

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. EJERCICIO 2013 (CASO PRÁCTICO)

Fernando Borrás Amblar

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

Estando próxima la presentación del Impuesto sobre Sociedades, normalmente del 1 al 25 de julio de 2014, vamos a realizar la declaración del impuesto de una sociedad que tributa en el régimen general del impuesto, en la que incorporamos diferentes ajustes por operaciones de la entidad en el ejercicio 2013.

Palabras claves: Impuesto sobre Sociedades, declaración del impuesto, ejercicio 2013 y caso práctico.

ENUNCIADO

La sociedad Cobi, SA, dedicada a la fabricación, comercialización y desarrollos tecnológicos en relación con la zapatería, ha obtenido en el ejercicio 2013 un resultado contable antes de impuestos por importe de 2.650.000 euros.

La sociedad tributa en el régimen general, al tener una cifra de negocios en el ejercicio 2012 superior a 10.000.000 y pone a nuestra disposición los siguientes datos a los efectos de determinar la cuota diferencial del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013.

1. Las dotaciones a la amortización del inmovilizado material que realiza la entidad aplica el método lineal y los coeficientes, para los distintos elementos, son los que figuran en las tablas de amortización, incorporadas, como anexo, al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 1777/2004, de 30 de julio). Por este concepto nos informan de lo siguiente:
 - a) Dos elementos del activo fijo, cuyo precio de adquisición fue, respectivamente, de 100.000 y 300.000 euros, fueron adquiridos cuando la entidad era de reducida dimensión. Los coeficientes lineales de amortización que figuran en las tablas para esos elementos son del 10 y 12%. La dotación a la amortización contabilizada de los elementos ha sido, respectivamente, de 10.000 euros (10% de 100.000) y 36.000 euros (12% de 300.000).
 - b) Un elemento de transporte cuyo precio de adquisición fue de 70.000 euros lo adquirió usado el día 1 de abril de 2013. El precio originario del mismo era de 120.000 euros. El coeficiente lineal de amortización que figura en las tablas para el elemento de transporte es del 10% y la amortización contabilizada por la entidad es de 10.500 euros ($70.000 \times 0,20 \times 9/12$).
 - c) Con el resto de los elementos del inmovilizado material se ha practicado una dotación a la amortización por los coeficientes que figuran en las tablas, por un importe conjunto de todos ellos de 2.100.000 euros.
2. La entidad formalizó el día 2 de enero de 2012 un contrato de arrendamiento financiero con una entidad constituida para tal fin, sobre un inmovilizado material amortizable al 10% siendo el valor del mismo 3.000.000 de euros. La duración del contrato era de 4 años Las cuotas mensuales correspondientes a la recuperación del coste del elemento, en el momento inicial, sumadas todas las del año, eran las siguientes:

Año	Cuotas correspondientes a la recuperación del coste (por años)
2012	850.000
	.../...

Año	Cuotas correspondientes a la recuperación del coste (por años)
.../...	
2013	750.000
2014	650.000
2015	550.000
Total	2.800.000

La opción de compra, que se efectuará al final del mes de enero de 2016, será de 200.000 euros. Por supuesto cada una de las cuotas de recuperación se incrementará en los intereses correspondientes.

- La entidad Cobi, SA pagó en el año 2012, por un derecho de traspaso, la cantidad de 800.000 euros, que está asociado al arrendamiento de un local de negocios, con una duración de 8 años. La dotación a la amortización del inmovilizado intangible de vida útil definida, en el año 2013, ha sido de 100.000 euros.
- La entidad Cobi, SA realizó la adquisición de una parte de los elementos patrimoniales de una empresa generando un fondo de comercio por importe de 2.000.000 de euros a principios del ejercicio 2010. En cada uno de los ejercicios 2010 y 2011, realizó un ajuste al resultado contable por importe de 100.000 euros (5% de 2.000.000), realizando un abono por el mismo importe a la cuenta de reservas indisponibles de acuerdo con lo establecido en el artículo 273.4 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

En el ejercicio 2012, realizó un test del deterioro del fondo de comercio y resultó que el valor del citado fondo de comercio al final del ejercicio 2012 era de 1.000.000 de euros. Por ello, realizó una anotación contable por pérdida por deterioro del fondo de comercio por importe de 1.000.000 de euros y realizó ajuste positivo de 200.000 euros para determinar la base imponible del ejercicio 2012.

- La entidad Cobi, SA realizó una inversión en mayo de 2013 en acciones de la mercantil Ata, SA por un importe de 3.500.000 euros. Esta inversión corresponde a 500.000 acciones y al 25% del capital. En ese momento el patrimonio neto de la mercantil Ata, SA era de 10.000.000 de euros, los ajustes por cambio de valor ascienden a 2.000.000 de euros, no existiendo subvenciones ni donaciones.

La diferencia existente entre patrimonio neto y el coste de la inversión se debe a unas plusvalías tácitas existentes en la fecha de adquisición.

A 1 de enero de 2013, el patrimonio neto de la mercantil era el mismo que en el momento de la adquisición, es decir, de 10.000.000 de euros y los ajustes por cam-

bio de valor ascendían a 2.000.000 no existiendo ni subvenciones ni donaciones. Por otra parte, las plusvalías tácitas tenían el mismo valor.

Al cierre del ejercicio el patrimonio neto de la sociedad Ata, SA asciende a 8.800.000 euros, de los que 1.000.000 corresponden a ajustes por cambios de valor, no existiendo subvenciones ni donaciones. A su vez, se conoce que las plusvalías tácitas han disminuido en un 30%.

Cobi, SA, de acuerdo con la norma novena de registro y valoración del Plan General de Contabilidad (PGC) realizó la siguiente anotación contable para registrar el deterioro de las acciones de la entidad Ata, SA:

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
696	Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo	600.000	
293	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas		600.000

6. La entidad Cobi, SA tiene el 50% de acciones de Mese, SA adquiridas, por importe de 5.000.000 de euros, en el mes de enero de 2010.

Durante los ejercicios 2011 y 2012, la mercantil Cobi, SA no realizó ninguna anotación contable por el deterioro de las acciones de Mese, SA, dado que el importe recuperable de las mismas se mantenía, sin embargo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 12.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), vigente en los citados periodos, el deterioro de las acciones de Mese, SA fue de 200.000 y 300.000 euros, respectivamente.

El balance de la sociedad Mese, SA a fecha 1 de enero de 2013 era el siguiente:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Activo no corriente	4.000.000	Fondos propios	7.000.000
Inmuebles		Capital	4.000.000
		Reservas	4.000.000
		Resultados negativos ejercicios anteriores	(1.000.000)
Activo no corriente	5.000.000	Ajustes por cambio de valor	2.000.000
		Subvenciones	-
			.../...

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
.../...		Pasivo no corriente	-
		Pasivo corriente	-
Total activo	9.000.000	Total patrimonio neto y pasivo	9.000.000

El balance de la sociedad Mese, SA al final del ejercicio 2013 es el siguiente:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Activo no corriente	4.000.000	Fondos propios	7.300.000
Inmuebles		Capital	4.000.000
		Reservas	4.000.000
		Resultados ejercicio	800.000
		Resultados negativos ejercicios anteriores	(1.000.000)
		Dividendo activo a cuenta	(500.000)
Activo no corriente	6.800.000	Ajustes por cambio de valor	2.000.000
		Subvenciones	-
		Pasivo no corriente	-
		Pasivo corriente	1.500.000
Total activo	10.800.000	Total patrimonio neto y pasivo	10.800.000

Es decir, Mese, SA, en el ejercicio 2013, ha tenido beneficios por importe de 800.000 euros, y ha repartido un dividendo a cuenta por importe de 500.000 euros, correspondiéndole a la mercantil Cobi, SA 250.000 euros.

- Cobi, SA tiene el 10% de acciones de la mercantil Beta, SL, que han sido calificadas como disponibles para la venta. La sociedad Cobi, SA realizó, en el ejercicio 2012, un cargo en la cuenta 696, «Pérdidas por deterioro de participaciones» de acciones de la mercantil Beta, SL, por importe de 150.000 euros. El gasto fiscal por deterioro, de acuerdo con lo establecido en el artículo 12.3 del TRLIS, ascendió

asimismo 150.000 euros, por lo que la sociedad Cobi, SA no realizó ajuste alguno en su declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012.

En el ejercicio 2013, la sociedad Beta, SL ha tenido beneficios y de acuerdo con la norma de registro y valoración 9.^a del PGC, ha eliminado el deterioro de las acciones realizado en el ejercicio anterior con un abono a la cuenta 902, «Transferencia de activos financieros disponibles para la venta».

8. Cobi, SA adquirió el 25 % de las participaciones de la mercantil Sango, SL por importe de 5.000.000 de euros. Durante los ejercicios 2011 y 2012, percibió un dividendo de 300.000 euros, en cada uno de los años que generaron deducción por doble imposición interna. En el ejercicio 2013, transmite la totalidad de la participación de la siguiente manera:

- La mitad de las acciones a una sociedad tercera por importe de 2.000.000 de euros, reflejando una pérdida contable de 500.000 euros.
- La otra mitad a una sociedad que forma parte del mismo grupo mercantil, por el mismo importe de 2.000.000 de euros, reflejando una pérdida contable de 500.000 euros.

La pérdida reflejada contablemente por la venta de la totalidad de las participaciones de la mercantil Sango, SL fue de 1.000.000 de euros.

9. Cobi, SA ha venido desarrollando en los últimos años un proyecto de investigación y desarrollo fruto del cual se ha obtenido un nuevo producto que la empresa ha patentado como componente de un material para suelas de zapatillas deportivas con fecha 1 de julio de 2013.

El coste total del proyecto le ha supuesto un desembolso de 970.000 euros y la obtención e inscripción de la patente unos gastos adicionales de 30.000 euros.

La empresa ha venido activando los gastos del proyecto por considerar que no había dudas sobre el éxito técnico y la rentabilidad económico comercial del mismo, registrándose la patente como activo intangible por importe de 1.000.000 de euros, como dijimos anteriormente el 1 de julio de 2013, que utilizó en su proceso productivo durante tres meses.

Con fecha 1 de octubre de 2013, la empresa ha cedido su explotación comercial a una entidad española, Kel, SA, con la que no tiene ningún tipo de vinculación, por un plazo de 10 años a cambio de unos ingresos anuales de 600.000 euros (50.000 € mensuales).

Cobi, SA considera que transcurrido este tiempo la patente carecerá de valor por lo que se amortiza de manera lineal durante el citado plazo, siendo este el único gasto anual asociado a la patente. La mercantil lleva una contabilidad de costes que le permite conocer, efectivamente, cuáles son los ingresos y gastos del inmovilizado intangible.

No obstante lo anterior, con fecha 31 de diciembre de 2013, ha transmitido la patente a la mercantil Kel, SA, por 5.000.000 de euros.

10. Cobi, SA ha despedido en 2013 a un directivo con el que tenía un contrato de alta dirección. Por el citado despido ha satisfecho al directivo la cantidad de 1.300.000 euros. El importe de la indemnización recibida por el directivo que está exenta, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 e) de la Ley 35/2006, del IRPF, asciende a 400.000 euros.
11. La mercantil Cobi, SA tiene un beneficio operativo de 5.250.000 euros, de acuerdo con lo establecido en el artículo 20 del TRLIS. Los gastos financieros han ascendido a 2.625.000 euros y los ingresos financieros han ascendido a 350.000 euros.
12. La mercantil Cobi, SA tiene un establecimiento permanente en Francia que, en el ejercicio 2013, ha obtenido una pérdidas de 250.000 euros, que ha reflejado en su cuenta de pérdidas y ganancias.
13. La entidad ha presentado los tres pagos fraccionados sin ingresar cantidad alguna al resultar la parte de la base imponible correspondiente a cada uno de los tres periodos negativa. Las retenciones a cuenta han ascendido a 54.925 euros.

SOLUCIÓN

Liquidacion del impuesto y determinación de la cuota diferencial:

RESULTADO CONTABLE ANTES DE IMPUESTOS	2.650.000
Punto 1.	
a) Amortización de bienes adquiridos siendo de reducida dimensión	-18.400
b) Amortización bienes usados	+ 3.150
c) Dotación a la amortización en general	+630.000
Punto 2. Contrato de arrendamiento financiero	-120.000
Punto 3. Derecho de traspaso	+ 30.000
Punto 4. Deducibilidad del fondo de comercio (art. 12.6 TRLIS)	-20.000
	.../...

.../...	
Punto 5. Deterioro de participaciones	+600.000
Punto 6. Reversión del deterioro años anteriores	+400.000
Punto 7. Reversión del deterioro	+150.000
Punto 8. Pérdida en venta de participaciones	+800.000
Punto 9.	
a) Cesión de un activo intangible	-75.000
b) Transmisión del activo intangible	-2.430.000
Punto 10. Indemnización a un directivo	+300.000
Punto 11. Limitación a los gastos financieros	+700.000
Punto 12. Pérdidas en establecimiento permanente en Francia	+250.000
Total ajustes	1.199.750
BASE IMPONIBLE	3.849.750
Cuota íntegra	1.154.925
Deducciones por dividendos	-75.000
Deducciones por incentivos empresariales	-
Retenciones e ingresos a cuenta	-54.925
CUOTA DIFERENCIAL	1.025.000

NOTAS:

PUNTO 1

La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, estableció, para los ejercicios que se inicien en 2013 y 2014, que el gasto fiscal por amortización de las empresas que tributen en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades será el 70% de la amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, que fuera fiscalmente deducible de acuerdo con los artículos 11.1, 11.4, 111, 113 y 115 del TRLIS.

La limitación también afecta a aquellos bienes que las entidades pudieron adquirir siendo de reducida dimensión y que en 2013 o 2014 tributan en el régimen general.

Por ello, el gasto fiscal por amortización de la mercantil Cobi, SA será el siguiente:

- a) La mercantil adquirió los bienes del inmovilizado por importe, respectivamente, de 100.000 y 300.000 euros, cuando la mercantil era de reducida dimensión. Los beneficios fiscales establecidos en el régimen especial de entidades de reducida dimensión en el TRLIS se aplicarán a los citados elementos, aunque en años posteriores la mercantil ya no tribute en el régimen de reducida dimensión, como es en nuestro caso, que en 2013, tributa en el régimen general.

Uno de los beneficios fiscales para las empresas de reducida dimensión viene establecido en el artículo 111 del TRLIS (amortización fiscal por el coeficiente que resulta de multiplicar por 2 los coeficientes lineales, sin necesidad de inscripción contable).

En nuestro caso, el gasto contable, el gasto fiscal y el ajuste a practicar serían los siguientes:

Gasto contable	Gasto fiscal	Ajustes
10.000	14.000 (100.000 × 0,10 × 2 × 0,70)	-4.000
36.000	50.400 (300.000 × 0,12 × 2 × 0,70)	-14.400
		Total: -18.400

- b) La mercantil ha adquirido un bien usado el 1 de abril de 2013. La amortización contabilizada coincide con el mayor gasto fiscal que las entidades pueden tener por la adquisición de bienes usados, según establece el artículo 2.4 del Reglamento del Impuesto. Por ello el gasto contable, el gasto fiscal y el ajuste a practicar serían los siguientes:

Gasto contable	Gasto fiscal	Ajustes
10.500	7.350 (10.500 × 0,70)	+ 3.150

- c) El resto de las dotaciones a la amortización practicadas por la entidad ha sido de 2.100.000 euros. El gasto fiscal es el 70 % de las amortizaciones contabilizadas que fueran fiscalmente deducibles. Por ello el gasto contable, el gasto fiscal y el ajuste a practicar serían los siguientes:

Gasto contable	Gasto fiscal	Ajustes
2.100.000	1.470.000 (2.100.000 × 0,70)	+ 630.000

PUNTO 2

El contrato de arrendamiento financiero realizado en el ejercicio 2012 no cumplía, en un principio, los requisitos establecidos en el punto 4 del artículo 115 del TRLIS, por cuanto que el importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondientes a la recuperación del coste del bien era decreciente.

No obstante lo anterior, el artículo 1.1 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2012, dio nueva redacción a la disposición transitoria 30.^a del TRLIS y estableció lo siguiente:

«1. En los contratos de arrendamiento financiero vigentes cuyos periodos anuales de duración se inicien dentro de los años 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015, el requisito establecido en el apartado 4 del artículo 115 de esta Ley no será exigido al importe de la parte de las cuotas de arrendamiento correspondiente a la recuperación del coste del bien.

2. El importe anual de la parte de esas cuotas en dichos periodos no podrá exceder del 50 por ciento del coste del bien, caso de bienes muebles, o del 10 por ciento de dicho coste, tratándose de bienes inmuebles o establecimientos industriales.»

Por ello, el contrato sí cumple todos los requisitos, subjetivos y objetivos, del artículo 115 del TRLIS. Realizamos el siguiente cuadro que refleja las cantidades a deducir fiscalmente en cada uno de los ejercicios, teniendo en cuenta las cuotas del contrato inicial, y la limitación al 70% del gasto establecido por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre.

La amortización lineal máxima es 300.000 (10% de 3.000.000). Por ello el límite establecido en el artículo 115 del TRLIS será de 600.000 euros (2 × 300.000). En 2013 y 2014, será 420.000 euros (70% de 600.000).

Ejercicio	Amortización lineal máxima	Coste recuperación del bien	Límite	Gasto fiscal	Exceso	Diferencia temporaria
2012	300.000	850.000	600.000	600.000	250.000	-300.000
2013	300.000	750.000	600.000	420.000	330.000 Total Exc. 580.000	-120.000
2014	300.000	650.000	600.000	420.000	230.000 Total Exc. 810.000	-120.000
2015	300.000	550.000	600.000	600.000	Total Exc. 760.000	-300.000
						.../...

Ejercicio	Amortización lineal máxima	Coste recuperación del bien	Límite	Gasto fiscal	Exceso	Diferencia temporaria
.../...						
2016	300.000	200.000 (opción compra)	600.000	600.000	Total Exc. 160.000	-300.000
2017	300.000		600.000	300.000	-	
2018	300.000		600.000	60.000	-	+240.000
2019	300.000		600.000	-	-	+300.000
2020	300.000		600.000	-	-	+300.000
2021	300.000		600.000	-	-	+300.000
Total	3.000.000	3.000.000		3.000.000		0

Conclusión: En el ejercicio 2013, se tendrá que hacer un ajuste negativo de 120.000, que será una diferencia temporaria imponible.

PUNTO 3

La mercantil ha contabilizado como amortización del inmovilizado intangible de vida útil definida un importe de 100.000 euros (800.000/8), al ser 8 años la duración del contrato de arrendamiento financiero.

Es de aplicación para el inmovilizado intangible de vida útil definida la limitación establecida en la Ley 16/2012, de 27 de diciembre.

Gasto contable	Gasto fiscal	Ajustes
100.000	70.000 (100.000 × 0,70)	+ 30.000

PUNTO 4

En los ejercicios 2012 y 2013, prorrogado para los ejercicios 2014 y 2015, solo se podrá deducir la centésima parte (1 %) del precio de adquisición del fondo de comercio, de acuerdo con lo establecido por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre.

La Consulta vinculante de la DGT número V1544/2009, de 26 de junio de 2009 (NFC032950), en su punto primero, dice, en resumen, lo siguiente: «En ejercicios posteriores, en donde no se

haya deteriorado el fondo de comercio, se aplicará la deducción que establece el artículo 12.6 del TRLIS en las condiciones establecidas en el mismo».

Por lo anterior, la mercantil Cobi, SA se podrá deducir fiscalmente el 1 % del precio de adquisición del fondo de comercio, es decir, 20.000 euros ($2.000.000 \times 0,01$), siempre que dote la reserva indisponible establecida en el artículo 273.4 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, por el mismo importe.

PUNTO 5

La Ley 16/2013, de 29 de octubre, para periodos iniciados a partir de 1 de enero de 2013, ha derogado el artículo 12.3 del TRLIS, que se refería al deterioro fiscalmente deducible para participaciones en el capital y ha incluido una nueva letra j) en el artículo 14.1 del TRLIS que establece que no serán deducibles «las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades».

Dado que la mercantil Cobi, SA ha contabilizado un deterioro de las participaciones de la mercantil Ata, SA, por importe de 600.000 euros, ese gasto contable no es gasto fiscal de acuerdo con lo establecido en el artículo 14.1 j) del TRLIS.

Gasto contable	Gasto fiscal	Ajustes
600.000	0	+ 600.000

PUNTO 6

De acuerdo con lo establecido en el artículo 12.3 del TRLIS, la mercantil Cobi, SA se dedujo fiscalmente 200.000 euros en 2011 y 300.000 euros en 2012, sin realizar ninguna anotación contable por el deterioro de las participaciones de Mese, SA.

En el 2013, la mercantil Mese, SA ha tenido beneficios, recuperando fondos propios y, por otra parte, ha repartido un dividendo a cuenta del citado ejercicio.

La disposición transitoria 41.^a del TRLIS establece la reversión de las pérdidas por deterioro de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan resultado deducibles de acuerdo con el artículo 12.3 del TRLIS, con anterioridad a 1 de enero de 2013, con independencia de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, y dice que se integrarán:

- En el periodo impositivo en el que el valor de los fondos propios al final supere a los del inicio, siempre en proporción a la participación, y teniendo en cuenta las ampliaciones y reducciones de capital.

- Por el importe de los dividendos o participación en beneficios de las entidades participadas, salvo que dicha distribución no tenga la condición de ingreso contable.

El valor de los fondos propios al final del 2013, de la mercantil Mese, SA, supera a los del inicio en 300.000 euros. De dicho importe le corresponde a Cobi, SA 150.000 euros.

Por otra parte, Mese, SA ha repartido un dividendo de 500.000 euros, correspondiéndole a Cobi, SA 250.000 euros.

Por lo anterior, las pérdidas por deterioro que se había deducido Cobi, SA en 2011 y 2012, por importe, respectivo de 200.000 y 300.000 euros, revertirán, 400.000 euros (150.000 + 250.000). Quedarán pendientes de revertir 100.000 euros de pérdidas de deterioro de ejercicios anteriores a 2013.

Por último, el dividendo percibido por Cobi, SA, por importe de 250.000 euros, dará derecho a la deducción por doble imposición interna del artículo 30.2 del TRLIS, siendo su cuantía de 75.000 euros ($250.000 \times 0,30$).

PUNTO 7

La mercantil Beta, SL ha tenido beneficios en el ejercicio 2013, por ello, sus fondos propios, en relación con los del inicio habrán aumentado, aunque no haya sido contabilizada en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso.

Es de aplicación, asimismo, la disposición transitoria 41.^a del TRLIS, y por ello, la mercantil Cobi, SA tendrá que hacer un ajuste positivo de 150.000 euros.

PUNTO 8

En relación con las pérdidas por deterioro de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades hay que tener en cuenta que la Ley 16/2013, de 29 de octubre, ha establecido las siguientes modificaciones al TRLIS:

- El artículo 12.3 del TRLIS ha sido derogado.
- El artículo 14.1 j) del TRLIS establece que no son deducibles las pérdidas por deterioro de fondos propios en entidades.
- El artículo 19.11 del TRLIS establece la imputación de las rentas negativas por la venta de participaciones a empresas del grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, puesto que serán imputables cuando las participaciones se transmitan a terceros ajenos al grupo.
- El artículo 30.7 del TRLIS establece que las rentas negativas por ventas de participaciones en una entidad residente hay que minorarlas en el importe de los dividendos

percibidos desde 1 de enero de 2009, siempre que hayan dado lugar a la deducción por doble imposición interna.

Es decir, las pérdidas por deterioro de las participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no son deducibles a partir de 1 de enero de 2013. Por ello, la pérdida, en su caso que hay de las participaciones, se reflejará en las sociedades cuando las acciones sean transmitidas. No obstante en el caso en que la transmisión genere una pérdida se establecen dos precisiones:

- Primera: En el caso en que la transmisión se realice entre sociedades pertenecientes a un mismo grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, la pérdida se imputará cuando la venta de las acciones se realice a un tercero ajena al grupo.
- Segunda: Si se transmiten acciones con pérdidas, y se han cobrado dividendos desde el 1 de enero de 2009, el importe de las pérdidas se minorará en el importe de los dividendos percibidos desde el 1 de enero de 2009, siempre que hubieran dado lugar a deducción por doble imposición interna.

En nuestro caso, Cobi, SA ha percibido dividendos en 2011 y 2012 de la mercantil Sango, SL por importe de 600.000 euros (300.000 € cada uno de los años).

Este año 2013, transmite la totalidad de las participaciones de Sango, SL, precio total de 4.000.000 de euros, generando una pérdida contabilizada por importe de 1.000.000 de euros (5.000.000 – 4.000.000).

Aplicamos, en primer lugar, el artículo 30.7 del TRLIS, por ello, 1.000.000 de euros hay que minorarlo en 600.000 euros. Así, el importe de la pérdida del año 2013 sería en principio 400.000 euros.

Pero además la mitad de las participaciones ha sido transmitida a una sociedad del mismo grupo, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

Por ello, 200.000 euros se imputarán, de acuerdo con el artículo 19.11 del TRLIS, cuando se transmitan a terceros.

Realizaremos el siguiente ajuste al resultado contable:

Pérdida contable	Pérdida fiscal	Ajustes
1.000.000	200.000	+ 800.000

PUNTO 9

La Ley 14/2013, de 27 de septiembre, dio nueva redacción al artículo 23 del TRLIS aplicable a las rentas procedentes de determinados activos intangibles, con efectos para las cesiones de activos intangibles que se realicen a partir de 29 de septiembre de 2013.

Las principales modificaciones introducidas son las siguientes:

- La reducción, ahora del 60%, se aplica sobre las rentas derivadas del activo cedido.
- Desaparece la limitación que existía por la que el incentivo fiscal dejaba de aplicarse en el periodo impositivo siguiente al que los ingresos de la cesión superaban la cifra resultante de multiplicar por seis el coste del activo intangible cedido.
- La reducción del 60% se hace extensible a las rentas procedentes de la transmisión de estos activos intangibles. Estas rentas no podrán acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.
- No es necesario que la creación del activo intangible haya sido realizada íntegramente por la entidad, basta con que esta haya participado en su creación, al menos en un 25% de su coste.
- Se podrán solicitar a la Administración tributaria acuerdos previos que versen tanto sobre la calificación de los activos intangibles como aptos para poder acogerse a este incentivo fiscal, como sobre la valoración de los ingresos y gastos relacionados con la cesión de los mismos.

La cesión de intangibles se ha producido el 1 de octubre de 2013, por ello es de aplicación la nueva normativa.

De esta manera Cobi, SA tendrá las siguientes reducciones para determinar la base imponible:

- Por la cesión de los activos intangibles:
 Ha percibido 150.000 euros (los meses de octubre, noviembre y diciembre).
 La reducción es 60% de $(150.000 - 1.000.000/10 \times 3/12)$

$$60\% \text{ de } (150.000 - 25.000) = 75.000 \text{ euros}$$
- Por la transmisión del activo intangible:

Importe de la transmisión	5.000.000
Valor neto contable	950.000
Valor adquisición 1.000.000	
Amortizaciones $(1.000.000/10 \times 6/12)$ 50.000	
Renta obtenida	4.050.000
Reducción 60%	2.430.000

En resumen, por el punto 9 habría que hacer un ajuste negativo de 2.505.000 euros (75.000 + 2.430.000).

PUNTO 10

De acuerdo con lo establecido en el artículo 14.1 i) del TRLIS, Cobi, SA tendrá que hacer un ajuste positivo de 300.000 euros, dado que el importe que supere a 1.000.000 de euros, o del importe que esté exento, caso que este importe fuera mayor, no será gasto fiscalmente deducible.

PUNTO 11

De acuerdo con lo establecido en el artículo 20 del TRLIS, que establece la limitación a los gastos financieros, los gastos financieros netos de la mercantil Cobi, SA ascienden a 2.275.000 euros (2.625.000 – 350.000).

Dado que el beneficio operativo es de 5.250.000 euros.

El 30% de 5.250.000 euros asciende a 1.575.000 euros.

La mercantil Cobi, SA solo se podrá deducir en el ejercicio 2013, 1.575.000 euros, y por ello tendrá que hacer un ajuste positivo de 700.000 euros (2.275.000 – 1.575.000).

PUNTO 12

La Ley 16/2013 ha incorporado una nueva letra k) al punto 1 del artículo 14 del TRLIS, que dice que no serán deducibles «las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, excepto en el caso de transmisión del mismo o cese de su actividad».

Por lo anterior, la mercantil Cobi, SA, al tener unas pérdidas de su establecimiento permanente en Francia, deberá hacer un ajuste positivo de 250.000 euros.