

ASPECTOS PROBLEMÁTICOS DE LA LIQUIDACIÓN DEL IRPF Y EL IMPUESTO DE SOCIEDADES DEL EJERCICIO 2014 NOVEDADES RETRIBUCIÓN ADMINISTRADORES

21 de mayo de 2015

ASPECTOS PROBLEMÁTICOS DE LA LIQUIDACIÓN DEL IRPF 2014

NO OBLIGADOS A DECLARAR IRPF 2014:

Regla	Naturaleza de las rentas obtenidas	Límite (€)	Condiciones
1ª	Rendimientos del trabajo	22.000	Un solo pagador (2º y restantes ≤ 1.500 euros). Prestaciones pasivas de dos o más pagadores cuyas retenciones las determine la AEAT.
	Rendimientos del trabajo	11.200	Más de un pagador (2º y restantes >1.500 euros). Pensiones compensatorias o anualidades por alimentos. Pagador de rendimientos no obligado a retener. Rendimientos sujetos a tipo fijo de retención (Ret. Administradores).
	Rendimientos del cap. Mobiliario. Ganancias Patrimoniales.	1.600	Sujetos a retención o ingreso a cuenta, excepto GP procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de IIC donde la base de retención no proceda determinarla por la cuantía a integrar en la base imponible.
	Rentas inmobiliarias imputadas. Rendimientos Letras Tesoro. Subvenciones para adquisición de VPO.	1.000	

NO OBLIGADOS A DECLARAR IRPF 2014:

Regla	Naturaleza de las rentas obtenidas	Límite (€)	Condiciones
2ª	Rendimientos del trabajo. Rendimientos de capital mobiliario e inmobiliario. Rendimiento Actividades Económicas. Ganancias Patrimoniales.	1.000	Sujetos o no a retención o ingreso a cuenta.
	Pérdidas patrimoniales.	<500	Cualquiera que sea su naturaleza.

Importante: En tributación conjunta los límites cuantitativos son los mismos que los de las tablas anteriores.

OBLIGADOS A DECLARAR IRPF 2014:

- Contribuyentes que hayan superado las cuantías de las tablas anteriores.
- Contribuyentes que tengan derecho a la deducción por inversión en vivienda, por cuenta ahorro-empresa, por doble imposición internacional, o bien hayan realizado aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, planes de pensiones, planes de previsión social, etc.
- Contribuyentes que soliciten la devolución que les corresponda, aunque no estén obligados por cuantía a presentar declaración.

PLAZO DE PRESENTACIÓN IRPF 2014

Confirmación del borrador: del **7 de abril al 30 de junio** (inclusive), si es por medios electrónicos (teléfono ó internet).

Autoliquidación por vía electrónica: del **7 de abril al 30 de junio** (inclusive) .

Autoliquidación ó confirmación del borrador (por otros medios no electrónicos): del **11 de mayo al 30 junio** (inclusive).

Si hay domiciliación bancaria del pago: **hasta 25 de junio.**

DELIMITACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

- Constituye hecho imponible del IRPF la obtención de renta por el contribuyente cuyos componentes son los siguientes:

Los rendimientos del trabajo.

Los rendimientos del capital (mobiliario e inmobiliario).

Los rendimientos de las actividades económicas.

Las ganancias y pérdidas patrimoniales.

Las imputaciones de renta previstas por la Ley.

NORMATIVA APLICABLE EN IRPF 2014

- 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 .
- Ley 27/2011, de 1/8 , sobre actualización, adecuación y modernización del sistema de Seguridad Social.
- R. Decreto-Ley 20/2011, de 30/12, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público (y Ley 2/2012, de 29/6, de PGE para 2012).
- R. Decreto-Ley 12/2012, de 30/03, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.
- Ley 3/2012, de 6/07, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral.
- R.Dto Ley 20/2012, de 13/07, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.
- Ley 7/2012, de 29/10,... de actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

NORMATIVA APLICABLE EN IRPF 2014

- Ley 16/2012, de 27/12, por la que se adoptan determinadas medidas tributarias.
- Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2014 (LPGE 2014).
- Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, el R.D. Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.
- Orden HAP/2206/2013, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2014 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Orden HAP/723/2015, de 23 de abril, por la que se reducen para el período impositivo 2014 los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales.

TG EN LA B.L. GENERAL: IRPF 2014

Escala General + Escala complementaria + Escala autonómica en la C.Valenciana:

Base liquidable general – Hasta euros	Tramo Estatal	Tramo autonómico	TOTAL
0	12,75%	11,90%	24,65%
17.707,20	16%	13,92%	29,92%
De 17.707,21 a 33.007,20	21,5%	18,45%	39,95%
De 33.007,21 a 53.407,20	25,5%	21,48%	46,98%
De 53.407,21 a 120.000,20	27,5%	22,48%	49,98%
De 120.000,21 a 175.000,20	29,5%	23,48%	52,98%
De 175.000,21 a 300.000,20	30,5%	23,48%	53,98%

TG EN LA B.L. AHORRO: IRPF 2014

- Escala de aplicación temporal para la Base Imponible del Ahorro en: 2012, 2013 y 2014.
- R. Decreto ley 20/2011, LPGE para 2012; LPGE 2014.
- Gravamen complementario sobre la base liquidable del ahorro (Autonómica y Estatal) → *Las CCAA no tienen competencia normativa para modificar el tipo del ahorro.*

Base liquidable del ahorro — Hasta euros	Tipo aplicable — Porcentaje
0	21%
6.000	25%
24.000	27%

PRINCIPALES NOVEDADES EN IRPF 2014

NOVEDADES IRPF 2014

RENDIMIENTOS DEL TRABAJO:

✓ Exención de indemnizaciones por despido:

Limitación a **180.000 euros** de la exención de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador para aquellos despidos o ceses producidos o comunicados a la autoridad laboral, posteriores a 1 de agosto de 2014 (Art. 7.e) LIRPF) y D.T. 22ª).

✓ Retribución en especie:

- No serán rendimientos del trabajo en especie los gastos de formación para formar a empleados en el uso de nuevas tecnologías durante horas de trabajo (D.A. 25ª de LIRPF).
- Nueva regla de valoración para la utilización de vivienda que no sea propiedad del pagador → coste para el pagador (Art. 43.1.1º LIRPF).

NOVEDADES IRPF 2014

GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES EXENTAS:

- ✓ **Posible exención** en las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la **dación en pago** de la vivienda habitual del deudor o garante del mismo y la transmisión de vivienda realizada en **ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales** desde 01/01/2014 y también para ejercicios no prescritos. Art. 33.4.d) y D.A. 36ª de la Ley IRPF.

$$GP = V. \text{ adquisición} - V. \text{ transmisión}$$



Valor deuda extinguida



¡SUJETA A REQUISITOS!

NOVEDADES IRPF 2014

GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES EXENTAS:

- ✓ **Posible exención** en ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión realizada, a partir del al 7/07/2014, de acciones o participaciones de empresas de nueva creación con una tenencia de más de 3 años (sujeto a requisitos). D.A. 34ª de la Ley IRPF.

NOVEDADES IRPF 2014

INTEGRACIÓN Y COMPENSACIÓN DE RENTAS:



Novedades en la integración y compensación de rentas en la base imponible del ahorro, para contribuyentes afectados por las preferentes y subordinadas desde 01/01/2014 (Art. 49, D.A.A 39ª y DT 7ª LIRPF):

✓ **Si se obtienen en el ejercicio:**

- Los RCM (-) de deuda subordinada ó preferentes derivada de la transmisión de valores recibidos por operaciones de recompra y suscripción o canje se podrán compensar en el 2014 con saldos (+) de G.P. derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales con permanencia superior al año.

✓ **Rentas correspondientes a los períodos 2010, 2011, 2012 y 2013:**

- Se aplica a la parte del saldo negativo pendiente de compensar que proceda de los ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013 el mismo tratamiento que para los RCM (-) obtenidos en el ejercicio 2014.

TRIBUTACIÓN DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES, NOVEDADES 2015

ADMINISTRADOR EN EL TRLSC

- ✓ **Funciones del Administrador** (Art. 209 Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital –TRLSC-) → **GESTIÓN Y REPRESENTACIÓN DE LA SOCIEDAD.**
- ✓ Retribución **según NOVEDADES** Art. 217 del TRLSC:
 - El cargo de Administrador es “gratuito” salvo que los Estatutos dispongan un sistema de retribución.
 - El sistema retributivo deberá fijarse en estatutos y podrá consistir en uno o varios conceptos de los listados en el artículo 217 LSC.
 - Se atribuye a la Junta General de accionistas la competencia para decidir el importe máximo de la retribución de los administradores “en su condición de tales” → Vigente hasta nueva aprobación.
 - La remuneración de los administradores deberá fijarse de conformidad con los estándares de mercado, con la situación económica de la Sociedad y con las funciones y responsabilidades que sean atribuidas a cada administrador.

RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES - IS 2015

- ✓ No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles (Art. 15 **Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, -LIS-**):

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) 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.

f) los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES - IS 2015

Tributación en Impuesto sobre Sociedades:

- ✓ Si el cargo es **GRATUITO**
 - Gasto no deducible. Liberalidad o retribución fondos propios.
 - Calificación de renta para el perceptor:
 - Rendimiento del trabajo ?
 - Rendimiento actividad profesional ?
 - Rendimiento de capital mobiliario
- ✓ Si el cargo es **REMUNERADO**
 - Gasto deducible.
 - Calificación para el perceptor: rendimiento de trabajo.

RETRIBUCIÓN DE LA FUNCIÓN DEL ADMINISTRADOR

- ✓ Calificación fiscal independiente de la calificación laboral.
- ✓ **Rendimientos del trabajo (R.T.)**, según Art. 17.2.e) de la LIRPF.
 - Trabajo personal o relación laboral o estatutaria.
 - Ajenidad del trabajo y dependencia (>50% participación??)

Ordenación por cuenta propia DGT: V0179/09



- ✓ **Rendimientos de Actividades Económicas (R.A.E.)**, según Art. 27 de LIRPF.
 - Por la realización de actividades profesionales.
 - Ordenación por cuenta propia de medios de producción y de RRHH.
 - **Servicios profesionales**

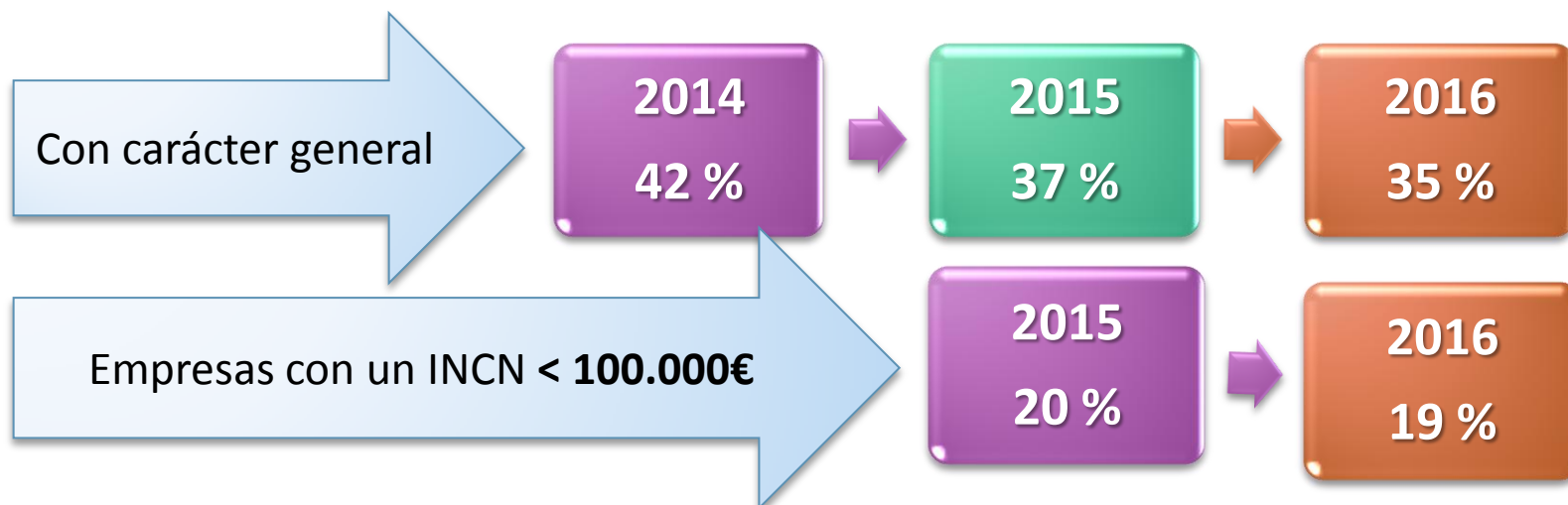


RETRIBUCIÓN DE LA FUNCIÓN DEL ADMINISTRADOR

- ✓ **Rendimientos de Capital Mobiliario** → Retribución por su condición de socio ó en caso de cargo gratuito en estatutos.
- ✓ El posible cobro de **dietas exentas**, solo cabe para actividades en régimen laboral para la empresa, si el socio tiene menos del 50% de las acciones ó participaciones.
- ✓ Si se perciben importes derivados de unas labores que no se califiquen como de administración, serán deducibles si respetan la normativa de operaciones vinculadas y el resto de requisitos de deducibilidad de gastos (DGT: V0441-14).
- ✓ **OJO! Régimen especial de los trabajadores autónomos (RETA)**, según D.A. 27 del TRLSS.

RETRIBUCIÓN DE LA FUNCIÓN DEL ADMINISTRADOR

RETENCIONES A LOS MIEMBROS DEL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN



CONTROVERSIA EN LA TRIBUTACIÓN DE LOS ADMINISTRADORES: 4 situaciones

DEDUCIBILIDAD DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES (I)

SITUACIÓN 1: Socio/ administrador percibe retribuciones de la sociedad por el ejercicio de las funciones inherentes al cargo de administrador.

- IS → Gasto fiscalmente deducible si la retribución se contempla en Estatutos y hasta la cuantía fijada por ellos o por la Junta General. Exceso GND (Art. 15.e) LIS).
- IRPF → Rendimiento del trabajo personal sometido a retención, al tipo de administradores LIRPF.

DEDUCIBILIDAD DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES (II)

SITUACIÓN 2: Socio/ administrador percibe retribuciones de la sociedad por el ejercicio de las funciones de gerencia o alta dirección derivadas de un contrato laboral (consejeros delegados).

- IS → Gasto fiscalmente deducible (Art. 15.e), último párrafo de LIS).
- IRPF → Rendimiento del trabajo personal sometido a retención al tipo determinado de administradores según LIRPF.

DEDUCIBILIDAD DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES (III)

SITUACIÓN 3: Socio/ administrador percibe retribuciones de la sociedad por la realización de actividades no incluidas en la sección 2ª de las Tarifas del IAE.

- IS → Gasto fiscalmente deducible (Art. 15.e) LIS).
- IRPF →
 - Con carácter general RT si concurren las notas de dependencia y medios de producción en sede de la sociedad y sometido a retención según tipo marginal.
 - Si no concurren las notas de dependencia y medios de producción, retención según tipo Administradores.

DEDUCIBILIDAD DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES (IV)

El artículo 27.1 de la Ley de IRPF, párrafo tercero, califica como **rendimientos de actividades económicas** aquellos en los que concurren las siguientes circunstancias:

- Que provengan de una entidad de la que sea socio el perceptor de los mismos, con independencia de que sea administrador o no.
- Que deriven de la realización de actividades profesionales (Sección 2ª Tarifas de IAE), por parte del socio perceptor.
- Que el socio perceptor esté a efectos de S.S. en el RETA o mutualidad alternativa.

DEDUCIBILIDAD DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES (V)

SITUACIÓN 4: Socio/ administrador percibe retribuciones de la sociedad por la realización de actividades incluidas en la Sección 2ª de las Tarifas del IAE (Novedades Art. 27.1 LIRPF).

- IS → Gasto fiscalmente deducible.
- IRPF → Rendimiento de Actividades Económicas sometido a retención de Administradores (ya no es R.T.).
- IVA.
- OTRAS CONSECUENCIAS → Afecta al conjunto de obligaciones formales y materiales, pagos fraccionados.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

CONSULTAS DGT 2015:

- Consulta V1147-15, de 13 de abril de 2015
- Consulta V1148-15, de 13 de abril de 2015

Abogado y socio de una SRL, cuyo objeto es la asesoría. El abogado presta servicios de asesoría, de alta en el RETA- (V1147 y V1148-15)

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

1. No afecta a las actividades que pueda realizar un socio a título individual o al margen de la sociedad.
2. Deben distinguirse a efectos fiscales dos relaciones jurídicas: la establecida entre el socio y la sociedad, y la relación cliente-sociedad.
3. Requisito de inclusión en la Sección 2ª IAE (socio y sociedad). Da igual que la sociedad esté matriculada en la Sección 1ª y que el socio esté o no de alta.

ÁMBITO OBJETIVO:

A) Sociedades dedicadas a la prestación de servicios profesionales. No identidad con la Ley 2/2007, de 15 marzo, de sociedades profesionales.

AMPLITUD.

B) El socio debe realizar los servicios profesionales que constituyen el objeto de la entidad. Se entienden incluidas, en esos servicios, las tareas comercializadoras organizativas, de dirección de equipos y servicios internos prestados a la sociedad.

Abogado y socio de una SRL, cuyo objeto es la asesoría. El abogado presta servicios de asesoría, de alta en el RETA- (V1147 y V1148-15)

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

4. Inclusión socio en RETA o Mutualidad Alternativa.
5. En otro caso serán servicios de carácter laboral.
6. Valoración de los servicios: Art. 41 LIRPF: vinculadas.

IVA

1. ¿Es relación laboral o profesional) Caso por caso, TJUE
2. No existe subordinación si el socio se procura y organiza él mismo los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de la actividad. Para IVA se requiere la ordenación de medios propios.
3. Si los medios principales son titularidad de la sociedad, cabe concluir la exclusión del socio del ámbito de aplicación del impuesto.

Abogado y socio de una SRL, cuyo objeto es la asesoría. El abogado presta servicios de asesoría, de alta en el RETA- (V1147 y V1148-15)

IVA

4. Otros indicios:
 - a) La integración o no del socio en la estructura organizativa de la sociedad
 - b) Libertad de organización, elección de colaboradores, estructuras necesarias para el desarrollo de funciones y de horarios de trabajo y vacaciones.
 - c) Condiciones retributivas ¿soporta riesgo económico?
 - d) La responsabilidad contractual del socio frente a los clientes.
5. En todo caso no interconexión IVA-IRPF. Impuesto estancos.

DEDUCCIÓN POR VIVIENDA HABITUAL

- Se suprime la deducción por inversión en vivienda habitual para adquisiciones a partir del 01-01-2013 (Ley 17/2012, de 27/12).
- Régimen transitorio (D.T.18ª LIRPF):
 - Los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda antes de 01-01-2013 o satisfecho cantidades con anterioridad a dicha fecha para la construcción de la misma.
 - Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades con anterioridad a 01-01-2013 por obras de rehabilitación o ampliación de la vivienda (límite conclusión obras: 2017).
 - Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades para la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de las personas con discapacidad con anterioridad a 01-01-2013 (límite conclusión obras: 2017).
- Condición: que el contribuyente se hubiese practicado dicha deducción en un periodo impositivo devengado antes del 01-01-2013, salvo en las aportaciones a cuentas viviendas.
- Consulta: V1155-13

ASPECTOS PROBLEMÁTICOS IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EJERCICIO 2014

CIERRE FISCAL: EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

- El Impuesto sobre Sociedades (I.S.) es un tributo de **carácter directo** y **naturaleza personal** que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas según TRLIS.
- El I.S. parte resultado contable con las correcciones que resulten de aplicar las normas contenidas en TRLIS.
- **Regímenes de tributación:**
 - ✓ **El Régimen General** se aplica con carácter supletorio
 - ✓ **Regímenes Especiales** → Normas especiales para sujetos pasivos y operaciones incluidos en el Título VII del TRLIS, por razones de naturaleza de los hechos, actos u operaciones (Art. 47 TRLIS).
 - AIE, UTES,
 - ETVES
 - Consolidación fiscal
 - ERD
 - Entidades parcialmente exentas, etc.

CIERRE FISCAL: LIQUIDACIÓN IS 2014

**RESULTADO DE LA CUENTA DE PYG DEL EJERCICIO
(beneficio o pérdida)**

CORRECCIONES AL RDO CONTABLE:

Ajustes por diferencias permanentes: +/-

Ajustes por Diferencias temporarias: +/-

BASE IMPONIBLE PREVIA

- Bases imponible negativas de ejercicios anteriores

BASE IMPONIBLE

x Tipo de gravamen

CUOTA ÍNTEGRA

- Deducciones por inversiones

- Bonificaciones

CUOTA LÍQUIDA

- Retenciones

- Pagos a cuenta

CUOTA DIFERENCIAL (a pagar/ a devolver)

CIERRE FISCAL 2014

CORRECCIONES AL RESULTADO CONTABLE:

- ✓ Libertad de amortización.
- ✓ Limitaciones a la amortización.
- ✓ Arrendamiento financiero: leasing.
- ✓ Correcciones de valor → pérdida por deterioro del valor de elementos patrimoniales
 - Por deterioro de créditos: insolvencias
 - Por participaciones en entidades no residentes
 - Por depreciación de inmov. intangible y fondo de comercio
- ✓ Provisiones para riesgos y gastos
- ✓ Gastos no deducibles
- ✓ Reducción por PATENT BOX

LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN

- Libertad de Amortización (según Art. 11 del TRLIS) aplicable a:
 - Activos de SAL, SLL, con determinados requisitos (5 primeros años).
 - Activos afectos a I+D (salvo edificios en 10 años, por la parte afecta). (Art. 11 TRLIS).
 - Gastos activados de I+D. (Art. 11 TRLIS).
- Libertad de Amortización para ERD:
 - Libertad de amortización con mantenimiento creación empleo (Art. 109 del TRLIS).
 - Libertad de amortización para bienes de escaso valor. (Art. 110 del TRLIS).
 - Amortización acelerada (Art. 111 del TRLIS).
- Libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo → derogada, régimen transitorio (Disp. Adicional 11ª del TRLIS).

LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN EN ELEMENTOS NUEVOS DEL ACTIVO MATERIAL FIJO.

Limitaciones:

- **Lib. Amort. con mantenimiento de empleo** (aplica a las inversiones realizadas en 2009 y 2010, según D.A. Undécima redactada por RD-ley 6/2010) → Límite del 40% de la BI previa a su aplicación y a la compensación de BINS.
- **Lib. Amort. Sin mantenimiento de empleo** (aplica a las inversiones realizadas en 2011 y hasta el 31 de marzo de 2012, sin requisito de mantenimiento de empleo, según la DA Undécima redactada por RD-ley 13/2010) → Límite es del 20% de la base imponible previa a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas.

¿En qué orden se aplican?

- ✓ Se aplicará primero el límite del 40% anterior, hasta agotar las cantidades pendientes de aplicación por las inversiones a las que resulte de aplicación la redacción de la DA undécima LIS dada por el RD-ley 6/2010.
- ✓ Si, agotados estos importes, aún no se hubiese alcanzado el límite del 20%, se aplicarán las cantidades correspondientes a las inversiones a las que les resulte de aplicación la versión RD-ley 13/2010 hasta alcanzar dicho límite del 20%.

LIMITACIONES A LA AMORTIZACIÓN

Límites a la amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias (Art. 7 Ley 16/2012 y Art.11.1 y 4 del TRLIS).

Se limita la deducibilidad de la amortización en un 70% → **AJUSTE EN BI= 30% AMORTIZACIÓN**

Aplica a las entidades que NO sean PYME (según Art. 108, 1, 2 o 3 TRLIS).

La amortización contable que no resulte fiscalmente deducible, se deducirá de forma lineal durante un plazo de 10 años, a partir del primer período impositivo que se inicie dentro del año 2015. Opcionalmente durante la vida útil del elemento patrimonial.

* CONSULTA DGT V3642-13 de 19/12/2013

* Elementos transmitidos o dados de baja en 2013 o 2014.

* Elementos cuya vida útil finaliza en 2013 o 2014

CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO¹² (LEASING)

➤ Régimen fiscal especial Art. 115 del TRLIS.:

- Necesaria la opción de compra.
- Duración mínima del contrato: 2 años / 10 años para inmuebles.
- Cuotas: diferenciar carga financiera de coste de recuperación y opción de compra.
- Coste de recuperación: constante o creciente

La Ley 16/2013 modifica el apartado 1 de la DT. 30ª del TRLIS:

- • Con efectos desde 01-01-2012 se prorroga la excepción de exigir el requisito del art. 115. 4 del TRLIS (carácter constante o creciente) a las cuotas de arrendamiento financiero de los contratos iniciados en los años 2009 a 2015, incluidos.
- Objetivo → No excluir de este régimen a las empresas que se han visto obligadas a alargar la duración de estos contratos por la coyuntura económica actual.
- Medida de carácter temporal → hasta 2015
- Coste de recuperación: Deducible con el límite del duplo del coeficiente lineal máximo.
- Carga financiera: deducible.

PROVISIONES POR INSOLVENCIAS DE DEUDORES (Art. 12.1 y 2 del TRLIS)

➤ Provisiones deducibles:

- Deterioro de los fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales (más de 2 años)
- Si en el devengo (cierre ejercicio) han transcurrido más de 6 meses sin cobro.
- Si el deudor está en situación de concurso, si el deudor está procesado por alzamiento de bienes.
- Si se ha reclamado judicialmente (o por procedimiento arbitral) el cobro.

➤ Provisiones no deducibles:

- Créditos adeudados o afianzados por Entidades Públicas.
- Afianzados por entidades de crédito o SGR.
- Garantizados.
- Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.
- Créditos por vinculadas (salvo insolvencia judicial) .

DETERIORO DE VALOR DE PARTICIPACIONES EN EL CAPITAL Ó FFPP DE ENTIDADES.

➤ DETERIORO CONTABLE (NPGC- NRV 9ª):

1. Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.
2. Activos financieros mantenidos para negociar.
3. Activos financieros disponibles para la venta.

➤ DETERIORO FISCAL:

1. Deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades que no coticen en un mercado regulado → **NO DEDUCIBLE** (Art. 12.3 del TRLIS, nuevo Art. 15 I 27/2014 de IS) pero sí régimen transitorio (L.13/2016)
 - ✓ **Afecta a todo tipo de entidades: cotizadas o no, grupo, multigrupo o asociadas, o disponibles para la venta, nacionales o extranjeras).**
2. Deterioro de los *valores representativos de deuda* admitidos a cotización en mercados regulados → **(Art. 12.4 del TRLIS , nuevo Art. 15 I 27/2014 de IS).**

FONDO DE COMERCIO E INMOVILIZADO INTANGIBLE

Con efectos para los períodos impositivos iniciados desde 2013, se limita la deducción del fondo de comercio al 1% (Art. 2.2.3 y 4 Ley 16/2003).

Fondo de comercio	% deducible 2014
Fondo de comercio (12.6 LIS)	1%
Fondo de comercio (12.5 LIS)	1%
Fondo de comercio de fusión (89.3 LIS)	1%

PROVISIÓN PARA RIESGOS Y GASTOS (ART. 13 TRLIS)

➤ Provisiones no deducibles:

- Derivados de obligaciones implícitas o tácitas.
- Retribuciones a largo plazo al personal.
- Los concernientes a costes de cumplimiento de contratos que exceden beneficios esperados.
- Reestructuraciones (salvo legales o contractuales).
- Relativos al riesgo de devoluciones de ventas.
- Personal que corresponden a pagos basados en instrumentos de patrimonio.

GASTOS NO DEDUCIBLES

➤ Gastos no deducibles en el I.S. (Art. 14 del TRLIS)

- Retribución fondos propios.
- Impuesto sobre Sociedades.
- Multas y sanciones.
- Pérdidas del juego.
- Donativos y liberalidades (excepciones: relaciones públicas, usos y costumbres, etc).
- Dotaciones a fondos internos de pensiones.
- Gastos por servicios con residentes en paraísos fiscales (excepciones).
- Limitaciones en gastos financieros.
- **Pérdidas por deterioro de los valores representativos de las participaciones en el capital o en fondos propios de entidades** (desde 2013).

LIMITACIÓN DE GASTOS FINANCIEROS POR OPERACIONES INTRAGRUPPO

LIMITACIONES EN GASTOS FINANCIEROS (Art, 14.1, h) TRLIS introducido por RDL 20/2012):

- Medida de carácter indefinido.
- No serán deducibles los gastos financieros derivados del:
 - Endeudamiento dentro del grupo para la adquisición de participaciones a otras entidades del grupo o
 - Endeudamiento dentro del grupo para realizar aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo.

Excepción: motivos económicos válidos.

LIMITACIÓN GRAL DE LOS GASTOS FINANCIEROS

➤ Se reduce, con carácter general, al 30% del beneficio operativo del ejercicio el importe de los gastos financieros netos (Art. 14.1.I) TRLIS):

- Aplica tanto en endeudamiento interno como con terceros.
- Límite de deducibilidad: 1 millón de euros
- Cálculo del Beneficio operativo =

=Rdo. explotación de la cuenta de PyG del ejercicio.

(-) la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones, así como el deterioro y resultados por enajenaciones del inmovilizado.

(+) ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio que correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades (participación > 5% que el valor de adquisición sea > a 6 millones de euros, que no hayan sido adquiridas con deudas)

Límites temporales:

- El exceso se aplica en los 18 años siguientes
- Se podrá utilizar el defecto del límite durante los 5 años siguientes.

-RESOLUCIÓN DGT DE 16/07/2012

GASTOS NO DEDUCIBLES

➤ DETERIORO DE SOCIEDADES NO COTIZADAS (II)

- Dentro del apartado 1 del Art. 14 del TRLIS que trata sobre los gastos no deducibles en el Impuesto sobre Sociedad, la **Ley 16/2013**, añade las siguientes letras:

“ j) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.

k) 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.

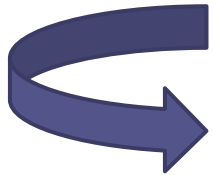
l) Las rentas negativas obtenidas por empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero, excepto en el caso de transmisión de la participación en la misma, o extinción.”

Precisiones → tanto si cotizan como si no.

REDUCCIÓN DE LAS RENTAS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES: PATENT BOX⁵¹

➤ Tributación PATENT BOX

Las rentas procedentes de la cesión de patentes y otros activos intangibles (“patent box”) **se integrarán en la base imponible del IS en un 40%. Mecanismo→ Ajuste negativo del 60%.**



- **Renta**= la diferencia positiva entre los ingresos del ejercicio procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación y los gastos por amortización (deducible) y deterioros y por aquellos gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido).

En el caso de intangibles no reconocidos en el balance, se entenderán por rentas el 80% de los ingresos de la cesión (sin admisión de prueba en contrario)

REDUCCIÓN DE LAS RENTAS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES: PATENT BOX

➤ Requisitos mínimos de aplicación(Art. 23.1 del TRLIS):

- Activos creados (por la entidad cedente) en, al menos, 25% de su **coste** (coste ≠ valor).
- Actividades dentro de una “actividad económica”.
- Cesionario no residente en paraísos fiscales
- Diferenciación, dentro del contrato de cesión, de servicios accesorios.
 - Si la cesión se instrumenta mediante un “contrato marco” deberá diferenciarse la contraprestación correspondiente a cada una de las operaciones. n. (DGT V0024-09 y V1714-13).
- Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para la determinación de ingresos, gastos (directos e indirectos) correspondientes a los activos cedidos.

CIERRE FISCAL: LIQUIDACIÓN IS 2014

**RESULTADO DE LA CUENTA DE PYG DEL EJERCICIO
(beneficio o pérdida)**

CORRECCIONES AL RDO CONTABLE:

Ajustes por diferencias permanentes: +/-

Ajustes por Diferencias temporarias: +/-

BASE IMPONIBLE PREVIA

- Bases imponible negativas de ejercicios anteriores

BASE IMPONIBLE

x Tipo de gravamen

CUOTA ÍNTEGRA

- Deducciones por inversiones

- Bonificaciones

CUOTA LÍQUIDA

- Retenciones

- Pagos a cuenta

CUOTA DIFERENCIAL (a pagar/ a devolver)

LA BASE IMPONIBLE



Determinación de la Base imponible
(Art. 10 TRLIS):

✓ BI: Importe de la renta generada en el periodo impositivo minorada en la compensación de BINS de ejercicios anteriores.

COMPENSACIÓN DE BINS: límites

Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los **18 años inmediatos y sucesivos** (en 2014 la última será la de 1.996).

Limitaciones a la compensación

- Para las empresas con un volumen de operaciones en el ejercicio anterior superior a 6.010.121,24 euros (calculado según Art.121 de LIVA) la limitación en la compensación de las BINS es:
 - 50 % de la BI previa → INCN año anterior entre 20 y 60 millones de euros
 - 25 % de la BI previa → INCN año anterior supera los 60 millones de euros.
- La limitación a la compensación de bases no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el sujeto pasivo, aprobado en un período impositivo iniciado a partir del 01-01-2013.

CIERRE FISCAL: LIQUIDACIÓN IS 2014

**RESULTADO DE LA CUENTA DE PYG DEL EJERCICIO
(beneficio o pérdida)**

CORRECCIONES AL RDO CONTABLE:

Ajustes por diferencias permanentes: +/-

Ajustes por Diferencias temporarias: +/-

BASE IMPONIBLE PREVIA

- Bases imponible negativas de ejercicios anteriores

BASE IMPONIBLE

x Tipo de gravamen

CUOTA ÍNTEGRA

- Deducciones por inversiones

- Bonificaciones

CUOTA LÍQUIDA

- Retenciones

- Pagos a cuenta

CUOTA DIFERENCIAL (a pagar/ a devolver)

TIPO DE GRAVAMEN EN I.S.

TIPO DE EMPRESA/RÉGIMEN APLICABLE	%
Régimen General	30%
Asociaciones, colegios profesionales, mutuas, fundaciones, etc.	25%
Fundaciones Ley 49/2002 (mecenazgo)	10%
E.R.D. (Art. 108 del TRILS) . BI hasta 300.000 euros: 25%, resto: 30%	25% -30%
Sociedades de inversión mobiliaria, Sociedades de inversión inmobiliaria, fondos de inversión financiero.	1%
Sociedades cooperativas fiscalmente protegidas	20%
Entidades dedicadas a investigación yacimientos y almacenes subterráneos de hidrocarburos	40%
MICROPYMES (empresas con menos de 25 trabajadores, INCN < 5 millones de euros. BI hasta 300.000 euros 20%, resto 25%)	20% -2 5%
EMPRESAS NUEVA CREACION. BI hasta 300.000 €: 15%, resto: 20%	15%-20%

CIERRE FISCAL: LIQUIDACIÓN IS 2014

**RESULTADO DE LA CUENTA DE PYG DEL EJERCICIO
(beneficio o pérdida)**

CORRECCIONES AL RDO CONTABLE:

Ajustes por diferencias permanentes: +/-

Ajustes por Diferencias temporarias: +/-

BASE IMPONIBLE PREVIA

- Bases imponible negativas de ejercicios anteriores

BASE IMPONIBLE

x Tipo de gravamen

CUOTA ÍNTEGRA

- Deducciones por inversiones

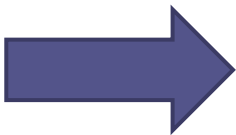
- Bonificaciones

CUOTA LÍQUIDA

- Retenciones

- Pagos a cuenta

CUOTA DIFERENCIAL (a pagar/ a devolver)



DEDUCCIONES EN EL IS

Novedades en IS (L. 13/2016)→ La limitación en la aplicación de las deducciones para incentivar determinadas actividades (del 25 y del 50% regulado en el artículo 44.1 del TRLIS).

El límite del 25 por 100 de la cuota se mantiene para la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, computándose dicha deducción a efectos del cálculo del citado límite.

PORCENTAJES DE DEDUCCIÓN 2014

Modalidad	PORCENTAJES DE DEDUCCIÓN							
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Investigación científica (I+D)	27/46	25/42	25/42	25/42	25/42	25/42	25/42	25/42
Personal investigador cualificado	18	17	17	17	17	17	17	17
Innovación tecnológica (IT) (1)	9/13	8	8	8	8/12	12	12	12
Actividades de exportación	12	9	6	3	-	-	-	-
Bienes del Patrimonio Histórico Español	14	12	10	8	6	4	2	-
Producción cinematográfica (2)	18	18	18	18	18	18	18	18
Coprodutor financiero (2)	5	5	5	5	5	5	5	5
Edición de libros	5	4	4	3	2	2	1	-
Medioambientales: instalaciones (3)	8	6	4	2	2/8	8	8	8
Medioambientales: energías renovables	8	6	4	2	-	-	-	-
Medioambientales: vehículos de transporte	10	8	5	3	-	-	-	-
Sistemas de navegación y localización de vehículos	8	6	4	2	-	-	-	-
Plataformas acceso personas discapacitadas	8	6	4	2	-	-	-	-
Formación profesional (4)	4/8	3/6	2/4	1/2	1/2	1/2	1/2	1/2
Fomento tecnologías información y comunicación	12	9	6	3	-	-	-	-
Reinversión de beneficios extraordinarios (5) ERD	14,5	12	12	12	12	12	12	12
Contribuciones a sistemas de previsión social	8	6	4	2	-	-	-	-
Servicios de guardería infantil	8	6	4	2	-	-	-	-
Aportaciones a patrimonios protegidos	8	6	4	2	-	-	-	-

CIERRE FISCAL: LIQUIDACIÓN IS 2014

**RESULTADO DE LA CUENTA DE PYG DEL EJERCICIO
(beneficio o pérdida)**

CORRECCIONES AL RDO CONTABLE:

Ajustes por diferencias permanentes: +/-

Ajustes por Diferencias temporarias: +/-

BASE IMPONIBLE PREVIA

- Bases imponible negativas de ejercicios anteriores

BASE IMPONIBLE

x Tipo de gravamen

CUOTA ÍNTEGRA

- Deducciones por inversiones

- Bonificaciones

CUOTA LÍQUIDA

- Retenciones

- Pagos a cuenta

CUOTA DIFERENCIAL (a pagar/ a devolver)



PAGOS FRACCIONADOS

➤ Pagos fraccionados:

- Se prorrogan para el 2014 los tipos incrementados de los pagos fraccionados :

Volumen operaciones	Porcentaje multiplicador BI
< 6.010.121,04 €	% = (5/7) * TG (redondeado por defecto) = 21%
> 6.010.121,04 €	
INCN ≤ 10M €	% = (5/7) * TG (redondeado por defecto)= 21%
10M < INCN ≤ 20M €	% = (15/20) * TG (redondeado por exceso)= 23%
20M < INCN ≤ 60M €	% = (17/20) * TG (redondeado por exceso)= 26%
INCN > 60M €	% = (19/20) * TG (redondeado por exceso)= 29%

- Se prorrogan para 2014 y 2015:
 - La inclusión en la base del 25% de los dividendos y rentas procedentes de transmisiones con exención del Art. 21 del TRLIS.
 - El pago fraccionado mínimo → Para empresas con INCN > 20 millones de euros→ el PF no podrá ser inferior **al 12 %del resultado positivo de la cuenta de PyG del ejercicio de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural**

FEDERICO VARONA GARCIA

VARONA