación, que resulte de la resolución, durante su plazo de vigencia, siempre que no varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron dicha calificación y valoración.
- 7.º La Administración tributaria podrá proceder a la comprobación de que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada se corresponden con los efectivamente habidos y que la propuesta aprobada ha sido correctamente aplicada. Cuando de la comprobación resulte que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada no se corresponden con la realidad, o que la propuesta aprobada no ha sido aplicada correctamente, la Inspección de los Tributos procederá a regularizar la situación tributaria de los contribuyentes.
- 8.º La resolución que ponga fin al procedimiento o el acto presunto desestimatorio será no recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que contra los actos de liquidación que en su día se dicten puedan interponerse.

Órgano competente (art. 42 del RIS)

**El órgano competente para instruir, resolver y, en el caso de modificación del acuerdo, iniciar el procedimiento será el órgano de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica (el anterior reglamento atribuía la competencia al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT).**

Modificación del acuerdo previo de valoración o de calificación y valoración (art. 43 del RIS)

- 1.º En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas que han determinado la valoración, existentes en el momento de la aprobación del acuerdo previo de valoración, o de calificación y valoración, este podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas. El procedimiento de modificación podrá iniciarse de oficio o a instancia de los obligados tributarios.
- 2.º La solicitud de modificación debe ser suscrita por la persona o entidad solicitante, y debe contener la siguiente información:
  - Justificación de la variación significativa de las circunstancias económicas.
  - Modificación de la valoración que, a tenor de dicha variación, resulta procedente.

El desistimiento del solicitante determina la terminación del procedimiento.

La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, y previa audiencia del contribuyente, que dispondrá al efecto de un plazo de quince días, dictará resolución motivada, que podrá:

- a) Aprobar la modificación de valoración formulada por el contribuyente.
  - b) Aprobar, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.
  - c) Desestimar la modificación formulada por el contribuyente, confirmando o dejando sin efecto la propuesta de valoración inicialmente aprobada. No obstante, no afectará a la calificación de los activos, realizada en el acuerdo previo de calificación y valoración inicial.
- 3.º Cuando el procedimiento de modificación haya sido iniciado por la Administración tributaria, el contenido de la propuesta se notificará al contribuyente que dispondrá de un plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, para:
    - Aceptar la modificación.
    - Formular una modificación alternativa, debidamente justificada.
    - Rechazar la modificación, expresando los motivos en los que se fundamentan.

La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, dictará resolución motivada, que podrá:

- a) Aprobar la modificación, si el contribuyente la ha aceptado.
  - b) Aprobar la modificación alternativa formulada por el contribuyente.
  - c) Dejar sin efecto el acuerdo por el que se aprobó la propuesta inicial de valoración, sin que afecte a la calificación de los activos en el supuesto de un acuerdo previo de calificación y valoración inicial.
  - d) Declarar la continuación de la aplicación de la propuesta de valoración inicial.
- 4.º El procedimiento debe finalizarse en el plazo de seis meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado una resolución expresa, la propuesta de modificación podrá entenderse desestimada.
- 5.º La resolución que ponga fin al procedimiento de modificación es no recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que puedan dictarse.
- 6.º La aprobación de la modificación tiene los efectos indicados en el artículo 41 del RIS, desde la solicitud de la modificación o, en su caso, desde la comunicación de propuesta de modificación.
- 7.º La resolución por la que se deje sin efecto el acuerdo previo de valoración inicial, o de calificación y valoración inicial en relación con la valoración, determinará, respecto de esta, la extinción de los efectos desde la solicitud de la modificación o, en su caso, desde la comunicación de propuesta de modificación.
- 8.º La desestimación de la modificación formulada por el obligado tributario determina:
- La confirmación de los efectos cuando no quede probada la variación significativa de las circunstancias económicas.
  - La extinción de los efectos desde la desestimación, en los demás casos.

**Prórroga del acuerdo previo de valoración o del acuerdo previo de calificación y valoración (art. 44 del RIS)**

El contribuyente puede solicitar a la Administración tributaria que se prorrogue el plazo de validez del acuerdo de valoración, o de calificación y valoración, que hubiera sido aprobado. Dicha solicitud debe presentarse antes de los seis meses previos a la finalización de dicho plazo de validez y se ha de acompañar de la documentación que considere conveniente para justificar que las circunstancias puestas de manifiesto en la solicitud original no han variado.

La Administración tributaria dispondrá de un plazo de seis meses para examinar la documentación y notificar a los contribuyentes la prórroga o no del plazo de validez del acuerdo previo

de valoración, o de calificación y valoración. A tales efectos, la Administración podrá solicitar cualquier información y documentación adicional así como la colaboración del contribuyente.

Transcurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior sin haber notificado la prórroga del plazo de validez del acuerdo previo de valoración, o de calificación y valoración, la solicitud podrá considerarse desestimada.

La resolución por la que acuerde la prórroga o el acto presunto desestimatorio es no recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que en su día puedan dictarse.

### 3. LÍMITES EN LAS AYUDAS DERIVADAS DE LA APLICACIÓN DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA (ART. 45 DEL RIS)

El título II recoge, en el artículo 45 del RIS, los límites al régimen de ayudas para obras audiovisuales establecido en el Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, comúnmente conocido como el Reglamento General de Exención por Categorías.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 54.4 del Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, la deducción prevista en el apartado 2 del artículo 36 de la LIS resultará de aplicación, siempre que se tengan en cuenta los siguientes límites:

- a) Las producciones que generen derecho a la referida deducción deberán tener un coste mínimo de 2 millones de euros.
- b) La base de la deducción no podrá superar el 80 % del coste total de la producción.

### 4. REGLAS DE APLICACIÓN DE DETERMINADOS RÉGIMENES ESPECIALES (ARTS. 46 A 56 DEL RIS)

#### 4.1. INTRODUCCIÓN

El **título III del RIS** se dedica a las **reglas de aplicación de determinados regímenes especiales**. El **capítulo I** tiene por objeto las agrupaciones de interés económico españolas y europeas y uniones temporales de empresas, el **capítulo II** el régimen de consolidación fiscal, el

**capítulo III** el régimen de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, el **capítulo IV** el régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero, el **capítulo V** el régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros, el **capítulo VI** el régimen de las entidades navieras en función del tonelaje y el **capítulo VII** los partidos políticos.

**Destaca la adaptación de las obligaciones formales correspondientes al régimen de consolidación fiscal a la nueva delimitación del perímetro de consolidación.**

**Asimismo, se minoran las obligaciones fiscales en el régimen de operaciones de reestructuración (régimen de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea) como consecuencia de las desaparición de la necesidad de opción expresa por su aplicación.**

#### 4.2. AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO ESPAÑOLAS Y EUROPEAS Y UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS (ART. 46 DEL RIS)

Todas estas entidades deben presentar, conjuntamente con la declaración del IS, una relación de las **personas o entidades que ostenten los derechos inherentes o la cualidad de socio o empresa miembro** el último día del periodo impositivo, con los siguientes datos:

- a) Identificación, domicilio fiscal y porcentaje de participación de los socios o de las personas o entidades que ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio.
- b) Importe total de las cantidades que deben ser objeto de imputación a tales personas o entidades, relativas a los siguientes conceptos de la entidad:
  - 1.º Resultado contable.
  - 2.º **Gastos financieros netos no deducidos por la entidad (novedad incorporada en el nuevo RIS).**
  - 3.º **Reserva de capitalización no aplicada por la entidad (novedad incorporada en el nuevo RIS).**
  - 4.º Base imponible, **minorada o incrementada, en su caso, en las cantidades derivadas de la aplicación de la reserva de nivelación (novedad incorporada en el nuevo RIS).**
  - 5.º Base de deducción para evitar la doble imposición internacional y, en su caso, el porcentaje de participación en la entidad de la que procede la renta.
  - 6.º Base de las bonificaciones.

- 7.º Base de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades así como, en su caso, la base de la deducción por inversiones en elementos del inmovilizado material nuevos.
  - 8.º Retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la agrupación de interés económico.
- c) Dividendos y participaciones en beneficios distribuidos con cargo a reservas, distinguiendo los que correspondan a ejercicios en que a la entidad no le hubiese sido aplicable el régimen especial.

Las agrupaciones de interés económico que tributen en este régimen especial deben notificar a las personas o entidades que ostenten los derechos económicos inherentes o la cualidad de socio o empresas miembro las cantidades totales a imputar y la imputación individual realizada por los anteriores conceptos, en cuanto sean imputables de acuerdo con las normas del IS o del IRPF.

Por otra parte, y al objeto de que pueda ser efectiva la no tributación de los dividendos que procedan de periodos impositivos en los que las agrupaciones de interés económico han tributado en este régimen especial, deben mencionar en la memoria de sus cuentas anuales la siguiente información:

- a) Beneficios aplicados a reservas que correspondan a periodos impositivos en los que tributaron en régimen general.
- b) Beneficios aplicados a reservas que correspondan a periodos impositivos en los que tributaron en régimen especial, distinguiendo entre los que correspondieron a socios residentes en territorio español, de los no residentes.
- c) En caso de distribución de dividendos y participaciones en beneficios con cargo a reservas, designación de la reserva aplicada.

#### 4.3. RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL (ART. 47 DEL RIS)

Una vez adoptados los acuerdos correspondientes por todas y cada una de las sociedades que deben integrar el grupo fiscal, la sociedad dominante está obligada a comunicar dichos acuerdos con anterioridad al inicio del periodo impositivo en que sea de aplicación este régimen, esto es, esa comunicación debe realizarse dentro del mismo periodo impositivo en el que se hayan adoptado los acuerdos.

##### Lugar de presentación

La comunicación del ejercicio de la opción de tributar según el régimen de consolidación fiscal debe presentarse ante la Delegación de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal de la

sociedad dominante del grupo o bien ante la Dependencia Regional de Inspección o la Delegación Central de Grandes Contribuyentes si la sociedad representante del grupo se halla adscrita a estos últimos órganos administrativos.

## Contenido

La comunicación ha de contener los siguientes datos:

- a) Identificación de las sociedades que integran el grupo fiscal. **En el caso de que la entidad dominante sea no residente en territorio español** o de establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español que tengan la condición de sociedad dominante, se exige, junto con la identificación de las sociedades que integran el grupo fiscal, la identificación de la entidad no residente a la que pertenece.
- b) Copia de los acuerdos por los que las sociedades del grupo han optado por el régimen de consolidación fiscal y, **en el caso de que la entidad dominante sea no residente en territorio español, documento en el que se designe a la entidad representante (novedad introducida en el nuevo RIS).**
- c) Relación del porcentaje de participación directo o indirecto mantenido por la sociedad dominante respecto de todas y cada una de las sociedades que integran el grupo fiscal, **porcentaje de derechos de voto poseídos sobre las mismas (novedad)** y fecha de adquisición de las respectivas participaciones.

Esta comunicación también debe contener la manifestación de la entidad representante de que se cumplen todos los requisitos para formar grupo a efectos de este régimen fiscal.

#### 4.4. RÉGIMEN DE FUSIONES, ESCISIONES, APORTACIONES DE ACTIVOS, CANJE DE VALORES Y CAMBIO DE DOMICILIO SOCIAL DE UNA SOCIEDAD EUROPEA O UNA SOCIEDAD COOPERATIVA EUROPEA DE UN ESTADO MIEMBRO A OTRO DE LA UNIÓN EUROPEA (ARTS. 48 Y 49 DEL RIS)

Una vez ejercitada la opción por aplicar el régimen especial, se impone al contribuyente la obligación de comunicarla a la Administración tributaria.

Como novedad, el nuevo RIS dispone que **la comunicación será efectuada por la entidad adquirente de las operaciones, salvo que la misma no sea residente en territorio español, en cuyo caso dicha comunicación se efectuará por la entidad transmitente.**

**No obstante, tratándose de operaciones en las cuales ni la entidad adquirente ni la transmitente sean residentes en territorio español, la comunicación deberá ser efectuada por los socios de la entidad transmitente, siempre que sean residentes en territorio español. En caso contrario, la comunicación la realizará la entidad transmitente.**

La comunicación debe realizarse dentro de los tres meses siguientes a la fecha de la inscripción de la escritura pública en que se documente la operación.

Si la inscripción no fuese necesaria, el plazo de tres meses se computa desde la fecha de otorgamiento de la escritura pública donde se documente la operación, en la que, necesariamente, debe constar el ejercicio de la opción.

En los casos de cambio de domicilio, dicho plazo se computa a partir de la fecha de inscripción en el registro del Estado miembro del nuevo domicilio social de la escritura pública o documento equivalente en que se documente la operación.

**No obstante, tratándose de operaciones en las cuales ni la entidad adquirente ni la transmitente sean residentes en territorio español, la comunicación se realizará en el plazo previsto para la presentación de las declaraciones o autoliquidaciones correspondientes a los socios de la entidad transmitente, siempre que sean residentes en territorio español.**

## Órgano competente

En función del domicilio fiscal del sujeto obligado a realizar la comunicación o, en su caso, del domicilio del establecimiento permanente cuando el obligado a comunicar no resida en territorio español, la comunicación se dirige a la Delegación de la AEAT, a las Dependencias Regionales de Inspección o a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, cuando se trate de contribuyentes adscritos a las mismas.

## Contenido

La comunicación debe contener la siguiente información:

- a) Datos identificativos de las entidades que participan en la operación, describiéndose la operación realizada.
- b) Copia de la escritura pública que documente la operación.
- c) Si la operación se ha realizado mediante una oferta pública de adquisición de acciones, también debe aportarse una copia del correspondiente folleto informativo.
- d) **Indicación, en su caso, de la no aplicación del régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS.**

#### 4.5. RÉGIMEN FISCAL DE DETERMINADOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO (ART. 50 DEL RIS)

El ejercicio de la opción establecida en el apartado 8 del artículo 106 de la LIS será objeto de comunicación a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

La comunicación de la opción deberá realizarse antes de la finalización del periodo impositivo en el que se pretenda que surta efectos.

La comunicación contendrá, como mínimo, los siguientes datos:

- a) Identificación del activo objeto del contrato de arrendamiento financiero.
- b) Indicación de la fecha de inicio efectivo y fin del periodo de construcción del activo.
- c) Determinación de los importes y del momento temporal en que se van a satisfacer las cuotas del contrato de arrendamiento financiero.
- d) Indicación de que los activos reúnen requisitos técnicos y de diseño singulares y que no se corresponden con una producción en serie.

#### 4.6. RÉGIMEN DE LAS ENTIDADES DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS (ART. 51 DEL RIS)

La opción por el régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros deberá comunicarse a la Administración tributaria.

El régimen se aplicará al periodo impositivo que finalice con posterioridad a la comunicación y a los sucesivos que concluyan antes de que se comunique a la Administración tributaria la renuncia al mismo.

#### 4.7. RÉGIMEN DE LAS ENTIDADES NAVIERAS EN FUNCIÓN DEL TONELAJE (ARTS. 52 A 54 DEL RIS)

Pueden optar por la tributación en este régimen especial las entidades cuyo objeto social incluya la explotación de buques propios o arrendados, así como la gestión técnica y de tripulación de los mismos. Esta opción comprenderá todos los buques gestionados por el solicitante, así como los que gestione con posterioridad.

La opción podrá extenderse a todos los buques tomados en fletamento por el solicitante, pero en este caso el tonelaje neto de estos buques no puede superar el 75 % del tonelaje total de

la flota de la entidad o, en su caso, del grupo fiscal que aplique el régimen, quedando excluidos del mismo los buques que ocasionen la superación de este límite.

Aun cuando la aplicación del régimen especial de las entidades navieras en función del tonelaje sea voluntario, sin embargo, el mismo está condicionado a la solicitud previa del contribuyente al MHAP y su correspondiente autorización.

### Procedimiento de solicitud del régimen (art. 53 del RIS)

Han de tenerse en cuenta las siguientes consideraciones:

- a) Solicitud. Debe estar referida a la totalidad de los buques explotados por las entidades del mismo grupo fiscal, así como de los que se realice la gestión técnica y de tripulación de los mismos, y ha de ir acompañada de los siguientes documentos:
  - Estatutos de la entidad, o proyecto de los mismos si aún no se ha constituido.
  - Respecto de las entidades ya constituidas, certificado de inscripción de la entidad en el Registro de Buques y Empresas Navieras o en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras, y respecto de las no constituidas, proyecto de constitución o solicitud de inscripción en los citados registros. Esta documentación no se exige a las entidades que realicen en su totalidad la gestión técnica y de tripulación de buques.
  - Identificación y descripción de las actividades de las entidades respecto de las cuales se solicita la aplicación del régimen.
  - Acreditación, respecto de cada buque, del título en virtud del cual se utiliza o se utilizará, o se lleva a cabo en su totalidad la gestión técnica y de tripulación de buques, del ámbito territorial en el que se llevará a cabo su gestión estratégica y comercial, de su abanderamiento y de su afectación exclusiva a las actividades establecidas en la LIS.
  - En el caso de sociedades ya constituidas, el último balance aprobado de la entidad.
  - Acreditación o, en el caso de entidades no constituidas, previsión del valor neto contable y del valor de mercado de los buques cuya titularidad ya se tenía cuando se accedió a este régimen especial.
  - En el caso de entidades que realicen en su totalidad la gestión técnica y de tripulación de buques, documento demostrativo del cumplimiento de las prescripciones del código CGS, expedido en los términos establecidos en la prescripción 13.2 del Código Internacional de Gestión y para la Seguridad de la Explotación de los buques y la prevención de la contaminación, adoptado por la Organización Marítima Internacional mediante la Resolución A 741.

- b) Plazo. La solicitud debe presentarse **antes de la finalización del periodo impositivo** a partir del cual vaya a surtir efectos el régimen especial (**el anterior RIS disponía que la solicitud debía presentarse con, al menos, tres meses de antelación al inicio del periodo impositivo respecto del que se pretendía que tuviera efectos**).
- c) Resolución. La instrucción y resolución de la solicitud corresponde a la DGT, que puede solicitar del contribuyente cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios.

También puede recabar informe de los organismos competentes para verificar la existencia de una contribución efectiva a los objetivos de la política comunitaria de transporte marítimo, especialmente en lo relativo al nivel tecnológico de los buques que garantice la seguridad en la navegación y la prevención de la contaminación del medio ambiente y al mantenimiento del empleo comunitario tanto a bordo como en tareas auxiliares al transporte marítimo, y para verificar la actividad realizada por las entidades que realicen, en su totalidad, la gestión técnica y de tripulación de buques. La solicitud del citado informe determina la interrupción del plazo de resolución.

El contribuyente puede, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

- d) Puesta de manifiesto. Instruido el procedimiento, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se ha de poner de manifiesto al contribuyente, el cual dispondrá de un plazo de quince días para formular las alegaciones así como para presentar los documentos y justificaciones que estime oportunos.
- e) Finalización. La resolución que ponga fin al procedimiento debe ser motivada y puede:
- Autorizar el régimen de las Entidades Navieras en Función del Tonelaje, determinando el periodo impositivo a partir del cual surtirá efectos. La autorización se concede por un periodo de diez años.
  - Desestimar la concesión del régimen de las Entidades Navieras en Función del Tonelaje.

La solicitud debe resolverse en el plazo de **tres meses** contados desde la fecha en que la solicitud haya sido presentada o desde la fecha de subsanación de la misma a requerimiento de dicho órgano, transcurrido el cual puede entenderse denegada.

Si transcurre dicho plazo sin que el MHAP resuelva de forma expresa, debe entenderse desestimada y, por tanto, el contribuyente no puede aplicar este régimen especial, sin perjuicio de que puedan formularse los recursos que procedan ante dicha desestimación expresa o presunta.

- f) Prórrogas. Dado que la aplicación del régimen especial está limitado a un periodo de diez años, cuando el contribuyente desee con posterioridad seguir aplicando

dicho régimen, debe solicitar la prórroga del mismo por un periodo adicional de otros diez años.

La solicitud de esta prórroga está sujeta al cumplimiento de los requisitos generales, esto es, deberá presentarse **antes de la finalización del periodo impositivo respecto del que se pretende que tenga efectos (el anterior RIS disponía su presentación con, al menos, tres meses de antelación al inicio del periodo impositivo de aplicación del régimen especial).**

- g) Inclusión de nuevos buques en el régimen especial. Si con posterioridad a la concesión de una autorización, el sujeto pasivo adquiere, arrienda, toma en fletamento o gestiona en su totalidad otros buques que cumplan los requisitos del régimen, debe presentar, en los términos expuestos en las letras anteriores, una nueva solicitud referida a estos buques. La autorización adicional se concederá por el periodo temporal de vigencia que reste a la autorización inicial del régimen.

#### Renuncia e incumplimiento del régimen (art. 54 del RIS)

- a) Renuncia. El contribuyente puede renunciar a la aplicación del régimen especial. La renuncia se ha de presentar **antes de que finalice el periodo impositivo respecto del que se pretende que tenga efectos (el anterior RIS disponía su presentación con, al menos, tres meses de antelación al inicio del periodo impositivo de aplicación del régimen especial).**

Durante los **cinco años siguientes** a la fecha anterior no se puede solicitar una nueva aplicación del régimen especial.

- b) Incumplimiento de los requisitos. La aplicación del régimen especial está condicionada al cumplimiento de determinados requisitos, en unos casos tales requisitos se refieren al propio buque (localización de su gestión, actividad a la que está destinado, etc.) y, en otros, los requisitos se imponen al contribuyente (aplicación del régimen a la totalidad de los buques, contabilidad desglosada por buques y actividades, etc.).

Si se incumple alguno de estos requisitos, los efectos que ello produciría en la aplicación del régimen especial son los siguientes:

- Cese de los efectos de la autorización para aplicar el régimen especial.
- Pérdida de la totalidad de los beneficios fiscales que se disfrutaron de su aplicación. La pérdida del régimen implica regularizar la situación tributaria del contribuyente, en el sentido de que en el periodo impositivo en el que se produce el incumplimiento de los requisitos deberá ingresarse, junto con la cuota de dicho periodo, las cuotas íntegras correspondientes a las cantidades que hubieran debido ingresarse aplicando el régimen general del IS, en la totalidad de los ejercicios a los que resultó de aplicación la autorización, además de los intereses de demora, recargos y sanciones que procedan.

- Imposibilidad de formular una nueva solicitud en tanto no haya transcurrido un mínimo de cinco años.

#### 4.8. PARTIDOS POLÍTICOS (ARTS. 55 Y 56 DEL RIS)

Explotaciones económicas propias de los partidos políticos exentas en el IS (art. 55 del RIS)

Para disfrutar de la exención prevista en el artículo 10.º Dos d) de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos, estos deberán formular solicitud dirigida al Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT antes de que finalice el periodo impositivo en que deba surtir efectos.

El partido político solicitante aportará, junto con el escrito de solicitud, copia simple de la escritura de constitución y estatutos, certificado de inscripción en el Registro de Partidos Políticos del Ministerio del Interior así como memoria, en la que se explique y justifique que las explotaciones económicas para las que solicita la exención coinciden con su propia actividad.

A estos efectos, se entenderá que las explotaciones económicas coinciden con la actividad propia del partido político cuando:

- a) Contribuyan directa o indirectamente a la consecución de sus fines.
- b) Cuando el disfrute de esta exención no produzca distorsiones en la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.
- c) Que se preste en condiciones de igualdad a colectividades genéricas de personas. Se entenderá que no se cumple este requisito cuando los promotores, afiliados, compromisarios y miembros de sus órganos de dirección y administración, así como los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos, sean los destinatarios principales de la actividad o se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

El órgano de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica resolverá de forma motivada la exención solicitada. Dicha exención quedará condicionada a la concurrencia en todo momento de las condiciones y requisitos previstos en la Ley Orgánica 8/2007 y en el presente artículo.

Se entenderá otorgada la exención si el citado Departamento no ha notificado la resolución en un plazo de seis meses.

Una vez concedida la exención no será preciso reiterar su solicitud para su aplicación a los periodos impositivos siguientes, salvo que se modifiquen las circunstancias que justificaron su concesión o la normativa aplicable.

El partido político deberá comunicar al **órgano de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica** cualquier modificación relevante de las condiciones o requisitos exigibles para la aplicación de la exención (**el anterior RIS establecía su comunicación al Departamento de Gestión Tributaria**). Dicho órgano podrá declarar, previa audiencia del partido político por un plazo de diez días, si procede o no la continuación de la aplicación de la exención. De igual forma se procederá cuando la Administración tributaria conozca por cualquier medio la modificación de las condiciones o los requisitos para la aplicación de la exención.

El incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de esta exención determinará la pérdida del derecho a su aplicación a partir del propio periodo impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Para favorecer el adecuado control de la actividad económico-financiera de los partidos políticos, la AEAT comunicará al Tribunal de Cuentas las solicitudes de exención presentadas y el resultado de las mismas.

Acreditación a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta respecto de las rentas exentas percibidas por los partidos políticos (art. 56 del RIS)

La acreditación de los partidos políticos a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 11.º Dos de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos, se efectuará mediante certificado expedido por el **órgano competente de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica (el anterior RIS disponía que el certificado sería expedido por el Departamento de Gestión Tributaria)**, previa solicitud a la que se acompañará copia del certificado de inscripción en el Registro de Partidos Políticos del Ministerio del Interior.

Este certificado hará constar su periodo de vigencia, que se extenderá desde la fecha de su emisión hasta la finalización del periodo impositivo en curso del solicitante.

## 5. GESTIÓN DEL IMPUESTO (ARTS. 57 A 69 DEL RIS)

### 5.1. ÍNDICE DE ENTIDADES, DEVOLUCIÓN Y OBLIGACIONES DE COLABORACIÓN

#### 5.1.1. Índice de entidades (art. 57 del RIS)

Mediante el censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores a que se refiere el artículo 9 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria

y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, se llevará en cada una de las Delegaciones el índice de entidades a que se refiere el artículo 118 de la LIS.

Las modificaciones censales y solicitudes de baja del índice de los contribuyentes adscritos a las Dependencias Regionales de Inspección y a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes se dirigirán, en el primer caso, a las Delegaciones Especiales correspondientes a su domicilio fiscal y en el segundo a la referida Delegación Central.

Cuando se hubiera dictado acuerdo de baja provisional como consecuencia de lo previsto en el párrafo b) del apartado 1 del artículo 119 de la LIS y, posteriormente, la entidad presentara las declaraciones omitidas, el órgano competente de la AEAT acordará la rehabilitación de la inscripción en el índice y remitirá el acuerdo al Registro Público en el que se hubiera extendido la nota marginal correspondiente para la cancelación de la misma.

### **5.1.2. Devolución (art. 58 del RIS)**

Las devoluciones a que se refiere el artículo 127 de la LIS se realizarán por transferencia bancaria. El ministro de Hacienda y Administraciones Públicas podrá autorizar la devolución por cheque cruzado cuando concurren las circunstancias que lo justifiquen.

### **5.1.3. Colaboración externa en la presentación y gestión de declaraciones (art. 59 del RIS)**

La Administración tributaria podrá hacer efectiva la colaboración social en la presentación de declaraciones por este impuesto a través de acuerdos con las comunidades autónomas y otras Administraciones públicas, con entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales.

Los acuerdos podrán referirse, entre otros, a los siguientes aspectos:

- a) Campañas de información y difusión.
- b) Asistencia en la realización de declaraciones y en su cumplimentación correcta y veraz.
- c) Remisión de declaraciones a la Administración tributaria.
- d) Subsanción de defectos, previa autorización de los contribuyentes.
- e) Información del estado de tramitación de las devoluciones de oficio, previa autorización de los contribuyentes.

La Administración tributaria proporcionará la asistencia técnica necesaria para el desarrollo de las indicadas actuaciones sin perjuicio de ofrecer dichos servicios con carácter general a los contribuyentes.

Mediante orden del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas se establecerán los supuestos y condiciones en que las entidades que hayan suscrito los citados acuerdos podrán presentar por medios telemáticos declaraciones, declaraciones-liquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria, en representación de terceras personas.

Dicha orden podrá prever igualmente que otras personas o entidades accedan a dicho sistema de presentación por medios telemáticos en representación de terceras personas.

## 5.2. OBLIGACIÓN DE RETENER E INGRESAR A CUENTA (ARTS. 60 A 68 DEL RIS)

### 5.2.1. Rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta (art. 60 del RIS)

Están sometidas a retención las rentas sujetas al IS del perceptor:

1. Las derivadas de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, de la cesión a terceros de capitales propios y las restantes rentas a que se refiere el artículo 25 de la LIRPF.
2. Los premios derivados de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios.
3. Las contraprestaciones obtenidas por sociedades como consecuencia de la atribución del cargo de administrador o consejero en otras sociedades.
4. Las rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, aunque constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas.
5. Las rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, aunque constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas.
6. Las rentas obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva (IIC).
7. Las rentas obtenidas en las operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones y distribución de la prima de emisión realizadas por una sociedad de inversión de capital variable (SICAV) que no estén sujetas al tipo general de gravamen, por organismos de inversión colectiva equivalente a las SICAV registrados en otro Estado, así como por IIC reguladas en la normativa comunitaria constitui-

das en cualquier Estado miembro de la Unión Europea inscritas en la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV).

8. Rentas mixtas. En el caso de rendimientos conjuntos, cuando un mismo contrato comprenda rendimientos sujetos a retención y otros no sujetos a dicha obligación:
  - Debe practicarse retención sobre el importe total satisfecho en el caso de contratos que comprendan prestaciones de servicios o cesión de bienes inmuebles junto con la cesión de los siguientes bienes y derechos: propiedad intelectual cuando el cedente no sea el autor, propiedad industrial no afecta a actividades empresariales o profesionales, prestación de asistencia técnica fuera del ámbito de una actividad empresarial, arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas que no constituyan actividades empresariales.
  - Por el contrario, no debe practicarse retención cuando un mismo contrato comprenda el arriendo, subarriendo o cesión de fincas rústicas conjuntamente con otros bienes muebles, salvo que se trate del arrendamiento o cesión de negocios o minas.

### 5.2.2. Rentas no sometidas a la obligación de retención o ingreso a cuenta (art. 61 del RIS)

Por lo que al IS se refiere, no existe obligación de retener a cuenta respecto de los siguientes rendimientos:

1. Los rendimientos de los valores emitidos por el Banco de España que constituyan instrumento regulador de intervención en el mercado monetario y los rendimientos de las Letras del Tesoro.
2. Los intereses que constituyan derecho a favor del Tesoro, como contraprestación de los préstamos del Estado al crédito oficial.
3. Los intereses y comisiones de préstamos que constituyen ingreso de las entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito (sociedades de crédito hipotecario, entidades de financiación y de arrendamiento financiero, sociedades de *factoring*, sociedades de emisión y gestión de tarjetas y sociedades de avales y garantías) inscritos en los registros especiales del Banco de España y residentes en territorio español.

No obstante, los intereses y rendimientos de las obligaciones, bonos u otros títulos emitidos por entidades públicas o privadas, nacionales o extranjeras, y que integren la cartera de valores de las entidades señaladas sí están sujetos a retención.

4. Los intereses de las operaciones de préstamo, crédito o anticipo, tanto activas como pasivas que realice la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales (SEPI) con so-

ciedades en las que tenga participación mayoritaria en el capital, no pudiendo extender esta excepción a los intereses de cédulas, obligaciones, bonos u otros títulos análogos.

5. Los intereses percibidos por las sociedades de valores como consecuencia de los créditos otorgados en relación con operaciones de compra o venta de valores, así como los intereses percibidos por las empresas de servicios de inversión respecto de las operaciones activas de préstamos o depósitos.

Tampoco existe obligación de practicar retención en relación con los intereses percibidos por las sociedades o agencias de valores, en contraprestación a las garantías constituidas para operar como miembros de los mercados de futuros y opciones financieras.

6. Las primas de conversión de obligaciones en acciones.
7. Las rentas derivadas de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, con excepciones.
8. Los beneficios percibidos por una sociedad matriz residente en España de sus sociedades filiales residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, cuando concurren los requisitos establecidos en la letra h) del apartado 1 del artículo 14 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.
9. Los rendimientos procedentes del arrendamiento y subarrendamiento de inmuebles urbanos, en determinados casos (como en el arrendamiento de vivienda por empresas para sus empleados, o cuando la renta satisfecha por el arrendatario a un mismo arrendador no supere los 900 € anuales).
10. Los rendimientos exigibles entre una agrupación de interés económico, española o europea y sus socios, así como los exigibles entre una unión temporal de empresas y sus empresas miembros.
11. Los rendimientos de participaciones hipotecarias, préstamos u otros derechos que constituyan ingreso de fondos de titulización.
12. Los rendimientos de cuentas en el exterior, cuando sean satisfechos por establecimientos permanentes en el extranjero de entidades de crédito financieras y establecimientos financieros residentes en España.
13. Los rendimientos satisfechos a entidades que gocen de exención por el impuesto en virtud de lo dispuesto en un tratado internacional suscrito por España.
14. Los dividendos o participaciones en beneficios, intereses y demás rendimientos satisfechos entre sociedades de un grupo que tribute en el régimen de consolidación fiscal.
15. Los dividendos o participaciones en beneficios repartidos por agrupaciones de interés económico, españolas o europeas, y por uniones temporales de empresas, salvo aquellas que deban tributar conforme a las normas generales del impuesto, que co-

respondan a socios que deban soportar la imputación de la base imponible y procedan de periodos impositivos durante los cuales la entidad haya tributado según lo dispuesto en el régimen especial del capítulo II del título VII de la LIS.

16. Las rentas obtenidas por las entidades exentas totalmente en el IS.

La condición de entidad exenta puede acreditarse por cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho.

17. Los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el artículo 21.1 de la LIS.

A efectos de no practicar la retención, la entidad perceptora debe comunicar a la entidad obligada a retener que concurren los requisitos exigidos. La comunicación debe contener, además de los datos de identificación del perceptor, los documentos que justifiquen el cumplimiento de los referidos requisitos.

18. Las rentas obtenidas por los contribuyentes del IS procedentes de activos financieros, siempre que cumplan los requisitos siguientes:

1.º Que estén representados mediante anotaciones en cuenta.

2.º Que se negocien en un mercado secundario oficial de valores español, o en el Mercado Alternativo de Renta Fija, sistema multilateral de negociación creado de conformidad con lo previsto en el título XI de la Ley 24/1988.

19. Los premios derivados de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios, cuando la base de retención no sea superior a 300 euros, así como los premios de loterías y apuestas que, por su cuantía, estén exentos del gravamen especial a que se refiere la disposición adicional trigésima tercera 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.

20. Las rentas obtenidas por los contribuyentes del IS procedentes de deuda emitida por las Administraciones públicas de países de la OCDE y activos financieros negociados en mercados regulados de dichos países.

21. Las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio obtenidas por los fondos de inversión de carácter financiero y las SICAV en cuyos reglamentos de gestión o estatutos tengan establecida una inversión mínima superior al 50% de su patrimonio en acciones o participaciones de varias IIC o una inversión de, al menos, el 85% de su patrimonio en un único fondo de inversión de carácter financiero cuyos partícipes sean exclusivamente otras IIC.

22. Las cantidades satisfechas por entidades aseguradoras a los fondos de pensiones como consecuencia del aseguramiento de planes de pensiones.

23. Las rentas obtenidas por el cambio de activos en los que estén invertidas las provisiones de los seguros de vida en los que el tomador asume el riesgo de la inversión (seguros *unit linked*).

Para ello, la entidad de seguros debe comunicar a las entidades obligadas a practicar la retención con motivo de la transmisión o reembolso de activos la circunstancia de que se trata de un contrato de seguro *unit linked* que cumple los requisitos exigidos en la normativa del IRPF [art. 14.2 h) de la LIRPF]. La entidad obligada a practicar la retención debe conservar la comunicación debidamente firmada.

24. Las rentas obtenidas por el Consorcio de Compensación de Seguros derivadas del ejercicio de las funciones de liquidación de entidades aseguradoras y de los procesos concursales a los que dichas entidades se encuentren sometidas.
25. Las rentas derivadas de la variación en los compromisos por pensiones que estén instrumentados en un contrato de seguro colectivo que haya sido objeto de un plan de financiación, en tanto no se haya dado cumplimiento al mismo.
26. Las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de participaciones en los fondos de inversión cotizados, esto es, aquellos cuyas participaciones estén admitidas a negociación en Bolsa de valores, y rentas derivadas del reembolso o transmisión de las acciones de las SICAV índice cotizadas.
27. Las remuneraciones y compensaciones por derechos económicos que perciba la Sociedad de Gestión de los Sistemas de Registro, Compensación y Liquidación de Valores por los préstamos de valores, ni por los que se abonen a personas y entidades prestamistas.

### 5.2.3. Obligados a retener o ingresar a cuenta (art. 62 del RIS)

Están obligados a retener e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta, cuando satisfagan o abonen rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta:

1. Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de bienes y de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas que satisfagan o abonen rentas sujetas al IS o al IRPF.
2. Los contribuyentes del IRPF que ejerzan actividades económicas (empresarios, profesionales, agricultores, etc.), respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de sus actividades.
3. Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes, que operen en España mediante establecimiento permanente.

Al margen del supuesto general, existen las siguientes situaciones particulares:

- a) Premios: está obligado a retener o a ingresar a cuenta la persona o entidad que los satisfaga.
- b) Activos financieros. En las operaciones sobre activos financieros, tanto si producen rendimientos implícitos como explícitos, están obligados a retener:

- En los rendimientos obtenidos en la amortización o reembolso de los activos financieros, la entidad emisora o las instituciones financieras encargadas de la operación cuando se les encomiende la materialización de la amortización o el reembolso.

Cuando se trate de instrumentos de giro convertidos después de su emisión en activos financieros, a su vencimiento está obligado a retener el fedatario público o institución financiera que intervenga en la presentación al cobro.

- En los rendimientos obtenidos en transmisiones de activos financieros, incluidos los instrumentos de giro convertidos después de su emisión en activos financieros, están obligados a retener el banco, caja o entidad que actúe por cuenta del transmitente, si se canaliza la transmisión a través de una o varias instituciones financieras.

A estos efectos, se entiende que actúa por cuenta del transmitente el banco, caja o entidad financiera que reciba de aquel la orden de venta de los activos financieros.

- c) En los casos no recogidos en los dos supuestos anteriores respecto de operaciones sobre activos financieros, es obligatoria la intervención de fedatario público, que practicará la correspondiente retención.
- d) Deuda del Estado. En la transmisión de valores de la Deuda del Estado debe practicar la retención la entidad gestora del Mercado de Deuda pública en anotaciones que intervenga en la transmisión.
- e) Acciones o participaciones representativas del capital o del patrimonio de IIC. En sus transmisiones o reembolsos están obligados a practicar retención o ingreso a cuenta las siguientes personas o entidades:
- Las sociedades gestoras, en el caso de reembolso de participaciones en fondos de inversión, salvo, con efectos desde el 1 de enero de 2014, por las participaciones registradas a nombre de entidades comercializadoras por cuenta de partícipes, donde las comercializadoras son las obligadas a practicar la retención.
  - La propia sociedad de inversión de capital variable, o la sociedad gestora que intervenga, en la recompra de acciones que no coticen en bolsa ni en otro mercado o sistema organizado de negociación de valores, adquiridas directamente por la sociedad de inversión de capital variable o a través de comercializador a la sociedad.

- Las entidades comercializadoras o los intermediarios facultados para la comercialización de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero. Con carácter subsidiario, están obligadas a retener las entidades encargadas de la colocación o distribución de los valores de dichas instituciones entre los potenciales suscriptores, cuando efectúen el reembolso de los mismos.
  - Los representantes de las sociedades gestoras de IIC domiciliadas en otros Estados miembros de la Unión Europea.
  - Cuando no se manifieste ninguna de las situaciones anteriores de retención, está obligado a efectuar un pago a cuenta el socio o partícipe que efectúe la transmisión u obtenga el reembolso.
- f) Los representantes de las entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo que operen en España en régimen de libre prestación de servicios en relación con las operaciones que se realicen en España.
- g) En la reducción de capital con devolución de aportaciones y distribución de la prima de emisión de SICAV, por las cantidades que se satisfagan deben practicar retención:
- La propia SICAV no sujeta al tipo general de gravamen, con carácter general.
  - Las entidades comercializadoras o intermediarios facultados para la comercialización de IIC reguladas en la Directiva 2009/65/CE constituidas en cualquier Estado miembro de la Unión Europea inscritas en la CNMV y, subsidiariamente, la entidad encargada de la colocación o distribución de los valores que intervengan en el pago de las rentas.
  - La entidad depositaria de los valores o que tenga encargada la gestión de cobro de las rentas, cuando se trate de organismos de inversión colectiva equivalente a las SICAV registrados en otro Estado.
  - El socio o partícipe que recibe la devolución de las aportaciones o la distribución de la prima de emisión, en los demás casos diferentes de los anteriores.

#### 5.2.4. Activos financieros (art. 63 del RIS)

A efectos de retenciones, se clasifican en activos financieros con rendimiento implícito, explícito o mixto, así como con respecto a la justificación de su adquisición.

1. Activos financieros con rendimiento implícito. Son aquellos activos financieros en los que el rendimiento se genera mediante diferencia entre el importe satisfecho en la emisión, primera colocación o endoso y el comprometido a reembolsar a su vencimiento (rendimiento «al tirón» o «al descuento»). Las operaciones en las que se producen son aquellas cuyo rendimiento se fija, total o parcialmente, de forma

implícita, a través de cualesquiera valores mobiliarios utilizados para la captación de recursos ajenos. En particular, tienen esta consideración las letras de cambio, pagarés, bonos, obligaciones con prima, cédulas y cualquier otro similar utilizado para la captación de recursos ajenos.

2. Activos financieros con rendimiento explícito. Son aquellos en los que el rendimiento se produce mediante el sistema de intereses expresamente pactados –sean en metálico o en especie–, cobrándose el interés o rendimiento de manera separada o diferenciada del reembolso del capital. Pueden también definirse como aquellos en los que la retribución pactada como contraprestación a la captación o utilización de capitales ajenos no guarda relación con los importes de las sucesivas transmisiones de los activos.

Son rendimientos explícitos, entre otros, los siguientes:

- La totalidad de la contraprestación percibida, que proceda de capitales colocados en cualquier clase de crédito público o privado, español o extranjero (préstamos, Deuda pública, etc.).
  - La contraprestación obtenida como consecuencia de la titularidad de cuentas en toda clase de instituciones financieras (cuentas corrientes, a plazo, libretas de ahorro, etc.).
  - Los rendimientos de créditos participativos y operaciones análogas.
  - La contraprestación resultante de la imposición de capitales (plazos fijos).
  - Los rendimientos de las cuentas en participación.
3. Activos financieros con rendimiento mixto. Son aquellos activos financieros cuyo rendimiento se produce conjuntamente en forma implícita y explícita. Así, los bonos de caja o de tesorería, las cédulas, etc., emitidos bajo la par –esto es, con prima de emisión–, o con primas de amortización o reembolso, pueden generar simultáneamente rendimientos implícitos (diferencia entre el valor de emisión y el de reembolso o amortización, incluida la prima) y explícitos (intereses ofrecidos: cupón).

Esta clase de activos no tienen un régimen específico, sino que van a seguir el régimen de los activos financieros con rendimiento explícito o el de los activos financieros con rendimiento implícito, dependiendo de la cuantía de la parte de rendimiento explícito que produzcan.

### 5.2.5. Base para el cálculo de la retención o ingreso a cuenta (art. 64 del RIS)

Con carácter general, constituye la base para el cálculo de la obligación de retener la contraprestación íntegra exigible o satisfecha, sobre la que se aplica el porcentaje de retención para determinar el importe de la retención o ingreso a cuenta.

**En el caso de arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, la base de la retención estará constituida por todos los conceptos que se satisfagan al arrendador, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.**

**En el caso de premios de loterías y apuestas que, por su cuantía, estuvieran sujetos y no exentos del gravamen especial de determinadas loterías y apuestas a que se refiere la disposición adicional trigésima tercera 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, la retención se practicará sobre el importe del premio sujeto y no exento, de acuerdo con la referida disposición.**

### **5.2.6. Nacimiento de la obligación de retener e ingresar a cuenta (art. 65 del RIS)**

En función de la naturaleza del tipo de renta se distingue:

- a) Regla general. Con carácter general, las obligaciones de retener y de ingresar a cuenta nacen en el momento de la exigibilidad de las rentas, dinerarias o en especie, sujetas a retención o ingreso a cuenta, respectivamente, o en el momento de su pago o entrega, si es anterior a la fecha de su exigibilidad.
- b) Reglas especiales. Existen ciertas particularidades para las siguientes rentas:
  - Intereses: son exigibles en las fechas de vencimiento señaladas en la escritura o contrato para su liquidación o cobro, o cuando de otra forma se reconozcan en cuenta, aunque el perceptor no reclame su cobro o los rendimientos se acumulen al principal de la operación.
  - Dividendos: se entienden exigibles en la fecha establecida en el acuerdo de distribución o a partir del día siguiente al de su adopción a falta de la determinación de la citada fecha.
  - Rentas procedentes de la amortización, reembolso o transmisión de activos financieros: la obligación de retener nace en el momento en que se formalice la transmisión, amortización o reembolso de los activos financieros correspondientes, con independencia de las condiciones de cobro pactadas.
  - Rentas procedentes de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones en IIC: la obligación de retener o ingresar a cuenta nace en el momento en que se formalice la operación, cualesquiera que sean las condiciones de cobro pactadas.

### **5.2.7. Porcentaje de retención e ingreso a cuenta (art. 66 del RIS)**

En el IS se diferencia un porcentaje de retención general y diferentes porcentajes especiales según el tipo de renta obtenida.

- a) Porcentaje general. El porcentaje al que se debe efectuar la retención o ingreso a cuenta es, con carácter general, el 19 % (**con las matizaciones que haremos a continuación respecto al año 2015**).
- b) Porcentajes especiales:
- Rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización: 24 %.
  - Premios de loterías y apuestas que, por su cuantía, estuvieran sujetos y no exentos del gravamen especial de determinadas loterías y apuestas: 20 %.

**Como consecuencia del régimen transitorio previsto en la LIS y las modificaciones introducidas por el Real Decreto-Ley 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del IRPF y otras medidas de carácter económico, el porcentaje de retención general será:**

- **Del 20 % desde el 1 de enero de 2015 hasta el 11 de julio de 2015.**
- **Del 19,5 % desde el 12 de julio hasta el 31 de diciembre de 2015.**

### 5.2.8. Importe de la retención o del ingreso a cuenta (art. 67 del RIS)

El importe de la retención o del ingreso a cuenta se determinará aplicando el porcentaje a que se refiere el artículo anterior a la base de cálculo.

### 5.2.9. Obligaciones declarativas y de ingreso (art. 68 del RIS)

El retenedor u obligado al ingreso a cuenta debe:

- Presentar, ante el órgano competente de la AEAT, en los veinte primeros días naturales de abril, julio, octubre y enero, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre natural anterior e ingresar su importe en el Tesoro Público. Dicha declaración debe presentarse ante el órgano competente de la AEAT.
- Presentar, en los primeros 20 días naturales del mes de enero, una declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta efectuados durante el ejercicio.

En dicha declaración, además de la identificación del retenedor, se solicita la relación nominativa de perceptores, de los que hay que cumplimentar una serie de datos como su nombre y apellidos o denominación de la entidad; número de identificación fiscal; retención practicada o ingreso a cuenta efectuado y, en su caso, repercutido; renta obtenida, con indicación de la identificación, descripción y naturaleza de los conceptos, incluyendo las rentas exceptuadas de gra-

vamen por razón de su cuantía, o cuando hubiera resultado un porcentaje de retención o ingreso a cuenta igual a cero, y ejercicio o año de devengo de las mismas, etc.

Si la declaración se presenta en soporte directamente legible por ordenador o ha sido generada mediante la utilización, exclusivamente, de los correspondientes módulos de impresión desarrollados, a estos efectos, por la Administración tributaria, el plazo de presentación es el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de enero del año siguiente a aquel al que corresponde la declaración anual.

Los contribuyentes obligados a retener asumen la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de la obligación de efectuar el ingreso de las retenciones.

El retenedor u obligado a ingresar a cuenta debe expedir, en favor del contribuyente, certificación acreditativa de la retención o ingreso a cuenta practicado, y de los restantes datos que deben incluirse en la declaración anual.

La certificación debe ponerse a disposición del contribuyente antes de la apertura del plazo de declaración del impuesto.

A estas mismas obligaciones están sujetas las entidades domiciliadas, residentes o representadas en España, que paguen por cuenta ajena rentas sujetas a retención o que sean depositarias o gestionen el cobro de las rentas de valores.

Al margen de la aludida certificación, los pagadores deben comunicar a los contribuyentes la retención o ingreso a cuenta practicados en el momento en que satisfagan las rentas, indicando el porcentaje aplicado.

### 5.3. CONVERSIÓN DE ACTIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO EN CRÉDITOS EXIGIBLES FRENTE A LA HACIENDA PÚBLICA. PROCEDIMIENTO DE COMPENSACIÓN Y ABONO (ART. 69 DEL RIS)

**El capítulo III del título IV del RIS es novedoso y regula el procedimiento de compensación y abono de activos por impuesto diferido cuando se convierten en créditos exigibles frente a la Hacienda Pública.**

Los activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1 a) de la LIS, así como los derivados de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de la LIS, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, jubilación, se convertirán en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, en los términos establecidos en el apartado 1 del artículo 130 de la LIS.

La conversión de los activos por impuesto diferido a que se refiere el párrafo anterior en un crédito exigible frente a la Administración tributaria se producirá en el momento de la presentación de la autoliquidación del IS correspondiente al periodo impositivo en que se hayan producido las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 130 de la LIS.

La conversión de activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria determinará que el contribuyente pueda optar por solicitar su abono a la Administración tributaria o por compensar dichos créditos con otras deudas de naturaleza tributaria de carácter estatal que el propio contribuyente genere a partir del momento de la conversión.

La solicitud de abono del crédito exigible frente a la Administración tributaria se realizará a través de la autoliquidación del IS. Este abono se regirá por lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo, sin que, en ningún caso, se produzca el devengo del interés de demora a que se refiere el apartado 2 de dicho artículo 31 de la LGT.

En el caso de que el contribuyente inste la compensación del crédito exigible frente a la Administración tributaria con otras deudas, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 130 de la LIS, deberá dirigir al órgano competente para su tramitación la correspondiente solicitud, para cada deuda cuya compensación pretenda realizar, de acuerdo con el modelo que se aprobará por orden del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Dicha solicitud contendrá los siguientes datos:

- a) Identificación de la deuda tributaria cuya compensación se solicita, indicando al menos, su importe y concepto. Se indicará también la fecha de vencimiento del plazo de ingreso en el caso de deudas con plazo de ingreso en periodo voluntario.
- b) Identificación de la autoliquidación en que se genera el crédito exigible frente a la Administración tributaria cuya compensación se pretenda.
- c) Manifestación del contribuyente indicando que no se ha solicitado el abono del referido crédito ni se ha solicitado su compensación por el mismo importe con otras deudas tributarias.

La solicitud se podrá presentar en relación con aquellas deudas generadas a partir del momento de la conversión. Esta solicitud no impedirá la solicitud de aplazamientos o fraccionamientos de la deuda restante.

La resolución de esta solicitud deberá notificarse en el plazo de seis meses.

En lo no previsto en este artículo, resultará de aplicación lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, en relación con la compensación de deudas.

La competencia para tramitar el correspondiente procedimiento y dictar resolución en los supuestos regulados en este artículo se establecerá mediante la correspondiente norma de organización específica.

to sobre Sociedades sea igual o superior a 45 millones de euros, la información y documentación específica sobre operaciones vinculadas establecidas en los artículos 15 y 16 del RIS resultarán de aplicación para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016. En los periodos impositivos que se inicien en 2015, dichas personas o entidades estarán sometidas a las obligaciones de documentación establecidas en los artículos 18, 19 y 20 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

El desarrollo reglamentario del Impuesto sobre Sociedades objeto de aprobación en el Real Decreto se efectúa en virtud de las habilitaciones contenidas en el articulado de la Ley del Impuesto, en la disposición final décima de dicha ley y en el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

El RIS consta de **69 artículos** estructurados en 4 títulos, 1 disposición adicional, 5 disposiciones transitorias y 1 disposición final.

## 1.2. PRINCIPALES NOVEDADES

Las principales novedades introducidas por el Real Decreto 634/2015, en relación con el Real Decreto 1777/2004 que aprobaba el antiguo RIS, son las siguientes, indicadas de forma sucinta:

### 1.2.1. Amortización

En el ámbito de las amortizaciones resulta destacable la **flexibilización** contenida respecto a la posibilidad de **presentar planes especiales de amortización en cualquier momento** dentro del plazo de amortización del elemento patrimonial, mientras que hasta ahora esta posibilidad quedaba restringida a los tres meses posteriores al inicio del plazo de amortización.

### 1.2.2. Entidades y operaciones vinculadas

El capítulo V recoge la principal novedad de este reglamento, incorporando modificaciones sustanciales en relación con las entidades y las operaciones vinculadas.

#### 1.2.2.1. Información país por país

En el momento actual, resulta absolutamente esencial hacerse eco de las conclusiones que se vienen adoptando en el denominado Plan de acción «BEPS», esto es, el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, que se elabora en el ámbito de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Precisamente, con base en ello, se introduce como novedad la información país por país, como **instrumento que permita evaluar los riesgos en la política de precios de transferencia de un grupo mercantil, sin que**

**en ningún caso dicho instrumento pueda servir de base a la Administración tributaria para realizar ajustes de precios.** Esta información será exigible a partir de 2016, en los términos y condiciones que se han fijado en la OCDE.

La información país por país **resultará exigible** a las entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes de un grupo, definido según artículo 18.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), y no sean al mismo tiempo dependientes de otra entidad, residente o no residente. Asimismo, deberán aportar esta información aquellas entidades residentes en territorio español dependientes, directa o indirectamente, de una entidad no residente en territorio español que no sea al mismo tiempo dependiente de otra o a establecimientos permanentes de entidades no residentes, siempre que se produzca alguna de las siguientes circunstancias (**que vienen a suplir situaciones de falta de información**):

- a) Que hayan sido designadas por su entidad matriz no residente para elaborar dicha información.
- b) Que no exista una obligación de información país por país en términos análogos a la prevista en este apartado respecto de la referida entidad no residente en su país o territorio de residencia fiscal.
- c) Que no exista un acuerdo de intercambio automático de información, respecto de dicha información, con el país o territorio en el que resida fiscalmente la referida entidad no residente.
- d) Que, existiendo un acuerdo de intercambio automático de información respecto de dicha información con el país o territorio en el que reside fiscalmente la referida entidad no residente, se haya producido un incumplimiento sistemático del mismo que haya sido comunicado por la Administración tributaria española a las entidades dependientes o a los establecimientos permanentes residentes en territorio español en el plazo previsto en el párrafo siguiente.

La información país por país resultará **exigible**, exclusivamente, cuando el **importe neto de la cifra de negocios del conjunto** de personas o entidades que formen parte del grupo, en los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo, **sea, al menos, de 750 millones de euros.**

#### 1.2.2.2. Documentación específica de operaciones vinculadas

Se modifica la documentación específica de operaciones vinculadas a la que hace referencia la LIS, completando, por un lado, la necesaria **simplificación** de este tipo de documentación para entidades con un importe neto de la **cifra de negocios inferior a 45 millones de euros** y adaptándose, por otro lado, al contenido de la documentación que se establece en la OCDE. En este punto, resulta destacable que mientras se reduce considerablemente la documentación a exigir a las entidades medianas y pequeñas, simplificando significativamente sus cargas administrativas, se incrementa la exigencia de transparencia que el buen gobierno actual requiere respecto a las multinacionales.

En el supuesto de personas o entidades que cumplan los requisitos de **empresa de reducida dimensión**, la documentación específica simplificada se podrá entender cumplimentada a través del documento normalizado elaborado al efecto por orden del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Estas entidades no deberán aportar los comparables a que se refiere el artículo 16.4 d) del RIS.

El **contenido simplificado** de la documentación específica **no resultará de aplicación** a las siguientes operaciones:

- a) Las realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25% del capital social o de los fondos propios.
- b) Las operaciones de transmisión de negocios.
- c) Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.
- d) Las operaciones de transmisión de inmuebles.
- e) Las operaciones sobre activos intangibles.

No obstante, en el supuesto de empresa de reducida dimensión o personas físicas y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, las obligaciones específicas de documentación no deberán incorporar el análisis de comparabilidad a que se refiere el artículo 17 del RIS.

### *1.2.2.3. Determinación del valor de mercado de las operaciones vinculadas: análisis de comparabilidad*

En el capítulo VI se establecen las reglas para la determinación del análisis de comparabilidad exigido en la documentación específica, donde se establece que se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables. Para ello deberán tenerse en cuenta las relaciones entre las personas o entidades vinculadas y las condiciones de las operaciones a comparar atendiendo a la naturaleza de las operaciones y a la conducta de las partes.

Para determinar si dos o más operaciones son equiparables se tendrán en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información sobre ellas, las siguientes circunstancias:

- a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.
- b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
- c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.
- d) Las circunstancias económicas que puedan afectar a las operaciones vinculadas, en particular, las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios.
- e) Las estrategias empresariales.

Asimismo, también deberá tenerse en cuenta cualquier otra circunstancia que sea relevante y sobre la que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información, como entre otras, la existencia de pérdidas, la incidencia de las decisiones de los poderes públicos, la existencia de ahorros de localización, de grupos integrados de trabajadores o de sinergias. En todo caso deberán indicarse los elementos de comparación internos o externos que deban tenerse en consideración.

#### 1.2.2.4. Comprobación de las operaciones vinculadas

Se actualiza el procedimiento de comprobación de las operaciones vinculadas, teniendo en cuenta que la misma no se circunscribe exclusivamente a un supuesto de valoración. Cuando la comprobación de las operaciones vinculadas **no sea el objeto único de la regularización que proceda practicar en el procedimiento de inspección** en el que se lleve a cabo, la propuesta de liquidación que derive de la misma se documentará en un **acta distinta** de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria. La liquidación derivada de esta acta tendrá carácter provisional.

#### 1.2.2.5. Restitución patrimonial

Por último, en el capítulo VI se regula la opción de **evitar el ajuste secundario** a través de la restitución patrimonial. Para ello, el contribuyente **deberá justificar dicha restitución** antes de que se dicte la liquidación que incluya la aplicación del ajuste secundario.

### 1.2.3. Regímenes especiales

El título III está dedicado a las reglas de aplicación de determinados regímenes especiales. Entre todos ellos, cabe destacar la adaptación de las **obligaciones formales correspondientes al régimen de consolidación fiscal** a la nueva delimitación del perímetro de consolidación.

#### 1.2.4. Conversión de activos por impuesto diferido en créditos exigibles frente a la Hacienda Pública

Finalmente, en el título IV se incorpora un nuevo capítulo III para regular el **procedimiento de compensación y abono de activos por impuesto diferido**, cuando se produce su conversión en créditos exigibles para la Hacienda Pública.

## 2. LA BASE IMPONIBLE

### 2.1. IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS: APROBACIÓN DE CRITERIOS DIFERENTES AL DEVENGO (ARTS. 1 Y 2 DEL RIS)

El **título I** está destinado a la **base imponible**.

Dentro del mismo, el **capítulo I** establece el **procedimiento a seguir para aquellos su-puestos en que el contribuyente utilice un método de imputación temporal en el ámbito contable distinto al del devengo, *procedimiento que es similar al previsto en el reglamento anterior***.

Los contribuyentes que contabilicen sus ingresos y gastos por criterios de imputación distintos al devengo deben solicitar su aprobación ante la Administración tributaria, a efectos de que su resultado contable pueda tomarse para determinar la base imponible, y tenga eficacia fiscal. El procedimiento de aprobación es el siguiente:

- a) Solicitud. El escrito de solicitud del criterio especial de imputación debe contener los siguientes datos:
  - Descripción de los ingresos y gastos a los que afecta el criterio de imputación utilizado, y su importancia en el conjunto de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo.
  - Descripción del criterio de imputación temporal cuya eficacia fiscal se solicita. Si el criterio utilizado es de obligado cumplimiento para el contribuyente, debe indicarse la norma contable que así lo establece.
  - Justificación de que el criterio de imputación temporal propuesto es el adecuado para que las cuentas anuales proporcionen la verdadera imagen fiel de la empresa, así como una explicación de su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados del contribuyente.
  - Descripción de la incidencia fiscal que resulta de aplicar el criterio de imputación temporal solicitado. **El reglamento anterior exigía, además, la**

**justificación que de su aplicación no se derivara una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del criterio del devengo.**

- b) Plazo de solicitud. La solicitud del criterio de imputación de ingresos y gastos, junto con todos los datos anteriores, debe presentarse a la Administración tributaria con, al menos, **seis meses de antelación** a la conclusión del primer periodo impositivo en el cual se quiera que tenga efectos fiscales el criterio solicitado.
- c) Resolución. Será competente para instruir y resolver el procedimiento el órgano de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica. **El anterior reglamento disponía que el órgano competente para instruir y resolver el procedimiento era el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.**

En la resolución del criterio de imputación, la Administración tributaria puede pedir al contribuyente los datos, informes, antecedentes y justificantes que estime necesarios para facilitar la resolución.

Asimismo, en cualquier momento del procedimiento, el contribuyente puede desistir de la solicitud formulada. También puede presentar, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, las alegaciones, documentos y justificantes que considere pertinentes.

Instruido el procedimiento, se debe poner de manifiesto al contribuyente con anterioridad a la redacción de la propuesta de resolución, de manera que el contribuyente dispone de 15 días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificantes que estime necesarios para su resolución.

La resolución que pone fin al procedimiento, que debe ser motivada, puede:

- Aprobar el criterio de imputación de ingresos y gastos formulado por el contribuyente.
- Desestimar el criterio de imputación formulado por el contribuyente.

**El anterior reglamento establecía una tercera posibilidad, consistente en aprobar un criterio alternativo de imputación temporal de ingresos y gastos formulado por el contribuyente en el curso del procedimiento.**

- d) Finalización. El procedimiento administrativo tendente a la resolución del criterio de imputación solicitado **debe finalizar antes de seis meses** contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente para su resolución, o contados desde la fecha de subsanación de la solicitud a requerimiento de dicho órgano.

Si transcurre el plazo sin que la Administración haya resuelto el procedimiento de forma expresa, debe entenderse aprobado el plan formulado por el contribuyente, esto es, juega el silencio administrativo positivo.

## 2.2. AMORTIZACIONES (ARTS. 3 A 7 DEL RIS)

### 2.2.1. Introducción

El capítulo II del título I contiene una **actualización del desarrollo reglamentario aplicable a las amortizaciones**, teniendo en cuenta que **la existencia de un nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, con posterioridad al anterior reglamento hace innecesarias determinadas reglas específicas de aplicación mencionadas en este (por ejemplo, la definición de «vida útil» o el tratamiento de los intangibles con vida útil definida).**

No obstante, en el ámbito de las amortizaciones **resulta destacable la flexibilización contenida respecto a la posibilidad de presentar planes especiales de amortización en cualquier momento dentro del plazo de amortización del elemento patrimonial, mientras que hasta ahora esta posibilidad quedaba restringida a los tres meses posteriores al inicio del plazo de amortización.**

### 2.2.2. Normas comunes (art. 3 del RIS)

A efectos fiscales, la normativa del IS impone condiciones y criterios acerca de la deducibilidad de la amortización contabilizada como gasto en el ejercicio. Así, el gasto por amortización es deducible en la medida en que esté contabilizado y se corresponda con la depreciación efectiva que sufra el inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias por su funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Tanto la norma contable como la fiscal consideran la amortización como la expresión cuantitativa de la depreciación efectiva sufrida por el elemento en el periodo impositivo. No obstante, la norma fiscal establece de forma expresa los casos en los que se considera que la depreciación es efectiva:

- a) Cuando sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en la tabla de amortización del artículo 12.1 de la LIS.
- b) Cuando sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.
- c) Cuando sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.
- d) Cuando se ajuste a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria.
- e) Cuando el contribuyente justifique su importe.

**Cabe destacar la supresión del tratamiento de las instalaciones técnicas y de la previsión hasta ahora existente de que para un mismo elemento patrimonial no se pueden aplicar, ni simultánea ni sucesivamente, distintos métodos de amortización.**

## Principios de amortización

### Base de amortización

El importe objeto de amortización es el precio de adquisición del elemento amortizable o bien el coste de producción del mismo, cuando el contribuyente lo haya construido, debiéndose excluir de dicho importe el valor residual que pudiera tener el elemento al final de su vida útil (es decir, aquel que se espera recuperar por la venta del inmovilizado una vez esté fuera de servicio, descontando los gastos necesarios para realizar la venta).

No es amortizable la parte del precio de adquisición que se corresponda con el valor del suelo del edificio. Si dicho valor incluye costes de rehabilitación, estos costes sí son amortizables y se excluyen del valor del suelo.

Si no se conoce cuál es el valor del suelo, el mismo se calcula prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción atendiendo al año de adquisición. Ahora bien, el contribuyente puede utilizar un criterio de distribución del precio de adquisición diferente, cuando se pruebe que dicho criterio se fundamenta en el valor normal de mercado del suelo y de la construcción en el año de adquisición.

### EJEMPLO 1

Una entidad adquiere en el año N un edificio por importe de 100.000.000 de euros. Debe determinarse la parte de dicho precio imputable al valor del suelo que no es amortizable, partiendo de las siguientes hipótesis:

- a) La parte del precio correspondiente al suelo es conocida y asciende a 45.000.000 de euros.

En tal caso, la base de amortización del edificio sería de 55.000.000 de euros.

- b) No se conoce la parte del precio imputable al suelo. La relación de valores catastrales en el año considerado suelo/construcción es de uno a uno.

En tal caso, el valor del suelo sería de 50.000.000 de euros y, por tanto, la base amortizable sería de otros 50.000.000 de euros.

- c) El contribuyente prueba que en dicho año la relación del valor normal de mercado suelo/construcción es de 4/10.

En este caso, el valor imputable al suelo sería de 40.000.000 de euros y la base amortizable ascendería a 60.000.000 de euros.

## Inicio de la amortización

Los elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias empiezan a amortizarse desde el momento de su puesta en condiciones de funcionamiento, y los del inmovilizado intangible desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos. Por tanto, la norma fiscal sigue el mismo criterio que el establecido en la norma contable.

## Vida útil

Una vez determinado el comienzo de la amortización, debe precisarse cuándo finaliza la misma. A estos efectos, la duración de la amortización debe coincidir con la vida útil del elemento.

## Renovaciones, ampliaciones y mejoras

Si se realizan operaciones sobre un elemento del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias que, de acuerdo con los criterios contables, conllevan un mayor valor del mismo, el nuevo valor resultante de la operación de renovación, ampliación o mejora debe amortizarse a efectos fiscales teniendo en consideración las siguientes reglas:

- El elemento patrimonial sobre el que se ha realizado la renovación, ampliación o mejora se amortiza con posterioridad por el mismo método de amortización que se venía aplicando antes de realizarse tales operaciones, siendo la base de amortización igualmente la misma que se venía utilizando.
- En cuanto al importe de la renovación, ampliación o mejora, se amortiza durante los periodos impositivos que resten para completar la vida útil del elemento de inmovilizado. No obstante, si estas operaciones hubieran alargado la vida útil estimada del activo, dicho alargamiento debe tenerse en consideración a efectos de la amortización, tanto del importe base del elemento como del importe de la renovación, ampliación o mejora.

El importe de la amortización es el resultado de aplicar al valor de la renovación, ampliación o mejora el coeficiente que resulte de dividir la amortización contabilizada del elemento patrimonial practicada en cada periodo impositivo, en la medida en que se corresponda con la depreciación efectiva del mismo, entre el valor contable que dicho elemento patrimonial tenía al inicio del periodo impositivo en el que se realizaron las operaciones de renovación, ampliación o mejora.

Si no se conoce o no se puede estimar el valor de los elementos sustituidos como consecuencia de los trabajos de renovación, ampliación o mejora, la totalidad del importe de tales trabajos se computa como gasto contable, que tiene la condición de fiscalmente deducible, dado que la normativa del IS asume el criterio contable para considerar cuándo deben activarse estos gastos.

**EJEMPLO 2**

Para mantener la capacidad productiva de una máquina se efectuó el 1 de enero de 20X11 una mejora en la misma por importe de 2.000 euros. La maquinaria se había adquirido el 1 de enero de 20X8 por 20.000 euros y se ha amortizado en función del coeficiente máximo de amortización según tablas que es el 15 %.

Determinar el importe de la amortización fiscalmente deducible para el cálculo de la base imponible del IS correspondiente al ejercicio 20X11.

**Cuadro de amortización del elemento por el método de tablas (importes expresados en €)**

Periodo	Amortización	Valor neto contable a 31/12
20X8	3.000	17.000
20X9	3.000	14.000
20X10	3.000	11.000
20X11	3.000	8.000
20X12	3.000	5.000
20X13	3.000	2.000
20X14	2.000	0
<b>Total</b>	<b>20.000</b>	<b>0</b>

Valor neto contable a 1 de enero de 20X11: 11.000 euros.

**Cuadro de amortización de la mejora (art. 3.4 del RIS)**

Periodo	Amortización
20X11	545,45 (2.000 × 3.000/11.000)
20X12	545,45 (2.000 × 3.000/11.000)
20X13	545,45 (2.000 × 3.000/11.000)
	.../...

.../...

.../...

Periodo	Amortización
.../...	
20X14	363,65 (2.000 × 2.000/11.000)
<b>Total</b>	<b>2.000</b>

En consecuencia, el importe de la amortización fiscalmente deducible para el cálculo de la base imponible del IS correspondiente al ejercicio 20X11 asciende a 3.545,45 euros (3.000 € correspondientes a la amortización del elemento y 545,45 euros correspondientes a la amortización de la mejora).

#### Elementos revalorizados

Si un elemento del inmovilizado se revaloriza al amparo de alguna norma legal o reglamentaria que obligue a incluir su importe en la cuenta de resultados del ejercicio, la revalorización se integra en la base imponible del contribuyente. Además, la amortización a efectos fiscales del importe que resulte de la revalorización se realiza con los mismos criterios que los establecidos para las operaciones de renovación, ampliación o mejora.

#### Fusión, escisión total o parcial y aportación de elementos patrimoniales

La entidad que adquiere elementos amortizables a través de cualquiera de estas operaciones debe continuar el mismo método de amortización que estaba utilizando la entidad transmitente. No obstante, la entidad adquirente puede aplicar a esos elementos el mismo método de amortización que aplica a los suyos.

Este criterio se fundamenta en el principio de continuidad del método de amortización y en la subrogación implícita en estas operaciones de concentración de empresas.

### 2.2.3. Amortización según la tabla de amortización establecida en la LIS (art. 4 del RIS)

La depreciación es efectiva cuando sea el resultado de aplicar cualquiera de los siguientes coeficientes:

- El coeficiente de amortización lineal máximo establecido en la tabla.
- El coeficiente de amortización lineal que se deriva del periodo máximo de amortización establecido en la tabla.
- Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriores.

Amortización contabilizada en un periodo posterior al que corresponde la depreciación

Las condiciones para que una amortización resultante de utilizar el método de tablas contabilizada en un ejercicio posterior al de su devengo sea deducible son las siguientes:

- a) Es preciso que la amortización contabilizada en un periodo impositivo sea inferior a la que resulte de aplicar el coeficiente de amortización resultante del periodo máximo de amortización establecido en la tabla (coeficiente mínimo).
- b) Además, es necesario que en algún periodo impositivo posterior la amortización contabilizada sea superior a la que resulte de aplicar el coeficiente de amortización máximo de la tabla, sin que tal exceso de amortización se corresponda con una depreciación efectiva del elemento, es decir, no se justifica la efectividad de ese exceso de amortización.

Dándose estas dos condiciones, el referido exceso de amortización sobre el coeficiente máximo se entiende que corresponde a la depreciación del ejercicio en el que se contabilizó una amortización inferior a la que correspondía según el periodo máximo, de manera que esa imputación no puede sobrepasar la amortización resultante del coeficiente mínimo.

### EJEMPLO 3

Un elemento amortizable, según tablas al coeficiente máximo del 25 % y periodo máximo de 8 años, se adquiere al inicio del ejercicio 1 por un importe de 10.000 euros, siendo la secuencia de la amortización contable la siguiente:

Ejercicio	Amortización contable
1	0,00
2	1.500,00
	.../...

.../...

.../...

Ejercicio	Amortización contable
.../...	
3	3.000,00
4	3.000,00
5	2.500,00

En este caso se manifiestan las condiciones para considerar que se están contabilizando en los ejercicios 3 y 4 amortizaciones devengadas en el ejercicio 1, ya que en este último ejercicio la amortización es inferior de la que hubiese correspondido según el periodo máximo (1.250 €), mientras que en aquellos otros dos ejercicios la amortización excede de la que corresponde según el coeficiente máximo (2.500 €). En este caso, la Administración tributaria regularizaría las liquidaciones presentadas por el contribuyente de acuerdo con la siguiente secuencia de deducibilidad de las amortizaciones:

Ejercicio	Amortización contable
1	1.000,00
2	1.500,00
3	2.500,00
4	2.500,00
5	2.500,00

Los excesos de amortización de 500 euros contabilizados en cada uno de los ejercicios 3 y 4 se imputan al ejercicio 1 a efectos fiscales.

### Elementos usados

Se consideran bienes usados aquellos elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que no sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez en la entidad que ha realizado la inversión.

No se consideran como usados los edificios que se adquieran con una antigüedad inferior a diez años.

Se permite la utilización de diferentes bases de amortización para los bienes usados:

- a) Con carácter general, la base de amortización es el precio de adquisición, siendo el límite deducible el resultado de multiplicar por 2 la cantidad que resulte de aplicar el coeficiente máximo de amortización.
- b) Si el contribuyente conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, puede tomar como base de amortización estos valores para aplicar sobre ellos el coeficiente de amortización lineal máximo.
- c) Si el contribuyente no conoce el precio o coste de producción originario, puede determinarlos pericialmente y aplicar sobre ellos el coeficiente de amortización lineal máximo.

#### EJEMPLO 4

Al inicio del ejercicio se adquiere un elemento usado, siendo su precio de adquisición de 800 euros. El precio de adquisición originario que pagó la sociedad que lo transmite fue de 1.000 euros. El coeficiente lineal máximo de tablas es del 12 %.

En tal caso, la utilización de las alternativas de que dispone el contribuyente determina las siguientes amortizaciones:

- a) Amortización sobre el precio de adquisición:  $800 \times 0,12 \times 2 = 192$  euros.
- b) Amortización sobre precio originario:  $1.000 \times 0,12 = 120$  euros.

El contribuyente elegirá la primera alternativa en la medida en que determina un mayor importe en concepto de amortización.

#### Caso especial de amortización de elementos usados

Si la entidad adquirente y la transmitente del elemento patrimonial forman parte de un 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, la amortización de los elementos usados se determina obligatoriamente tomando como base de amortización el precio originario, excepto que el precio de adquisición sea superior al originario, en cuyo caso la amortización deducible tendrá como límite el resultado de aplicar al precio de adquisición el coeficiente de amortización lineal máximo.

### EJEMPLO 5

Se adquiere un elemento usado por importe de 600 euros. El coeficiente de amortización lineal máximo de la tabla es del 12 %, siendo su precio originario de 1.000 euros. Adquirente y transmitente forman parte de un mismo grupo de sociedades.

En este caso, la amortización se practica sobre el precio originario ( $1.000 \times 0,12 = 120 \text{ €}$ ). Ahora bien, si el precio de adquisición es 1.200 euros, es decir, superior al precio originario, la amortización se calcula sobre dicho precio de adquisición y no sobre el originario:

$$\text{Amortización} = 1.200 \times 0,12 = 144 \text{ €}$$

### Turnos de trabajo

Tratándose de elementos que se adquieran para ser utilizados en varios turnos de trabajo, el coeficiente aplicable es el que resulta de la siguiente fórmula:

$$C^{\text{max}} = C_{\text{min}} + (C_{\text{max}} - C_{\text{min}}) \times \text{Núm horas}/8$$

$C^{\text{max}}$  es el nuevo coeficiente máximo de amortización.

$C_{\text{min}}$  es el coeficiente mínimo de amortización según la tabla del elemento patrimonial.

$C_{\text{max}}$  es el anterior coeficiente máximo de amortización según la tabla del elemento patrimonial.

Núm horas es el número de horas diarias habitualmente trabajadas.

### EJEMPLO 6

Una sociedad adquiere un elemento nuevo que será utilizado en dos turnos de trabajo diarios de siete horas de duración cada turno. El coeficiente lineal máximo de amortización según la tabla es del 12 %, siendo su periodo máximo de amortización de 18 años.

En tal caso el nuevo coeficiente máximo de amortización es:

- $C_{\text{max}} = 5,55 + (12 - 5,55) \times 14/8 = 16,84 \%$ , siendo
- $C_{\text{min}} = 100/18 = 5,55$ .

#### 2.2.4. Amortización según porcentaje constante (art. 5 del RIS)

Este sistema de amortización supone aplicar un porcentaje constante sobre el valor del elemento que está pendiente de amortizar en cada ejercicio, por lo que el importe de la amortización en cada ejercicio es inferior a la amortización del inmediato anterior.

Para ello se parte de un coeficiente de amortización lineal elegido por el contribuyente entre el coeficiente lineal máximo y el mínimo que resulte de su periodo máximo, al cual le corresponde un periodo de amortización. El coeficiente resultante se pondera, a su vez, por los siguientes coeficientes en función del periodo de amortización que resulte del coeficiente elegido:

- a) Para periodos de amortización inferiores a cinco años: 1,5.
- b) Para periodos de amortización iguales o superiores a cinco años e inferiores a ocho años: 2.
- c) Para periodos de amortización iguales o superiores a ocho años: 2,5.

El resultado de aplicar al coeficiente de amortización elegido el coeficiente ponderador obtenido del periodo de amortización determina el coeficiente de amortización constante, el cual no puede ser inferior al 11 %. Es decir, si al aplicar este método resulta un coeficiente constante inferior al 11 %, se tomaría este último para aplicar este sistema de amortización degesivo.

El sistema de amortización según porcentaje constante no es de aplicación a los edificios, mobiliario y enseres.

#### EJEMPLO 7

Una sociedad cuyo ejercicio coincide con el año natural adquiere un elemento nuevo del inmovilizado material al inicio del ejercicio por un importe de 10.000.000 de euros, siendo los coeficientes de la tabla del artículo 12.1 de la LIS los siguientes:

- Coeficiente máximo: 10 %.
- Periodo máximo de amortización: 20 años.

La sociedad tiene intención de amortizar este elemento según el sistema de porcentaje constante. Para ello la sociedad elige un coeficiente del 10 %, por lo que el periodo de amortización es de 10 años y, por tanto, el coeficiente ponderador es 2,5. En definitiva, el porcentaje constante de amortización es del 25 %, resultado de multiplicar el coeficiente lineal del 10 % por 2,5.

.../...

.../...

En este caso, la secuencia de las amortizaciones en cada uno de esos diez años de vida útil del elemento es la siguiente:

Periodo	Base amortización	Amortización	Pendiente amortización
1	10.000.000,00	2.500.000,00	7.500.000,00
2	7.500.000,00	1.875.000,00	5.625.000,00
3	5.625.000,00	1.406.250,00	4.218.750,00
4	4.218.750,00	1.054.687,50	3.164.062,50
5	3.164.062,50	791.015,63	2.373.046,88
6	2.373.046,88	593.261,72	1.779.785,16
7	1.779.785,16	444.946,29	1.334.838,87
8	1.334.838,87	333.709,72	1.001.129,15
9	1.001.129,15	250.282,29	750.846,86
10	750.846,86	750.846,86	0,00

En cada uno de los periodos impositivos se aplica el porcentaje constante del 25 % al valor de la inversión que está pendiente de amortizar, de manera que la secuencia de la amortización es decreciente y en el último año de amortización debe amortizarse la totalidad de lo que esté pendiente al objeto de que no se sobrepase el periodo de amortización elegido de diez años.

### 2.2.5. Amortización según números dígitos (art. 6 del RIS)

La aplicación de este sistema puede determinar que el importe de la amortización del inmovilizado pueda ser en cada ejercicio tanto decreciente como creciente respecto de la amortización del ejercicio anterior.

Se aplica este sistema tanto a los elementos nuevos como usados, pero en ningún caso son amortizables por números dígitos los edificios, el mobiliario y los enseres.

Como en el sistema del porcentaje constante, el contribuyente debe determinar el periodo de amortización del elemento derivado de la tabla de amortización entre el periodo mínimo

(resultante del coeficiente máximo) y el periodo máximo, atribuyendo un número de dígitos al primer ejercicio igual al número de años de amortización del elemento y a los ejercicios siguientes un número de dígitos inferior en una unidad hasta el último, al que se le asigna el dígito uno, distribuyéndose el importe de la inversión entre el número total de dígitos resultante de esa distribución.

La amortización de cada ejercicio se determina multiplicando el número de dígitos del mismo por el importe que corresponde a cada dígito.

Este método puede determinar tanto una amortización degressiva como progresiva.

### EJEMPLO 8

Una inversión de 10.000.000 de euros es realizada al inicio del periodo impositivo. Su coeficiente de amortización lineal máximo según tablas es del 10 % y el periodo máximo de amortización 20 años. Se elige 10 años como periodo de amortización.

La secuencia de las amortizaciones en cada uno de esos ejercicios es la siguiente:

Periodo	Dígitos	Amortización
1	10	1.818.180,80
2	9	1.636.363,62
3	8	1.454.545,44
4	7	1.272.727,26
5	6	1.090.909,08
6	5	909.090,08
7	4	727.272,72
8	3	545.454,54
9	2	363.636,36
10	1	181.818,28
	55	10.000.000,00

.../...

.../...

La suma de números dígitos correspondientes a todos los años del periodo de amortización se obtiene aplicando la siguiente fórmula:

$$\text{Suma dígitos} = [n \times (n + 1)]/2$$

siendo n el número que corresponde al periodo de amortización.

En este ejemplo la suma de dígitos es 55, por lo que el importe de la amortización asociada a cada dígito es de  $10.000.000/55 = 181.818,18$  euros, lo cual determina que en cada periodo impositivo la amortización sea el importe de la amortización por dígito multiplicado por el número de dígitos que corresponde al periodo.

### EJEMPLO 9

Mismo caso anterior donde la amortización es progresiva.

Periodo	Dígitos	Amortización
1	1	181.818,18
2	2	363.636,36
3	3	545.454,54
4	4	727.272,72
5	5	909.090,08
6	6	1.090.908,08
7	7	1.272.727,26
8	8	1.454.545,44
9	9	1.636.363,62
10	10	1.818.180,90
	55	10.000.000,00

## 2.2.6. Planes de amortización (art. 7 del RIS)

Este método de amortización responde igualmente a la depreciación efectiva de los elementos del inmovilizado, de manera que es aplicable en aquellos casos en donde la verdadera depreciación del elemento patrimonial no se corresponda con el resultado de aplicar cualquiera de los métodos de amortización anteriores.

El contribuyente puede contabilizar la depreciación efectiva de cada ejercicio. No obstante, su deducibilidad depende de la justificación por parte del mismo de dicha efectividad ante la Administración tributaria. Sin embargo, al objeto de evitar la práctica de dicha prueba, se permite que el contribuyente pueda presentar a la Administración tributaria planes especiales de amortización.

En definitiva, este método requiere una justificación previa de la efectividad de la depreciación, de modo que si dicha prueba es solvente, la Administración aceptará dicho plan, por lo que el contribuyente contabilizará en cada periodo la amortización que se derive de ese plan.

### Procedimiento de solicitud y concesión del plan de amortización

Las características de este procedimiento son las siguientes:

- a) Elementos. Los elementos patrimoniales susceptibles de ser amortizados de acuerdo con un plan especial pueden ser tanto nuevos como usados, así como elementos del inmovilizado material, intangible o de las inversiones inmobiliarias.
- b) Requisitos de la solicitud. La solicitud del plan especial de amortización debe contener los datos siguientes:
  - Descripción de los elementos objeto del plan de amortización, indicando su ubicación y la actividad a la que están afectos.
  - Método de amortización que se propone, describiendo la distribución temporal de las amortizaciones que se desprenden del plan.
  - Justificación del método de amortización solicitado.
  - Precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales a los que se refiere el plan.
  - Fecha en la que debe comenzar la amortización de los elementos.
- c) Plazo de solicitud. El contribuyente debe presentar a la Administración tributaria la solicitud del plan, junto con los datos mencionados en la letra anterior, **dentro del periodo de construcción o de amortización del elemento patrimonial al que se**

**refiere el plan (con el antiguo reglamento, esta posibilidad quedaba restringida a los tres meses posteriores al inicio del plazo de amortización).**

- d) Resolución del plan. Será competente para instruir y resolver el procedimiento el órgano de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica **(el anterior reglamento asignaba dicha competencia a la Delegación de la AEAT del domicilio fiscal del sujeto pasivo o las Dependencias Regionales de Inspección o la Oficina Nacional de Inspección, tratándose de sujetos pasivos adscritos a las mismas).**

En la resolución del plan de amortización, la Administración tributaria puede pedir al contribuyente los datos, informes, antecedentes y justificantes que estime necesarios para facilitar la resolución.

En cualquier momento del procedimiento, el contribuyente puede desistir de la solicitud formulada. También puede presentar, antes del trámite de audiencia, las alegaciones, documentos y justificantes que considere necesarios para facilitar la resolución del plan.

Instruido el procedimiento, se debe poner de manifiesto al contribuyente con anterioridad a la redacción de la propuesta de resolución, de manera que dispone de 15 días para formular alegaciones y presentar los documentos y justificantes que estime necesarios para su resolución.

La resolución que pone fin al procedimiento, que es siempre motivada, puede:

- Aprobar el plan formulado por el contribuyente.
  - Aprobar, con la aceptación del contribuyente, un plan de amortización que difiera del inicialmente presentado **(el reglamento anterior disponía aprobar un plan alternativo de amortización formulado por el sujeto pasivo en el curso del procedimiento).**
  - Desestimar el plan formulado por el contribuyente.
- e) Finalización del procedimiento: El procedimiento debe finalizar antes de **tres meses** contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente para su resolución, o contados desde la fecha de subsanación de la solicitud a requerimiento de dicho órgano.

Si ha transcurrido dicho plazo sin que la Administración haya resuelto el procedimiento de forma expresa, debe entenderse aprobado el plan formulado por el contribuyente, esto es, en este caso juega el silencio administrativo positivo.

**El plan de amortización aprobado surtirá efecto en los periodos impositivos que finalicen tras la presentación del mismo, salvo que expresamente se establezca una fecha distinta (el reglamento anterior no regulaba dicha cuestión).**

## Modificación del plan de amortización

Los planes de amortización pueden ser modificados a solicitud del contribuyente, observando los mismos requisitos que en la solicitud originaria. El escrito de petición en tal sentido ha de presentarse en el periodo impositivo en el que la modificación debe surtir efecto.

## Aplicación a otros elementos patrimoniales

Los planes de amortización aprobados por la Administración pueden aplicarse a otros elementos patrimoniales de idénticas características cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Deben mantenerse sustancialmente las circunstancias de carácter físico, tecnológico, jurídico y económico determinantes del método de amortización aprobado.
- La amortización de esos otros elementos debe comenzar antes del transcurso de los tres años contados desde la fecha de notificación del acuerdo de aprobación del plan de amortización.

La aplicación del anterior plan debe ser comunicado a la AEAT con anterioridad a la finalización del periodo impositivo en que debe surtir efectos dicho plan.

## 2.3. COBERTURA DEL RIESGO DE CRÉDITO EN ENTIDADES FINANCIERAS (ARTS. 8 Y 9 DEL RIS)

El **capítulo III** del título I del RIS contiene las **reglas especiales de deducibilidad fiscal de la cobertura de riesgo de crédito en entidades financieras, en los mismos términos establecidos en la normativa anterior.**

Las entidades obligadas a llevar la contabilidad de acuerdo con las normas del Banco de España, esto es, las entidades de crédito y las sucursales de entidades de crédito residentes en el extranjero que operan en España, están sometidas a un régimen particular a efectos de la deducibilidad de las pérdidas por deterioro para insolvencias dotadas.

**Como novedad, el nuevo reglamento también incluye en el ámbito de aplicación a los fondos de titulización hipotecaria y a los fondos de titulización de activos a que se refieren las letras h) e i), respectivamente, del apartado 1 del artículo 7 de la LIS, en relación con la deducibilidad de las correcciones valorativas por deterioro de valor de los instrumentos de deuda valorados por su coste amortizado.**

Las pérdidas por deterioro que dichas entidades doten para cubrir el riesgo de crédito son deducibles a efectos de la determinación de la base imponible hasta el importe mínimo que las normas del Banco de España establecen para la dotación de dichas provisiones.

No son deducibles las pérdidas por deterioro siguientes, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía, en cuyo caso el deterioro sí es deducible:

- a) Los adeudados o afianzados por entidades de derecho público.
- b) Los garantizados mediante derechos reales, pactos de reserva de dominio y derecho de retención, cuando el objeto de estos derechos sean viviendas terminadas. No obstante, en el caso de pérdida o envilecimiento de la garantía, son deducibles las pérdidas por deterioro que se hubiesen dotado.
- c) Los garantizados con depósitos dinerarios o contratos de seguro de crédito o caución.
- d) Los créditos que estén sujetos a un pacto o acuerdo interno de renovación. Se entiende que hay acuerdo de renovación cuando con posterioridad a la aparición de las condiciones determinantes del riesgo de insolvencia de los deudores, el contribuyente conceda crédito al deudor.

Por el contrario, no se considerará producida la renovación en los casos siguientes:

- Concesión de nuevas facilidades o renegociación de las deudas contraídas por los acreditados, residentes o no residentes, en caso de procedimientos concursales, planes de viabilidad, reconversión o situaciones análogas.
  - Concesión de facilidades financieras al deudor relacionadas exclusivamente con la financiación de sus ventas.
  - Prórroga o reinstrumentación simple de las operaciones, efectuadas con el fin de obtener una mejor calidad formal del título jurídico sin obtención de nuevas garantías eficaces.
- e) Los adeudados por personas o entidades vinculadas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la LIS. Aun existiendo vinculación, son deducibles si el deudor se encuentra en situación de concurso, insolvencia judicialmente declarada o en otras circunstancias debidamente acreditadas que evidencien una reducida posibilidad de cobro.
  - f) Los adeudados por partidos políticos, sindicatos de trabajadores, asociaciones empresariales, colegios profesionales y cámaras oficiales.  
Sin embargo, las dotaciones son deducibles cuando los créditos adeudados por dichas entidades se encuentren en procedimientos concursales, insolvencias judicialmente declaradas o concurren otras circunstancias justificadas que evidencien una reducida posibilidad de cobro.
  - g) Los créditos subestándar en la parte que corresponda a operaciones con garantía real o cuyas dotaciones estarían excluidas de la deducción por incurrir en alguna

de las circunstancias de las letras anteriores, así como los garantizados por otras entidades del mismo grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, **con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.**

En las demás operaciones, el importe deducible no puede exceder de la cobertura genérica que hubiese correspondido de haberse clasificado los créditos como riesgo normal por aplicación del parámetro alfa establecido en la Circular 4/2004, de 22 de diciembre.

- h) No son deducibles las pérdidas por deterioro para riesgo-país relativas a:
- Créditos y riesgo de firma garantizados indirectamente por cualquier tipo de operación comercial o financiera.
  - La parte de crédito no dispuesto por el deudor.
  - Países incluidos en el grupo de países no clasificados, excepto en la parte que afecte a operaciones interbancarias.

No son deducibles las dotaciones basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de los deudores, incluso las dotaciones estadísticas.

No obstante, es deducible el importe de la cobertura genérica, que no se corresponda a riesgos contingentes, con el límite del resultado de aplicar el 1 % sobre la variación positiva global en el periodo impositivo de los instrumentos de deuda clasificados como riesgo normal a que se refiere la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, excluidos los instrumentos de deuda sin riesgo apreciable, los valores negociados en mercados secundarios organizados, créditos cubiertos con garantía real y cuotas pendientes de vencimiento de contratos de arrendamiento financiero sobre bienes inmuebles. La cobertura genérica que se corresponda a riesgos contingentes es deducible en la parte que se haya dotado por aplicación del parámetro alfa establecido en la Circular 4/2004, de 22 de diciembre.

## 2.4. PLANES DE GASTOS CORRESPONDIENTES A ACTUACIONES MEDIO-AMBIENTALES (ART. 10 DEL RIS)

De acuerdo con lo establecido en el artículo 14.4 de la LIS, los **gastos correspondientes a actuaciones medioambientales** son deducibles cuando se correspondan a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria, por lo que el RIS, de acuerdo con el mandato contenido en dicho artículo de la LIS, establece el procedimiento para la resolución de los planes que se formulen.

Tales planes han de acomodarse al procedimiento siguiente:

- a) Contenido. El escrito de solicitud del plan debe contener datos detallados sobre las obligaciones del contribuyente o compromisos adquiridos por el mismo para prevenir o reparar los daños al medio ambiente (descripción técnica, justificación, importe, criterio de imputación temporal y fecha de inicio).
- b) Plazo de solicitud. Debe realizarse ante la Administración tributaria **dentro de los tres meses** siguientes a la fecha de nacimiento de la obligación o compromiso de la actuación medioambiental.

La Administración puede recabar del contribuyente los datos, informes, antecedentes y justificantes que considere necesarios para resolver. El contribuyente, en cualquier momento del procedimiento, puede desistir de la solicitud formulada, así como presentar, con anterioridad al trámite de audiencia, las alegaciones, documentos y justificantes que estime pertinentes.

- c) Resolución. Es competente para instruir y resolver el procedimiento el órgano de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica.

Una vez instruido el procedimiento, y antes de la propuesta de resolución, se ha de poner de manifiesto al contribuyente, quien dispone de quince días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

La resolución que ponga fin al procedimiento, que debe ser motivada, puede:

- Aprobar el plan formulado por el contribuyente u otro alternativo, con la aceptación del mismo (**el reglamento anterior disponía aprobar un plan alternativo de gastos formulado por el sujeto pasivo en el curso del procedimiento**).
  - Desestimarlos.
- d) Finalización. El procedimiento debe finalizar antes de **tres meses**, contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente o desde la fecha de su subsanación. Transcurrido dicho plazo sin que la Administración haya resuelto de forma expresa, se entiende aprobado el plan formulado por el contribuyente (silencio administrativo positivo).
- e) Modificación. Cuando se desee modificar un plan de gastos por actuaciones medioambientales ya aprobado por la Administración, el contribuyente ha de solicitarlo, dentro de los tres últimos meses del periodo impositivo en que deba surtir efecto la modificación, debiéndose cumplir las mismas normas que para la solicitud inicial.

## 2.5. PLANES ESPECIALES DE INVERSIONES Y GASTOS DE LAS COMUNIDADES TITULARES DE MONTES VECINALES EN MANO COMÚN (ART. 11 DEL RIS)

Según el artículo 112.1 de la LIS, la base imponible correspondiente a las comunidades titulares de montes vecinales en mano común se reduce en el importe de los beneficios del ejer-

cicio aplicados a determinadas inversiones, gastos de conservación y mantenimiento del monte y financiación de obras de infraestructura y servicios públicos, de interés social, si bien la aplicación del beneficio a dichas finalidades debe efectuarse en el propio periodo impositivo o en los cuatro siguientes. Sin embargo, el apartado 2 del mismo artículo permite que los beneficios puedan aplicarse en un plazo superior siempre que en el mismo se formule un plan especial de inversiones y gastos por el contribuyente y sea aceptado por la Administración. Por ello, el RIS en este caso también de acuerdo con el mandato de la LIS establece los términos en los que la Administración acepta el plan especial de inversiones y gastos.

### Planes especiales de inversiones y gastos

Cuando se pruebe que las inversiones y gastos deben efectuarse necesariamente en un plazo superior a los cuatro periodos impositivos siguientes, se puede presentar un plan especial de inversiones y gastos:

- a) Solicitud. Debe contener los siguientes datos:
  - Una descripción de los gastos, inversiones y sus importes realizados dentro del plazo de los cuatro periodos impositivos siguientes y de las inversiones o gastos pendientes objeto del plan especial.
  - El importe efectivo o previsto de las inversiones o gastos del plan.
  - Una descripción del plan temporal de realización de la inversión o gasto, y de las circunstancias específicas que justifican el plan especial de inversiones y gastos.
- b) Plazo de presentación. El plan especial de reinversión se debe presentar **antes de que finalice el último periodo impositivo de los cuatro de que dispone el contribuyente para realizar las inversiones o gastos**. El contribuyente puede desistir de la solicitud formulada.

La Administración tributaria puede recabar cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios. También **es preceptivo el informe de los organismos de las comunidades autónomas con competencia en materia forestal** en las que tenga su domicilio fiscal el contribuyente. Este, en cualquier momento anterior al trámite de audiencia, puede presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

- c) Resolución. El procedimiento deberá finalizar en el plazo de **tres meses**. Instruido el mismo e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrá de manifiesto al sujeto pasivo, quien dispone de un plazo de quince días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

La resolución motivada que ponga fin al procedimiento puede:

- Aprobar el plan especial de inversiones y gastos formulado por el contribuyente.
- Aprobar un plan especial de inversiones y gastos alternativo, con la aceptación del contribuyente (**el reglamento anterior disponía aprobar un plan especial de inversiones y gastos formulado por el sujeto pasivo en el curso del procedimiento**).
- Desestimar el plan especial de inversiones y gastos formulado por el contribuyente.

Transcurrido el plazo de tres meses sin haberse notificado una resolución expresa, se entiende aprobado el plan especial de inversiones y gastos.

Es competente para instruir y resolver el procedimiento el órgano de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica (**tal y como ya disponía el anterior reglamento**).

- d) Incumplimiento del plan. En caso de incumplimiento total o parcial del plan, el contribuyente regularizará su situación tributaria en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 125 de la LIS, teniendo en cuenta la inversión o gasto propuesta y la efectivamente realizada.

**EJEMPLO 10**

Una comunidad titular de un monte vecinal en mano común obtiene un beneficio de 10.000 euros antes de computar el gasto por el IS. De ese beneficio destina un importe de 6.000 euros a inversiones a realizar en el próximo ejercicio con la finalidad de conservar y proteger el monte. En este ejercicio ha vencido el plazo para invertir los beneficios de ejercicios anteriores, faltando por invertir de los mismos un importe de 1.000 euros. En este mismo ejercicio la comunidad distribuye beneficios entre los vecinos por importe de 2.000 euros.

La liquidación del IS de la comunidad sería:

• Base imponible (10.000 - 6.000) .....	4.000
• Cuota íntegra (0,25 × 4.000) .....	1.000
• Regularización beneficios no aplicados a inversión (0,25 × 1.000) .....	250
• Cuota a ingresar .....	1.250

.../...

.../...

Además, la comunidad debe ingresar los intereses de demora que correspondan sobre la deuda de 250 euros. En cuanto a los vecinos, la cantidad percibida se integrará en su base liquidable del ahorro.

## 2.6. INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN SOBRE ENTIDADES Y OPERACIONES VINCULADAS (ARTS. 13 A 16 DEL RIS)

### 2.6.1. Introducción

**El capítulo V del título I recoge la principal novedad del RIS, incorporando modificaciones sustanciales en relación con las entidades y las operaciones vinculadas.**

Una de ellas supone la plasmación en nuestro Derecho positivo de algunas de las recomendaciones elaboradas por la OCDE a través del Plan de Acción BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) o Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, que se elabora en el ámbito de la OCDE, y en concreto en relación con la información y documentación de las entidades y operaciones vinculadas.

Con base en ello se introduce como novedad la información país por país (regulada en el art. 14 del RIS), que resultará exigible, a partir de 2016, a las entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes de un grupo y no sean al mismo tiempo dependientes de otra, cuando el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo, en los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo, sea, al menos, de 750 millones de euros.

Dicha información se presentará en los 12 meses siguientes a la finalización del periodo impositivo, en el modelo elaborado al efecto, que se aprobará por orden del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

### 2.6.2. Información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas (art. 13 del RIS)

A los efectos de lo dispuesto en artículo 18.3 de la LIS, las personas o entidades vinculadas, con el objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán aportar, a requerimiento de la Administración tributaria, la siguiente documentación específica:

- a) La documentación a que se refiere el artículo 15 del RIS, relativa a las operaciones vinculadas del grupo al que pertenece el contribuyente, definido en los términos establecidos en el artículo 18.2 de la LIS, incluyendo a los establecimientos permanentes que formen parte del mismo.
- b) La documentación del contribuyente a que se refiere el artículo 16 del RIS. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español estarán igualmente obligados a aportar esta documentación.

Esta documentación deberá estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración, y es independiente de cualquier documentación o información adicional que la Administración tributaria pueda solicitar en el ejercicio de sus funciones, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

La documentación específica señalada deberá elaborarse de acuerdo con los principios de proporcionalidad y suficiencia. En su preparación, el contribuyente podrá utilizar aquella documentación relevante de que disponga para otras finalidades.

No obstante, dicha documentación específica no resultará de aplicación:

- a) A las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 65.2 de la LIS.
- b) A las operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico, de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico, y las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de las sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (MHAP). No obstante la documentación específica será exigible en el caso de uniones temporales de empresas o fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, que se acojan al régimen establecido en el artículo 22 de la LIS.
- c) A las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.
- d) A las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado.

El contribuyente deberá incluir en las declaraciones que así se prevea la información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos que se establezca por orden del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

### 2.6.3. Información país por país (art. 14 del RIS)

La **información país por país** comprende, respecto del periodo impositivo de la entidad dominante, de forma agregada, por cada país o jurisdicción:

- a) Ingresos brutos del grupo, distinguiendo entre los obtenidos con entidades vinculadas o con terceros.
- b) Resultados antes del IS o impuestos de naturaleza análoga.
- c) Impuestos sobre Sociedades o de naturaleza análoga satisfechos, incluyendo las retenciones soportadas.
- d) Impuestos sobre Sociedades o de naturaleza análoga devengados, incluyendo las retenciones soportadas.
- e) Importe de la cifra de capital y otros fondos propios existentes en la fecha de conclusión del periodo impositivo.
- f) Plantilla media.
- g) Activos materiales e inversiones inmobiliarias distintos de tesorería y derechos de crédito.
- h) Lista de entidades residentes, incluyendo los establecimientos permanentes y actividades principales realizadas por cada una.
- i) Otra información relevante y una explicación, en su caso, de los datos incluidos en la información.

### 2.6.4. Documentación específica del grupo al que pertenezca el contribuyente (art. 15 del RIS)

Deberá comprender:

- a) Información relativa a la estructura y organización del grupo:
  - 1.º Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma.
  - 2.º Identificación de las distintas entidades que formen parte del grupo.
- b) Información relativa a las actividades del grupo:
  - 1.º Actividades principales del grupo, así como descripción de los principales mercados geográficos en los que opera el grupo, fuentes principales de

beneficios y cadena de suministro de aquellos bienes y servicios que representen, al menos, el 10% del importe neto de la cifra de negocios del grupo, correspondiente al periodo impositivo.

- 2.º Descripción general de las funciones ejercidas, riesgos asumidos y principales activos detentados por las distintas entidades del grupo, incluyendo los cambios respecto del periodo impositivo anterior.
- 3.º Descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptados por el grupo, que justifiquen su adecuación al principio de libre competencia.
- 4.º Relación y breve descripción de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios relevantes entre entidades del grupo.
- 5.º Descripción de las operaciones de reorganización y de adquisición o cesión de activos relevantes, realizadas durante el periodo impositivo.

c) Información relativa a los activos intangibles del grupo:

- 1.º Descripción general de la estrategia global del grupo en relación con el desarrollo, propiedad y explotación de los activos intangibles, incluyendo la localización de las principales instalaciones en las que se realicen actividades de investigación y desarrollo, así como la dirección de las mismas.
- 2.º Relación de los activos intangibles del grupo, indicando las entidades titulares de los mismos, así como descripción de la política de precios de transferencia del grupo en relación con los intangibles.
- 3.º Importe de las contraprestaciones correspondientes a las operaciones vinculadas del grupo, derivadas de la utilización de los activos intangibles, identificando las entidades del grupo afectadas y sus territorios de residencia fiscal.
- 4.º Relación de acuerdos entre las entidades del grupo relativos a intangibles, incluyendo los acuerdos de reparto de costes, los principales acuerdos de servicios de investigación y acuerdos de licencias.
- 5.º Descripción general de cualquier transferencia relevante sobre activos intangibles realizada en el periodo impositivo, incluyendo las entidades, países e importes.

d) Información relativa a la actividad financiera:

- 1.º Descripción general de la forma de financiación del grupo, incluyendo los principales acuerdos de financiación suscritos con personas o entidades ajenas al grupo.

- 2.º Identificación de las entidades del grupo que realicen las principales funciones de financiación del grupo, así como el país de su constitución y el correspondiente a su sede de dirección efectiva.
  - 3.º Descripción general de la política de precios de transferencia relativa a los acuerdos de financiación entre entidades del grupo.
- e) Situación financiera y fiscal del grupo:
- 1.º Estados financieros anuales consolidados del grupo.
  - 2.º Relación y breve descripción de los acuerdos previos de valoración unilateral vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que afecte a la distribución de los beneficios del grupo entre países.

La documentación prevista en el artículo 15 del RIS no resultará de aplicación a aquellos grupos en los que el importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de la LIS, sea inferior a 45 millones de euros.

### 2.6.5. Documentación específica del contribuyente (art. 16 del RIS)

La misma deberá comprender:

- a) Información del contribuyente:
- 1.º Estructura de dirección, organigrama y personas o entidades destinatarias de los informes de gestión del contribuyente, así como sus países o territorios de residencia fiscal.
  - 2.º Descripción de las actividades del contribuyente, de su estrategia de negocio y, en su caso, de su participación en operaciones de reestructuración o de cesión o transmisión de activos intangibles en el periodo impositivo.
  - 3.º Principales competidores.
- b) Información de las operaciones vinculadas:
- 1.º Descripción detallada de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
  - 2.º Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.
  - 3.º Análisis de comparabilidad detallado, en los términos descritos en el artículo 17 del RIS.

- 4.º Explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, los comparables obtenidos y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.
- 5.º En su caso, criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes a que se refiere el artículo 18 del RIS.
- 6.º Copia de los acuerdos previos de valoración vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que estén relacionados con las operaciones vinculadas señaladas anteriormente.
- 7.º Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el contribuyente para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas.

c) Información económico-financiera del contribuyente:

- 1.º Estados financieros anuales del contribuyente.
- 2.º Conciliación entre los datos utilizados para aplicar los métodos de precios de transferencia y los estados financieros anuales, cuando corresponda y resulte relevante.
- 3.º Datos financieros de los comparables utilizados y fuente de la que proceden.

Si, para determinar el valor de mercado, se utilizan otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados distintos de los señalados en las letras a) a e) del artículo 18.4 de la LIS, como pudieran ser métodos de descuento de flujos de efectivo futuro estimados, se describirá detalladamente el método o técnica concreto elegido, así como las razones de su elección.

En concreto, se describirán las magnitudes, porcentajes, ratios, tipos de interés, tasas de actualización y demás variables en que se basen los citados métodos y técnicas y se justificará la razonabilidad y coherencia de las hipótesis asumidas por referencia a datos históricos, a planes de negocios o a cualquier otro elemento que se considere esencial para la correcta determinación del valor y su adecuación al principio de libre competencia.

Deberá maximizarse el uso de datos observables de mercado, que deberán quedar acreditados, y se limitará, en la medida de lo posible, el empleo de consideraciones subjetivas y de datos no observables o contrastables.

La documentación que deberá mantenerse a disposición de la Administración tributaria comprenderá los informes, documentos y soportes informáticos idóneos para la verificación de la correcta aplicación del método de valoración y del valor de mercado resultante.

Las obligaciones documentales previstas en este artículo se referirán al periodo impositivo en el que el contribuyente haya realizado la operación vinculada.

Cuando la documentación elaborada para un periodo impositivo continúe siendo válida en otros posteriores, no será necesaria la elaboración de nueva documentación, sin perjuicio de que deban efectuarse las adaptaciones que fueran necesarias.

En el supuesto de personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de la LIS, sea inferior a 45 millones de euros, la **documentación específica** a que se refiere el artículo 16 del RIS tendrá el siguiente **contenido simplificado**:

- a) Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
- b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.
- c) Identificación del método de valoración utilizado.
- d) Comparables obtenidos y valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado.

En el supuesto de personas o entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 101 de la LIS, esta documentación específica se podrá entender cumplimentada a través del documento normalizado elaborado al efecto por orden del MHAP. Estas entidades no deberán aportar los comparables a que se refiere la letra d) anterior.

El contenido simplificado de la documentación específica a que se refiere el apartado anterior no resultará de aplicación a las siguientes operaciones:

- a) Las realizadas por contribuyentes del IRPF, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 % del capital social o de los fondos propios.
- b) Las operaciones de transmisión de negocios.
- c) Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativas de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.
- d) Las operaciones sobre inmuebles.
- e) Las operaciones sobre activos intangibles.

No obstante, en el supuesto de entidades a que se refiere el artículo 101 de la LIS o personas físicas y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, las obligaciones específicas de documentación no deberán incorporar el análisis de comparabilidad a que se refiere el artículo 17 del RIS.

## 2.7. DETERMINACIÓN DEL VALOR DE MERCADO DE LAS OPERACIONES VINCULADAS (ARTS. 17 A 20 DEL RIS)

### 2.7.1. Introducción

El capítulo VI es el referido a las **reglas de valoración y procedimiento de comprobación de operaciones vinculadas**.

**Por un lado, se establecen las reglas para la determinación del análisis de comparabilidad exigido en la documentación específica y se actualiza el procedimiento de comprobación de las operaciones vinculadas. Asimismo, se regula la opción de evitar el ajuste secundario a través de la restitución patrimonial.**

### 2.7.2. Determinación del valor normal de mercado: análisis de comparabilidad (art. 17 del RIS)

A los efectos de determinar el valor normal de mercado, el RIS establece que deben compararse las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

**El reglamento dispone como novedad que, para ello, será necesario determinar las verdaderas relaciones entre las personas o entidades vinculadas y las condiciones de las operaciones a comparar atendiendo a la naturaleza de las operaciones y a la conducta de las partes.**

Para determinar si dos o más operaciones son equiparables se tienen en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información sobre ellas, las siguientes circunstancias:

- a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.
- b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
- c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones, teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.

- d) Las circunstancias económicas que puedan afectar a las operaciones vinculadas, en particular, las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios.
- e) Las estrategias empresariales.

Asimismo, a los efectos de determinar el valor de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia también deberá tenerse en cuenta cualquier otra circunstancia que sea relevante y **sobre la que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información, como, entre otras, la existencia de pérdidas, la incidencia de las decisiones de los poderes públicos, la existencia de ahorros de localización, de grupos integrados de trabajadores o de sinergias (el anterior reglamento únicamente hablaba de cualquier otra circunstancia que fuera relevante, sin más desarrollo).**

En todo caso deberán indicarse los elementos de comparación internos o externos que deban tenerse en consideración.

Cuando las operaciones vinculadas que realice el contribuyente se encuentren estrechamente ligadas entre sí, hayan sido realizadas de forma continua o **(como novedad en el reglamento), afecten a un conjunto de productos o servicios muy similares**, de manera que su valoración independiente no resulte adecuada, el análisis de comparabilidad a que se refiere el apartado anterior se efectuará teniendo en cuenta el conjunto de dichas operaciones.

Dos o más operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en las circunstancias que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando los ajustes de comparabilidad necesarios **(el anterior reglamento hablaba de «las correcciones necesarias»)**.

El análisis de comparabilidad así descrito forma parte de la documentación a que se refiere el artículo 16 del RIS y cumple la obligación prevista en el número 3.º de la letra b) del apartado 1 del citado artículo.

El grado de comparabilidad, la naturaleza de la operación y la información sobre las operaciones equiparables constituyen los principales factores que determinarán, en cada caso, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 18 de la LIS, el método de valoración más adecuado.

**El reglamento, de forma novedosa, dispone que** cuando, aun existiendo indicios de posibles defectos no sustanciales en la comparabilidad que no hubieran podido cuantificarse adecuadamente, se haya podido determinar un rango de valores que cumpla razonablemente el principio de libre competencia, teniendo en cuenta el proceso de selección de comparables y las limitaciones de la información disponible, se podrán utilizar medidas estadísticas para minimizar el riesgo de error provocado por defectos de comparabilidad **(si bien no se menciona qué tipo de medidas, ni si procede un determinado punto del rango resultante de su aplicación)**.

### 2.7.3. Requisitos de los acuerdos de reparto de costes suscritos entre personas o entidades vinculadas (art. 18 del RIS)

El artículo 18 del RIS regula los requisitos de los acuerdos de reparto de costes suscritos entre personas o entidades vinculadas, **en los mismos términos establecidos en la normativa anterior.**

En los grupos de sociedades, tanto nacionales como internacionales, varias entidades pueden adquirir, producir o suministrar conjuntamente bienes, servicios o activos intangibles, compartiendo los costes de esas actividades entre dichas entidades mediante un acuerdo de reparto de costes.

Los acuerdos de reparto de costes de bienes y servicios suscritos por el obligado tributario deben incluir la identificación de las demás personas o entidades participantes, el ámbito de las actividades y proyectos específicos cubiertos por los acuerdos, su duración, criterios para cuantificar el reparto de los beneficios esperados entre los partícipes, la forma de cálculo de sus respectivas aportaciones, especificación de las tareas y responsabilidades de los partícipes, consecuencias de la adhesión o retirada de los partícipes así como cualquier otra disposición que prevea adaptar los términos del acuerdo para reflejar una modificación de las circunstancias económicas.

### 2.7.4. Comprobación de las operaciones vinculadas (art. 19 del RIS)

**El artículo 19 del RIS regula la comprobación de las operaciones vinculadas, en términos similares a los establecidos en la normativa anterior,** disponiendo que cuando la comprobación de las operaciones vinculadas (**el anterior reglamento sustituía por «la corrección valorativa»**) no sea el objeto único de la regularización que proceda practicar en el procedimiento de inspección en el que se lleve a cabo, la propuesta de liquidación que derive de la misma se documentará en un acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria. En dicha acta se justificará la regularización que resulte por aplicación del artículo 18 de la LIS. La liquidación derivada de esta acta tendrá carácter provisional de acuerdo con lo establecido en el artículo 101.4 b) de la LGT.

Si el contribuyente interpone recurso o reclamación contra la liquidación provisional practicada como consecuencia de la regularización practicada, se notificará dicha liquidación y la existencia del procedimiento revisor a las demás personas o entidades vinculadas afectadas al objeto de que puedan personarse en el procedimiento, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 223.3 y 232.3 de la LGT.

Transcurridos los plazos oportunos sin que el contribuyente haya interpuesto recurso o reclamación, se notificará la liquidación provisional practicada a las demás personas o entidades vinculadas afectadas para que aquellas que lo deseen puedan optar de forma conjunta por interponer el oportuno recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

Una vez que la liquidación practicada al contribuyente haya adquirido firmeza, la Administración tributaria regularizará **de oficio** la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas,

salvo que estas hubieran ya efectuado la referida regularización con carácter previo. La regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación o, en su caso, de una autoliquidación o de una liquidación derivada de una solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente al último periodo impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produzca tal firmeza. Tratándose de impuestos en los que no exista periodo impositivo, dicha regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al momento en que se produzca la firmeza de la liquidación o, en su caso, de una autoliquidación o de una liquidación derivada de una solicitud de rectificación de la autoliquidación practicada al contribuyente.

**En el caso de impuestos en los que existen periodos impositivos, esta regularización deberá comprender todos aquellos que estén afectados por la corrección llevada a cabo por la Administración tributaria, derivada de la comprobación de la operación vinculada.**

La regularización incluirá, en su caso, los correspondientes intereses de demora calculados desde la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación de cada uno de los periodos impositivos en los que la operación vinculada haya surtido efectos, o si la regularización diera lugar a una devolución y la autoliquidación se presentó fuera de plazo desde la fecha de la presentación extemporánea de la autoliquidación.

Los intereses se calcularán hasta la fecha en que se practica la liquidación o, en su caso, la autoliquidación, correspondiente al periodo impositivo en que la regularización de dicha operación es eficaz frente a las demás personas o entidades vinculadas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18.12.3.º de la LIS y en el primer párrafo de este apartado.

La regularización realizada por la Administración tributaria deberá ser tenida en cuenta por los contribuyentes en las declaraciones que se presenten tras la firmeza de la liquidación, cuando la operación vinculada produzca efectos en las mismas.

Para la práctica de la liquidación anterior, los órganos de inspección podrán ejercer las facultades previstas en el artículo 142 de la LGT, y realizar las actuaciones de obtención de información que consideren necesarias.

Las personas o entidades afectadas que puedan invocar un tratado o convenio que haya pasado a formar parte del ordenamiento interno, podrán acudir al procedimiento amistoso o al procedimiento arbitral para eliminar la posible doble imposición generada por la corrección valorativa, de acuerdo con lo dispuesto en el número 5.º del apartado 12 del artículo 18 de la LIS.

### **2.7.5. Restitución patrimonial derivada de las diferencias entre el valor convenido y el valor de mercado de las operaciones vinculadas (art. 20 del RIS)**

**El artículo 20 del RIS regula, de forma novedosa, la restitución patrimonial derivada de las diferencias entre el valor convenido y el valor de mercado de las operaciones vincu-**

ladas, disponiendo que en aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea 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, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18.11 de la LIS.

**Ahora bien, no se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas. Para ello, el contribuyente deberá justificar dicha restitución antes de que se dicte la liquidación que incluya la aplicación de lo señalado en el apartado anterior.**

**No obstante, no se incluye mención alguna al procedimiento que se debería seguir a tal efecto ni cuáles serían los medios de prueba procedentes.**

## 2.8. ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN DE OPERACIONES ENTRE PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS (ARTS. 21 A 36 DEL RIS)

### 2.8.1. Acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas (arts. 21 a 30 del RIS)

Existe la posibilidad de que los contribuyentes puedan llegar a unos acuerdos con la Administración tributaria sobre la valoración de las operaciones realizadas con otros sujetos pasivos vinculados con carácter previo a la realización de las mismas. Estos acuerdos pueden tener ventajas tanto para los propios contribuyentes como para la Administración, dado que los primeros tienen la seguridad jurídica de que la valoración de sus operaciones no será objeto de modificación por la Administración en una comprobación posterior de las liquidaciones presentadas por este impuesto, y la Administración se evita la complejidad de la comprobación del valor de mercado de esas operaciones con posterioridad a su realización.

A través de estos acuerdos se determina previamente el valor de mercado de la operación a solicitud del contribuyente y con base en la propuesta presentada por este fundamentada en el valor normal de mercado, esto es, se propone un método de determinación del valor normal de mercado y no un precio de mercado basado en cualquiera de los métodos contemplados en la propia normativa o bien otros que sean apropiados al caso planteado.

#### Iniciación

Las personas o entidades vinculadas que pretendan solicitar a la Administración tributaria que determine el valor de mercado de las operaciones efectuadas entre ellas, **en condiciones que respeten el principio de libre competencia**, podrán presentar una solicitud previa, cuyo contenido será el siguiente:

- a) Identificación de las personas o entidades que vayan a realizar las operaciones.
- b) Descripción sucinta de las operaciones objeto del mismo.
- c) Elementos básicos de la propuesta de valoración que se pretenda formular.

La Administración tributaria analizará la solicitud previa, pudiendo recabar de los interesados las aclaraciones pertinentes y comunicará a los interesados la viabilidad o no del acuerdo previo de valoración.

La solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el principio de libre competencia, y que contendrá una descripción del método y del análisis seguido para determinar el valor de mercado.

La solicitud deberá ser suscrita por las personas o entidades solicitantes, que deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones cuya valoración se solicita conocen y aceptan la solicitud de valoración.

La solicitud deberá acompañarse de la documentación a que se refieren los artículos 15 y 16 del RIS, en cuanto resulte aplicable a la propuesta de valoración, y se adaptará a las circunstancias del caso.

## Tramitación

La Administración tributaria examinará la propuesta junto con la documentación presentada. A estos efectos, podrá requerir a los contribuyentes cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta, así como explicaciones o aclaraciones adicionales sobre la misma.

## Terminación y efectos del acuerdo

La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:

- a) Aprobar la propuesta de valoración presentada por el contribuyente
- b) Aprobar, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.
- c) Desestimar la propuesta de valoración formulada por el contribuyente.

El acuerdo previo de valoración se formalizará en un documento que incluirá al menos:

- a) Lugar y fecha de su formalización.
- b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los contribuyentes a los que se refiere la propuesta.

- c) Conformidad de los contribuyentes con el contenido del acuerdo.
- d) Descripción de las operaciones a las que se refiere la propuesta.
- e) Elementos esenciales del método de valoración y valor o intervalo de valores que se derivan del mismo.
- f) Periodos impositivos o de liquidación a los que será aplicable el acuerdo y fecha de entrada en vigor del mismo.
- g) Asunciones críticas cuyo acaecimiento condiciona la aplicabilidad del acuerdo en los términos recogidos en dicho acuerdo (novedad).

En la desestimación de la propuesta de valoración se incluirá junto con la identificación de los contribuyentes los motivos por los que la Administración tributaria desestima la propuesta.

El procedimiento deberá finalizar en el plazo de **seis meses**. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado la resolución expresa, la propuesta podrá entenderse desestimada.

La Administración tributaria y los contribuyentes deberán aplicar lo que resulte de la propuesta aprobada.

La Administración tributaria podrá comprobar que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada se corresponden con los efectivamente habidos y que la propuesta aprobada ha sido correctamente aplicada.

Cuando de la comprobación resultare que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada no se corresponden con la realidad, o que la propuesta aprobada no ha sido aplicada correctamente, la Inspección de los Tributos procederá a regularizar la situación tributaria de los contribuyentes.

El desistimiento de cualquiera de los contribuyentes determinará la terminación del procedimiento.

**El reglamento dispone, de forma novedosa, que el acuerdo surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los periodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro periodos impositivos siguientes al vigente en la fecha de aprobación del acuerdo.**

**Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones realizadas en periodos impositivos anteriores, siempre que no hubiera prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni hubiese liquidación firme que recaiga sobre las operaciones objeto de solicitud.**

**El órgano competente para iniciar, instruir y resolver el procedimiento será el órgano de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica (el ante-**

**rior reglamento atribuía la competencia al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT).**

## Recursos

Ni la resolución que ponga fin al procedimiento ni el acto presunto desestimatorio de la propuesta son recurribles. No obstante, pueden interponerse los recursos y reclamaciones contra los actos de liquidación del IS que en su día se dicten, en donde se puede plantear la propuesta de valoración formulada por el contribuyente que no fue aceptada por la Administración.

Información sobre la aplicación del acuerdo para la valoración de las operaciones efectuadas con personas o entidades vinculadas (art. 28 del RIS)

Conjuntamente con la declaración del IS, del IRPF o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, los contribuyentes presentarán un escrito relativo a la aplicación del acuerdo previo de valoración aprobado, cuyo contenido deberá comprender, entre otras, la siguiente información:

- a) Operaciones realizadas en el periodo impositivo o de liquidación al que se refiere la declaración a las que ha sido de aplicación el acuerdo previo.
- b) Precios o valores a los que han sido realizadas las operaciones anteriores como consecuencia de la aplicación del acuerdo previo.
- c) Descripción, si las hubiere, de las variaciones significativas de las circunstancias económicas **existentes en el momento de la aprobación del acuerdo previo de valoración.**
- d) Operaciones efectuadas en el periodo impositivo o de liquidación similares a aquellas a las que se refiere el acuerdo previo, precios por los que han sido realizadas y descripción de las diferencias existentes respecto de las operaciones comprendidas en el ámbito del acuerdo previo.
- e) **Aquella que se determine en el propio acuerdo (novedad incorporada en el nuevo RIS).**

No obstante, en los acuerdos firmados con otras Administraciones, la documentación que deberá presentar el contribuyente anualmente será la que se derive del propio acuerdo.

Modificación del acuerdo previo de valoración (art. 29 del RIS)

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas o tecnológicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo previo de valoración, este podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas. El procedimiento de modificación podrá iniciarse de oficio o a instancia de los contribuyentes.

La solicitud de modificación deberá ser suscrita por las personas o entidades solicitantes, que deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones cuya valoración se solicita, conocen y aceptan la solicitud de modificación, y deberá contener la siguiente información:

- a) Justificación de la variación significativa de las circunstancias económicas.
- b) Modificación que, a tenor de dicha variación, resulta procedente.

El desistimiento de cualquiera de las personas o entidades afectadas determinará la terminación del procedimiento de modificación.

La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, y previa audiencia de los contribuyentes, quienes dispondrán al efecto de un plazo de 15 días, dictará resolución motivada, que podrá:

- 1.º Aprobar la modificación formulada por el contribuyente.
- 2.º Aprobar, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.
- 3.º Desestimar la modificación formulada por el contribuyente, confirmando o dejando sin efecto el acuerdo previo de valoración inicialmente aprobado.

Cuando el procedimiento de modificación haya sido iniciado por la Administración tributaria, el contenido de la propuesta se notificará a los contribuyentes quienes dispondrán de un plazo de un mes contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta para:

- a) Aceptar la modificación.
- b) Formular una modificación alternativa, debidamente justificada.
- c) Rechazar la modificación, expresando los motivos en los que se fundamentan.

La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, dictará resolución motivada, que podrá:

- 1.º Aprobar la modificación, si los contribuyentes la han aceptado.
- 2.º Aprobar, con la aceptación de los contribuyentes, una modificación alternativa (**el anterior reglamento disponía «aprobar la modificación alternativa formulada por los obligados tributarios»**).
- 3.º Dejar sin efecto el acuerdo por el que se aprobó la propuesta inicial de valoración.
- 4.º Declarar la continuación de la aplicación de la propuesta de valoración inicial.

En el caso de mediar un acuerdo con otra Administración tributaria, la modificación del acuerdo previo de valoración requerirá la previa modificación del acuerdo alcanzado con dicha Administración. A tal efecto se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 31 y siguientes del RIS.

El procedimiento deberá finalizarse en el plazo de **seis meses**. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado una resolución expresa, la propuesta de modificación podrá entenderse desestimada.

La resolución que ponga fin al procedimiento de modificación o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que puedan dictarse.

La aprobación de la modificación tendrá los efectos previstos en el artículo 25 del RIS, en relación con las operaciones que se realicen con posterioridad a la solicitud de modificación o, en su caso, a la comunicación de propuesta de modificación.

La resolución por la que se deje sin efecto el acuerdo previo de valoración inicial determinará la extinción de los efectos previstos en el artículo 25 del RIS, en relación con las operaciones que se realicen con posterioridad a la solicitud de modificación o, en su caso, a la comunicación de propuesta de modificación.

La desestimación de la modificación formulada por los contribuyentes determinará:

- a) La confirmación de los efectos previstos en el artículo 25 del RIS, cuando no quede probada la variación significativa de las circunstancias económicas.
- b) La extinción de los efectos previstos en el artículo 25 del RIS, respecto de las operaciones que se realicen con posterioridad a la solicitud de modificación, en los demás casos.

### Prórroga del acuerdo previo de valoración (art. 30 del RIS)

Se permite la solicitud de prórroga del plazo de validez del acuerdo de valoración que hubiera sido aprobado. Dicha solicitud debe presentarse antes de los **seis meses previos a la finalización de dicho plazo de validez** y se debe acompañar de la documentación que se considere conveniente para justificar que las circunstancias puestas de manifiesto en la solicitud original no han variado.

La solicitud de prórroga del acuerdo previo de valoración debe ser suscrita por las personas o entidades que suscribieron el acuerdo previo cuya prórroga se solicita, y deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones conocen y aceptan la solicitud de prórroga.

La Administración tributaria dispone de un plazo de **seis meses** para examinar la documentación aportada en la solicitud de prórroga y para notificar a los obligados tributarios la prórroga o no del plazo de validez del acuerdo de valoración previa.

En el procedimiento de esta prórroga, la Administración puede solicitar cualquier información y documentación adicional (**el anterior reglamento permitía a la Administración, además, solicitar la colaboración del obligado tributario, mientras que el nuevo RIS ha suprimido esta facultad de la Administración**).

Transcurrido el referido plazo de seis meses sin haber notificado la prórroga del plazo de validez del acuerdo de valoración previa, la solicitud podrá considerarse desestimada.

La resolución por la que se acuerde la prórroga del acuerdo o el acto presunto desestimatorio no es recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que puedan dictarse.

### **2.8.2. Acuerdos previos de valoración de operaciones con otras Administraciones públicas (arts. 31 a 36 del RIS)**

En relación con la propuesta para la valoración de las operaciones efectuadas con personas o entidades vinculadas, los contribuyentes pueden solicitar de la Administración tributaria que inicie un procedimiento para someter la propuesta formulada a la consideración de las Administraciones de otros Estados donde residan las otras personas o entidades vinculadas con las que se realizarán las operaciones, al objeto de establecer un acuerdo entre las Administraciones afectadas para que la valoración sea la misma a efectos fiscales en todas las partes vinculadas aun cuando residan en distintos países. La solicitud de inicio debe ir acompañada de la documentación prevista en el artículo 22 del RIS.

Si es la Administración tributaria la que en el curso de un procedimiento previo de valoración considera oportuno someter el asunto a la consideración de otras Administraciones tributarias que pudieran resultar afectadas, lo debe poner en conocimiento de las personas o entidades vinculadas. La aceptación por parte del contribuyente es requisito previo a la comunicación a la otra Administración.

El procedimiento para la celebración de estos acuerdos se rige por las normas señaladas en el capítulo VII, con las especialidades que se indican a continuación.

En el curso de las relaciones con otras Administraciones tributarias, los contribuyentes están obligados a facilitar cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta de valoración formulada, pudiendo participar en las actuaciones tendentes a establecer el acuerdo cuando así lo convengan los representantes de ambas Administraciones tributarias.

La propuesta de acuerdo que se concrete con la otra Administración se pone en conocimiento del contribuyente, cuya aceptación es un requisito previo a la firma del acuerdo entre las Administraciones implicadas. En caso de aceptación, el órgano competente suscribirá el acuerdo con las otras Administraciones tributarias, dándose traslado de una copia del mismo a los interesados.

La oposición a la propuesta de acuerdo determina la desestimación de la propuesta formulada por el contribuyente. El acto de desestimación no es recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que contra los actos de liquidación que se dicten puedan interponerse en su día.

**El órgano competente para iniciar, instruir y resolver el procedimiento será el órgano de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica (el anterior reglamento atribuía la competencia al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT).**

## 2.9. DOCUMENTACIÓN DE LAS OPERACIONES CON PERSONAS O ENTIDADES NO VINCULADAS RESIDENTES EN PARAÍDOS FISCALES (ART. 37 DEL RIS)

Quienes realicen operaciones con personas o entidades residentes en paraísos fiscales están obligados a mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación específica prevista en el capítulo V del título I del RIS, con las siguientes especialidades:

- a) No será de aplicación lo establecido en la letra d) del artículo 13.3 del RIS.
- b) Deberá mantenerse la documentación relativa a todas las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y el contribuyente acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.
- c) La documentación a que se refiere el artículo 16.1 a) del RIS deberá comprender, adicionalmente, cuando se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, la identificación de las personas que, en nombre de dichas personas o entidades, hayan intervenido en la operación y, en caso de que se trate de operaciones con entidades, la identificación de los administradores de las mismas.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 18.13 de la LIS tendrá la consideración de dato cada una de las personas y administradores a que se refiere esta letra.

- d) A las operaciones con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, que no tengan la consideración de personas o entidades vinculadas en los términos establecidos en el artículo 18 de la LIS, no les será exigible la documentación específica del contribuyente prevista en el artículo 16 del

RIS respecto de servicios y compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en estas, así como los gastos accesorios y conexos, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el contribuyente pruebe que la realización de la operación a través de un país o territorio considerado como paraíso fiscal responde a la existencia de motivos económicos válidos.
- Que el contribuyente realice operaciones equiparables con personas o entidades no vinculadas que no residan en países o territorios considerados como paraísos fiscales y acredite que el valor convenido de la operación se corresponde con el valor convenido en dichas operaciones equiparables, una vez efectuadas, en su caso, las correcciones necesarias.

## 2.10. VALORACIÓN PREVIA DE GASTOS CORRESPONDIENTES A PROYECTOS DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA O DE INNOVACIÓN TECNOLÓGICA (ART. 38 DEL RIS)

**El capítulo IX del título I del RIS trata el procedimiento para la obtención de acuerdos previos de valoración de gastos correspondientes a proyectos de investigación científica e innovación tecnológica, en términos similares a los establecidos en la normativa anterior.**

Se permite al contribuyente, en relación con la aplicación de la deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica, solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos correspondientes a proyectos de esta índole, que considere susceptibles de disfrutar de la deducción.

El procedimiento para la adopción de dichos acuerdos es el siguiente:

- a) La solicitud debe presentarse con carácter previo, antes de que se realicen los gastos, teniendo, además, carácter vinculante, en el sentido de que los valores de los mismos que resulten del acuerdo vinculan a la Administración.
- b) La solicitud, por escrito, ha de contener, como mínimo, los siguientes datos:
  - Identificación de la persona o entidad solicitante.
  - Identificación y descripción del proyecto. Se deben indicar las actividades y periodo de tiempo en que se realizarán, así como los gastos en los que se incurrirá en su ejecución.
  - Propuesta de valoración de los gastos que se realizarán, expresando la regla de valoración aplicada y las circunstancias económicas que hayan sido tomadas en consideración, que fundamenten y justifiquen la propuesta.

De dicha regla de valoración no tiene por qué resultar, necesariamente, un valor concreto y específico, sino que puede consistir en un conjunto de valores que podrían estar condicionados por diferentes variables.

Tanto la Administración tributaria como el contribuyente pueden solicitar o aportar informes periciales que versen sobre el contenido de la propuesta de valoración. Igualmente, pueden proponer la práctica de las pruebas que consideren pertinentes por cualquiera de los medios admitidos en Derecho.

La documentación aportada por el contribuyente solamente tiene efectos en relación con este procedimiento, imponiéndose a los funcionarios que intervengan el deber de sigilo y secreto.

Instruido el expediente y antes de resolverlo, será puesto de manifiesto al solicitante para que pueda formular alegaciones en el plazo de 15 días.

El procedimiento finaliza, en un **plazo máximo de seis meses**, con una resolución motivada que puede aprobar la propuesta formulada inicialmente por el solicitante u otra que difiera de la inicialmente presentada, con la aceptación del contribuyente (**el anterior RIS disponía aprobar otra propuesta alternativa formulada por el contribuyente en el curso del procedimiento**) o desestimarla. La ausencia de contestación en aquel plazo implica la aceptación de los valores propuestos por el solicitante (silencio administrativo positivo).

La resolución expresa debe indicar el plazo de vigencia de la valoración y la fecha de su entrada en vigor (**el anterior RIS disponía que el plazo de vigencia no podía exceder de tres años**). La resolución no es recurrible, sin perjuicio de los posibles recursos y reclamaciones contra los actos de liquidación derivados de la aplicación de los valores establecidos en aquella.

## 2.11. ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN O DE CALIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE RENTAS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES (ARTS. 39 A 44 DEL RIS)

**El capítulo X del título I del RIS regula el procedimiento para la obtención de acuerdos previos de valoración o de calificación y valoración de rentas procedentes de determinados activos intangibles, en términos similares a los establecidos en la normativa anterior**, que podrán solicitar los contribuyentes con carácter previo a la realización de las operaciones susceptibles de acogerse a la reducción prevista en el artículo 23 de la LIS para las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas que cumplan determinados requisitos.

### Inicio del procedimiento (art. 39 del RIS)

Las personas o entidades que tengan el propósito de realizar las operaciones susceptibles de acogerse a la reducción establecida en el artículo 23 de la LIS podrán solicitar a la Adminis-

tración tributaria un acuerdo previo de valoración de los ingresos procedentes de la cesión de los activos intangibles y de los gastos asociados a los mismos, así como de las rentas generadas en la transmisión, o un acuerdo previo de calificación de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías admitidas como activos intangibles aptos, y de valoración de los ingresos y gastos asociados a los mismos, así como de las rentas generadas en la transmisión.

La solicitud deberá presentarse por escrito, con carácter previo a la realización de las operaciones que motiven la aplicación de la reducción, siendo su contenido, como mínimo, el siguiente:

- a) Identificación de la persona o entidad solicitante y de las personas o entidades cesionarias.
- b) Descripción del activo que pretende ser objeto de cesión o transmisión. Adicionalmente, en el procedimiento de calificación y valoración, la solicitud ha de incluir la descripción del activo que pretende ser objeto de cesión o transmisión.
- c) En su caso, descripción del derecho de uso o explotación que se pretende establecer y duración del mismo.
- d) En el procedimiento de calificación y valoración, se hará constar la calificación motivada de los activos a los efectos del artículo 23 de la LIS.
- e) Propuesta de valoración de los ingresos y de los gastos asociados a la cesión del activo, o de las rentas generadas en su transmisión con indicación del valor de adquisición y transmisión, expresando la regla de valoración aplicada y las circunstancias económicas que hayan sido tomadas en consideración.
- f) Demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria.

Se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de la solicitud cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que la propuesta de valoración, o de calificación y valoración, que se pretende formular carezca manifiestamente de fundamento para determinar el valor de los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, o bien de las rentas generadas en la transmisión, o la calificación del activo como apto.
- b) Que se hubiesen desestimado propuestas de valoración, o de calificación y valoración, sustancialmente iguales a la propuesta que se pretende formular.

La documentación presentada únicamente tendrá efectos en relación con este procedimiento y será exclusivamente utilizada respecto del mismo.

Todo lo anterior no exime a los sujetos pasivos de las obligaciones formales que les incumben de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 de la LGT, o en otra disposición.

En los casos de desistimiento, archivo, inadmisión o desestimación de la propuesta se procederá a la devolución de la documentación aportada.

### Tramitación (art. 40 del RIS)

La Administración tributaria examinará la solicitud junto con la documentación presentada. A estos efectos, podrá requerir a los contribuyentes, en cualquier momento, cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta, así como explicaciones o aclaraciones adicionales sobre la misma.

En el procedimiento del acuerdo previo de calificación y valoración, el órgano competente para instruir deberá solicitar informe vinculante a la DGT, en relación con la calificación de los activos a efectos de la aplicación de la reducción del artículo 23 de la LIS. En caso de estimarlo procedente, la DGT podrá solicitar opinión no vinculante al respecto al Ministerio de Economía y Competitividad.

La DGT ha de evacuar el informe, que se comunicará al órgano solicitante en el plazo máximo de tres meses. Este plazo no computa en el plazo máximo de seis meses de finalización del procedimiento establecido en el apartado 6 del artículo 41 del RIS.

### Terminación y efectos del acuerdo (art. 41 del RIS)

1.º La resolución que ponga fin al procedimiento del acuerdo previo de valoración puede:

- a) Aprobar la propuesta de valoración presentada por el contribuyente.
- b) Aprobar, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.
- c) Desestimar la propuesta de valoración formulada por el contribuyente.

La resolución que ponga fin al procedimiento del acuerdo previo de calificación y valoración podrá:

1. Calificar los activos como no aptos a los efectos del artículo 23 de la LIS.
2. Calificar los activos como aptos y aprobar la propuesta de valoración formulada inicialmente por el contribuyente.
3. Calificar los activos como aptos y aprobar otra propuesta alternativa, **con la aceptación del contribuyente (el anterior reglamento preveía aprobar otra propuesta formulada o aceptada por el solicitante en el curso del procedimiento).**

4. Calificar los activos como aptos y desestimar la propuesta de valoración formulada por el contribuyente.
- 2.º El acuerdo previo de valoración, o de calificación y valoración, tiene carácter vinculante y se formaliza en un documento que ha de incluir al menos:
  - a) Lugar y fecha de su formalización.
  - b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario.
  - c) Conformidad del obligado tributario con el contenido del acuerdo.
  - d) Descripción de la operación a la que se refiere la propuesta.
  - e) En el caso del acuerdo previo de calificación y valoración, calificación motivada de los activos a los efectos del artículo 23 de la LIS.
  - f) Valoración que se derive del acuerdo, con indicación de los elementos esenciales del método de valoración empleado, así como las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación.
  - g) Plazo de vigencia del acuerdo y fecha de entrada en vigor del mismo.
- 3.º En la desestimación de la propuesta de valoración o de calificación y valoración se ha de incluir, junto con la identificación del obligado tributario, los motivos por los que la Administración tributaria desestima la misma.
- 4.º El desistimiento del solicitante determinará la terminación del procedimiento.
- 5.º La finalización del procedimiento debe tener lugar en el **plazo máximo de seis meses**. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado la resolución expresa, la propuesta podrá entenderse desestimada.
- 6.º La Administración tributaria y el obligado tributario deberán aplicar la valoración y, en su caso, calificación, que resulte de la resolución, durante su plazo de vigencia, siempre que no varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron dicha calificación y valoración.
- 7.º La Administración tributaria podrá proceder a la comprobación de que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada se corresponden con los efectivamente habidos y que la propuesta aprobada ha sido correctamente aplicada. Cuando de la comprobación resulte que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada no se corresponden con la realidad, o que la propuesta aprobada no ha sido aplicada correctamente, la Inspección de los Tributos procederá a regularizar la situación tributaria de los contribuyentes.
- 8.º La resolución que ponga fin al procedimiento o el acto presunto desestimatorio será no recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que contra los actos de liquidación que en su día se dicten puedan interponerse.

Órgano competente (art. 42 del RIS)

**El órgano competente para instruir, resolver y, en el caso de modificación del acuerdo, iniciar el procedimiento será el órgano de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica (el anterior reglamento atribuía la competencia al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT).**

Modificación del acuerdo previo de valoración o de calificación y valoración (art. 43 del RIS)

- 1.º En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas que han determinado la valoración, existentes en el momento de la aprobación del acuerdo previo de valoración, o de calificación y valoración, este podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas. El procedimiento de modificación podrá iniciarse de oficio o a instancia de los obligados tributarios.
- 2.º La solicitud de modificación debe ser suscrita por la persona o entidad solicitante, y debe contener la siguiente información:

- Justificación de la variación significativa de las circunstancias económicas.
- Modificación de la valoración que, a tenor de dicha variación, resulta procedente.

El desistimiento del solicitante determina la terminación del procedimiento.

La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, y previa audiencia del contribuyente, que dispondrá al efecto de un plazo de quince días, dictará resolución motivada, que podrá:

- a) Aprobar la modificación de valoración formulada por el contribuyente.
  - b) Aprobar, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.
  - c) Desestimar la modificación formulada por el contribuyente, confirmando o dejando sin efecto la propuesta de valoración inicialmente aprobada. No obstante, no afectará a la calificación de los activos, realizada en el acuerdo previo de calificación y valoración inicial.
- 3.º Cuando el procedimiento de modificación haya sido iniciado por la Administración tributaria, el contenido de la propuesta se notificará al contribuyente que dispondrá de un plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, para:
    - Aceptar la modificación.
    - Formular una modificación alternativa, debidamente justificada.
    - Rechazar la modificación, expresando los motivos en los que se fundamentan.

La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, dictará resolución motivada, que podrá:

- a) Aprobar la modificación, si el contribuyente la ha aceptado.
  - b) Aprobar la modificación alternativa formulada por el contribuyente.
  - c) Dejar sin efecto el acuerdo por el que se aprobó la propuesta inicial de valoración, sin que afecte a la calificación de los activos en el supuesto de un acuerdo previo de calificación y valoración inicial.
  - d) Declarar la continuación de la aplicación de la propuesta de valoración inicial.
- 4.º El procedimiento debe finalizarse en el plazo de seis meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado una resolución expresa, la propuesta de modificación podrá entenderse desestimada.
- 5.º La resolución que ponga fin al procedimiento de modificación es no recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que puedan dictarse.
- 6.º La aprobación de la modificación tiene los efectos indicados en el artículo 41 del RIS, desde la solicitud de la modificación o, en su caso, desde la comunicación de propuesta de modificación.
- 7.º La resolución por la que se deje sin efecto el acuerdo previo de valoración inicial, o de calificación y valoración inicial en relación con la valoración, determinará, respecto de esta, la extinción de los efectos desde la solicitud de la modificación o, en su caso, desde la comunicación de propuesta de modificación.
- 8.º La desestimación de la modificación formulada por el obligado tributario determina:
- La confirmación de los efectos cuando no quede probada la variación significativa de las circunstancias económicas.
  - La extinción de los efectos desde la desestimación, en los demás casos.

Prórroga del acuerdo previo de valoración o del acuerdo previo de calificación y valoración (art. 44 del RIS)

El contribuyente puede solicitar a la Administración tributaria que se prorrogue el plazo de validez del acuerdo de valoración, o de calificación y valoración, que hubiera sido aprobado. Dicha solicitud debe presentarse antes de los seis meses previos a la finalización de dicho plazo de validez y se ha de acompañar de la documentación que considere conveniente para justificar que las circunstancias puestas de manifiesto en la solicitud original no han variado.

La Administración tributaria dispondrá de un plazo de seis meses para examinar la documentación y notificar a los contribuyentes la prórroga o no del plazo de validez del acuerdo previo

de valoración, o de calificación y valoración. A tales efectos, la Administración podrá solicitar cualquier información y documentación adicional así como la colaboración del contribuyente.

Transcurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior sin haber notificado la prórroga del plazo de validez del acuerdo previo de valoración, o de calificación y valoración, la solicitud podrá considerarse desestimada.

La resolución por la que acuerde la prórroga o el acto presunto desestimatorio es no recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que en su día puedan dictarse.

### 3. LÍMITES EN LAS AYUDAS DERIVADAS DE LA APLICACIÓN DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA (ART. 45 DEL RIS)

El título II recoge, en el artículo 45 del RIS, los límites al régimen de ayudas para obras audiovisuales establecido en el Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, comúnmente conocido como el Reglamento General de Exención por Categorías.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 54.4 del Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, la deducción prevista en el apartado 2 del artículo 36 de la LIS resultará de aplicación, siempre que se tengan en cuenta los siguientes límites:

- a) Las producciones que generen derecho a la referida deducción deberán tener un coste mínimo de 2 millones de euros.
- b) La base de la deducción no podrá superar el 80 % del coste total de la producción.

### 4. REGLAS DE APLICACIÓN DE DETERMINADOS RÉGIMENES ESPECIALES (ARTS. 46 A 56 DEL RIS)

#### 4.1. INTRODUCCIÓN

El **título III del RIS** se dedica a las **reglas de aplicación de determinados regímenes especiales**. El **capítulo I** tiene por objeto las agrupaciones de interés económico españolas y europeas y uniones temporales de empresas, el **capítulo II** el régimen de consolidación fiscal, el

**capítulo III** el régimen de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, el **capítulo IV** el régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero, el **capítulo V** el régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros, el **capítulo VI** el régimen de las entidades navieras en función del tonelaje y el **capítulo VII** los partidos políticos.

**Destaca la adaptación de las obligaciones formales correspondientes al régimen de consolidación fiscal a la nueva delimitación del perímetro de consolidación.**

**Asimismo, se minoran las obligaciones fiscales en el régimen de operaciones de reestructuración (régimen de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea) como consecuencia de las desaparición de la necesidad de opción expresa por su aplicación.**

#### 4.2. AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO ESPAÑOLAS Y EUROPEAS Y UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS (ART. 46 DEL RIS)

Todas estas entidades deben presentar, conjuntamente con la declaración del IS, una relación de las **personas o entidades que ostenten los derechos inherentes o la cualidad de socio o empresa miembro** el último día del periodo impositivo, con los siguientes datos:

- a) Identificación, domicilio fiscal y porcentaje de participación de los socios o de las personas o entidades que ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio.
- b) Importe total de las cantidades que deben ser objeto de imputación a tales personas o entidades, relativas a los siguientes conceptos de la entidad:
  - 1.º Resultado contable.
  - 2.º **Gastos financieros netos no deducidos por la entidad (novedad incorporada en el nuevo RIS).**
  - 3.º **Reserva de capitalización no aplicada por la entidad (novedad incorporada en el nuevo RIS).**
  - 4.º Base imponible, **minorada o incrementada, en su caso, en las cantidades derivadas de la aplicación de la reserva de nivelación (novedad incorporada en el nuevo RIS).**
  - 5.º Base de deducción para evitar la doble imposición internacional y, en su caso, el porcentaje de participación en la entidad de la que procede la renta.
  - 6.º Base de las bonificaciones.

- 7.º Base de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades así como, en su caso, la base de la deducción por inversiones en elementos del inmovilizado material nuevos.
  - 8.º Retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la agrupación de interés económico.
- c) Dividendos y participaciones en beneficios distribuidos con cargo a reservas, distinguiendo los que correspondan a ejercicios en que a la entidad no le hubiese sido aplicable el régimen especial.

Las agrupaciones de interés económico que tributen en este régimen especial deben notificar a las personas o entidades que ostenten los derechos económicos inherentes o la cualidad de socio o empresas miembro las cantidades totales a imputar y la imputación individual realizada por los anteriores conceptos, en cuanto sean imputables de acuerdo con las normas del IS o del IRPF.

Por otra parte, y al objeto de que pueda ser efectiva la no tributación de los dividendos que procedan de periodos impositivos en los que las agrupaciones de interés económico han tributado en este régimen especial, deben mencionar en la memoria de sus cuentas anuales la siguiente información:

- a) Beneficios aplicados a reservas que correspondan a periodos impositivos en los que tributaron en régimen general.
- b) Beneficios aplicados a reservas que correspondan a periodos impositivos en los que tributaron en régimen especial, distinguiendo entre los que correspondieron a socios residentes en territorio español, de los no residentes.
- c) En caso de distribución de dividendos y participaciones en beneficios con cargo a reservas, designación de la reserva aplicada.

### 4.3. RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL (ART. 47 DEL RIS)

Una vez adoptados los acuerdos correspondientes por todas y cada una de las sociedades que deben integrar el grupo fiscal, la sociedad dominante está obligada a comunicar dichos acuerdos con anterioridad al inicio del periodo impositivo en que sea de aplicación este régimen, esto es, esa comunicación debe realizarse dentro del mismo periodo impositivo en el que se hayan adoptado los acuerdos.

#### Lugar de presentación

La comunicación del ejercicio de la opción de tributar según el régimen de consolidación fiscal debe presentarse ante la Delegación de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal de la

sociedad dominante del grupo o bien ante la Dependencia Regional de Inspección o la Delegación Central de Grandes Contribuyentes si la sociedad representante del grupo se halla adscrita a estos últimos órganos administrativos.

## Contenido

La comunicación ha de contener los siguientes datos:

- a) Identificación de las sociedades que integran el grupo fiscal. **En el caso de que la entidad dominante sea no residente en territorio español** o de establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español que tengan la condición de sociedad dominante, se exige, junto con la identificación de las sociedades que integran el grupo fiscal, la identificación de la entidad no residente a la que pertenece.
- b) Copia de los acuerdos por los que las sociedades del grupo han optado por el régimen de consolidación fiscal y, **en el caso de que la entidad dominante sea no residente en territorio español, documento en el que se designe a la entidad representante (novedad introducida en el nuevo RIS).**
- c) Relación del porcentaje de participación directo o indirecto mantenido por la sociedad dominante respecto de todas y cada una de las sociedades que integran el grupo fiscal, **porcentaje de derechos de voto poseídos sobre las mismas (novedad)** y fecha de adquisición de las respectivas participaciones.

Esta comunicación también debe contener la manifestación de la entidad representante de que se cumplen todos los requisitos para formar grupo a efectos de este régimen fiscal.

#### 4.4. RÉGIMEN DE FUSIONES, ESCISIONES, APORTACIONES DE ACTIVOS, CANJE DE VALORES Y CAMBIO DE DOMICILIO SOCIAL DE UNA SOCIEDAD EUROPEA O UNA SOCIEDAD COOPERATIVA EUROPEA DE UN ESTADO MIEMBRO A OTRO DE LA UNIÓN EUROPEA (ARTS. 48 Y 49 DEL RIS)

Una vez ejercitada la opción por aplicar el régimen especial, se impone al contribuyente la obligación de comunicarla a la Administración tributaria.

Como novedad, el nuevo RIS dispone que **la comunicación será efectuada por la entidad adquirente de las operaciones, salvo que la misma no sea residente en territorio español, en cuyo caso dicha comunicación se efectuará por la entidad transmitente.**

**No obstante, tratándose de operaciones en las cuales ni la entidad adquirente ni la transmitente sean residentes en territorio español, la comunicación deberá ser efectuada por los socios de la entidad transmitente, siempre que sean residentes en territorio español. En caso contrario, la comunicación la realizará la entidad transmitente.**

La comunicación debe realizarse dentro de los tres meses siguientes a la fecha de la inscripción de la escritura pública en que se documente la operación.

Si la inscripción no fuese necesaria, el plazo de tres meses se computa desde la fecha de otorgamiento de la escritura pública donde se documente la operación, en la que, necesariamente, debe constar el ejercicio de la opción.

En los casos de cambio de domicilio, dicho plazo se computa a partir de la fecha de inscripción en el registro del Estado miembro del nuevo domicilio social de la escritura pública o documento equivalente en que se documente la operación.

**No obstante, tratándose de operaciones en las cuales ni la entidad adquirente ni la transmitente sean residentes en territorio español, la comunicación se realizará en el plazo previsto para la presentación de las declaraciones o autoliquidaciones correspondientes a los socios de la entidad transmitente, siempre que sean residentes en territorio español.**

## Órgano competente

En función del domicilio fiscal del sujeto obligado a realizar la comunicación o, en su caso, del domicilio del establecimiento permanente cuando el obligado a comunicar no resida en territorio español, la comunicación se dirige a la Delegación de la AEAT, a las Dependencias Regionales de Inspección o a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, cuando se trate de contribuyentes adscritos a las mismas.

## Contenido

La comunicación debe contener la siguiente información:

- a) Datos identificativos de las entidades que participan en la operación, describiéndose la operación realizada.
- b) Copia de la escritura pública que documente la operación.
- c) Si la operación se ha realizado mediante una oferta pública de adquisición de acciones, también debe aportarse una copia del correspondiente folleto informativo.
- d) **Indicación, en su caso, de la no aplicación del régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS.**

#### 4.5. RÉGIMEN FISCAL DE DETERMINADOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO (ART. 50 DEL RIS)

El ejercicio de la opción establecida en el apartado 8 del artículo 106 de la LIS será objeto de comunicación a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

La comunicación de la opción deberá realizarse antes de la finalización del periodo impositivo en el que se pretenda que surta efectos.

La comunicación contendrá, como mínimo, los siguientes datos:

- a) Identificación del activo objeto del contrato de arrendamiento financiero.
- b) Indicación de la fecha de inicio efectivo y fin del periodo de construcción del activo.
- c) Determinación de los importes y del momento temporal en que se van a satisfacer las cuotas del contrato de arrendamiento financiero.
- d) Indicación de que los activos reúnen requisitos técnicos y de diseño singulares y que no se corresponden con una producción en serie.

#### 4.6. RÉGIMEN DE LAS ENTIDADES DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS (ART. 51 DEL RIS)

La opción por el régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros deberá comunicarse a la Administración tributaria.

El régimen se aplicará al periodo impositivo que finalice con posterioridad a la comunicación y a los sucesivos que concluyan antes de que se comunique a la Administración tributaria la renuncia al mismo.

#### 4.7. RÉGIMEN DE LAS ENTIDADES NAVIERAS EN FUNCIÓN DEL TONELAJE (ARTS. 52 A 54 DEL RIS)

Pueden optar por la tributación en este régimen especial las entidades cuyo objeto social incluya la explotación de buques propios o arrendados, así como la gestión técnica y de tripulación de los mismos. Esta opción comprenderá todos los buques gestionados por el solicitante, así como los que gestione con posterioridad.

La opción podrá extenderse a todos los buques tomados en fletamento por el solicitante, pero en este caso el tonelaje neto de estos buques no puede superar el 75 % del tonelaje total de

la flota de la entidad o, en su caso, del grupo fiscal que aplique el régimen, quedando excluidos del mismo los buques que ocasionen la superación de este límite.

Aun cuando la aplicación del régimen especial de las entidades navieras en función del tonelaje sea voluntario, sin embargo, el mismo está condicionado a la solicitud previa del contribuyente al MHAP y su correspondiente autorización.

### Procedimiento de solicitud del régimen (art. 53 del RIS)

Han de tenerse en cuenta las siguientes consideraciones:

- a) Solicitud. Debe estar referida a la totalidad de los buques explotados por las entidades del mismo grupo fiscal, así como de los que se realice la gestión técnica y de tripulación de los mismos, y ha de ir acompañada de los siguientes documentos:
  - Estatutos de la entidad, o proyecto de los mismos si aún no se ha constituido.
  - Respecto de las entidades ya constituidas, certificado de inscripción de la entidad en el Registro de Buques y Empresas Navieras o en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras, y respecto de las no constituidas, proyecto de constitución o solicitud de inscripción en los citados registros. Esta documentación no se exige a las entidades que realicen en su totalidad la gestión técnica y de tripulación de buques.
  - Identificación y descripción de las actividades de las entidades respecto de las cuales se solicita la aplicación del régimen.
  - Acreditación, respecto de cada buque, del título en virtud del cual se utiliza o se utilizará, o se lleva a cabo en su totalidad la gestión técnica y de tripulación de buques, del ámbito territorial en el que se llevará a cabo su gestión estratégica y comercial, de su abanderamiento y de su afectación exclusiva a las actividades establecidas en la LIS.
  - En el caso de sociedades ya constituidas, el último balance aprobado de la entidad.
  - Acreditación o, en el caso de entidades no constituidas, previsión del valor neto contable y del valor de mercado de los buques cuya titularidad ya se tenía cuando se accedió a este régimen especial.
  - En el caso de entidades que realicen en su totalidad la gestión técnica y de tripulación de buques, documento demostrativo del cumplimiento de las prescripciones del código CGS, expedido en los términos establecidos en la prescripción 13.2 del Código Internacional de Gestión y para la Seguridad de la Explotación de los buques y la prevención de la contaminación, adoptado por la Organización Marítima Internacional mediante la Resolución A 741.

- b) Plazo. La solicitud debe presentarse **antes de la finalización del periodo impositivo** a partir del cual vaya a surtir efectos el régimen especial (**el anterior RIS disponía que la solicitud debía presentarse con, al menos, tres meses de antelación al inicio del periodo impositivo respecto del que se pretendía que tuviera efectos**).
- c) Resolución. La instrucción y resolución de la solicitud corresponde a la DGT, que puede solicitar del contribuyente cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios.

También puede recabar informe de los organismos competentes para verificar la existencia de una contribución efectiva a los objetivos de la política comunitaria de transporte marítimo, especialmente en lo relativo al nivel tecnológico de los buques que garantice la seguridad en la navegación y la prevención de la contaminación del medio ambiente y al mantenimiento del empleo comunitario tanto a bordo como en tareas auxiliares al transporte marítimo, y para verificar la actividad realizada por las entidades que realicen, en su totalidad, la gestión técnica y de tripulación de buques. La solicitud del citado informe determina la interrupción del plazo de resolución.

El contribuyente puede, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

- d) Puesta de manifiesto. Instruido el procedimiento, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se ha de poner de manifiesto al contribuyente, el cual dispondrá de un plazo de quince días para formular las alegaciones así como para presentar los documentos y justificaciones que estime oportunos.
- e) Finalización. La resolución que ponga fin al procedimiento debe ser motivada y puede:
- Autorizar el régimen de las Entidades Navieras en Función del Tonelaje, determinando el periodo impositivo a partir del cual surtirá efectos. La autorización se concede por un periodo de diez años.
  - Desestimar la concesión del régimen de las Entidades Navieras en Función del Tonelaje.

La solicitud debe resolverse en el plazo de **tres meses** contados desde la fecha en que la solicitud haya sido presentada o desde la fecha de subsanación de la misma a requerimiento de dicho órgano, transcurrido el cual puede entenderse denegada.

Si transcurre dicho plazo sin que el MHAP resuelva de forma expresa, debe entenderse desestimada y, por tanto, el contribuyente no puede aplicar este régimen especial, sin perjuicio de que puedan formularse los recursos que procedan ante dicha desestimación expresa o presunta.

- f) Prórrogas. Dado que la aplicación del régimen especial está limitado a un periodo de diez años, cuando el contribuyente desee con posterioridad seguir aplicando

dicho régimen, debe solicitar la prórroga del mismo por un periodo adicional de otros diez años.

La solicitud de esta prórroga está sujeta al cumplimiento de los requisitos generales, esto es, deberá presentarse **antes de la finalización del periodo impositivo respecto del que se pretende que tenga efectos (el anterior RIS disponía su presentación con, al menos, tres meses de antelación al inicio del periodo impositivo de aplicación del régimen especial).**

- g) Inclusión de nuevos buques en el régimen especial. Si con posterioridad a la concesión de una autorización, el sujeto pasivo adquiere, arrienda, toma en fletamento o gestiona en su totalidad otros buques que cumplan los requisitos del régimen, debe presentar, en los términos expuestos en las letras anteriores, una nueva solicitud referida a estos buques. La autorización adicional se concederá por el periodo temporal de vigencia que reste a la autorización inicial del régimen.

#### Renuncia e incumplimiento del régimen (art. 54 del RIS)

- a) Renuncia. El contribuyente puede renunciar a la aplicación del régimen especial. La renuncia se ha de presentar **antes de que finalice el periodo impositivo respecto del que se pretende que tenga efectos (el anterior RIS disponía su presentación con, al menos, tres meses de antelación al inicio del periodo impositivo de aplicación del régimen especial).**

Durante los **cinco años siguientes** a la fecha anterior no se puede solicitar una nueva aplicación del régimen especial.

- b) Incumplimiento de los requisitos. La aplicación del régimen especial está condicionada al cumplimiento de determinados requisitos, en unos casos tales requisitos se refieren al propio buque (localización de su gestión, actividad a la que está destinado, etc.) y, en otros, los requisitos se imponen al contribuyente (aplicación del régimen a la totalidad de los buques, contabilidad desglosada por buques y actividades, etc.).

Si se incumple alguno de estos requisitos, los efectos que ello produciría en la aplicación del régimen especial son los siguientes:

- Cese de los efectos de la autorización para aplicar el régimen especial.
- Pérdida de la totalidad de los beneficios fiscales que se disfrutaron de su aplicación. La pérdida del régimen implica regularizar la situación tributaria del contribuyente, en el sentido de que en el periodo impositivo en el que se produce el incumplimiento de los requisitos deberá ingresarse, junto con la cuota de dicho periodo, las cuotas íntegras correspondientes a las cantidades que hubieran debido ingresarse aplicando el régimen general del IS, en la totalidad de los ejercicios a los que resultó de aplicación la autorización, además de los intereses de demora, recargos y sanciones que procedan.

- Imposibilidad de formular una nueva solicitud en tanto no haya transcurrido un mínimo de cinco años.

#### 4.8. PARTIDOS POLÍTICOS (ARTS. 55 Y 56 DEL RIS)

Explotaciones económicas propias de los partidos políticos exentas en el IS (art. 55 del RIS)

Para disfrutar de la exención prevista en el artículo 10.º Dos d) de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos, estos deberán formular solicitud dirigida al Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT antes de que finalice el periodo impositivo en que deba surtir efectos.

El partido político solicitante aportará, junto con el escrito de solicitud, copia simple de la escritura de constitución y estatutos, certificado de inscripción en el Registro de Partidos Políticos del Ministerio del Interior así como memoria, en la que se explique y justifique que las explotaciones económicas para las que solicita la exención coinciden con su propia actividad.

A estos efectos, se entenderá que las explotaciones económicas coinciden con la actividad propia del partido político cuando:

- a) Contribuyan directa o indirectamente a la consecución de sus fines.
- b) Cuando el disfrute de esta exención no produzca distorsiones en la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.
- c) Que se preste en condiciones de igualdad a colectividades genéricas de personas. Se entenderá que no se cumple este requisito cuando los promotores, afiliados, compromisarios y miembros de sus órganos de dirección y administración, así como los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos, sean los destinatarios principales de la actividad o se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

El órgano de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica resolverá de forma motivada la exención solicitada. Dicha exención quedará condicionada a la concurrencia en todo momento de las condiciones y requisitos previstos en la Ley Orgánica 8/2007 y en el presente artículo.

Se entenderá otorgada la exención si el citado Departamento no ha notificado la resolución en un plazo de seis meses.

Una vez concedida la exención no será preciso reiterar su solicitud para su aplicación a los periodos impositivos siguientes, salvo que se modifiquen las circunstancias que justificaron su concesión o la normativa aplicable.

El partido político deberá comunicar al **órgano de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica** cualquier modificación relevante de las condiciones o requisitos exigibles para la aplicación de la exención (**el anterior RIS establecía su comunicación al Departamento de Gestión Tributaria**). Dicho órgano podrá declarar, previa audiencia del partido político por un plazo de diez días, si procede o no la continuación de la aplicación de la exención. De igual forma se procederá cuando la Administración tributaria conozca por cualquier medio la modificación de las condiciones o los requisitos para la aplicación de la exención.

El incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de esta exención determinará la pérdida del derecho a su aplicación a partir del propio periodo impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Para favorecer el adecuado control de la actividad económico-financiera de los partidos políticos, la AEAT comunicará al Tribunal de Cuentas las solicitudes de exención presentadas y el resultado de las mismas.

Acreditación a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta respecto de las rentas exentas percibidas por los partidos políticos (art. 56 del RIS)

La acreditación de los partidos políticos a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 11.º Dos de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos, se efectuará mediante certificado expedido por el **órgano competente de la AEAT que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica (el anterior RIS disponía que el certificado sería expedido por el Departamento de Gestión Tributaria)**, previa solicitud a la que se acompañará copia del certificado de inscripción en el Registro de Partidos Políticos del Ministerio del Interior.

Este certificado hará constar su periodo de vigencia, que se extenderá desde la fecha de su emisión hasta la finalización del periodo impositivo en curso del solicitante.

## 5. GESTIÓN DEL IMPUESTO (ARTS. 57 A 69 DEL RIS)

### 5.1. ÍNDICE DE ENTIDADES, DEVOLUCIÓN Y OBLIGACIONES DE COLABORACIÓN

#### 5.1.1. Índice de entidades (art. 57 del RIS)

Mediante el censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores a que se refiere el artículo 9 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria

y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, se llevará en cada una de las Delegaciones el índice de entidades a que se refiere el artículo 118 de la LIS.

Las modificaciones censales y solicitudes de baja del índice de los contribuyentes adscritos a las Dependencias Regionales de Inspección y a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes se dirigirán, en el primer caso, a las Delegaciones Especiales correspondientes a su domicilio fiscal y en el segundo a la referida Delegación Central.

Cuando se hubiera dictado acuerdo de baja provisional como consecuencia de lo previsto en el párrafo b) del apartado 1 del artículo 119 de la LIS y, posteriormente, la entidad presentara las declaraciones omitidas, el órgano competente de la AEAT acordará la rehabilitación de la inscripción en el índice y remitirá el acuerdo al Registro Público en el que se hubiera extendido la nota marginal correspondiente para la cancelación de la misma.

### **5.1.2. Devolución (art. 58 del RIS)**

Las devoluciones a que se refiere el artículo 127 de la LIS se realizarán por transferencia bancaria. El ministro de Hacienda y Administraciones Públicas podrá autorizar la devolución por cheque cruzado cuando concurren las circunstancias que lo justifiquen.

### **5.1.3. Colaboración externa en la presentación y gestión de declaraciones (art. 59 del RIS)**

La Administración tributaria podrá hacer efectiva la colaboración social en la presentación de declaraciones por este impuesto a través de acuerdos con las comunidades autónomas y otras Administraciones públicas, con entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales.

Los acuerdos podrán referirse, entre otros, a los siguientes aspectos:

- a) Campañas de información y difusión.
- b) Asistencia en la realización de declaraciones y en su cumplimentación correcta y veraz.
- c) Remisión de declaraciones a la Administración tributaria.
- d) Subsanción de defectos, previa autorización de los contribuyentes.
- e) Información del estado de tramitación de las devoluciones de oficio, previa autorización de los contribuyentes.

La Administración tributaria proporcionará la asistencia técnica necesaria para el desarrollo de las indicadas actuaciones sin perjuicio de ofrecer dichos servicios con carácter general a los contribuyentes.

Mediante orden del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas se establecerán los supuestos y condiciones en que las entidades que hayan suscrito los citados acuerdos podrán presentar por medios telemáticos declaraciones, declaraciones-liquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria, en representación de terceras personas.

Dicha orden podrá prever igualmente que otras personas o entidades accedan a dicho sistema de presentación por medios telemáticos en representación de terceras personas.

## 5.2. OBLIGACIÓN DE RETENER E INGRESAR A CUENTA (ARTS. 60 A 68 DEL RIS)

### 5.2.1. Rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta (art. 60 del RIS)

Están sometidas a retención las rentas sujetas al IS del perceptor:

1. Las derivadas de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, de la cesión a terceros de capitales propios y las restantes rentas a que se refiere el artículo 25 de la LIRPF.
2. Los premios derivados de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios.
3. Las contraprestaciones obtenidas por sociedades como consecuencia de la atribución del cargo de administrador o consejero en otras sociedades.
4. Las rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, aunque constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas.
5. Las rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, aunque constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas.
6. Las rentas obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva (IIC).
7. Las rentas obtenidas en las operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones y distribución de la prima de emisión realizadas por una sociedad de inversión de capital variable (SICAV) que no estén sujetas al tipo general de gravamen, por organismos de inversión colectiva equivalente a las SICAV registrados en otro Estado, así como por IIC reguladas en la normativa comunitaria constitui-

das en cualquier Estado miembro de la Unión Europea inscritas en la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV).

8. Rentas mixtas. En el caso de rendimientos conjuntos, cuando un mismo contrato comprenda rendimientos sujetos a retención y otros no sujetos a dicha obligación:
  - Debe practicarse retención sobre el importe total satisfecho en el caso de contratos que comprendan prestaciones de servicios o cesión de bienes inmuebles junto con la cesión de los siguientes bienes y derechos: propiedad intelectual cuando el cedente no sea el autor, propiedad industrial no afecta a actividades empresariales o profesionales, prestación de asistencia técnica fuera del ámbito de una actividad empresarial, arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas que no constituyan actividades empresariales.
  - Por el contrario, no debe practicarse retención cuando un mismo contrato comprenda el arriendo, subarriendo o cesión de fincas rústicas conjuntamente con otros bienes muebles, salvo que se trate del arrendamiento o cesión de negocios o minas.

### 5.2.2. Rentas no sometidas a la obligación de retención o ingreso a cuenta (art. 61 del RIS)

Por lo que al IS se refiere, no existe obligación de retener a cuenta respecto de los siguientes rendimientos:

1. Los rendimientos de los valores emitidos por el Banco de España que constituyan instrumento regulador de intervención en el mercado monetario y los rendimientos de las Letras del Tesoro.
2. Los intereses que constituyan derecho a favor del Tesoro, como contraprestación de los préstamos del Estado al crédito oficial.
3. Los intereses y comisiones de préstamos que constituyen ingreso de las entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito (sociedades de crédito hipotecario, entidades de financiación y de arrendamiento financiero, sociedades de *factoring*, sociedades de emisión y gestión de tarjetas y sociedades de avales y garantías) inscritos en los registros especiales del Banco de España y residentes en territorio español.

No obstante, los intereses y rendimientos de las obligaciones, bonos u otros títulos emitidos por entidades públicas o privadas, nacionales o extranjeras, y que integren la cartera de valores de las entidades señaladas sí están sujetos a retención.

4. Los intereses de las operaciones de préstamo, crédito o anticipo, tanto activas como pasivas que realice la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales (SEPI) con so-

ciudades en las que tenga participación mayoritaria en el capital, no pudiendo extender esta excepción a los intereses de cédulas, obligaciones, bonos u otros títulos análogos.

5. Los intereses percibidos por las sociedades de valores como consecuencia de los créditos otorgados en relación con operaciones de compra o venta de valores, así como los intereses percibidos por las empresas de servicios de inversión respecto de las operaciones activas de préstamos o depósitos.

Tampoco existe obligación de practicar retención en relación con los intereses percibidos por las sociedades o agencias de valores, en contraprestación a las garantías constituidas para operar como miembros de los mercados de futuros y opciones financieras.

6. Las primas de conversión de obligaciones en acciones.
7. Las rentas derivadas de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, con excepciones.
8. Los beneficios percibidos por una sociedad matriz residente en España de sus sociedades filiales residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, cuando concurren los requisitos establecidos en la letra h) del apartado 1 del artículo 14 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.
9. Los rendimientos procedentes del arrendamiento y subarrendamiento de inmuebles urbanos, en determinados casos (como en el arrendamiento de vivienda por empresas para sus empleados, o cuando la renta satisfecha por el arrendatario a un mismo arrendador no supere los 900 € anuales).
10. Los rendimientos exigibles entre una agrupación de interés económico, española o europea y sus socios, así como los exigibles entre una unión temporal de empresas y sus empresas miembros.
11. Los rendimientos de participaciones hipotecarias, préstamos u otros derechos que constituyan ingreso de fondos de titulización.
12. Los rendimientos de cuentas en el exterior, cuando sean satisfechos por establecimientos permanentes en el extranjero de entidades de crédito financieras y establecimientos financieros residentes en España.
13. Los rendimientos satisfechos a entidades que gocen de exención por el impuesto en virtud de lo dispuesto en un tratado internacional suscrito por España.
14. Los dividendos o participaciones en beneficios, intereses y demás rendimientos satisfechos entre sociedades de un grupo que tribute en el régimen de consolidación fiscal.
15. Los dividendos o participaciones en beneficios repartidos por agrupaciones de interés económico, españolas o europeas, y por uniones temporales de empresas, salvo aquellas que deban tributar conforme a las normas generales del impuesto, que co-

respondan a socios que deban soportar la imputación de la base imponible y procedan de periodos impositivos durante los cuales la entidad haya tributado según lo dispuesto en el régimen especial del capítulo II del título VII de la LIS.

16. Las rentas obtenidas por las entidades exentas totalmente en el IS.

La condición de entidad exenta puede acreditarse por cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho.

17. Los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el artículo 21.1 de la LIS.

A efectos de no practicar la retención, la entidad perceptora debe comunicar a la entidad obligada a retener que concurren los requisitos exigidos. La comunicación debe contener, además de los datos de identificación del perceptor, los documentos que justifiquen el cumplimiento de los referidos requisitos.

18. Las rentas obtenidas por los contribuyentes del IS procedentes de activos financieros, siempre que cumplan los requisitos siguientes:

1.º Que estén representados mediante anotaciones en cuenta.

2.º Que se negocien en un mercado secundario oficial de valores español, o en el Mercado Alternativo de Renta Fija, sistema multilateral de negociación creado de conformidad con lo previsto en el título XI de la Ley 24/1988.

19. Los premios derivados de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios, cuando la base de retención no sea superior a 300 euros, así como los premios de loterías y apuestas que, por su cuantía, estén exentos del gravamen especial a que se refiere la disposición adicional trigésima tercera 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.

20. Las rentas obtenidas por los contribuyentes del IS procedentes de deuda emitida por las Administraciones públicas de países de la OCDE y activos financieros negociados en mercados regulados de dichos países.

21. Las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio obtenidas por los fondos de inversión de carácter financiero y las SICAV en cuyos reglamentos de gestión o estatutos tengan establecida una inversión mínima superior al 50% de su patrimonio en acciones o participaciones de varias IIC o una inversión de, al menos, el 85% de su patrimonio en un único fondo de inversión de carácter financiero cuyos partícipes sean exclusivamente otras IIC.

22. Las cantidades satisfechas por entidades aseguradoras a los fondos de pensiones como consecuencia del aseguramiento de planes de pensiones.

23. Las rentas obtenidas por el cambio de activos en los que estén invertidas las provisiones de los seguros de vida en los que el tomador asume el riesgo de la inversión (seguros *unit linked*).

Para ello, la entidad de seguros debe comunicar a las entidades obligadas a practicar la retención con motivo de la transmisión o reembolso de activos la circunstancia de que se trata de un contrato de seguro *unit linked* que cumple los requisitos exigidos en la normativa del IRPF [art. 14.2 h) de la LIRPF]. La entidad obligada a practicar la retención debe conservar la comunicación debidamente firmada.

24. Las rentas obtenidas por el Consorcio de Compensación de Seguros derivadas del ejercicio de las funciones de liquidación de entidades aseguradoras y de los procesos concursales a los que dichas entidades se encuentren sometidas.
25. Las rentas derivadas de la variación en los compromisos por pensiones que estén instrumentados en un contrato de seguro colectivo que haya sido objeto de un plan de financiación, en tanto no se haya dado cumplimiento al mismo.
26. Las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de participaciones en los fondos de inversión cotizados, esto es, aquellos cuyas participaciones estén admitidas a negociación en Bolsa de valores, y rentas derivadas del reembolso o transmisión de las acciones de las SICAV índice cotizadas.
27. Las remuneraciones y compensaciones por derechos económicos que perciba la Sociedad de Gestión de los Sistemas de Registro, Compensación y Liquidación de Valores por los préstamos de valores, ni por los que se abonen a personas y entidades prestamistas.

### 5.2.3. Obligados a retener o ingresar a cuenta (art. 62 del RIS)

Están obligados a retener e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta, cuando satisfagan o abonen rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta:

1. Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de bienes y de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas que satisfagan o abonen rentas sujetas al IS o al IRPF.
2. Los contribuyentes del IRPF que ejerzan actividades económicas (empresarios, profesionales, agricultores, etc.), respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de sus actividades.
3. Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes, que operen en España mediante establecimiento permanente.

Al margen del supuesto general, existen las siguientes situaciones particulares:

- a) Premios: está obligado a retener o a ingresar a cuenta la persona o entidad que los satisfaga.
- b) Activos financieros. En las operaciones sobre activos financieros, tanto si producen rendimientos implícitos como explícitos, están obligados a retener:

- En los rendimientos obtenidos en la amortización o reembolso de los activos financieros, la entidad emisora o las instituciones financieras encargadas de la operación cuando se les encomiende la materialización de la amortización o el reembolso.

Cuando se trate de instrumentos de giro convertidos después de su emisión en activos financieros, a su vencimiento está obligado a retener el fedatario público o institución financiera que intervenga en la presentación al cobro.

- En los rendimientos obtenidos en transmisiones de activos financieros, incluidos los instrumentos de giro convertidos después de su emisión en activos financieros, están obligados a retener el banco, caja o entidad que actúe por cuenta del transmitente, si se canaliza la transmisión a través de una o varias instituciones financieras.

A estos efectos, se entiende que actúa por cuenta del transmitente el banco, caja o entidad financiera que reciba de aquel la orden de venta de los activos financieros.

- c) En los casos no recogidos en los dos supuestos anteriores respecto de operaciones sobre activos financieros, es obligatoria la intervención de fedatario público, que practicará la correspondiente retención.
- d) Deuda del Estado. En la transmisión de valores de la Deuda del Estado debe practicar la retención la entidad gestora del Mercado de Deuda pública en anotaciones que intervenga en la transmisión.
- e) Acciones o participaciones representativas del capital o del patrimonio de IIC. En sus transmisiones o reembolsos están obligados a practicar retención o ingreso a cuenta las siguientes personas o entidades:

- Las sociedades gestoras, en el caso de reembolso de participaciones en fondos de inversión, salvo, con efectos desde el 1 de enero de 2014, por las participaciones registradas a nombre de entidades comercializadoras por cuenta de partícipes, donde las comercializadoras son las obligadas a practicar la retención.
- La propia sociedad de inversión de capital variable, o la sociedad gestora que intervenga, en la recompra de acciones que no coticen en bolsa ni en otro mercado o sistema organizado de negociación de valores, adquiridas directamente por la sociedad de inversión de capital variable o a través de comercializador a la sociedad.

- Las entidades comercializadoras o los intermediarios facultados para la comercialización de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero. Con carácter subsidiario, están obligadas a retener las entidades encargadas de la colocación o distribución de los valores de dichas instituciones entre los potenciales suscriptores, cuando efectúen el reembolso de los mismos.
  - Los representantes de las sociedades gestoras de IIC domiciliadas en otros Estados miembros de la Unión Europea.
  - Cuando no se manifieste ninguna de las situaciones anteriores de retención, está obligado a efectuar un pago a cuenta el socio o partícipe que efectúe la transmisión u obtenga el reembolso.
- f) Los representantes de las entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo que operen en España en régimen de libre prestación de servicios en relación con las operaciones que se realicen en España.
- g) En la reducción de capital con devolución de aportaciones y distribución de la prima de emisión de SICAV, por las cantidades que se satisfagan deben practicar retención:
- La propia SICAV no sujeta al tipo general de gravamen, con carácter general.
  - Las entidades comercializadoras o intermediarios facultados para la comercialización de IIC reguladas en la Directiva 2009/65/CE constituidas en cualquier Estado miembro de la Unión Europea inscritas en la CNMV y, subsidiariamente, la entidad encargada de la colocación o distribución de los valores que intervengan en el pago de las rentas.
  - La entidad depositaria de los valores o que tenga encargada la gestión de cobro de las rentas, cuando se trate de organismos de inversión colectiva equivalente a las SICAV registrados en otro Estado.
  - El socio o partícipe que recibe la devolución de las aportaciones o la distribución de la prima de emisión, en los demás casos diferentes de los anteriores.

#### 5.2.4. Activos financieros (art. 63 del RIS)

A efectos de retenciones, se clasifican en activos financieros con rendimiento implícito, explícito o mixto, así como con respecto a la justificación de su adquisición.

1. Activos financieros con rendimiento implícito. Son aquellos activos financieros en los que el rendimiento se genera mediante diferencia entre el importe satisfecho en la emisión, primera colocación o endoso y el comprometido a reembolsar a su vencimiento (rendimiento «al tirón» o «al descuento»). Las operaciones en las que se producen son aquellas cuyo rendimiento se fija, total o parcialmente, de forma

implícita, a través de cualesquiera valores mobiliarios utilizados para la captación de recursos ajenos. En particular, tienen esta consideración las letras de cambio, pagarés, bonos, obligaciones con prima, cédulas y cualquier otro similar utilizado para la captación de recursos ajenos.

2. Activos financieros con rendimiento explícito. Son aquellos en los que el rendimiento se produce mediante el sistema de intereses expresamente pactados –sean en metálico o en especie–, cobrándose el interés o rendimiento de manera separada o diferenciada del reembolso del capital. Pueden también definirse como aquellos en los que la retribución pactada como contraprestación a la captación o utilización de capitales ajenos no guarda relación con los importes de las sucesivas transmisiones de los activos.

Son rendimientos explícitos, entre otros, los siguientes:

- La totalidad de la contraprestación percibida, que proceda de capitales colocados en cualquier clase de crédito público o privado, español o extranjero (préstamos, Deuda pública, etc.).
  - La contraprestación obtenida como consecuencia de la titularidad de cuentas en toda clase de instituciones financieras (cuentas corrientes, a plazo, libretas de ahorro, etc.).
  - Los rendimientos de créditos participativos y operaciones análogas.
  - La contraprestación resultante de la imposición de capitales (plazos fijos).
  - Los rendimientos de las cuentas en participación.
3. Activos financieros con rendimiento mixto. Son aquellos activos financieros cuyo rendimiento se produce conjuntamente en forma implícita y explícita. Así, los bonos de caja o de tesorería, las cédulas, etc., emitidos bajo la par –esto es, con prima de emisión–, o con primas de amortización o reembolso, pueden generar simultáneamente rendimientos implícitos (diferencia entre el valor de emisión y el de reembolso o amortización, incluida la prima) y explícitos (intereses ofrecidos: cupón).

Esta clase de activos no tienen un régimen específico, sino que van a seguir el régimen de los activos financieros con rendimiento explícito o el de los activos financieros con rendimiento implícito, dependiendo de la cuantía de la parte de rendimiento explícito que produzcan.

### 5.2.5. Base para el cálculo de la retención o ingreso a cuenta (art. 64 del RIS)

Con carácter general, constituye la base para el cálculo de la obligación de retener la contraprestación íntegra exigible o satisfecha, sobre la que se aplica el porcentaje de retención para determinar el importe de la retención o ingreso a cuenta.

**En el caso de arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, la base de la retención estará constituida por todos los conceptos que se satisfagan al arrendador, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.**

**En el caso de premios de loterías y apuestas que, por su cuantía, estuvieran sujetos y no exentos del gravamen especial de determinadas loterías y apuestas a que se refiere la disposición adicional trigésima tercera 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, la retención se practicará sobre el importe del premio sujeto y no exento, de acuerdo con la referida disposición.**

### **5.2.6. Nacimiento de la obligación de retener e ingresar a cuenta (art. 65 del RIS)**

En función de la naturaleza del tipo de renta se distingue:

- a) Regla general. Con carácter general, las obligaciones de retener y de ingresar a cuenta nacen en el momento de la exigibilidad de las rentas, dinerarias o en especie, sujetas a retención o ingreso a cuenta, respectivamente, o en el momento de su pago o entrega, si es anterior a la fecha de su exigibilidad.
- b) Reglas especiales. Existen ciertas particularidades para las siguientes rentas:
  - Intereses: son exigibles en las fechas de vencimiento señaladas en la escritura o contrato para su liquidación o cobro, o cuando de otra forma se reconozcan en cuenta, aunque el perceptor no reclame su cobro o los rendimientos se acumulen al principal de la operación.
  - Dividendos: se entienden exigibles en la fecha establecida en el acuerdo de distribución o a partir del día siguiente al de su adopción a falta de la determinación de la citada fecha.
  - Rentas procedentes de la amortización, reembolso o transmisión de activos financieros: la obligación de retener nace en el momento en que se formalice la transmisión, amortización o reembolso de los activos financieros correspondientes, con independencia de las condiciones de cobro pactadas.
  - Rentas procedentes de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones en IIC: la obligación de retener o ingresar a cuenta nace en el momento en que se formalice la operación, cualesquiera que sean las condiciones de cobro pactadas.

### **5.2.7. Porcentaje de retención e ingreso a cuenta (art. 66 del RIS)**

En el IS se diferencia un porcentaje de retención general y diferentes porcentajes especiales según el tipo de renta obtenida.

- a) Porcentaje general. El porcentaje al que se debe efectuar la retención o ingreso a cuenta es, con carácter general, el 19 % **(con las matizaciones que haremos a continuación respecto al año 2015)**.
- b) Porcentajes especiales:
- Rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización: 24 %.
  - Premios de loterías y apuestas que, por su cuantía, estuvieran sujetos y no exentos del gravamen especial de determinadas loterías y apuestas: 20 %.

**Como consecuencia del régimen transitorio previsto en la LIS y las modificaciones introducidas por el Real Decreto-Ley 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del IRPF y otras medidas de carácter económico, el porcentaje de retención general será:**

- **Del 20 % desde el 1 de enero de 2015 hasta el 11 de julio de 2015.**
- **Del 19,5 % desde el 12 de julio hasta el 31 de diciembre de 2015.**

### 5.2.8. Importe de la retención o del ingreso a cuenta (art. 67 del RIS)

El importe de la retención o del ingreso a cuenta se determinará aplicando el porcentaje a que se refiere el artículo anterior a la base de cálculo.

### 5.2.9. Obligaciones declarativas y de ingreso (art. 68 del RIS)

El retenedor u obligado al ingreso a cuenta debe:

- Presentar, ante el órgano competente de la AEAT, en los veinte primeros días naturales de abril, julio, octubre y enero, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre natural anterior e ingresar su importe en el Tesoro Público. Dicha declaración debe presentarse ante el órgano competente de la AEAT.
- Presentar, en los primeros 20 días naturales del mes de enero, una declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta efectuados durante el ejercicio.

En dicha declaración, además de la identificación del retenedor, se solicita la relación nominativa de perceptores, de los que hay que cumplimentar una serie de datos como su nombre y apellidos o denominación de la entidad; número de identificación fiscal; retención practicada o ingreso a cuenta efectuado y, en su caso, repercutido; renta obtenida, con indicación de la identificación, descripción y naturaleza de los conceptos, incluyendo las rentas exceptuadas de gra-

vamen por razón de su cuantía, o cuando hubiera resultado un porcentaje de retención o ingreso a cuenta igual a cero, y ejercicio o año de devengo de las mismas, etc.

Si la declaración se presenta en soporte directamente legible por ordenador o ha sido generada mediante la utilización, exclusivamente, de los correspondientes módulos de impresión desarrollados, a estos efectos, por la Administración tributaria, el plazo de presentación es el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de enero del año siguiente a aquel al que corresponde la declaración anual.

Los contribuyentes obligados a retener asumen la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de la obligación de efectuar el ingreso de las retenciones.

El retenedor u obligado a ingresar a cuenta debe expedir, en favor del contribuyente, certificación acreditativa de la retención o ingreso a cuenta practicado, y de los restantes datos que deben incluirse en la declaración anual.

La certificación debe ponerse a disposición del contribuyente antes de la apertura del plazo de declaración del impuesto.

A estas mismas obligaciones están sujetas las entidades domiciliadas, residentes o representadas en España, que paguen por cuenta ajena rentas sujetas a retención o que sean depositarias o gestionen el cobro de las rentas de valores.

Al margen de la aludida certificación, los pagadores deben comunicar a los contribuyentes la retención o ingreso a cuenta practicados en el momento en que satisfagan las rentas, indicando el porcentaje aplicado.

### 5.3. CONVERSIÓN DE ACTIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO EN CRÉDITOS EXIGIBLES FRENTE A LA HACIENDA PÚBLICA. PROCEDIMIENTO DE COMPENSACIÓN Y ABONO (ART. 69 DEL RIS)

**El capítulo III del título IV del RIS es novedoso y regula el procedimiento de compensación y abono de activos por impuesto diferido cuando se convierten en créditos exigibles frente a la Hacienda Pública.**

Los activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1 a) de la LIS, así como los derivados de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de la LIS, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, jubilación, se convertirán en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, en los términos establecidos en el apartado 1 del artículo 130 de la LIS.

La conversión de los activos por impuesto diferido a que se refiere el párrafo anterior en un crédito exigible frente a la Administración tributaria se producirá en el momento de la presentación de la autoliquidación del IS correspondiente al periodo impositivo en que se hayan producido las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 130 de la LIS.

La conversión de activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria determinará que el contribuyente pueda optar por solicitar su abono a la Administración tributaria o por compensar dichos créditos con otras deudas de naturaleza tributaria de carácter estatal que el propio contribuyente genere a partir del momento de la conversión.

La solicitud de abono del crédito exigible frente a la Administración tributaria se realizará a través de la autoliquidación del IS. Este abono se regirá por lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo, sin que, en ningún caso, se produzca el devengo del interés de demora a que se refiere el apartado 2 de dicho artículo 31 de la LGT.

En el caso de que el contribuyente inste la compensación del crédito exigible frente a la Administración tributaria con otras deudas, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 130 de la LIS, deberá dirigir al órgano competente para su tramitación la correspondiente solicitud, para cada deuda cuya compensación pretenda realizar, de acuerdo con el modelo que se aprobará por orden del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Dicha solicitud contendrá los siguientes datos:

- a) Identificación de la deuda tributaria cuya compensación se solicita, indicando al menos, su importe y concepto. Se indicará también la fecha de vencimiento del plazo de ingreso en el caso de deudas con plazo de ingreso en periodo voluntario.
- b) Identificación de la autoliquidación en que se genera el crédito exigible frente a la Administración tributaria cuya compensación se pretenda.
- c) Manifestación del contribuyente indicando que no se ha solicitado el abono del referido crédito ni se ha solicitado su compensación por el mismo importe con otras deudas tributarias.

La solicitud se podrá presentar en relación con aquellas deudas generadas a partir del momento de la conversión. Esta solicitud no impedirá la solicitud de aplazamientos o fraccionamientos de la deuda restante.

La resolución de esta solicitud deberá notificarse en el plazo de seis meses.

En lo no previsto en este artículo, resultará de aplicación lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, en relación con la compensación de deudas.

La competencia para tramitar el correspondiente procedimiento y dictar resolución en los supuestos regulados en este artículo se establecerá mediante la correspondiente norma de organización específica.