



Junio 2015

La mayor parte de entidades presentarán, del 1 al 25 de julio próximos, la última autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades antes de la Reforma

En 2014, los ingresos contables de quitas y esperas, en aplicación de la ley Concursal, se imputan fiscalmente como los gastos financieros de la deuda

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es – Web: <http://www.aconfisa.es>

I. ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS.....	1
A) Normativa Estatal.....	1
B) Normativa Autonómica.....	3
C) Normativa foral del País Vasco.....	3
II. ANÁLISIS NORMATIVO.....	4
A) Declaración de Sociedades 2014 y Novedades 2015.....	4
1. Introducción.....	4
2. Los números del Impuesto.....	4
Cuadro Nº 1 Recaudación total del Estado (millones de €).....	4
3. Novedades 2014.....	13
4. Algunos aspectos a tener en cuenta.....	16
4.1. Diferencias permanentes o temporarias	16
Como sabemos, para el cálculo de la base imponible del Impuesto se toma como punto de partida el resultado contable, efectuando sobre el mismo única y exclusivamente los ajustes que prevé la norma. A continuación recogemos algunos gastos e ingresos contables que ocasionan diferencias en la base imponible, teniendo que realizar ajustes positivos o negativos y que, por lo tanto, conviene chequear.....	16
Ajustes positivos.....	16
4.3. Imputación temporal de gastos e ingresos.....	20
Importe neto de la cifra de negocios.....	23

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

Imputación de operaciones a plazos.....	23
5. Gestión del Impuesto.....	41
III. DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA. NOVEDADES.....	52
IV. NOTICIAS DE PRENSA.....	54
Cinco Días.....	54
Cinco Días.....	55
Cómo declaran los futbolistas los derechos de imagen a Hacienda.....	55
Expansión.....	55
El Economista.....	55
Cinco Días.....	55
El Economista.....	55
El Economista.....	56
Expansión.....	56
El Economista.....	56
Expansión.....	56
V. CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE.....	57

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es – Web: <http://www.aconfisa.es>

I. ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS

A) Normativa Estatal

Real Decreto-ley 6/2015, de 14 de mayo

Por el que se modifica la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, se conceden varios créditos extraordinarios y suplementos de créditos en el presupuesto del Estado y se adoptan otras medidas de carácter tributario

B.O.E. de 15 de mayo de 2015

Ley 8/2015, de 21 de mayo

Se modifica la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, y por la que se regulan determinadas medidas tributarias y no tributarias en relación con la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos.

B.O.E. de 22 de mayo de 2015

Resolución de 26 de mayo de 2015, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

Se modifica el plazo de ingreso en periodo voluntario de los recibos del Impuesto sobre Actividades Económicas del ejercicio 2015 relativos a las cuotas nacionales y provinciales y se establece el lugar de pago de dichas cuotas.

B.O.E. de 4 de junio de 2015

Orden HAP/1067/2015, de 5 de junio

Se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2014, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica

B.O.E. de 8 de junio de 2015

Orden HAP/1090/2015, de 10 de junio

Por la que se modifica el anexo de la 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.

B.O.E. de 12 de junio de 2015

B) Normativa Autonómica

Comunidad de Aragón

Ley 2/2015, de 25 de marzo

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es – Web: <http://www.aconfisa.es>

Se aprueba la Ley de medidas tributarias urgentes dirigidas a compensar los efectos de las inundaciones en la cuenca del río Ebro.
B.O.E. de 13 de mayo de 2015

Comunidad de Asturias

Ley 5/2015, de 13 de marzo

Se modifican los artículos 74, 85 y 87 del texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio

B.O.E. de 14 de mayo de 2015

C) Normativa foral del País Vasco

Normativa Foral de Bizcaia

Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 985/2015, de 11 de mayo.

Se aprueba la declaración de residencia fiscal.

B.O.B. de 14 de mayo de 2015

Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 724/2015, de 31 de marzo.

Se regula el procedimiento de realización de embargos de forma centralizada y por mecanismos informáticos y telemáticos con las entidades de crédito o de depósito.

B.O.B. de 22 de mayo de 2015

Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 923/2015, de 31 de marzo.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

Se crea la Unidad de Control Tributario de Grandes Contribuyentes y se dictan normas para su organización y funcionamiento.

B.O.B. de 27 de mayo de 2015

II. ANÁLISIS NORMATIVO

A) Declaración de Sociedades 2014 y Novedades 2015

1. Introducción

Como todos los años por estas fechas, cuando se aproxima el inicio del plazo para presentar la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente para entidades cuyo ejercicio coincide con el año natural, elaboramos un documento que pueda ayudar a asesores y empresas recordando las novedades aplicables a ejercicios iniciados en 2014, llamando la atención sobre algunos aspectos del tributo a tener en cuenta, señalando cuestiones prácticas relativas a la presentación de la declaración y aprovechando para apuntar las novedades del ejercicio siguiente.

En esta ocasión nos encontramos ante la última campaña en la que se declarará con la normativa antigua y antes de la reforma del impuesto aprobada por ley 27/2014, con lo que se cierra una etapa en la que el tributo vino regulado por la ley 43/1995, aunque modificada en múltiples ocasiones.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es – Web: <http://www.aconfisa.es>

2. Los números del Impuesto

Cuadro N° 1 Recaudación total del Estado (millones de €)

	2007	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Δ 07 - 14	Δ 13- 14
Impuesto sobre la Renta	72.614	63.857	66.977	69.803	70.619	69.951	72.662	0,07%	3,88%
Impuesto sobre Sociedades	44.823	20.188	16.198	16.611	21.435	19.945	18.713	-35,96%	-1,76%
IRNR	2.427	2.342	2.564	2.040	1.708	1.416	1.420	-1,39%	0,01%
Otros	115	74	88	118	1.319	1.737	1.820	2,35%	0,12%
Total	119.979	86.461	85.827	88.572	95.081	93.049	94.615	-34,93%	2,24%
Impuesto sobre el Valor Añadido	55.851	33.567	49.086	49.302	50.464	51.931	56.174	0,44%	6,07%
Impuestos Especiales	19.786	19.349	19.806	18.983	18.209	19.073	19.104	-0,94%	0,04%
Otros	3.224	2.739	3.001	2.965	2.921	2.721	2.956	-0,37%	0,34%
Total I. Indirectos	78.861	55.655	71.893	71.250	71.594	73.725	78.234	-0,86%	6,45%
Otros	1.836	1.907	1.816	1.938	1.892	2.073	2.140	0,42%	0,10%
Total ingresos tributarios	200.676	144.023	159.536	161.760	168.567	168.847	174.989	-35,37%	8,78%

Fuente: AEAT

En el Cuadro nº 1 vemos la evolución de la recaudación estatal por impuestos desde el ejercicio anterior a la crisis, 2007, hasta 2014, año en el que parece que comenzó la salida de la misma.

De los grandes impuestos, Renta, Sociedades e IVA, incluso si consideramos los impuestos especiales, el de Sociedades es el que ha tenido un peor comportamiento en esta situación económica, naturalmente ligado a la reducción de beneficios de las entidades.

Si en Renta e IVA las medidas normativas han conseguido paliar la sangría recaudatoria y en 2014 se han llegado a superar, en términos nominales, los ingresos de 2007, en Sociedades el importe recaudado el año pasado se ha reducido en más de una tercera parte a la de aquel y, además, se ha perdido recaudación respecto a 2013, ello a pesar de que, si bien no se han incrementado los tipos impositivos, como se hizo en los otros tributos, sí se han regulado medidas para ensanchar las bases, limitando gastos deducibles, poniendo topes a la compensación de bases imponibles negativas o incrementando el importe de los pagos fraccionados.

Dirección: C/Augusto Figueroa, nº39, 1ªdrcha. 28004 (Madrid)

Cuadro N° 2 Evolución del número total de declarantes

Ejercicios	Número de declarantes	Tasas de variación
2002	1.011.557	
2003	1.044.117	3,22%
2004	1.119.635	7,23%
2005	1.202.637	7,41%
2006	1.296.060	7,77%
2007	1.413.095	9,03%
2008	1.421.543	0,60%
2009	1.419.070	-0,17%
2010	1.420.707	0,12%
2011	1.421.420	0,05%
2012	1.423.076	0,12%

Fuente AEAT

La campaña del Impuesto sobre Sociedades, como se ve por el Cuadro nº 2, desde el punto de vista de gestión tiene mucha menos importancia que la del IRPF. Se presentarán menos de millón y medio de autoliquidaciones, cuando en la campaña del impuesto de las personas físicas se presentan en torno a diecinueve millones.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es – Web: <http://www.aconfisa.es>

Cuadro N° 3

Beneficios fiscales presupuestados para 2013-2015

	2013	2014	2015	15%
Concepto				%
Ajuste B.I: Libertad amortización y amort. especiales	108.990,00	94.470,00	88.070,00	2,19%
Reducción del tipo para actividades de nueva creación		176.000,00	338.830,00	8,41%
Ajuste B.I: Reserva para inversiones en Canarias	155.780,00	112.590,00	113.520,00	2,82%
Ajuste B.I: Incentivos fiscales al mecenazgo	1.890,00	11.420,00	2.490,00	0,06%
Ajuste B.I: Rég. espec. ent. navieras en función tonelaje	42.390,00	28.030,00	37.130,00	0,92%
Ajuste B.I: Determinadas ayudas e indemnizaciones públicas	8.210,00	5.230,00	9.390,00	2,19%
Tipos reducidos: Tipo del 25% para PYME	657.940,00	495.530,00	573.310,00	14,23 %
Reducc. tipo PYME por mantenimiento o creación empleo	487.280,00	365.760,00	348.810,00	8,66%
Sociedades de inversión	75.070,00	52.430,00	65.780,00	1,63%
Tipos reducidos: Restantes entidades	186.500,00	161.850,00	164.830,00	4,09%
Bonificaciones: Cooperativas especialmente protegidas	21.370,00	15.410,00	14.910,00	0,37%
Bonificaciones: Empresas navieras de Canarias	18.610,00	26.230,00	10.990,00	0,27%
Bonificaciones: Venta de bienes corporales producidos Canarias	51.760,00	59.170,00	64.610,00	1,60%
Bonificaciones: Entidades dedicadas al arrendamiento viviendas	20.230,00	21.870,00	19.130,00	0,47%
Bonificaciones: Operaciones financieras	30.800,00	14.210,00	60.530,00	1,50%
Bonificaciones: Entidades que operan en Ceuta y Melilla	36.560,00	22.500,00	22.630,00	0,56%
Bonificaciones: Actividades export. y prest. serv. pub. loc.	31.390,00	28.840,00	115.800,00	2,87%
Deducciones: Producciones cinematográficas	7.990,00	5.890,00	2.630,00	0,07%
Deducciones: Patrimonio Histórico	70,00	20,00		
Deducciones: Formación profesional	2.900,00	490,00	320,00	0,01%
Deducciones: Edición de libros	1.040,00	590,00		
Deducciones: Creación de empleo para trabaj. con discapac.	2.120,00	3.110,00	2.360,00	0,06%

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

Creación de empleo por contrato de apoyo a los emprendedores		40.270,00	23.900,00	0,59%
Deducciones: Inversiones en Canarias	119.280,00	107.620,00	108.150,00	2,68%
Deducciones: Reinversión de beneficios extraordinarios	189.200,00	174.150,00	148.760,00	3,69%
Inversión de beneficios de PYME		547.000,00	496.310,00	12,32 %
Deducciones: Donaciones	91.660,00	67.340,00	68.980,00	1,71%
Deducciones: Acontecimientos de excepcional interés público	98.840,00	77.190,00	93.440,00	2,32%
Deduc: Saldo ptes. incentivos inver. ejercicios anteriores	349.050,00	339.020,00	303.240,00	7,53%
Deducciones: Protección del medio ambiente	6.810,00	12.450,00	10.980,00	0,27%
Deducciones: Actividades de I+D e innovación tecnológica	281.090,00	243.270,00	639.910,00	15,88 %
Total	3.084.820,00	3.309.950,00	3.949.740,00	100,00 %

Ministerio de Economía y Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos.
Cifras en miles de €.

En lo referente a la cuantía de los beneficios fiscales presupuestados, Cuadro nº 3, que habrán lastrado la recaudación de 2014 en 3.310 millones de euros, las partidas más importantes son los beneficios regulados para pymes, como la inversión de beneficios y los tipos reducidos, seguidos por la deducción de saldos pendientes de los incentivos a la inversión de ejercicios anteriores.

Dirección: C/Augusto Figueroa, nº39, 1ª drcha. 28004 (Madrid)

tels. 91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax: 91 522 9812 Email: aconfisa@aconfisa.es – Web: <http://www.aconfisa.es>

Cuadro N° 4

Cuota líquida positiva

Ejercicio 2012

Tramos de Ingresos	DECLARANTES DE ESTA PARTIDA						
	DECLARAN TES						
(miles de €)	Número	Distribución	Número	Distribución Declarantes	Importe partida	Distribución Importe	Media
< 6	414.309	29,11	7.902	2,19	15.774.186	0,07	1.996
6-60	285.144	20,04	61.956	17,16	124.678.249	0,53	2.012
60 - 150	226.780	15,94	69.149	19,15	260.548.413	1,12	3.768
150 - 300	160.642	11,29	58.319	16,15	348.598.544	1,5	5.977
300 - 600	124.981	8,78	52.353	14,5	464.163.909	1,99	8.866
600 - 1500	105.483	7,41	51.456	14,25	816.113.352	3,5	15.860
1500 - 6000	74.066	5,2	41.741	11,56	1.891.075.786	8,11	45.305
6000 - 12000	14.715	1,03	8.135	2,25	1.195.543.449	5,13	146.963
12000 - 30000	9.910	0,7	5.667	1,57	2.040.152.960	8,75	360.006
30000 - 45000	2.294	0,16	1.375	0,38	910.288.215	3,91	662.028
45000 - 60000	1.211	0,09	753	0,21	808.025.333	3,47	1.073.075
60000 - 90000	1.250	0,09	780	0,22	1.136.667.360	4,88	1.457.266
90000 - 180000	1.120	0,08	690	0,19	1.765.731.702	7,57	2.559.031
> 180000	1.171	0,08	727	0,2	11.533.243.036	49,48	15.864.158
Total	1.423.076	100	361.003	100	23.310.604.492	100	64.572

Fuente AEAT

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

En este Cuadro nº 4 se ve que, en 2012, las 727 entidades con ingresos superiores a 180 millones de euros, aportan prácticamente el 50% de la recaudación, con unos 16 millones de euros de media cada una de ellas.

En sentido contrario, las entidades con ingresos de hasta 300.000 euros, que son más de tres cuartas partes de los declarantes por este impuesto, solo aportan el 3,22% de la recaudación total.

3. Novedades 2014

Como era de esperar, dada la reforma en profundidad del sistema tributario aprobada para 2015, son pocas las novedades en 2014, y la mayoría de ellas son prórroga de otras aprobadas con anterioridad.

Ingreso correspondiente a una quita y espera

Con efectos para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2014, el Real Decreto-ley 4/2014 modifica la norma fiscal para establecer un criterio especial de imputación del ingreso correspondiente a las quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la ley concursal (no a las conseguidas fuera de dicha norma).

La imputación fiscal de dicho ingreso no se realiza en la fecha de la aprobación del convenio o acuerdo, como la contable, sino que se imputará en la base imponible a medida que proceda registrar los gastos financieros derivados de la misma deuda. Si el ingreso es superior a los gastos financieros pendientes de contabilizar, la imputación del ingreso será proporcional a los gastos financieros registrados sobre el total de gastos financieros.

En este caso, en el ejercicio en el que se aprueba el convenio o acuerdo se producirá una diferencia temporaria negativa que revertirá en los siguientes ejercicios a medida que el ingreso contable se va imputando fiscalmente.

Capitalización de deudas

Contablemente, de acuerdo con la Norma de Registro y Valoración 9ª y según el criterio del ICAC expresado, por ejemplo, en Consulta nº 4 del BOICAC 89/2012, cuando se realiza una ampliación de capital por compensación de créditos, la sociedad prestataria reconocerá el aumento de capital por el valor razonable de la deuda que se da de baja, que será menor que el valor de dicha deuda en libros si la entidad tiene problemas de solvencia, constituyendo un ingreso dicha diferencia.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es – Web: <http://www.aconfisa.es>

A partir de 1 de enero de 2014, para no agravar la situación de la prestataria en dificultades, este ingreso contable no será ingreso fiscal, calificándose la diferencia, en consecuencia, como permanente.

Monetización de créditos fiscales

El Real Decreto-ley 14/2013, de medidas urgentes para la adaptación del derecho español a la normativa de la Unión Europea en materia de supervisión y solvencia de entidades financieras, da la posibilidad de monetizar, en forma de crédito exigible a la Administración, los activos por impuesto diferido originados por deterioros de créditos por insolvencias diferentes de los originados porque el deudor está vinculado, se trate de un ente público o porque hayan transcurrido 6 meses desde su vencimiento, o los generados por aportaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias análogas a las cubiertas por planes y fondos de pensiones que, por no ser deducibles todavía en el ejercicio en el que se dotan, dan lugar a dichos créditos fiscales.

Esos créditos pasarán a convertirse en créditos exigibles a la Administración cuando el sujeto pasivo tenga pérdidas contables (en la parte proporcional que éstas representen respecto a la suma de capital y reservas) o si la entidad fuera objeto de liquidación o insolvencia judicialmente declarada.

También serán exigibles a la Administración los créditos por bases negativas a compensar que se originen por integrar en la base fiscal las dotaciones por deterioro de los créditos o por las dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social que generaron los activos por diferencias temporarias deducibles, cuando se produce la deducibilidad del deterioro o se produce el pago de lo provisionado (DGT V2212-14).

Asimismo se pueden monetizar los créditos si transcurren 18 años desde el último día en el que se registraron los activos.

También hay que tener en cuenta que la reversión de estos ajustes positivos está limitada para grandes empresas en 2014 al 50 o 25% de la base imponible previa, dependiendo del volumen de operaciones de las entidades (entre 20 y 60 millones de euros y más de 60 millones de euros, respectivamente).

Depreciación monetaria

Se establecen los coeficientes para integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en 2014 en la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo, incluso los clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta (2014 será el último año en que se apliquen estos coeficientes).

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es – Web: <http://www.aconfisa.es>

	Coeficiente		Coeficiente
Con anterioridad a 1 de enero de 1984	2,3130	En el ejercicio 1999	1,2247
En el ejercicio 1984	2,1003	En el ejercicio 2000	1,2186
En el ejercicio 1985	1,9397	En el ejercicio 2001	1,1934
En el ejercicio 1986	1,8261	En el ejercicio 2002	1,1790
En el ejercicio 1987	1,7396	En el ejercicio 2003	1,1591
En el ejercicio 1988	1,6619	En el ejercicio 2004	1,1480
En el ejercicio 1989	1,5894	En el ejercicio 2005	1,1328
En el ejercicio 1990	1,5272	En el ejercicio 2006	1,1105
En el ejercicio 1991	1,4750	En el ejercicio 2007	1,0867
En el ejercicio 1992	1,4423	En el ejercicio 2008	1,0530
En el ejercicio 1993	1,4235	En el ejercicio 2009	1,0303
En el ejercicio 1994	1,3978	En el ejercicio 2010	1,0181
En el ejercicio 1995	1,3418	En el ejercicio 2011	1,0181
En el ejercicio 1996	1,2780	En el ejercicio 2012	1,0080
En el ejercicio 1997	1,2495	En el ejercicio 2013	1,0000
En el ejercicio 1998	1,2333	En el ejercicio	1,0000

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

		2014	
--	--	------	--

Incentivos al mecenazgo

Por esos donativos o donaciones el beneficio fiscal consiste en aplicar una deducción incrementada en 5 puntos sobre la prevista en la Ley 49/2002, alcanzando por tanto el 40 por 100.

Asimismo, se gozará de los beneficios fiscales relativos a los acontecimientos de excepcional interés público que se regulan en la Ley de Presupuestos del Estado para 2014.

Fundaciones bancarias

Pasan a tributar por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades y no les resultará de aplicación el régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002, de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Régimen especial de arrendamiento financiero y de entidades navieras en función del tonelaje

Las autorizaciones administrativas concedidas entre el 30 de abril de 2007 y el 29 de junio de 2011, en relación con la opción de aplicar la deducción de las cuotas de arrendamiento para la recuperación del coste del bien en el momento de inicio de la construcción del activo, según redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, y con el régimen fiscal especial de entidades navieras en función del tonelaje, a favor de agrupaciones de interés económico, no resultará de aplicación en la medida en que constituya ayuda de Estado incompatible en los términos previstos por la Comisión Europea.

Reducción de capital y pérdidas por deterioro

Conviene resaltar que se vuelve a prorrogar, esta vez para ejercicios cerrados en 2014, la Disposición adicional única del Real Decreto-ley 10/2008 que establece que no se computen las pérdidas por deterioro reconocidas en las cuentas anuales, derivadas del Inmovilizado Material, las Inversiones Inmobiliarias y las Existencias o de préstamos y partidas a cobrar (y esto de préstamos y partidas a cobrar es nuevo), a efectos de la obligatoria reducción de capital o para la disolución (arts. 327 y 363.1.e) de la Ley de Sociedades de capital), así como para el presupuesto objetivo de concurso (art. 2 de Ley Concursal).

Se prorrogan las siguientes medidas temporales

- ✓ La deducibilidad de los fondos de comercio (normal, financiero y de la diferencia de fusión) e intangibles de vida útil indefinida

Dirección: C/Augusto Figuerola,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

Recordamos que para los períodos impositivos iniciados durante 2012 y 2013, prorrogado también a 2014 y 2015, la deducción anual del 5 por 100, que se aplicaba sobre el precio de adquisición del inmovilizado intangible correspondiente al fondo de comercio, se reduce al 1 por 100. El nuevo porcentaje se aplica al fondo de comercio que aflora en las adquisiciones de negocios y al que surge en las operaciones de reestructuración empresarial.

Respecto al resto de inmovilizado intangible con vida útil indefinida, recordamos que para los ejercicios iniciados en 2012 y 2013, y también esta medida se ha prorrogado a 2014 y 2015, el gasto fiscal se recorta del 10 al 2 por 100.

- ✓ La limitación del 40-20% de las cantidades pendientes de aplicar de la libertad de amortización para las empresas que no eran consideradas ERD en el momento en que efectuaron las inversiones

Como sabemos, el incentivo fiscal de libertad de amortización con y sin creación de empleo dejó de aplicarse para las inversiones efectuadas a partir del día 31 de marzo de 2012. No obstante, excepto las ERD que podrán seguir aplicándola por los saldos que tengan pendientes, el resto de empresas, si los activos fueron adquiridos con mantenimiento de empleo entre los años 2009 y 2010, las deducciones pendientes se limitan al 40 por 100 de la base imponible previa (base previa a la aplicación de la libertad de amortización y a la compensación de bases imponibles negativas). Si los activos fueron adquiridos sin mantenimiento de empleo, es decir entre los años 2011 y hasta el día 30 de marzo de 2012 las deducciones pendientes se limitan al 20 por 100 de la base imponible previa.

- ✓ Deducción por inversiones cinematográficas
 - Se da vigencia indefinida a la deducción fijando los porcentajes en el 18 por 100 para el productor y en el 5 por 100 para el coproductor.
 - También se amplía la base de la deducción a los gastos para la obtención de copias y a los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor, hasta el límite del 40 por 100 de los costes de producción, minorados, como antes, en la parte financiada por el coproductor financiero.
- ✓ Deducción por gastos e inversiones para habituar a los empleados en el uso de las TIC's: para ejercicios iniciados en 2014 será aplicable la deducción del 1-2 por 100 del importe de los gastos por este concepto como gastos de formación profesional.
- ✓ Tipo reducido de gravamen por mantenimiento o creación de empleo: se prorrogan los tipos reducidos del 20-25 por 100 aplicable a los sujetos pasivos con cifra de negocios inferior a 5.000.000€ y plantilla inferior a 25 empleados que mantengan o incrementen la plantilla en los 12 meses siguientes al comienzo del ejercicio iniciado en 2014 con respecto a los 12 meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir del 1 de enero de 2009.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es – Web: <http://www.aconfisa.es>

✓ Retenciones y pagos fraccionados:

- Se prorroga para el año 2014 el tipo general de retención e ingreso a cuenta del 21 por 100.
- Los tipos incrementados de los pagos fraccionados se prorrogan, y también la inclusión del 25 por 100 de los dividendos y rentas procedentes de transmisiones con exención, así como el pago mínimo a satisfacer por las grandes empresas según un porcentaje sobre el resultado contable. Recordamos que este límite no se aplica a Instituciones de Inversión Colectiva, Fondos de Pensiones y entidades sin ánimo de lucro por la parte exenta.
- La ley de Presupuestos Generales para 2014 establece que para los períodos impositivos iniciados durante el año 2014, el porcentaje de la modalidad de cuota se fija en el 18 por 100. Para la modalidad de base el porcentaje será el que resulte de multiplicar por 5/7 el tipo de gravamen redondeado por defecto. Esta modalidad es obligatoria para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a la normativa del IVA, supere la cantidad de 6.010.121,04€.

4. Algunos aspectos a tener en cuenta

4.1. Diferencias permanentes o temporarias

Como sabemos, para el cálculo de la base imponible del Impuesto se toma como punto de partida el resultado contable, efectuando sobre el mismo única y exclusivamente los ajustes que prevé la norma. A continuación recogemos algunos gastos e ingresos contables que ocasionan diferencias en la base imponible, teniendo que realizar ajustes positivos o negativos y que, por lo tanto, conviene chequear.

Ajustes positivos

- ✓ Gastos contables derivados de multas, sanciones, donaciones o donativos.
- ✓ Gasto por el Impuesto sobre Sociedades.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

- ✓ Gasto derivado del exceso pagado con motivo de la extinción de una relación laboral o mercantil (que exceda de 1 millón de euros o del importe exento si es superior a esa cifra).
- ✓ Pérdidas por deterioro de participaciones en entidades.
- ✓ Provisión por devoluciones de ventas.
- ✓ Excesos de amortizaciones, deterioros o provisiones.
- ✓ En ejercicios iniciados en 2013 y 2014 por la amortización correspondiente a la actualización de balances aprobada por el artículo 9 de la Ley 16/2012.
- ✓ Limitación al 70 por 100 de la amortización contable fiscalmente deducible, cuando se trata de entidades con cifra de negocios en el ejercicio anterior de más de 10 millones de euros, en ejercicios iniciados en 2013 y 2014.
- ✓ Por imputación temporal de gastos e ingresos antes o después de su devengo si no lo permite la norma fiscal (art. 19.3).
- ✓ Operaciones que a efectos fiscales deben valorarse a valor normal de mercado y a efectos contables no.
- ✓ Recuperación de la libertad de amortización practicada en ejercicios anteriores.
- ✓ Recuperación del exceso de amortización de ejercicios anteriores en operaciones de arrendamiento financiero.
- ✓ Integración de rentas, en el ejercicio del cobro, de operaciones con pago aplazado imputadas fiscalmente según la regla especial de imputación de las mismas.
- ✓ Recuperación de valor de los elementos que generaron pérdidas fiscales por deterioro en una entidad y fueron transmitidos a otra vinculada.
- ✓ Elementos del inmovilizado transmitidos con pérdidas y recomprados dentro de los 6 meses siguientes, caso en el que se deberá revertir la pérdida.
- ✓ Recuperación de los fondos propios de filiales del grupo, multigrupo y asociadas que, hasta ejercicios iniciados en 2012, originaban ajustes negativos cuando disminuyeron.
- ✓ Imputación de rentas en el caso de transparencia fiscal internacional.
- ✓ Gastos financieros no deducibles en grupos mercantiles y exceso de gastos financieros sobre el límite del 30% del beneficio operativo si son por importe mayor de 1.000.000 euros.
- ✓ Presunción de existencia de rentas por descubrimiento de bienes y derechos registrados en contabilidad (solo efectúa el ajuste la Administración, salvo presentación fuera de plazo del modelo 720).
- ✓ Rentas negativas derivadas de transmisiones de acciones y participaciones, en la parte correspondiente a dividendos recibidos desde enero de 2009.

Ajustes negativos

- ✓ Libertad de amortización.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es – Web: <http://www.aconfisa.es>

- ✓ Exceso de amortizaciones contabilizadas en ejercicios anteriores.
- ✓ Exceso de pérdidas por deterioro contabilizadas en ejercicios anteriores.
- ✓ Corrección de la depreciación monetaria en las plusvalías obtenidas en la transmisión de inmuebles.
- ✓ Determinadas rentas obtenidas por las entidades parcialmente exentas.
- ✓ Operaciones con pago aplazado en el ejercicio en el que se produce la transmisión.
- ✓ Adquisiciones en régimen de arrendamiento financiero.
- ✓ El 50 por 100 de las rentas positivas derivadas de la transmisión de inmuebles urbanos adquiridos entre el 12 de mayo y 31 de diciembre de 2012.
- ✓ Dividendos y plusvalías exentas derivadas de participaciones en entidades no residentes.
- ✓ Reducción por los ingresos obtenidos de determinados activos intangibles (Patent Box).
- ✓ Ajuste por el fondo de comercio adquirido a título oneroso.
- ✓ Ajuste por activos intangibles de vida útil indefinida no amortizables contablemente.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es – Web: <http://www.aconfisa.es>

4.2. Valoración especial de determinadas operaciones

El legislador del Impuesto regula determinadas reglas especiales de valoración, apartándose del criterio contable, cuando se transmiten elementos sin contraprestación dineraria, casos en los que, en general, se deben reconocer los ingresos por diferencia entre el valor de mercado del bien entregado y su valor fiscal. Las diferencias se producen cuando la norma contable en algunos de estos supuestos no computa el beneficio derivado de estas operaciones.

A continuación recogemos algunos ejemplos en los que surgen diferencias positivas en la base imponible del Impuesto en el momento de producirse el hecho imponible cuando se trata de operaciones no monetarias.

Bienes transmitidos o adquiridos a título lucrativo

Para el donante se pueden producir dos diferencias permanentes positivas: una por la diferencia entre el valor neto contable del activo transmitido y su valor de mercado y otra, como más adelante indicaremos, por el gasto contable, valor neto contable del bien transmitido, que no es fiscalmente deducible.

Para el donatario se produce una diferencia temporal positiva por el valor real del activo adquirido. Dicha diferencia irá revertiendo a medida que contablemente se vaya imputando como ingreso la donación recibida.

Bienes aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación.

Puede que el aportante tenga que realizar un ajuste positivo por diferencia entre el valor fiscal del bien aportado y el valor de mercado del mismo en el ejercicio de la aportación.

Bienes transmitidos a los socios por causa de disolución

La sociedad es posible que deba realizar un ajuste positivo por diferencia entre el valor de mercado de los bienes que se transmiten y el valor fiscal de los mismos.

El socio puede que tenga que efectuar un ajuste positivo por la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos y el valor fiscal de la participación anulada.

Bienes transmitidos a los socios por separación de estos

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es – Web: <http://www.aconfisa.es>

La valoración y los ajustes son similares al supuesto anterior.

Bienes o derechos transmitidos a los socios por reducción del capital con devolución de aportaciones y por reparto de la prima de emisión

Para la sociedad se puede producir un ajuste positivo por diferencia entre el valor de mercado de los elementos entregados y el valor fiscal de los mismos.

El socio minorará el valor de adquisición de la participación en el valor de mercado de los elementos recibidos y el exceso, si lo hubiera, tributa. Si se trata del socio de una SICAV, el valor de mercado del bien o derecho recibido tributa con el límite del aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición hasta el momento de la reducción.

Bienes transmitidos por distribución de beneficios

Para la sociedad se puede originar un ajuste positivo por diferencia entre el valor de mercado de los elementos entregados y el valor fiscal de los mismos.

El socio no deberá realizar ajuste dado que el ingreso financiero lo es también fiscal.

Bienes transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial

La sociedad realizará un ajuste positivo por diferencia entre el valor neto contable y el valor fiscal de los bienes transmitidos, salvo que se acoja al régimen especial de reestructuración.

El socio hará un ajuste positivo por la diferencia entre el valor de mercado de la participación recibida y el valor fiscal de la participación anulada.

Bienes adquiridos por permuta

La diferencia positiva se produce en el caso de que la permuta se califique de no comercial, dado que no se genera plusvalía contable y, sin embargo, la norma fiscal obliga a integrar en base imponible la diferencia entre el valor de mercado del elemento adquirido y el valor fiscal del bien entregado.

Bienes adquiridos por canje o conversión

Puede surgir un ajuste positivo por diferencia entre el valor de mercado de los elementos adquiridos y el valor fiscal de los entregados.

Aumento de capital mediante compensación de créditos

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

La sociedad realizará un ajuste negativo si se produce un ingreso contable generado por diferencia entre el nominal de la deuda y el aumento de sus fondos propios.

Si el aportante tiene el crédito con un valor fiscal inferior al valor del nominal de la ampliación, deberá de realizar un ajuste positivo.

Cambios de residencia

Surgirá un ajuste positivo por diferencia entre el valor de mercado de los elementos patrimoniales propiedad de la entidad residente, que traslada fuera su residencia, y su valor fiscal. Esta regla no se aplica cuando los elementos quedan afectos a un establecimiento permanente situados en territorio español.

4.3. Imputación temporal de gastos e ingresos

Gastos e ingresos contabilizados en ejercicios distintos al del devengo

Si se ha contabilizado un gasto en un período anterior al de su devengo o un ingreso en un período posterior al de su devengo, tanto uno como otro se imputarán en la base imponible del Impuesto correspondiente al período impositivo del devengo.

Habrà que presentar declaración complementaria en el ejercicio en el que se contabilizó y dedujo el gasto y rectificativa del ejercicio en el que se devengó. En el caso de ingreso integrado en periodo posterior al de devengo se presentará complementaria de este y rectificativa del ejercicio en el que se contabilizó e imputó.

Si se ha contabilizado un gasto en un período posterior al de su devengo o un ingreso en un período anterior al de su devengo, en ambos casos se imputarán en la base imponible correspondiente al período impositivo de la contabilización, salvo que resulte una tributación inferior a la que correspondería de haber sido imputado en el ejercicio del devengo, teniendo en cuenta la prescripción para ello, en cuyo caso se imputarán en el período del devengo y no en el de su contabilización.

Cambio de criterio contable

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es – Web: <http://www.aconfisa.es>

Si la empresa cambia de criterio contable, por ejemplo modifica el método de valoración de sus existencias, mercantilmente se aplicará de forma retroactiva, es decir, el ingreso o el gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicho cambio se registrará en una partida de reservas, ajustando simultáneamente los activos y pasivos correspondientes.

Desde el punto de vista fiscal el abono a la cuenta de reservas producirá una diferencia permanente positiva al resultado contable en dicho ejercicio y el cargo a la cuenta de reservas producirá una diferencia permanente negativa al resultado contable.

Cambio de estimación contable

Si se trata de un cambio en la estimación contable, por ejemplo porque la empresa tiene una mayor experiencia o conocimiento de nuevos hechos y por ello modifica la vida útil de algún activo de cara a imputar el gasto por amortización, el ingreso o gasto derivado del mismo se imputará en el ejercicio del cambio y podrá tener incidencia en el resultado contable futuro. Fiscalmente no se producirán diferencias por este motivo.

Errores contables

Se contabilizan con cargo o abono a reservas. Esto sucede, por ejemplo, cuando una entidad contabiliza un gasto por la instalación de un inmovilizado material en lugar de activarlo como mayor precio de adquisición del activo. En el caso en que la Administración tributaria no detecte el error, el contribuyente es quien debe enmendarlo regularizando el gasto o ingreso contabilizado mal en su día a través de declaraciones complementarias o rectificativas, en las que deberá de realizar el ajuste positivo o negativo que proceda. No obstante, el gasto imputado contablemente con cargo a reservas en un ejercicio posterior a su devengo, será fiscalmente deducible si no existe perjuicio económico para la Hacienda Pública.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

Errores en ajustes fiscales

Si se ha producido un error en la realización de un ajuste fiscal, se deberá de presentar declaración complementaria o rectificativa correspondiente a la declaración en la que se realizó el ajuste. Es decir si en el período impositivo de 2013 se realizó un ajuste extracontable por un importe superior o inferior al correcto, el contribuyente deberá presentar, cuando sea consciente de ello, complementaria o rectificativa del ejercicio 2013 (Audiencia Nacional, Sentencia del 29 de abril de 2010).

Gastos e ingresos modificados con posterioridad por no ajustarse a derecho

Esto sucede cuando se registra un gasto o un ingreso contablemente de forma correcta pero con posterioridad se determina que la totalidad o parte del importe registrado en su día no lo es. En estos casos en el ejercicio en que se regulariza la situación con cargo o abono a reservas es cuando procederá realizar el ajuste positivo o negativo, según proceda y no presentar declaración complementaria o rectificativa (DGT V0258-13).

	Presentación declaración complementaria/rectificativa	Ajuste +/- en el ejercicio de la contabilización/devengo
Cambio de criterio contable	NO	SI
Cambio de estimación contable	NO	NO
Errores contables	SI	NO
Errores en los ajustes fiscales	SI	NO
Ingresos y gastos modificados conforme a Derecho	NO	SI

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es – Web: <http://www.aconfisa.es>

Ingreso contabilizado antes del devengo/gasto contabilizado después del devengo, sin perjuicio para HP	NO	NO
Ingreso contabilizado antes del devengo/gasto contabilizado después del devengo, con perjuicio para HP	SI	SI
Ingreso contabilizado en un momento posterior a devengo/ Gasto contabilizado en un momento anterior a devengo	SI	SI

4.4. Operaciones vinculadas

Si ha realizado alguna operación, con las personas que enumeramos a continuación, deberá tener en cuenta que puede que tengan que ser valorarlas a valor de mercado y, en su caso, documentar las mismas.

Perímetro de vinculación

- ✓ Una entidad y sus socios o partícipes (a partir de un 5% de participación).
- ✓ Una entidad y sus consejeros o administradores.
- ✓ Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- ✓ Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- ✓ Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- ✓ Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- ✓ Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 5 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- ✓ Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 5 por ciento del capital social o los fondos propios.
- ✓ Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

- ✓ Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.
- ✓ Dos entidades que forman parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

Métodos para valorar estas operaciones

Para llegar al valor de mercado habremos de aplicar uno de los cinco métodos de valoración que prevé la norma fiscal:

- ✓ Precio libre comparable.
- ✓ Coste incrementado.
- ✓ Precio de reventa.
- ✓ Distribución del resultado.
- ✓ Margen neto.

Son prevalentes, en ejercicios iniciados en 2014 y anteriores, los tres primeros.

Obligación de documentación

No están obligadas a documentar las operaciones vinculadas las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios en el período impositivo sea inferior a 10.000.000€, siempre que el importe total de las operaciones vinculadas realizadas por ellas en el ejercicio (incluidas las operaciones específicas) no supere 100.000€ de valor de mercado.

No obstante, la exoneración de la obligación de documentación no se aplica, en ningún caso, a las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

Tampoco existe obligación de documentar las operaciones dentro del grupo de consolidación fiscal, las realizadas en el ámbito de las OPV, ni las realizadas en el período impositivo, con la misma persona o entidad vinculada, cuando la contraprestación del conjunto de esas operaciones no supere 250.000€ de valor de mercado, excluyendo las operaciones específicas (operaciones en paraísos fiscales, con socios que tengan al menos un 25% de participación y se produzcan en el desarrollo de una actividad económica en estimación objetiva, transmisión de negocios o valores o en la transmisión de inmuebles o intangibles).

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es – Web: <http://www.aconfisa.es>

4.5. Cuantificación de ingresos y beneficios

La cuantía de los ingresos o beneficios es importante dado que estas magnitudes se utilizan por el legislador para determinar distintos incentivos fiscales, por lo que a la hora de confeccionar la declaración hay que tenerlas presentes pues determinarán, como veremos, si la entidad puede acogerse al régimen especial de empresas de reducida dimensión, el importe a satisfacer por los pagos fraccionados, o el límite a aplicar en el caso de compensación de bases imponibles negativas.

Importe neto de la cifra de negocios

Es la magnitud utilizada para determinar si una entidad puede beneficiarse del régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD) cuando es inferior a 10.000.000€ en el período impositivo inmediatamente anterior.

También constituye uno de los límites, 5.000.000€ en el propio ejercicio, que tienen que cumplir las sociedades para que en 2014 puedan aplicar los tipos de 20-25 por 100 si mantienen empleo respecto a los 12 meses anteriores al primer ejercicio iniciado en 2009.

Beneficio operativo

Como se limita la deducción de los gastos financieros que excedan de 1.000.000€, al 30 por 100 del beneficio operativo, conviene tener presente esta magnitud contable.

Volumen de operaciones

Es preciso conocerla para determinar si una entidad se califica como gran empresa o no, lo cual tiene incidencia en aspectos como el cálculo de los pagos fraccionados o en la limitación a la compensación de bases imponibles negativas.

El volumen de operaciones viene definido en la Ley del IVA, de forma que sólo deberán computarse las operaciones corrientes realizadas, excluyendo las ventas de inmuebles y de bienes de inversión, así como las operaciones financieras.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

4.6. Registro contable de ventas y prestaciones de servicios

Es necesario comprobar que los ingresos por ventas se han contabilizado cuando la empresa ha transferido sustancialmente los riesgos, independientemente de su transmisión jurídica. A continuación recogemos algunos aspectos a tener en cuenta a la hora de confeccionar la declaración del Impuesto.

Ventas realizadas por empresas promotoras

Se contabilizan normalmente cuando se hayan firmado las escrituras de compraventa atendiendo a la teoría del título y modo. Sin embargo, las empresas constructoras contabilizarán los ingresos de su actividad por el método del porcentaje de realización cuando el contrato para realizar la obra contenga las especificaciones de la misma, como sucede en los contratos "llave en mano". Si el objeto de la venta es una construcción estándar, la contabilización la realizaremos cuando se transmitan sustancialmente los riesgos. Desde el punto de vista fiscal se acepta la imputación conforme al registro contable.

Ingresos por prestaciones de servicios

Los ingresos por prestaciones de servicios se contabilizan cuando puedan valorarse con fiabilidad y sea probable que la empresa perciba los beneficios de la transacción, por el método del porcentaje de realización. Cuando el resultado de la transacción no se pueda estimar de modo fiable, sólo se reconocerán ingresos a fin de ejercicio por los costes incurridos para obtener los mismos que se consideren recuperables. La fiscalidad acepta el registro contable.

Imputación de operaciones a plazos

Las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los cobros (criterio de caja), excepto que la entidad decida aplicar el criterio de devengo. Son operaciones a plazo las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, mediante pagos sucesivos o en un solo pago, y entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo transcurra un período de tiempo superior al año. En caso de endoso, descuento o cobro anticipado, la renta se entenderá obtenida en dicho momento.

Cuando se aplique esta norma especial de imputación, si se produce el impago de uno de los plazos igualmente se deberá realizar el ajuste extracontable positivo en el ejercicio de exigibilidad del cobro si bien, cuando en el mismo ejercicio se reclame judicialmente el importe, podrá ser deducible el gasto correspondiente al deterioro del valor del derecho de crédito impagado (DGT N° V2018-12).

Transmisión de un inmueble adquirido entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es – Web: <http://www.aconfisa.es>

Si una entidad ha transmitido en 2014 un inmueble de naturaleza urbana, que hubiera sido adquirido a título oneroso, entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012, podrá reducir la renta positiva obtenida en un 50 por 100.

No resultará de aplicación esta exención parcial cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a una persona o entidad que forme parte del grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Regularización derivada de la prorrata definitiva del ejercicio

Si la empresa se dedujo menos importe de cuotas soportadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido del que debió, seguramente habrá incrementado la cuenta contable del impuesto indirecto soportado con abono a la cuenta de ajustes positivos en la imposición indirecta (639). En este caso esa cuantía es ingreso fiscal.

Por el contrario, si el IVA deducido durante el ejercicio aplicando la prorrata provisional es mayor del que finalmente resulta por la definitiva, se producirá un cargo en la cuenta número 634, Ajustes negativos en la imposición indirecta, que será deducible.

Renta no declarada en el modelo 720 y descubierta por la Administración tributaria

Si la sociedad no contabilizó en su día un bien adquirido en el extranjero y/o lo ha declarado en dicho modelo fuera de plazo, deberá entender que el activo ha sido adquirido con cargo a renta no declarada e imputarlo al período impositivo de 2012 por el valor de adquisición.

Devoluciones procedentes de reclamaciones

Si la sociedad ha contabilizado un ingreso por la devolución de alguna cantidad reclamada judicialmente, desde el punto de vista fiscal deberá imputar dicho ingreso en el período impositivo en que la sentencia sea firme.

Si el ingreso contable deriva de un recurso interpuesto contra la cuota satisfecha en su día por el Impuesto sobre Sociedades, dicho ingreso no va a la base imponible, dado que el gasto por este Impuesto no es gasto fiscalmente deducible, situación que no se produce si se trata de otro tributo.

Recuperación de valor de activos depreciados por deterioro

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

Tenemos que prestar atención a los deterioros dotados en ejercicios anteriores que deben revertir en 2014 porque se haya producido una recuperación de valor del activo, teniendo en cuenta que, si en su día el deterioro no fue deducible fiscalmente, cuando el activo recupere su valor tampoco deberá ser ingreso fiscal, por lo que se deberá realizar un ajuste negativo al resultado contable.

4.7. Rentas contables negativas no deducibles derivadas de transmisiones

Es necesario detectar las rentas negativas procedentes de ciertas transmisiones de activos u originadas en Establecimientos Permanentes o en Uniones Temporales de Empresas situadas en el extranjero, dado que el legislador del Impuesto regula normas especiales para limitar su deducibilidad.

De activos transmitidos a entidades vinculados o recomprados en un plazo no superior a 6 meses desde la venta

En caso de que después de dotado y deducido el deterioro de valor de un activo se transmita a una entidad vinculada, si el activo recuperase todo o parte de su valor, la entidad vinculada habrá de realizar un ajuste extracontable positivo hasta el importe que el elemento tenía antes de su transmisión.

Lo mismo ocurre en el caso de venta a un tercero y posterior recompra del mismo antes de que transcurran 6 meses, aunque en este caso, naturalmente, el ajuste lo realizará la propia sociedad.

De participaciones de una entidad residente o no residente

Si se han transmitido durante el 2014 acciones produciéndose una renta negativa, ésta se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la participada, a partir del período impositivo que se haya iniciado en el año 2009 y siempre que los dividendos o participaciones en beneficios no hayan minorado el valor de adquisición de la misma y, además, hayan tenido derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición interna o internacional o a la exención para evitar la doble imposición económica internacional.

De participaciones de una sociedad del grupo mercantil a otra entidad del grupo

Si la entidad ha transmitido acciones, participaciones o un establecimiento permanente a otra sociedad del mismo grupo, obteniendo una renta negativa, ésta se imputará en el período impositivo en que los valores, participaciones o el Establecimiento Permanente se transmitan a un tercero ajeno al grupo, o bien cuando alguna de las entidades intervinientes en la transmisión deje de formar parte del grupo.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es – Web: <http://www.aconfisa.es>

Esta regla no se aplica en el supuesto de que la renta negativa sea consecuencia de la extinción de la entidad transmitida o del cese de la actividad del Establecimiento Permanente.

De establecimientos permanentes en el extranjero

La renta negativa originada en algún Establecimiento Permanente en el extranjero, y que se imputa la entidad española, se minorará con las rentas positivas netas obtenidas por aquél con anterioridad a la transmisión, salvo que dicha pérdida sea haya originado por cese de la actividad o transmisión del propio establecimiento.

La exención de las rentas obtenidas en el extranjero o, en su caso, la deducción para evitar la doble imposición se aplicarán sobre las rentas positivas que se obtengan, desde el 1 de enero de 2013, a partir del momento en que las mismas superen la cuantía de las rentas negativas.

Rentas obtenidas por empresas miembros de Unión Temporal de Empresas (UTE) que operan en el extranjero

La renta negativa obtenida por pérdidas de una Unión Temporal de Empresas situada en el extranjero se minorará en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad procedentes de la misma.

Cuando en los ejercicios siguientes la UTE obtenga rentas positivas, las empresas miembros de la misma integrarán en sus bases imponibles, con carácter positivo, la renta negativa previamente imputada en periodos impositivos anteriores a 1 de enero de 2013, con el límite del importe de dichas rentas positivas.

4.8. Registro de gastos contables

Únicamente tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, a efectos del Impuesto, aquellos que correspondan a operaciones reales, estén correlacionados con la obtención de ingresos, estén debidamente contabilizados, hayan sido imputados temporalmente con arreglo a devengo y estén debidamente justificados, y siempre que no se trate de gastos no deducibles expresamente indicados en el artículo 14 del TRLIS. Enumeramos a continuación algunos aspectos a tener en cuenta.

Ajustes negativos en la imposición directa

Hay que comprobar si la sociedad ha reducido la cuenta de créditos por pérdidas a compensar o las de Activos por diferencias temporarias deducibles, con cargo a la cuenta de Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633), dado que a final del año 2014 se conocía la reducción de los tipos de gravamen para el 2015. Surgirá una diferencia positiva porque el gasto contable no es fiscalmente deducible, al tratarse de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

Sucede justo lo contrario con la reducción de los Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479), que se habrá cargado por la rebaja del tipo impositivo con abono a la 638, Ajuste positivo en la imposición sobre beneficios.

IVA no repercutido por ventas

Si la sociedad realizó alguna venta o prestó algún servicio por el que no repercutió el IVA, en principio, si ha transcurrido más de un año, o ha sido objeto de sanción, no podrá ya repercutirlo. En estos casos, como debió ingresarlo a la Hacienda Pública, contablemente habrá reflejado la cuota no repercutida como gasto que es fiscalmente deducible.

Recordamos que el criterio del TEAC, en Resolución N° 00/114/2010, de 21 de junio de 2012, argumenta que, aunque haya caducado el derecho a repercutir el Impuesto por haber transcurrido el plazo del año, esta circunstancia no impide que se pueda repercutir la cuota siempre que el destinatario decida voluntariamente soportarla.

Intereses de demora de un acta de Inspección

Normalmente, cuando la Administración exige intereses de demora, parte de los mismos pueden corresponder a períodos impositivos anteriores al que se formaliza el acta de inspección. En estos casos contablemente los intereses correspondientes a ejercicios anteriores se registran con cargo a una cuenta de reservas.

Tanto los gastos registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias del propio ejercicio, como los contabilizados con cargo a reservas, son fiscalmente deducibles, surgiendo por tanto un ajuste permanente negativo por estos últimos.

Pérdida de valor en activos financieros mantenidos para negociar

Si la empresa optó por calificar una cartera de inversión como activos financieros mantenidos para negociar, y al final de año han perdido valor, contablemente habrá rebajado el valor de dicha cartera para mantenerla a valor razonable y habrá cargado la cuenta de Pérdida por valoración de instrumentos financieros (663), gasto que es fiscalmente deducible.

Indemnización por despido por cuantía superior a 1.000.000€

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es – Web: <http://www.aconfisa.es>

Si la sociedad pagó a un trabajador una indemnización por un importe superior a 1.000.000€ por despido, por ejemplo por la marcha de un directivo, el gasto contable será fiscalmente deducible solo hasta el importe que para el perceptor se encuentre exento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Adquisición de vehículos turismos para cederlos a los empleados

Se trata de una retribución en especie. El gasto de personal contabilizado por la empresa es fiscalmente deducible, como también lo es la dotación de la amortización del vehículo.

La deducción del gasto de la amortización, como los demás ocasionados por los vehículos, está condicionada a que el elemento patrimonial tenga la consideración de inmovilizado afecto a la actividad empresarial, lo cual debe acreditarse por cualquier medio de prueba válido en Derecho.

4.9. Amortizaciones

Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se entiende que tal depreciación es efectiva cuando se practique conforme a alguno de los métodos establecidos en la normativa del Impuesto.

Amortización por tablas

Cuando un elemento patrimonial se ha amortizado contablemente en algún período impositivo por un importe superior al coeficiente máximo, el gasto se acepta siempre que en algún período impositivo anterior se haya contabilizado la amortización del activo por debajo del coeficiente mínimo y, además, no exista perjuicio económico para la Hacienda Pública. Esta situación es muy común cuando se produce la venta de un activo y aparece un gasto por pérdida porque nunca amortizó el activo o no dotó el correspondiente deterioro en su momento.

Si hubiera perjuicio económico, el contribuyente deberá solicitar la rectificación de la autoliquidación imputando el exceso del gasto en los ejercicios en los que se registró por debajo del coeficiente mínimo. Se entiende que existe perjuicio económico cuando el gasto corresponda a un ejercicio prescrito o, como consecuencia del menor gasto, la sociedad aprovechó este hecho para compensar bases imponibles negativas o aplicar deducciones que caducaban en dicho ejercicio.

Elementos patrimoniales utilizados diariamente en más de un turno normal de trabajo

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

En estos casos se podrá amortizar el activo según el siguiente coeficiente:

Coeficiente mínimo + [(coeficiente Máximo – coeficiente mínimo) x (horas trabajo/8)]

Esta especialización de amortización no será de aplicación a aquellos elementos que por su naturaleza técnica deban ser utilizados de forma continuada.

Elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que se adquieran usados

Cuando se trate de activos que no son puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez, el cálculo de la amortización se efectuará sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por 2 la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo. Si se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, éste podrá ser tomado como base para la aplicación del coeficiente de amortización lineal máximo.

Si no se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, el sujeto pasivo podrá determinar aquél pericialmente. No se consideran elementos patrimoniales usados los edificios cuya antigüedad sea inferior a 10 años.

Amortización según porcentaje constante

Si se opta por aplicar este método, el gasto fiscal se determina aplicando al valor pendiente de amortización del elemento patrimonial un porcentaje constante sobre el coeficiente de tablas que varía en función del período de amortización:

1,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización inferior a cinco años.

2, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a cinco e inferior a ocho años.

2,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a ocho años.

En ningún caso el porcentaje constante podrá ser inferior al 11 por 100. El importe pendiente de amortizar en el período impositivo en que se produzca la conclusión de la vida útil se amortizará en dicho período impositivo. Los edificios, mobiliario y enseres no podrán amortizarse mediante este método.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es – Web: <http://www.aconfisa.es>

4.10. Deterioros

En 2014 solos serán fiscalmente deducibles, con los requisitos y límites correspondientes, los deterioros contables correspondientes al inmovilizado material, intangible, inversiones inmobiliarias, existencias, valores de renta fija con cotización y créditos por insolvencias.

De créditos incobrables

Desde el punto de vista contable se habrá dotado un deterioro por la diferencia entre el valor en libros de éstos y el valor actual de los flujos de efectivo futuros que se estima van a generar.

Sin embargo, fiscalmente debemos tener en cuenta que no podemos deducirnos el deterioro correspondiente a saldos garantizados, a los que mantengamos con entidades de derecho público o con entidades o personas vinculadas, excepto insolvencia judicialmente declarada.

Además, para deducir el deterioro deberá concurrir uno de los siguientes supuestos: al cierre del ejercicio hayan transcurrido al menos 6 meses desde el vencimiento de la obligación, que el deudor esté declarado en concurso, que se le haya procesado por alzamiento de bienes o que la deuda se haya reclamado judicialmente.

Si la empresa acreedora aplica el Régimen de empresas de reducida dimensión, es posible deducir como gasto el 1 por 100 de los saldos deudores cuyo deterioro individual no se haya deducido, pero sin computar los saldos excluidos por la norma fiscal.

De existencias

Si la empresa tiene como objeto social la actividad productora de fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales y dota un deterioro de sus existencias, deberá probar tal deterioro en el caso de que éste se haya producido antes del plazo de 2 años desde que se pusieron en el mercado dichas existencias. En caso contrario el gasto es fiscalmente deducible sin necesidad de probar tal deterioro.

De valores de renta fija que cotizan en un mercado secundario

El gasto contable correspondiente al deterioro de valores de deuda admitidos a cotización en mercados regulados, contablemente calificados normalmente como mantenidos para negociar o mantenidos hasta su vencimiento, es fiscalmente deducible con el límite de la pérdida global, computadas las variaciones de valor positivas y negativas, sufrida en el período impositivo por el conjunto de esos valores poseídos por la sociedad.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

	Deterioro contable	Deterioro fiscal		Ajuste (+)	
		2014	2015	2014	2015
I. Material	Valor neto contable – Valor recuperable	SI	NO	NO	SI
I. Inmaterial	Valor neto contable – Valor recuperable	SI	NO	NO	SI
Renta variable que cotiza	Precio compra - Valor cotización	NO	NO	SI	SI
Renta variable que no cotiza	Precio compra - PN + plusvalía tácita	NO	NO	SI	SI
Renta fija que cotiza	Valor Neto Contable – Valor cotización	SI (*)	NO	NO	SI
Renta fija que no cotiza	Valor Neto Contable -valor actual flujos	NO	NO	SI	SI
Participaciones empresas Grupo	P. compra -P. N + plusvalías tácitas	NO	NO	SI	SI
Existencias	Valor de mercado – Precio de compra	SI (**)	SI	NO	NO
Créditos comerciales	Dudas razonables en el cobro	SI (***)	SI (***)	NO	NO

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es – Web: <http://www.aconfisa.es>

(*) Con el límite global de la cartera

(*) La provisión dotada en el caso de fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales hay que probar el deterioro si se dio el gasto antes de 2 años.

Dirección: C/Augusto Figuroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

4.11. Gastos financieros

Gastos financieros ocasionados por la compra de participaciones de entidades de un mismo grupo

No son deducibles los gastos financieros devengados en el período impositivo que procedan de deudas con otras entidades del grupo mercantil cuando el importe obtenido se haya destinado a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o en los fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones al capital o a los fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que se acredite la existencia de motivos económicos válidos

Limitación en la deducibilidad de gastos financieros

Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por 100 del beneficio operativo del ejercicio, aunque en todo caso son deducibles los gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1.000.000€.

Son gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos los del punto anterior, esto es, los ocasionados por compra de participaciones que no son deducibles.

El gasto financiero neto no deducible podrá deducirse en los períodos impositivos concluidos en los 18 años posteriores, conjuntamente con los devengados en cada período, aplicando el límite del 30 por 100 del beneficio operativo. Si el gasto financiero neto del período es inferior al límite, la diferencia entre ambos se añade al importe del límite a efectos de la deducción de los gastos financieros netos en los períodos impositivos concluidos en los 5 años siguientes, hasta agotar esa diferencia.

No se tienen en cuenta los siguientes gastos financieros: los correspondientes al deterioro de valor de créditos, los que surgen por las diferencias de cambio y coberturas financieras, salvo que se encuentren directamente vinculadas con el endeudamiento, ni los derivados de contratos de las cuentas en participación.

No se tienen en cuenta los ingresos financieros que formen parte del beneficio operativo, como es el caso de los de las entidades holding, de manera que, aquellos ingresos financieros (cupones, intereses...) devengados procedentes de la financiación concedida a las entidades participadas, no se considerarán como parte integrante del beneficio operativo sino que minorarán los gastos financieros de la entidad a los efectos de determinar el importe de los gastos financieros netos.

Esta limitación a la deducibilidad de los gastos financieros no opera cuando se extingue una entidad, pudiéndose deducir en ese ejercicio tanto los producidos en el mismo como los no deducido en períodos anteriores, excepto que la extinción se produzca en una operación amparada por el régimen especial de reestructuración o dentro de un grupo fiscal si tiene gastos financieros anteriores a su inclusión en el grupo.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

4.12. Provisiones para gastos

Tienen por objeto el reconocimiento contable de pasivos no financieros de carácter no corriente que surgen de obligaciones expresas o tácitas, claramente especificados en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, son indeterminados en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán.

Retribuciones a largo plazo al personal

Incluyen las prestaciones post-empleo, tales como pensiones y otras prestaciones por jubilación o retiro, así como las correspondientes a planes de prejubilación. Solamente son deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones y las realizadas a planes de previsión social empresarial siempre que:

- ✓ No sean fondos internos.
- ✓ Se imputen a los trabajadores.
- ✓ Que se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción.
- ✓ Se transmita la titularidad y gestión de los recursos.

Retribuciones al personal con pagos en instrumentos de patrimonio

No son deducibles los gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados. El gasto será deducible en el momento en que la provisión se aplique a su finalidad, es decir, cuando se liquide en efectivo o, si se satisface mediante la entrega de instrumentos de patrimonio, cuando los mismos sean entregados.

Actuaciones medioambientales

Representan obligaciones legales, contractuales o implícitas, de cuantía indeterminada, para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente, y que no sean gastos de desmantelamiento, retiro o rehabilitación (gastos de descontaminación, restauración paisajística, eliminación de residuos acumulados, etc.).

Serán deducibles, aunque no respondan a obligaciones ciertas, siempre que obedezcan a un plan formulado y aprobado por la Administración Tributaria. Los gastos no deducibles fiscalmente se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad.

Contratos onerosos Se dotará contablemente la provisión cuando los costes que conlleva el cumplimiento de un contrato excedan a los beneficios económicos que se espera recibir del mismo. Desde el punto de vista fiscal estos gastos no son fiscalmente deducibles. Por reestructuraciones

Solamente serán deducibles si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas. Entre los no deducibles están los planes voluntarios de bajas incentivadas. El criterio administrativo es que dicha dotación a la provisión para cubrir el riesgo de una posible indemnización futura en caso de despido de un trabajador no es deducible, por no corresponder a una obligación cierta. Sí son deducibles las siguientes:

- ✓ Las derivadas de la existencia de contratos de obra o de duración temporal, a cuya finalización deba satisfacerse una indemnización determinada.
- ✓ La dotada hasta un máximo de 33 días por año trabajado establecida por sentencia judicial que ha sido recurrida en un despido por causas objetivas.
- ✓ La provisión por la indemnización correspondiente a contratos de trabajo de duración determinada a cuyo término hay que pagar una indemnización.

Devoluciones de ventas

No son deducibles los gastos incurridos por el riesgo de devolución de ventas. Será deducible cuando las devoluciones de las ventas se produzcan. No hay que confundir ésta provisión con la de gastos accesorios en devoluciones de ventas, que sí es deducible y que tiene por finalidad provisionar solamente la estimación de gastos asociados a las devoluciones, no las devoluciones en sí mismas.

Garantías de reparación y revisiones y para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de venta

Esta provisión es deducible con el límite del resultado de multiplicar un porcentaje sobre el saldo de las ventas con garantía pendiente al finalizar el período impositivo. Dicho porcentaje se determina por el cociente entre:

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

- ✓ En el numerador, los gastos en que incurrió el sujeto pasivo para hacer frente a las garantías habidas en el periodo impositivo y en los dos inmediatos anteriores.
- ✓ En el denominador, las ventas con garantía realizadas en el periodo impositivo y en los dos inmediatos anteriores.

El mismo criterio se aplicará a la dotación para la cobertura de gastos accesorios a devoluciones de ventas y, en el caso de entidades de nueva creación, se atenderá a los periodos impositivos transcurridos.

Provisiones para impuestos

Si se ha dotado por el importe estimado de la deuda tributaria cuyo pago está indeterminado en cuanto a su importe exacto o en cuanto a la fecha en que se producirá, no será fiscalmente deducible si se corresponde al Impuesto sobre Sociedades, ya que el gasto contable de éste tributo no es fiscalmente deducible. Cuando se dote la provisión por deudas tributarias de otros impuestos, distintos del anterior, será fiscalmente deducible.

Tipo de provisión	DEDUCIBLE	NO DEDUCIBLE
Retribuciones a largo plazo al personal		X
Retribuciones a largo plazo al personal: planes de previsión social empresarial	X (con requisitos)	
Retribuciones al personal con pagos en instrumentos de patrimonio		X
Actuaciones medioambientales	X (con requisito)	
Contratos onerosos		X
Por reestructuraciones		X
Por reestructuraciones que se refieran a obligaciones legales o contractuales	X	
Devoluciones de ventas		X

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

Garantías de reparación y revisiones y para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas	X (con límite)		
Provisiones para el pago del Impuesto sobre Sociedades			X
Provisiones para el pago de otros impuestos distintos del de Sociedades	X		
Por reestructuración de plantilla que se realizará en el ejercicio siguiente			X
Provisiones por pago de indemnizaciones para ejercicios siguientes			X
Provisión por pago de indemnización futura en caso de despido del trabajador			X
Empresas constructoras	Provisión para indemnizaciones por fin de obra	X	
	Provisión para indemnizaciones del personal		X
	Provisión para terminación de la obra		X
	Provisión para pérdidas por obras		X
	Provisiones para otras operaciones de tráfico	X	
Empresas inmobiliarias	Provisión para evicción y saneamiento	X	
	Provisión para cubrir la posibilidad de evicción, en cuanto determina la pérdida de la cosa vendida		X
	Provisión para terminación de promociones	X	
	Provisión para pérdidas en promociones		X

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

	Provisiones para otras operaciones de tráfico	X	
--	---	---	--

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

4.13. Bases imponibles negativas

Recordamos que solo podrá compensar las bases imponibles negativas la entidad que las generó, salvo en operaciones de fusiones o escisión total donde el derecho a la compensación se transmite a la adquirente. La sociedad es quien decide cuáles son las bases imponibles negativas a compensar sin que exista ninguna prelación, por lo que no es obligatorio compensar las generadas en períodos más antiguos.

En la declaración de 2014 pueden ser compensadas las bases imponibles negativas generadas en el ejercicio 1997 y siguientes, según disposición transitoria trigésima quinta de la Ley.

Las entidades de nueva creación pueden compensar las bases imponibles negativas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en el plazo de 18 años a partir del primer período cuya renta sea positiva.

Acreditación de las bases imponibles negativas

Si se tienen bases imponibles negativas pendientes de compensar y podemos aplicarlas en este ejercicio os recordamos que es necesario acreditar la procedencia y cuantía de las mismas, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los correspondientes soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.

Es obligatorio presentar la declaración, o que la Administración nos la haya reconocido en una liquidación para poder ejercer el derecho a compensar la base imponible negativa.

Limitación de bases imponibles negativas

Se limita la compensación de las bases imponibles negativas para entidades que en los 12 meses anteriores al inicio de los períodos impositivos superen 6.010.12,04€ de volumen de operaciones.

La limitación a la compensación de las bases imponibles negativas 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 de 1 de enero de 2013.

En el siguiente cuadro se recogen los porcentajes máximos de las bases negativas que se pueden reducir de la base imponible del ejercicio previa a dicha compensación, que varían según el importe neto de la cifra de negocios de la entidad en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ªdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

Importe neto de la cifra de negocios en €	2014
INCEN < 20.000.000	100,00%
20.000.000 <INCEN <= 60.000.000	50,00%
INCEN > 60.000.000	25,00%

4.12. Tipos de gravamen

Para 2014 se aplican los siguientes:

	%
En general	30
Entidades de reducida dimensión	25/30
Micropymes	20/25
Entidad de nueva creación	15/20
Cooperativas fiscalmente protegidas	20
Cajas rurales, mutuas de seguros, cooperativas de crédito y mutualidades de previsión social	25
Sociedades de garantía recíproca y sociedades de reafianzamiento	25
Entidades parcialmente exentas	25
Comunidades titulares de montes vecinales en mano común	25
Entidades sin fines lucrativos (Ley 49/2002)	10
Sociedades y fondos de inversión	1
Fondos de pensiones	0

Dirección: C/Augusto Figueroa, nº39, 1ªdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812 Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

Sociedades de hidrocarburos	35
Entidad Zona Especial Canaria (ZEC)	4
SOCIMI	0/30

4.13. Deducciones

Deducciones pendientes de ejercicios anteriores

Los saldos pendientes de deducir se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos, cualquiera que sea la duración del ejercicio social, siendo el plazo de 18 años cuando las cantidades no deducidas se correspondan con las deducciones por (I+D+i) y para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.

En la declaración de 2014 se podrán aplicar las deducciones pendientes correspondientes al ejercicio 2004 y siguientes y, en caso de tratarse de deducciones por actividades de I+D, podría haber deducciones pendientes del período impositivo 1999 y siguientes, según Disposición Transitoria Trigésimo Sexta de la Ley.

En el siguiente cuadro recogemos las deducciones empresariales vigentes para el año 2014

Investigación y desarrollo (I + D)	25-42%
Gastos investigadores cualificados (I + D)	17%
Innovación tecnológica (I + D)	12%
Producción cinematográfica	18%
Coproducción financiera	5%
Protección del medio ambiente	8%

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

Utilización de nuevas tecnologías para los empleados	1-2%
Reinversión de beneficios extraordinarios	12%
Deducción por inversión de beneficios	10-5%
Por contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores	3.000€ -variable
Creación empleo minusválidos	9.000-12.000€

Reducción del límite conjunto de deducciones empresariales

Recordamos que para los períodos impositivos iniciados durante 2012-2015 se reduce el límite conjunto general que se aplica a las deducciones en la cuota del Impuesto, pasando del 35 al 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

Además, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios se computa a efectos del cálculo de este límite, si bien hasta ahora no se tenía en cuenta para determinar el mismo.

También se reduce en 2012-2015 el porcentaje especial cuando se aplica la deducción por I+D+i, ejercicios en los que el límite conjunto es del 50% (antes de 2012 era el 60%), cuando el importe de dicha deducción supera en un 10% la cuantía de la cuota íntegra minorada en las deducciones por doble imposición y bonificaciones.

Hay que tener en cuenta la posibilidad de que las deducciones por I+D+i, reduciéndose su importe en un 20%, absorban la totalidad de la cuota, pudiendo solicitar incluso su abono por la Administración.

4.14. Aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD)

Los incentivos fiscales de este régimen se aplican cuando el importe neto de la cifra de negocios, del período impositivo anterior, sea inferior a 10.000.000€.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

Aun superando el citado umbral de 10.000.000€ la norma permite prorrogar a los 3 períodos impositivos inmediatos siguientes la aplicación del régimen, siempre que la entidad hubiera cumplido los requisitos para estar en el mismo tanto en el período en que superó el límite como en los dos anteriores.

También se puede prorrogar el régimen si el límite de cifra de negocios se supera al realizarse una operación protegida del régimen de reestructuración empresarial, cuando las entidades que realizan la operación fueran ERD en el período en el que se efectuó y en los 2 años anteriores.

4.15. Presentación de la declaración del Impuesto

No tendrán que presentar la declaración los contribuyentes exentos a que se refiere el artículo 9 de la Ley del Impuesto.

Respecto a las entidades que tributan en el régimen especial de entidades parcialmente exentas, aunque en general están obligadas a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas, no tendrán obligación de presentar declaración cuando cumplan los siguientes requisitos:

- ✓ Que sus ingresos totales no superen 100.000€ anuales.
- ✓ Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas sometidas a retención no superen 2.000€ anuales.
- ✓ Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

5. Gestión del Impuesto

5.1. Novedades

El modelo de presentación del Impuesto no presenta novedades significativas y mantiene el formato de años anteriores. Recordamos el carácter obligatorio de la presentación por vía electrónica a través de Internet de la autoliquidación del Impuesto, modelo 200, independientemente de la forma o denominación que adopte el sujeto pasivo.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

Desde el punto de vista técnico, el modelo presenta varias novedades para adaptarlo a las modificaciones normativas aprobadas con vigencia para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2014, que ya han sido comentadas en los apartados correspondientes.

5.2. Modelos de declaración

Como en el ejercicio anterior coexisten dos modelos:

- ✓ Modelo 200: a presentar por todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes obligados a presentar y suscribir la declaración (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español).

- ✓ Modelo 220: a presentar por los grupos, incluidos los de cooperativas, que tributen por el régimen fiscal especial de consolidación fiscal.

5.3. Forma de presentación

- ✓ Modelo 200: será obligatorio su presentación por vía electrónica utilizando certificados electrónicos reconocidos emitidos para la identificación y autenticación del contribuyente.

- ✓ Modelo 220: será obligatorio su presentación por Internet utilizando certificados electrónicos reconocidos para la identificación y autenticación del contribuyente.

- ✓ En las declaraciones que deban presentar ante la Administración del Estado los contribuyentes sometidos a la normativa foral podrán utilizar los modelos 200 o 220 o el modelo aprobado por la normativa foral correspondiente. Si optan por este último modelo, deberán utilizar el documento de ingreso o devolución recogido en esta Orden.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

5.4. Documentos a incorporar junto con la declaración

✓ Modelo 200. El sujeto pasivo deberá presentar por vía telemática, a través de la sede electrónica de la AEAT, los siguiente documentos:

- Los sujetos pasivos que incluyan las rentas positivas obtenidas por entidades no residentes (Transparencia Fiscal Internacional) deberán presentar, de cada entidad no residente, los siguientes documentos:
 - Balance y cuenta de pérdidas y ganancias.
 - Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva incluida en la base imponible.

- Los contribuyentes por IRNR: la memoria informativa de los gastos deducibles de dirección y generales de administración que correspondan a los Establecimientos Permanentes.

- Sujetos pasivos con una propuesta aprobada de valoración de operaciones vinculadas: el informe sobre la aplicación de la propuesta.

- Los sujetos pasivos que tengan derecho a la deducción del fondo de comercio financiero deberán presentar:

La identificación y porcentaje de participación en la entidad participada.

Descripción de las actividades de la entidad participada.

- Valor y fecha de adquisición de las participaciones y el valor del patrimonio neto contable.

Dirección: C/Augusto Figuerola,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

- Justificación de los criterios de homogeneización valorativa y temporal, así como de imputación a los bienes y derechos de la entidad participada, de la diferencia entre el precio de adquisición de sus participaciones y el patrimonio neto contable imputable a las mismas en la fecha de su adquisición.
 - El importe de la inversión realizada.

- Comunicación de la materialización de inversiones anticipadas y de su sistema de financiación, realizada con cargo a dotaciones futuras a la RIC.

- Cuando se haya consignado una corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, como disminución, por importe igual o superior a 50.000€ en el apartado denominado “otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias” el contribuyente deberá, previamente a la presentación de la declaración, describir la naturaleza del ajuste realizado a través del formulario que figura como Anexo III de la Orden de aprobación del modelo.

- Se solicita información adicional, previamente a la presentación de la declaración, cuando el importe de cualquiera de las siguientes deducciones sea igual o superior a 50.000€:
 - Reinversión de beneficios extraordinarios: identificación de los bienes transmitidos y en los que se materializa la inversión.
 - Inversiones medioambientales: identificación de las inversiones realizadas.
 - Por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica: identificación de las inversiones y los gastos que dan derecho a esta deducción.

- Las pymes, en los supuestos en que además del régimen de deducción por actividades de I+D+i hayan podido aplicar la bonificación en la cotización de la Seguridad Social, deberán cumplimentar el formulario que figura en el Anexo IV de la Orden de aprobación del modelo, debiéndose recoger en dicho Anexo la Memoria anual de actividades y proyectos ejecutados e investigadores.

5.5. Plazo y presentación

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

✓ Modelo 200

- En el plazo de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo.
- Si el pago se domicilia en una entidad de crédito colaboradora con la AEAT, el plazo será desde el 1 de julio hasta el 20 de julio de 2015, ambos inclusive.
- Los contribuyentes cuyo plazo de declaración se hubiera iniciado con anterioridad a 1 de julio de 2015 deberán presentar la declaración dentro de los 25 días naturales siguientes a dicha fecha de inicio, salvo que hubieran optado por presentar la declaración utilizando el modelo aprobado para el ejercicio 2013.
- En los 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, atendiendo al trimestre en que se produce cualquiera de las siguientes circunstancias respecto al establecimiento permanente (EP):
 - O Cuando concluya el período impositivo por el cese en la actividad de un EP.
 - O Se realice la desafectación de la inversión realizada en el EP.
 - O Se produzca la transmisión del EP.
 - O Se produzca el traslado de residencia de la central o el fallecimiento del titular del establecimiento permanente.
 - O El mismo plazo anterior se aplica a las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, en el caso de que cesen en su actividad, a contar desde dicho cese.

✓ Modelo 220

Dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen de tributación individual de la sociedad dominante o entidad cabecera de grupo.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

A continuación, en un cuadro, se reflejan los modelos, su forma de presentación, el lugar para efectuarla y los plazos.

<i>Modelos</i>	<i>Puede utilizar</i>	<i>Forma de presentación</i>	<i>Plazos</i>
200	<p>Con carácter general todos los sujetos pasivos del Impuesto y los no residentes con EP¹ y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español</p> <p>Los grupos fiscales: todas las sociedades integrantes del grupo, incluso la dominante o cabecera del mismo</p>	Vía electrónica	<p>En los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo</p> <p>Si el plazo de declaración se inició antes del 1 de julio de 2015 deberán presentar la declaración antes del 25 de julio, salvo que se hubiera presentado utilizando los modelos para ejercicios iniciados en 2013</p> <p>Por cese en la actividad, transmisión EP o fallecimiento del titular del EP el plazo es de 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero</p>
220	Grupos fiscales y cooperativas que tributen por el régimen de consolidación fiscal	Vía electrónica	Dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen de tributación individual de la sociedad dominante o entidad cabecera del grupo

¹ Establecimientos Permanentes

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

6. Novedades para 2015

Como es sabido, para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015 es aplicable una nueva Ley del Impuesto, la Ley 27/2014, que si bien mantiene la estructura del tributo, introduce numerosas modificaciones en el mismo. A continuación pasamos a enumerar brevemente las que nos parecen más significativas.

Concepto de actividad económica

Se incorpora a la ley el concepto de actividad económica idéntico al que acudíamos antes y que se regula para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el artículo 27 de la ley 35/2006.

Si se trata de una sociedad dedicada al arrendamiento de inmuebles deberá de contar con una persona con contrato laboral y a jornada completa para calificar al arrendamiento como actividad económica.

Entidad patrimonial

Se entiende por entidad patrimonial aquella en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica. Si el contribuyente es entidad patrimonial, es decir, no realiza actividad económica, no podrá aplicar algún incentivo fiscal como el régimen especial de empresas de reducida dimensión.

Contribuyentes

Las sociedades civiles con objeto mercantil pasarán en 2016 a tributar por este impuesto. Los socios pueden acogerse, tomando el acuerdo de disolución con liquidación, al régimen especial de diferimiento impositivo previsto en la ley de modificación del Impuesto sobre la Renta, ley 26/2014, en su disposición transitoria décimo novena.

Operaciones a plazo

La regla especial será también aplicable a prestaciones de servicios. Además, las rentas se entienden obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los cobros, salvo que la entidad decida aplicar devengo, y no cuando se produzca el cobro como en la norma aplicable en 2014.

Reversión de pérdidas de elementos transmitidos y recomprados

A partir de 2015 revertirá la pérdida producida en la transmisión cualquiera que sea el plazo que medie entre la transmisión y la recompra.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

Rentas negativas generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, intangible, inversiones inmobiliarias y valores representativos de deuda a una entidad del Grupo

Se imputarán cuando se dan de baja los elementos en el balance de la adquirente, cuando sean transmitidos fuera del grupo o cuando la entidad adquirente o la transmitente dejen de formar parte del grupo. Si los elementos son amortizables, las rentas negativas, antes de que se reproduzcan las circunstancias anteriores, se irán integrando en lo que resta de vida útil al elemento.

Rentas negativas generadas en transmisiones de valores a empresas del Grupo

Dicha pérdida, que en 2014 ya no se podía imputar hasta que se transmitía fuera del Grupo o algunas de dichas entidades dejaban de formar parte del mismo, se disminuirá en las rentas positivas obtenidas en la transmisión a un tercero, salvo que el contribuyente pruebe que tributaron, como poco, a un tipo del 10%.

Coefficientes de corrección monetaria

Desaparecen.

Amortizaciones

Se simplifica la tabla y se establece con carácter general la libertad de amortización para bienes de escaso valor, entendiéndose por tales aquellos cuyo precio de adquisición no excede de 300 euros de valor unitario, con un máximo de 25.000 euros en todo el ejercicio.

Pérdidas por deterioro

Las pérdidas por deterioro de los elementos de inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y valores de renta fija dejan de ser deducibles, pudiéndose incorporar las mismas a lo largo la vida útil restante del activo si éste se amortiza.

Gastos de atenciones a clientes y proveedores

Los gastos por atenciones a clientes y proveedores siguen siendo deducibles, pero con el límite anual del 1% del importe neto de la cifra de negocios.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

Las retribuciones de los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección

No se considera una liberalidad retribuir a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, y tampoco por realizar otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral.

Gastos financieros

Se establece una nueva limitación a la deducibilidad de los gastos que se producen cuando se adquieren con apalancamiento participaciones en entidades y, después, la entidad adquirida es objeto de una fusión no acogida al régimen especial, o pasa a formar grupo con la adquirida (son las denominadas operaciones LBO).

Operaciones vinculadas

Para que se produzca el supuesto de vinculación socio-sociedad, el porcentaje mínimo de participación ha de ser el 25%, en lugar del 5% como con la norma anterior.

Desaparece el supuesto de vinculación entre una entidad y los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas pertenezcan al mismo grupo del art. 42 del Código de Comercio y siguen considerándose partes vinculadas una sociedad y sus consejeros y administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.

En cuanto a la norma de seguridad para sociedades de profesionales, se flexibilizan los requisitos exigidos para aplicarla.

Con respecto al ajuste secundario se prevé que no se le dé ese tratamiento a las rentas puestas de manifiesto por la diferente valoración cuando las personas vinculadas se restituyan la diferencia.

Exención para eliminar la doble imposición interna e internacional

Si se cumplen una serie de requisitos, la doble imposición se corregirá por el método de exención. No será de aplicación la exención si la participada reside en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que sea un país de la Unión Europea y se demuestren motivos económicos válidos.

Para aplicar la exención por los dividendos percibidos de entidades residentes la participación directa o indirecta en la entidad que reparte el dividendo ha de ser, como mínimo, del 5 por 100 o que el valor de adquisición de la participación sea de un mínimo de 20 millones de euros. Si la participada es una entidad no residente, además del

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

requisito anterior se exige que esté sometida a un impuesto análogo con tipo nominal de, al menos, el 10 por 100, y sirve para cumplir el requisito que exista Convenio para evitar la doble imposición con ese país con cláusula de intercambio de información.

Reserva de capitalización

Consiste en una reducción en la base imponible del Impuesto del 10 por 100 del incremento de los fondos propios, con un máximo del 10 por 100 de la base imponible previa a esta reducción. Se deben cumplir ciertos requisitos para su aplicación.

Compensación de bases imponibles negativas

Todavía en 2015 el límite será como el aplicable en ejercicios iniciados antes de 1 de enero de 2015, del 25 o del 50 por 100 según que el importe neto de la cifra de negocios de la entidad supere los 60 o los 20 millones de euros, respectivamente. En 2016 el límite será del 60 por 100.

Se suprime el límite de 18 años para compensar bases negativas, pudiéndose aplicar sin límite temporal las pérdidas pendientes al inicio de los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2015.

Se establece un nuevo plazo de prescripción para comprobar o investigar bases imponibles negativas por la Administración, de 10 años. Una vez pasado este plazo, el contribuyente solo deberá acreditar que las bases que pretende compensar resultan procedentes, así como su cuantía, exhibiendo la liquidación y la contabilidad, teniendo que probar que se han depositado las cuentas en el Registro Mercantil.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ªdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

Nuevos tipos impositivos

	2015	2016
Tipo general	28%	25%
Entidades dedicadas a exploración e investigación y explotación de yacimientos de hidrocarburos	33%	30%
Entidades de crédito	30%	30%
Entidades de nueva creación (primer período con base imponible positiva y el siguiente) hasta 300.000€ y más	15%-20%	15%
Entidades con cifra de negocios inferior a 5 millones €, con plantilla inferior a 25 empleados que tributen al tipo general y creen o mantengan empleo: hasta 300.000€ y más	25%	25%
Empresas de Reducida Dimensión (cifra negocio inferior a 10 millones de €) hasta 300.000€ y más	25%-28%	25%
Entidades parcialmente exentas	25%	25%
Entidades sin fines lucrativos acogidas a la Ley 49/2002	10%	10%
Comunidades titulares de montes vecinales en mano común	28%	25%

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

Cooperativas de crédito y cajas rurales: resultados cooperativos y extracooperativos	25-30%	25-30%
Cooperativas fiscalmente protegidas: resultados cooperativos y extracooperativos	20-25%	20-25%
SICAV, FII, SII y Fondo de regulación del mercado hipotecario	1%	1%
Fondos de pensiones	0%	0%

Deducción en cuota por rebaja de tipo

Las grandes empresas que durante 2013 y 2014 tuvieron limitada al 70 por 100 la amortización contable fiscalmente deducible, a partir de 2015 pueden optar entre deducir la amortización contable no deducida linealmente en 10 años, o deducir la amortización contable no deducida según vida útil del activo.

Como los tipos de gravamen se reducen en 2015-2016 se da la posibilidad de detraer de la cuota íntegra un porcentaje de las cantidades que integren en la base imponible, derivadas de amortizaciones no deducidas en los periodos impositivos iniciados en 2013 y 2014. La deducción será del 2 por 100 en 2015 y del 5 por 100 en 2016. Esta deducción también pueden aplicarla los contribuyentes que se acogieron a la actualización de balances en 2013, que no empiezan a amortizar la diferencia de actualización hasta 2015 y siguientes.

Desaparecen las siguientes deducciones

- ✓ Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.
- ✓ Deducciones medioambientales.
- ✓ Deducción de formación.
- ✓ Deducción por inversión de beneficios.
- ✓ Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Dirección: C/Augusto Figuerao,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

Respecto a la deducción por inversión de beneficios, se prevé que pueda aplicarse en el ejercicio en el que se produzca la inversión, sobre los beneficios del ejercicio anterior, con los límites de la nueva ley. Recordamos que el porcentaje de deducción es del 10 por 100 de los beneficios reinvertidos (5 por 100 si se aplicó el tipo 20-25 por 100 de micropymes).

En cuanto a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, se seguirá rigiendo, para inversiones realizadas en períodos iniciados antes de 01-01-15, por la norma anterior. La base será el importe de la plusvalía puesta de manifiesto en la transmisión de los activos aptos que tributó en 2014 o anteriores, y el porcentaje de deducción será del 12 por 100 en general o del 17% para entidades que tributaban al 35 por 100.

En el caso de deducción por reinversión con operaciones a plazo, el porcentaje de deducción del 12 y del 17 por 100 será del 10 y 15 por 100, respectivamente, para rentas integradas en 2015, y del 7 y 12 por 100 para rentas integradas en períodos iniciados a partir de 01-01-16.

Para el resto de deducciones, los importes pendientes de deducir por insuficiencia de cuota al comienzo del primer período impositivo iniciado a partir de 01-01-15 serán deducibles con los límites y requisitos de la normativa 2014, incluso incluyendo, a efectos del citado límite, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Para ese límite se tendrán en cuenta las deducciones por doble imposición pendientes de aplicar de ejercicios iniciados antes de 01-01-15.

Deducciones por I+D+i

Además de las actividades que se establecían en la norma anterior, se considerará también I+D la creación, combinación y configuración de software avanzado mediante “interfaces y aplicaciones” destinadas a la elaboración de productos, procesos o servicios nuevos o sustancialmente mejorados.

Asimismo cambia el concepto de innovación, que incluirá los proyectos de demostración inicial relacionados con la animación y los videojuegos.

Deducciones de producciones cinematográficas, televisivas y de espectáculos en vivo

Se mejora estableciendo un porcentaje de deducción del 20 por 100 para el primer millón de euros de base y un 18 por 100 para el exceso, limitando la cuantía de la deducción a 3 millones de euros sin distinguir al productor del coproductor.

Se regula una deducción para productores registrados en España que se encarguen de la ejecución de producciones extranjeras, y que realicen gastos en territorio español, con un porcentaje del 15 por 100 de los mismos.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

Se establece una nueva modalidad de deducción por la producción y exhibición de espectáculos

Comprobación de las deducciones por doble imposición y de las deducciones por incentivos de ejercicios pasados

Como en el caso de las comprobaciones de bases imponibles negativas, el derecho de la Administración para comprobar las deducciones pendientes de aplicar prescribirá a los 10 años, siendo de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a 1 de enero de 2015, si no se hubiese formulado la propuesta de liquidación. En dicho plazo, la Administración podrá realizar una comprobación exhaustiva como de cualquier ejercicio para el que no hubiera transcurrido el período de prescripción de 4 años.

Transcurrido el plazo de los 10 años, el contribuyente deberá acreditar las deducciones cuya aplicación resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación del depósito de cuentas en el Registro Mercantil.

Régimen especial de arrendamiento de viviendas

Se suprime la bonificación especial del 90 por 100 cuando se arrendaban viviendas a discapacitados que se hubieran adaptado a las discapacidades.

Régimen de consolidación fiscal

Podrán formar parte del grupo las sociedades españolas, dependientes de una extranjera, que no resida en paraíso fiscal.

En la extinción del grupo fiscal las eliminaciones pendientes de compensación se integrarán en la base imponible individual de las entidades que formaban el mismo, en lugar de integrarse en la base imponible del grupo fiscal correspondiente al último período impositivo en el que fuera aplicable el régimen de consolidación.

El cálculo de la base imponible del grupo fiscal se determinará a nivel de grupo, así como el límite de los gastos financieros deducibles, la reducción por las reservas de capitalización y nivelación o la compensación de bases imponibles negativas.

Régimen especial de reestructuración

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

Ya no se opta a la aplicación del régimen, sino que se aplica cuando se realizan las operaciones correspondientes, si bien se obliga a comunicar a la Administración la realización de las mismas, y en dicha comunicación se puede optar por no aplicarlo.

Las bases negativas, cuando se transmite una rama de actividad, también se transmiten a la adquirente, mientras en la norma anterior, ello solo sucedía si la sucesión lo era a título universal. Ahora las bases negativas se transmiten con la rama de actividad igual que otros créditos fiscales.

La Administración tributaria tendrá la posibilidad de determinar que no se aplique parcialmente el régimen y de regularizar parcialmente por la ventaja fiscal obtenida. Anteriormente, si la Administración comprobaba que no se debía aplicar, por ejemplo por no existir motivo económico válido, se gravaban todas las plusvalías, y se producían los hechos imposables de la imposición indirecta. Así con la nueva ley solo se anula la ventaja fiscal indebidamente obtenida.

Transparencia Fiscal Internacional

Si bien se sigue configurando de forma similar a la vigente, si la participación es cuando menos del 50 por 100 conjuntamente con personas o entidades vinculadas, y la tributación es inferior al 75 por 100 del impuesto español, se tendrán que imputar al contribuyente todas las rentas positivas obtenidas por la filial cuando la participada es una entidad que no dispone de la correspondiente organización de medios materiales y personales (pueda cumplirse con medios a nivel de grupo art. 42 del Código de Comercio) para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente.

Si no es una entidad inactiva, se deberán integrar todas las rentas pasivas (muchas más de las que se integraban con la norma antigua) derivadas de inmuebles, los intereses y determinados dividendos, seguros, propiedad intelectual e industrial, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento y subarrendamiento de negocios y minas, así como algunas rentas empresariales entre entidades del grupo mercantil.

No se integrarán rentas procedentes de entidades holding cuando no superen el 15 por 100 de las rentas de la entidad, las que se correspondan con gastos que en España no son deducibles ni las de Instituciones de Inversión Colectiva armonizadas.

Empresas de reducida dimensión

Se suprime la libertad de amortización para bienes de escaso valor, al establecerse con carácter general, si bien con otros límites que hemos visto en el apartado dedicado a la amortización.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ªdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

Desaparece la amortización acelerada para los bienes en los que se materializó la reinversión del importe obtenido en la transmisión de elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

Se crea una reserva de nivelación que consiste en una reducción de la base imponible de hasta el 10% de su importe con un máximo absoluto de un millón de euros en el año. Si el contribuyente tiene una base negativa en los cinco ejercicios siguientes, se reduce la misma en el importe de la minoración aplicada por esta reserva y, en caso contrario, las cantidades minoradas se suman a la base positiva del quinto año, actuando en este caso como un simple diferimiento.

Entidades parcialmente exentas

Estarán exentas las rentas que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. Este último inciso es una aclaración que ahora se incluye en la ley pero que anteriormente había interpretado la doctrina administrativa.

No deberán presentar declaración los contribuyentes acogidos al régimen especial de entidades parcialmente exentas cuando los ingresos totales no superen 50.000€ anuales, los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen 2.000€ anuales y todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

Régimen de entidades tenencia de valores extranjeros (ETV's)

Se eleva a 20 millones de euros el importe mínimo de la inversión necesario para poder aplicar el régimen cuando no se posee el 5 por 100 de participación en una entidad (antes 6 millones).

SOCIMI's (con efectos a partir de 01-01-14)

No habrá que retener sobre los dividendos que paguen estas entidades cuando la perceptora también tribute por este régimen especial.

Régimen especial del mecenazgo

Se incrementan los porcentajes de deducción por donativos de las personas jurídicas y en especial de las donaciones fidelizadas.

Deducción del 35 por 100 de la base de la deducción. No obstante, si en los 2 períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad será el 40 por ciento.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

Retenciones

El porcentaje general de retención será del 20 por 100 en 2015 y de 19 por 100 en 2016.

	2015	2016
Premios de lotería	20%	20%
General	20%	19%
Cesión derechos de explotación de imagen	24%	24%

III. DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA. NOVEDADES

Retroacción de actuaciones acordadas por resolución económico administrativa en procedimientos de gestión

En la presente Resolución el Tribunal considera que el artículo de la Ley, relativo a la retroacción de actuaciones acordadas por resolución económico-administrativa, no es susceptible de aplicarse analógicamente a los procedimientos de gestión tributaria por las razones siguientes:

Porque aun cuando este precepto no tiene por qué ser objeto de interpretación restrictiva, se encuentra ubicado sistemáticamente no entre las normas comunes a los diferentes procedimientos de aplicación de los tributos sino, bien al contrario, dentro de un precepto referido exclusivamente a las actuaciones inspectoras.

Porque en sede del procedimiento inspector no existe caducidad y, por lo tanto, en los procedimientos de gestión los efectos jurídicos respecto del incumplimiento de su plazo máximo de duración son diferentes.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

Porque carecería de lógica otorgar en caso de retroacción en procedimientos de gestión un plazo adicional de otros seis meses, plazo éste que coincidiría con el plazo máximo que inicialmente tenía la Administración para llevar a cabo el procedimiento, por contraposición a lo prevenido para la retroacción en el caso del procedimiento inspector, donde el legislador prevé un posible plazo máximo adicional de seis meses para un procedimiento que tiene una duración inicial prevista de al menos el doble (doce meses) o, incluso, de veinticuatro meses en los casos en los que antes de la retroacción se hubiera acordado en el procedimiento la ampliación del plazo.

T.E.A.C. Resolución nº 4203/2014, de 12 de marzo de 2015.

Base imponible, en el IVA, en la importación de bienes. Caducidad del valor declarado en aduana.

La cuestión analizada consiste en determinar si es posible o no realizar procesos de liquidación relacionados con un derecho arancelario caducado (por el transcurso de los tres años), con la única finalidad de determinar el valor en aduana cuando este valor afecta a la liquidación de otro concepto, en este caso el IVA, que tiene un plazo de prescripción de cuatro años, no habiendo transcurrido dicha prescripción cuando las importaciones liquidadas tuvieron lugar.

El Tribunal considera que el plazo de 3 años determinado en el Código Aduanero a efectos de considerar caducados los derechos de importación no resulta aplicable cuando se trate de poder determinar el valor en aduana que constituye la base del IVA a la importación, impuesto que se rige por el plazo de prescripción de cuatro años fijado en la Ley General Tributaria.

T.E.A.C. Resolución nº 3627/2014, de 22 de abril de 2015.

Deducción de cuotas soportadas en el IVA antes del inicio de las entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Recordamos que el legislador del Impuesto ofrece la posibilidad, a quienes no vengan desarrollando actividades económicas y adquieran la condición de sujetos pasivos, de deducir las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a la realización de actividades de tal naturaleza.

En esta ocasión, la Inspección considera que el recurrente no ha acreditado suficientemente la intención de destinar los bienes adquiridos al ejercicio de una actividad de promoción inmobiliaria, máxime cuando la comunidad de bienes se disolvió con liquidación sin que hasta dicho momento hubiera realizado entregas de bienes.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

El Tribunal entiende que habiéndose probado la intención de destinar los bienes, de donde procede el impuesto soportado deducido, al desarrollo de una actividad empresarial, como es la promoción inmobiliaria, el hecho de que en un momento posterior no se lleve a cabo dicha actividad no impide que subsista el derecho a deducir las cuotas soportadas por las operaciones realizadas.

Las pruebas aportadas una relación de documentos relativos a la constitución de una Junta de Compensación, correspondiendo el 99 por 100 de la superficie al suelo de la unidad de ejecución a las fincas afectadas por el derecho de opción de compra, la redacción y aprobación definitiva de los Estatutos y Bases de Actuación, la escritura de constitución de la Junta de Compensación y la convocatoria de la Junta General Constituyente, consultas y reuniones con el Ayuntamiento en relación con el proyecto urbanístico, así como el estudio del anteproyecto técnico por arquitecto para el desarrollo de la promoción, etc.

T.E.A.C. Resolución nº 1242/2013, de 27 de abril de 2015.

Deducibilidad en el IRPF de los gastos de la actividad profesional cuando esta se desarrolla en la vivienda habitual del contribuyente.

En esta resolución se analiza la deducibilidad de los gastos de suministro de la vivienda habitual, en la que el contribuyente desarrolla su actividad profesional, los gastos relacionados con el vehículo afecto y la procedencia de aplicar la reducción por renta irregular de un rendimiento percibido por la firma de un pacto de no concurrencia.

Con respecto a los suministros, el Tribunal interpreta que no es lógico negar la deducción de aquellos suministros sin los cuales no es factible el desarrollo de la actividad, porque tal como establece la normativa, la actividad puede desarrollarse en la vivienda habitual del contribuyente al tratarse de un elemento patrimonial divisible susceptible de aprovechamiento separado. De este modo, aunque los suministros no se destinen de forma exclusiva a la actividad, tampoco se destinan en su totalidad al ámbito privado, sino que una parte es necesaria para el desarrollo de la actividad.

Por otro lado, la normativa reguladora del Impuesto no permite la afectación parcial del vehículo, por tanto para admitir la deducción de los gastos referidos al mismo es preciso que esté afecto de modo exclusivo a la actividad económica, sin que sea admisible su uso personal, ni siquiera de forma accesoria, correspondiendo al contribuyente la carga de la prueba. El Tribunal dictamina además que la normativa del IVA no es aplicable al IRPF por tratarse de tributos de distinta naturaleza que gravan hechos imposables distintos.

En cuanto a la aplicación de la reducción por renta irregular derivada de un pacto de no concurrencia, firmado con la finalidad de evitar que el contribuyente desarrolle la misma actividad que la sociedad de la que se desvincula, durante un periodo de doce meses, el Tribunal estima que dicha renta tiene carácter de regular, ya que el pacto de no concurrencia se suscribió un mes después de la finalización de su relación laboral con la empresa y, además, el contenido del documento pone de relieve que la antigüedad en la empresa no fue un requisito para establecer dicho pacto ni la cuantía de la contraprestación.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 10 de marzo de 2015.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

Beneficios fiscales en la Comunidad Autónoma Valenciana en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La residencia en una determinada Comunidad Autónoma no legitima per se el establecimiento de beneficios fiscales

Esta sentencia del Tribunal Constitucional resuelve la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Supremo, en su auto de 8 de mayo de 2013, en lo que tiene que ver con la eventual vulneración del principio de igualdad de una norma como la controvertida, que establece una bonificación en el Impuesto sólo para los residentes en el territorio de una determinada Comunidad Autónoma –en este caso la Comunidad Valenciana- en el momento en que se produce el devengo del impuesto.

Ya el Tribunal Supremo, en su día y en el auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, tuvo palabras muy duras contra la norma de aplicación, concluyendo que el tratamiento desigual en la bonificación fiscal que deriva del elemento de la residencia no responde a ningún fin constitucionalmente legítimo, constituyendo un trato desigual entre españoles contrario a lo dispuesto en el texto constitucional. A sus postulados se suman los del Ministerio Fiscal, opinando que la norma controvertida supone introducir una discriminación contraria a la protección económica de la familia, derecho también protegido constitucionalmente.

El Constitucional se suma a estas tesis. Considera que lo que prohíbe el principio de igualdad no es el trato desigual, sino el que lo sea de un modo artificioso o injustificado. Si la razón de la medida es la realización de una política social de apoyo a la familia directa del causante, en principio el mismo apoyo merece recibir cualquier miembro integrante de esa "familia directa" a la que se dirige la norma legal, tanto más si lo que se pretende es salvar la neutralidad del Impuesto en las herencias directas de padres a hijos, entre cónyuges, o de hijos a padres, evitando la tributación del patrimonio familiar. A falta de fundamento justificativo en las normas autonómicas, no se alcanza a comprender razón alguna de política social, en general, o de protección de la familia directa, en particular, que pueda legitimar la aplicación dispar de la bonificación entre hermanos, herederos de un mismo padre y, por tanto, causahabientes de una misma herencia.

Tribunal Constitucional, Sentencia 60/2015, de 18 de marzo de 2015

Tipo reducido, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aplicable a las familias numerosas

La Sala Primera del Tribunal Constitucional ha otorgado el amparo a una familia numerosa a la que el Tribunal Superior de Justicia de Madrid negó el derecho, que previamente le había sido reconocido, a que le fuera aplicado un tipo reducido del Impuesto, en la compra de su vivienda habitual, ante la falta de expedición del título que acreditase la condición de familia numerosa de los recurrentes. El Tribunal Superior resolvió un recurso interpuesto por la Comunidad de Madrid y revocó la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid que había determinado la aplicación de la reducción fiscal por tratarse de una familia numerosa.

El órgano económico-administrativo reconoció el derecho de los recurrentes a la aplicación del gravamen reducido, al entender que el título de familia numerosa, que fue expedido por la Comunidad de Madrid con posterioridad a la compra del piso, venía a acreditar “una condición, la de familia numerosa, que ya existía al momento de la adquisición de la vivienda”. Es decir, no es la expedición del título el hecho que determina la condición de familia numerosa de los recurrentes; el título solo acredita una condición preexistente.

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

En este caso, el Constitucional ratifica dicha resolución afirmando que el título de familia numerosa tiene mera eficacia “declarativa”; es decir, se limita a reconocer una condición que es preexistente, pues los recurrentes ya la poseían en el momento en el que se produjo la compra de la vivienda. Asimismo, señala que la exclusión de los recurrentes del ámbito de aplicación de un beneficio fiscal previsto para las familias numerosas, por un mero defecto formal, introduce una diferencia de trato que no solo carece de una justificación objetiva y razonable, sino que además provoca una consecuencia que resulta excesivamente gravosa.

Tribunal Constitucional, Sentencia 77/2015, de 27 de abril de 2015

IV. NOTICIAS DE PRENSA

2 de mayo de 2015

Cinco Días

Hacienda sugiere subidas fiscales en las comunidades

Cuantifica ante Bruselas medidas que las autonomías no han planteado.

7 mayo de 2015

Cinco Días

Cómo declaran los futbolistas los derechos de imagen a Hacienda

La Agencia Tributaria abre inspecciones a varios jugadores por irregularidades en sus declaraciones.

12 de mayo de 2015

Expansión

El nuevo IVA a la importación supone 800 millones de euros al año al Fisco

Hasta marzo, la medida ha tenido un impacto en las arcas públicas de 332 millones de euros.

14 de mayo de 2015

El Economista

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

La recaudación tributaria crece más del 4% en abril

Montoro niega que el Gobierno esté preparando subidas de impuestos en las autonomías y en los ayuntamientos.

18 de mayo de 2015

Cinco Días

El Constitucional decidirá si tumba el impuesto de plusvalía municipal

El Tribunal Constitucional dirimirá si el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, más conocido como plusvalía municipal, es contrario al principio de capacidad económica que contempla la Carta Magna.

19 de mayo de 2015

El Economista

Hacienda devolverá lo tributado por las preferentes en ejercicios prescritos

El Gobierno regula las devoluciones en el Reglamento de financiación del cine.

20 de mayo de 2015

El Economista

La información país por país tendrá límites para Hacienda

La Inspección no podrá ajustar con los datos declarados los precios de transferencia de las multinacionales españolas.

20 de mayo de 2015

Expansión

Ferre augura bajadas fiscales, incluso del IVA, en el medio plazo

Descarta rebajas en el corto plazo pero vaticina que el alza de la recaudación permite que las haya antes de 2017.

25 de mayo de 2015

El Economista

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

Los “falsos” impuestos ambientales que afectarán a la tarifa eléctrica
Dudosos gravámenes autonómicos pueden romper el precio único de la luz.

27 de mayo de 2015

Expansión

Hacienda exigirá a los bancos más información sobre sus clientes

El Fisco obligará a los bancos a identificar a los titulares de cuentas corrientes, a quienes tengan el control de éstas y su residencia fiscal.

V. CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE

Julio 2015

L	M	X	J	V	S	D
		1	2	3	4	5
6	7	8	9	10	11	12
13	14	15	16	17	18	19
20	21	22	23	24	25	26
27	28	29	30	31		

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>

- **20-07-2015 Hasta el 20 de julio**

- Renta y Sociedades
- IVA
- Impuesto sobre las Primas de Seguros
- Impuestos Especiales de Fabricación
- Impuestos Medioambientales

- **27-07-2015 Hasta el 27 de julio**

- Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de No Residentes (establecimientos permanentes y entidades en atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español)

- **31-07-2015 Hasta el 31 de julio**

- Número de Identificación Fiscal
- Impuesto sobre Depósitos en la entidades de crédito

Dirección: C/Augusto Figueroa,nº39,1ºdrcha. 28004 (Madrid)

tels.91 521 53 15 – 91 521 46 92 fax:91 522 9812Email: aconfisa@aconfisa.es - Web: <http://www.aconfisa.es>