



TEMA 1: EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (I)

Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades



1. Objetivos del tema	4
2. Características básicas del impuesto y legislación aplicable.....	5
3. Elementos básicos del Impuesto.....	7
1.1. Ámbito de Aplicación: Territorialidad	7
1.2. Contribuyentes.....	8
1.3. Imputación temporal.....	9
1.4. Obligados a presentar declaración IS.....	10
1.5. Período impositivo y devengo.....	11
1.6. Plazo de presentación declaración IS.....	12
1.7. Hecho imponible	13
1.8. Exenciones.....	14
1.9. Entidades exentas	15
4. Esquema básico de liquidación.....	16
5. Determinación de la base imponible.....	17
1.10. Diferencias temporarias y permanentes.....	19
1.11. Gastos no deducibles.....	20
1.12. Relación de países y territorios calificados como paraísos fiscales (Real Decreto 1080/1991, 5 de Julio).....	21
1.13. Amortizaciones.....	22
1.14. Pérdidas por deterioro del valor de elementos patrimoniales.....	33



1.15.	Pérdidas por deterioro del valor de créditos comerciales.....	35
1.16.	Pérdidas por deterioro del valor.....	36
1.17.	Provisiones.....	37
1.18.	Operaciones con precio aplazado	38
1.19.	Limitación a la deducibilidad de gastos financieros.....	39
1.20.	Leasing y Renting	40
6.	Reducciones de la base imponible	41
1.21.	Reducción de rentas de determinados activos intangibles.....	42
1.22.	Reducción de obra benéfico social de cajas de ahorro y fundaciones	43
1.23.	Reserva de capitalización.....	43
1.24.	Compensación de Bases Imponibles negativas de ejercicios anteriores - Límites.....	44

1. Objetivos del tema

- Conocimiento de la figura tributaria del Impuesto de Sociedades, su naturaleza, estructura y características esenciales.
- Conocimiento práctico de la liquidación cuantitativa del impuesto.
- Conocimiento del modelo de presentación del impuesto y su programa y familiarización con las principales casillas que lo componen.
- Incardinar el impuesto de Sociedades en el Régimen Fiscal Español y europeo.
- Definir los cambios normativos y su aplicación para 2018.

2. Características básicas del impuesto

- **General:** Grava la renta neta total obtenida por una persona jurídica concreta.
- **Directo:** grava una manifestación directa e inmediata de la capacidad contributiva, la obtención de renta.
- **Periódico:** Es exigible al finalizar el ejercicio económico de la sociedad.
- **Proporcional:** El tipo impositivo es único e independiente de la cuantía de la renta obtenida.
- **Estrechamente vinculado a la contabilidad:** Grava la renta obtenida por los sujetos pasivos, determinada corrigiendo el resultado contable de acuerdo con las disposiciones contempladas en la normativa del impuesto (renta fiscal)
- **Sintético y Ad Valorem:** la base imponible es única y en unidades monetarias.
- **Estatal:** es de titularidad estatal y su recaudación NO está cedida a las CCAA.
- **Naturaleza personal:** porque tiene en cuenta determinadas circunstancias particulares de cada contribuyente a la hora de concretar la cuantía de la prestación tributaria que está obligado a satisfacer.

Legislación aplicable:

- Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades
- Real Decreto 634/2015, de 10 de Julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 16/2013 de medidas en materia de fiscalidad medioambiental y otras medidas tributarias. (**Ley de Fiscalidad Medioambiental**)
- **Ley de Presupuestos Generales del Estado** de cada año.

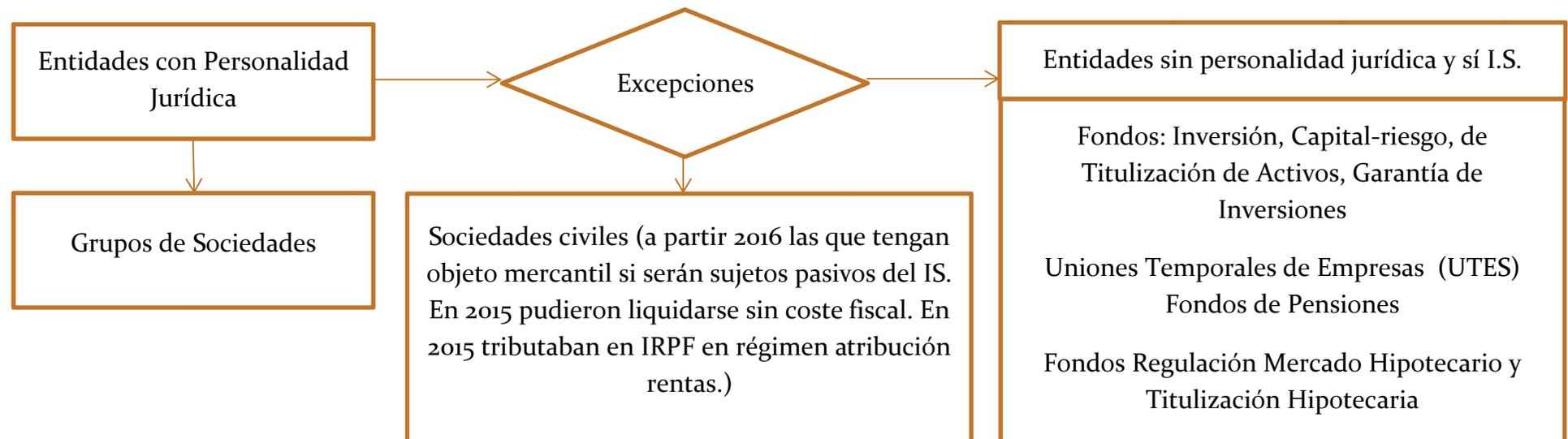
3. Elementos básicos del Impuesto

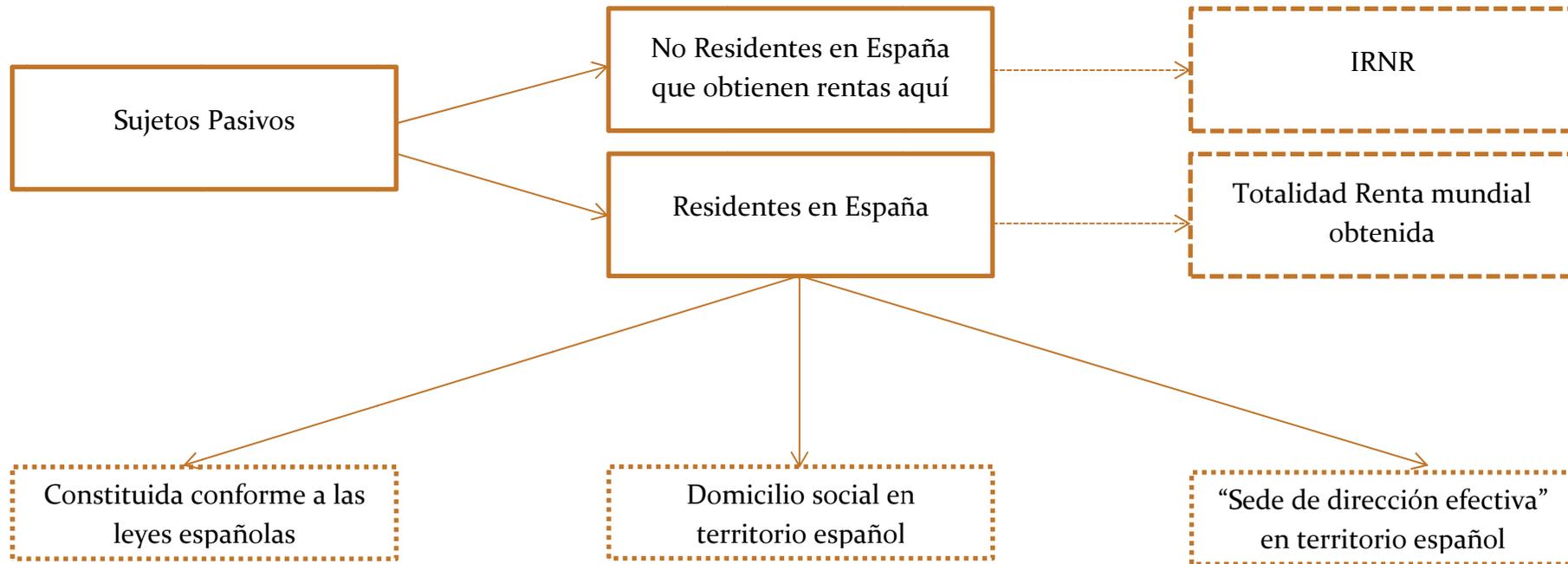
Ámbito de Aplicación: Territorialidad

Se aplica en **todo el territorio español**, sin perjuicio de lo que dispongan:

- Los regímenes tributarios **Forales** de Concierto (País Vasco) y Convenio (Navarra).
- Los **regímenes especiales** de Ceuta, Melilla y Canarias.
- Los **convenios internacionales** de doble imposición

Contribuyentes





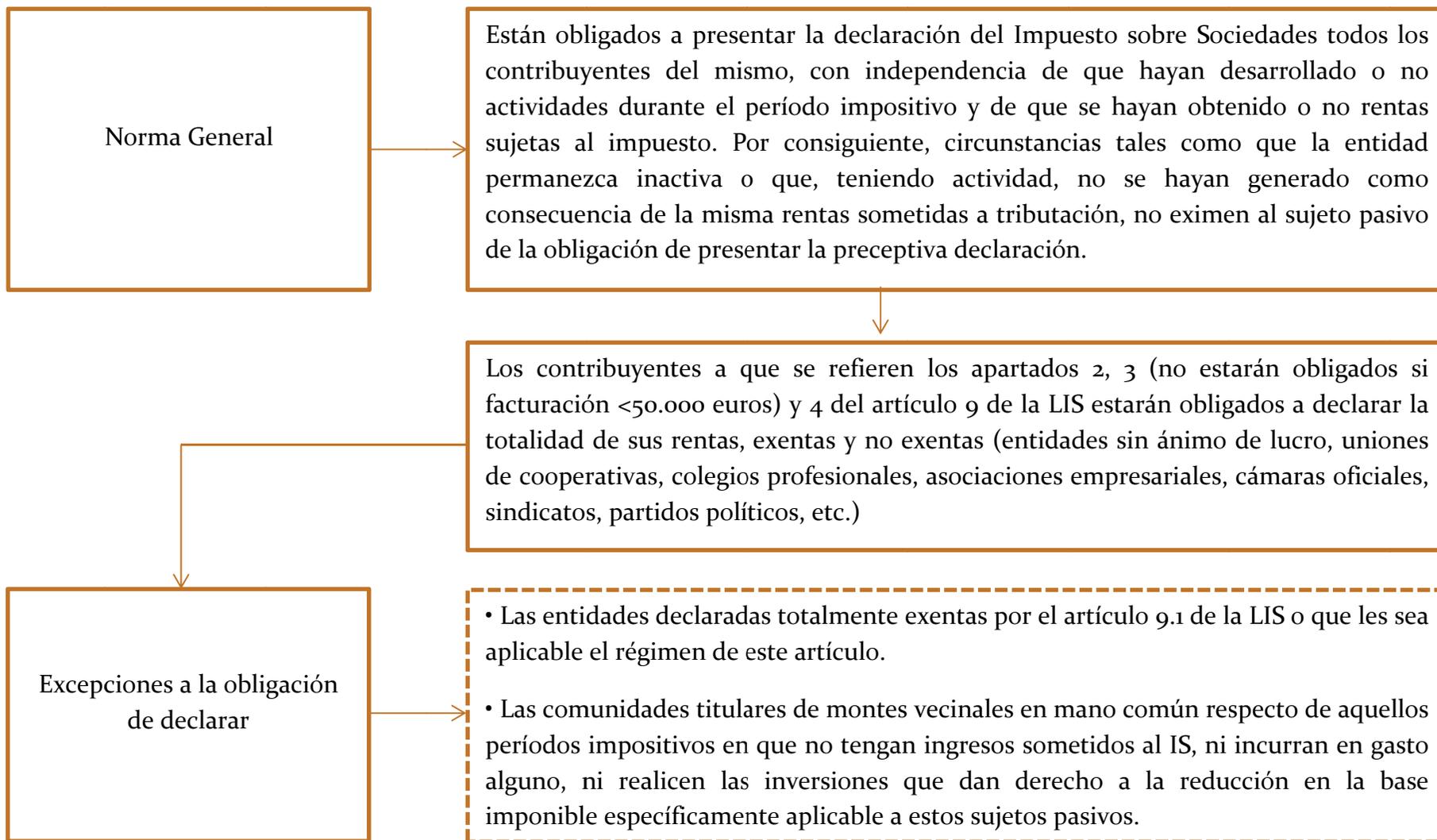
Basta con que concurra cualquiera de las tres circunstancias anteriores

Orden de prelación para determinar cuál será el domicilio fiscal de los contribuyentes: 1- El domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. 2- Si no se puede aplicar el criterio del domicilio social, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección. 3- En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquél donde radique el mayor valor del inmovilizado.

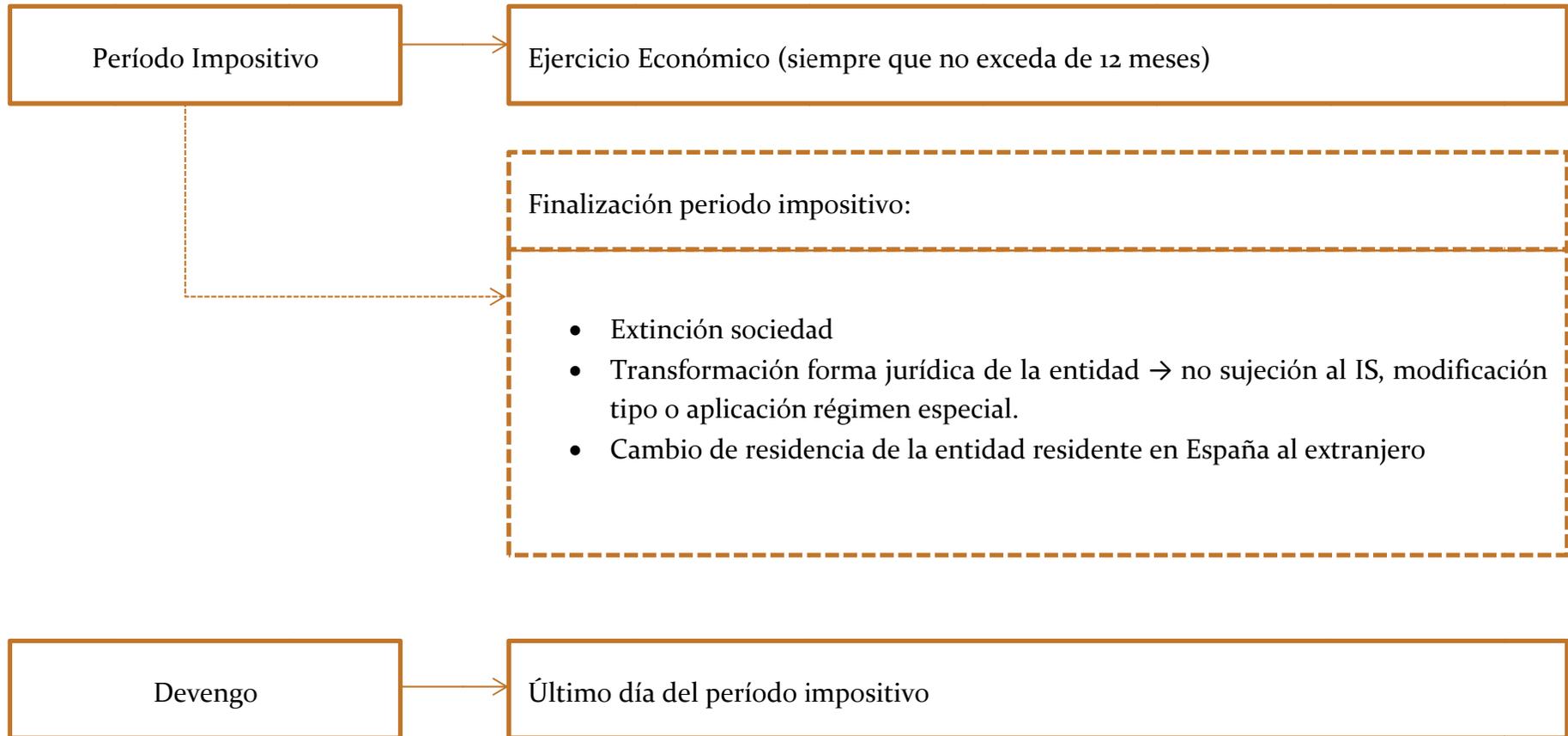
Imputación temporalv

<p>Regla General</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Devengo atendiendo a la correlación entre los ingresos y los gastos (con independencia de su pago o cobro). • Gasto fiscalmente deducible debe estar contabilizado, justificado y efectivo. • Ingresos y gastos contabilizados en periodo distinto al devengo, se imputarán con criterio fiscal. No obstante se admite contabilización: <ul style="list-style-type: none"> ○ Ingresos: se admite imputación contable anticipada. ○ Gastos: se admite contabilización en un momento posterior.
<p>Regla Especial</p>	<p>Criterio de caja:</p> <ul style="list-style-type: none"> • A solicitud del interesado cuando sea conveniente para mostrar imagen fiel del patrimonio. • Cuando lo establezca la norma fiscal (operaciones a plazo).

Obligados a presentar declaración IS



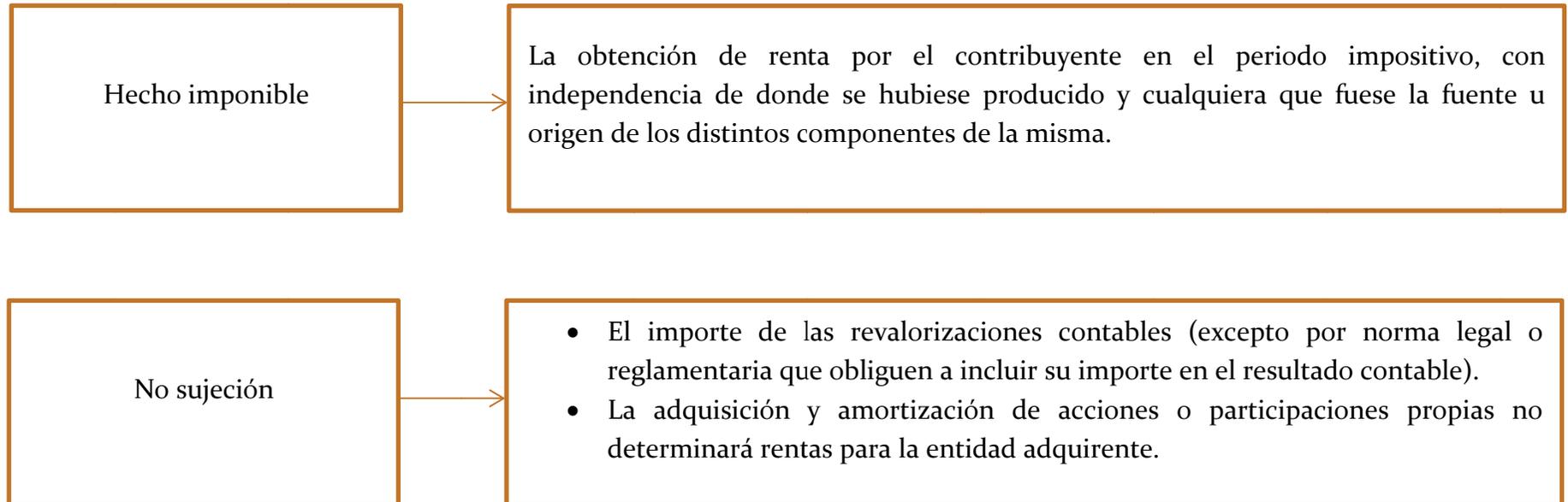
Período impositivo y devengo



Plazo de presentación declaración IS

- A diferencia de lo que sucede en otras figuras tributarias, la declaración del Impuesto sobre Sociedades no tiene un plazo de presentación único para todos los contribuyentes, sino que cada sujeto pasivo tiene su propio plazo, en función de la fecha en que concluya su período impositivo.
- La presentación de la declaración deberá efectuarse dentro de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo. Por consiguiente, como regla general, cuando se trate de sujetos pasivos cuyo ejercicio económico coincida con el año natural, el plazo de presentación de declaraciones queda fijado en los veinticinco primeros días naturales del mes de julio.

Hecho imponible



Exenciones

Exención total

Las entidades con exención total están relegadas de:

- la obligación de presentar declaración-liquidación por el IS.
- el cumplimiento de requisitos contables y registrales.
- darse de alta en el índice de entidades.
- soportar retención por las rentas que obtengan.

Exención parcial

Rentas exentas cuando sea aplicable se refiere a:

- Las derivadas de actividades que constituyan su objeto social.
- Adquisiciones y transmisiones lucrativas en cumplimiento de su objeto social.
- Transmisiones onerosas si el importe obtenido se reinvierta y ésta esté relacionada con el objeto social.

La exención no alcanza a las rentas:

- Derivadas del ejercicio de explotaciones económicas
- Derivadas del patrimonio o ΔP de elementos afectos a actividades no exentas



Entidades exentas

Exención total

- Estado, CC.AA. y las Entidades Locales
- Organismos autónomos del Estado y entidades autónomas análogas de CC.AA. y Entidades Locales (RTVE, AEAT, CNMV, CNE, CES, Instituto Español de Comercio Exterior)
- Banco de España y FGD
- Entidades públicas encargadas de la gestión de la SS. Instituto de España y las Reales Academias Oficiales

Exención parcial

- Fundaciones, establecimientos, instituciones sin ánimo de lucro (requisitos Ley 49/2002).
- Uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
- Colegios profesionales, asociaciones empresariales, cámaras oficiales, sindicatos trabajadores y partidos políticos.
- Fondos de Promoción de Empleo.
- Las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social

4. Esquema básico de liquidación

RESULTADO CONTABLE
(+/-) Ajustes fiscales
BASE IMPONIBLE PREVIA
(-) Reserva de capitalización y otras
(-) BI negativas ejercicios anteriores
BASE IMPONIBLE
(*) Tipo de gravamen
CUOTA INTEGRAL
(-) Deducción doble imposición
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA
Deducciones por incentivos
CUOTA LÍQUIDA
(-) Pagos a cuenta
DEUDA TRIBUTARIA

5. Determinación de la base imponible

Beneficio Económico = Beneficio Contabilizado = Resultado contable = Ingresos - Gastos

- (+) Ajustes extracontables positivos
- (-) Ajustes extracontables negativos
- (-) Compensación pérdidas ejercicios anteriores

Normativa contable y
normativa fiscal

Beneficio legal = Base Imponible (resultado fiscal)

Ajustes extracontables

RESULTADO CONTABLE (Normativa contable-mercantil)

Falta de coincidencia entre principios contables y fiscales (calificación, valoración o de imputación temporales)

+/- AJUSTES FISCALES
(permanentes o temporales)

POSITIVOS

- Gastos fiscalmente no deducibles
- Excesos dotaciones Amortizaciones
- Excesos dotaciones pérdidas deterioro y provisiones

NEGATIVOS

- Amortización acelerada
- Gastos contabilizados antes devengo
- Libertad amortización
- Exenciones Doble imposición internacional y nacional

BASE IMPONIBLE PREVIA

BI negativas ejercicios anteriores (sin limitación temporal)

BASE IMPONIBLE

Diferencias temporarias y permanentes

Diferencias Temporarias y Permanentes: Modalidades			
Diferencias Permanentes (positivas o negativas)		Diferencias Temporarias (positivas o negativas)	
<ul style="list-style-type: none"> • Origen: distinta calificación entre la norma contable y la fiscal • No revierten en la BI de ejercicios posteriores 		<ul style="list-style-type: none"> • Origen: divergencias en la imputación temporal entre la norma contable y la fiscal • Revierten a la BI en ejercicios posteriores con signo contrario al que tuvieron en el ejercicio en que se originaron. 	
<p>POSITIVAS</p> <p>Transmisión elementos patrimoniales a socios (separación)</p> <p>Impuesto sobre Beneficio devengado</p> <p>Pérdidas en el juego</p> <p>Multas y sanciones</p>	<p>NEGATIVAS</p> <p>Exención dividendos y plusvalías fuente extranjera y nacional</p> <p>Exención rentas obtenidas extranjero por EP.</p>	<p>POSITIVAS</p> <p>Amortizaciones contables > fiscales</p> <p>Crédito fiscal (Impuesto anticipado)</p> <p>Casos de permuta, aportaciones no dinerarias y otros.</p> <p>Provisiones contables > fiscales</p>	<p>NEGATIVAS</p> <p>Deuda fiscal (impuesto diferido)</p> <p>Libertad de amortización</p> <p>Amortización acelerada</p> <p>Deducción en la B.I. por inversiones en el extranjero.</p>

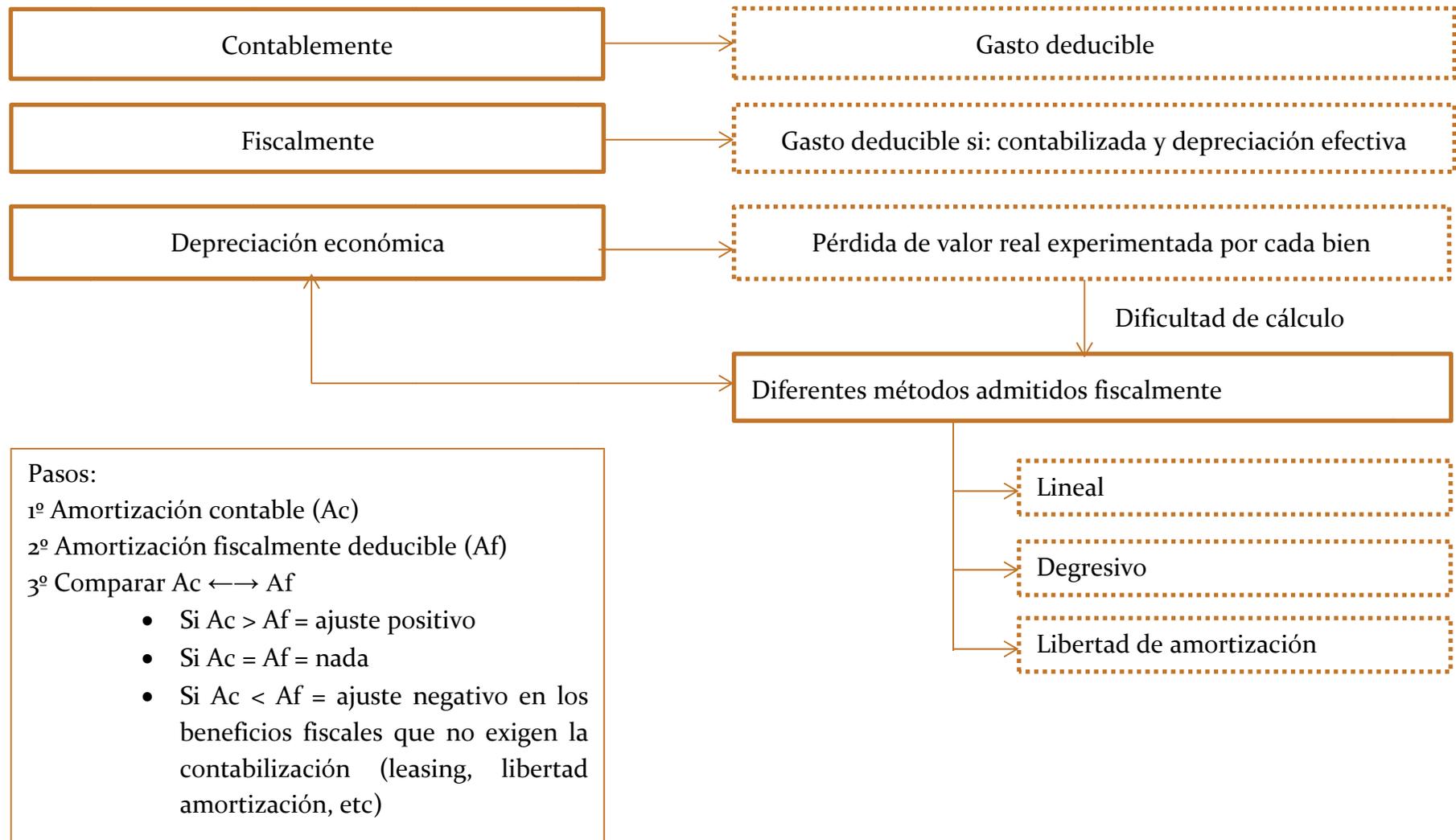
Gastos no deducibles: Gasto contable no deducible fiscalmente – Ajuste por su importe

- Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.
- Los que representen retribución de fondos propios (dividendos de la propia entidad).
- Pérdidas en el juego.
- Multas, sanciones penales y administrativas, recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.; sí deducibles los intereses de demora.
- Gastos de operaciones en paraísos fiscales (salvo prueba del gasto efectivo) y gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.
- Donativos y liberalidades (salvo a) promoción, atención con clientes y/o proveedores y usos y costumbres de empresa con trabajadores. Límite máximo (atención a clientes y/o proveedores): 1% del importe neto de la cifra de negocios del propio periodo impositivo); b) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.
- Gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo para:
 - adquisición a otras entidades del grupo de participaciones en capital o fondos propios de cualquier entidad
 - realización aportaciones en capital o fondos propios de otras entidades del grupo
- Sí deducible si se acreditan motivos económicos para la realización de esas operaciones
- Gastos de operaciones realizadas con entidades vinculadas (participación $\geq 25\%$ capital) cuando para el perceptor no sea ingreso, o esté exento o tribute a un tipo de gravamen inferior al 10%.
- Gasto por indemnizaciones laborales que supere, para cada perceptor, la mayor de dos cantidades: un millón de euros o el importe establecido en el Estatuto de los Trabajadores.
- Pérdidas por deterioro de valor de elementos patrimoniales (Explicado más adelante).
- Cuotas del ITP y AJD: Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre establece como sujeto pasivo a las entidades de crédito en préstamos con garantía

Relación de países y territorios calificados como paraísos fiscales (Real Decreto 1080/1991, 5 de Julio)

01.- Emirato del Estado de Bahrein	18.- Montserrat
02.- República de Seychelles	19.- República de Naurú
03.- Sultanato de Brunei	20.- Islas Salomón
04.- Gibraltar	21.- San Vicente y las Granadinas
05.- Anguilla	22.- Santa Lucía
06.- Antigua y Barbuda	23.- Islas Turks y Caicos
07.- Bermudas	24.- República de Vanuatu
08.- Islas Caimanes	25.- Islas Vírgenes Británicas
09.- Islas Cook	26.- Islas Vírgenes de EEUU
10.- República de Dominica	27.- Reino Hachemita de Jordania
11.- Granada	28.- República Libanesa
12.- Fiji	29.- República de Liberia
13.- Islas de Guernesey y de Jersey	30.- Principado de Liechtenstein
14.- Islas Malvinas	31.- Macao
15.- Islas de Man	32.- Principado de Mónaco
16.- Islas Marianas	33.- Sultanato de Omán
17.- Mauricio	

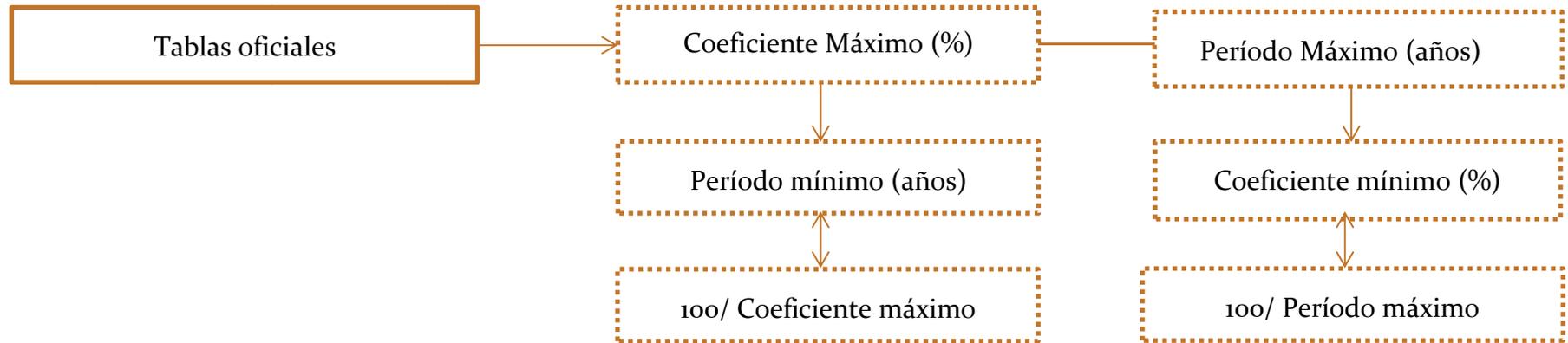
Amortizaciones



Cuestiones Previas:

- VALOR AMORTIZABLE: precio de adquisición o coste de producción (incluyendo todos los gastos accesorios a la compra hasta la puesta en condiciones de funcionamiento). En el caso de edificaciones el suelo NO ES AMORTIZABLE.
- ELEMENTOS: amortización elemento por elemento.
- INICIO DE LA AMORTIZACIÓN: momento en el que se inicia.
 - a. Inmovilizado Material: desde la puesta en condiciones de funcionamiento.
 - b. Inmovilizado Intangible: desde momento en que estén en condiciones de producir ingresos.
- MÉTODOS: Para un mismo bien no puede aplicarse en el mismo ejercicio distintos métodos de amortización

Sistema Lineal



Ejemplo:

Valor activo (1-1-2016) = 200.000 €

Tablas → Coef. máx: 25% y Periodo máx: 10 años

Coef. Mín = $100/10 = 10\%$	Intervalos: (25%-10%) y (10 años - 4 años)
P.Mínimo = $100/25 = 4$ años	

Suponiendo que amortiza al máximo posible Amortización Anual:

$$2016: 25\% \times 200.000 = 50.000$$

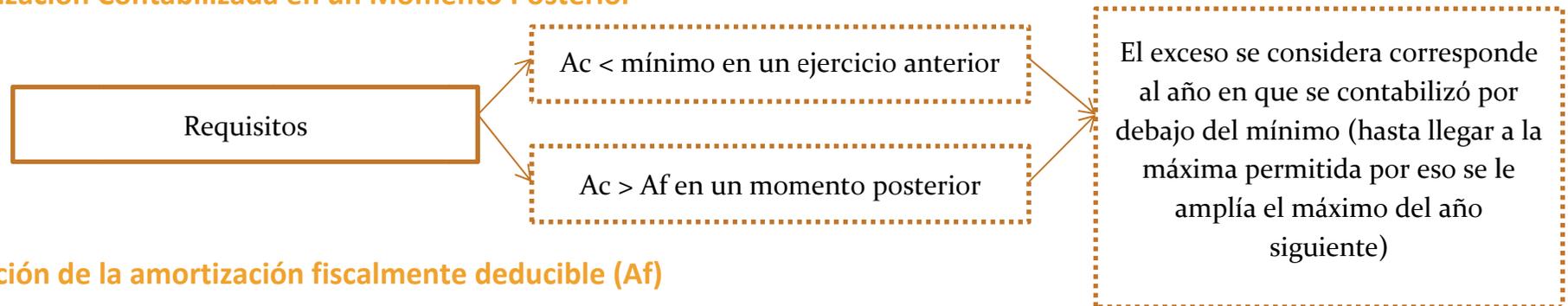
$$2017: 25\% \times 200.000 = 50.000$$

$$2018: 25\% \times 200.000 = 50.000$$

$$2019: 25\% \times 200.000 = 50.000$$

ELEMENTOS UTILIZADOS MAS DE UN TURNO:	ELEMENTOS USADOS:
<p>Depreciación más rápida por mayor uso: se recalcula el Coeficiente Máximo.</p> <p>→ Coef. Mín + [(coef. Máx. - coef. Mín) x nº horas trabajadas/8 horas]</p>	<p>Ha consumido ya parte de su vida útil y por eso podemos optar por amortizarlo sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Valor adquisición del activo usado aplicando el doble del coef. Máx. • Coste originario aplicando coef. Máx. (Si se desconoce valor pericial).
<p>EJEMPLO: Valor activo (1-1-2018) = 200.000 € Tablas: Coef. máx: 25%. Periodo máx: 10 años Coef. Mín = 100/10 = 10% Se usa 16 horas diarias.</p> <p>Coef. Máx = 10 + [(25-10) x 16/8] = 40%</p> <p>2018: 40% x 200.000 = 80.000 2019: 40% x 200.000 = 80.000 2020: Resto = 40.000</p>	<p>EJEMPLO: P. adquisición activo usado (1-1-2018) = 100.000 € Tablas: Coef. máx: 25%. Periodo máx: 10 años. Amortiza al máximo</p> <p>Amortización anual: 2018: 50% x 200.000 = 100.000 2019: 50% x 200.000 = 100.000</p>

Amortización Contabilizada en un Momento Posterior



Limitación de la amortización fiscalmente deducible (Af)

• Períodos impositivos iniciados en 2013 y 2014

- 70% del máximo permitido fiscalmente.
- También aplicable al arrendamiento financiero
- No aplicable a ERD (sí para empresas que pasaron el volumen de negocios pero siguen siendo ERD en los 3 ejercicios siguientes; afecta a amortización acelerada y bienes objeto de reinversión)

• Períodos impositivos iniciados a partir de 2015

- La amortización no deducible se puede deducir en los periodos impositivos que se inicien en 2015, linealmente en 10 años o durante la vida útil (a elección del contribuyente).
- Además, según DTª 37ª aplicar deducción en la cuota íntegra del 5% en 2016 de las cantidades que se integren derivadas de las amortizaciones no deducidas en los periodos impositivos que se hayan iniciado en 2013 y 2014. (Ampliado en la segunda parte de los apuntes).

Ejemplo:

- Empresa no ERD amortiza al máximo con método lineal.
- V. Adquisición de Maquinaria (1-1-2013)= 60.000 euros
- Coef. Máx.= 20% y P. PMáx = 10 años

Años	Ac	Af	Exceso no aplicado	Ajuste	
2013	$60.000 \times 20\% = 12.000$	$12.000 \times 70\% = 8.400$	3.600	Aj (+)= 3.600	(*) Reparto lineal durante vida útil= $7.200/3$ años= 2.400
2014	12.000	$12.000 \times 70\% = 8.400$	3.600 (Acumulado= 7.200) (*)	Aj (+)= 3.600	
2015	12.000	$12.000 + 2.400$ (1)	0	Aj(-)= 2.400	
2016	12.000	$12.000 + 2.400$	0	Aj(-)= 2.400	
2017	12.000	$12.000 + 2.400$	0	Aj(-)= 2.400	

Sistema Degresivo

Objetivo: acelerar (decreciente) la amortización deducible los primeros años, reduciendo el riesgo de obsolescencia

Porcentaje constante: Aplicación de un porcentaje fijo (superior al de Tablas) sobre la parte del valor del activo pendiente de amortizar.

PASOS:

1º Elegir el período de amortización

2º Determinar el % lineal

3º % cte = % lineal * coeficiente de ponderación

4º Af = % cte * valor pendiente amortizar

Período amortización	Coeficiente de ponderación
P < 5 años	1,5
5 ≤ P < 8 años	2,0
P ≥ 8 años	2,5

% cte ≥ 11% y no aplicable a inmuebles, mobiliario, ni enseres

EJEMPLO

Valor activo (1-1-2016) = 80.000 €

Tablas: Coef. máx: 25%. Período máx: 10 años. Amortización al máximo posible, POR TANTO AL Período mínimo= 4 años.

Coeficiente lineal: 25%

% cte = 1,5 x 25% = 37,5% Cuantía de amortización anual:

2016: 37,5% x 80.000 = 30.000

2017: 37,5% x (80.000 - 30.000) = 18.750

2018: 37,5% x (31.250) = 11.718,75

2019: 19.531,25 (lo pendiente)

Suma de Dígitos

PASOS:

- 1º Elegir el período de amortización
- 2º Determinar la suma de dígitos
- 3º Calculo cuota dígito = valor adquisición/suma de dígitos
- 4º Af = cuota dígito * valor inverso

(No aplicable a inmuebles, mobiliario y enseres)

EJEMPLO

Valor activo (1-1-2016) = 100.000 €

Tablas: Coef. máx: 25%.

Periodo máx: 10 años. Amortización al máximo posible, por tanto al periodo mínimo de 4 años.

Número de años = 4

Suma de dígitos = $\sum(4+3+2+1) = 10$

Cuota por dígito = $100.000/10 = 10.000$

Cuantía de amortización anual:

2016: $10.000 \times 4 = 40.000$

2017: $10.000 \times 3 = 30.000$

2018: $10.000 \times 2 = 20.000$

2019: $10.000 \times 1 = 10.000$

Amortización acelerada

- **Bienes nuevos adquiridos entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de Diciembre de 2004:**

El coeficiente máximo se puede incrementar un 10%. Debe estar contabilizado

- **Empresas de reducida dimensión:**

Elementos nuevos del activo

Amortización acelerada = 2 * coeficiente lineal máximo tablas

No se exige contabilización, por lo tanto se realizará ajuste extracontable negativo

Amortización del inmovilizado intangible (gastos de investigación y desarrollo, fondo de comercio, propiedad industrial, derechos de traspaso, marcas... etc.)

- El inmovilizado intangible con vida útil definida se amortizará atendiendo a la vida útil de la misma (sin límite anual máximo, ni requisitos relativos al modo de transmitente). De hecho se entiende que todo el inmovilizado intangible tiene vida útil definida.
- Será deducible el precio de adquisición del activo intangible con vida útil indefinida, con el límite máximo del 5% de su importe en 2016 (Art. 13). El fondo de comercio en 2016 se permitirá el 5%. No aplicable a 1-1-15 a entidades del grupo (DTª 35).

En definitiva, la norma nos obliga a reconocer un gasto contable al 10% pero fiscalmente no nos permite deducir más de un 5%. Esto provocará ajustes extracontables positivos.

Hasta ahora las amortizaciones de los intangibles con vida útil indefinida no eran amortizables, no era precisa su imputación contable para el reconocimiento de la deducción fiscal (del 2% o del 1% para el ejercicio 2015). No obstante, al ser ahora todos de vida útil definida, con porcentajes de amortización del 10% según la norma contable, sí será precisa su previa imputación contable para su reconocimiento como deducción fiscal.

Se puede aplicar el régimen transitorio a los elementos adquiridos antes de la entrada en vigor del cambio normativo.

Otros métodos

PLANES DE AMORTIZACIÓN: Plan propio ex ante. Solicitud justificada

LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN: diferimiento tributación: primeros años ajustes negativos y los siguientes positivos. Casos:

- Elementos nuevos del inmov. material e inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas puestos a disposición durante 2011 y hasta 1/04/2012.
- Elementos del inmovilizado material e intangible (excluidos edificios) afectos a actividades de I+D. Estos edificios se amortizarán linealmente en 10 años.
- Gastos de I+D activados como inmov. intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.
- Elementos del inmovilizado material nuevos con valor unitario $\leq 300\text{€}$, con el límite anual de 25.000€ (si período impositivo < 1 año \rightarrow parte proporcional)

EJEMPLO

Un bien adquirido el 1 de enero de 2015 cuyo precio de adquisición es de 1.000 u.m. Se amortiza contablemente al 10% y fiscalmente de manera libre.

Calcule los ajustes extracontables que se derivan de este caso.

Primer año:

$$Ac = 10\% \cdot 1.000 = 100$$

$$Af = 1.000 \rightarrow \text{Ajuste negativo} = 900$$

Segundo año:

$$Ac = 10\% \cdot 1.000 = 100$$

$$Af = 0 \rightarrow \text{Ajuste positivo} = 100$$

Tercer año y siguientes:

$$Ac = 10\% \cdot 1.000 = 100$$

$$Af = 0 \rightarrow \text{Ajuste positivo} = 100$$

Venta del bien antes de amortización total regularización ajustes pendientes

Pérdidas por deterioro del valor de elementos patrimoniales

DETERIORO DE VALORES REPRESENTATIVOS DE DEUDA (VALORES RENTA FIJA)

VALORES CON Y SIN COTIZACIÓN
No serán fiscalmente deducibles (desde 1-1-2015)
Será deducible en el momento de transmisión o baja de esos valores

DETERIORO DE VALOR DE PARTICIPACIONES EN EL CAPITAL O FONDOS PROPIOS DE ENTIDADES RESIDENTES Y NO RESIDENTES (RENTA VARIABLE)

TÍTULOS CON Y SIN COTIZACIÓN
No serán fiscalmente deducibles (desde 1-1-2013)
Será deducible en el momento de transmisión o baja de esos valores

DETERIORO POR LA PÉRDIDA VALOR ELEMENTOS INMOVILIZADO MATERIAL E INVERSIONES INMOBILIARIAS

No serán fiscalmente deducibles
Será deducible en el momento de transmisión o baja de esos valores

DETERIORO POR LA PÉRDIDA DE VALOR DE ELEMENTOS DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE (FONDO DE COMERCIO)

No serán fiscalmente deducibles
Será deducible en el momento de transmisión o baja de esos valores

Rentas negativas obtenidas por transmisión de participaciones

a) Entre empresas del grupo: Para periodos iniciados a partir del 1 enero 2013 **NO SERÁ DEDUCIBLE** la pérdida derivada de la transmisión de participaciones cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo mercantil que la transmitente (en los términos que establece el artículo 42 del Código de Comercio).

Esa renta negativa o pérdida se postergará al ejercicio en que dichos valores sean transmitidos a terceros ajenos al grupo de sociedades o bien, cuando alguna de las sociedades intervinientes en la transmisión deje de formar parte del grupo o se disuelva o liquide. En el supuesto de extinción de la participada, la imputación de la pérdida se producirá en el periodo impositivo en que se produzca la extinción.

Objetivo de la norma: Evitar que la pérdida por deterioro (que es gasto no deducible a partir de 2013), se incorpore a la BI del IS a través de una transmisión de la participación a una empresa del grupo.

b) El importe de las pérdidas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad residente (o no residente), se minorará en el importe de los dividendos recibidos de la entidad participada a partir del periodo impositivo que se haya iniciado en el año 2009. Sólo se deben considerar los dividendos que se hayan registrado como ingresos y hayan dado derecho a deducción por doble imposición interna del 100%, o de la exención de los 1.500€, o a la deducción por doble imposición internacional, según los casos.

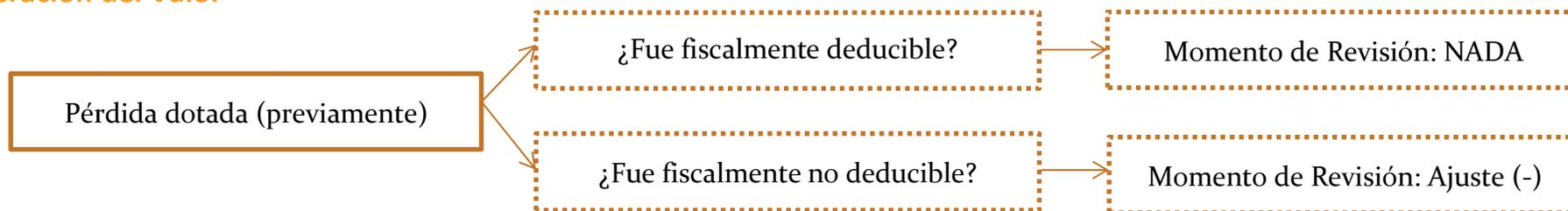
Pérdidas por deterioro del valor de créditos comerciales

PÉRDIDAS POR INSOLVENCIAS (créditos comerciales)

DEDUCIBLES:	NO DEDUCIBLES:
<ul style="list-style-type: none">• Deudor procesado por delito de alzamiento de bienes.• Transcurso + 6 meses desde vencimiento de obligación (hasta 31 de diciembre).• Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de litigio judicial de cuya solución dependa su cobro.• Deudor declarado en concurso de acreedores.	<ul style="list-style-type: none">• Adeudados por Administraciones Públicas.• Afianzados por entidades de crédito.• Adeudados por persona o entidad vinculada (salvo insolvencia judicialmente declarada o que se encuentre en concurso de acreedores).• Estimaciones globales (salvo PYMES 1% Saldo global)

Pérdidas por deterioro del valor

Recuperación del Valor



EJEMPLO

Dotación por provisión por un crédito de dudoso cobro con entidad vinculada; importe dotado en 2018: 5.000 u.m. En 2019 abona el importe adeudado.

Año	Contabilidad	Fiscalidad
2018	Gasto deducible = 5.000	Gasto no deducible → ajuste positivo = 5.000
2019	Ingreso contabilizado = 5.000	Ajuste negativo = 5.000
Saldo	Neutro	Neutro



Provisiones

No deducibles

- Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas
- Los relativos a retribuciones a largo plazo al personal.
- Por costes de cumplimiento de contratos > que beneficios económicos esperados
- Los derivados de reestructuraciones
- Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas
- Por pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados.
- Por actuaciones medioambientales, salvo cuando se correspondan con un Plan formulado por el sujeto pasivo y aprobado por la Administración

Sí deducibles

- Por impuestos
- Por responsabilidades

Operaciones con precio aplazado

Concepto:

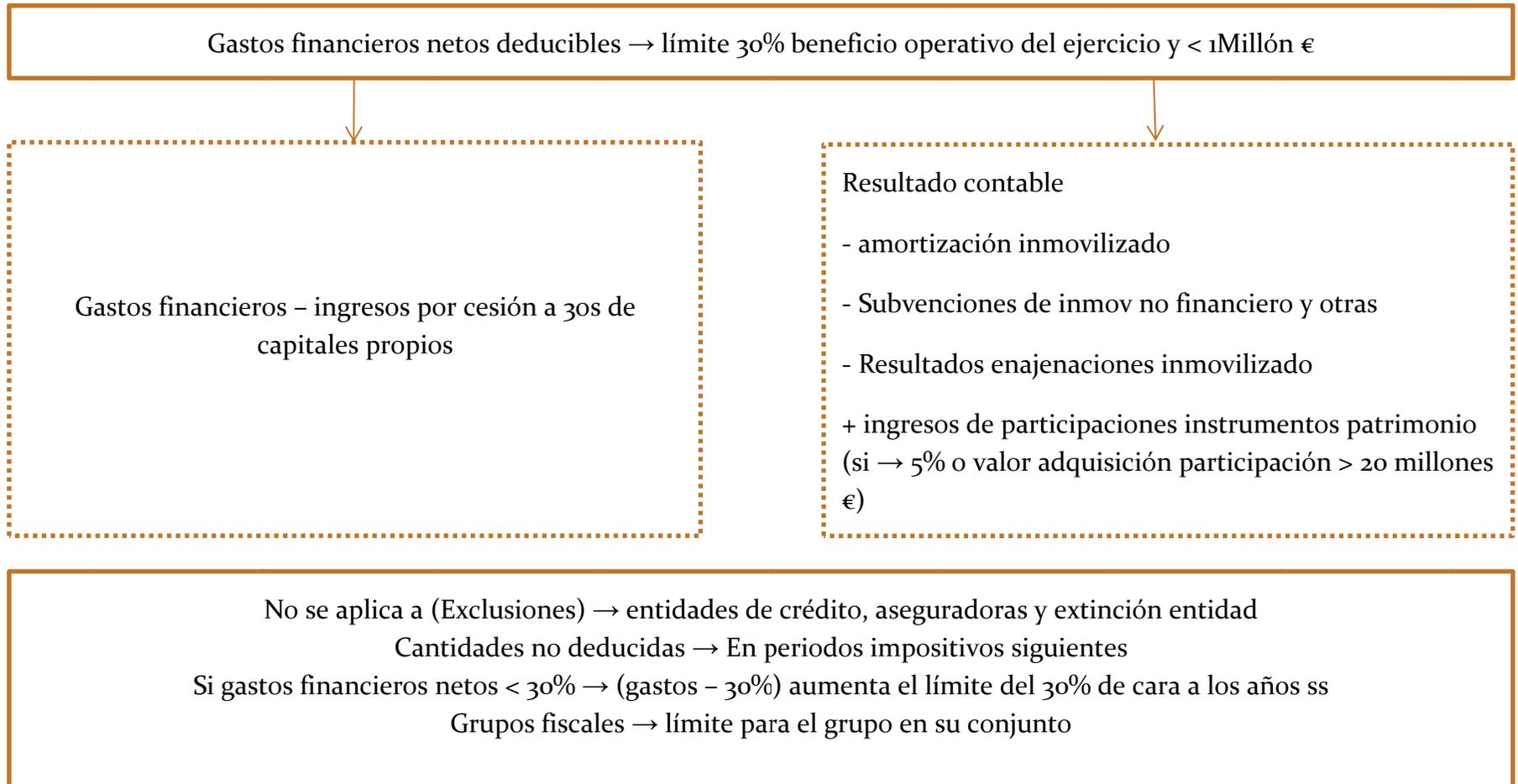
Son cualquier tipo de operación cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un sólo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único pago, sea **superior al año**.

Tratamiento fiscal opcional

Imputación del beneficio en proporción a los cobros realizados (ajustes positivos)

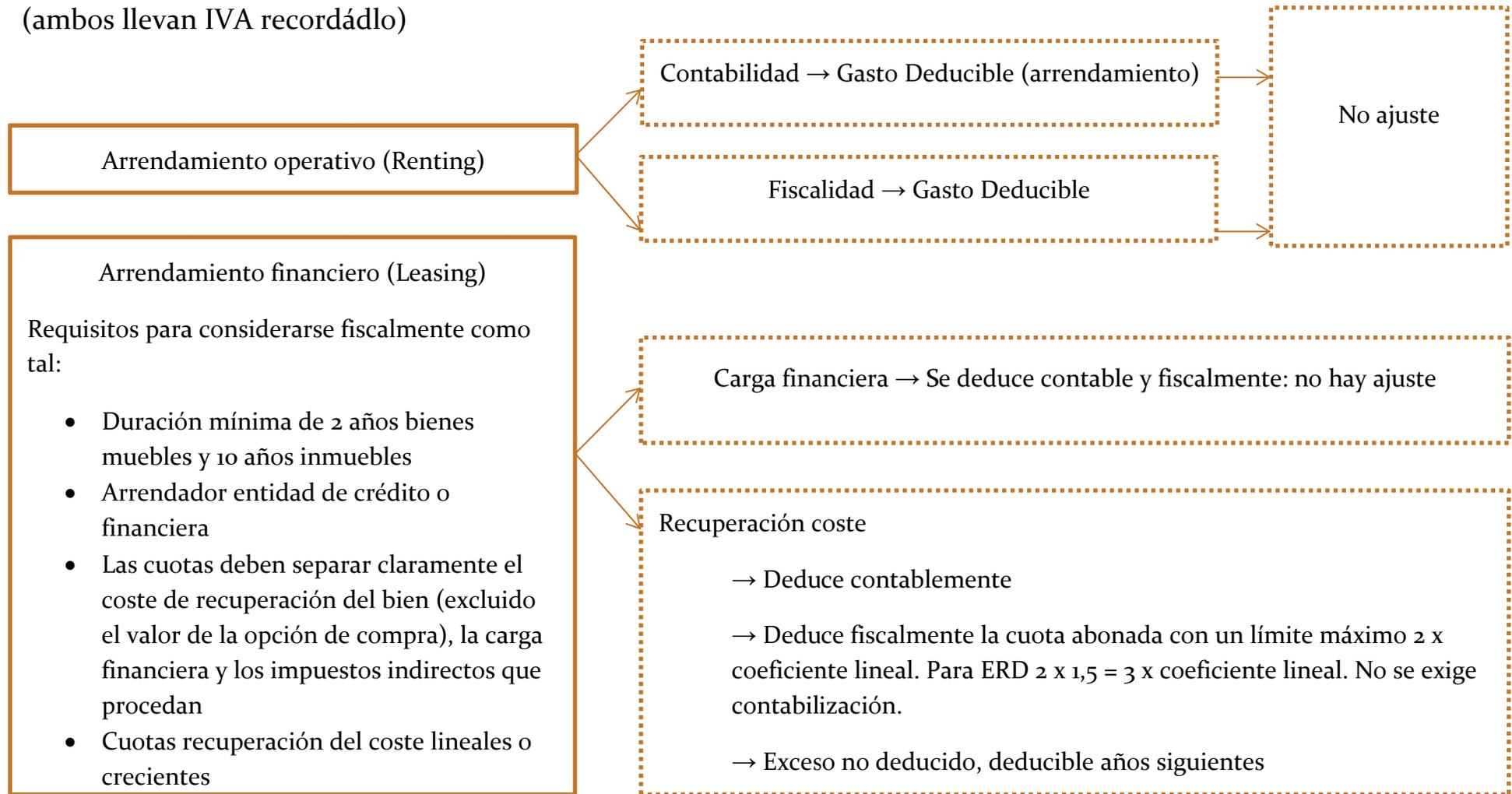
Contabilidad	Fiscalidad	Efecto
Devengo	Devengo	Nada
Devengo	Caja	Ajuste extracontable negativo año contabilización Ajuste extracontable positivo años siguientes

Limitación a la deducibilidad de gastos financieros



Leasing y Renting

(ambos llevan IVA recordádllo)



6. Reducciones de la base imponible

RESULTADO CONTABLE
+/- AJUSTES FISCALES
BASE IMPONIBLE PREVIA
Reducción rentas de activos intangibles Obra benéfico-social Cajas Ahorro Reserva de capitalización BI negativas de ejercicios anteriores
BASE IMPONIBLE

Reducción de rentas de determinados activos intangibles

Las rentas procedentes del uso o explotación de patentes, modelos, fórmulas secretas, etc... se integrarán en la Base Imponible en un 40%. Requisitos:

- Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión al menos, en un 25% de su coste.
- Que el cesionario utilice los derechos de uso o explotación en la realización de actividades económicas.
- Que el cesionario no resida en un paraíso fiscal
- Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias, deberán figurar de forma separada.
- Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los gastos e ingresos objeto de cesión.

Con carácter previo, la entidad solicitará a la Administración Tributaria la calificación de los activos intangibles que pueden acogerse a esta reducción.

Reducción de obra benéfica (social) de cajas de ahorro y fundaciones

Podrán reducirse de la BI los gastos de mantenimiento de la obra benéfico-social que realicen las Cajas de Ahorro y las Fundaciones bancarias cuando, de acuerdo con la normativa contable, esos gastos estén registrados en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Reserva de capitalización

Es aplicable a todas las sociedades y consiste en una reducción en la base imponible del 10% del importe del incremento de sus fondos propios (excluyendo operaciones societarias) REQUISITOS:

- Que el incremento de los fondos propios se mantenga durante 5 años desde el cierre del período al que corresponde la reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables.
- Que se dote una reserva indisponible por 5 años por el importe de la reducción.

Límite: Reducción $\leq 10\%$ de la base imponible positiva previa al 1) ajuste por deterioro de morosos y 2) a la compensación de bases imponibles negativas.

Si la base imponible del año es insuficiente la reducción se podrá aplicar en los dos años siguientes.

Compensación de Bases Imponibles negativas de ejercicios anteriores - Límites

Las BI negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos posteriores sin limitación temporal.	
Período de aplicación	Ejercicios impositivos a partir de 1-1-2016
Ámbito de aplicación	Sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en ejercicio anterior \geq 20 millones de euros tienen límites especiales inferiores al 70% (ver debajo)

Importe Neto de la Cifra de Negocios	Límite a la compensación de BI negativas
INCN < 20 millones de euros	Límite del 70% a partir de 2017 (60% en 2016)
$20 \leq$ INCN < 60 millones de euros	50% de BI previa antes de aplicar la reserva de capitalización
INCN \geq 60 millones de euros	25% de BI previa antes de aplicar la reserva de capitalización

Sólo se puede compensar el 60% (70% a partir de 2017) de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización, con un mínimo de 1 M €. Es decir, se tomará como límite el mayor importe del resultado de aplicar el mencionado porcentaje o 1 M €, siempre que haya base suficiente para compensar.

Este límite no se aplicará a las Entidades de Nueva Creación durante los 3 primeros ejercicios con BI positivas.

Compensación de Bases Imponibles negativas de ejercicios anteriores – Límites (Cont.)

CUANTÍA A COMPENSAR

No podrán compensarse BI negativas si:

- El adquirente poseía una participación inferior al 25% con anterioridad a la generación de las BIN y superior al 50% con posterioridad y la sociedad es inactiva tres meses anteriores a la adquisición.
- La entidad adquirida sea una sociedad patrimonial.
- La entidad adquirida se haya dado de baja en el índice de entidades
- La entidad adquirida no hubiera realizado actividad económica en los tres meses anteriores a su adquisición.
- La entidad adquirida realiza después de su compra actividades diferentes a las anteriores que supongan más del 50% de la cifra de negocios anterior. Este límite no se aplicará a las Entidades de Nueva Creación durante los 3 primeros ejercicios con BI positivas.

PERÍODO DE APLICACIÓN A partir del 1-1-2016

CUANTÍA A COMPENSAR

No podrán compensarse BI negativas si:

- El adquirente poseía una participación inferior al 25% con anterioridad a la generación de las BIN y superior al 50% con posterioridad y la sociedad es inactiva tres meses anteriores a la adquisición.
- La entidad adquirida sea una sociedad patrimonial.
- La entidad adquirida se haya dado de baja en el índice de entidades
- La entidad adquirida no hubiera realizado actividad económica en los tres meses anteriores a su adquisición.
- La entidad adquirida realiza después de su compra actividades diferentes a las anteriores que supongan más del 50% de la cifra de negocios anterior. Este límite no se aplicará a las Entidades de Nueva Creación durante los 3 primeros ejercicios con BI positivas.