NOVEDADES FISCALES 2019

José Antonio Fernández Pérez

ÍNDICE:

Nº	CONCEPTO	Págs.
	Sumario	3-6
	Legislación	7-8
I.	Impuesto sobre Sociedades (IS)	9-437
II.	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)	438-572
III.	Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)	573-623
IV.	Otras Novedades Fiscales de Varios	624-671
V.	Galicia	672-704

SUMARIO-1:	Pags.
I. Impuesto sobre Sociedades (IS)-1	
1. Contribuyentes.	11-13
2. Contabilización del impuesto. Impuesto corriente e impuesto diferido. Ajustes fiscales: diferencias permanentes y temporarias, créditos por pérdidas a compensar y derechos por deducciones pendientes.	14-31
3. Liquidación. Resultado Contable y Base Imponible. Ajustes en el resultado contable para determinar la Base Imponible (BI).	32-37
3.1. IS. BI-1: Ingresos computables. Subvenciones	38-46
3.2. IS. BI-2: Gastos deducibles: Requisitos para su deducibilidad fiscal. Gastos no deducibles. Administradores de sociedades; análisis fiscal de las distintas consideraciones.	47-87
3.3. IS. BI-3: Imputación temporal de ingresos y gastos.	88-98
3.4. IS. BI-4: Amortizaciones.	99-131
3.5. IS. BI-5: Arrendamiento Financiero. Leasing, lease-back, renting.	132-143
3.6. IS. BI-6: Deterioros de Valor.	144-152
3.7. IS. BI-7: Activos Financieros: los distintos tipos desde un punto de vista contable y sus implicaciones fiscales. Deterioros de Valor y transmisión de Activos financieros.	153-201

SUMARIO-2:	Pags.
I. Impuesto sobre Sociedades (IS)-2	
3.8. IS. BI-8: Provisiones.	**202-213**
3.9. IS. BI-9: Gastos financieros. Limitaciones a su deducibilidad.	**214-223**
3.10. IS. BI-10: Reglas de valoración. Esquemas de las valoraciones contables y fiscales.	**224-231**
4. Reducciones en la base imponible: "Patent Box" y las Reservas de Capitalización y de Nivelación. Resumen de Novedades en IS desde 2015.	**232-267**
5. Liquidación. Compensación de Bases Imponibles Negativas.	**268-293**
6. Tipos de gravamen.	**294-300**
7. Bonificaciones y Deducciones. Deducciones para incentivar determinadas actividades.	**301-381**
8. Los regímenes especiales. El régimen de Empresas de Reducida Dimensión (ERD).	**382-389**
9. Gestión del impuesto. Contabilidad. Declaraciones. Retenciones. Pagos Fraccionados.	**390-422**
10. Nuevo Modelo 232: Para Operaciones Vinculadas y Paraísos Fiscales. Quiénes están obligados a documentar las operaciones vinculadas y quiénes están obligados a presentar el modelo 232.	**423-437**

SUMARIO-3:	Pags.
II. IRPF	
1. Los diferentes métodos de cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas.	**438-442**
2. Casos específicos de los gastos deducibles de los “autónomos”	**443-447**
3. Casos específicos de “los socios profesionales”.	**448-458**
4. Específico de la E. Directa Simplificada	**459-466**
5. Límites para poder estar en “módulos”. Específico E. Objetiva. Orden de “módulos”.	**467-485**
6. STS 3/10/2018: Exención por Maternidad y paternidad. Nuevo art. 7.h) LIRPF	**486-498**
7. Novedades para 2018 y 2019: Nuevos importes de la reducción en rendimientos del trabajo, mejoras en las deducciones, nuevos límites excluyentes en el caso de retención, más casos de no obligados a declarar, mejoras en la exención en premios de la lotería y otros.	**499-563**
8. Liquidación del IRPF. Integración y compensación de rentas. Novedades para 2018: Decisiones a tomar antes de fin de año para minorar la cuota: compensar rentas negativas con positivas y reducciones en la base imponible.	**564-568**
9. Los porcentajes de retención.	**569-571**

SUMARIO-4:	Pags.
III. IVA	
1. Novedades en IVA para 2018-2019:	**573-623**
a) Cambios en la exención para viajeros de países terceros (sistema DIVA)	**577-578**
b) Cambios en la exención para viajes en avión.	**579-580**
c) Mejoras en tipos impositivos.	**581-585**
d) Cambios en exenciones interiores.	**586-586**
e) Cambios en los casos del lugar de realización del hecho imponible. Estudio completo de las nuevas reglas de localización de las operaciones TRE (Telecomunicaciones, Radiotelevisión y Electrónicas).	**587-616**
f) Novedades en RIVA.	**617-623**
IV. OTRAS	
1. Modificación sujeto pasivo AJD.DN. Caso de las "hipotecas".	**624-628**
2. Obligaciones Formales. Modelos Informativos	**629-638**
3. Interés legal del dinero, interés de demora, IPREM.	**639-641**
4. Varios: Se prorroga el Impuesto sobre Patrimonio; DA: Títulos Nobiliarios	**642-646**
5. Varios: Actualización de V.C.; DIVA; Facturación; IIEE; Otros.	**647-671**
V. Galicia	
▪ Novedades: deducciones autonómicas de IRPF, tarifa IP, reducción ISD, tipos TPO.	**672-704**

LEGISLACIÓN FISCAL BÁSICA

- **Ley 27/2014**, de 27 de noviembre, **del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS ó NLIS (BOE 28/11/2014)**
- **Real Decreto 634/2015**, de 10 de julio, por el que se aprueba el **Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en adelante RIS ó NRIS (BOE 11/07/2015)**
- **Ley 35/2006, de 28 de noviembre*, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio*, en adelante LIRPF (BOE de 29-11-2006)**
- **Ley 26/2014**, de 27 de noviembre, por la que se **modifica la Ley 35/2006 (BOE de 28-12-2014).**
- **Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento *del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,* en adelante RIRPF (BOE de 31-3-2007)**
- **Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA) (BOE de 29-12-1992)**
- **RD 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante RIVA) (BOE de 31-12-1992)**

NOVEDADES LEGISLATIVAS

- **Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. (BOE 04/07/2018, con efectos desde el 05/07/2018 ó desde 1/1/2018). (PGE-2018): Modifica Varios.**
- **Real Decreto 1461/2018, *de 21 de diciembre* . (BOE 22/12/2018, con efectos desde el 05/07/2018 ó desde 1/1/2018): Modifica RIRPF para adaptarlo a la modificación realizada por la Ley 6/2018 de la LIRPF.**
- **Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre,** por el que se modifica el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre**. (BOE 09/11/2018, entra en vigor el 10/11/2018,** la modificación en el IS es con efectos para períodos impositivos que se inician a partir de 1/1/2019**).**
- **Real Decreto-ley 26/2018*, de 28 de diciembre,*** por el que se aprueban medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematografía **(BOE 29/12/2018, con efectos desde el 05/07/2018 y desde 1/1/2019).**
- **Real Decreto-ley 27/2018,** de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral (BOE 29/12/2018, con efectos para el 2019)
- **Real Decreto-ley 21/2018**, de 14 de diciembre, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler (BOE 18/12/2018, en vigor desde 19/12/2018)
- **RD 1512/2018, de 28 de diciembre, modificación del RIVA, del RF y otros. (BOE 29/12/2018, en vigor desde 1/1/2019).**
- **Real Decreto-ley 15/2018**, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores**. (BOE 04/07/2018, en vigor desde 7/10/2018).**
- **Orden HAC/1264/2018, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2019 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA. (BOE 30/11/2018)**
- **Ley 3/2018, de 26 de diciembre, *de medidas fiscales y administrativas.* (DOGA 28/12/2018, entra en vigor el 1/1/2019)**

I. Impuesto s/ Sociedades

José Antonio Fernández Pérez

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Legislación Fiscal básica:

- **Ley 27/2014,** de 27 de noviembre, **del Impuesto sobre Sociedades. (LIS ó NLIS)**
- **(BOE 28/11/2014, entra en vigor el 1/1/2015, salvo algunas cosas que entran en vigor el 1/1/2016)**

- **Real Decreto 634/2015,** de 10 de julio, por el que se aprueba el **Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. (RIS Ó NRIS)**
- **(BOE 11/07/2015, entra en vigor el 1/1/2015 pero será de aplicación** a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015 1/1/2015**, salvo algunas cosas que entran en vigor a los períodos impositivos iniciados el 1/1/2016)**

Legislación Contable básica:

Real Decreto 1514/2007: Plan General de Contabilidad (PGC)

Real Decreto 1515/2007: Plan General de Contabilidad de PYMES

Ley 16/2007: de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea

Código de Comercio: artículos 25 a 49

Impuesto s/ Sociedades

- **CONTRIBUYENTES**

CB Y SC desde 2016 (RESUMEN):

PERSONAS Residentes:	IRPF	Régimen de Atribución de Rentas	IS
❑ **P. Físicas**	P. Físicas		
❑ Entidades **sin** personalidad		1. **CB** 2. **HY** 3. **Demás** entidades del 35.4 LGT	
❑ **P. Jurídicas**		❖ **SC sin** objeto mercantil** , **según CV de la DGT son "las excluidas":** ▪ ***actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras, pesqueras y*** ▪ ***Profesionales de la Ley 2/2007***	❖ **[Todas** salvo las SC sin objeto Mercantil**] 1. **SC con objeto mercantil**** 2. SA 3. SL 4. **SAT** 5. Cooperativas 6. S Colectivas 7. S Comanditarias 8. Entes Públicos (exentos)

Sociedades Civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil: Desde 2016 pasan a ser contribuyentes del IS (arts. 6, 7 y DT 34ª.a) NLIS)

CONTRIBUYENTES del IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DESDE 2016 (RESUMEN):

PERSONAS Residentes:	IRPF	Régimen de Atribución de Rentas	IS ✓ Art. 7.1 LIS
❑ **P. Físicas**	P. Físicas		
❑ Entidades **sin** personalidad		1. **CB** salvo C. de Montes* 2. **HY** 3. **Demás** entidades del 35.4 LGT ✓ **Art. 6 LIS**	1. **C. de Montes*** 2. **SAT***** 3. **UTES** 4. **Fondos:** de Inversión, de capital riesgo, de pensiones, de regulación del mercado hipotecario, de titulización, de garantía de inversiones, de Activos Bancarios
❑ **P. Jurídicas**		❖ SC **sin** objeto mercantil** (“las excluidas”) ✓ **Art. 7.1.a) LIS**	❖ **[Todas salvo** las SC sin objeto Mercantil**]** 1. SA 2. SL 3. **SAT***** 4. SC **con** objeto mercantil 5. Cooperativas 6. S Colectivas 7. S Comanditarias 8. Entes Públicos (exentos)

Sociedades Civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil: Desde 2016 pasan a ser contribuyentes del IS (DT 34ª.a) LIS)

IMPUESTO S/ SOCIEDADES

❑ CONTABILIZACIÓN

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD (PGC)

- ✓ RD 1514/2007 (PGC)
- ✓ RD 1515/2007 (PGC de PYMES)
- ✓ Resolución ICAC de 9/2/2016

EMPRESA DE REDUCIDA DIMENSIÓN / PYMES / MICROEMPRESAS

REQUISITOS:

RD 602/2016 Modifica* el RD 1515/2007 PGC PYMES	LEGISLACIÓN CONTABLE (arts. 2 y 4 RD 1515/2007) Desde 1/1/2016*		LEGISLACIÓN FISCAL (art. 101 LIS)
	PYME	MICROEMPRESA	EMPRESA REDUCIDA DIMENSION (ERD)
∑ ACTIVO	≤ 4 M. €	≤ 1 M. €	
∑ CIFRA NEGOCIO	≤ 8 M. €	≤ 2 M. €	< 10 M. € (desde2011)
TRABAJADORES	≤ 50	≤ 10	
No superar durante dos ejercicios consecutivos dos de estos tres límites			Dato referido al ejercicio anterior

CONCEPTO PARA LA AEAT:
Grandes empresas: aquellas cuyo volumen operaciones 12 meses anteriores > 6.010.121,04 € (1000 mill. pts.). Presentar declaraciones de IVA y de Retenciones mensualmente

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES- CONTABILIZACIÓN

TRES TIPOS DE EMPRESAS PARA APLICAR EL PGC:

A)GRANDES EMPRESAS: Se aplica el PGC

B)PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS (PYMES): Se aplica el PGC para PYMES

C)MICROEMPRESAS: Se aplica el PGC para PYMES con criterios específicos

REQUISITOS para ser PYME ó MICROEMPRESA:

(Según los arts. 2 y 4 del R.D. 1515/2007, por el que se aprueba el PGC para PYMES)

Cumplir dos de los siguientes requisitos, durante 2 ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre (importes modificados desde 2016):

Conceptos	PYMES	MICROEMPRESA
1. Total ACTIVO ≤	4.000.000 €	1.000.000 €
2. Cifra de Negocios ≤	8.000.000 €	2.000.000 €
3. Nº de Trabajadores ≤	50	10

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES- CONTABILIZACIÓN

Contabilización del Impuesto sobre Beneficios
Normativa contable:
✓ **NRV 13ª del PGC** ✓ **NRV 15ª del PGC de PYMES** ✓ **Resolución ICAC de 9/2/2016**

CONCEPTOS	GRAN EMPRESA	PYMES	MICROEMPRESA
Normas de Registro y Valoración (NRV)	**13ª** PGC	**15ª** PGC PYMES	**15ª** PGC PYMES con Criterios Específicos
"Impuesto Corriente"	**SÍ**	**SÍ**	**SÍ**
"Impuesto Diferido"	**SÍ**	**SÍ**	**No.** **Informar en la memoria**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES- CONTABILIZACIÓN

CUENTAS DE GASTOS E INGRESOS:	
Conceptos	**CUENTAS PGC**
➢ **Gasto ó Ingreso**	**Impuesto sobre Beneficios (630):** ▪ Impuesto **Corriente** (6300) ▪ Impuesto **Diferido** (6301)
➢ **Ajustes de valoración en los Activos ó Pasivos: Gasto**	Ajustes negativos en la Imposición sobre Beneficios (633)
➢ **Ajustes de valoración en los Activos ó Pasivos: Ingreso**	Ajustes positivos en la Imposición sobre Beneficios (638)

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES- CONTABILIZACIÓN

CUENTAS DE ACTIVO Y PASIVO: POR IMPUESTO CORRIENTE	
Conceptos	**CUENTAS PGC**
➢ **Pagos a cuenta del IS**	✓ Hª Pª, retenciones y pagos a cuenta (473) **(A)***
➢ **Resultado a pagar el IS**	✓ Hª Pª, **acreedora** por impuesto sobre sociedades (4752) **(P)***
➢ **Resultado a devolver el IS**	✓ Hª Pª, **deudora** por devolución de impuestos (4709) **(A)***

- **Contrapartida:** Impuesto **Corriente** (6300)

Contabilización del gasto devengado por el impuesto

Ejemplo 1

RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	**50.000**
+/- Ajustes (D. Permanente: "multa")	**+10.000**
BASE IMPONIBLE.....	**60.000**
Tipo de gravamen.....	**25%**
CUOTA ÍNTEGRA.....	**15.000**
Deducciones y bonificaciones.....	**-3.000**
CUOTA LÍQUIDA.....	**12.000**
Retenciones y pagos a cuenta.....	**-2.000**
CUOTA DIFERENCIAL.....	**10.000**

12.000	**Impuesto corriente (6300)**		
		a/ Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)	**2.000**
		a/ Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades (4752)	**10.000**

Contabilización del gasto devengado por el impuesto

Ejemplo 2

RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	**50.000**
+/- Ajustes (D. Permanente: "multa")	**+ 10.000**
BASE IMPONIBLE.....	**60.000**
Tipo de gravamen.....	**25%**
CUOTA ÍNTEGRA.....	**15.000**
Deducciones y bonificaciones.....	**-3.000**
CUOTA LÍQUIDA.....	**12.000**
Retenciones y pagos a cuenta.....	**-16.000**
CUOTA DIFERENCIAL……	**-4.000**

12.000	**Impuesto corriente (6300)**			
4.000	**Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos (4709)**	**a/**	**Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)**	**16.000**

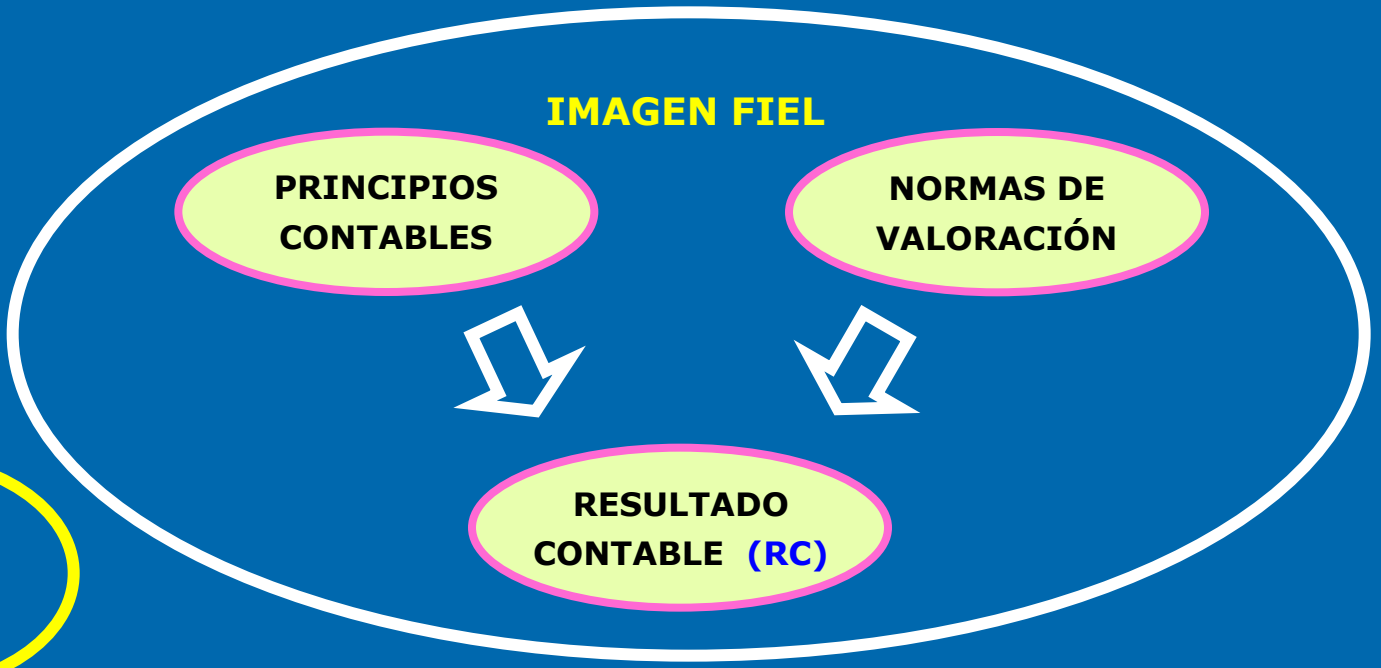
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES- CONTABILIZACIÓN

CUENTAS DE ACTIVO Y PASIVO:
POR IMPUESTO DIFERIDO

Conceptos	CUENTAS PGC
1. **Diferencias TEMPORARIAS**	✓ Diferencias Temporarias **DEDUCIBLES** (4740) **(A)***
2. **Diferencias TEMPORARIAS**	✓ Diferencias Temporarias **IMPONIBLES** (479) **(P)***
3. **Base Imponible Negativa (BIN)**	✓ Crédito por **Pérdidas a Compensar** (**CPC**) (4745) **(A)***
4. **Deducciones pendientes**	✓ Derechos por **Deducciones pendientes** de Aplicación (4742) **(A)***

- **Contrapartida**: Impuesto **Diferido** (6301)

DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL IS



ARTS. LIS
10.3
120
131

AJUSTES FISCALES (AF)

- De Calificación
- De Valoración
- De Imputación Temporal
- Por incorrecciones contables

COMPENSACIÓN DE BI NEGATIVAS DE EJERCICIOS ANTERIORES (BIN)

BASE IMPONIBLE (BI)

$$BI = \underbrace{RC \pm AF}_{\text{Renta del período}} - BIN$$

AJUSTES FISCALES (EXTRACONTABLES) EN EL I.S.

AJUSTES FISCALES ⇨ **Resultado de las diferencias entre los criterios fiscales y los criterios contables**

CAUSAS DE LOS AJUSTES

- **Calificación de las distintas partidas :** diferencias en la consideración como gasto o ingreso de las distintas partidas a efectos fiscales
- **Normas de valoración :**
  - ❖ **Regla general : se acepta la valoración contable de las distintas partidas de gastos e ingresos**
  - ❖ **La legislación fiscal prevé reglas especiales de valoración para determinados supuestos**
  - ❖ **Principios contables afectados : Principio de precio de adquisición**
- **Imputación temporal de ingresos y gastos :**
  - ❖ **Regla general : se aceptan los criterios de imputación contables (normas para atribuir ingresos y gastos a los ≠ períodos)**
  - ❖ **La legislación fiscal establece para ciertas operaciones criterios de imputación temporal distintos a los contables**
  - ❖ **Principios contables afectados : devengo, registro y correlación de ingresos y gastos**
- **Errores Contables: ∃ de incorrecciones contables (Art. 131 L)**

CLASIFICACIÓN DE LAS DIFERENCIAS →

- **Permanentes:** las producidas entre la B.I. y el resultado contable antes de impuestos que no revierten en períodos posteriores
  - ➢ **Son diferencias irreconciliables entre el resultado contable y el fiscal**
- **Temporarias: (Temporales)** producidas por aplicación de criterios de imputación temporal distintos entre la contabilidad y la fiscalidad
  - ➢ **Nacen en un ejercicio y revierten en períodos posteriores**

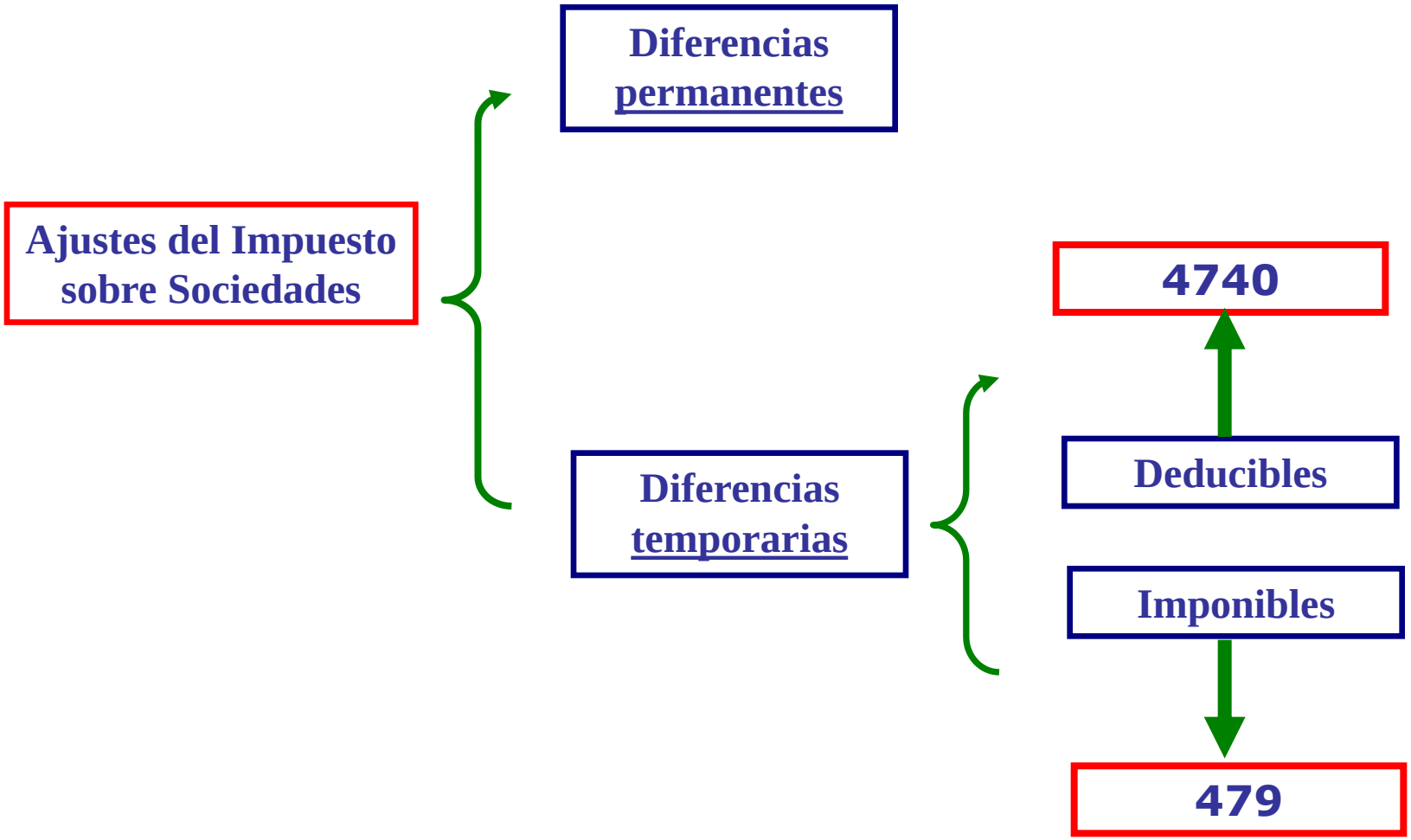
Ambos tipos de diferencias pueden ser de signo:

- **positivo** ⇒ incremento del resultado contable, o
- **negativo** ⇒ disminución del resultado contable

Ajustes versus diferencias

AMBITO FISCAL

AMBITO PGC



IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES- CONTABILIZACIÓN

Contabilización de las Diferencias Temporarias:

Diferencias Temporarias (DT):
Con Origen en el ejercicio actual ("nacen")

Conceptos	CUENTAS PGC
❑ DT Positivas (+)	✓ Diferencias Temporarias **DEDUCIBLES** (4740) (**A**)*
❑ DT Negativas (-)	✓ Diferencias Temporarias **IMPONIBLES** (479) (**P**)*

Diferencias Temporarias (DT):
Con origen en ejercicios anteriores, Revierten en este ejercicio ("mueren")

Conceptos	CUENTAS PGC
❑ DT Negativas (-)	✓ Diferencias Temporarias **DEDUCIBLES** (4740) (**A**)*
❑ DT Positivas (+)	✓ Diferencias Temporarias **IMPONIBLES** (479) (**P**)*

Ejemplo 3

Activos por impuesto diferido ("DT Deducibles"):

AÑO N. Con Origen en el ejercicio actual ("nacen"):

Deterioro de valor de un cliente de 20.000 €, fecha de vencimiento octubre de N (A 31/12/N menos de 6 meses):

5.000	Diferencias Temporarias Deducibles (4740) (20.000 x 25%)	a/	Impuesto Diferido (6301)	5.000

Año N
Ajuste + +20.000
Asiento: 20.000 x 0,25 = **+5.000**

AÑO N+1. Revierten en este ejercicio ("mueren"):

Deterioro de valor de un cliente de 20.000 €, fecha de vencimiento octubre de N (Año N+1 más de 6 meses):

5.000	Impuesto Diferido (6301)	a/	Diferencias Temporarias Deducibles (4740) (20.000 x 25%)	5.000

Año N+1
Ajuste - -20.000
Asiento: 20.000 x 0,25 = **-5.000**

Ejemplo 4

Pasivos por impuesto diferido ("DT Imponibles"):

AÑO N. Con Origen en el ejercicio actual ("nacen"):

Compra Mobiliario, el 30/12/N, por 100.000 €, vida útil 10 años.
Se acoge a libertad de amortización en el año N, art. 102 LIS, es una ERD:

25.000	Impuesto Diferido (6301)	a/	Diferencias Temporarias Imponibles (479) (100.000 x 25%)	25.000

Año N
Ajuste - -100.000
Asiento: 100.000 x 0,25 = **-25.000**

AÑOS N+1 y siguientes . Revierten en este ejercicio ("mueren"):

A partir del año N+1, durante 10 años, amortización contable del 10%, fiscalmente ya lo amortizó, cada año hará:

2.500	Diferencias Temporarias Imponibles (479) (10.000 x 25%)	a/	Impuesto Diferido (6301)	2.500

Año N+1 y ss
Ajuste + +10.000
Asiento: 10.000 x 0,25 = **+2.500**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES- CONTABILIZACIÓN

Contabilización de las BIN y Deducciones pendientes:

BIN ó Deducciones pendientes:
Con Origen en el ejercicio actual ("nacen")

Conceptos	CUENTAS PGC
❑ **BIN**	✓ Crédito por **Pérdidas a Compensar** (**CPC**) (4745) **(A)***
❑ **Deducciones pendientes**	✓ Derechos por Deducciones pendientes de Aplicación (4742) **(A)***

BIN ó Deducciones pendientes:
Con origen en ejercicios anteriores, Revierten en este ejercicio ("mueren")

Conceptos	CUENTAS PGC
❑ **BIN**	✓ Crédito por **Pérdidas a Compensar** (**CPC**) (4745) **(A)***
❑ **Deducciones pendientes**	✓ Derechos por Deducciones pendientes de Aplicación (4742) **(A)***

Ejemplo 5

Activos por impuesto diferido por BIN ("CPC"):

AÑO N. Nace una BIN:

Nace una Base Imponible Negativa en el año N, por importe de 100.000 €:

25.000	Crédito por Pérdidas a Compensar (CPC) (4745) (100.000 x 25%)	a/	Impuesto Diferido (6301)	25.000

Año N
Nace BIN 100.000
Asiento: 100.000 x 0,25 = 25.000

AÑO N+1 ó posteriores. Se compensa BIN de ejercicios anteriores:

Se compensa toda la BIN del año anterior:

25.000	Impuesto Diferido (6301)	a/	Crédito por Pérdidas a Compensar (CPC) (4745) (100.000 x 25%)	25.000

Año N+1
Compensa BIN 100.000
Asiento: 100.000 x 0,25 = 25.000

Ejemplo 6 — Activos por impuesto diferido por Deducciones pendientes:

AÑO N. Se generan Deducciones que no se aplican:

Nacen, en el año N, Deducciones por importe de 5.000 €, que no se pueden aplicar este año y quedan pendientes para años posteriores:

5.000	Derechos por Deducciones pendientes de Aplicación (4742)	a/	Impuesto Diferido (6301)	5.000

Año N

Deducciones Pendientes **5.000**

Asiento: **5.000**

AÑO N+1 ó posteriores. Se aplican deducciones de años anteriores:

Se aplican este año todas las deducciones pendientes de aplicación del año anterior:

5.000	Impuesto Diferido (6301)	a/	Derechos por Deducciones pendientes de Aplicación (4742)	5.000

Año N+1

Se aplican Deducciones años anteriores **5.000**

Asiento: **5.000**

Impuesto s/ Sociedades

- **Esquema de LIQUIDACIÓN**

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

RESULTADO CONTABLE
(Según Código Comercio, PGC, LSC, ICAC...)
(arts. 10.3, 120 y 131 L)

+ / - **CORRECCIONES FISCALES SEGÚN LIS E IMPUTACIONES** (arts. 11-22 y 131 L)

RENTA DEL PERIODO
(BASE IMPONIBLE PREVIA)

- **REDUCCIONES en la BI** (arts. 23-25 y 105 L)

B. IMPONIBLES NEGATIVAS DE EJERCICIOS ANTERIORES (art. 26 L)

BASE IMPONIBLE DEL EJERCICIO

x **TIPO IMPOSITIVO** (arts. 29 y DT 34ª L)

CUOTA INTEGRA (art. 30 L)

- **BONIFICACIONES** (arts. 33-34 L)

DEDUCCIONES por doble imposición Internacional (arts. 31 y 32 L)

CUOTA INTEGRA AJUSTADA POSITIVA
≡ ***CUOTA SEMILÍQUIDA***

- **DEDUCCIONES POR INVERSIONES Y CREACION DE EMPLEO** (arts. 35-39 L)

CUOTA REDUCIDA POSITIVA
≡ ***CUOTA LÍQUIDA***

- **INGRESOS A CUENTA** (art. 41 L)
RETENCIONES A CUENTA

CUOTA A INGRESAR O DEVOLVER

- **PAGOS FRACCIONADOS** (art. 40 L)

CUOTA DIFERENCIAL (art. 41 L)

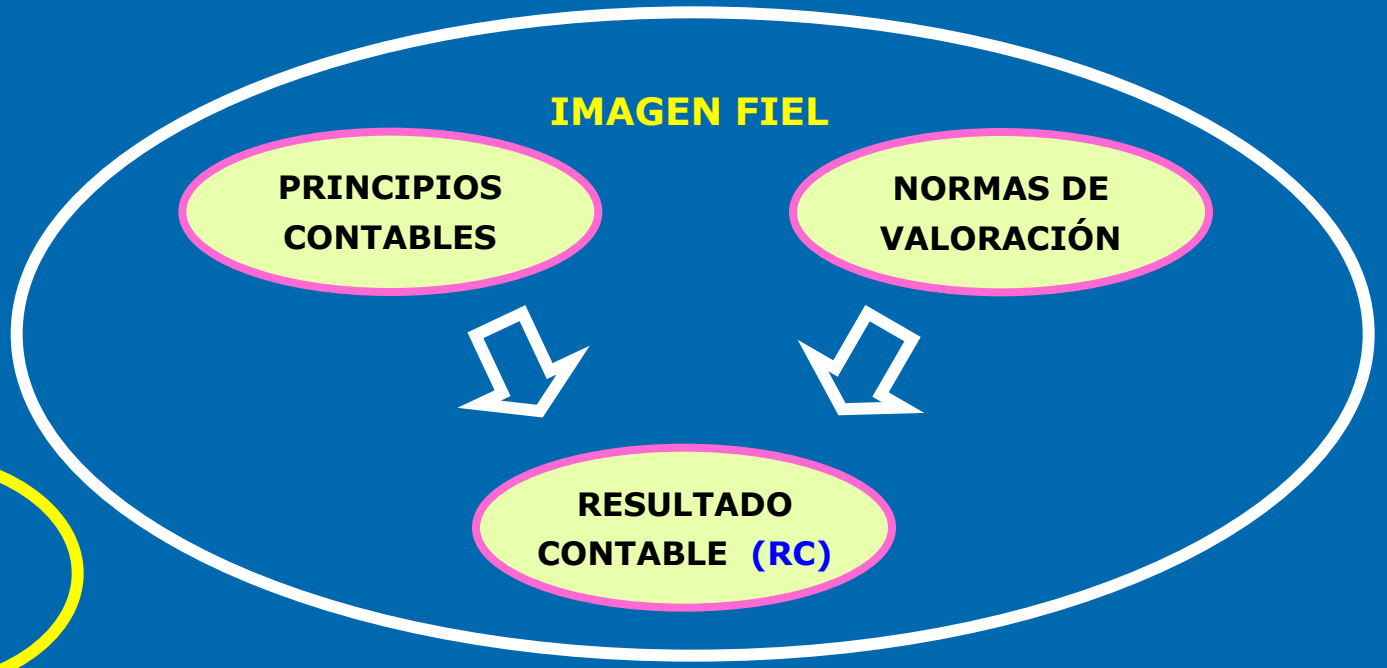
+ **Δ POR PERDIDA DE Bº FISCAL DE EJ. ANT.**
INTERESES DE DEMORA (art. 125 L)

LIQUIDO A INGRESAR O DEVOLVER
(art. 41 L)

Impuesto s/ Sociedades

- **BASE IMPONIBLE**

DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL IS



ARTS. LIS
10.3
120
131

AJUSTES FISCALES (AF)

- De Calificación
- De Valoración
- De Imputación Temporal
- Por incorrecciones contables

COMPENSACIÓN DE BI NEGATIVAS DE EJERCICIOS ANTERIORES (BIN)

BASE IMPONIBLE (BI)

$$BI = RC \pm AF - BIN$$

Renta del período

AJUSTES FISCALES (EXTRACONTABLES) EN EL I.S.

AJUSTES FISCALES ⇨ **Resultado de las diferencias entre los criterios fiscales y los criterios contables**

CAUSAS DE LOS AJUSTES

- **Calificación de las distintas partidas :** diferencias en la consideración como gasto o ingreso de las distintas partidas a efectos fiscales
- **Normas de valoración :**
  - ❖ **Regla general : se acepta la valoración contable de las distintas partidas de gastos e ingresos**
  - ❖ **La legislación fiscal prevé reglas especiales de valoración para determinados supuestos**
  - ❖ **Principios contables afectados : Principio de precio de adquisición**
- **Imputación temporal de ingresos y gastos :**
  - ❖ **Regla general : se aceptan los criterios de imputación contables (normas para atribuir ingresos y gastos a los ≠ períodos)**
  - ❖ **La legislación fiscal establece para ciertas operaciones criterios de imputación temporal distintos a los contables**
  - ❖ **Principios contables afectados : devengo, registro y correlación de ingresos y gastos**
- **Errores Contables: ∃ de incorrecciones contables (Art. 131 L)**

CLASIFICACIÓN DE LAS DIFERENCIAS →

- **Permanentes:** las producidas entre la B.I. y el resultado contable antes de impuestos que no revierten en períodos posteriores
  - ➢ **Son diferencias irreconciliables entre el resultado contable y el fiscal**
- **Temporarias: (Temporales)** producidas por aplicación de criterios de imputación temporal distintos entre la contabilidad y la fiscalidad
  - ➢ **Nacen en un ejercicio y revierten en períodos posteriores**

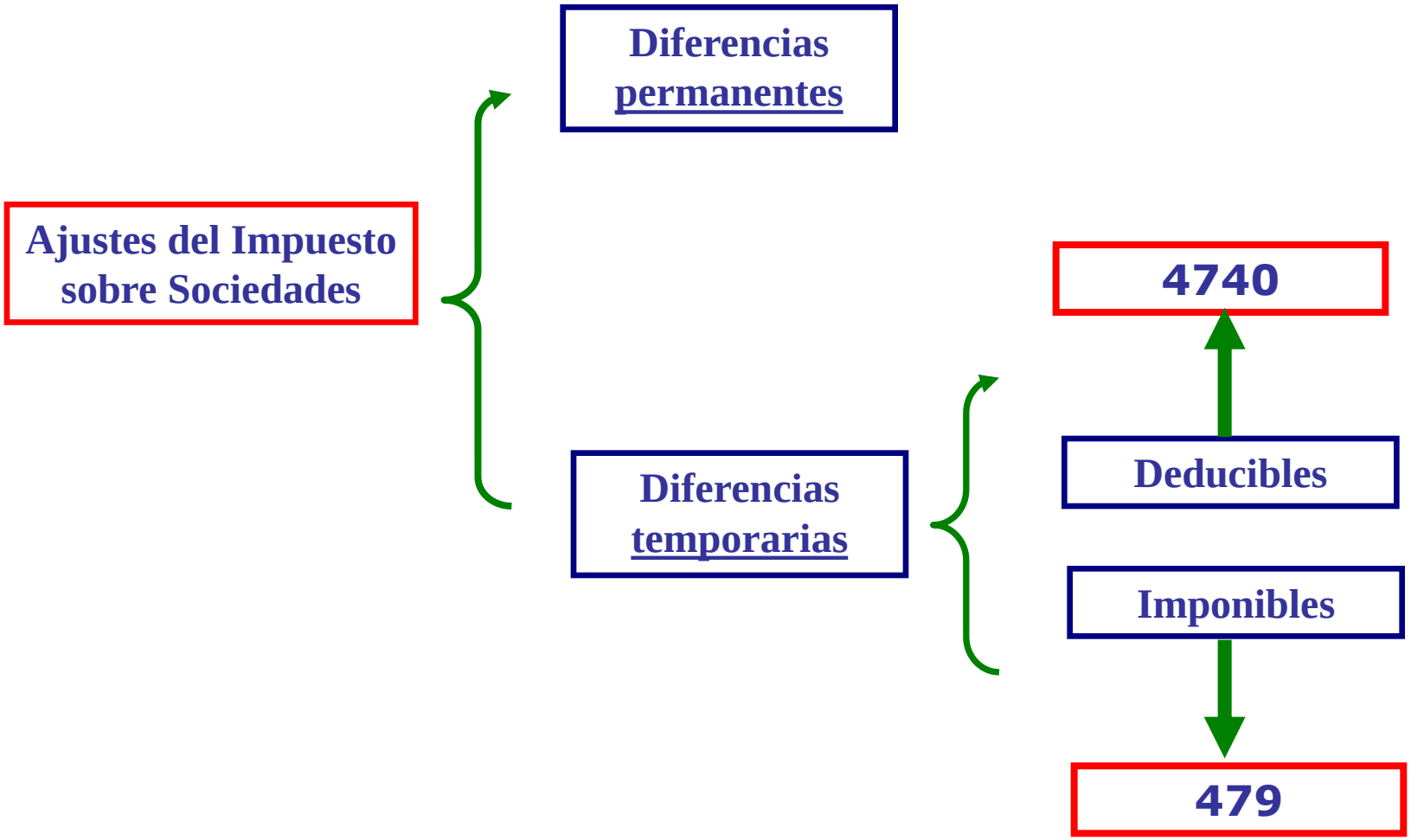
Ambos tipos de diferencias pueden ser de signo:

- **positivo** ⇒ incremento del resultado contable, o
- **negativo** ⇒ disminución del resultado contable

Ajustes versus diferencias

AMBITO FISCAL

AMBITO PGC



Ingresos Computables:

José Antonio Fernández Pérez

INGRESOS COMPUTABLES EN EL IS

INGRESOS COMPUTABLES ⇨ **El articulado de la ley del IS hace pocas referencias a los ingresos que deben ser objeto de cómputo fiscal y en consecuencia se aplica la norma contable.**

⇒ **como *regla general* acudir al P.G.C. (Grupo 7 "Ventas e ingresos")**

Ver estructura del Grupo 7

Salvedades :

- **En el caso de existir retenciones, los ingresos deben computarse por el íntegro**

RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA (Art.128 L y arts. 58-66 R)

- ❖ **Obligados a retener o ingresar a cuenta : art. 60 R**
  - ✓ **básicamente : entidades y empresarios y profesionales individuales**
- ❖ **Rentas obligadas a soportar retención ó ingreso a cuenta : art. 58 R**
  - ✓ **Si se abona en metálico : retención**
  - ✓ **Si se abona en especie : ingreso a cuenta (art. 58.3 R)**
  - ➢ **excepciones : art. 59 R**
- ❖ **Base para el cálculo: art. 62 R**
  - ➢ **% de retención ó ingreso a cuenta : art. 64 R**
    - ✓ **En general : 19% desde 2016**
    - ✓ **Arrendamiento de inmuebles urbanos: 19% desde 2016**
    - ✓ **Transmisión de Fondos de Inversión: 19% desde 2016**
    - ✓ **Cesión del derecho a la explotación de la imagen: 24%.**

- **Las ventas deben contabilizarse sin IVA**
- **Otras salvedades que se verán más adelante: Ejemplo: Reglas de valoración que se valore a valor de mercado.**

SUBVENCIONES

DIFERENCIAS ENTRE CRITERIO CONTABLE Y FISCAL:

✓ **No hay, no dice nada la LIS (lo que diga la contabilidad; arts. 10.3, 120 y 131 LIS)**

Normativa contable. Normas de registro y valoración:

- **NRV 18ª del PGC de PYMES**
- **NRV 18ª del PGC**

A. NO REINTEGRABLES:

1) De explotación:

- Se conceden para asegurar una rentabilidad mínima
- compensar déficit de explotación (salvo que sean de ejercicios futuros, en ese caso en el futuro)
- Para financiar gastos específicos.

- ✓ **Se imputan como ingresos en el ejercicio en que se concedan**
- ✓ **o se devenguen los gastos específicos (para los que se concedió la subvención)**

EJEMPLO:

- **Le conceden una subvención pública el 1-12-N, de 10.000 €, para compensar un déficit de explotación del ejercicio en curso N.**
- **Cobra la subvención el 1-3-N+1.**

Concesión de la subvención el 1/12/N:

		1-12-N		
10.000	Hª Pª deudora por subvenciones concedidas (4708)	a/	Subvenciones a la explotación (740)	10.000

DIFERENCIAS ENTRE CRITERIO CONTABLE Y FISCAL:

✓ **No hay, no dice nada la LIS (lo que diga la contabilidad; arts. 10.3, 120 y 131 LIS)**

Ejercicio	CONCEPTOS	CONTABLE	FISCAL	AJUSTE	Art. LIS
N	Subvenciones a la explotación (740) [Ingreso]	10.000	10.000	0	10.3, 120 y 131

A. NO REINTEGRABLES:

2) De Capital:

- Se conceden para adquirir Inmovilizado **Intangible**
- Se conceden para adquirir Inmovilizado **Material**
- Se conceden para adquirir **Inversiones Inmobiliarias**

- ✓ **AMORTIZABLES:** Se imputan como ingresos en el ejercicio, en proporción a la dotación de la amortización de los activos adquiridos.
- ✓ **NO AMORTIZABLES:** Se imputan como ingresos en el ejercicio, en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance

EJEMPLO:

- Le conceden una subvención pública el 02-1-N, de **100.000 €**, para financiar el 10% de la compra de una máquina (valorada en 1.000.000 €), con una vida útil de 5 años.
- Cobra la subvención el 03-1-N y efectúa la compra de la máquina el mismo día.
- La **amortización** de la máquina es lineal, el **20%** cada año.

❑ EJEMPLO Solución-1 : [Subvenciones de Capital de bienes amortizables]

AÑO N:

1) Concesión de la subvención :

		2-1-N		
100.000	Hª Pª deudora por subvenciones concedidas (4708)	a/	**Subvenciones Oficiales de Capital (130)**	**100.000**

2) Cobro de la subvención:

		3-1-N		
100.000	Bancos (572)	a/	Hª Pª deudora por subvenciones concedidas (4708)	100.000

3) Compra de la máquina:

		3-1-N		
1.000.000	**Maquinaria(213)**	a/	Bancos (572)	1.000.000

4) Amortización de la máquina (20%):

		31-12-N		
200.000	**Amortización del I. Material (681)**	a/	Amortización Acumulada del I. Material (281)	200.000

❑ EJEMPLO Solución-2 : [Subvenciones de Capital de bienes amortizables]

5) Imputación como ingreso del ejercicio:

AÑO N:

✓ Igual porcentaje que la amortización de la máquina (**el 20%** del total de la subvención)

		31-12-N		
20.000	**Subvenciones oficiales de capital (130)**	a/	**Subvenciones Transferidas al resultado del ejercicio (746)**	**20.000**

6) regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

✓ Sólo procede en el caso de que sea una gran Empresa que obligatoriamente procede el PGC

✓ Si es una PYME y aplica el PGC de PYMES: No procede

7) Contabilización del efecto impositivo pendiente de pagar:

		31-12-N		
20.000	**Subvenciones oficiales de capital (130)**	a/	**Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)**	**20.000**

- **Queda pendiente de imputar como ingresos por las subvenciones 80.000*** (100.000 – 20.000). Los 20.000 que van a ingresos este año ya se paga el IS correspondiente, y ya no queda pendiente.
- **El efecto impositivo de lo que queda pendiente:** será 25% (tipo impositivo) s/ 80.000* = 20.000 €.
- Que será el mayor impuesto que habrá que pagar en el futuro cuando se imputen como ingreso la parte correspondiente de la subvención (20% cada año). Se refleja, pues, un pasivo por diferencias temporarias imponibles (el mayor impuesto a pagar en el futuro) con cargo a la cuenta Subvenciones oficiales de capital (130).

Diferencias entre criterio contable y fiscal: No hay, no dice nada la LIS (lo que diga la contabilidad)

Ejercicio	CONCEPTOS	CONTABLE	FISCAL	AJUSTE	Art. LIS
N	**Subvenciones Transferidas al resultado del ejercicio (746) [Ingreso]**	**20.000**	**20.000**	**0**	10.3, 120 y 131

❑ EJEMPLO Solución-3 : [Subvenciones de Capital de bienes amortizables]

EVOLUCIÓN DE LAS CUENTAS DE SUBVENCIÓN A LO LARGO DE LOS AÑOS:

AÑOS	1º (- 2º) Subvenciones oficiales de capital (130). SIN EL EFECTO IMPOSITIVO	2º (20%) **Subvenciones Transferidas al resultado del ejercicio (746)**	3º (2º x 0,25) **impuesto del ejercicio (25 %)**	4º (1º x 0,25) **Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)**	5º (1º- 4º) Subvenciones oficiales de capital (130). CON EL EFECTO IMPOSITIVO
1-1-N	100.000	----------	----------	----------	100.000
31-12-N	80.000	**20.000**	**5.000**	**20.000**	60.000
31-12-N+1	60.000	**20.000**	**5.000**	**15.000**	45.000
31-12-N+2	40.000	**20.000**	**5.000**	**10.000**	30.000
31-12-N+3	20.000	**20.000**	**5.000**	**5.000**	15.000
31-12-N+4	0	**20.000**	**5.000**	**0**	0
TOTAL	----------	**100.000**	**25.000**	----------	----------

1. El primer año (año N)

- **Queda pendiente de imputar como ingresos por las subvenciones 80.000*** (100.000 – 20.000). Los 20.000 que van a ingresos este año ya se paga el IS correspondiente, y ya no queda pendiente.
- **El efecto impositivo de lo que queda pendiente:** será 25% (tipo impositivo) s/ 80.000* = 20.000 €.
- Que será el mayor impuesto que habrá que pagar en el futuro cuando se imputen como ingreso la parte correspondiente de la subvención (20% cada año). Se refleja, pues, un pasivo por diferencias temporarias imponibles (el mayor impuesto a pagar en el futuro) con cargo a la cuenta Subvenciones oficiales de capital (130).

2. En años posteriores (año N+1 hasta N+4)

- Revierte el pasivo por diferencias temporarias imponibles (el mayor impuesto a pagar en el futuro) ya contabilizado en el pasivo y que en ese ejercicio es el impuesto que hay que pagar ya que se imputen como ingreso la parte correspondiente de la subvención (20% cada año) con abono a la cuenta Subvenciones oficiales de capital (130).

❑ EJEMPLO Solución-4 : [Subvenciones de Capital de bienes amortizables]

AÑOS siguientes: N+1 a N+4

1) Amortización de la máquina (20%):

		31-12-N+1		
200.000	Amortización del I. Material (681)	a/	Amortización Acumulada del I. Material (281)	200.000

2) Imputación como ingreso del ejercicio:

✓ Igual porcentaje que la amortización de la máquina (**el 20%** del total de la subvención)

		31-12-N+1		
20.000	Subvenciones oficiales de capital (130)	a/	Subvenciones Transferidas al resultado del ejercicio (746)	20.000

3) regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

✓ Sólo procede en el caso de que sea una gran Empresa que obligatoriamente procede el PGC

✓ Si es una PYME y aplica el PGC de PYMES: No procede

4) Contabilización de la reversión de efecto impositivo :

		31-12-N+1		
5.000	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)	a/	Subvenciones oficiales de capital (130)	5.000

Diferencias entre criterio contable y fiscal: No hay, no dice nada la LIS (lo que diga la contabilidad)

Ejercicios	CONCEPTOS	CONTABLE	FISCAL	AJUSTE	Art. LIS
N+1 a N+4	Subvenciones Transferidas al resultado del ejercicio 746) [Ingreso]	20.000	20.000	0	10.3, 120 y 131

GASTOS DEDUCIBLES:

a) GASTOS SÍ DEDUCIBLES

b) GASTOS NO DEDUCIBLES

c) ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES

José Antonio Fernández Pérez

a) GASTOS SÍ DEDUCIBLES EN EL IS

- **REQUISITOS**

GASTOS DEDUCIBLES EN EL IS

GASTOS DEDUCIBLES

¿ Cuándo un Gasto puede ser Deducible ?: 3 REQUISITOS

- **Justificación** (Art. 120 L): los gastos han de ser susceptibles de su oportuna justificación mediante factura o el correspondiente documento
  - La factura ha de ser completa (serie y número, identificación completa de expedidor y destinatario, descripción de la operación, contraprestación, lugar y fecha)

- **Contabilización**: las operaciones deben estar contabilizadas y corresponder a operaciones efectivas

Art. 120 L → Contabilidad ajustada a C.C

Art. 11.3 L → Principio inscripción contable

- **Imputación** (Art. 11.1 L): el gasto debe ser objeto de imputación en el ejercicio en el que se devenga
  - Excepción (Art. 11.2 LIS) : se pueden reconocer criterios de imputación distintos al devengo

¿ Qué Gastos pueden ser deducibles ?:

Art. 10.3 L ⇒ Partir del Resultado Contable ⇒ P.G.C.

En el P.G.C. los gastos se recogen en el Grupo 6 "Compras y gastos"

Ver estructura del Grupo 6

b) GASTOS NO DEDUCIBLES EN EL IS

- ✓ **Art. 15 LIS**

¿QUÉ GASTOS NO SON DEDUCIBLES? (Art. 15 LIS)

Se establecen casos en los que la LIS excluye la deducibilidad de un gasto debido a que:

- Forman parte de la renta de la sociedad y por tanto no son coste para su obtención, ó
- Suponen pérdida real pero la ley los considera expresamente no deducibles. ó constituyen saneamiento de activos.

a) *Retribuciones a fondos propios* (Art 15.a) L): son reparto de renta de la sociedad no gasto de la misma

b) *Las derivadas de la contabilización del impuesto sobre sociedades* (Art. 15.b) L) [Ni ingresos]

c) *Multas y sanciones* (Art. 15.c) L): se considera que para obtener ingresos no son necesarios gastos que deriven de la infracción de la ley [Ni los recargos de arts. 27 y 28 LGT]

d) *Pérdidas de juego* (Art 15.d) L)

e) *Donativos y liberalidades* (Art 15.e) L): disposiciones gratuitas en favor de otro y los no correlacionados con los ingresos

Donaciones deducibles: Las de los arts. 25 y 26 de la Ley 49/2002

La Ley no considera liberalidades :
(Y sí son deducibles)

1. Gastos de relaciones públicas con clientes y proveedores (límite: 1% s/INCN)
2. Los efectuados a favor del personal con arreglo a usos y costumbres
3. Los de promoción y venta de bienes y servicios
4. Los correlacionados con la obtención de ingresos
5. **Administradores:** sus retribuciones por el desempeño de funciones de alta dirección,
6. **Administradores:** retribuciones u otras funciones derivadas de un contrato laboral con la entidad

f) Gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (Art. 15.f) L)

g) *Gastos de servicios en operaciones con paraísos fiscales* (Art. 15.g) L) Ver art. 19.2 L — salvo que se demuestre que corresponde a una operación efectivamente realizada

Novedades del art. 15 LIS Desde 1/1/2015

Novedades en gastos no deducibles. Desde 1/1/2015

CONCEPTOS	GASTOS NO DEDUCIBLES NOVEDADES desde 2015
❑ Retribución FP	❖ Delimita el concepto de "retribución de Fondos propios". ❖ Considerando como tal y no deducible los gastos de: ➢ Préstamos Participativos del mismo Grupo (art. 42 C de C) (art. 15.a) último párrafo NLIS) ➢ Otorgados desde 20/6/2014 (DT 17ª NLIS)
❑ Atenciones	❖ atenciones a clientes o proveedores justificadas: son deducibles. Pero, se les pone un límite. ➢ Límite: 1% s/ INCN del ejercicio. (art. 15.e) penúltimo pfo. NLIS)
❑ Administradores	❖ serán gastos deducibles, sus retribuciones por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato laboral con la entidad. (art. 15.e) último párrafo NLIS) ❖ No es operación vinculada dicha retribución. (art. 18.2.b) NLIS)
❑ Contrarios a la Ley	❖ No son gastos deducibles los derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. (art. 15.f) NLIS)

EJEMPLO 1 - Enunciado Cierre Contable y Fiscal [GASTOS NO DEDUCIBLES, art. 15 LIS]

- La entidad RIAS BAIXAS,SL (ERD) ha tenido durante **el ejercicio N:**
  - un **beneficio antes de impuestos de 100.000 €**.

- Además se conocen los siguientes datos del ejercicio N:

1. Tiene una **diferencia permanente** positiva de **5.000 €** (una sanción administrativa).
2. Tiene una **diferencia temporaria** positiva de **20.000 €** generada en este ejercicio.
3. Tiene una **diferencia temporaria** negativa de **10.000 €** generada en este ejercicio.
4. Tipo de gravamen: **25%**

5. No tiene Bases Imponibles negativas (BINs) de ejercicios anteriores.
6. No aplica ningún tipo de reducción en la base imponible.
7. No tiene derecho a ningún tipo deducción en la cuota.
8. Tiene retenciones y pagos fraccionados: 8.750 €.

- **Realizar las siguientes fases:**

A. Cierre contable a 31/12/N

B. Liquidación del IS en julio de N+1

A. Cierre contable a 31/12/N:

1) Diferencias Temporarias, con origen en este ejercicio :

❖ **contabilización del impuesto diferido:**

✓ Al existir divergencias entre los criterios contables y fiscales, derivadas por el momento en que se imputan, surgen diferencias temporarias.

a) DIFERENCIAS (+) ENTRE CRITERIO CONTABLE Y FISCAL: + 20.000. Ésta la calificaremos de **"deducible",** ya que dará lugar a menores cantidades a pagar por impuestos en ejercicios futuros (20.000 x 25% = 5.000).

		31-12-N		
5.000	**Diferencias Temporarias Deducibles (4740)** (Activo por impuesto diferido)	a/	**Impuesto sobre beneficios diferido (6301)**	**5.000**

b) DIFERENCIAS (-) ENTRE CRITERIO CONTABLE Y FISCAL: - 10.000. Ésta la calificaremos de **"imponible",** ya que dará lugar a mayores cantidades a pagar por impuestos en ejercicios futuros (10.000 x 25% = 2.500).

		31-12-N		
2.500	**Impuesto sobre beneficios diferido (6301)**	a/	**Diferencias Temporarias Imponibles (479)** (Pasivo por impuesto diferido)	**2.500**

EJEMPLO 1 - Solución-2 Cierre Contable y Fiscal [GASTOS NO DEDUCIBLES, art. 15 LIS]

2) contabilización del impuesto corriente:

El esquema a seguir para determinar el Impuesto sobre Sociedades:

Resultado antes de impuestos	**100.000**
±Ajustes:	
PERMANENTE: (sanción administrativa)	+ 5.000
TEMPORARIAS:	
positiva	+20.000
negativa	-10.000
Resultado Fiscal	**115.000**
Compensación de BINs de ejercicios anteriores	0
Base Imponible del ejercicio	**115.000**
x tipo	x0,25
Cuota Integra	28.750
-Deducciones y bonif	0
Cuota Líquida	**28.750**
-Retenciones y pagos cta.	**(8.750)**
Cuota a pagar	**20.000**

		31-12-N		
28.750	**Impuesto sobre Beneficios corriente (6300)**	a/	Hacienda Pública retenciones y pagos acta. (**473**)	**8.750**
			Hacienda Pública acreedora por impuesto s/ Sociedades (4752) (Pasivo por impuesto corriente)	**20.000**

EJEMPLO 1 - Solución-3 Cierre Contable y Fiscal [GASTOS NO DEDUCIBLES, art. 15 LIS]

3) contabilización del Resultado del Ejercicio:

- "El gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios comprenderá la parte relativa al gasto (ingreso) por impuesto corriente y la parte correspondiente al gasto (ingreso) por impuesto diferido" [apartado 4, Normas de Valoración 13ª del PGC y 15ª del PGC de PYMES]

a) impuesto diferido [5.000 – 2.500 = 2.500 con saldo acreedor, "ingreso"]:

		31-12-N		
2.500	Impuesto sobre beneficios diferido (6301)	a/	Resultado Contable(129)	2.500

b) impuesto corriente [28.750 con saldo deudor, "gasto"]:

		31-12-N		
28.750	Resultado del ejercicio N (129)	a/	Impuesto sobre beneficios corriente (6300)	28.750

Resultado antes de impuestos	100.000
Impuesto sobre beneficios diferido (6301)	+ 2.500
Impuesto sobre beneficios corriente (6300)	- 28.750
Resultado después de impuestos	73.750

EJEMPLO 1 - Solución-4 Cierre Contable y Fiscal [GASTOS NO DEDUCIBLES, art. 15 LIS]

B. Liquidación del IS en julio de N+1 (Modelo 200):

Resultado después de impuestos	**73.750**
±Ajustes:	
PERMANENTE: (sanción administrativa)	+ 5.000
PERMANENTE: Impuesto sobre beneficios diferido (6301)	**-2.500**
PERMANENTE: Impuesto sobre beneficios corriente (6300)	**+28.750**
TEMPORARIAS:	
positiva	+20.000
negativa	-10.000
Base Imponible previa (Resultado Fiscal)	**115.000**
Compensación de BINs de ejercicios anteriores	0
Base Imponible del ejercicio	**115.000**
x tipo	x0,25
Cuota Integra	28.750
-Deducciones y bonif	0
Cuota Líquida	**28.750**
-Retenciones y pagos cta.	**(8.750)**
Cuota a pagar	**20.000**

CONCEPTOS	CONTABLE	FISCAL	AJUSTE	TIPO DE AJUSTE	ART. LIS
Impuesto sobre beneficios diferido (6301). INGRESO	**2.500**	**0**	**- 2.500**	**PERMANENTE**	**15.b)**
Impuesto sobre Beneficios corriente (6300). GASTO	**28.750**	**0**	**+ 28.750**	**PERMANENTE**	**15.b)**

EJEMPLO 2 - Enunciado GASTOS NO DEDUCIBLES, Art. 15 LIS

La sociedad PRIMOROSA ha contabilizado las siguientes operaciones como gasto contable :

1. Pago de un **viaje a Canarias** por valor de **2.500 €** para el **socio mayoritario** con el fin de convencerle de que no venda su participación en la empresa.

2. **Multa de tráfico** del furgón de la empresa por repartir en horas no permitidas que asciende a **250 euros**.

3. Importe a pagar por la empresa que ascendió a **1.000 €** derivada de un **incumplimiento contractual con un cliente**.

4. **Comida con un cliente** para cerrar una operación comercial y que ascendió a **250 €**.

5. Gasto por **impuesto sobre sociedades** por valor de **600 €**.

6. Dotación para sus empleados de un **Fondo de Pensiones externo** a la empresa por **4.000 €**.

7. Entregas **gratuitas de sus productos** en supermercados por valor de **1.000 €**.

EJEMPLO 2 - Solución GASTOS NO DEDUCIBLES. Art. 15 LIS

Nº	Conceptos	CONTABLE	FISCAL	AJUSTE	TIPO de ajuste	Arts. LIS
1	Retribución de Fondos Propios	2.500	0	+ 2.500	Permanente **No deducible**	15.a)
2	MULTA	250	0	+ 250	Permanente **No deducible**	15.c)
3	Indemnización contractual	1.000	1.000	0	No hay **Sí deducible**	10.3, 120 y 131
4	Comida con Cliente	250	250	0	No hay **Sí deducible**	15.e).2ºp.
5	Impuesto s/ Sociedades	600	0	+ 600	Permanente **No deducible**	15.b)
6	Fondos Externos de Pensiones	4.000	4.000	0	No hay **Sí deducible**	14.2
7	Gastos para Promocionar los productos	1.000	1.000	0	No hay **Sí deducible**	15.e).2ºp.

Intereses de Demora

Períodos	Intereses de Demora de liquidaciones provisionales y Actas	
Antes de 2015 TRLIS	❖ Según Resolución del TEAC de 7/5/2015 ❖ Según informe de la AEAT de 7/3/2016 ❖ Según Resolución del TEAC de 4/12/2017	➢ No deducibles ❖ Prima el TEAC
Desde 2015 NLIS	❖ Según Consulta DGT V4080-15 de 21/12/2015 ❖ Según Consulta DGT V0063-16 de 15/02/2016 ❖ Según Resolución de la DGT de 04/04/2016	➢ Sí deducibles ➢ Según DGT

➢ Dado el carácter financiero de los intereses de demora tributarios, estos están sometidos a los límites de deducibilidad establecidos en el artículo 16 de la LIS

Intereses de Demora. Resoluciones TEAC 7/5/2015 y 4/12/2017

- **La resolución del TEAC 00/1967/2012, de 7/05/2015**
- **La resolución del TEAC 00/5241/2016, de 4/12/2017**

- **recoge la STS de 25/02/2010**, señalando que, respecto de la deducibilidad de los intereses de demora liquidados en actas de inspección, *podemos establecer las siguientes afirmaciones:*

1. *Los intereses financieros son deducibles como gastos necesarios.*
2. *Los intereses derivados del fraccionamiento o aplazamiento del pago de tributos son deducibles, como consecuencia del pacto con la Hacienda Pública, que conlleva tal aplazamiento.*
3. ***Los intereses de demora no son deducibles, pues tienen carácter indemnizatorio y no pueden considerarse ni gasto necesario ni tampoco que deriven de un pacto con la Hacienda Pública.***

- ***La tesis presente en la STS referida**, se funda en que no pueden tener la consideración de gastos deducibles los intereses de demora, en este caso derivados de una acta de inspección, en tanto **no son necesarios los gastos derivados de una situación de incumplimiento de una norma**. Lo que resulta acorde con el principio de la no admisibilidad de que para obtener ingresos sean necesarios gastos que deriven de una infracción de ley. Repugna al principio de Justicia, consagrado en el art. 1 de la CE, que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo*

Intereses de Demora. Consultas DGT V4080-15 y V0063-16

- **Según Consultas DGT V4080-15 de 21/12/2015 y V0063-16 de 15/02/2016 , los intereses de demora sí son deducibles:**

- *"En el caso de los intereses de demora, no nos encontramos ante gastos contrarios al ordenamiento jurídico, sino todo lo contrario, son gastos que vienen impuestos por el mismo, por lo que tampoco cabe establecer su no deducibilidad por la referida letra f). Precisamente aquellos gastos impuestos por el ordenamiento jurídico con carácter punitivo, las sanciones, se consideran no deducibles de forma expresa por la normativa tributaria, mientras que nada establece la normativa fiscal respecto a los intereses de demora.*
  Por tanto, teniendo en cuenta que los intereses de demora tienen la calificación de gastos financieros y el artículo 15 de la LIS no establece especificidad alguna respecto de los mismos, ***deben considerarse como gastos fiscalmente deducibles****.*
  No obstante, teniendo en cuenta su carácter financiero, dichos gastos están sometidos a los límites de deducibilidad establecidos en el artículo 16 de la LIS …"

POLÉMICA **Intereses de demora**	**Según Resoluciones del TEAC de 7/5/2015 y de 4/12/2017, referentes ambas al TRLIS: No deducibles**
	Según Consultas DGT V4080-15 y V0063-16, referentes ambas a la NLIS: Sí deducibles

Intereses de Demora: Informe de la AEAT A/1/8/16 de 07/03/2016

- **En la Consulta V4080-15 (21de diciembre de 2015) la DGT** considera **deducibles** los intereses de demora derivados de un acta de inspección
- **Según el TEAC, no deducibles los intereses de demora**
  - **Resolución de 23 de noviembre de 2010** (R.G. 2263/2009), el TEAC, a la vista de la STS de 25 de febrero de 2010 (nº de recurso 10396/2004), que a su vez se hacía eco de la STS de 24 de octubre de 1998, modificó el criterio mantenido hasta el momento, pasando a negar la deducibilidad de los intereses de demora en el IS.
  - Dicho criterio ha sido reiterado por el TEAC en la **Resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015** (R.G. 1967/2012), donde tras recoger el cambio de criterio contenido en la Resolución de 23 de noviembre de 2010, reproduce y hace suyos los argumentos utilizados por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 25 de febrero de 2010
- **Según la AEAT:**
  - La Resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015 consta publicada en la base de doctrina y criterios del TEAC como doctrina al tratarse de **criterio reiterado**, por lo que si bien no cabe considerarla como jurisprudencia en los términos empleados por el artículo 89 LGT, no puede obviarse su carácter de doctrina administrativa vinculante, que en el presente caso se dicta con conocimiento de la interpretación de la cuestión por la DGT, puesto que las contestaciones a las consultas relativas a esta cuestión estaban publicadas en la base de consultas de la DGT.
  - En definitiva, **el criterio reiterado del TEAC, de acuerdo con el artículo 239 y 242 de la LGT, tiene carácter vinculante para toda la Administración tributaria**, no pudiendo la AEAT separarse del mismo, y debiendo entenderlo en el sentido de **no** admitirse la deducibilidad de los intereses de demora contenidos en las liquidaciones administrativas derivadas de procedimientos de comprobación

Nota aclaratoria relativa al ámbito de aplicación temporal del criterio fijado en el informe anterior: resulta de aplicación al TRLIS (RD Lº 4/2004). Ejercicios anteriores al 2015.

Intereses de Demora: Resolución de la DGT de 04/04/2016

- **La DGT, a través de Resolución, reitera que los intereses de demora tributarios son gastos deducibles con la nueva LIS**
- **la Resolución de 4 de abril de 2016, de la DGT**, BOE de 6 de abril, en relación con la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, en aplicación de la Ley 27/2014, LIS. En la misma se afirma *"Teniendo, en conclusión, los intereses de demora tributarios la calificación de gastos financieros, cuyo origen es único y está regulado en el artículo 26 LGT, y no encuadrándose en ninguna de las categorías posibles del artículo 15 LIS, deben considerarse todos los derivados del art. 26 citado como gastos fiscalmente deducibles"*.
- Si bien se advierte que están sometidos a los **límites** de deducibilidad establecidos en el artículo 16 LIS, dado el carácter financiero que los mismos tienen.
- En la propia exposición de la resolución se indica que esta se refiere única y exclusivamente a la normativa vigente en el momento en que se dicta, esto es, la Ley 27/2014, LIS, **y en ella se reitera el criterio interpretativo establecido en las consultas V4080/2015 y V0603/2016**.
- Por lo que respecta a la imputación temporal de los mismos, distingue entre:
  - Los gastos registrados en el ejercicio en la cuenta de pérdidas y ganancias: son deducibles con los **límites del art. 16 de la LIS**
  - Los registrados en una cuenta de reservas por corresponder a un error contable, de acuerdo con el artículo 11.3 LIS: son deducibles en el período impositivo en que se registren contablemente con cargo a reservas, siempre que de ello no derive una tributación inferior, y sometidos al mismo límite previsto en el artículo 16 LIS conjuntamente con el resto de gastos financieros.
- Por último, también se matiza que los intereses de demora que la Administración satisfaga a los contribuyentes tienen la consideración de ingresos financieros y se tienen que integrar en la base imponible del impuesto.

Intereses de Demora. RESUMEN-1

1. Los intereses financieros son deducibles como gastos necesarios.
2. Los intereses derivados del fraccionamiento o aplazamiento del pago de tributos son deducibles, como consecuencia del pacto con la Hacienda Pública, que conlleva tal aplazamiento.
3. **Los intereses de demora de Actas o de liquidaciones provisionales son los problemáticos.**

Períodos	Intereses de Demora de liquidaciones provisionales y Actas	
Antes de 2015 TRLIS	❖ Según Resolución del TEAC de 7/5/2015 ❖ Según informe de la AEAT de 7/3/2016 ❖ Según Resolución del TEAC de 4/12/2017	➢ No deducibles ❖ Prima el TEAC
Desde 2015 NLIS	❖ Según Consulta DGT V4080-15 de 21/12/2015 ❖ Según Consulta DGT V0063-16 de 15/02/2016 ❖ Según Resolución de la DGT de 04/04/2016	➢ Sí deducibles ➢ Según DGT

➢ Dado el carácter financiero de los intereses de demora tributarios, estos están sometidos a los límites de deducibilidad establecidos en el artículo 16 de la LIS

los intereses de demora que la Administración tributaria tenga la obligación de satisfacer a los contribuyentes tendrán la consideración de ingresos financieros y se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Intereses de Demora de Liquidaciones de la AT. RESUMEN-2

Períodos	Intereses de Demora de liquidaciones provisionales y Actas	
Antes de 2015 TRLIS	❖ Según Resolución del TEAC de 7/5/2015 ❖ Según informe de la AEAT de 7/3/2016 ❖ Según Resolución del TEAC de 4/12/2017	➢ No deducibles ❖ Prima el TEAC
Desde 2015 NLIS	❖ Según Consulta DGT V4080-15 de 21/12/2015 ❖ Según Consulta DGT V0063-16 de 15/02/2016 ❖ Según Resolución de la DGT de 04/04/2016	➢ Sí deducibles ➢ Según DGT

➢ Dado el carácter financiero de los intereses de demora tributarios, estos están sometidos a los límites de deducibilidad establecidos en el artículo 16 de la LIS

❑ Desde 2015
✓ con NLIS:

1. Según DGT: Sí deducibles
2. Según TEAC: Aún no se ha pronunciado
   ❖ **Con la NLIS tiene más argumentos para decir que no que con el TRLIS: Así el art. 15.f) NLIS** dice que son gastos **no** deducibles "los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico", antes no existía esta letra f).

El TSJ de Aragón (sentencia de 20 de julio de 2016): declara que los intereses de demora sí son deducibles en el IS tanto para el TRLIS como para la NLIS. El TSJ de Aragón estima que el TEAC yerra al acoger para ejercicios en los que está vigente la Ley 43/1995, o posteriores, la tesis del TS, porque el TS se refiere a la LIS originaria, en la cual se exigía la "necesariedad" del gasto para su deducibilidad, requisito que ya no se exige.

EJEMPLO 3 GASTOS NO DEDUCIBLES, Art. 15 LIS

Como consecuencia de unas actuaciones de la **Inspección de la AEAT**, con INCUMPLIDORA SA, resultan las siguientes partidas que **la sociedad contabiliza como gastos**:

A. se ha incoado **un acta de la que resulta**:

1. **Cuota** por **impuesto de sociedades**: 10.000 €.
2. **Intereses de demora**: 1.200 €.

B. Además, se impuso una **sanción** de 7.500 €, por esos hechos.

CONCEPTOS	CONTABLE	FISCAL	AJUSTE	Comentarios	ARTS. LIS
(633) Ajustes negativos en imposición directa (la cuota del IS) (Gasto)	10.000	0	+10.000	No deducible nunca	15.b)
(66) Gastos financieros (intereses de demora) (Gasto)	1.200	1.200 (?)	0 (?)	**Polémica: desde 2015** ▪ Según **DGT: sí** ▪ Según **TEAC: no** se ha pronunciado	15.f) Desde 2015 sí (???)
(678) Gastos excepcionales (Sanción) (Gasto)	7.500	0	+7.500	No deducible nunca	15.c)

Art. 15.h) LIS

GASTOS FINANCIEROS: NO DEDUCIBLES. Desde 1/1/2012

MEDIDAS CON CARÁCTER INDEFINIDO. DESDE 1/1/2012:

❑ Gastos financieros no deducibles:

- Los gastos financieros devengados en el período impositivo, **derivados de *deudas con entidades del grupo*** (según los criterios establecidos en el **artículo 42 del Código de Comercio**, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas), **destinadas a:**
  - la adquisición, ***a*** *otras entidades del grupo*, **de** participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades,
  - o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios *de otras entidades del grupo*,
  - **salvo que** el sujeto pasivo **acredite** que existen **motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones**.

EJEMPLO. Art.15.h) LIS

Ejemplo GASTOS FINANCIEROS: NO DEDUCIBLES. Desde 1/1/2012



❖ **A, B y C: Son del Grupo**

Art. 15.i) LIS

Gasto no deducible: Extinción relación laboral exceda de 1M €. Desde 1/1/2013

- **No es fiscalmente deducible** los gastos **que excedan**, **para cada perceptor**, **del importe de 1.000.000 € ó de resultar superior del importe que esté exento según el art. 7.e) LIRPF**, aún cuando se satisfagan en varios períodos impositivos, **cuando deriven de la extinción de la relación laboral**, común o especial, o de la relación de administradores y miembros de consejos de administración. A estos efectos, se computarán las cantidades satisfechas por otras entidades que formen parte de un mismo grupo de sociedades en las que concurran las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio

Art. 15.j) LIS

Gasto no deducible: Casos de Vinculación. Desde 1/1/2015

Personas Vinculadas	**Gasto no deducible: si en la otra persona vinculada no** generen ingreso **ó** generen un ingreso exento **ó** sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 %. **(art. 15.j) NLIS)**

EJEMPLOS. Art.15.j) LIS: OPERACIONES HÍBRIDAS ó BEPS

Ejemplo GASTOS: NO DEDUCIBLES. Desde 1/1/2015

❖ **A y B: Son Vinculadas**



Art. 15.k) LIS. Desde 1/1/2017

Gasto no deducible: Pérdidas por deterioro de Valores que se den determinadas circunstancias. Desde 1/1/2017

- **Pérdidas por deterioro de VALORES representativos de participaciones en ENTIDADES que se de alguna de las siguientes circunstancias:**

- ✓ **Sí cumplan requisito del art. 21 LIS (≥ 5% ó >20 MM € y ≥ 1 año)**
- ✓ **ó No cumplan requisito del art. 21.1.b) LIS (caso de no residente que tributen a un tipo nominal < 10% ó sea Paraíso Fiscal)**

Art. 15.l) LIS. Desde 1/1/2017

Gasto no deducible: Disminución de valor por aplicación del criterio de valor razonable en las entidades anteriores. Desde 1/1/2017

Valores de la letra k)	❖ **Gasto no deducible: la disminución de los valores citados anteriormente, por aplicación del criterio de valor razonable (art. 15.l) NLIS)**

RD Ley 3/2016 modifica LIS. Desde 1/1/2017

No deducible el Deterioro de Valor de Participaciones. Resumen

❑ Tipo de Valores	❖ Circunstancias		Art. LIS
❖ Sí cumplan requisito del art. 21.1.a) LIS	▪ ≥ 5% ▪ ó > 20 MM €	▪ ≥ 1 año	15.k).1º
❖ No cumplan requisito del art. 21.1.b) LIS	➢ caso de no residente que: ▪ tributen a un tipo nominal < 10% ▪ ó sea Paraíso Fiscal		15.k).2º
❖ No cumplan requisito del art. 21.1.a) LIS	▪ < 5% ▪ y ≤ 20 MM €		13.b).1ª
❖ Sí cumplan requisito del art. 21.1.b) LIS	➢ caso de no residente que: ▪ tributen a un tipo nominal ≥ 10% ▪ y no sea Paraíso Fiscal		13.b).2ª

Transmisión ó baja de la participación	
❑ Casos 13.b) ➢ Durante 1 año antes	❖ Sí deducible la pérdida por deterioro de valor (13.2.último párrafo LIS)
❑ Casos 15.k)	❖ No deducible la pérdida

NOVEDADES EN "HIPOTECAS"

- **Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre,** por el que se modifica el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. **(BOE 09/11/2018, entra en vigor el 10/11/2018,** la modificación en el IS es con efectos para períodos impositivos que se inician a partir de 1/1/2019**).**

Impuesto	Modificación: caso de las "hipotecas"	Efecto desde
✓ AJD. DN	❖ **Sujeto Pasivo:** ✓ **"el prestamista" (el Banco)**	**10/11/2018**
✓ AJD. DN	❖ **Exención:** ▪ cuando **el prestatario sea:** ✓ organismo público, partidos políticos, entidades sin ánimo de lucro de la Ley 49/2002, Iglesias católica y otras.	**10/11/2018**
✓ IS	❖ **No es gasto deducible en el IS :** ❖ **para los prestamistas (Bancos) el pago de AJD documentos notariales en el caso de las "hipotecas"** ✓ **Art. 15.m) LIS (nueva letra m) del art. 15)** ✓ **Añadida por D.F. 1ª RD ley 17/2018**	**01/01/2019**

Art. 15.m) LIS. Desde 1/1/2019

Gasto no deducible: Pago de AJD por el prestamista ("Banco"). Desde 1/1/2019

- **Letra m) añadida al artículo 15 por la D. Final 1ª del RD ley 17/2018**:

  - «m) La deuda tributaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, en los supuestos a que se refiere el párrafo segundo* del artículo 29 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.»

- **párrafo segundo* del artículo 29 TR LITP y AJD modificado por artículo único del RD ley 17/2018:**

  - "Cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, se considerará sujeto pasivo al prestamista"

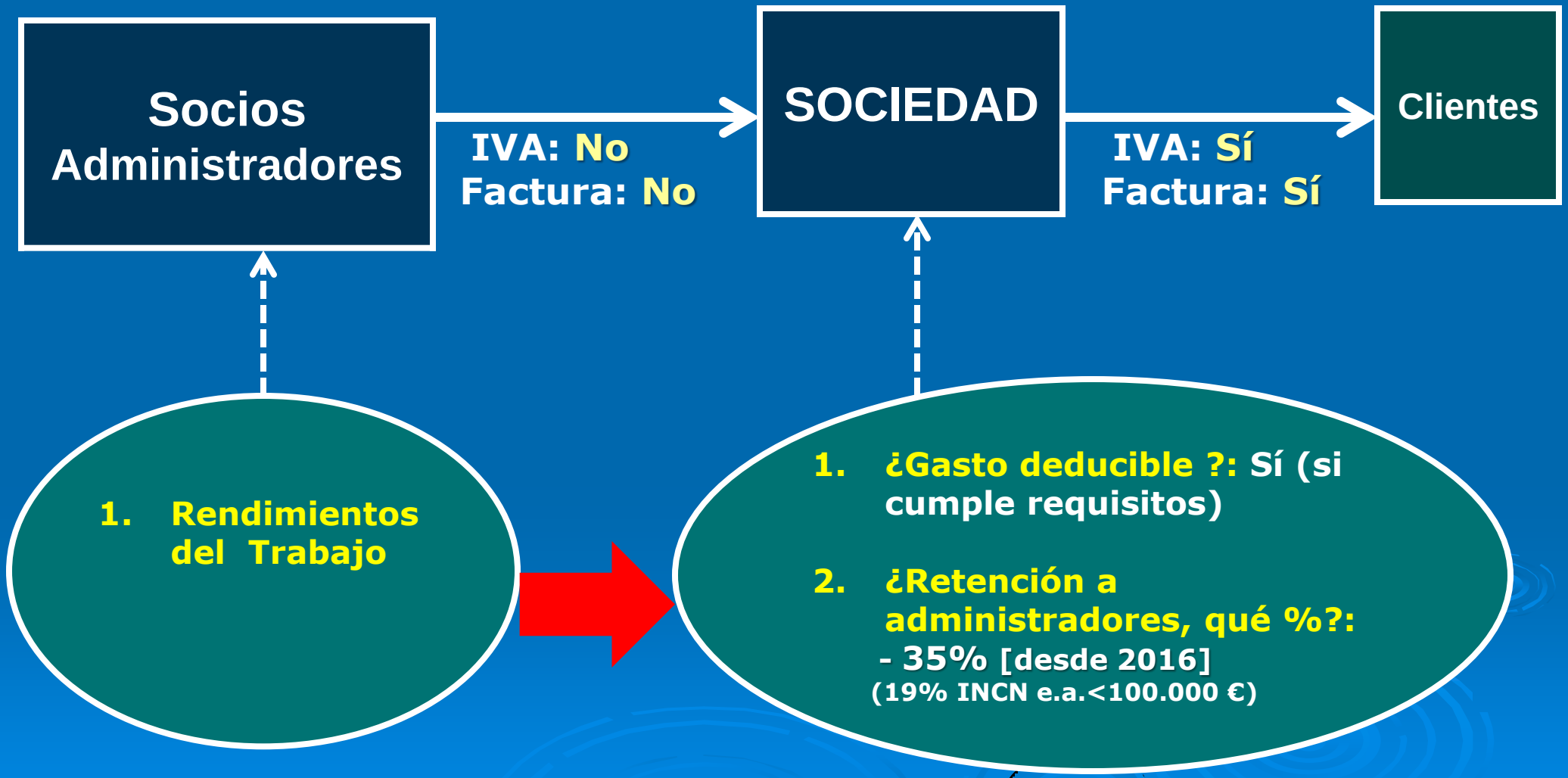
❑ En las Hipotecas ❑ Pago AJD DN ❖ Por el prestamista ("Banco")	❖ Gasto no deducible en el IS. ❖ (art. 15.m) LIS)	✓ Desde 1/1/2019

c) ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES

- Rendimiento del Trabajo para el administrador
- Consideraciones fiscales para la sociedad
- Consideraciones mercantiles para la sociedad
- Teoría del Vínculo
- Tratamiento fiscal tras la reforma de la LIS
- Resolución TEAC 6112-2015, de fecha 05/07/2016
- Sentencia Tribunal Supremo 3574-2017, de fecha 26/02/2018

ESQUEMA- [SOCIOS/Administradores-SOCIEDAD]

[SOCIOS/Administradores-SOCIEDAD]: RTOS. TRABAJO



COMENTARIOS

SUPUESTOS DE SERVICIOS PRESTADOS POR EL SOCIO A LA SOCIEDAD:

❖ SERVICIOS DE GERENCIA O ADMINISTRACIÓN

SOCIEDAD- IS ¿GASTO DEDUCIBLE ?	TRABAJADOR-IRPF RENDIMIENTO	RETENCIONES
➢ **Sí, si se recoge en estatutos (*) y cumple requisitos exigidos en los arts. 217 y ss del RDLº 1/2010, Ley sociedades de capital** ✓ **(arts. 10.3, 120 y 131 NLIS)**	➢ **R. TRABAJO** ✓ **(art. 17.2.e) LIRPF)**	➢ **El 35% desde 2016 [19%: INCN e.a. < 100.000 €]** ✓ **(art. 101.2 LIRPF y art. 80 RIRPF)**

(*) Hay un informe de la DGT de 12/03/09. En dicho informe se exige que "los estatutos establezcan el carácter renumerado del cargo, aunque no se cumplan de forma escrupulosa con todos y cada uno de los requisitos".

Retribución a Administradores: ¿Gasto deducible?; ¿Vinculación?

CONCEPTOS	¿GASTOS DEDUCIBLES? NOVEDADES desde 2015
❑ Administradores	❖ **serán gastos deducibles:** "las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de **alta dirección,** u otras funciones derivadas de un **contrato laboral** con la entidad". **(art. 15.e) último párrafo NLIS)**
❑ Administradores: ❖ Gastos Deducibles?	❖ "las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de **alta dirección**": **naturaleza mercantil** ❖ "u otras funciones derivadas de un **contrato laboral** con la entidad": **naturaleza *laboral***
❑ Legislación mercantil ❖ Gastos Deducibles?	❖ Es un requisito legal cumplir la establecido en la legislación mercantil: en los arts. 217 y ss TRLSC. ❖ Ya que, no son gastos fiscalmente deducibles los *"contrarios al ordenamiento jurídico"* (art. 15.f) LIS). ❖ Por lo tanto, **no** son fiscalmente deducibles si no está prevista en **estatutos** (tal como exige el art. 217 y ss TRLSC).
❑ Administradores ➢ ¿vinculación?	➢ **Los administradores:** son **personas vinculada** con la sociedad. **Pero**, no en el caso de sus retribuciones. ❖ **Las retribuciones por el ejercicio de sus funciones:** ▪ **No** es operación vinculada. **(art. 18.2.b) NLIS)**

❖ SERVICIOS DE GERENCIA O ADMINISTRACIÓN
[Art. 217 del RDLº 1/2010, Ley sociedades de Capital –LSC-]

Remuneración de los administradores. Art. 217 LSC	
❑ Gratuito ➢ Salvo Estatutos*	❖ El cargo de administrador es **gratuito**, ➢ Salvo que los **estatutos sociales*** establezcan lo contrario ➢ Determinando **los Estatutos**: **el sistema de remuneración**.
❑ Sistema de Remuneración Establecido	**Determinará** el **concepto o conceptos** retributivos a percibir por los administradores en su condición de tales y que **podrán consistir**, entre otros, en uno o varios de **los siguientes**: a) una asignación fija, b) dietas de asistencia, c) participación en beneficios, d) retribución variable con indicadores o parámetros generales de referencia, e) remuneración en acciones o vinculada a su evolución, f) indemnizaciones por cese, siempre y cuando el cese no estuviese motivado por el incumplimiento de las funciones de administrador y g) los sistemas de ahorro o previsión que se consideren oportunos.
❑ Importe Anual Máximo	❖ **Deberá ser aprobado por la junta general** ❖ y **permanecerá** vigente en tanto no se apruebe su modificación
❑ Norma de cautela	❖ **La remuneración de los administradores deberá en todo caso guardar una proporción** razonable con: ❖ la importancia de la sociedad, ❖ la situación económica que tuviera en cada momento ❖ y los estándares de mercado de empresas comparables.

❖ SERVICIOS DE GERENCIA O ADMINISTRACIÓN

[Art. 218 del RDLº 1/2010, Ley sociedades de Capital –LSC-]

Remuneración mediante participación en beneficios. Art. 218 LSC	
❑ Recogerlo en Estatutos*	➢ **Los estatutos sociales determinarán concretamente: la participación o el porcentaje máximo de la misma.** ➢ **La junta general determinará el porcentaje** aplicable dentro del máximo establecido en los estatutos sociales.
❑ En la SRL	❖ El porcentaje máximo de participación en ningún caso podrá ser superior al **10% s/ los beneficios repartibles entre los socios (límite)**
❑ En la SA	❖ **Condicionantes:** ➢ solo podrá ser detraída de los **beneficios líquidos** ➢ y después de estar cubiertas las atenciones de la **reserva legal y de la estatutaria** ➢ y de haberse reconocido a los **accionistas un** dividendo del **4%**, **o** el tipo más alto que los estatutos hubieran establecido.

❖ SERVICIOS DE GERENCIA O ADMINISTRACIÓN

[Arts. 219 y 220 del RDLº 1/2010, Ley sociedades de Capital –LSC-]

Remuneración mediante entrega de acciones. Art. 219 LSC	Prestación de servicios de los administradores. Art. 220 LSC
❑ **En la SA:** 1. la retribución consistente en la entrega de acciones o de derechos de opción sobre las mismas o que esté referenciada al valor de las acciones **deberá preverse expresamente en los estatutos**, **y** su aplicación requerirá un **acuerdo de la junta general**. 2. **El acuerdo de la junta general expresará**, en su caso, ▪ el número de acciones a entregar, ▪ el precio de ejercicio de los derechos de opción, ▪ el valor de las acciones que se tome como referencia ▪ y el plazo de duración de este sistema de retribución.	❑ **En la SRL:** ❖ El establecimiento o la modificación de cualquier clase de **relaciones** de prestación de servicios o de obra entre la sociedad y uno o varios de sus administradores **requerirán acuerdo de la junta general.**

❖ CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN. [Art. 249 TRLSC]

Delegación de facultades del consejo de administración. Art. 249 LSC

✓ Consejeros delegados ✓ Comisiones Ejecutivas	❖ Cuando los estatutos de la sociedad no dispusieran lo contrario y sin perjuicio de los apoderamientos que pueda conferir a cualquier persona, **el consejo de administración** podrá designar de entre sus miembros: ❖ a uno o varios **consejeros delegados o comisiones ejecutivas**, estableciendo el contenido, los límites y las modalidades de delegación.
❑ **Requisitos**	❖ La delegación permanente de alguna facultad del consejo de administración en la comisión ejecutiva o en el consejero delegado y la designación de los administradores que hayan de ocupar tales cargos **requerirán para su validez**: ✓ el voto favorable de las **dos terceras partes** de los componentes del consejo ✓ y no producirán efecto alguno hasta **su inscripción en el Registro Mercantil**.
❑ **Contrato**	❖ Cuando un miembro del consejo de administración sea nombrado consejero delegado o se le atribuyan funciones ejecutivas en virtud de otro título, **será necesario que se celebre un contrato** entre este y la sociedad que deberá ser aprobado previamente por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros. El consejero afectado deberá abstenerse de asistir a la deliberación y de participar en la votación. ❖ El contrato aprobado deberá incorporarse como anejo al acta de la sesión.
❑ **Remuneración**	❖ **En el contrato se detallarán** todos los conceptos por los que pueda obtener una retribución por el desempeño de funciones ejecutivas, incluyendo, en su caso, la eventual indemnización por cese anticipado en dichas funciones y las cantidades a abonar por la sociedad en concepto de primas de seguro o de contribución a sistemas de ahorro. ❖ El consejero **no** podrá percibir retribución alguna por el desempeño de funciones ejecutivas cuyas cantidades o conceptos no estén previstos en ese contrato. ❖ El contrato deberá ser conforme con la política de retribuciones aprobada, en su caso, por la junta general.

❖ SERVICIOS DE GERENCIA O ADMINISTRACIÓN TEORÍA DEL VÍNCULO

GERENTES	PRECISIONES TEORÍA DEL VÍNCULO. (ANTES de la Nueva LIS)
❑ TEORÍA DEL VÍNCULO	➢ PREVALECE EL VINCULO MERCANTIL ("Administrador-Gerente") S/ EL LABORAL ("Currante: economista, abogado, …") (STS 13/11/2008)
	▪ **IRPF:** Son Rendimientos del Trabajo *(art. 17.2.e) LIRPF)*
	▪ **IS:** una retribución de administradores pueda **no** ser deducible en el IS y tributar en el IRPF como rendimiento del trabajo (SAN 17/6/2004)
❑ IRPF: ❖ R. Trabajo	▪ **Las Remuneraciones del Gerente-Administrador:** Son Rendimientos del Trabajo *(art. 17.2.e) LIRPF)*
❑ IS: ❖ ¿Gasto Deducible?	▪ **Es Gasto Deducible para la sociedad: si se recoge en estatutos (*) y cumple requisitos exigidos en los arts. 217 y ss del RDLº 1/2010, Ley sociedades de capital** ▪ **(*) Hay un informe de la DGT de 12/03/09. En dicho informe se exige que "los estatutos establezcan el carácter renumerado del cargo, aunque no se cumplan de forma escrupulosa con todos y cada uno de los requisitos".**
❑ ESTATUTOS	▪ **Es gasto deducible: si la retribución de los administradores está reconocido en los estatutos, sino es una liberalidad.** ▪ **En ese sentido se pronuncian varias Sentencias del Tribunal Supremo: STS 13/11/2008, STS 26/9/2013, STS 30/10/2013.**
❑ Retención	➢ **35%: desde 2016 [19%: INCN e.a. < 100.000 €]** (art. 101.2 LIRPF y art. 80 RIRPF) ➢ **37%: durante 2015 [20%: INCN e.a. < 100.000 €]** ➢ **42%: durante 2012 a 2014**

Retribución a Administradores: ¿Gasto deducible?; ¿Vinculación?

CONCEPTOS	¿GASTOS DEDUCIBLES? NOVEDADES desde 2015
❑ Administradores	❖ **serán gastos deducibles:** "las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de **alta dirección,** u otras funciones derivadas de un **contrato laboral** con la entidad". **(art. 15.e) último párrafo NLIS)**
❑ Administradores: ❖ Gastos Deducibles?	❖ "las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de **alta dirección**": **naturaleza mercantil** ❖ "u otras funciones derivadas de un **contrato laboral** con la entidad": **naturaleza *laboral***
❑ Legislación mercantil ❖ Gastos Deducibles?	❖ Es un requisito legal cumplir la establecido en la legislación mercantil: en los arts. 217 y ss TRLSC. ❖ Ya que, no son gastos fiscalmente deducibles los *"contrarios al ordenamiento jurídico"* (art. 15.f) LIS). ❖ Por lo tanto, **no** son fiscalmente deducibles si no está prevista en **estatutos** (tal como exige el art. 217 y ss TRLSC).
❑ Administradores ➢ ¿vinculación?	➢ **Los administradores:** son **personas vinculada** con la sociedad. **Pero**, no en el caso de sus retribuciones. ❖ **Las retribuciones por el ejercicio de sus funciones:** ▪ **No** es operación vinculada. **(art. 18.2.b) NLIS)**

❖ Resolución TEAC 6112-2015, de fecha 05/07/2016

[Recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio]

Remuneración de los administradores: Gasto deducible?	
❑ **Resolución Vinculante**	❖ Fuerza vinculante de las resoluciones del TEAC para toda la Administración tributaria, estatal o autonómica, **3 supuestos de aplicación**: recogidos en los artículos 242; 229.1.d) y 239.8 LGT. ➢ **En este caso tiene carácter vinculante** (supuesto del art. 242 LGT)
❑ **Gasto deducible?**	❑ **IS. Retribuciones de administradores:** ❖ **No** son gasto deducible las retribuciones percibidas por funciones de dirección o gerencia, **salvo que esté prevista en los Estatutos la remuneración del cargo de administrador**. ➢ "Cuando resulte acreditado que las únicas funciones que realiza un administrador, además de las propias de la relación mercantil, son las tareas propias de un director gerente, debe prevalecer la calificación mercantil, **no** teniendo la consideración de **gasto deducible** la retribución que perciba por dicha función de dirección o gerencia, **de no estar prevista en los Estatutos Sociales** remuneración del cargo de administrador"
❑ **Aplicación**	❖ Criterio aplicable a **periodos impositivos previos a la vigente Ley 27/2014**, del Impuesto sobre Sociedades ➢ "ratione temporis" (así lo manifiesta la resolución)

❖ Sentencia Tribunal Supremo de fecha 26/02/2018, nº recurso 3574/2017

Retribuciones a Administradores por junciones ejecutivas

Remuneración de los administradores con funciones Ejecutivas: Gasto deducible?

❑ Planteamiento: ▪ [217 + 249]? ▪ ó sólo 249?	❖ El Tribunal Supremo, trata de determinar, desde una perspectiva mercantil, si las **retribuciones que los administradores** perciben por el desarrollo de **funciones ejecutivas:** ▪ Deben estar recogidas en los **estatutos** y ser aprobadas por la **junta general [217 + 249]** ▪ o si, por el contrario, basta con que se ajusten a lo dispuesto por el artículo 249 del TRLSC.
❑ **Estatutos?** ➢ **Sí** ➢ **Solución:** ✓ **[217 + 249]**	❖ En su fallo, el Tribunal Supremo entiende que la **previsión estatutaria** a la que alude el **artículo 217 TRLSC**, cuya aplicación es **acumulativa** con el art. 249, y no alternativa. **Se exige, pues, el art. 217 TRLSC.** ❖ Es exigible tanto en lo que se refiere al carácter retribuido del cargo de administrador, como al sistema de remuneración relativo a todos los administradores, sean o no consejeros delegados o ejecutivos, extremo que implicará la necesidad de tener en cuenta la totalidad de tales retribuciones a efectos de respetar el importe máximo anual de la remuneración del conjunto de los consejeros que debe ser aprobado por la junta general. ❖ Por lo tanto, procede aplicar lo establecido en el art. 217: Determinando **los Estatutos el sistema de remuneración**. **Y aprobarlo en Junta general**
❑ **Fiscalmente:** ▪ **Art. 15.f) LIS**	❖ Es un requisito legal cumplir la legislación mercantil, arts. 217 y ss TRLSC. ❖ **No** son gastos fiscalmente deducibles los "contrarios al ordenamiento jurídico" (**art. 15.f) LIS**). ❖ Por lo tanto, **no** son fiscalmente deducibles si no está prevista en **estatutos**.

Imputación Temporal

- ✓Art. 11 LIS
- ✓Arts. 1 y 2 NRIS

IMPUTACION TEMPORAL (Art.11 L)

1. PRINCIPIOS GENERALES

- **PPIO DE DEVENGO:** **ingresos y gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen** **(art. 11.1 L)**
  - ↙ **Atendiendo a la CORRIENTE REAL DE BIENES Y SERVICIOS, frente a la corriente monetaria o financiera**
  - ↙ **Guardando CORRELACION entre unos y otros**

- **PPIO DE INSCRIPCION CONTABLE:** **No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado en P. y G.** **(art. 11.3 L)**

  Salvo que en la LIS puedan:
  1. **Amortizarse libremente**
  2. **Ó amortizarse de forma acelerada**

Si el *punto de partida* para la imputación, es igual en contabilidad y en fiscalidad :

↙ **No tendría porqué haber *diferencias* entre R.C. y B.I. por imputación**

➔ **Sin embargo : ∃ 2 SITUACIONES en las que puede haber DIFERENCIAS :**

1) **En algunos casos el IS establece normas especiales que permiten u obligan a imputar un Ingreso ó un Gasto en ejercicio ≠ del de devengo**

2) **En otros, la Sdad. puede haber contabilizado erróneamente algún I ó G**

➘ **Pues bien : Si se contabilizan I ó G en PERIODO IMPOSITIVO ≠ de aquél en que procede su imputación temporal, se aplicarán las siguientes REGLAS:**

- **GASTOS contabilizados ANTES ó INGRESOS contabilizados DESPUÉS de su imputación temporal : (No se admite)**

  PREVALECE IMPUTACION TEMPORAL ⇒ AJUSTE EXTRACONTABLE

"Hª barre para casa"

- **GASTOS contabilizados DESPUÉS ó INGRESOS contabilizados ANTES de su imputación temporal : (Sí se admite)**

  SE ADMITE IMPUTACION CONTABLE, Con una condición: Que debido a ello NO RESULTE TRIBUTACION INFERIOR

IMPUTACIÓN TEMPORAL : ESPECIALIDADES FISCALES

No coincide contabilidad con Fiscalidad

AJUSTES

CONTABILIZACIÓN CORRECTA

GASTOS

ANTICIPACIÓN GASTOS

AJUSTE - DT imponible (P)

→ **Imputación de gastos no contabilizados**

- **Arrendamiento financiero (leasing)**
- **Libertad de amortización**
- **Amortización acelerada en ERD**

En el futuro: ajuste +

DIFERIMIENTO GASTOS

AJUSTE + DT deducible (A)

→ **Gasto contable del ejercicio imputado fiscalmente en otro posterior**

- **Dotaciones a deterioros de valor o a provisiones**
- **Exceso de amortizaciones**

En el futuro: ajuste -

INGRESOS

ANTICIPACIÓN INGRESOS

AJUSTE + DT deducible (A)

→ **Imputación en B.I. de ingresos contabilizados en períodos posteriores**

- **Recuperación de valor**

En el futuro: ajuste -

DIFERIMIENTO INGRESOS

AJUSTE - DT imponible (P)

→ **Ingresos contabilizados en ejercicio integrados en la B.I. de un período posterior**

- **Operaciones con precio aplazado**

En el futuro: ajuste +

EJEMPLOS: Diferencias Temporales entre Contabilidad y Fiscalidad

➢ **E-1 DIFERENCIAS ENTRE CRITERIO CONTABLE Y FISCAL: AMORTIZACIÓN LEASING**
❖ **DT imponible (P)**

AÑOS	Conceptos	GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE	AJUSTE X 0,25 (xTG)	TIPO de ajuste	Art. LIS
N (*)	Amortización Leasing **(Gasto)**	5.000	7.000	**-2.000**	**- 500**	Temporal **(origen)**	**106**
N+1	Amortización Leasing **(Gasto)**	5.000	7.000	**-2.000**	**- 500**	Temporal **(origen)**	**106**
N+2	Amortización Leasing **(Gasto)**	5.000	6.000	**-1.000**	**- 250**	Temporal **(origen)**	**106**
N+3	Amortización Leasing **(Gasto) Reversión**	5.000	0	**+5.000**	**+1.250**	Temporal **(Reversión)**	**106**
TOTAL		**20.000**	**20.000**	**0**	**0**		

➢ **E-2 DIFERENCIAS ENTRE CRITERIO CONTABLE Y FISCAL: deterioro de valor del crédito por operaciones comerciales (INSOLVENCIA DEL CLIENTE) DT deducible (A)**

AÑOS	Conceptos	GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE	AJUSTE X 0,25 (x TG)	TIPO de ajuste	Art. LIS
N	Deterioro de valor **(Gasto)**	10.000	0	**+ 10.000**	**+ 2.500**	Temporal **(origen)**	**13.1**
N+1(*)	Deterioro de valor **(Gasto) Reversión**	0	10.000	**- 10.000**	**-2.500**	Temporal **(Reversión)**	**13.1**
TOTAL		**10.000**	**10.000**	**0**	**0**		

IMPUTACIÓN TEMPORAL : ESPECIALIDADES FISCALES II

CONTABILIZACIÓN INCORRECTA

GASTOS

ANTICIPACIÓN GASTOS → Gasto contabilizado en ejercicio anterior al devengo e imputado al ejercicio

NO SE ADMITE

1. Efectuar declaración complementaria
2. Antes de que la AEAT: realice comprobación

DIFERIMIENTO GASTOS → Gasto contabilizado en período posterior al devengo

- Solicitud devolución ingresos indebidos y ajuste (+) en ejercicio contabilización
- Admon. permite deducir gasto en ejercicio contable si la tributación no es inferior

SE ADMITE IMPUTACION CONTABLE, Con una condición:
Que debido a ello NO RESULTE TRIBUTACION INFERIOR

INGRESOS

ANTICIPACIÓN INGRESOS → Ingreso contabilizado en período anterior al devengo

- Solicitud devolución ingresos indebidos y ajuste (+) en ejercicio de devengo
- Admon. permite imputación fiscal en ejercicio de contabilización

DIFERIMIENTO INGRESOS → Ingreso contabilizado en ejercicio posterior al que corresponde el devengo

NO SE ADMITE

1. Efectuar declaración complementaria
2. Antes de que la AEAT: realice comprobación

2. PRINCIPIOS ESPECÍFICOS DE IMPUTACIÓN (Art. 11 L)

➢ **OPERACIONES A PLAZOS O CON PRECIO APLAZADO (art. 11.4 L)** → Ventas y ejecuciones de obra en las que el período entre la entrega y el vencimiento del último plazo sea > 1 año

↙ **CRITERIO DE CAJA:** Imputación proporcional a los cobros, salvo opción por el devengo

- En el momento del endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se imputará la renta pendiente
- Los importes percibidos con anterioridad a entrega → carácter de anticipos
- No resultará fiscalmente deducible el deterioro de valor de los créditos respecto de aquel importe que no haya sido objeto de integración en la base imponible por aplicación del criterio establecido en este apartado, hasta que esta se realice

➢ **REVERSIÓN DE GASTOS NO Deducibles (art. 11.5 L)** → ↙ No se integrará en la base imponible la reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles

➢ **REVERSIÓN DE UN DETERIORO o corrección de valor (art. 11.6 L)** → La recuperación del valor de un elemento patrimonial que haya sido objeto de una CORRECCIÓN DE VALOR, se imputará en el período impositivo en que se produzca la reversión en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada [ajuste + hasta el importe del deterioro dotado previo]

➢ **PERDIDAS POR TRANSMISION DE ELEMENTOS PATRIMONIALES (art. 11.6 L)** → Adquiridos nuevamente por el transmitente o por una vinculada

↙Recuperación de valor por el adquirente [ajuste + hasta el importe de la pérdida]

(Es una norma de cautela)

➢ **ELIMINACIÓN DE PROVISIONES (art. 11.7 L)** → Cuando se eliminen provisiones, por no haberse aplicado a su finalidad, sin abono a una cuenta de ingresos del ejercicio, su importe se integrará en la base imponible de la entidad que las hubiese dotado, en la medida en que dicha dotación se hubiese considerado gasto deducible

➢ **UNIT-LINKED (art. 11.8 L)** → Cuando la entidad sea beneficiaria o tenga reconocido el derecho de rescate de contratos de seguro de vida en los que, además, asuma el riesgo de inversión, integrará en todo caso en la base imponible la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo de cada período impositivo

EJEMPLO de Operaciones a Plazo Art. 11.4 LIS

➢ **OPERACIONES A PLAZOS O CON PRECIO APLAZADO** → **Ventas y ejecuciones de obra en las que el período entre la entrega y el vencimiento del último plazo sea > 1 año**

CRITERIO DE CAJA : Imputación proporcional a los cobros, salvo opción por el devengo

Ejemplo. Operaciones a plazos

- La Empresa A vende en el año N por 100.000 € una máquina, cuyo valor contable es de 90.000 € (beneficio: 10.000 €).
- **COBROS:**

1. En el año N: se cobra el 50% del importe de la venta (50.000 €)
2. En el año N+1: se cobra el 25% del importe de la venta (25.000 €)
3. En el año N+2: se cobra el 25% del importe de la venta (25.000 €).

Solución:

Art. 11.4 LIS

❖ **Resultado contable: Precio de Venta - Valor Contable: 100.000 - 90.000 = 10.000**

❖ **Resultado Fiscal: Aplica Criterio de caja Imputación proporcional a los cobros**

AÑOS	INGRESO CONTABLE	INGRESO FISCAL	AJUSTE
N	10.000	5.000 (50%)	- 5.000
N+1		2.500 (25%)	+ 2.500
N+2		2.500 (25%)	+ 2.500
Suma	10.000	10.000	0

EJEMPLO Deterioro de valor de Participaciones. Art. 11.5 LIS

↙ **REVERSIÓN DE GASTOS NO Deducibles (art. 11.5 L)**

No se integrará en la base imponible la reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles

- La Sociedad J: Contablemente dota Deterioro de valor por valor de 1.000 y Fiscalmente no es deducible en el ejercicio N por el art. 13 LIS .
- En el N+1, revierte contablemente el deterioro (ya no hay deterioro contable) y se contabiliza el ingreso por reversión del deterioro.

EJERCICIO N:

Concepto	Contablemente	FISCALMENTE	AJUSTE	Art. LIS
Pérdida por D.V. (GASTO)	1.000 (*)	0 (***)	+ 1.000	13

EJERCICIO N+1:

Art. 11.5 LIS

Concepto	Contablemente	FISCALMENTE	AJUSTE	Art. LIS
Reversión del D.V. (INGRESO)	1.000 (*)	0 (***)	- 1.000	11.5

Imputación Temporal ingresos de quitas y esperas CONCURSALES art. 11.13 LIS

INGRESO QUITA CONCURSAL	IMPUTACIÓN TEMPORAL
❖ El ingreso correspondiente al registro contable de **quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, Concursal**, ❖ **se imputará en la base imponible del deudor**	➢ **a medida que proceda registrar** con posterioridad **gastos financieros** derivados de la misma deuda ➢ y hasta el límite del citado ingreso.
❖ En el supuesto de que el importe del ingreso de la quita sea superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la misma deuda, ❖ la imputación de aquel en la base imponible se realizará **proporcionalmente a los gastos financieros** registrados en cada período impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar derivados de la misma deuda.	

CONCURSO	Imputación temporal
QUITA: Ingresos +	➢ **proporcionalmente a los gastos financieros**

EJEMPLO Quita Concursal. Art. 11.13 LIS

- La Sociedad J: Contablemente dota un ingreso por valor de 100.000 consecuencia de una quita concursal. Quita del 50% de una deuda de 200.000 €. Se produce el 30/12/N
- El resto de la deuda se aplaza a 5 años al interés del 5% anual. Gastos financieros constantes en los 5 años del N+1 a N+5.
- Y se imputa el ingreso fiscalmente en los años N+1 a N+5.

QUITA: Ingresos + imputación

- proporcionalmente a los gastos financieros
- 100.000 x 5.000/25.000 = 20.000 cada año

Art. 11.13 LIS

AÑOS	Conceptos	CONTABLE	FISCAL	AJUSTE
N	**Ingreso** quita concursal	100.000	0	**- 100.000**
N+1	**Ingreso** quita concursal	0	20.000	**+ 20.000**
N+2	**Ingreso** quita concursal	0	20.000	**+ 20.000**
N+3	**Ingreso** quita concursal	0	20.000	**+ 20.000**
N+4	**Ingreso** quita concursal	0	20.000	**+ 20.000**
N+5	**Ingreso** quita concursal	0	20.000	**+ 20.000**
TOTAL		**100.000**	**100.000**	**0**

CONVALIDACIÓN FISCAL DE CRITERIOS CONTABLES: [Coincide contabilidad y fiscalidad] (arts. 10.3, 120 y 131 LIS)

A) SUBVENCIONES DE CAPITAL (Norma 18ª P.G.C.)

- Las que NO sean REINTEGRABLES se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada por los activos financiados con ellas

  ↙ En el caso de ACTIVOS NO DEPRECIABLES : la subvención se imputará al resultado del ejercicio en que se produzca su enajenación o baja en inventario

B) DIFERENCIAS DE CAMBIO (Norma 11ª P.G.C.)

➢ PARTIDAS MONETARIAS: Tesorería, Valores de Renta Fija, Créditos (clientes, …) y Débitos (provedores, …) :

- Al cierre del ejercicio : tipo cambio vigente ⌫ Si ∃ diferencia de cambio : se cargará o abonará al resultado

  ↙ Las DIFERENCIAS NEGATIVAS se imputarán a resultados a la cuenta (668)

  ↙ Las DIFERENCIAS POSITIVAS, se llevarán a resultados a la cuenta (768)

➢ PARTIDAS NO MONETARIAS: Existencias, Valores de Renta Variable e Inmovilizado Material e Intangible, Invers. Inmb. :

- Tipo de cambio vigente en fecha en que se incorporen al patrimonio
- Las amortizaciones y deterioro de valor por depreciación se calcularán s/ importe Inicial
- Las Ivers. Mobiliariarias que se valoren a valor razonable los ajustes van a las cuentas (663) y (763)

C) VALORES NEGOCIABLES (Norma 9ª P.G.C.)

- En caso de VENTA DE DERECHOS DE SUSCRIPCION : el importe del coste de los derechos disminuirá el precio de adquisición de los valores (títulos cotizados)
- El importe de los DIVIDENDOS DEVENGADOS o de los INTERESES EXPLICITOS devengados y no vencidos en el momento de la compra, no formarán parte del precio de adquisición, por lo que se registrarán de forma independiente

D) PARTICIPACION EN BENEFICIOS DE LOS ADMINISTRADORES (art. 218TRLSCapital)

DEDUCIBLE Si :

- Son OBLIGATORIAS por estatutos o acordadas
- Cobertura de las dotaciones legales y estatutarias a reservas
- Dividendo del 4% al capital

AMORTIZACIONES

- ✓Art. 12 LIS
- ✓Arts. 3 a 7 NRIS

José Antonio Fernández Pérez

AMORTIZACIÓN EFECTIVA : METODOS DE AMORTIZACIÓN

AMORTIZACIÓN FISCAL ⇨ **AMORTIZACIÓN EFECTIVA** ⇨ **MÉTODOS ART. 11.1 L**

CONCLUSIÓN :

Si la amortización contable se determina por un método distinto a los establecidos fiscalmente :

⇒ **en el ámbito fiscal deberá optarse por alguno de los métodos establecidos y practicar los correspondientes ajustes fiscales al resultado contable**

MÉTODOS DE AMORTIZACIÓN

- ***Método de amortización lineal según tablas***
- ***Métodos de amortización degresiva:***
  - ***Método del porcentaje constante***
  - ***Método de los números dígitos***
- ***Planes de amortización aprobados por la Administración***
- ***El sujeto pasivo justifique el importe de la amortización practicada***

METODOS DE AMORTIZACIÓN : AMORTIZACIÓN LINEAL SEGÚN TABLAS

DEPRECIACIÓN EFECTIVA

Cuando sea el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial un coeficiente de amortización que se encuentre entre el máximo y el mínimo fijado en las *tablas oficialmente aprobadas* (Art. 4.1 R)

PROCEDIMIENTO DE CÁLCULO

a) **Localizar en la tabla el elemento con su coeficiente máximo y período máximo**

b) **Determinar el porcentaje a aplicar**

c) **Aplicar el porcentaje al precio de adquisición o coste de producción**

CASOS ESPECIALES

***Elementos usados:* (Art. 4.3 R) el cálculo de la amortización podrá hacerse según :**

a) **Aplicar al precio de adquisición hasta el doble del C. Máximo**

b) **Si se conoce el precio de adquisición *originario*: aplicar hasta el C. Máximo al mismo**

c) **Determinar pericialmente el precio de adquisición *originario* y aplicar b)**

↙ **Los edificios menores de 10 años no se consideran bienes usados**

***Elementos utilizados en más de un turno de trabajo:* (Art. 4.2 R)**

↙ **se podrá ampliar el C. Máximo según la formula siguiente:**

$$CM = Cm + [(CM-Cm) \times \text{Horas trabajadas} / 8]$$

METODOS DE AMORTIZACIÓN : AMORTIZACIÓN DEGRESIVA
PORCENTAJE CONSTANTE Y NÚMEROS DÍGITOS

CARACTERÍSTICAS

- **Por este sistema se amortiza aceleradamente en los primeros años y se ralentiza en los últimos años de vida útil**
- **No se puede aplicar a edificios, mobiliario y enseres**

MÉTODOS DE CÁLCULO

1. *Método del coeficiente constante*

se seguirán los siguientes pasos :

a) Elegir un coeficiente de amortización lineal entre el mínimo y el máximo

b) Obtener el porcentaje constante ponderando el coeficiente anterior por los siguientes valores :

- ↗ **1,5 si el elemento tiene un período de amortización < 5 años**
- ↗ **2 si tiene un período de amortización ≥ 5 y < 8 años**
- ↗ **2,5 si tiene un período de amortización ≥ 8 años**

En cualquier caso, el porcentaje constante no puede ser inferior al 11 %

c) El porcentaje se aplicará a la *cantidad pendiente de amortizar* en cada período,

↙ **si bien en el último período de la vida útil, el bien podrá amortizarse por completo**

2. *Método de los números dígitos*

se seguirán los siguientes pasos :

a) Optar por un período de amortización entre el mínimo y el máximo

b) Asignar los dígitos a cada anualidad

c) Sumar los dígitos

d) Cuota resultante a cada dígito = [base de amortización / suma de los dígitos]

↙ **También se contempla la posibilidad de que este método se aplique en sentido progresivo (art. 6 R)**

NOVEDADES EN AMORTIZACIONES. Desde 2015

AMORTIZACIONES (Art. 12 LIS)	Novedades desde 2015	
❑ Nuevas Tablas	❖ **Se simplifican** ▪ Estableciendo en **una sola tabla**, en el artículo 12.1 LIS, el **coeficiente lineal máximo** y el **periodo máximo** de amortización de los elementos, sin especificación de los distintos tipos de actividades de las empresas.	
❑ Libertad IM de Escaso Valor	❖ **IM Nuevos: Valor unitario ≤ 300 €** ❖ **Límite total anual: 25.000 € (inferior al año: la proporción)**	
❑ I. Intangible ❖ Vida Útil (V.U.):	❖ V.U. Definida	❖ **I.I. con V.U. definida:** ✓ **se amortizará atendiendo a la duración de la V.U.**
	❖ V.U. No Definida	❖ **I.I. con V.U. No definida y Fondo de Comercio:** ✓ **5% a partir de 2016 (antes 1% ó 2%)**
❖ Medidas Transitorias	❖ **Algunas medidas transitorias** ❖ **DT 13ª, DT 34ª y DT 37ª**	

Art. 12.1 NLIS Desde 1/1/2015

AMORTIZACIONES: Nuevas Tablas-2015 (1)

Tipo de elemento (1)	Coeficiente lineal máximo	Periodo de años máximo
	%	años
Obra civil		
Obra civil general	2	100
Pavimentos	6	34
Infraestructuras y obras mineras	7	30
Centrales		
Centrales hidráulicas	2	100
Centrales Nucleares	3	60
Centrales de carbón	4	50
Centrales renovables	7	30
Otras Centrales	5	40

Art. 12.1 NLIS Desde 1/1/2015

AMORTIZACIONES: Nuevas Tablas-2015 (2)

Tipo de elemento (2)	Coeficiente lineal máximo	Periodo de años máximo
	%	años
Edificios		
Edificios Industriales	3	68
Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras	4	50
Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos)	7	30
Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas	2	100
Instalaciones		
Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía	5	40
Cables	7	30
Resto Instalaciones	10	20
Maquinaria	12	18
Equipos médicos y asimilados	15	14

Art. 12.1 NLIS Desde 1/1/2015

AMORTIZACIONES: Nuevas Tablas-2015 (3)

Tipo de elemento (3)	Coeficiente lineal máximo	Periodo de años máximo
	%	años
Elementos de Transporte		
Locomotoras, vagones y equipos de tracción	8	25
Buques, aeronaves	10	20
Elementos de transporte interno	10	20
Elementos de transporte externo	16	14
Autocamiones	20	10
Mobiliario y enseres		
Mobiliario	10	20
Lencería	25	8
Cristalería	50	4
Útiles y herramientas	25	8
Moldes, matrices y modelos	33	6
Otros enseres	15	14

Art. 12.1 NLIS Desde 1/1/2015

AMORTIZACIONES: Nuevas Tablas-2015 (4)

Tipo de elemento (4)	Coeficiente lineal máximo	Periodo de años máximo
	%	años
Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas		
Equipos electrónicos	20	10
Equipos para procesos de información	25	8
Sistemas y programas informáticos	33	6
Producciones cinematográficas, fonográficas, videos y series audiovisuales	33	6
Otros elementos	10	20

- **Reglamentariamente:** se podrán modificar los coeficientes y períodos previstos en la LIS o establecer coeficientes y períodos adicionales.

ERD COMPARATIVA: 2014/ 2015/Desde 2016. Arts. 101 a 106 LIS

❑ CONCEPTOS	2014	2015 / Desde 2016
❑ Ámbito de Aplicación	❖ INCN e.a. < 10.000.000 €	
❑ Libertad de Amortización	❖ IM e Inv. Inmb. Nuevos y A.: ▲Plantilla x 120.000€	
❑ Libertad A. Escaso Valor	❖ ≤601,01 € (limite: 12.020,24)	❖ ≤300 € (limite: 25.000) (Caso General)
❑ Aceleración Amortización	❖ IM, Inv. Inmb e II, Afectos: % Max. Tablas x 2 (1,5 II)	
❑ Aceleración Amortización ❖ Por Reinversión	❖ IM, Inv. Inmb. Afecto ❖ % Max. Tablas x 3	❖ Desaparece
❑ Deterioro de Créditos	❖ Dotación Global: 1% s/ deudores a 31/12	
❑ Leasing	❖ Amortización Recuperación Coste del Bien: ▪ Límite: % Max. Tablas x 3	
❑ Tipos Impositivos	❖ 25%/30% ▪ 25%: BI hasta 300.000 ▪ 28%: resto	❖ 25%/28% ▪ 25%: BI hasta 300.000 ▪ 28%: resto ❑ 2016 yss:25%(toda la BI)
❑ Deducción Inver. Bº	❖ 10% ó 5% de Bº invertido	❖ Desaparece
❑ Rª Nivelación (reducción BI)	❖ No existe	R = 10% s/ BI+; R ≤ 1.000.000 €

EJEMPLO 1 - Amortización

Amortización según tablas Art. 12.a) LIS y 4 RIS

Determinar el cuadro de amortización de un elemento de inmovilizado material (*por ejemplo un camión*) que se amortiza mediante el sistema de **amortización lineal según tablas,** teniendo en cuenta los siguientes **datos**:

1. Que su valor de adquisición es de 150.000 euros
2. Adquirido el 1/5/N
3. y que las tablas oficiales nos proporcionan los siguientes datos:

- **Coeficiente Máximo (CM): 20%**
- **Período Máximo (PM): 10 años.**

Solución:

a) El **coeficiente máximo (CM)** es el **20%** → *"regla del 100"* [100/20 = **5 años**]
b) Período Máximo (PM) es **10 años** → *"regla del 100"* [100/10 = **10%**]

1) Intervalos en %: [**20%** hasta **10%**]
2) Intervalos en años: [**5 años** hasta **10 años**]

a) **Máximo de amortización**: **20%** s/ 150.000 = 30.000 € si es año completo; el año N son 8 meses → 8/12 x 30.000 = 20.000 €.

➢ **No** se puede amortizar después del fin de la vida útil que, en este caso, son 10 años (PM)

b) **mínimo, utilizando PM**: 10% s/ 150.000 = 15.000 € si es año completo; el año N son 8 meses → 8/12 x 15.000 = 10.000 €.

Ver cuadros páginas siguientes: →

EJEMPLO 1 – Solución-1

Amortización según tablas (CM: 20%) Art. 12.a) LIS y 4 RIS

Fechas	AÑO	Base de Amortización	COEFICIENTE	AMORTIZACION ANUAL	AMORTIZACION ACUMULADA
Desde 1/5/N (8 meses)	N	150.000,00	20% x 8/12	20.000,00	20.000,00
año completo	N+1	150.000,00	20%	30.000,00	50.000,00
año completo	N+2	150.000,00	20%	30.000,00	80.000.00
año completo	N+3	150.000,00	20%	30.000,00	110.000,00
año completo	N+4	150.000,00	20%	30.000,00	140.000,00
hasta 30/4/N+5 (4 meses)	N+5	150.000,00	20% x 4/12	10.000,00	150.000,00

EJEMPLO 1 – Solución-2

Amortización según tablas (PM → cm: 10%) Art. 12.a) LIS y 4 RIS

Fechas	AÑO	Base de Amortización	COEFICIENTE	AMORTIZACION ANUAL	AMORTIZACION ACUMULADA
Desde 1/5/N (8 meses)	N	150.000,00	10% x 8/12	10.000,00	10.000,00
año completo	N+1	150.000,00	10%	15.000,00	25.000,00
año completo	N+2	150.000,00	10%	15.000,00	40.000.00
año completo	N+3	150.000,00	10%	15.000,00	55.000,00
año completo	N+4	150.000,00	10%	15.000,00	70.000,00
año completo	N+5	150.000,00	10%	15.000,00	85.000,00
año completo	N+6	150.000,00	10%	15.000,00	100.000,00
año completo	N+7	150.000,00	10%	15.000,00	115.000,00
año completo	N+8	150.000,00	10%	15.000,00	130.000,00
año completo	N+9	150.000,00	10%	15.000,00	145.000,00
hasta 30/4/N+10 (4 meses)	N+10	150.000,00	10% x 4/12	5.000,00	150.000,00

EJEMPLO 2 - Amortización

Amortización según porcentaje constante Art. 12.b) LIS y 5 RIS

Determinar el cuadro de amortización de un elemento de inmovilizado material (*por ejemplo un camión*) que se amortiza mediante el sistema del **porcentaje constante** teniendo en cuenta los siguientes **datos**:

1. Que su valor de adquisición es de 150.000 euros
2. Adquirido el 1/5/N
3. y que las tablas oficiales nos proporcionan los siguientes datos:

- **Coeficiente Máximo (CM): 20%**
- **Período Máximo (PM): 10 años.**

Solución:

- Partimos de la base de que el coeficiente a ponderar es el **máximo**, es decir, el **20%**.
- Como el período correspondiente a ese coeficiente es de **5 años** el valor de ponderación es de **2** y, por tanto, el porcentaje constante a aplicar es:
- **20% X 2 = 40%.**
- Aplicando el método del coeficiente constante **el cuadro página siguiente**:

EJEMPLO 2 - Solución

Amortización según porcentaje constante: Art. 12.b) LIS y 5 RIS

Fechas	AÑO	VALOR PENDIENTE A COMIENZO AÑO	COEFICIENTE	AMORTIZACION ANUAL	AMORTIZACION ACUMULADA
1/5/N hasta 1/5/N+1	1	150.000,00	40%	60.000,00	60.000,00
1/5/N+1 hasta 1/5/N+2	2	90.000,00	40%	36.000,00	96.000,00
1/5/N+2 hasta 1/5/N+3	3	54.000,00	40%	21.600,00	117.600,00
1/5/N+3 hasta 1/5/N+4	4	32.400,00	40%	12.960,00	130,560,00
1/5/N+4 hasta 1/5/N+5	5	19.440,00	-	19.440,00 *	150.000,00

* Según el Art. 5 RIS: llegada la vida útil del elemento hay que amortizar lo que queda pendiente

I. Intangible

Amortizaciones/Deterioro de Valor

Desde 2016

Modificación art. 39.4 C de C por Ley 22/2015 Desde 1/1/2016*

Contablemente: Modificaciones en Amortizaciones y Deterioros de Valor.

- **Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (BOE de 21/7/15)**

- Se produce la modificación del tratamiento contable del inmovilizado intangible, así como el específico al fondo de comercio, para los ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2016.
- conlleva la amortización de los mismos en función de su vida útil (sino puede estimarse se toma 10 años).

- **Modificación en el artículo 39.4 del Código de Comercio :**

"*4. **Los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida**.*

- *Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de **diez años**, salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente.*
- ***El fondo de comercio** únicamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de **diez años**.*
- ***En la Memoria** de las cuentas anuales **se deberá informar** sobre el plazo y el método de amortización de los inmovilizado intangibles*".

- **CONSECUENCIA DE LO ANTERIOR SE MODIFICAN LOS ARTS. 12 Y 13 LIS**

Modificación arts. 12 y 13 LIS por Ley 22/2015 Desde 1/1/2016*

Fiscalmente: Modificaciones en Amortizaciones y Deterioros de Valor.

- **Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (BOE 21/7/15):**

- **A raíz de la modificación del art. 39.4 del C. de Comercio SE MODIFICAN LOS ARTS. 12 Y 13 LIS.** Se modifica el art. 12.2 LIS y se deroga el art. 13.3 LIS, para adaptarse a esa nueva regulación.

- La **amortización de los mismos** se realizará en función de la vida útil.
- **y no cabe corrección de valor** (no procede deterioro de valor)

- **DETERIORO DE VALOR DE I. INTANGIBLE: No procede**

- **AMORTIZACIÓN I. Intangible:**

1. **I. Intangible con vida definida**:
- se amortizará **en función de la vida definida**

1. **En caso de que la vida útil del inmovilizado intangible no pueda estimarse de manera fiable y**
2. **para el fondo de comercio:**
- la amortización deducible presentará como **límite anual fiscal máximo la veinteava parte de su importe (5%)**.

Modificación art. 39.4 C de C por Ley 22/2015 Desde 1/1/2016*

MODIFICACIONES en Amortizaciones y Deterioros de Valor. RESUMEN

❑ CONCEPTOS	❖ CONTABLE-2016 ✓ Art. 39.4 C de C	❖ FISCAL-2016 ✓ Arts. 12 y 13 LIS
➢ **AMORTIZACIONES**		**art.12.2 LIS**
❑ I. Intangible ❖ V.U. Definida	▪ Sí amortizable ▪ Duración de la vida definida	▪ Sí amortizable ▪ Duración de la vida definida
❑ I. Intangible ❖ V.U. No definida	▪ Sí amortizable ▪ 10% (a partir de 2016)	▪ Sí amortizable ▪ 5% (a partir de 2016)
❑ Fondo de Comercio	▪ Sí amortizable ▪ 10% (a partir de 2016)	▪ Sí amortizable ▪ 5% (a partir de 2016)
➢ Desde 2016: Se exige en todos los casos que la amortización esté contabilizada para ser fiscalmente deducible, tal como exige el art. 11.3 LIS (se deroga el art.13.3 LIS)		
➢ **DETERIORO DE VALOR**		**art.13.2 LIS**
❑ I. Intangible ❖ V.U. Definida ❑ I. Intangible ❖ V.U. No definida ❑ Fondo de Comercio	▪ Sí es posible • [así lo aclara el RD 602/2016]	▪ No es posible

Amortizaciones del Inmovilizado Intangible. Desde 2016

Amortizaciones Inmovilizado Intangible (I.I.)
Vida útil (V.U.):

❖ V.U. Definida

➢ **se amortizará atendiendo a la duración de la V.U.**

- ✓ Investigación (**200**) activado: amortización en **V.U.** (límite de 5 años)
- ✓ Desarrollo (**201**) activado: amortización en **V.U.** (límite de 5 años, salvo prueba en contrario)
- ✓ Derechos de Traspaso (**205**): amortización en **V.U.**
- ✓ Concesiones Administrativas (**202**): amortización en **V.U.**
- ✓ Aplicaciones Informáticas **(206)** con V.U.: amortización en **V.U.**
- ✓ Propiedad Industrial **(203)** con V.U.: amortización en **V.U.**

❖ V.U. No Definida

➢ **5% a partir de 2016 (antes 1% ó 2%)**

- ✓ Fondo de Comercio (**204**): **5%**
- ✓ Aplicaciones Informáticas **(206)** sin V.U.: **5%**
- ✓ Propiedad Industrial **(203)** sin V.U.: **5%**
- ✓ Demás I.I. sin V.U. definida**: 5%**

➢ **Caso de ERD: 7,5% a partir de 2016 (antes 1,5% ó 3%)**

Arts. 12 y 103 y DT 34ª NLIS

COMPARATIVA I.I. [caso general/ERD] 2014/ 2015/Desde 2016

❑ CONCEPTOS	2012 a 2014	2015	Desde 2016
❑ Caso General (art. 12 LIS y DT 34ª LIS para 2015)			
➢ II vida definida	Durante vida	Durante vida	Durante vida
➢ II vida no definida	2%	2%	5%
➢ Fondo de Comercio	1%	1%	5%
❑ Caso de ERD: (art. 103 LIS) cumpliendo requisitos:			
❑ Aceleración Amortización			
❖ I. Intangible Afectos:			
➢ II vida definida	10% x 1,5 = 15%	vida útil	vida útil
➢ II vida no definida	2% x 1,5 = 3%	2% x 1,5 = 3%	5% x 1,5 = 7,5%
➢ Fondo de Comercio	1% x 1,5 = 1,5%	1% x 1,5 = 1,5%	5% x 1,5 = 7,5%

EJEMPLO-1- Amortización Fondo de Comercio (caso general) Art. 12 NLIS

Fondo de Comercio adquirido en 2010 por 30.000 € (Oneroso)

Caso General

AÑO	A. CONTABLE	A.FISCAL	AJUSTE
2010	-	1.500 5%	-1.500
2011	-	1.500	-1.500
2012	-	300 1%	-300
2013	-	300	-300
2014	-	300	-300
2015	-	300	-300
2016	3.000 10%	1.500 5%	+1.500
2017	3.000	1.500	+1.500
2018	3.000	1.500	+1.500
2019	3.000	1.500	+1.500
2020	3.000	1.500	+1.500
2021	3.000	1.500	+1.500
2022	3.000	1.500	+1.500
2023	3.000	1.500	+1.500
2024	3.000	1.500	+1.500
2025	3.000	1.500	+1.500
2026	0	1.500	-1.500
2027	0	1.500	-1.500
2028	0	1.500	-1.500
2029	0	1.500	-1.500
2030	0	1.500	-1.500
2031	0	1.500	-1.500
2032	0	1.500	-1.500
2033	0	300	-300
Suma	30.000	30.000	0

EJEMPLO-2- Amortización Fondo de Comercio (caso ERD) Art. 103 NLIS

Fondo de Comercio adquirido en 2010 por 30.000 € (Oneroso)
Afecto a la actividad

Caso ERD

AÑO	A. CONTABLE	A.FISCAL	AJUSTE
2010	-	2.250 7,5%	-2.250
2011	-	2.250	-2.250
2012	-	450 1,5%	-450
2013	-	450	-450
2014	-	450	-450
2015	-	450	-450
2016	3.000 10%	2.250 7,5%	+750
2017	3.000	2.250	+750
2018	3.000	2.250	+750
2019	3.000	2.250	+750
2020	3.000	2.250	+750
2021	3.000	2.250	+750
2022	3.000	2.250	+750
2023	3.000	2.250	+750
2024	3.000	2.250	+750
2025	3.000	2.250	+750
2026	0	1.200	-1.200
2027	0	0	0
2028	0	0	0
2029	0	0	0
2030	0	0	0
2031	0	0	0
2032	0	0	0
2033	0	0	0
Suma	30.000	30.000	0

Medidas Transitorias en Amortizaciones Desde 2015

DT 13ª NLIS Desde 1/1/2015

Amortizaciones de Bienes Adquiridos antes de 2015

AMORTIZACIONES (DT 13ª LIS) **Novedades desde 2015**

- **Elementos Adquiridos antes de 2015**
  - **VNF: Valor Neto Fiscal**
  - **DT13ª NLIS**

- **% distintos: Aplicar nuevos % s/ VNF a 1/1/2015 hasta final Vida Útil.**
- **Estén aplicando métodos distinto al lineal y resulte plazo distinto:** Podrán optar por aplicar método lineal s/ VNF a 1/1/2015 hasta final Nueva Vida Útil.
- **Adquiridos Nuevos en 2003 y 2004: nuevos % x 1,1**
- **Cambios en %, contabilización: "cambio de estimación contable" (NRV 22ªPGC, 21ªPYMES: de forma prospectiva –no retroactiva-)**
- **Los que se acogieron a la libertad de amortización y estén pendientes: Pueden** aplicar las condiciones establecidas en **RD Ley 6/2010 y RD Ley 13/2010.**

EJEMPLO-1(a) Elementos Adquiridos antes de 2015 DT13ª LIS

- La sociedad Antigua SA había adquirido **en el ejercicio 2013** un Inmovilizado material por valor de **100.000 €**, activos amortizables según tablas **CM= 30%**
- Las nuevas tablas de amortización **a partir de 2015** establecen **CM= 25%.**
- **Caso de "Útiles y herramientas" (CM de antiguas tablas: 30%, CM de nuevas: 25%)**

Solución:

Elementos Adquiridos antes de 2015 cuando cambien los porcentajes (%) de las tablas procede aplicar DT13ª NLIS:

- % distintos: Aplicar nuevos % s/ VNF (Valor Neto Fiscal) a 1/1/2015 hasta final Vida Útil
- Estén aplicando métodos distinto al lineal y resulte plazo distinto: Podrán optar por aplicar método lineal s/ VNF a 1/1/2015 hasta final Nueva Vida Útil.

- **AMORTIZACIÓN 2013 y 2014: 30% s/ 100.000 = 30.000 cada año**
- **VNF a 1/1/2015 = 100.000 – 60.000 = 40.000**
- **A partir de 2015: CM= 25%** máximo en 4 años **(ya pasaron 2 años, QUEDAN 2 AÑOS)**
- **VNF = 40.000**
- **Amortización 40.000 / 2 = 20.000 cada año 2015 y 2016**

EJEMPLO-1(b) Elementos Adquiridos antes de 2015 DT13ª LIS

valor de 100.000 €, activos amortizables según tablas **2013**: **CM= 30%**
Las nuevas tablas de amortización a partir de **2015** establecen: **CM= 25%**

Solución:

- **Amortización 2013 y 2014: 30% s/ 100.000 = 30.000 cada año**
- **VNF a 1/1/2015 = 100.000 – 60.000 = 40.000**
- **A partir de 2015:** CM= 25% máximo en 4 años (ya pasaron 2 años, QUEDAN 2 AÑOS)
- **VNF = 40.000**
- **Amortización 40.000 / 2 = 20.000 cada año 2015 y 2016**

AÑOS	CONCEPTOS	CONTABLE	FISCAL	AJUSTE
2013	**Amortización**	30.000	30.000	**0**
2014	**Amortización**	30.000	30.000	**0**
1/1/15	**Amortización Acumulada (AA)**	**60.000**	**60.000**	
1/1/15	**Valor Neto (VA - AA)**	**40.000**	**40.000**	
2015	**Amortización**	20.000	20.000	**0**
2016	**Amortización**	20.000	20.000	**0**
suma	**TOTAL**	**100.000**	**100.000**	**0**

DT 37ª NLIS Desde 1/1/2015

Deducción por Reversiones posteriores de amortizaciones

AMORTIZACIONES	Deducción por Reversiones posteriores desde 2015
❑ **Limitación** amortizaciones **70%** en 2013 y 2014 ➢ Art. 7 Ley 16/2012 ➢ **Deducción a partir de 2015**	❖ **No ERD: Limitación 70% máximo tablas** durante **2013 y 2014.** ❖ **Ese importe no deducido (30%): Se deducirá en el futuro**, **a partir de 2015**, de forma **lineal** durante **un plazo de 10 años** u opcionalmente durante la **vida útil del elemento patrimonial.** ❖ Debido a que los tipos impositivos bajan (2 puntos en 2015 y 5 puntos a partir de 2016), se permite compensar a estas sociedades con una **deducción en la cuota del 2% en 2015 y del 5% a partir de 2016 sobre** las cantidades que se deduzcan, a partir de 2015, en la base imponible como **amortizaciones** no deducidas en el 2013 y 2014 (por la limitación del art 7 Ley 16/2012).
❑ **Actualización de Balances en 2013** ➢ Art. 9 Ley 16/2012 ➢ **Deducción a partir de 2015**	▪ Se actualizaron Activos, que tributaron al 5%. ▪ En el futuro se permite amortizar los activos revalorizados. ▪ Debido a que los tipos impositivos bajan (2 puntos en 2015 y 5 puntos a partir de 2016), se permite compensar a estas sociedades con una **deducción en la cuota del 2% en 2015 y del 5% a partir de 2016 sobre** las cantidades que integren en la base imponible del período impositivo **derivadas de la amortización** correspondiente al incremento neto de valor resultante de aquella actualización**.**
❑ **Aplicación de estas deducciones**	1. Con posterioridad a las demás deducciones y bonificaciones (las últimas) 2. Las no deducidas por insuficiencia de CI podrán en períodos siguientes

EJEMPLO-2(a) Limitación amortizaciones 70% en 2013 y 2014 DT 37ª NLIS

La sociedad Grande SA (no es ERD) durante el ejercicio 2013 y 2014 posee **Inmovilizado material por valor de 1.000.000 €**, activos amortizables según tablas: CM= 10%. Adquirido dicho I. Material el 1/1/2013
Obligada a aplicar el Art. 7 Ley 16/2012

Solución:

- Limitación amortizaciones 70% en 2013 y 2014 por Art. 7 Ley 16/2012
- Deducción a partir de 2015 por DT 37ª LIS

No ERD: Limitación 70% máximo tablas durante 2013 y 2014.
Ese importe no deducido (30%): Se deducirá en el futuro, a partir de 2015, de forma lineal durante un plazo de 10 años u opcionalmente durante la vida útil del elemento patrimonial.
Debido a que los tipos impositivos bajan (2 puntos en 2015 y 5 puntos a partir de 2016), se permite compensar a estas sociedades con una deducción en la cuota del 2% en 2015 y del 5% a partir de 2016 sobre las cantidades que se deduzcan, a partir de 2015, en la base imponible como amortizaciones no deducidas en el 2013 y 2014 (por la limitación del art 7 Ley 16/2012).

- AMORTIZACIÓN contable 2013 y 2014: 10% s/ 1.000.000 = 100.000 cada año
- **AMORTIZACIÓN fiscal 2013 y 2014 (art. 7 Ley 16/2012): 70% s/ [10% s/ 1.000.000] = 70.000 cada año**
- **A partir de 2015: 60.000/8 = 7.500 (restan 8 años de vida útil)**
- Deducción en la cuota a partir de 2015: 2% en 2015 y del 5% a partir de 2016 [2% s/ 7.500 = 150 € en 2015, 5% s/ 7.500 = 375 € a partir de 2016]

EJEMPLO-2(b) Limitación amortizaciones 70% en 2013 y 2014
DT 37ª NLIS

- AMORTIZACIÓN contable 2013 y 2014: 10% s/ 1.000.000 = 100.000 cada año
- **AMORTIZACIÓN fiscal 2013 y 2014 (art. 7 Ley 16/2012): 70% s/ [10% s/ 1.000.000] = 70.000 cada año**
- **A partir de 2015: 60.000/8 = 7.500 (restan 8 años de vida útil)**
- Deducción en la cuota a partir de 2015: 2% en 2015 y del 5% a partir de 2016 [2% s/ 7.500 = 150 € en 2015, 5% s/ 7.500 = 375 € a partir de 2016]

AÑOS	CONCEPTOS	CONTABLE	FISCAL	AJUSTE	Deducción en cuota
2013	Amortización	100.000	70.000	+ 30.000	
2014	Amortización	100.000	70.000	+ 30.000	
	SUMA	200.000	140.000	60.000	
2015	Amortización	100.000	107.500	- 7.500	150 (2% s/ 7.500)
2016	Amortización	100.000	107.500	- 7.500	375 (5% s/ 7.500)
2017	Amortización	100.000	107.500	- 7.500	375 (5% s/ 7.500)
2018	Amortización	100.000	107.500	- 7.500	375 (5% s/ 7.500)
2019	Amortización	100.000	107.500	- 7.500	375 (5% s/ 7.500)
2020	Amortización	100.000	107.500	- 7.500	375 (5% s/ 7.500)
2021	Amortización	100.000	107.500	- 7.500	375 (5% s/ 7.500)
2022	Amortización	100.000	107.500	- 7.500	375 (5% s/ 7.500)
suma	TOTAL	1.000.000	1.000.000	0	

Arts. 12 y 13 NLIS Desde 1/1/2015

MODIFICACIONES en Amortizaciones. RESUMEN

1. AMORTIZACIONES (Art. 12 LIS)	Novedades desde 2015
❑ Nuevas Tablas	❖ Se simplifican
❑ Libertad para IM de Escaso Valor	❖ IM Nuevos: Valor unitario ≤ 300 € (Límite anual: 25.000 €)
2. INMOVILIZADO INTANGIBLE (12.2 y 13.3 LIS)	**Novedades 2015/2016**
❑ I. Intangible ❖ V.U. Definida	❖ Inmovilizado Intangible con vida útil definida se amortizará atendiendo a la duración de la misma.
❑ I. Intangible ❖ V.U. No definida ❖ Fondo de Comercio	❖ Inmovilizado Intangible con vida útil no definida ❖ Y el Fondo de Comercio ➢ Será deducible el Precio de Adquisición ➢ Límite anual máximo: 5% (a partir de 2016)
	➢ En 2015: deducible aunque no esté contabilizado. ➢ Desde 2016: se exige contabilización para que sea deducible. ❖ *En 2016 se deroga el art. 13.3 LIS*
▪ Límite anual máximo: ▪ Para 2015 → 2015	▪ II con Vida indefinida: 2% ▪ Fondo de Comercio: 1% ➢ DT 34ª NLIS (año 2015)

AMORTIZACIONES

DESAPARECEN LAS MEDIDAS TEMPORALES

Del 2015

- **La DT 34ª Nueva LIS establece especialidades para el 2015**
- **El Art. 2 Ley 16/2013: Modificó el TRLIS para 2014 y 2015, ya estableció varias de las medidas para el 2015.**

DT 34ª NLIS: Medidas sólo para 2015

RESUMEN **Nueva LIS: Especialidades sólo para 2015**

❖ DESAPARECEN ESTAS MEDIDAS DESDE 2016:

CONCEPTOS:	Con efectos para
Libertad de amortización pendiente: **Límites (40% ó 20% s/ BI previa; de 2009 a 2010 ó 2011 a 31/3/2012)**	**2014 y 2015**
FC Financiero pendientes: **Límites (1%)**	**2014 y 2015**
FC: **Límites (1%)**	**2014 y 2015**
II con vida indefinida: **Límites (2%)**	**2014 y 2015**

Arrendamiento Financiero o Leasing

- ✓ Art. 106 LIS
- ✓ Art. 10.3 LIS

CONTRATOS DE LEASING: TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL

- **Son contratos de ARRENDAMIENTO, mediante los cuales el arrendador cede al arrendatario a cambio de unas cuotas el derecho a utilizar un activo durante un período de tiempo determinado.**

- **Dichos contratos de arrendamientos se pueden calificar según el PGC en tres Tipos:**
  - I) Arrendamiento Operativo
  - II) Arrendamiento Financiero o Leasing
  - III) Venta con Arrendamiento posterior o Lease-back

Vamos a analizar para el arrendatario

- **TRATAMIENTO CONTABLE:** (NRV 8 PGC y NRV 7 PGC DE PYMES)

- **TRATAMIENTO FISCAL:**

1) **CONTRATOS DE LEASING:** Art. 106 LIS ⇒ D. A. 3ª Ley 10/2014

2) **OTROS CONTRATOS DE A. F. CON OPCIÓN DE COMPRA** Art. 10.3 LIS

3) **Si No dice nada la fiscalidad lo que diga la contabilidad** (Arts. 10.3, 120 y 131 LIS)

- **AJUSTE:** Cuando no Coincide Contabilidad y Fiscalidad.

I) ARRENDAMIENTO OPERATIVO

❖**Contrato mediante el cual el arrendador acuerda con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un período de tiempo a cambio de una serie de cuotas o pagos**

❖**Cuando no sea un arrendamiento financiero.**

Porque no cumple los requisitos que se exigen para ser arrendamiento financiero

➢ **TRATAMIENTO CONTABLE:** **no sea un arrendamiento financiero**

Se contabiliza como Arrendamiento:
(NRV 8.2 PGC y NRV 7.2 PGC DE PYMES)

		xx	
(cuota pagada)	Arrendamientos (621)	a/	Tesorería
		xx	

TERRENOS: **Se considera Arrendamiento Operativo (porque su vida económica es indefinida) Salvo que se espere que el arrendatario adquiera la propiedad al final del período de arrendamiento, en cuyo caso sería arrendamiento financiero (NRV 8.4 PGC y NRV 7.4 PGC DE PYMES)**

➢ **TRATAMIENTO FISCAL: No dice nada la fiscalidad lo que diga la contabilidad**
(Arts. 10.3, 120 y 131 LIS)

➢ **AJUSTE: COINCIDE CONTABILIDAD CON FISCALIDAD (NO HAY AJUSTES)**

II) ARRENDAMIENTO FINACIERO O LEASING (1)

➢ TRATAMIENTO CONTABLE: Se contabiliza como Inversión:

(NRV 8.1 PGC y NRV 7.1 PGC DE PYMES)

- Cuando de las condiciones del contrato se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo.
- Cuando existe una opción de compra (O.C.) se presume cuando no existen dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción.
- También se presumirá en otros casos, aunque no exista opción de compra, salvo prueba en contrario:
  - de las condiciones del contrato se deduzca que se va ejercitar la O.C. ,
  - el plazo del arrendamiento coincida con la mayor parte de la vida económica del activo,
  - el valor actual de los pagos suponga la práctica totalidad del valor razonable,
  - su utilidad quede restringida al arrendatario,
  - la posibilidad de prorrogar con unos pagos sustancialmente inferiores a los de mercado, ...

↙ *Al inicio del contrato :*

		xx	
(Menor: *Valor Razonable ó *Valor Actual de los Pagos)	I.M. ó I.I. (21) ó (20)	a	Acreedores por Arrendamiento Financiero *(1)* (*Valor Actual de los Pagos)
		xx	

↙ *Devengo de Intereses:*

		xx	
Intereses de Deudas (662)		a	Acreedores por Arrendamiento Financiero *(2)*
		xx	

↙ *Por el pago de cuotas :*

Acreedores por Arrendamiento Financiero [parte de *(1)* + *(2)*]		a	Tesorería
		xx	

↙ *Por la amortización :*

		xx	
Amort. del Inm. M. ó I. (68)		a	Amort. Acum. Inm. M. ó I. (28)
		xx	

II) ARRENDAMIENTO FINACIERO O LEASING (2)

➢ **TRATAMIENTO FISCAL:**

LIS distingue 2 GRUPOS de contratos de arrendamiento con opción de compra como INVERSION:

1) CONTRATOS DE LEASING : Art. 106 LIS ⇒ D. A. 3ª Ley 10/2014

⇓

CONDICIONES:

Art. 106 LIS y D. A. 3ª Ley 10/2014 Ley de Ordenación, Supervisión y Solvencia de Entidades de Crédito

1ª. El arrendador: entidad de crédito o un establecimiento financiero de crédito

2ª. Contratos cuyo Objeto exclusivo: cesión del uso de bienes muebles o inmuebles.

3ª. El arrendatario debe utilizar los bienes arrendados en el desarrollo exclusivo de su actividad empresarial o profesional (Afectación exclusiva a la actividad).

4ª. El contrato debe incluir una opción de compra a favor del usuario, a ejercitar a su término

5ª. Duración mínima : 2 años bienes muebles y 10 años bienes inmuebles.

6ª. La cuota debe distinguir la parte que corresponde a la recuperación del coste del bien cedido y la parte derivada de la carga financiera.

7ª. La parte de recuperación del coste debe ser constante o creciente durante el contrato.

➢ **AJUSTE: NO COINCIDE CONTABILIDAD CON FISCALIDAD (AJUSTES)**

2) OTROS CONTRATOS DE A. F. CON OPCIÓN DE COMPRA Art. 10.3 LIS

NO SE CUMPLE ALGUNA DE LAS CONDICIONES ANTERIORES

- **La distinción del tratamiento de los Contratos de A. F. se explica porque : Se fijan distintas REGLAS para el cómputo de los GASTOS DEDUCIBLES**

Así, tenemos:

- ↗ CONTRATOS DE LEASING
- ↗ OTROS CONTRATOS CON OPCION DE COMPRA
- ↗ LEASE-BACK

➢ **AJUSTE: COINCIDE CONTABILIDAD CON FISCALIDAD (NO HAY AJUSTES)**

❖ DESAPARECE ESTA MEDIDA DESDE 2016:

La recuperación del coste del bien No sea constante o creciente

No exigir ese requisito: Desde 2009 hasta 2015 (ambos incluidos)

Legislación	TRLIS / NLIS	AÑOS
DF 1ª Ley 11/09	DT 30ª TRLIS	2009 a 2011
Art. 1.Primero Ley 16/2013	Modifica DT 30ª.1 TRLIS	2012 a 2015
Ley 27/2014 NLIS	DT 34ª NLIS	ratifica 2015

No se exige para los períodos impositivos desde 2009 a 2015, ambos incluidos:

- **No exigir que el importe de las cuotas de arrendamiento correspondiente de la recuperación del coste del bien sea constante o creciente.**

❖ Pero **con el límite** de que **el importe anual de esas cuotas** en dichos períodos **no podrá exceder**:

- del **50%** del coste del bien (bienes **muebles**),
- **ó** del **10%** del coste del bien (bienes **inmuebles o establecimientos industriales**).

❖ **No exigir el requisito del artículo 115.4 del TRLIS (art. 106.4 NLIS):**

- **Que la recuperación del coste del bien sea constante o creciente**
- **Que pueda ser decreciente (amortizar más los primeros años).**
- **Con el límite anual: del 50% (muebles) ó 10% (inmuebles ó El)**

II) ARRENDAMIENTO FINACIERO O LEASING (3) ART 106 L

➢ **TRATAMIENTO FISCAL:**

Si se contabilizó como Inversión,

Y SÍ RESULTA PLICABLE EL ART. 106 LIS:

en los primeros ejercicios, suele ocurrir que :

Ajuste (-) IS = Diferencia entre Amort. Contabilizada Y Amort. Fiscal

i) Intereses de Deudas (662):

➢ **Se acepta la deducción total de la Carga Financiera**

ii) Amortización del Inmovilizado Material ó Intangible (68)

➢ **En la deducibilidad de la Cuota de Rec. de Coste:**

➢ **La deducción sólo puede practicarse desde el momento en que el bien esté en condiciones de funcionamiento**

➢ **Tramo correspondiente a la Recuperación del Coste:**

↙ **Será deducible lo pagado**

↙ **hasta una cantidad que no supere el doble (triple, ERD) de la cuota de amortización lineal del elemento financiado con el contrato (incluso coeficiente máximo) (LÍMITE)**

Excepción al principio general de contabilización del gasto (Art. 106.7 LIS)

↙ **Salvo que se trate de Bienes No Amortizables (p.e.: terrenos): No deducible**

➢ **AJUSTE: NO COINCIDE CONTABILIDAD CON FISCALIDAD (AJUSTES)**

II) ARRENDAMIENTO FINACIERO O LEASING (4) ART 106 L

RESUMEN:

CUOTA LEASING	*GASTO CONTABLE*	*TRATAMIENTO FISCAL*
=		
CARGA FINANCIERA	**GASTO FINANCIERO**	**GASTO DEDUCIBLE**
+		
CUOTA RECUPERACION DE COSTE	**GASTO DE AMORTIZACION**	**GASTO DEDUCIBLE = PAGOS ó (2 ó 3) x % AMORT. (salvo bs. no amortizables)**

ESPECIALIDAD EN EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN (ERD) (Art. 106.6 L)

CUOTA correspondiente a la RECUPERACION del COSTE: ↙ **LIMITE: TRIPLE del coeficiente de AMORTIZACION lineal según tablas**

II) ARRENDAMIENTO FINACIERO O LEASING (5) ART 10.3 L

➢ **TRATAMIENTO FISCAL:** (Arts. 10.3, 120 y 131 L)

- **REGIMEN APLICABLE A :**
  - Contratos que no cumplan los requisitos mencionados en el art. 106 L
  - Otros contratos de arrendamiento con opción de compra no tipificados

- **NECESIDAD DE QUE NO EXISTAN DUDAS RAZONABLES DE QUE SE EJERCITARA LA OPCION DE COMPRA**

⇒ **Si :** PRECIO OPCION COMPRA < VALOR CONTABLE DEL BIEN (según amortización máxima)

➢ **AJUSTE:** COINCIDE CONTABILIDAD CON FISCALIDAD (NO HAY AJUSTES)

III) Venta con Arrendamiento Financiero posterior o Lease-back (Art. 10.3 L)

➢ **TRATAMIENTO CONTABLE:** (NRV 8.3 PGC y NRV 7.3 PGC DE PYMES)

Se Trata de una venta de un Activo y posterior adquisición en Arrendamiento Financiero

- Se trata de la venta de un bien seguida de un posterior arrendamiento con opción de Compra ES UN MÉTODO DE FINANCIACIÓN

- No variará la calificación del activo. No se reconocen Beneficios ni pérdidas.

↙ *Al inicio del contrato :*	Bancos	a	Acreedores por Arrendamiento Financiero *(1)* (*Valor Actual de los Pagos)	xx
↙ *Devengo de Intereses:*	Intereses de Deudas (662)	a	Acreedores por Arrendamiento Financiero *(2)*	xx
↙ *Por el pago de cuotas :*	Acreedores por Arrendamiento Financiero [parte de *(1)* + *(2)*]	a	Tesorería	xx
↙ *Por la amortización :*	Amort. del Inm. M. ó I. (68)	a	Amort. Acum. Inm. M. ó I. (28)	xx

EJEMPLO 1-a. LEASING (No es ERD)

CUADRO RECUPERACIÓN COSTE DEL BIEN:

AÑOS	1. CONTABLE	2. PAGOS	3. LÍMITE	4. GASTO FISCAL	5. EXCESO NO DEDUCIDO	6. EXCESO ACUMULADO NO DEDUCIDO	7. AJUSTE FISCAL
X0	**44.350,00**	192.576,00	88.700,00	**88.700,00**	103.876,00	103.876,00	**-44.350,00**
X1	**437.500,00**	968.089,00	875.000,00	**875.000,00**	93.089,00	196.965,00	**-437.500,00**
X2	**437.500,00**	1.132.666,00	875.000,00	**875.000,00**	257.666,00	454.631,00	**-437.500,00**
X3	**437.500,00**	1.206.669,00	875.000,00	**875.000,00**	331.669,00	786.300,00	**-437.500,00**
X4	**437.500,00**	0,00	875.000,00	**786.300,00**	-786.300,00	0,00	**-348.800,00**
X5	**437.500,00**	0,00	875.000,00	**0,00**	0,00	0,00	**437.500,00**
X6	**437.500,00**	0,00	875.000,00	**0,00**	0,00	0,00	**437.500,00**
X7	**437.500,00**	0,00	875.000,00	**0,00**	0,00	0,00	**437.500,00**
X8	**393.150,00**	0,00	786.300,00	**0,00**	0,00	0,00	**393.150,00**
SUMA	**3.500.000,00**	3.500.000,00		**3.500.000,00**			**0,00**

Gasto Fiscal deducible por recuperación coste del bien es la Cuantía menor entre:

1. **PAGOS ó**
2. **LÍMITE = % Amortización contable x 2 (en ERD es el triple -por tres-)**

EJEMPLO 1-b. LEASING - (Sí es ERD)

CUADRO RECUPERACIÓN COSTE DEL BIEN:

AÑOS	1. CONTABLE	2. PAGOS	3. LÍMITE	4. GASTO FISCAL	5. EXCESO NO DEDUCIDO	6. EXCESO ACUMULADO NO DEDUCIDO	7. AJUSTE FISCAL
X0	44.350,00	192.576,00	133.050,00	133.050,00	59.526,00	59.526,00	-88.700,00
X1	437.500,00	968.089,00	1.312.500,00	1.027.615,00	-59.526,00	0,00	-590.115,00
X2	437.500,00	1.132.666,00	1.312.500,00	1.132.666,00	0,00	0,00	-695.166,00
X3	437.500,00	1.206.669,00	1.312.500,00	1.206.669,00	0,00	0,00	-769.169,00
X4	437.500,00	0,00	1.312.500,00	0,00	0,00	0,00	437.500,00
X5	437.500,00	0,00	1.312.500,00	0,00	0,00	0,00	437.500,00
X6	437.500,00	0,00	1.312.500,00	0,00	0,00	0,00	437.500,00
X7	437.500,00	0,00	1.312.500,00	0,00	0,00	0,00	437.500,00
X8	393.150,00	0,00	1.179.450,00	0,00	0,00	0,00	393.150,00
SUMA	3.500.000,00	3.500.000,00		3.500.000,00			0,00

Gasto Fiscal deducible por recuperación coste del bien es la Cuantía menor entre:

1. **PAGOS ó**
2. **LÍMITE = % Amortización contable x 3 (es ERD, entonces es el triple -por tres-)**

Deterioro de Valor

- ✓ **Art. 13 LIS**
- ✓ **Arts. 8 y 9 NRIS**

PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR : CUESTIONES GENERALES

- **CONCEPTO :** **Es la expresión contable de alguna de las siguientes circunstancias:**
  - **correcciones de valor por pérdidas sufridas en algún elemento del Activo**
  - **La cobertura de eventuales insolvencias de deudores**

- **CONTABLEMENTE:**

DETERIORO DE VALOR que tienen por objeto
un AJUSTE DE VALORACIÓN : ⌫ **llamadas "DETERIORO DE VALOR"**

↙ **Se recogen minorando las cuentas correspondientes del Activo, en el PGC están en cuentas de los subgrupo siguientes:**

29 Inmovilizado: deterioro de valor de Inmovilizado y créditos e I. Financi. a LP
39 Existencias : deterioro de valor de Existencias
49 Acreedores y Deudores: deterioro de valor de créditos comerciales
59 Cuentas Financieras : deterioro de valor de Invers. Financieras a CP

- **TRATAMIENTO FISCAL:**

➢ **IS parte del Resultado Contable *pero* no asume totalmente la norma contable por deterioro de valor**

↙ **Encontrándonos : Límites o condiciones para la deducibilidad de algunas**
↙ **ó la imposibilidad de considerarlas deducibles para otras**

¿ Porqué ? **Se trata de EVITAR que la empresa pueda deducir gastos inciertos y desplazando el IS al futuro**

➢ **deterioro de valor para las que no se establece ninguna consideración por la LIS:** **deterioro de valor de Existencias: aplicar art. 10.3 L**

Art. 13 NUEVA LIS Desde 1/1/2015

Deterioros de Valor. Contabilidad / Fiscalidad. RESUMEN

DETERIORO DE VALOR		
❑ CONCEPTOS	❖ CONTABLE	❖ FISCAL (art. 13 LIS)
❑ INMOVILIZADO ❖ I. Material ❖ Invers. Inmobiliarias	▪ Sí es posible	▪ No es deducible ▪ Art. 13.2.a) LIS
❑ I. Intangible ❖ V.U. Definida ❖ V.U. No definida ❖ Fondo de Comercio	▪ Sí es posible • [así lo aclara el RD 602/2016]	▪ No es deducible ✓ Art. 13.2.a) LIS
❑ INVERSIONES FINANCIERAS ❖ Participaciones ❖ Obligaciones	▪ Sí es posible	▪ No es deducible ▪ Art. 13.2.b) y c) LIS ▪ Art. 15.k) LIS
❑ EXISTENCIAS	▪ Sí es posible	▪ Igual que contabilidad ✓ Art. 10.3 LIS
❑ CRÉDITOS	▪ Sí es posible	▪ Sí es posible ▪ Art. 13.1 LIS

ASIENTOS CONTABLES [PÉRDIDA POR DETERIORO y REVERSIÓN]

100 (69) Pérdidas por deterioro del inmovilizado material
a Deterioro de valor (29) (39) (49) (59) 100

Si posteriormente las circunstancias que motivaron la pérdida por deterioro dejan de existir se efectuaría la reversión (ingreso):

100 (29) (39) (49) (59) Deterioro de valor
a Reversión del deterioro del inmovilizado material (79) 100

A)

Contable	FISCAL	ajuste
➢ Gasto (69)	❖Sí deducible (art. 13.1 ó 10.3 LIS)	Ø
➢ Ingreso (79)	❖Sí es [reversión de gastos sí deducibles] (art. 11.6 LIS)	Ø

ó

B)

Contable	FISCAL	ajuste
➢ Gasto (69)	❖No deducible (art. 13.2 LIS)	+
➢ Ingreso (79)	❖No es [reversión de gastos no deducibles] (art. 11.5 LIS)	-

Deterioro de Valor de CRÉDITOS

PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR DE LOS CRÉDITOS POR INSOLVENCIAS

- **REGLA GENERAL :** **(Art. 13.1 L)**

Son deducibles cuando a la fecha de devengo concurra *alguna* de las siguientes circunstancias :

- ❖ **Transcurso de 6 MESES desde el vencimiento de la obligación**
- ❖ **El Deudor Declarado en situación de CONCURSO**
- ❖ **El Deudor esté procesados por delito de ALZAMIENTO DE Bs.**
- ❖ **∃ reclamación Judicial o litigio judicial o procedimiento Arbitral de cuya solución dependa su cobro**

- **EXCEPCIONES : NO serán deducibles :**

★ **Créditos adeudados ~~afianzados~~ por ENTES PUBLICOS salvo procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.**

★ **Los adeudados por personas o entidades VINCULADAS salvo situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez**

★ **No deducibilidad de dotaciones basadas en ESTIMACIONES GLOBALES DEL RIESGO de insolvencias**

Desaparecen con la NLIS

- ↗ ~~**Afianzados por entidades de crédito ó sociedades de garantía recíproca**~~
- ↗ ~~**Garantizados con derechos reales, reserva de dominio y derecho de retención (salvo pérdida o envilecimiento de la garantía)**~~
- ↗ ~~**Garantizados mediante SEGURO DE CREDITO O CAUCION**~~
- ↗ ~~**Los que sean objeto de RENOVACION O PRORROGA EXPRESA**~~

Se eliminan por motivos técnicos: porque en esos casos ya no procede contablemente dotar deterioro, sólo procede: "cuando existan dudas relativas al cobro … la cantidad cuyo cobro se estime como improbable" (último párrafo de NRV 14ª.1 PGC y 16ª.1 PGC PYMES y art. 10.3 LIS)

- **REGLAS ESPECIALES :**
  - ➢ **EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSION (ERD): Dotación global 1% de saldos deudores (104 L)**
  - ➢ **ENTIDADES FINANCIERAS : Deducibles las cuantías mínimas que se derivan de la normativa del Banco de España, con ciertas limitaciones (Arts. 8 y 9 NRIS-)**

ASIENTOS QUE REFLEJAN
la pérdida por deterioro y la posterior reversión:

100 (694, 697 ó 699) Pérdidas por deterioro
de Créditos LP/comerciales/CP a/ Deterioro de valor de créditos
LP/Comerciales/CP (29, 49 ó 59) 100

Si <u>posteriormente</u> las circunstancias que motivaron la pérdida por deterioro <u>dejan de existir</u> se efectuaría <u>la reversión</u>:

100 (29, 49) Deterioro de valor de créditos
LP/Comerciales/CP (29, 49 ó 59) a/ Reversión del deterioro de créditos
a LP/comerciales/CP (794, 797 ó 799) 100

<u>FISCALMENTE:</u> Deducibles si cumplen requisitos establecido en el Art. 13.1 LIS. Si no coincide con la contabilidad ⇒ AJUSTE.

Contable	FISCAL	ajuste
➢ Gasto (69)	❖ <u>Sí</u> deducible, sí cumple <u>requisitos</u> del art. 13.1 LIS	Ø
➢ Ingreso (79)	❖ <u>Sí</u> es [reversión de gastos sí deducibles] (art. 11.5 LIS)	Ø

EJEMPLO- Enunciado Deterioro de Valor de Créditos Art. 13.1 LIS

La empresa PRECAVIDA, S.A., se encuentra al cierre del ejercicio el 31 de diciembre del año N con una situación del siguiente tenor, respecto a los saldos acumulados frente a terceros. En todos los casos la empresa ha dotado **contablemente** **pérdidas por deterioro de valor** de los siguientes **créditos**:

a) Un **Ayuntamiento** le debe 20.000 euros vencidas ocho meses antes del cierre del ejercicio. No hay entablado procedimiento judicial alguno.
b) Un **cliente B** le adeuda 2.000 euros, le ha aceptado una letra, el 25 de octubre último, por dicho importe.
c) Una **Sociedad C** es deudora desde hace 11 meses de 4.000 euros que no paga, pese a sus promesas.
d) Una **sociedad D** de la que posee el 40% de las acciones y que está en concurso, apertura de fase de liquidación por el juez, le debe 5.000 euros sin que pueda esperarse el cobro.
e) Una **sociedad E**, declarada en concurso de acreedores el 4 de octubre último, le adeuda 7.500,00 euros.
f) Un **cliente F** debe a la empresa 8.000 euros de una compra, garantizada al 100% por Crédito y Caución.

- Determinar las pérdidas por deterioro de valor de los créditos que son **fiscalmente deducibles**.

EJEMPLO- Solución Deterioro de Valor de Créditos Art. 13.1 LIS

Nº	Conceptos	CONTABLE	FISCAL	AJUSTE	Art. LIS
a)	▪ **Entidad Pública**, y no hay procedimiento judicial que verse sobre la existencia o cuantía	20.000	0	**+ 20.000**	13.1.1º
b)	▪ **Error Contable*:** ✓ "acepta letra"	2.000	0	**+ 2.000**	10.3 y 13.1.a)
c)	▪ Más de 6 meses	4.000	4.000	0	13.1.a)
d)	▪ VINCULADA ✓ Situación de **concurso** apertura fase liquidación	5.000	5.000	0	13.1. 2º
e)	▪ Declarada en **Concurso** Acreedores	7.500	7.500	0	13.1.b)
f)	▪ **Error Contable*:** ✓ "Garantizada 100% por seguro crédito ó caución"	8.000	0	**+ 8.000**	10.3 y 13.1.a)

Casos b) y f) Error Cotable*, porque contablemente sólo es deducible:

"cuando existan dudas relativas al cobro… la cantidad cuyo cobro se estime como improbable" (último párrafo de NRV 14ª.1 PGC y 16ª.1 PGC PYMES y art. 10.3 LIS).

b) "acepta letra", hay una renovación reciente. No existen dudas relativas al cobro

f) "Garantizada 100% por seguro crédito ó caución". No existen dudas relativas al cobro

Deterioro de Valor Y Transmisión de Activos Financieros

- ✓ Arts. 13, 15, 21 y 22 LIS

José Antonio Fernández Pérez

Deterioros de Valor de Activos Financieros. Evolución Fiscal:

Deterioro de Valor de "Participaciones": GASTO		
❑ FECHAS	❖ CONTABLE	❖ FISCAL
❑ Desde 1/1/2013	▪ Sí es posible	▪ No es deducible desde 2013

➢ Art. 12.3 TRLIS derogado por art. 1.Segundo.1 Ley 16/2013, con efectos desde 1/1/2013
➢ Art. 13.2.b) NLIS y art.15.k) NLIS, con efectos desde 1/1/2015

Deterioro de Valor de "Valores Representativos de Deudas": GASTO		
❑ FECHAS	❖ CONTABLE	❖ FISCAL
❑ Desde 1/1/2015	▪ Sí es posible	▪ No es deducible desde 2015

❑ Art. 13.2.c) NLIS, con efectos desde 1/1/2015

ACTIVOS FINANCIEROS

ACTIVOS FINANCIEROS. NRV 9 PGC

Distinción por FINALIDAD:

- **COMERCIAL.**
- **PARA ESPECULAR.**
- **PARA MANTENER.**
- **GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS.**

- **La clasificación debe realizarse en el momento inicial**
- **y las posibilidades de reclasificación de una a otra categoría son muy limitadas**

ACTIVOS FINANCIEROS - Clasificación Contable (NRV 9ª PGC)

Categorías / Activos	1 Préstamos y partidas a cobrar	2 Inversiones a vencimiento	3 Para negociar	4 Otros valor razonable cambios resultados	5 Grupo, multigrupo y asociadas (GMA)	6 Disponible para venta
Renta fija (Obligaciones, bonos, pagarés y otros valores de deuda)	**SÍ**	**SÍ**	**SÍ**	**SÍ**	**--**	**SÍ**
Renta variable (Acciones y participaciones en patrimonio)	**--**	**--**	**SÍ**	**SÍ**	**SÍ**	**SÍ**
Deterioro de Valor "contable"	**SÍ**	**SÍ**	**NO**	**NO**	**SÍ**	**SÍ**

FISCALMENTE	**Deterioro de valor:** **No** deducible [Arts. 13.2 y 15.k) LIS]		Casos: 1,2,5 y 6
	Pérdidas por "valor razonable": [Art. 15.l) LIS]	▪ **Sí** dan derecho a exención art. 21: **No** deducible	Casos: 3 y 4
		▪ **No** dan derecho a exención art. 21: **Sí** deducible	

B. ACTIVOS FINANCIEROS - Clasificación Contable (NRV 8ª PGC PYMES)

TRATAMIENTO CONTABLE- PGC PYMES

PGC PYMES

Categorías / Activos	1 Activos Financieros a Coste Amortizado	2 Activos Financieros Mantenidos para Negociar	3 Activos Financieros a Coste
Renta fija (Obligaciones, bonos, pagarés y otros valores de deuda)	**SÍ**	**SÍ**	**NO**
Renta variable (Acciones y participaciones en patrimonio)	**--**	**SÍ**	**SÍ**
Deterioro de Valor "contable"	**SÍ**	**NO**	**SÍ**

FISCALMENTE	**Deterioro de valor:** **No** deducible [Arts. 13.2 y 15.k) LIS]		Casos: 1 y 3
	Pérdidas por "valor razonable": [Art. 15.l) LIS]	▪ **Sí** dan derecho a exención art. 21: **No** deducible	Casos: 2
		▪ **No** dan derecho a exención art. 21: **Sí** deducible	

Reversión del deterioro de participaciones

Desde 1/1/2016

- **Modificación de la DT 16ª LIS**

  - **Real Decreto-ley 3/2016 (BOE de 3-12-2016):**

    - **El artículo 3.Primero.Dos del RD Ley 3/2016 modifica la DT 16ª LIS, con efectos desde 1-1-2016.**

Reversión del Deterioros de Valor de Participaciones.

REVERSIÓN del DETERIORO DE VALOR de PARTICIPACIONES: INGRESO

- **La reversión** de los deterioros de valor de participaciones que resultaron **fiscalmente deducibles en periodos impositivos previos a 2013** y que a partir de esa fecha no lo son deberá realizarse por un importe mínimo anual, **de forma lineal** **durante cinco años**.

- En el Real Decreto-Ley 3/2016 se establece la incorporación automática de los referidos deterioros, como un importe mínimo (1/5 cada año desde 2016), **sin perjuicio de que resulten reversiones superiores por las reglas de general aplicación**, teniendo en cuenta que se trata de pérdidas estimadas y no realizadas que minoraron la base imponible de las entidades españolas.

RD Ley 3/2016 modifica DT 16ª LIS. Desde 1/1/2016

Deterioros de Valor de Participaciones. Resumen

DETERIORO DE VALOR De PARTICIPACIONES: GASTO		
❑ FECHAS	❖ CONTABLE	❖ FISCAL
❑ Antes de 2013	▪ Sí es posible	▪ Sí es posible
❑ Desde 1/1/2013	▪ Sí es posible	▪ No es deducible desde 2013
REVERSIÓN del DETERIORO DE VALOR De PARTICIPACIONES: INGRESO		
❑ Hasta 31/12/2015	▪ Ingreso si procede la reversión	▪ Ingreso: si fue gasto deducible
❑ Desde 1/1/2016	▪ Ingreso si procede la reversión	▪ Ingreso: al menos 1/5, si fue gasto deducible antes de 2013

Afecta a 5 años	2016 a 2020	▪ 1/5 cada año
		▪ Salvo que un año se impute más, en ese caso lo que falte por imputar a repartir entre los años que queden

- ❖ **Pérdida por deterioro que fue gasto deducible antes del 2013.**
- ➢ **Ingreso por Reversión a partir del 2016**

100 (696 ó 698) Pérdidas por deterioro de participaciones **a/ Deterioro de valor de participaciones LP/CP (29 ó 59) 100**

Si posteriormente las circunstancias que motivaron la pérdida por deterioro dejan de existir se efectuaría la reversión:

? Deterioro de valor de participaciones LP/CP (29 ó 59) a/ Reversión del deterioro de participaciones a LP/CP (796 ó 798) ?

FISCALMENTE: Imputable al menos 1/5 desde 2016 (DT 16ª LIS).
Si no coincide con la contabilidad ⇒ AJUSTE.

Contable	FISCAL	ajuste
➢ Depende	❖ Sí imputable al menos 1/5 desde 2016	depende
0	(1/5 s/ 100 = 20) 20	+ 20

- **EXENCIÓN INTERNA E INTERNACIONAL**

- **Deterioro de Valor Y Transmisión de Activos Financieros**

  - ✓ **Arts. 13, 15, 21 y 22 LIS**

Art. 21 NLIS Desde 1/1/2015

MODIFICACIONES EN DOBLE IMPOSICIÓN RESUMEN

CONCEPTOS	EXENCIÓN DOBLE IMPOSICIÓN, INTERNA E INTERNACIONAL
❑ EXENCIÓN	❖ De los **dividendos** y participación en beneficios percibidos. ❖ **Y de la Renta + de la transmisión** de acciones o participaciones ➢ **de entidades españolas y de las extranjeras, REQUISITOS:**
❑ De entidades españolas ➢ Requisitos	✓ **Participación Directa ó Indirecta ≥ 5%,** ✓ **ó** que el Valor de Adquisición de las acciones o participaciones **> 20.000.000 €** ✓ y que se posean de manera interrumpida durante el **año** anterior, o que se mantenga hasta completar el año.
❑ De entidades extranjeras ➢ Requisitos	✓ **Además** de los **anteriores**, ✓ Que la entidad participada haya estado **sujeta y no exenta** por un **impuesto extranjero** de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades de España a un **tipo nominal ≥ 10 %** en el ejercicio en que se hubieran obtenido los beneficios. ✓ **Que el País no sea Paraíso Fiscal** (salvo que resida en la UE y acredite motivos)
❑ No se exige	❖ Que la entidad que reparte los dividendos desarrolle una actividad empresarial
❑ Limitaciones	❖ Pero, la exención **no se aplicará** a las rentas de las **transmisiones** de participaciones de entidad patrimonial ó Transparencia Fiscal Internacional
❑ Incompatible	❖ **Con Deducciones doble imposición internacional arts. 31 y 32**
❑ Desaparece	❖ **Deducción** Doble Imposición **Interna (“la del 50%”)**.

Art. 21 NLIS Desde 1/1/2015

EXENCIÓN DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA

CONCEPTOS	EXENCIÓN DOBLE IMPOSICIÓN, INTERNA
❑ EXENCIÓN ❖ De entidades españolas	❖ De los **dividendos** y participación en beneficios percibidos. ❖ **Y de la Renta + de la transmisión** de acciones o participaciones ➢ **de entidades españolas, REQUISITOS:**
➢ Requisitos	✓ **Participación Directa ó Indirecta ≥ 5%,** ✓ **ó** que el Valor de Adquisición de las acciones o participaciones **> 20.000.000 €** ✓ y que se posean de manera interrumpida durante el **año** anterior, o posterior.
❑ VARIOS NIVELES	▪ **A → ≥ 5% H → ≥ 5% E1. EDII en A por E1 con condiciones:** ➢ **H Sociedad Holding** ***[los ingresos de H más del 70% son dividendos ó transmisión de valores]*** **caso que posea ≥ 5% E1: Para A la EDII es parcial, solamente por los dividendos que procedan de E1 si A posee de E1 de forma indirecta ≥ 5%. Salvo que H y E1 sean Grupo (art 42 C de C)** ➢ **H Sociedad Holding caso que posea < 5% E1: Para A la EDII es total, porque H no practica EDII de los dividendos de E1.** ➢ **H no es Holding: Para A la EDII es total.**
❑ Reservas	❖ Se aplica criterio **LIFO** (las últimas reservas se consideran las distribuidas)
❑ No se exige	❖ Que la entidad que reparte los dividendos desarrolle una actividad empresarial
❑ Limitaciones	❖ Pero, la exención **no se aplicará** a las rentas de las **transmisiones** de participaciones de: entidad patrimonial, de AIE ó Transparencia Fiscal Internacional.

EJEMPLO-1 EXENCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA : DIVIDENDOS (art.21)

Sociedad A — **100%** → **Sociedad E**

MOMENTO-1º:
- BENEFICIOS (BI IS): 100.000
- Tributa al 25%
- Paga IS (25.000)

MOMENTO-2º:
- Decide distribuir dividendos: 10.000

- Tributa al 25%

MOMENTO-2º: Percibe los dividendos de E

- Bº contable: 10.000 = 10.000
- EDII (100%s/ 10.000) = (10.000)
- BI (Bº fiscal) = 0

No procede retención (art. 128.4.d) LIS)

CONCEPTOS	Contablemente	Fiscalmente	Ajuste	Art. LIS
Beneficios en participaciones en E (76)	10.000	0 (EDII)	- 10.000	21

EJEMPLO-1-solución-1-b EXENCIÓN: Dividendos. Art. 21 LIS

➢ Por dividendos de E: Renta obtenida por A	❖ EXENTA

ASIENTO CONTABLE:

10.000	Bancos cuenta corriente (57)			
		a/	Beneficios en participaciones en E (76)	10.000

AJUSTE FISCAL:

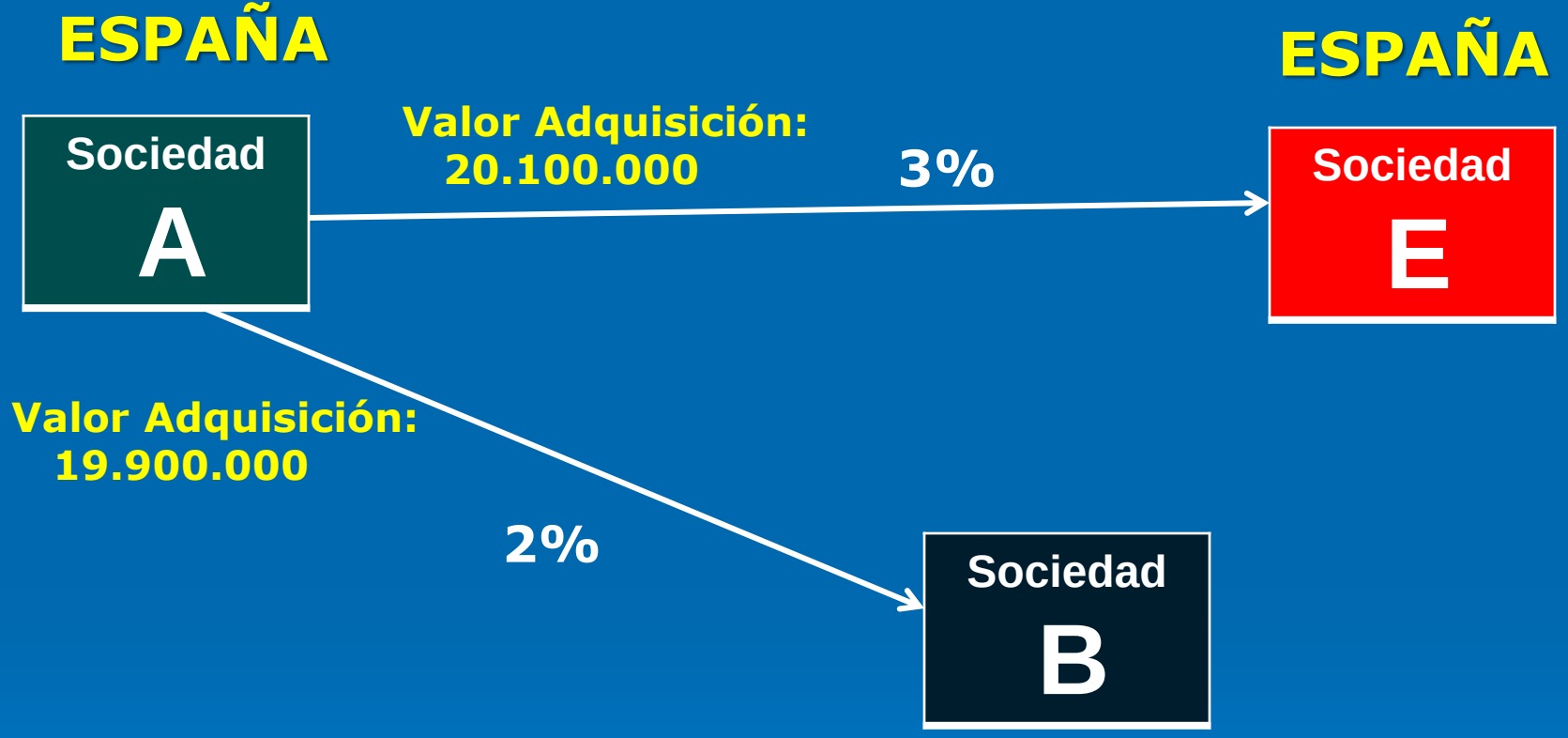
CONCEPTOS	Contablemente	Fiscalmente	Ajuste	Art. LIS
Beneficios en participaciones en E (76)	10.000	0 (EDII)	- 10.000	21

LIQUIDACIÓN IS:

RESULTADO CONTABLE (I - G)	10.000
+ - AJUSTES:	
Beneficios en participaciones en E (76) EXENCCIÓN (art. 21 L)	- 10.000
= RESULTADO FISCAL (BI)	0
x Tipo de gravamen = cuota íntegra	0

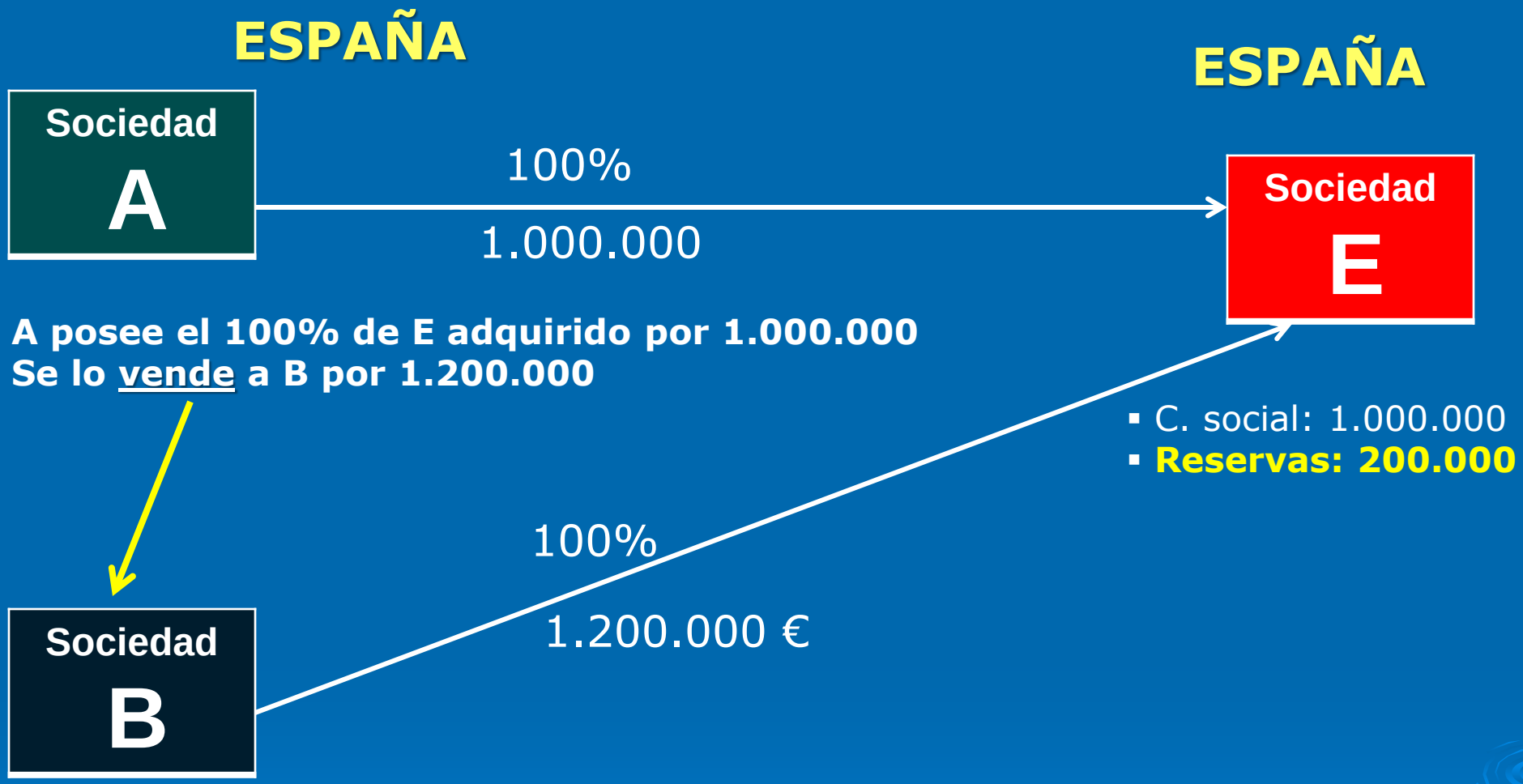
EJEMPLO-2 de Participación. Art. 21 LIS

E-2 Valor Adquisición > 20.000.000 €



- ✓ V.A. de E (20,1MM) > 20MM €: Sí Procede EDII por E
- ○ V.A. de B (19,9 MM)< 20MM €: No Procede EDII por B

EJEMPLO-3-enunciado Trasmisión-Exención. Art. 21 LIS



EJEMPLO-3-solución. Trasmisión-Exención. Art. 21 L

Sociedad A	- A posee el 100% de E adquirido por 1.000.000 - Se lo vende a B por 1.200.000 - Aplica la exención del art. 21

ASIENTO CONTABLE:

1.200.000	Bancos cuenta corriente (57)	a/	I.F. Participaciones de E (24)	1.000.000
			Beneficios en participaciones (76)	200.000

AJUSTE FISCAL:

CONCEPTOS	Contablemente	Fiscalmente	Ajuste	Art. LIS
Beneficios en participaciones (76)	200.000	0	- 200.000	21

LIQUIDACIÓN IS:

RESULTADO CONTABLE (I - G)	200.000
+ - AJUSTES:	
Beneficios en participaciones (76). EXENTA (art. 21 L)	-200.000
= RESULTADO FISCAL (BI)	0
x Tipo de gravamen = cuota íntegra	0

Art. 21 NUEVA LIS Desde 1/1/2015

EXENCIÓN DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

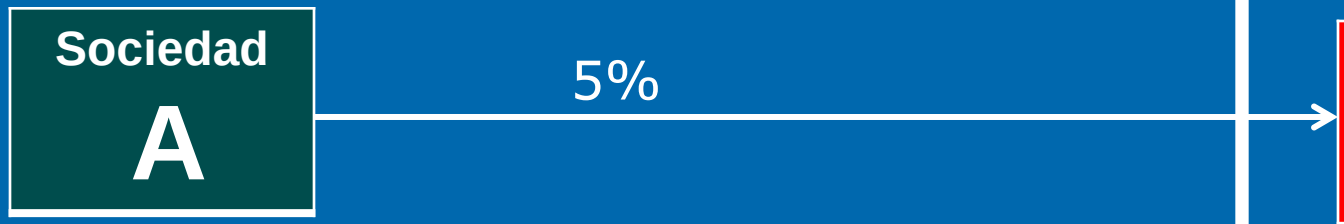
CONCEPTOS	EXENCIÓN DOBLE IMPOSICIÓN, INTERNACIONAL
❑ EXENCIÓN ❑ De entidades extranjeras	❖ De los **dividendos** y participación en beneficios percibidos. ❖ **Y de la Renta + de la transmisión** de acciones o participaciones ➢ **de entidades extranjeras, REQUISITOS:**
➢ Requisitos	✓ **Participación Directa ó Indirecta ≥ 5%,** ✓ **ó** que el Valor de Adquisición de las acciones o participaciones **> 20.000.000 €** ✓ Que se posean de manera interrumpida durante el **año** anterior ó completarlo.
➢ Requisito Adicional	✓ Que la entidad participada haya estado **sujeta y no exenta** por un **impuesto extranjero** de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades de España a un **tipo nominal ≥ 10 %** en el ejercicio en que obtenga los Bº (aunque sí puede aplicar algún tipo de exención, reducción, deducción ó bonif.) ✓ **Que el País no sea Paraíso Fiscal** (salvo que resida en la UE y acredite motivos)
❑ VARIOS NIVELES	❖ **A → ≥ 5% NR1 → NR2. Si se cumplen los requisitos en NR1 y NR2: exención total. Si se cumplen en parte: exención parcial.**
❑ No exención	❖ En el caso de que los Dividendos generen **gastos en la pagadora.**
❑ No se exige	❖ Que la entidad que reparte los dividendos desarrolle una actividad empresarial
❑ Limitaciones	❖ Pero, la exención **no se aplicará** a las rentas de **transmisiones** de participaciones de Patrimonial, ó de AIE ó Transparencia Fiscal Internacional.
❑ Incompatible	❖ **Con Deducciones doble imposición internacional arts. 31 y 32**

EJEMPLO-4 de Participación. Art. 21 LIS

E-4 PARTICIPACIÓN ≥ 5%. DIRECTA e INDIRECTA

ESPAÑA

TERCER PAÍS



A posee el 5% de NR

La Sociedad E:
- ✓Tributa a un tipo nominal ≥ 10%
- ✓No es un Paraíso Fiscal

EJEMPLO-5-enunciado Trasmisión-Exención. Art. 21 LIS



EJEMPLO-5-solución. Trasmisión-Exención. Art. 21 L

Sociedad A	- A posee el 100% de NR adquirido por 1.000.000 - Se lo vende a B por 1.200.000 - Aplica la exención del art. 21

ASIENTO CONTABLE:

1.200.000	Bancos cuenta corriente (57)	a/	I.F. Participaciones de E (24)	1.000.000
			Beneficios en participaciones (76)	200.000

AJUSTE FISCAL:

CONCEPTOS	Contablemente	Fiscalmente	Ajuste	Art. LIS
Beneficios en participaciones (76)	200.000	0	- 200.000	21

LIQUIDACIÓN IS:

RESULTADO CONTABLE (I - G)	200.000
+ - AJUSTES:	
Beneficios en participaciones (76). EXENTA (art. 21 L)	-200.000
= RESULTADO FISCAL (BI)	0
x Tipo de gravamen = cuota íntegra	0

Pérdidas transmisión de participaciones

Desde 1/1/2017

- **Modificación de varios arts. LIS**

- **Real Decreto-ley 3/2016 (BOE de 3-12-2016):**

  - **El artículo 3. Segundo. del RD Ley 3/2016 modifica varios artículos LIS, con efectos desde 1-1-2017.**

Pérdidas por Transmisión de Participaciones: No deducibles

- **No deducibilidad** de las **pérdidas realizadas en la transmisión de participaciones en entidades siempre que se trate de participaciones con derecho a la exención** en las rentas positivas obtenidas, tanto en dividendos como en plusvalías generadas en la transmisión de participaciones.

- **Asimismo**, queda **excluida** de integración en la base imponible **cualquier tipo de pérdida** que se genere por la participación en entidades ubicadas en **paraísos fiscales o** en territorios que no alcancen un nivel de tributación adecuado.

- En estos casos, teniendo en cuenta el derecho comparado y la evolución de las propuestas normativas realizadas por la Unión Europea, resulta aconsejable adaptarse a las análogas previstas en países de nuestro entorno, **descartando la incorporación de cualquier renta, positiva o negativa**, que pueda generar la tenencia de participaciones en otras entidades, a través de un auténtico régimen de exención.

RD Ley 3/2016 modifica varios LIS. Desde 1/1/2017

Pérdidas por Transmisión de Participaciones: No deducibles

Por esta razón, el Real Decreto-Ley 3/2016 modifica la LIS en los siguientes puntos:

- Se modifica el artículo 11.10 LIS.
- Se deroga el artículo 11.11 LIS.
- Se modifica el artículo 13.2 LIS.
- Se añaden las letras k) y l) al artículo 15 LIS.
- Se modifica el artículo 17.1 LIS.
- Se modifica el artículo 21 LIS.
- Se modifica el artículo 22 LIS.
- Se modifica el artículo 31 LIS.
- Se derogan los apartados 6 y 7 del artículo 32 LIS.
- Se modifica el artículo 88 LIS.

RD Ley 3/2016 modifica LIS. Desde 1/1/2017

No deducible el Deterioro de Valor de Participaciones. Resumen

❑ Tipo de Valores	❖ Circunstancias		Art. LIS
❖ Sí cumplan requisito del art. 21.1.a) LIS	▪ ≥ 5% ▪ ó > 20 MM €	▪ ≥ 1 año	15.k).1º
❖ No cumplan requisito del art. 21.1.b) LIS	➢ caso de no residente que: ▪ tributen a un tipo nominal < 10% ▪ ó sea Paraíso Fiscal		15.k).2º
❖ No cumplan requisito del art. 21.1.a) LIS	▪ < 5% ▪ y ≤ 20 MM €		13.b).1ª
❖ Sí cumplan requisito del art. 21.1.b) LIS	➢ caso de no residente que: ▪ tributen a un tipo nominal ≥ 10% ▪ y no sea Paraíso Fiscal		13.b).2ª

Transmisión ó baja de la participación	
❑ Casos 13.b) ➢ Durante 1 año antes	❖ Sí deducible la pérdida por deterioro de valor (13.2.último párrafo LIS)
❑ Casos 15.k)	❖ No deducible la pérdida

ACTIVOS FINANCIEROS - Clasificación Contable (NRV 9ª PGC)

Categorías / Activos	1 Préstamos y partidas a cobrar	2 Inversiones a vencimiento	3 Para negociar	4 Otros valor razonable cambios resultados	5 Grupo, multigrupo y asociadas (GMA)	6 Disponible para venta
Renta fija (Obligaciones, bonos, pagarés y otros valores de deuda)	**SÍ**	**SÍ**	**SÍ**	**SÍ**	--	**SÍ**
Renta variable (Acciones y participaciones en patrimonio)	--	--	**SÍ**	**SÍ**	**SÍ**	**SÍ**
Deterioro de Valor "contable"	**SÍ**	**SÍ**	**NO**	**NO**	**SÍ**	**SÍ**

FISCALMENTE	**Deterioro de valor:** **No** deducible [Arts. 13.2 y 15.k) LIS]		Casos: 1,2,5 y 6
	Pérdidas por "valor razonable": [Art. 15.l) LIS]	▪ **Sí** dan derecho a exención art. 21: **No** deducible	Casos: 3 y 4
		▪ **No** dan derecho a exención art. 21: **Sí** deducible	

EJEMPLO-I. Con Deterioro de Valor Y Trasmisión. Contablemente

Sociedad "A"

Activos Financieros:

- ✓ GMA
- ✓ Disponibles Vta.

1. Año N: "A" adquiere acciones de "E" por 1.000.000 €
2. Año N+1: Deterioro contable de "E" 200.000 €
3. Año N+2: vende acciones de "E" a la Sociedad "C". Dos opciones:

a) Precio de Venta: 1.100.000 €

b) Precio de venta: 700.000 €

ASIENTOS CONTABLES:

1. Año N "A" adquiere acciones de "E" por 1.000.000:

1.000.000	I.F. Participaciones de E (24)	a/	Bancos cuenta corriente (57)	1.000.000

2. Año N+1 Dota el Deterioro contable de 200.000 :

200.000	Dotación Deterioro de Valor (698)	a/	Deterioro de Valor (598)	200.000

3. Año N+2 "A" Vende las acciones de "E", procede reversión del D.V.:

200.000	Deterioro de Valor (598)	a/	Reversión Deterioro de Valor (798)	200.000

a) Año N+2 "A" Vende las acciones de "E" por 1.100.000:

1.100.000	Bancos cuenta corriente (57)	a/	I.F. Participaciones de E (24)	1.000.000
			Beneficios en participaciones (76)	100.000

b) Año N+2 "A" Vende las acciones de "E" por 700.000:

700.000	Bancos cuenta corriente (57)			
300.000	Pérdidas en participaciones (66)	a/	I.F. Participaciones de E (24)	1.000.000

EJEMPLO-I-1-R Trasmisión de RESIDENTE ("cualificada")



1. Año N: "A" adquiere el 5% de "E" por 1.000.000
2. Año N+1: Deterioro contable de 200.000
3. Año N+2: vende 5% de "E" a la Sociedad "C". Dos opciones:
   a) Precio de Venta: 1.100.000
   b) Precio de venta: 700.000

AÑO	CONCEPTOS		CONTABLE	FISCAL	AJUSTE	ART. LIS
N+1	(G) Deterioro de Valor (698)		(200.000)	0	+ 200.000*	15.K).1º (No deducible)
Valor de las acciones de "E"			800.000 (1MM- 0,2MM)	1.000.000	--------	
N+2	a) PLUSVALÍA (+100.000)	Reversión del deterioro (798)	200.000	0	-200.000*	11.5 ("no burro y apaleado")*
		Venta: Beneficio Ingreso (76)	100.000	0	-100.000	21.3 (Exenta)
		Resumen (Bº)	300.000	0	-300.000	Total
N+2	b) MINUSVALÍA (- 300.000)	Reversión del deterioro (798)	200.000	0	-200.000*	11.5 ("no burro y apaleado")*
		Venta: Pérdida Gasto (66)	(300.000)	0	+300.000	21.6 (No deducible)
		Resumen (Pª)	(100.000)	0	+100.000	Total

EJEMPLO-I-2-NR Trasmisión de No RESIDENTE ("Cualificada")



1. Año N: "A" adquiere el 5% de "E" por 1.000.000
2. Año N+1: Deterioro contable de 200.000
3. Año N+2: vende 5% de "E" a la Sociedad "C". Dos opciones:
   a) Precio de Venta: 1.100.000
   b) Precio de venta: 700.000

- ✓ tipo nominal ≥ 10%
- ✓ Y No Paraíso Fiscal

AÑO	CONCEPTOS		CONTABLE	FISCAL	AJUSTE	ART. LIS
N+1	(G) Deterioro de Valor (698)		(200.000)	0	+ 200.000*	15.K).1º (No deducible)
Valor de las acciones de "E"			800.000 (1MM- 0,2MM)	1.000.000	--------	
N+2	a) PLUSVALÍA (+100.000)	Reversión del deterioro (798)	200.000	0	-200.000*	11.5 ("no burro y apaleado")*
		Venta: Beneficio Ingreso (76)	100.000	0	-100.000	21.3 (Exenta)
		Resumen (Bº)	300.000	0	-300.000	Total
N+2	b) MINUSVALÍA (- 300.000)	Reversión del deterioro (798)	200.000	0	-200.000*	11.5 ("no burro y apaleado")*
		Venta: Pérdida Gasto (66)	(300.000)	0	+300.000	21.6 (No deducible)
		Resumen (Pª)	(100.000)	0	+100.000	Total

EJEMPLO-I-3-NR Trasmisión de No RESIDENTE ("País Malo")



1. Año N: "A" adquiere el 5% de "E" por 1.000.000
2. Año N+1: Deterioro contable de 200.000
3. Año N+2: vende 5% de "E" a la Sociedad "C". Dos opciones:
   a) Precio de Venta: 1.100.000
   b) Precio de venta: 700.000

- ✓ tipo nominal < 10%
- ✓ ó Paraíso Fiscal

AÑO	CONCEPTOS		CONTABLE	FISCAL	AJUSTE	ART. LIS
N+1	(G) Deterioro de Valor (698)		(200.000)	0	+ 200.000*	15.K).2º (No deducible)
Valor de las acciones de "E"			800.000 (1MM- 0,2MM)	1.000.000	--------	
N+2	a) PLUSVALÍA (+100.000)	Reversión del deterioro (798)	200.000	0	-200.000*	11.5 ("no burro y apaleado")*
		Venta: Beneficio Ingreso (76)	100.000	100.000	0	21.3 (No Exenta)
		Resumen (Bº)	300.000	100.000	-200.000	Total
N+2	b) MINUSVALÍA (- 300.000)	Reversión del deterioro (798)	200.000	0	-200.000*	11.5 ("no burro y apaleado")*
		Venta: Pérdida Gasto (66)	(300.000)	0	+300.000	21.6 (No deducible)
		Resumen (Pª)	(100.000)	0	+100.000	Total

EJEMPLO-I-4-R Trasmisión de RESIDENTE ("No cualificada")



1. Año N: "A" adquiere el 4% de "E" por 1.000.000
2. Año N+1: Deterioro contable de 200.000
3. Año N+2: vende 4% de "E" a la Sociedad "C". Dos opciones:
   a) Precio de Venta: 1.100.000
   b) Precio de venta: 700.000

AÑO	CONCEPTOS		CONTABLE	FISCAL	AJUSTE	ART. LIS
N+1	(G) Deterioro de Valor (698)		(200.000)	0	+ 200.000*	13.2.b).1ª (No deducible)
Valor de las acciones de "E"			800.000 (1MM- 0,2MM)	1.000.000	--------	
N+2	a) PLUSVALÍA (+100.000)	Reversión del deterioro (798)	200.000	0	-200.000*	11.5 ("no burro y apaleado")*
		Venta: Beneficio Ingreso (76)	100.000	100.000	0	21.3 (No Exenta)
		Resumen (Bº)	300.000	100.000	-200.000	Total
N+2	b) MINUSVALÍA (- 300.000)	Reversión del deterioro (798)	200.000	0	-200.000*	11.5 ("no burro y apaleado")*
		Venta: Pérdida Gasto (66)	(300.000)	(300.000)	0	13.2 y 10.3 (Sí deducible)
		Resumen (Pª)	(100.000)	(300.000)	-200.000	Total

EJEMPLO-I-5-NR Trasmisión de No RESIDENTE ("No Cualificada" "Ni País Malo")



1. Año N: "A" adquiere el 4% de "E" por 1.000.000
2. Año N+1: Deterioro contable de 200.000
3. Año N+2: vende 4% de "E" a la Sociedad "C". Dos opciones:
   a) Precio de Venta: 1.100.000
   b) Precio de venta: 700.000

- ✓ tipo nominal ≥ 10%
- ✓ Y No Paraíso Fiscal

AÑO	CONCEPTOS		CONTABLE	FISCAL	AJUSTE	ART. LIS
N+1	(G) Deterioro de Valor (698)		(200.000)	0	+ 200.000*	13.2.b).2ª (No deducible)
Valor de las acciones de "E"			800.000 (1MM- 0,2MM)	1.000.000	--------	
N+2	a) PLUSVALÍA (+100.000)	Reversión del deterioro (798)	200.000	0	-200.000*	11.5 ("no burro y apaleado")*
		Venta: Beneficio Ingreso (76)	100.000	100.000	0	21.3 (No Exenta)
		Resumen (Bº)	300.000	100.000	-200.000	Total
N+2	b) MINUSVALÍA (- 300.000)	Reversión del deterioro (798)	200.000	0	-200.000*	11.5 ("no burro y apaleado")*
		Venta: Pérdida Gasto (66)	(300.000)	(300.000)	0	13.2 y 10.3 (Sí deducible)
		Resumen (Pª)	(100.000)	(300.000)	-200.000	Total

EJEMPLO-II. Sin Deterioro de Valor Y Trasmisión. Contablemente

Sociedad "A"

Activos Financieros:

- ✓ Para Negociar
- ✓ Otros a V. Razonable

1. Año N: "A" adquiere acciones de "E" por 1.000.000 €
2. Año N+1: Disminución de valor de "E" en 200.000 €
3. Año N+2: vende acciones de "E" a la Sociedad "C". Dos opciones:

a) Precio de Venta: 1.100.000 €

b) Precio de venta: 700.000 €

ASIENTOS CONTABLES:

1. Año N "A" adquiere acciones de "E" por 1.000.000:

1.000.000	I.F. Participaciones de E (24)	a/	Bancos cuenta corriente (57)	1.000.000

2. Año N+1 Disminución de valor de "E" en 200.000 :

200.000	Pérdidas por valoraciones V.R.(663)	a/	I.F. Participaciones de E (24)	200.000

3. Año N+2 "A" Vende las acciones de "E":

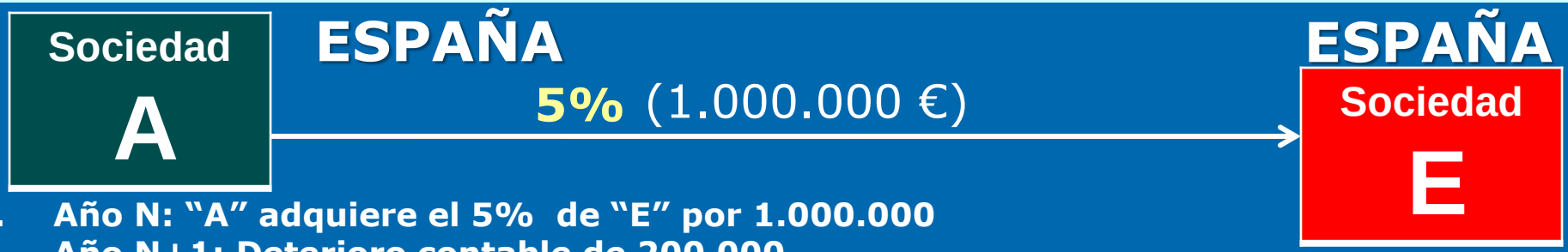
a) Año N+2 "A" Vende las acciones de "E" por 1.100.000:

1.100.000	Bancos cuenta corriente (57)	a/	I.F. Participaciones de E (24)	800.000
			Beneficios en participaciones (7630)	300.000

b) Año N+2 "A" Vende las acciones de "E" por 700.000:

700.000	Bancos cuenta corriente (57)			
100.000	Pérdidas en participaciones (6630)	a/	I.F. Participaciones de E (24)	800.000

EJEMPLO-II-1-R Trasmisión de RESIDENTE ("cualificada")



1. Año N: "A" adquiere el 5% de "E" por 1.000.000
2. Año N+1: Deterioro contable de 200.000
3. Año N+2: vende 5% de "E" a la Sociedad "C". Dos opciones:
   a) Precio de Venta: 1.100.000
   b) Precio de venta: 700.000

AÑO	CONCEPTOS		CONTABLE	FISCAL	AJUSTE	ART. LIS
N+1	(G) Pérdidas por aplicación V.R. (698)		(200.000)	0	+ 200.000*	15.l) (No deducible)
Valor de las acciones de "E"			800.000 (1MM- 0,2MM)	1.000.000	--------	
N+2	a) PLUSVALÍA (+300.000)	Venta: Beneficio Ingreso (76)	300.000	0	-300.000	21.3 (Exenta)
		Resumen (Bº)	300.000	0	-300.000	Total
N+2	b) MINUSVALÍA (- 100.000)	Venta: Pérdida Gasto (66)	(100.000)	0	+100.000	21.6 (No deducible)
		Resumen (Pª)	(100.000)	0	+100.000	Total

EJEMPLO-II-2-NR Trasmisión de No RESIDENTE ("Cualificada")



1. Año N: "A" adquiere el 5% de "E" por 1.000.000
2. Año N+1: Deterioro contable de 200.000
3. Año N+2: vende 5% de "E" a la Sociedad "C". Dos opciones:
   a) Precio de Venta: 1.100.000
   b) Precio de venta: 700.000

- ✓ tipo nominal ≥ 10%
- ✓ Y No Paraíso Fiscal

AÑO	CONCEPTOS		CONTABLE	FISCAL	AJUSTE	ART. LIS
N+1	(G) Pérdidas por aplicación V.R. (698)		(200.000)	0	+ 200.000*	15.l) (No deducible)
Valor de las acciones de "E"			800.000 (1MM- 0,2MM)	1.000.000	--------	
N+2	a) PLUSVALÍA (+300.000)	Venta: Beneficio Ingreso (76)	300.000	0	-300.000	21.3 (Exenta)
		Resumen (Bº)	300.000	0	-300.000	Total
N+2	b) MINUSVALÍA (- 100.000)	Venta: Pérdida Gasto (66)	(100.000)	0	+100.000	21.6 (No deducible)
		Resumen (Pª)	(100.000)	0	+100.000	Total

EJEMPLO-II-3-NR Trasmisión de No RESIDENTE ("País Malo")

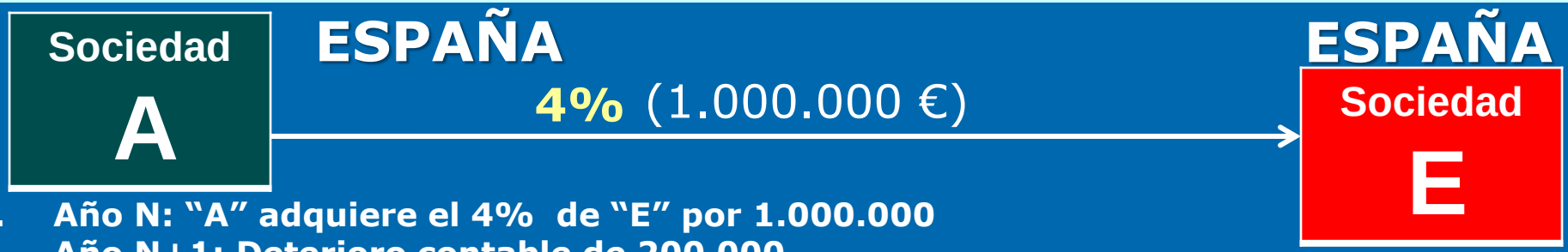


1. Año N: "A" adquiere el 5% de "E" por 1.000.000
2. Año N+1: Deterioro contable de 200.000
3. Año N+2: vende 5% de "E" a la Sociedad "C". Dos opciones:
   a) Precio de Venta: 1.100.000
   b) Precio de venta: 700.000

- ✓ tipo nominal < 10%
- ✓ ó Paraíso Fiscal

AÑO	CONCEPTOS		CONTABLE	FISCAL	AJUSTE	ART. LIS
N+1	(G) Pérdidas por aplicación V.R. (698)		(200.000)	0	+ 200.000*	15.l) (No deducible)
Valor de las acciones de "E"			800.000 (1MM- 0,2MM)	1.000.000	--------	
N+2	a) PLUSVALÍA (+300.000)	Venta: Beneficio Ingreso (76)	300.000	300.000	0	21.3 (No Exenta)
		Resumen (Bº)	300.000	300.000	0	Total
N+2	b) MINUSVALÍA (- 100.000)	Venta: Pérdida Gasto (66)	(100.000)	0	+100.000	21.6 (No deducible)
		Resumen (Pª)	(100.000)	0	+100.000	Total

EJEMPLO-II-4-R Trasmisión de RESIDENTE ("No cualificada")



1. Año N: "A" adquiere el 4% de "E" por 1.000.000
2. Año N+1: Deterioro contable de 200.000
3. Año N+2: vende 4% de "E" a la Sociedad "C". Dos opciones:
   a) Precio de Venta: 1.100.000
   b) Precio de venta: 700.000

AÑO	CONCEPTOS		CONTABLE	FISCAL	AJUSTE	ART. LIS
N+1	(G) Pérdidas por aplicación V.R. (698)		(200.000)	(200.000)	0	10.3 (Sí deducible)
Valor de las acciones de "E"			800.000 (1MM- 0,2MM)	800.000 (1MM- 0,2MM)	--------	
N+2	a) PLUSVALÍA (+300.000)	Venta: Beneficio Ingreso (76)	300.000	300.000	0	21.3 (No Exenta)
		Resumen (Bº)	300.000	300.000	0	Total
N+2	b) MINUSVALÍA (- 100.000)	Venta: Pérdida Gasto (66)	(100.000)	(100.000)	0	10.3 (Sí deducible)
		Resumen (Pª)	(100.000)	(100.000)	0	Total

EJEMPLO-II-5-NR Trasmisión de No RESIDENTE ("No Cualificada" "Ni País Malo")



1. Año N: "A" adquiere el 4% de "E" por 1.000.000
2. Año N+1: Deterioro contable de 200.000
3. Año N+2: vende 4% de "E" a la Sociedad "C". Dos opciones:
   a) Precio de Venta: 1.100.000
   b) Precio de venta: 700.000

- ✓ tipo nominal ≥ 10%
- ✓ Y No Paraíso Fiscal

AÑO	CONCEPTOS		CONTABLE	FISCAL	AJUSTE	ART. LIS
N+1	(G) Pérdidas por aplicación V.R. (698)		(200.000)	(200.000)	0	10.3 (Sí deducible)
Valor de las acciones de "E"			800.000 (1MM- 0,2MM)	800.000 (1MM- 0,2MM)	--------	
N+2	a) PLUSVALÍA (+300.000)	Venta: Beneficio Ingreso (76)	300.000	300.000	0	21.3 (No Exenta)
		Resumen (Bº)	300.000	300.000	0	Total
N+2	b) MINUSVALÍA (- 100.000)	Venta: Pérdida Gasto (66)	(100.000)	(100.000)	0	10.3 (Sí deducible)
		Resumen (Pª)	(100.000)	(100.000)	0	Total

RD Ley 3/2016 modifica LIS. Desde 1/1/2017

No deducible Rentas (-) por Transmisión de Participaciones.

Transmisión de la participación	
❑ Renta Negativa	❖ No deducible la renta negativa si se da alguna de las 2 circunstancias* del art. 21.6 LIS (art. 21.6LIS)

❑ Tipo de Valores	❖ Circunstancias*			LIS
1. Sí cumplan requisitos del art. 21.3 → 21.1 LIS	▪ ≥ 5% → ▪ ó > 20 MM €	Durante algún momento del Año anterior a la venta	Caso de No Res.: tributen a un tipo nominal ≥ 10% Y No Paraíso Fiscal	21.6.a)
2. ó No cumplan requisito del art. 21.1.b) LIS	➢ caso de No Residente que: ▪ tributen a un tipo nominal < 10% ▪ ó sea Paraíso Fiscal			21.6.b)

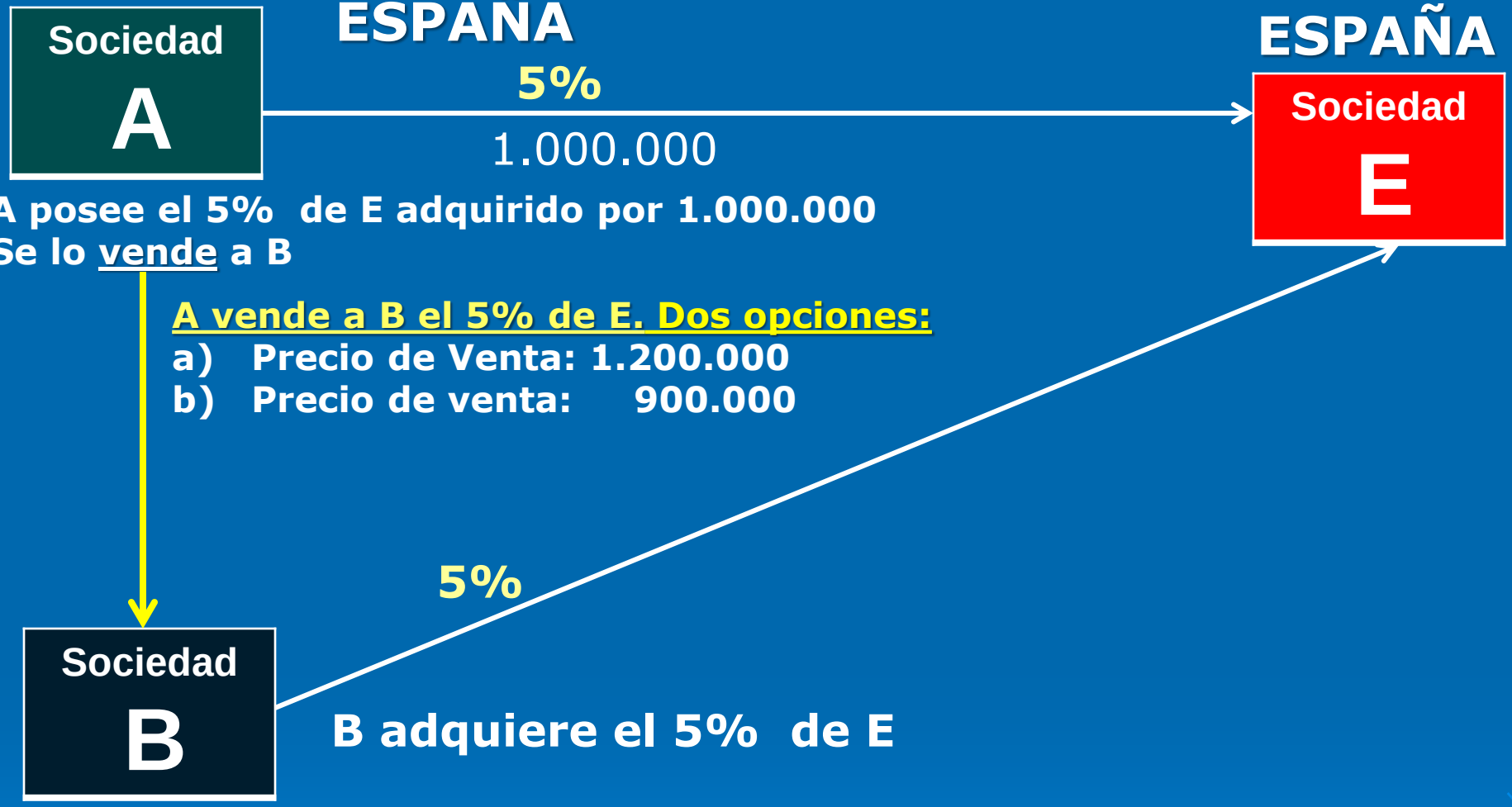
- ➢ **Será deducibles las rentas negativas en el caso de extinción de la entidad participada,** salvo reestructuración. **(art. 21.8 LIS)**
- ➢ Rentas negativas **minoradas** en los dividendos exentos de los últimos 10 años.

Si no se cumplen ninguna de las circunstancias* anteriores:

Las rentas Negativas derivadas de la transmisión pueden ser deducibles

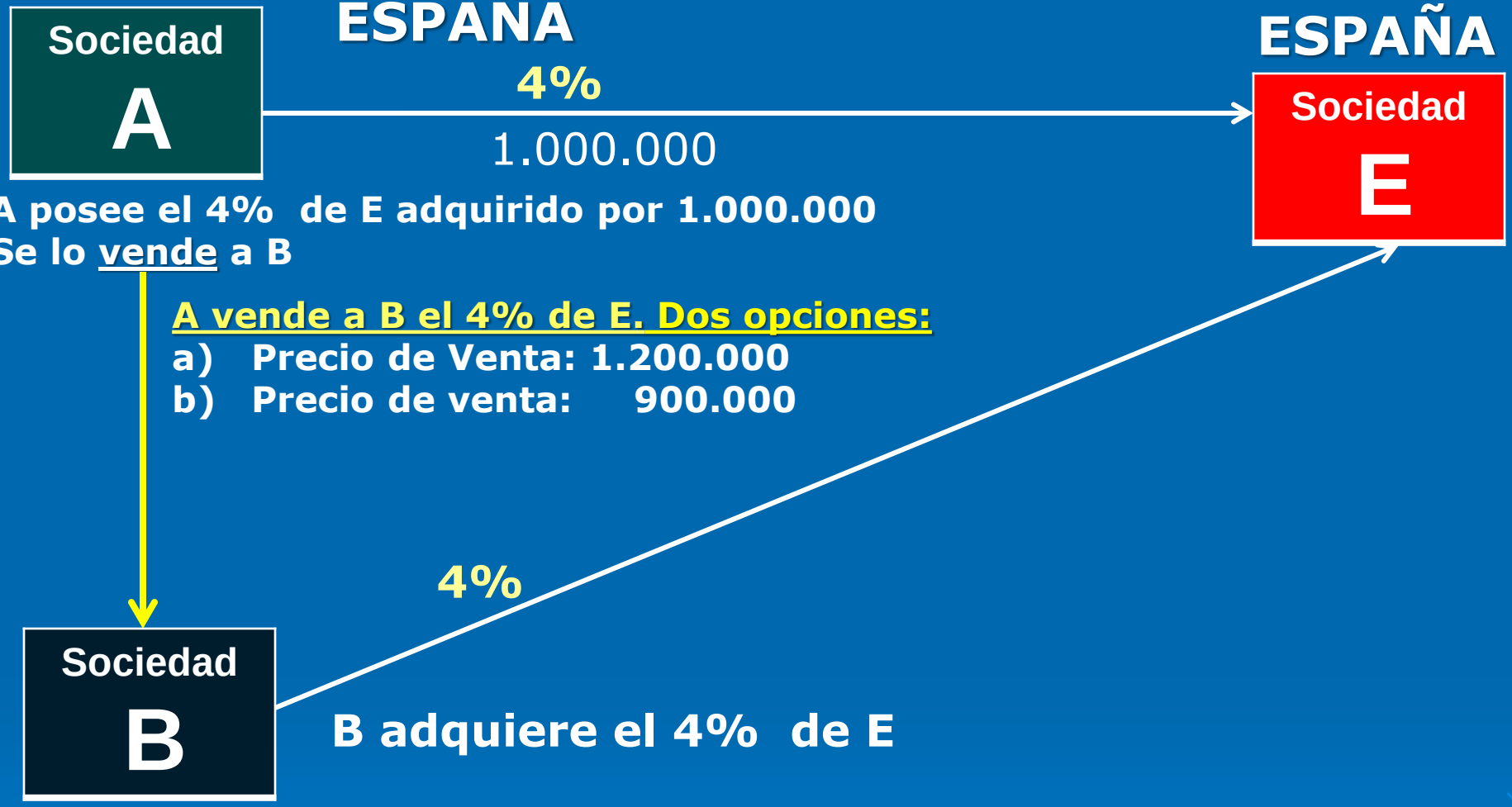
Procede las Especialidades del art. 21.7 LIS

EJEMPLO-1-R Trasmisión de RESIDENTE (≥ 5%)



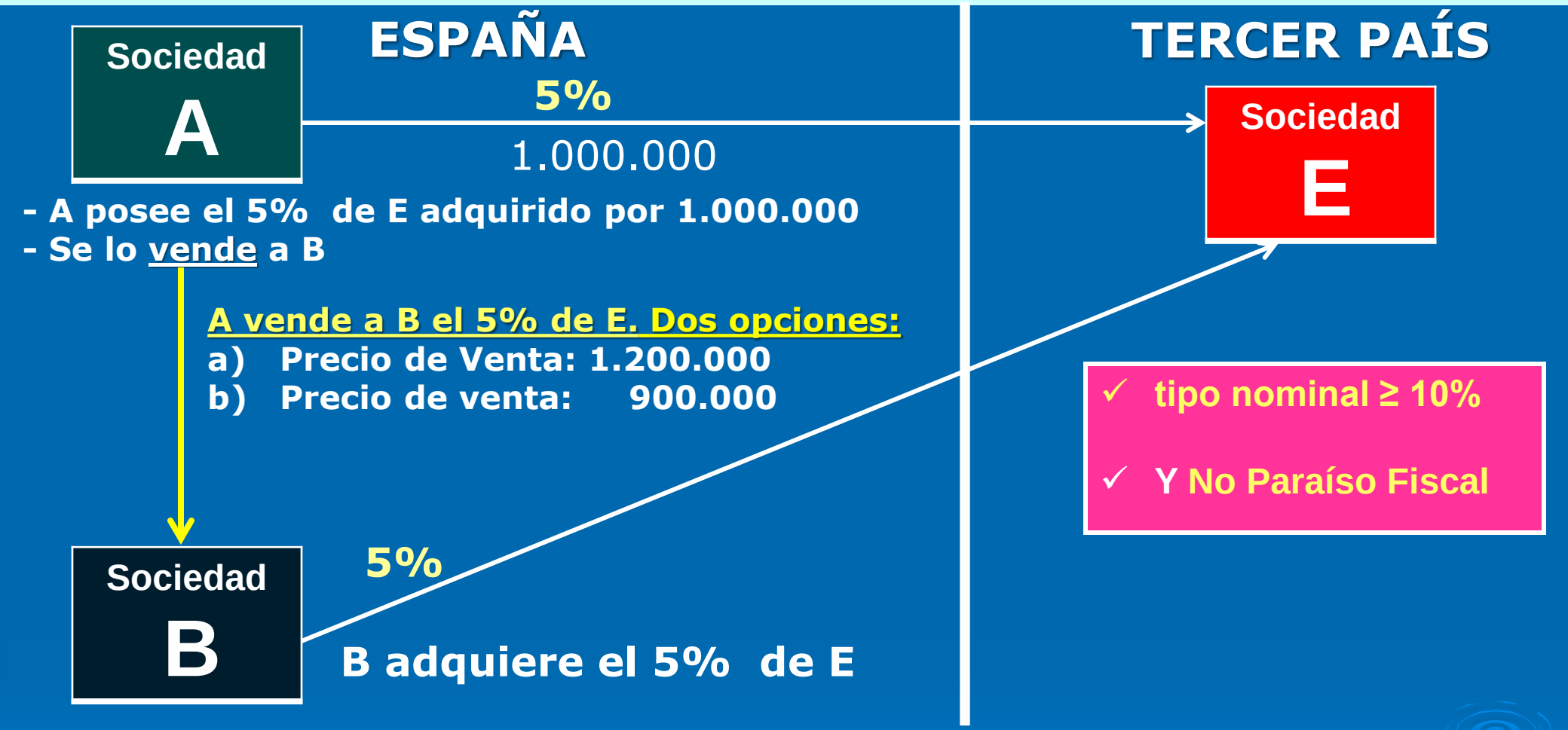
TRANSMISIÓN, para la sociedad A	Se cumplen circunstancias del art. 21.6 LIS
a) PLUSVALÍA (+ 200.000)	Exenta (Art. 21.3 LIS)
b) MINUSVALÍA (- 100.000)	No deducible (Art. 21.6 LIS)

EJEMPLO-2-R Trasmisión de RESIDENTE (< 5%)



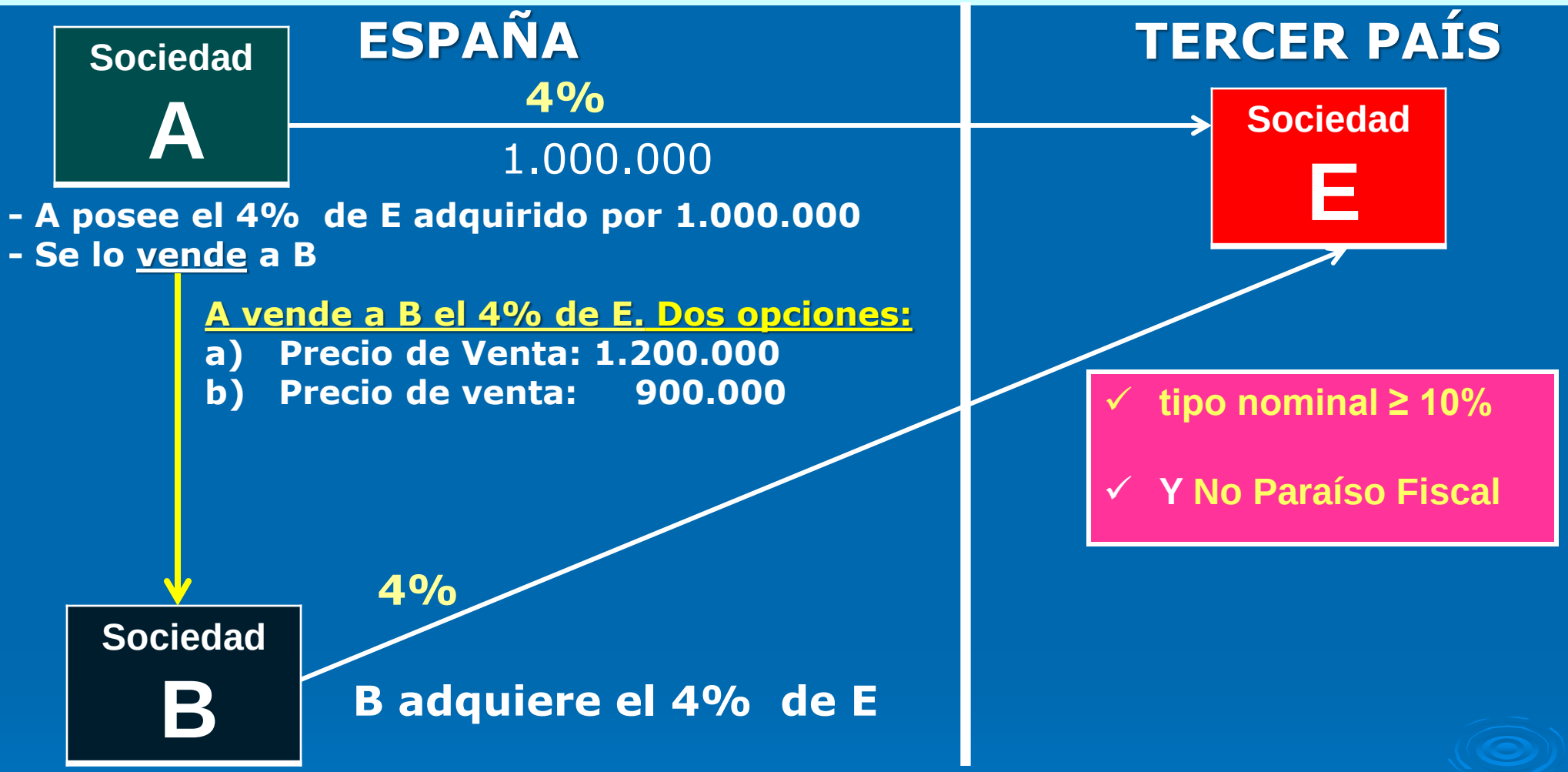
TRANSMISIÓN, para la sociedad A	No Se cumplen circunstancias del art. 21.6 LIS
a) PLUSVALÍA (+ 200.000)	No Exenta. Tributa. ▲BI: + 200.000
b) MINUSVALÍA (- 100.000)	Sí deducible. ▼BI: - 100.000

EJEMPLO-3-NR Trasmisión de NO Residente (≥ 5% y No Paraíso F)



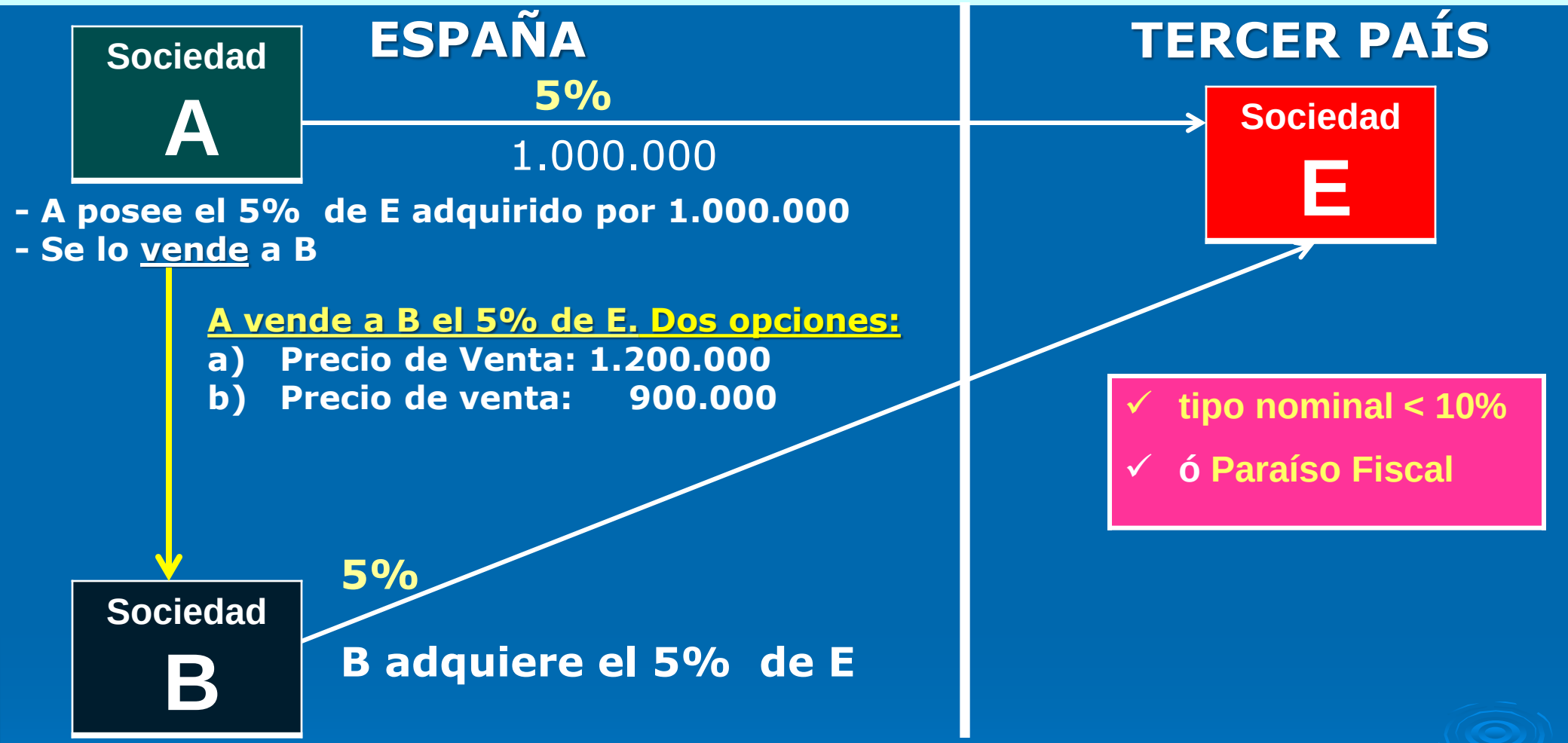
TRANSMISIÓN, para la sociedad A	Se cumplen circunstancias del art. 21.6 LIS
a) PLUSVALÍA (+ 200.000)	Exenta (Art. 21.3 LIS)
b) MINUSVALÍA (- 100.000)	No deducible (Art. 21.6 LIS)

EJEMPLO-4-NR Trasmisión de NO Residente (< 5% y No Paraíso F)



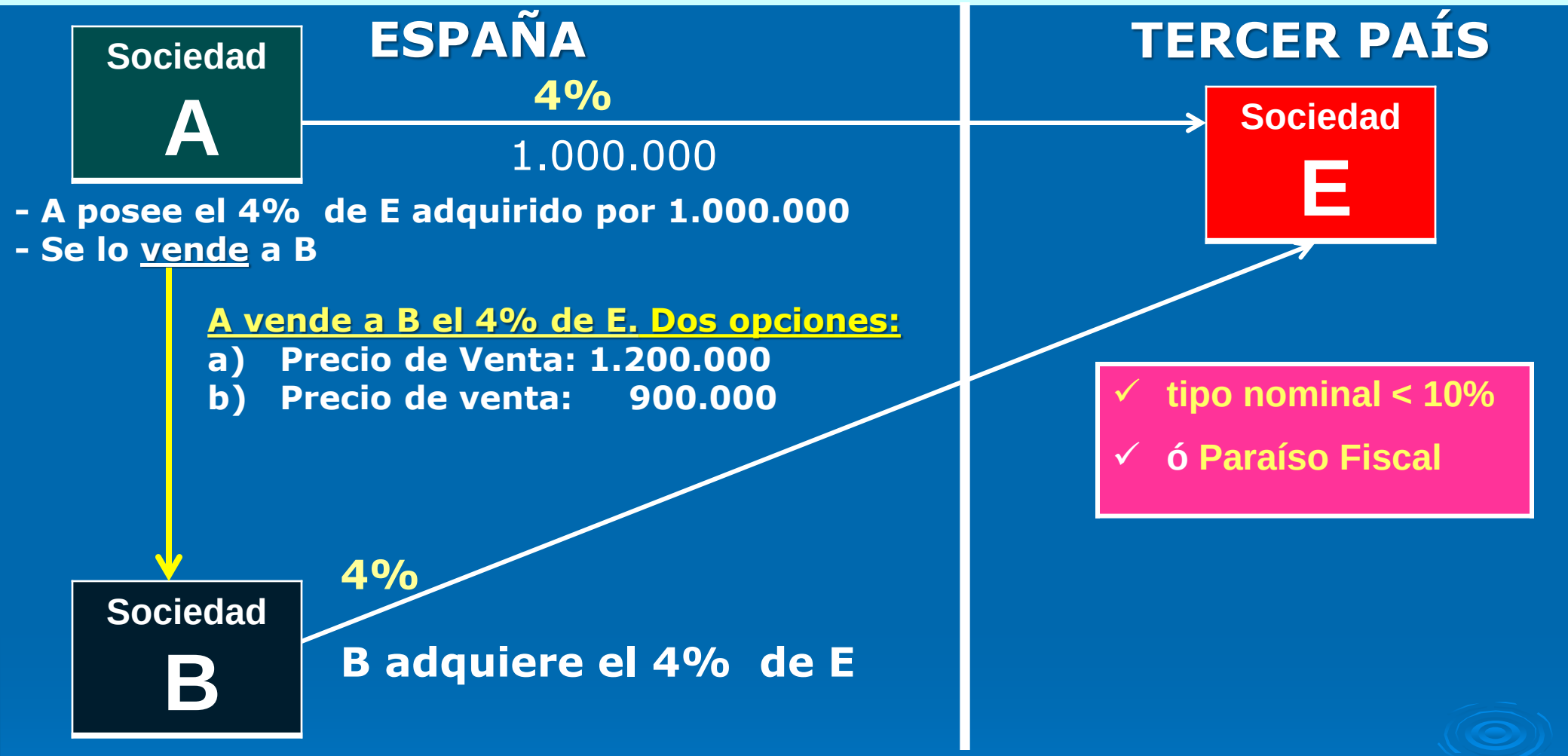
TRANSMISIÓN, para la sociedad A	No Se cumplen circunstancias del art. 21.6 LIS
a) PLUSVALÍA (+ 200.000)	No Exenta. Tributa. ▲BI: + 200.000
b) MINUSVALÍA (- 100.000)	Sí deducible. ▼BI: - 100.000

EJEMPLO-5-NR Trasmisión de NO Residente (Paraíso Fiscal ó < 10%)



TRANSMISIÓN, para la sociedad A	Se cumplen circunstancias del art. 21.6 LIS
a) PLUSVALÍA (+ 200.000)	No exenta (Art. 21.3 LIS) "Paraíso Fiscal"
b) MINUSVALÍA (- 100.000)	No deducible (Art. 21.6 LIS) "Paraíso Fiscal"

EJEMPLO-6-NR Trasmisión de NO Residente (Paraíso Fiscal ó < 10%)



TRANSMISIÓN, para la sociedad A	Se cumplen circunstancias del art. 21.6 LIS
a) PLUSVALÍA (+ 200.000)	No exenta (Art. 21.3 LIS) "Paraíso Fiscal"
b) MINUSVALÍA (- 100.000)	No deducible (Art. 21.6 LIS) "Paraíso Fiscal"

TRANSMISIÓN de Participaciones: art. 21 LIS

Distintas Situaciones. Resumen.

PARA LA SOCIEDAD TRANSMITENTE		
Participación condiciones	**Resultado**	**Fiscalmente**
✓ ≥ 5% ó > 20 MM € ✓ caso de no residente que tributen a un tipo nominal ≥ 10% y no sea Paraíso Fiscal	PLUSVALÍA (+)	Exenta (art. 21.3 LIS)
	MINUSVALÍA (-)	No deducible (art. 21.6.a) LIS)
✓ caso de no residente que tributen a un tipo nominal < 10% ó sea Paraíso Fiscal	PLUSVALÍA (+)	No exenta (art. 21.3 LIS)
	MINUSVALÍA (-)	No deducible (art. 21.6.b) LIS)
✓ < 5% y < 20 MM € ✓ caso de no residente que tributen a un tipo nominal ≥ 10% y no sea Paraíso Fiscal	PLUSVALÍA (+)	No Exenta (art. 21.3 LIS)
	MINUSVALÍA (-)	Sí deducible (art. 10.3 LIS) Salvo que proceda el art. 21.7 LIS

R D Ley 3/2016 Modifica SOCIMI

No exención art. 21 LIS

Desde 1/1/2017

SOCIMIS

- **Real Decreto-ley 3/2016 (BOE de 3-12-2016):**
- **El artículo 2 del RD Ley 3/2016 modifica letra a) del apartado 2 del art. 10 de la Ley 11/2009 de las SOCIMI.**

SOCIMIs: No exención del art. 21 NLIS. Desde 1/1/2017

- **Modificaciones en la Ley 11/2009** por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2017.

- Para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2017, el Real Decreto-Ley 3/2016, en su artículo 2, modifica la letra a) del artículo 10.2 de la Ley 11/2009 de SOCIMIs, e indica:

  - Que cuando **el transmitente o perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente**, **no será de aplicación la exención establecida en el artículo 21 LIS en relación con las rentas positivas obtenidas.**

Provisiones

- ✓ **Art. 14 LIS**
- ✓ **Arts. 10 a 12 NRIS**

PROVISIONES. FISCALMENTE (Art. 14 L)

- **CONCEPTO:** Se dotan las provisiones para cubrir: -Gastos -Pérdidas -Deudas en las que es INDETERMINADA: La fecha y Cuantía. Pueden ser -Expresas*** ó -Tácitas

  Expresas*:** Obligaciones legales o contractuales, si vienen determinadas por una disposición legal o contractual (Art. 14.3.c) LIS y NV 15 PGC y NV 17 PGC de PYMES)

- **REGLA GENERAL:** NO SON DEDUCIBLES LAS TÁCITAS

- **SÍ SON DEDUCIBLES las provisiones dotadas por :**

  - RESPONSABILIDADES: LAS EXPRESAS (No son deducibles las Tácitas)
  - CONTRIBUCIONES A PLANES DE PENSIONES EXTERNOS (No son deducibles los Internos)
  - DESMANTELAMIENTO: LAS EXPRESAS (No son deducibles las Tácitas)
  - REESTRUCTURACIONES: LAS EXPRESAS (No son deducibles las Tácitas)
  - MEDIOAMBIENTALES ⌫ Según Plan formulado por el SP y aprobado por la Administración
  - PROVISIONES TECNICAS de ENTIDADES ASEGURADORAS y SOCIEDADES de GARANTIA RECIPROCA
  - GARANTIAS DE REPARACION, REVISION Y GASTOS ACCESORIOS POR DEVOLUCIONES DE VENTAS :

↙ por el importe necesario hasta que el SALDO DE LA PROVISIÓN no supere:

$$\text{VTAS CON GARANTÍA VIVA AL CIERRE} \times \frac{\text{GASTOS c/ GARANTÍA (EJ. + 2 EJ. Anteriores)}}{\text{VENTAS c/ GARANTIA (EJ. + 2 EJ. Anteriores)}}$$

EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD

Provisiones y contingencias

- ✓ **NRV 15ª a 17ª PGC y NRV 17ª PGC de PYMES**

Provisiones-Contablemente

Las provisiones pueden venir determinadas por

1. **una disposición legal, contractual o**
2. **por una obligación implícita o tácita.**

En este último caso (tácita):

- ❖ **su nacimiento se sitúa en la expectativa válida creada por la empresa frente a terceros, de asunción de una obligación por parte de aquélla.**

- ✓ **NRV 15ª PGC y NRV 17ª PGC de PYMES**

Reconocimiento de provisiones:

En consecuencia se **reconocerá una provisión** cuando se den las siguientes **condiciones**:

- **La empresa tiene una obligación presente (ya sea legal, contractual o implícita) como resultado de un suceso pasado;**
- **Es probable que tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y**
- **Puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación, ya que se desconoce su cuantía y la fecha de su realización.**

Valoración de las provisiones:

De acuerdo con la información disponible en cada momento, las provisiones se valorarán **en la fecha de cierre del ejercicio**:

- **Por el valor actual** del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes por actualización como un gasto financiero (cuenta 660)conforme se vayan devengando

- En las provisiones con vencimiento ≤ 1 año no se efectuará ningún tipo de descuento cuando el efecto financiero no sea significativo

Las cuentas de provisiones:

14 PROVISIONES

140. Para retribuciones y otras prestaciones al personal
141. Para impuestos
142. Para otras responsabilidades
143. Por desmantelamiento, retiro o rehabilitación
145. Para actuaciones medioambientales
146. Para reestructuraciones
147. Por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio

529 PROVISIONES A CORTO PLAZO

5290. Para retribuciones y otras prestaciones al personal
5291. Para impuestos
5292. Para otras responsabilidades
5293. Por desmantelamiento, retiro o rehabilitación
5295. Para actuaciones medioambientales
5296. Para reestructuraciones
5297. Por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio

499 Provisión para operaciones comerciales:

4994. Provisión por contratos onerosos

4999. Provisión para otras operaciones comerciales

PROVISIONES: CONTABLE/FISCAL

PROVISIONES DE POSIBLES GASTOS	CONTABLEMENTE	NRV nº cuenta	FISCALMENTE	ART. LIS
-Gastos -Pérdidas -Deudas	INDETERMINADA: La fecha ó Cuantía -Expresas*** -Tácitas	NV15	- SÍ Deducible - NO Deducible	14.3.a)
- EMPLEADOS: -planes de pensiones externos -resto	… POST-EMPLEO: - Aportación Definida - Prestación Definida	140* NV16	Internos: al pagar la prestación SÍ Deducible (PP externos) NO Deducible	14.1 14.2
- Impuestos	…Impuestos	141	DEPENDE. EL IS NO	15.b)
- Responsabilidades	Responsabilidades	142	NO LAS TÁCITAS	14.3.a)
- Desmantelamiento	Desmantelamiento, retiro, …	143 NRV 2ª.1	NO LAS TÁCITAS	14.3.a)
- Medioambientales	Medioambientales	145	Sí, si hay UN PLAN	14.4
- Reestructuraciones	Reestructuraciones	146*	NO LAS TÁCITAS	14.3.c)
- Pago "stock-options"	…Pagos Instrumento de Patrimonio	147* NV17	NO Deducibles SÍ AL PAGAR	14.3.e) 14.6
-Reparaciones -Revisiones -Gastos Accesorios por devolución venta	Provisiones para otras Operaciones Comerciales	4999	SÍ Deducible Con un límite	14.9
Riesgo por devolución de ventas	"	"	NO Deducibles	14.3.d)
Coste de un Contrato > Bº que se espera	Provisiones Para Contratos Onerosos	4994	NO Deducibles	14.3.b)

-Expresas***: Obligaciones legales o contractuales, si vienen determinadas por una disposición legal o contractual (Art. 14.3.c)LIS NV 15 PGC)

* Estas provisiones NO existen en el PGC de PYMES

PLANES DE GASTOS CORRESPONDIENTES A ACTUACIONES MEDIAMBIENTALES: ARTS. 10 a 12 NRIS

SOLICITUD PLAN:

- ***¿ QUIEN ?*** → **El propio Sujeto Pasivo**
- ***¿ QUÉ PLAZO ?*** → **3 meses SS compromiso de la actuación mediambiental**
- ***¿ QUÉ PROCEDIMIENTO ?*** → **La A.T. podrá recabar información del S.P. y resolverá en 3 meses (Silencio +)**
- ***RESOLUCIÓN*** → **El plan podrá ser aprobado o desestimado o la administración formulará uno alternativo**
- ***MODIFICACIÓN*** → **Los planes se pueden modificar a instancia del sujeto pasivo**

EJEMPLO-1 (a) PROVISIONES para Responsabilidades

Una empresa se enfrenta a la siguiente situación derivada de la venta de un producto supuestamente defectuoso:

1-. En el **año N** la empresa aprecia que ha vendido producto defectuoso. Ante la amenaza de uno de sus clientes de demandarle, la empresa dota contablemente una provisión para responsabilidades de 50.000€, aunque no acepta que deba indemnizarle.

2-. En el **año N+1** el cliente le lleva a juicio. La sociedad mantiene el importe de la provisión por considerar que su importe cubre adecuadamente el riesgo.

3-. En el **año N+2** la sociedad pierde el juicio y es obligada a indemnizar a su cliente con 30.000€.

Año N

CONTABLEMENTE: (NRV 15 PGC y NRV 17 PGC de PYMES)

✓ Contablemente la empresa debe contabilizar el importe de la provisión. **Es tácita**:

50.000	**Gastos excepcionales (678)**	a/	**Provisión para responsabilidades (142)**	**50.000**

Año	Concepto	Contable	FISCAL	AJUSTE
N	**Gasto: Dotación a la provisión para responsabilidades** **Gasto excepcional(678)**	**50.000**	**0**	**+ 50.000**

- **Fiscalmente:** Las Provisiones por **RESPONSABILIDADES** son deducibles las **Expresas***** (No son deducibles las Tácitas). (Art. 14.3.a) L)
- **Expresas*****: Obligaciones legales o contractuales, si vienen determinadas por una disposición legal o contractual. No es el caso.

EJEMPLO-1 (b) PROVISIONES para Responsabilidades

2-. En el **año N+1** el cliente le lleva a juicio. La sociedad mantiene el importe de la provisión por considerar que su importe cubre adecuadamente el riesgo.

Año N+1

CONTABLEMENTE: (NRV 15 PGC y NRV 17 PGC de PYMES)

✓ Contablemente la empresa ya contabilizó el importe de la provisión el año anterior.

Año	Concepto	Contable	FISCAL	AJUSTE
N+1	Gasto: Dotación a la provisión para responsabilidades Gasto excepcional(678)	0	50.000	- 50.000

- **Fiscalmente:** Las Provisiones por **RESPONSABILIDADES** son deducibles las **Expresas***** (Art. 14.3.a) L)
- **Expresas*****: Obligaciones legales o contractuales, si vienen determinadas por una disposición legal o contractual. Sí es el caso, este año (hay una demanda judicial).
- **Y ya fue dotada contablemente en el año anterior**

EJEMPLO-1 (c) PROVISIONES para Responsabilidades

3-. En el **año N+2** la sociedad pierde el juicio y es obligada a indemnizar a su cliente con 30.000€.

Año N+2

CONTABLEMENTE: (NRV 15 PGC y NRV 17 PGC de PYMES)

- ✓ En este momento, los 30.000 € dejan de ser una provisión y se convierten en una deuda.
- ✓ Los otros 20.000 son un exceso de provisión, pero dejan de ser deducibles porque ya no cubren un riesgo derivado de un litigio en curso, ni se deben a una indemnización o pago pendiente, y ahora van a ser un ingreso contable y fiscal (porque fue un gasto en años anteriores).

50.000	**Provisión para responsabilidades (142)**	a/	Bancos ó Deudas	30.000
		a/	**(7952) Exceso de provisión para responsabilidades**	**20.000**

Año	Concepto	Contable	FISCAL	AJUSTE
N+2	**Ingreso: Exceso de la provisión para responsabilidades** **(7952) Exceso de provisión para responsabilidades**	**20.000**	**20.000**	**0**

- **Fiscalmente: Coincide con la contabilidad** (Art. 10.3 L)

EJEMPLO-2 PROVISIONES para Otras Operaciones Comerciales

La empresa CALIDASA **garantiza** las reparaciones y revisiones de todas sus ventas durante los dos primeros años desde su facturación.

1. **Al término** del **año N** el **volumen total de las ventas** realizadas en el pasado **con garantías vivas** era de **5.400.000 euros**.
2. El jefe de contabilidad sabe que el año que termina y los dos anteriores, las ventas con garantías ascendieron a 9.000.000 euros
3. y que los gastos realizados en esos tres años para hacer frente a dicha responsabilidad fueron de 90.000 euros.
4. **Dota contablemente en el año N: una provisión de 60.000 €.**

4994 Provisión para otras operaciones comerciales:

FISCALMENTE: (Art. 14.9 LIS) **Proceso a realizar a final de año N:**

a)Ventas con garantías vivas al final de año N = 5.400.000 €

b)Gastos por Garantías 3 años / Ventas con Garantía 3 años = 90.000 / 9.000.000 = 0,01

c)Provisión fiscalmente deducible = 5.400.000 x 90.000 / 9.000.000 = 54.000 € LÍMITE

Año	Concepto	Contable	FISCAL	AJUSTE
N	Gasto: Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales (6959)	60.000	54.000	+ 6.000
N+1	Ingreso: Exceso de provisión para otras operaciones comerciales (79549)	60.000	54.000	- 6.000

GASTOS FINANCIEROS

- ✓ **Art. 16 LIS (antes de 2015: art. 20 TRLIS)**
  - ✓ Art. 15.g), h) y j) LIS
  - ✓ Resolución de 16 de julio de 2012 de la DGT
  - ✓ Nota Nº 1/15 de SG de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica

COMPENSACIÓN DE GASTOS FINANCIEROS (Art. 16 LIS)

❑ **Límite en el Importe**	❖ **Solo se podrá compensar** el **30% del BOE**, ❖ Admitiéndose, en todo caso, un importe **mínimo de 1.000.000 €**
❑ **Gastos no deducidos**	❖ **Por exceder del límite del 30% del BOE: se podrán compensar en los ejercicios siguientes sin límite temporal (antes 18 años).**

GASTOS FINANCIEROS. ART. 16 LIS (1)

MEDIDAS DESDE 1/1/2012. CONTINÚA DESDE 2015:

1. Limitación deducibilidad de gastos financieros netos: 30% del beneficio operativo del ejercicio.

- **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 aquellos gastos a que se refiere las letras g), h) y j) del artículo 15 LIS.

- **Beneficio operativo del ejercicio:**
- El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5%, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del artículo 15 de esta Ley

GASTOS FINANCIEROS. ART. 16 LIS (2)

MEDIDAS DESDE 1/1/2012. CONTINÚA DESDE 2015:

2. Limitación deducibilidad de gastos financieros netos: 30% del beneficio operativo del ejercicio.

- **En todo caso**, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de **1 millón de euros**.
- Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los ejercicios inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente.
- RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL: EL LÍMITE ES AL GRUPO FISCAL.
  - (art 63.a) LIS)

No resultará de aplicación el límite anterior, en los siguientes casos:

a) A las entidades de crédito.
b) Ni a entidades Aseguradoras
c) Ni a los fondos de titulación hipotecaria
d) Ni en el período que se produzca la extinción de la entidad

- No obstante, en el caso de entidades de crédito o aseguradoras que tributen en el régimen de consolidación fiscal conjuntamente con otras entidades que no tengan esta consideración, el límite establecido en este artículo se calculará teniendo en cuenta el beneficio operativo y los gastos financieros netos de estas últimas entidades. (art 63.a) LIS)

GASTOS FINANCIEROS. ART. 16 LIS. Resumen

GASTOS FINANCIEROS NETOS (GFN) DEDUCIBLES:

- Si GFN ≤ al límite y al mínimo: deducibles todos los GFN
- Si GFN > al límite y al mínimo: opera el límite* ó mínimo**
- En el último caso, la cantidad mayor de las siguientes:
  - 30% del BOE (límite*)
  - 1.000.000 € (importe mínimo**)

GASTOS FINANCIEROS NETOS (GFN) =

+ GASTOS FINANCIEROS devengados en el período impositivo

Excluidos: los gastos financieros no deducibles del art. 15.g), h) y j) LIS

- INGRESOS FINANCIEROS devengados en el período impositivo

BENEFICIO OPERATIVO DEL EJERCICIO (BOE) =

resultado de explotación de P y G:

ELIMINANDO:

- - amortización del inmovilizado,
- - la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras,
- - el deterioro y
- - resultado por enajenaciones de inmovilizado

ADICIONANDO:

+ los ingresos financieros de dividendos o participaciones en beneficios procedentes de las participaciones en dichas sociedades

PARTICIPACIONES EN SOCIEDADES: D ó I >= 5%, (o el valor de adquisición de la participación > 20.000.000 €), excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de art. 15.h) LIS

Si los GFN no alcanzan el límite del 30% BOE:

- la diferencia se aplicará en 5 años inmediatos y sucesivos

E l importe de GFN No deducibles, porque exceda de 1.000.000 € y de 30% del BOE (límite):

- Se deducirán en los períodos inmediatos y sucesivos (antes de 2015: 18 años)

GASTOS FINANCIEROS

- **Resolución de 16 de julio de 2012, de la Dirección General de Tributos, en relación con la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades (BOE 17/07/2012)**

GASTOS FINANCIEROS. RESOLUCIÓN DGT 16/7/12

La Resolución de la DGT de 16/7/2012 contiene criterios interpretativos de la DGT en relación con:

1. El concepto de gastos financieros e ingresos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios.
2. El beneficio operativo.
3. La aplicación de gastos financieros procedentes de ejercicios anteriores.
4. El beneficio operativo que no ha determinado la deducibilidad de gastos financieros en un período impositivo.
5. La determinación de la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en los grupos de consolidación fiscal.
6. Las reglas específicas para grupos de consolidación fiscal en los que participen entidades de crédito.
7. Las entidades que se incorporan a un grupo de consolidación fiscal con gastos financieros de períodos impositivos anteriores a dicha incorporación, pendientes de deducir.
8. Las entidades que se incorporan a un grupo de consolidación fiscal con beneficio operativo de períodos impositivos anteriores a dicha incorporación, pendiente de utilizar en la deducción de gastos financieros.
9. El cálculo del deterioro de valor de la participación en entidades que forman parte de un grupo de consolidación fiscal.
10. Las entidades que abandonan el grupo de consolidación fiscal o extinción del grupo fiscal.
11. Dichos criterios se acompañan de numerosos ejemplos de la aplicación del artículo 20 del TRLIS en régimen individual de tributación y dentro del grupo de consolidación fiscal.

NOMENCLATURA:

1. **BO: beneficio operativo del período impositivo.**
2. **GF: gastos financieros netos del período impositivo.**

EJEMPLO-1. RESOLUCIÓN DGT 16/7/12

La entidad A presenta los siguientes datos (cifras en millones de euros):

BO anual de cada período impositivo: 100.

GF: Año 0: 80. Año 1: 20. Año 2: 40.

Solución:

- **Año 0: Límite BO = 30 (30% de 100). Son deducibles GF en el período impositivo por importe de 30 y quedan GF pendientes de deducir en los años inmediatos y sucesivos por importe de 50.**
- **Año 1: Límite BO = 30. Son deducibles GF por importe de 20 del período impositivo y, adicionalmente, 10 del año 0. Quedan pendientes del año 0 para ejercicios futuros, GF por importe de 40.**
- **Año 2: Límite BO = 30. Son deducibles GF del período impositivo por importe de 30 y quedan 10 para ejercicios futuros.**

❖ **Total GF pendientes: 40 del año 0 y 10 del año 2.**

➢GASTOS FINANCIEROS NETOS (GFN) DEDUCIBLES:	año 0	año 1	año 2
❑Si GFN ≤ al límite y al mínimo: deducibles todos los GFN	----------	20MM	----------
❑Si GFN > al límite y al mínimo: opera el límite* ó mínimo**	80MM	----------	40MM
❖En el último caso, la cantidad mayor de las siguientes:			
➢30% del BOE (límite*)	30MM	30MM	30MM
➢1.000.000 € (importe mínimo**)	1MM	1MM	1MM
➢GFN DEDUCIBLES del ejercicio	30MM	20MM	30MM
➢GFN no deducibles pendientes a deducir en ejercicios ss (minoración)	50MM	(10MM)	10MM
➢GFN deducibles de ejercicios anteriores	----------	10MM	----------
➢GFN DEDUCIBLES en TOTAL	30MM	30MM	30MM

EJEMPLO-2. RESOLUCIÓN DGT 16/7/12

La entidad B presenta los siguientes datos (cifras en millones de euros):

BO anual de cada período impositivo: 100.

GF: Año 0: 20. Año 1: 10. Año 2: 60.

Solución:

- **Año 0: Límite BO = 30 (30% de 100).. Como los GF son 20, son deducibles en su totalidad y queda un exceso de BO de 10 para ejercicios futuros (el exceso de BO se puede aplicar en los 5 años inmediatos y sucesivos).**
- **Año 1: Límite BO = 30. Como los GF son 10, son deducibles en su totalidad y queda un exceso de BO de 20 para ejercicios futuros (5 años inmediatos y sucesivos).**
- **Año 2: Límite BO = 30. Como los GF son 60, son deducibles 30 (por la aplicación del límite del período impositivo) y, adicionalmente, 30 que proceden de excesos de BO de períodos impositivos anteriores (5 ejercicios anteriores). En total, son deducibles los 60.**

➢GASTOS FINANCIEROS NETOS (GFN) DEDUCIBLES:	año 0	año 1	año 2
❑Si GFN ≤ al límite y al mínimo: deducibles todos los GFN	20MM	10MM	----------
❑Si GFN > al límite y al mínimo: opera el límite* ó mínimo**	----------	----------	60MM
❖En el último caso, la cantidad mayor de las siguientes:			
➢30% del BOE (límite*)	30MM	30MM	30MM
➢1.000.000 € (importe mínimo**)	1MM	1MM	1MM
➢GFN DEDUCIBLES del ejercicio	20MM	10MM	30MM
➢GFN que no alcanzan el límite del 30% BOE aplicable en 5 ejercicios	10MM*	20MM*	----------
➢Aplicación de los excesos de 5 ejercicios anteriores	----------	----------	30MM*
➢GFN DEDUCIBLES en TOTAL	20MM	10MM	60MM

EJEMPLO-3. RESOLUCIÓN DGT 16/7/12

La entidad C presenta los siguientes datos:

BO anual de cada período impositivo: 2 millones de euros.

GF: Año 0: 800.000. Año 1: 1.100.000. Año 2: 800.000.

Solución:

- **Límite anual del 30% s/ BO (2.000.000) = 600.000.**

- **Año 0: Son deducibles GF por importe de 800.000 por ser menor de 1 millón.**
- **Año 1: Son deducibles GF por importe de 1 millón y queda pendiente 100.000 para los años siguientes.**
- **Año 2: Son deducibles GF por importe de 800.000 y, adicionalmente, 100.000 del año anterior. En total, se deducen 900.000.**

GASTOS FINANCIEROS NETOS (GFN) DEDUCIBLES:	año 0	año 1	año 2
Si GFN ≤ al límite y al mínimo: deducibles todos los GFN	800.000	----------	800.000
Si GFN > al límite y al mínimo: opera el límite* ó mínimo**	----------	1.100.000	----------
En el último caso, la cantidad mayor de las siguientes:			
30% del BOE (límite*)	600.000	600.000	600.000
1.000.000 € (importe mínimo**)	1MM	1MM	1MM
GFN DEDUCIBLES del ejercicio	800.000	1MM	800.000
GFN no deducibles pendientes a deducir en ejercicios ss (minoración)	----------	100.000	(100.000)
GFN deducibles de ejercicios anteriores	----------	----------	100.000
GFN DEDUCIBLES en TOTAL	800.000	1MM	900.000

Supuestos Especiales de Valoración

- ✓Art. 17 a 20 LIS

Art. 17 NUEVA LIS Desde 1/1/2015

MODIFICACIONES EN reglas especiales de VALORACIÓN

- **EN MATERIA DE REGLAS ESPECIALES DE VALORACIÓN:**
  - **Art. 17 LIS (15 del TRLIS)** contiene las reglas de valoración general y las reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias. **Sustancialmente no cambia nada**.

  - **Destacamos dos precisiones importantes:**

1. **La primera es la que nos indica en su apartado 3** que establece que los elementos patrimoniales transmitidos en virtud de una fusión y escisión total o parcial, los elementos patrimoniales aportados y los valores recibidos en contraprestación, así como los valores adquiridos por canje, **se valorarán, en sede de las entidades y de sus socios, de acuerdo con lo establecido en el capítulo VII del título VII de la LIS (régimen especial de reestructuraciones empresariales, FEACC)**, es decir, por el **valor histórico fiscal** que tenían en sede de las entidades transmitentes. Como luego veremos, el régimen especial se configura en la nueva Ley como el régimen por el que se van a integrar todas las operaciones de reestructuración. **No obstante, matiza** el precepto **que en caso de no resultar aplicable el régimen especial** se valorarán, tal y como indica el artículo en los apartados siguientes, que es **por su valor de mercado.**
2. **La segunda es la que nos indica en su apartado 5** que en las operaciones societarias que se valoren de acuerdo con este artículo**, las sociedades transmitentes** integrarán en su base imponible **la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal*,** cuando **anteriormente era** la diferencia entre los elementos transmitidos **y su valor contable*.**

Capítulo VII del Título VII, Arts. 76 a 89 LIS

Regímenes Especiales: Régimen FEACC. Novedades desde 2015

CONCEPTOS	MODIFICACIÓN Desde 1/1/2015
❑ **Régimen especial** de **F**usiones, **E**scisiones, **A**portaciones de activos, **C**anje de valores y **C**ambio de domicilio social de una sociedad Europea de un Estado a otro de la Unión Europea **(FEACC)**	❖ **la novedad principal es que el régimen especial <u>se convierte en el régimen general</u>* de tributación de las citadas operaciones de reestructuración**, **<u>salvo que expresamente se indique lo contrario</u>**, a través de la **<u>comunicación</u>*.** ▪ **<u>Comunicación</u>* que tienen que realizar, <u>en todo caso</u>***, por cualquier operación de este tipo que realicen (siempre hay que realizar la comunicación a la AEAT, aplique o no el Régimen Esp.). ▪ [**<u>La Comunicación</u>: 3 meses** ss a la fecha de la inscripción de E.P., arts. 48 y 49 RIS] ○ Y se sigue estableciendo que **<u>no se aplicará</u>** el régimen cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. ○ En particular, **<u>no se aplicará</u>** cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la restructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participen en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal. ○ Por otra parte, **dado que el fondo de comercio no es deducible**, se elimina toda referencia a la posibilidad de deducibilidad del fondo de comercio en las operaciones de reestructuración.

Art. 18 NUEVA LIS Desde 1/1/2015

MODIFICACIONES EN OPERACIONES VINCULADAS

CONCEPTOS	EN MATERIA DE OPERACIONES VINCULADAS
❑ **Relación socio-sociedad**	❖ Se restringe el perímetro de la vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, quedando fijado en el **25 %** de participación (anteriormente era el 5 %).
❑ **Administradores**	❖ La **retribución** por sus funciones: **No** es operación vinculada
❑ **Documentación**	❖ La documentación **específica** que tienen que elaborar las entidades afectadas, se precisa que tendrán un contenido **simplificado** aquellas **entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCN) < 45.000.000 €.**
❑ **Métodos en la valoración**	❖ **Se elimina la jerarquía de los métodos en la valoración** de operaciones vinculadas, ❖ y **se admiten**, adicionalmente, **con carácter subsidiario otros métodos** y técnicas de valoración, siempre que respeten el principio de libre competencia.
❑ **En LIS Ajuste Secundario**	❖ Regula relación socio-sociedad (el % de socio y el resto). ❖ Para sufragar error RIS que declaró nulo la **STS de 27/5/14**
❑ **R. Sancionador**	❖ Se modifica el régimen sancionador, siendo, **menos gravoso**.

SUPUESTOS ESPECIALES DE VALORACIÓN (1).

OPERACIÓN	FISCALMENTE	Art. LIS
REGLA GENERAL DE VALORACION: ➢ **Precio de Adquisición (PA)** ➢ **ó Coste de Producción (CP)**	**PA ó CP**	**17.1**
EXCEPCIONES A DICHA RECLA GENERAL (VALORA EL SUJETO PASIVO):		
LUCRATIVAS	**VALOR MERCADO**	**17.4**
OPERACIONES SOCIETARIAS NO DINERARIAS (AND, permutas, combinaciones de negocios, …)	**VALOR MERCADO**	**17.4**
OP. REALIZADAS ENTRE PERSONAS O ENTIDADES FISCALMENTE **VINCULADAS**	**VALOR MERCADO**	**18**
CAMBIOS DE RESIDENCIA O CESE DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES	**VALOR MERCADO**	**19.1**
OP. REALIZADAS CON PERSONAS O ENTIDADES RESIDENTES EN **PARAÍSOS FISCALES**	**VALOR MERCADO**	**19.2**
VALOR MERCADO: Métodos de Valoración. Los recogidos en el Art. 18.4 L		

SUPUESTOS ESPECIALES DE VALORACIÓN (2). Art. 17 LIS

OPERACIÓN	CONTABLEMENTE	FISCALMENTE
LUCRATIVAS	VALOR RAZONABLE	VALOR MERCADO
AND (No del Grupo) (*)	VALOR RAZONABLE	VALOR MERCADO
PERMUTAS COMERCIALES	VALOR RAZONABLE	VALOR MERCADO
PERMUTAS NO COMERCIALES	VALOR CONTABLE	VALOR MERCADO
COMBINACIONES DE NEGOCIOS (No del Grupo) (**)	VALOR RAZONABLE	VALOR MERCADO
OPERACIONES ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO DISTINTAS A LAS SIGUIENTES	VALOR RAZONABLE	VALOR MERCADO
OPERACIONES ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO: •AND •Combinaciones de Negocios (**)	VALOR CONTABLE	VALOR MERCADO

SUPUESTOS ESPECIALES DE VALORACIÓN (3). Arts. 17 y 76 a 89 L

- ❖ APORTACIONES NO DINERARIAS (AND)
- ❖ COMBINACIÓN DE NEGOCIOS (fusiones, escisiones, y adquisición de negocios)

ACOGERSE O NO AL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CAPÍTULO VII DEL TÍTULO VII LIS (Arts. 76 a 89 L)

OPERACIÓN	CONTABLE	FISCAL	AJUSTE
NO ACOGERSE AL RÉGIMEN ESPECIAL del capítulo VII del título VII LIS:		RENUNCIA EXPRESAMENTE	
OPERACIONES ENTRE EMPRESAS NO DEL GRUPO: •AND •Combinaciones de Negocios (fusión, escisión)	VALOR RAZONABLE	VALOR MERCADO	NO
OPERACIONES ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO: •AND •Combinaciones de Negocios (fusión, escisión)	VALOR CONTABLE	VALOR MERCADO	SÍ
SÍ ACOGERSE AL RÉGIMEN ESPECIAL del capítulo VII del título VII LIS:		NO RENUNCIA	
OPERACIONES ENTRE EMPRESAS NO DEL GRUPO: •AND •Combinaciones de Negocios (fusión, escisión)	VALOR RAZONABLE	VALOR CONTABLE	SÍ
OPERACIONES ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO: •AND •Combinaciones de Negocios (fusión, escisión)	VALOR CONTABLE	VALOR CONTABLE	NO

SUPUESTOS ESPECIALES DE VALORACIÓN (4) (Art. 20 L)

● **RECUPERACION DE LA SUSTITUCION DE VALOR (Art. 20 L). ESTÁ EN RELACIÓN CON EL ART. 17 L**

➢ En aquellas operaciones en las que, aplicando la norma especial de valoración de Valor de Mercado (VM), la entidad integró en su B.I. la diferencia entre el V. Mercado y el V. Fiscal y tributó por aplicación del Art. 17 L:

Casos que en la contabilidad no se valora a valor razonable y fiscalmente se valora a valor de mercado por aplicación del Art. 17.2 y 17.3, entonces hay ajustes (*) (para tributar por el IS).
En el futuro procede aplicar el Art. 20 L y hay ajustes (*) para evitar la doble tributación

La entidad ADQUIRENTE integrará en su B. I. la diferencia entre el Valor Fiscal y el Valor Contable de la siguiente forma :

ELEMENTOS	MOMENTO de integración en la BI
❖ DEL ACTIVO CIRCULANTE	➢ AL DEVENGAR UN INGRESO
❖ INMOVILIZADO NO AMORTIZABLE	➢ CUANDO SE TRANSMITA
❖ INMOVILIZADO AMORTIZABLE	➢ SEGÚN SE AMORTICEN
❖ SERVICIOS	➢ A LA RECEPCION ▪ (salvo que sean capitalizables)

❖ **DESAPARECE**: La corrección de la depreciación monetaria, en el caso de rentas positivas por la transmisión de Inmuebles (art. 15.9 TRLIS**)**

REDUCCIONES

- ✓Arts. 23, 25 y 105 LIS

José Antonio Fernández Pérez

❖ "PATENT BOX":

REDUCCIÓN DE RENTAS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES

- ✓ Art. 23 LIS
- ✓ Arts. 39 a 44 NRIS

❑ Art. 68 Ley 6/2018 PGE-18: Modifica art. 23 LIS

❖ Reducción "Patent Box" Novedades desde 1/1/2018

Concepto:	Modificación:
Ámbito de Aplicación	○ **Se suprime la mención a:** ○ «~~planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas~~» ➢ **[se suprime el "know-how"]**
	✓ **Se amplía a:** ✓ «modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios …., y software avanzado registrado que derive de actividades de investigación y desarrollo».
Rentas +	▪ *«los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos y las rentas positivas procedentes de su transmisión, que superen la suma de los gastos incurridos por la entidad directamente relacionados con la creación de los activos que no hubieran sido incorporados al valor de los activos, de las cantidades deducidas por aplicación del artículo 12.2 de esta Ley en relación con los activos, y de aquellos gastos directamente relacionados con los activos, que se hubieran integrado en la base imponible. ».*
Rentas -	▪ Se aplicará esta reducción a las rentas negativas obtenidas en un período impositivo si en periodos impositivos anteriores se hubieran obtenido rentas positivas a las que se hubiera aplicado la reducción, siempre que las rentas negativas no superen el importe de las rentas positivas integradas en períodos impositivos anteriores aplicando la reducción. El exceso se integrará en la base imponible su totalidad y en este caso las rentas positivas obtenidas en un período impositivo posterior se integrarán hasta dicho importe.

❑ Art. 72 Ley 6/2018 PGE-18: Modifica D.T. 20ª LIS

❖ Reducción "Patent Box" Régimen Transitorio desde 1/1/2018

❖ Régimen Transitorio para los activos intangibles del contribuyente disponibles con anterioridad a 1 de julio de 2016, se establece:

- Por lo que respecta al Las **cesiones de activos intangibles** **que se hayan realizado con anterioridad al 29 de septiembre de 2013** (fecha de entrada en vigor de la Ley 14/2013) podrán optar, a través de la declaración del periodo impositivo 2016, por aplicar en todos los periodos impositivos que resten hasta la finalización de los contratos correspondientes el régimen establecido en el artículo 23 del TRLIS, en su redacción dada por la disposición adicional 8.ª 1.Ocho de la Ley 16/2007, con el límite de aplicación de hasta el 30 de junio de 2021. A partir del 1 de julio de 2021, a estas cesiones que acabamos de indicar, se les aplicará la nueva regulación del régimen.
- Las **cesiones de activos intangibles** **que se hayan realizado o se realicen desde el 29 de septiembre de 2013** (fecha de entrada en vigor de la Ley 14/2013) **hasta el 30 de junio de 2016** podrán optar, a través de la declaración del periodo impositivo 2016, por aplicar en todos los periodos impositivos que resten hasta la finalización de los contratos correspondientes el régimen establecido en el artículo 23 de la LIS, según redacción a 1 de enero de 2015, con el límite de aplicación de hasta el 30 de junio de 2021. No obstante, en el caso de que los activos intangibles se hubieran adquirido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2016 a una entidad vinculada con el cedente y no hubieran estado acogidos al régimen de reducción el límite de aplicación es hasta 31 de diciembre de 2017. A partir del 1 de julio de 2021 o del 1 de enero de 2018, a estas cesiones que acabamos de indicar se les aplicará la nueva regulación del régimen.
- **Las transmisiones** de activos intangibles que previamente hubieran sido objeto de cesiones para las que se hubiera ejercitado la opción establecida en los dos apartados anteriores, **que se realicen desde el 1 de julio de 2016 hasta 30 de junio de 2021** podrán optar en la declaración correspondiente al periodo impositivo en que se realizó la transmisión por aplicar el régimen establecido en el artículo 23 de la LIS, según redacción vigente a 1 de enero de 2015, salvo para los activos adquiridos entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2016 a una entidad vinculada con el transmitente y en el momento de la adquisición no hubieran estado acogidos a un régimen de reducción, que en este caso solo pueden aplicar dicho régimen las que se realicen hasta el 31 de diciembre de 2017.

❑ "PATENT BOX": ¿Cuándo?

CONCEPTOS	Reducción de determinados Activos Intangibles
Rentas que dan derecho a reducción LAS MISMAS	✓ Cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, Suprimido desde 1/1/2018*: ~~✓ planos, fórmulas o procedimientos secretos*~~ Se suprime, también, el "know-how", desde 1/1/2018*: ~~✓ Cesión de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas*~~ Añadido desde 1/1/2018**: ✓ «modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios …., y software avanzado registrado que derive de actividades de investigación y desarrollo»** ✓ **La transmisión de esos activos (que no sea entre sociedades vinculadas)**
Rentas + =	✓ **+** Ingresos del ejercicio procedentes de la cesión ✓ **-** Reducciones por amortización del Inmov. Intangible cedido ✓ **-** Gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido

Dichas Rentas se reducen

Cálculo de la Reducción (página siguiente)

Objeto	➢ **Adaptarla** a los acuerdos adoptados por la **Unión Europea** y la **OCDE**.
Modificación LIS	▪ **Desde 1/7/2016 y desde 1/1/2018**

➢ **Procede la reducción cuando se cumplan ciertos requisitos**
- **Se elimina un requisito: no se exige la creación por la cedente en al menos el 25%.**

▪ **Procede reducción por las rentas de la transmisión de estos activos intangibles.**
➢ **Siempre que no se realice entre entidades vinculadas**
▪ **Antes de 1/7/2016:** no procedía cuando eran del grupo según art. 42 C de C.

➢ **Se modifica la DT 20ª**, en la que se regula el **régimen transitorio** de la reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles

❑ "PATENT BOX": Cálculo de la Reducción

CONCEPTOS	Reducción de determinados Activos Intangibles
REDUCCIÓN =	**60% x Coeficiente***
Coeficiente*	**Numerador:** ✓ **Gastos incurridos por la entidad cedente** directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación con 3º no vinculados. ✓ Estos gastos se incrementarán en un 30%, sin que, en ningún caso, el numerador pueda superar el importe del denominador.
	Denominador: ✓ **Gastos incurridos por la entidad cedente** directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación ✓ Y en su caso de adquisición del activo
No se incluirán en el coeficiente	○ Gastos financieros. ○ Amortizaciones de inmuebles. ○ Gastos no relacionados directamente con la creación del activo.
También Redu.	▪ **la transmisión de esos activos intangibles.** ➢ **Siempre que no se realice entre entidades vinculadas**

➢ Esta reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 31.1.b) LIS (DDI Internacional).

➢ **Procede la reducción cuando se cumplan ciertos requisitos (página siguiente).**

Reducción por cesiones de activos intangibles. REQUISITOS:

REQUISITOS: (art. 23.2 LIS)

- ~~Que la entidad **cedente** haya creado los activos objeto de cesión, al menos, en un 25% de su coste~~. **Se elimina este requisito desde 1/7/2016**

a) Que **el cesionario utilice** los derechos de uso o de explotación **en el desarrollo de una actividad económica** y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.

b) Que **el cesionario no resida en** un país o territorio de nula tributación o considerado como **paraíso fiscal**, **salvo que** esté situado en un Estado Miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y realice actividades económicas.

c) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones **accesorias** de servicios, **deberá diferenciarse** en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.

d) Que la entidad disponga de los **registros contables necesarios** para poder **determinar los ingresos y gastos**, directos e indirectos, correspondientes a los **activos objeto de cesión**.

Incluida

- **la transmisión de estos activos intangibles.**
  - **Siempre que no se realice entre entidades vinculadas**

COMENTARIOS-1: (art. 23 LIS)

- **Definición de rentas, a efectos del artículo 23 LIS, la diferencia positiva:**
  - **Rentas + = [(ingresos** del ejercicio procedentes de la cesión) **-** (cantidades que sean deducidas en el ejercicio **por deterioros y por aquellos gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido** por aplicación de los arts. 12.2 ó 13.3 LIS)]
  - ~~En el caso de activos intangibles **no reconocidos en el balance** de la entidad: **Rentas + = 80% s/ ingresos** procedentes de la cesión~~. **Desaparece con la NLIS**

- **Se mantiene la exclusión del beneficio fiscal** de las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación:
  - *de marcas,*
  - *obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas,*
  - *de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos*,
  - ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1 del artículo 23 LIS.

- Las entidades que tributen en el **régimen de consolidación fiscal**, las operaciones que den lugar a la aplicación de lo dispuesto en este artículo 23 LIS: estarán sometidas a las obligaciones de **documentación** a que se refiere el artículo **18.2 LIS**.

COMENTARIOS-2: (art. 23 LIS)

- A efectos de aplicar la presente reducción, **con carácter previo a la realización de las operaciones**, el sujeto pasivo **podrá** solicitar a la Administración tributaria la adopción de un **acuerdo previo de valoración en relación con los ingresos** procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión.

- Asimismo, **con carácter previo a la realización de las operaciones**, el sujeto pasivo **podrá** solicitar a la Administración tributaria un **acuerdo previo de calificación de los activos** como pertenecientes a alguna de las categorías a que se refiere el apartado 1 del artículo 23 LIS.
- y de **valoración** en relación con los ingresos procedentes de la cesión de aquellos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión.
  - La resolución de este acuerdo requerirá informe vinculante emitido por la Dirección General de Tributos (DGT), en relación con la calificación de los activos.
  - En caso de estimarlo procedente, la DGT podrá solicitar opinión no vinculante al respecto, al Ministerio de Economía y Competitividad.

- **Silencio Negativo: si no resuelven en plazo se entiende desestimado**

- Por lo que se refiere al procedimiento para **ambos acuerdos**, la Ley se remite a **desarrollo reglamentario**.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

❖ "RESERVAS":

REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE

- ❖ RESERVA DE CAPITALIZACIÓN
- ❖ RESERVA DE NIVELACIÓN

✓Arts. 25 y 105 LIS

Art. 25 NLIS Desde 1/1/2015

NUEVA RESERVA DE CAPITALIZACIÓN-1

- **UNA REDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE POR LA CREACIÓN DE LA RESERVA DE CAPITALIZACIÓN:**

❖ Para las entidades que tributen al tipo general (25%), o para las entidades de tributen al tipo del 30 % (las de crédito o las que se dedican a la explotación de hidrocarburos),

❖ se establece **una reducción en la base imponible del 10 % del Incremento de los Fondos Propios (▲FP)**,

❖ **Requisitos:**

✓ siempre que **Incremento de los Fondos Propios (▲FP) se mantenga durante un plazo de 5 años**

✓ y **se dote una reserva indisponible, durante 5 años, por el importe de la reducción**.

▪ **Se entenderá que no se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos:**

a)Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.

b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones FEACC régimen fiscal especial establecido en el capítulo VII del título VII LIS.

c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

❖ **No hace falta que el importe de la reserva de capitalización se materialice en inversiones concretas**.

Art. 25 NLIS Desde 1/1/2015

NUEVA RESERVA DE CAPITALIZACIÓN-2

CONCEPTOS	RESERVA DE CAPITALIZACIÓN
❑ ¿QUIÉN?: SP	❖ Tributen a los **tipos** del **25% ó 30% (ó 15% por ser Nuevas)**
❑ **Reducción (R) en la BI**	❖ **R = 10% s/ ▲FP (FP final – FP inicio)** [FP **sin** RC del ejercicio] ❖ **R ≤ 10% BI previa** [BI antes de restar: esta reducción, gastos del art. 11.12 LIS y BI(-)] **(límite de la reducción*)**
❑ **R. Pendiente por Insuficiente BI**	❖ **Se aplicará en los 2 años inmediatos y sucesivos** ❖ **Σ con la reducción de ese año posterior y el límite de ese año**
❑ **Requisitos**	**1. ▲FP : mantenerlo 5 años (salvo pérdidas contables)** **2. Dotar una Reserva Indisponible = R, durante 5 años**
❑ **Cálculo de ▲FP:** ❖ **FP que No se tendrán en cuenta al inicio y al final del período**	a) Las aportaciones de los **socios**. b) Las ampliaciones de capital ó FP por compensación de créditos. c) Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con **acciones propias o de reestructuración.** d) Las reservas de carácter **legal o estatutario.** e) Las **reservas indisponibles** que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 LIS (R.de Nivelación) y del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. f) correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos. g) correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen IS.
❑ **Incompatibles**	❖ **Factor de agotamiento**: Minería (art. 91) y de Hidrocarburos (art. 95).

FECHA de Dotación de la Reserva de Capitalización

Consulta DGT V4127/2015 de 22 diciembre 2015.

CONCEPTOS	RESERVA DE CAPITALIZACIÓN
❑ **Cuestión**	❖ Se plantean cuestiones en cuanto a la **fecha** en que las reservas **de capitalización** y de nivelación deben dotarse
❑ **Fecha de dotación de la Reserva de Capitalización**	❖ "A efectos de aplicar una reducción en la base imponible del periodo impositivo 2015 (supuesto, coincida con el año natural), en la medida en que a 31 de diciembre de 2015 se haya producido un incremento de los fondos propios respecto a los existentes a 1 de enero de 2015 en los términos definidos en el artículo 25 de la LIS, y se haya producido un incremento de reservas, con independencia de que no esté formalmente registrada la reserva de capitalización, podrá aplicarse la reducción prevista en dicho artículo en la base imponible del período impositivo 2015, **disponiéndose del plazo previsto en la norma mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio 2015** para reclasificar la reserva correspondiente a la reserva de capitalización, con objeto de que la misma figure en el balance con absoluta separación y título apropiado, **aunque dicho cumplimiento formal se realice en el balance de las cuentas anuales del ejercicio 2016** y no en el de 2015". ❖ "Esta reserva será **indisponible** durante el plazo de 5 años desde el 31 de diciembre de 2015": **Desde 31/12/2015 hasta 31/12/2020.**

EJEMPLO-1 - Solución-1. RESERVA DE CAPITALIZACIÓN. Calculo de ▲FP

Conceptos	Año N-1	Año N
Capital Social	100.000	100.000
Prima de Emisión	20.000	20.000
Reserva Legal	**18.000**	**20.000**
Reservas Voluntarias	**2.000**	**12.000**
Resultados del ejercicio N-1	***20.000***	---
Resultados del ejercicio N	---	***25.000***
FONDOS PROPIOS (FP)	**160.000**	**177.000**
Cálculo FP para Reserva Capitalización:		
- Reserva Legal	**-18.000**	**-20.000**
- Resultado del propio ejercicio	***-20.000***	***-25.000***
= FONDOS PROPIOS para Rva. Capitalización	**122.000**	**132.000**
Incremento FP en el año N		**10.000**
Reducción (10% s/▲ FP calculados)		**1.000**
Límite Reducción: 10% s/ BI previa (10% s/ 25.000)		**[2.500]**

1. ▲FP : 10.000, mantener el ▲FP durante 5 años (salvo pérdidas contables)
2. Dotar una Reserva Indisponible = 1.000, indisponible durante 5 años

EJEMPLO 1 - Solución-2 Cierre Contable y Fiscal [Con Reserva de Capitalización]

1) contabilización del impuesto corriente:

- Supongamos: que no hay Diferencias Permanentes ni temporarias y Pagos fraccionados de 2.000 €

El esquema a seguir para determinar el Impuesto sobre Sociedades:

Resultado antes de impuestos	**25.000**
±Ajustes:	
PERMANENTE:	0
TEMPORARIAS:	0
Base Imponible previa a reducciones	**25.000**
- Reducción art. 25	**(1.000)**
Resultado Fiscal	**24.000**
Compensación de BINs de ejercicios anteriores	0
Base Imponible del ejercicio	**24.000**
x tipo	x0,25
Cuota Integra	6.000
-Deducciones y bonif	0
Cuota Líquida	**6.000**
-Retenciones y pagos cta.	**(2.000)**
Cuota a pagar	**4.000**

		31/12/N		
6.000	**Impuesto sobre Beneficios corriente (6300)**	a/	Hacienda Pública retenciones y pagos acta. (**473**)	**2.000**
			Hacienda Pública acreedora por impuesto s/ Sociedades (4752) (Pasivo por impuesto corriente)	**4.000**

EJEMPLO 1 - Solución-3 Cierre Contable y Fiscal [Con Reserva de Capitalización]

2) contabilización del impuesto al Resultado del Ejercicio:

- En este caso sólo hay gasto por impuesto corriente

		31/12/N		
6.000	Resultado del ejercicio N (129)	a/	Impuesto sobre beneficios corriente (6300)	6.000

Resultado antes de impuestos	25.000
Impuesto sobre beneficios corriente (6300)	- 6.000
Resultado después de impuestos	19.000

3) contabilización de la Reserva de capitalización:

- ✓ **Por la dotación de la reserva:** Recordemos que para no perder el derecho a la reducción de la base imponible que acabamos de realizar, es necesario dotar una reserva por el importe de dicha reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción, salvo la existencia de pérdidas contables de la entidad.
- ✓ Por lo menos, **la reserva de capitalización debe ser de 1.000**. Por ello, a la hora de distribuir el resultado del año N, uno de los destinos será:

		31/12/N		
1.000	Resultado del ejercicio N (129)	a/	Reserva de Capitalización (1145)	1.000

EJEMPLO 1 - Solución-4 Cierre Contable y Fiscal [Con Reserva de Capitalización]

B. Liquidación del IS del año N, en julio de N+1 (Modelo 200):

Resultado después de impuestos	**19.000**
±Ajustes:	
PERMANENTE: Impuesto sobre beneficios corriente (6300)	**+6.000**
TEMPORARIAS:	0
Base Imponible previa a reducciones	**25.000**
- Reducción art. 25	**(1.000)**
Resultado Fiscal	**24.000**
Compensación de BINs de ejercicios anteriores	0
Base Imponible del ejercicio	**24.000**
x tipo	x0,25
Cuota Integra	6.000
-Deducciones y bonif	0
Cuota Líquida	**6.000**
-Retenciones y pagos cta.	**(2.000)**
Cuota a pagar	**4.000**

CONCEPTOS	CONTABLE	FISCAL	AJUSTE	TIPO DE AJUSTE	ART. LIS
Impuesto sobre Beneficios corriente (6300). GASTO	**6.000**	**0**	**+ 6.000**	**PERMANENTE**	**15.b)**

EJEMPLO-2. Dos casos diferentes. Reserva de Capitalización

CONCEPTOS	CASO 1º	CASO 2º
LIQUIDACIÓN:		
RC del ejercicio (“después” de impuestos)	10.000	10.000
Ajuste (impuesto IS)	+3.000	+2.900
BI previa	**13.000**	**12.900**
- Reducción Reserva Capitalización	**-500**	**-1.000**
BI negativa e.a.	**0**	**0**
BI	**12.500**	**11.900**
CI (tipo 25%)	3.125	2.975
(Deducciones)	-125	-75
CL	3.000	2.900
Cálculo Reducción Reserva Capitalización:		
FP final (“sin RC del ejercicio actual”)	105.000	110.000
FP inicio (“sin RC del ejercicio anterior”)	-100.000	-100.000
Incremento FP	**5.000**	**10.000**
Reducción (10% s/▲ FP)	**500**	**1.000**
Límite Reducción: 10% s/ BI previa	**1.300**	**1.290**
Reducción Rva. Capitalización aplicada TOTAL	**500**	**1.000**

EJEMPLO-3 Reserva de Capitalización. Insuficiencia de B.I. → Traslado a 2 años ss

CONCEPTOS	AÑO N	AÑO N+1	AÑO N+2
LIQUIDACIÓN:			
RC del ejercicio ("después" de impuestos)	13.000	10.000	10.000
Ajuste (impuesto IS)	0	+2.900	+2.900
BI previa	**13.000**	**12.900**	**12.900**
- Reducción Reserva Capitalización	**0**	**-1.290**	**-1.210**
BI negativa e.a.	**-13.000**	**0**	**0**
BI	**0**	**11.610**	**11.690**
CI (tipo 25%)	0	2.903	2.923
(Deducciones)	0	-3	-23
CL	0	2.900	2.900
Cálculo Reducción Reserva Capitalización:			
FP final ("sin RC del ejercicio actual")	105.000	115.000	125.000
FP inicio ("sin RC del ejercicio anterior")	-100.000	-105.000	-115.000
Incremento FP	**5.000**	**10.000**	**10.000**
Reducción del propio año (10% s/▲ FP)	**500**	**1.000**	**1.000**
Límite Reducción: 10% s/ BI previa	**1.300**	**1.290**	**1.290**
Reducción Aplicada de 2 años anteriores	**-----**	**290**	**210**
Reducción pendiente insuficiente BI	**[500]**	[210]	[0]
Reducción Rva. Capitalización aplicada TOTAL	**0**	**1.290**	**1.210**

Ejemplo 3 - Solución-2 Insuficiencia de B.I. → Traslado a 2 años ss [Rva. Capitalización]

1) Contabilización del impuesto diferido año N:

Año N: Traslado a 2 años ss

- Correspondiente a la parte de la reducción por la Rva. de Capitalización que no se ha podido aplicar
- En términos de cuota: 500 x 25% = 125. Nace un derecho de crédito

		31/12/N		
125	Derechos por reducciones de la B.I. pendientes de aplicar del ejercicio N (4742)	a/	Impuesto sobre beneficios diferido (6301) [500 x 25%]	125

2) Contabilización del Impuesto diferido año N+1:

Año N+1: Aplicación de parte

		31/12/N+1		
72,5	Impuesto sobre beneficios diferido (6301) [290 x 25%]	a/	Derechos por reducciones de la B.I. pendientes de aplicar del ejercicio N (4742)	72,5

3) Contabilización del Impuesto diferido año N+2:

Año N+2: Aplicación del resto

		31/12/N+2		
52,5	Impuesto sobre beneficios diferido (6301) [210 x 25%]	a/	Derechos por reducciones de la B.I. pendientes de aplicar del ejercicio N (4742)	52,5

- **Además de realizar el resto de asientos contables**
- **Y en los años N+1 y N+2: dotar la Rva. de capitalización,** indisponible durante 5 años

Art. 105 NLIS Desde 1/1/2015

NUEVA RESERVA DE NIVELACIÓN PARA ERD (1)

1. **ESTABLECIMIENTO DE UNA REDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE, EXCLUSIVAMENTE PARA ERD, POR LA CREACIÓN DE UNA RESERVA DE NIVELACIÓN DE BASES IMPONIBLES**

- Dentro del régimen especial para las entidades de reducida dimensión (ERD) se establece para estas entidades que tributen al tipo del 25 % **otra reducción de la base imponible del 10 % de su importe**, **no pudiendo superar el importe de 1.000.000 € (límite anual;** inferior al año: la proporción).
- Las cantidades deducidas se adicionarán a la base imponible que concluya en los cinco años inmediatos y sucesivos, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, hasta el importe de la misma.
- El importe restante se adicionará a la base imponible del periodo impositivo a la fecha de conclusión de los **cinco años**.
- Se deberá dotar una **reserva indisponible** por el importe de la minoración de la base imponible.
- **El incumplimiento** de lo dispuesto en este artículo determinará la integración en la cuota íntegra del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, la cuota íntegra correspondiente a las cantidades que han sido objeto de minoración, incrementadas en un **5 %**, más intereses de demora.
- **La minoración** se tendrá en cuenta para los PF del 40.3 LIS.
- Esta reducción de la base imponible es **compatible con la reducción por la creación de la reserva de capitalización (del art. 25 LIS)**.

Art. 105 NLIS Desde 1/1/2015

NUEVA RESERVA DE NIVELACIÓN PARA ERD (2)

CONCEPTOS	RESERVA DE NIVELACIÓN
❑ ¿QUIÉN?: SP	❖ **ERD que** Tributen al **tipo** del **25%**
❑ Reducción (R) en la BI +	❖ **R = 10% s/ BI +** ❖ **R ≤ 1.000.000 € (límite anual;** inferior al año: la proporción)
❑ **Adición posterior**	❖ **En el año N+5** ❖ **Si hay BI (-) en N+1 a N+5: se minoran hasta R**
❑ Requisitos	1. **Dotar una Reserva Indisponible = R**, hasta que se produzca la adición
❑ Dotación de la Reserva Indisponible	❖ **Con RC(+)del ejercicio en que se realice la minoración en BI** ❖ **Caso de no poder** estará condicionada que dote con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes que resulte posible ➢ **Se entenderá que No se ha dispuesto de la reserva, casos:** a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad. b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones FEACC régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de esta Ley. c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.
❑ Rvas. Distintas	Las cantidades destinadas a la Rva. Nivelación no podrán aplicarse, simultáneamente, al cumplimiento de la reserva de capitalización ni de la Reserva para Inversiones en Canarias.

FECHA de Dotación de la Reserva de Nivelación

Consulta DGT V4127/2015 de 22 diciembre 2015.

CONCEPTOS	RESERVA DE NIVELACIÓN
❑ **Cuestión**	❖ Se plantean cuestiones en cuanto a la **fecha** en que las reservas de capitalización y **de nivelación** deben dotarse
❑ **Fecha de dotación de la Reserva de Nivelación**	❖ "En concreto, a efectos de minorar la base imponible del periodo impositivo 2015 (supuesto, como se ha planteado en el escrito de consulta, que el ejercicio económico de la entidad coincida con el año natural), **cuando la junta general resuelva sobre la aplicación del resultado del ejercicio 2015, deberá (de ser posible) dotarse la reserva de nivelación"**

EJEMPLO-4. Dos casos diferentes

RESERVAS de CAPITALIZACIÓN + NIVELACIÓN (art. 25 y 105 LIS)

CONCEPTOS	CASO 1º	CASO 2º
LIQUIDACIÓN:		
RC del ejercicio (“después” de impuestos)	10.000	10.000
Ajuste (impuesto IS)	+2.700	+2.600
BI previa	**12.700**	**12.600**
(Reducción Rva. Capitalización)	**-500**	**-1.000**
BI antes Rva. Nivelac.	**12.200**	**11.600**
(Reducción Rva. Nivelación)	**-1.220**	**-1.160**
BI	**10.980**	**10.440**
CI (tipo 25%)	2.745	2.610
(Deducciones)	-45	-10
CL	2.700	2.600
Cálculo Reducción Rva Capitalización:		
FP final (“sin RC del ejercicio actual”)	105.000	110.000
FP inicio (“sin RC del ejercicio anterior”)	-100.000	-100.000
Incremento FP	**5.000**	**10.000**
Reducción (10% s/▲ FP)	**500**	**1.000**
Límite Reducción: 10% s/ BI previa	**1.270**	**1.260**
Reducción Rva. Capitalización aplicada TOTAL	**500**	**1.000**
Cálculo Reducción Rva Nivelación:		
Reducción Rva Nivelación (10% s/ BI antes de la Rva.)	**1.220**	**1.160**

EJEMPLOS-5 RESERVAS de NIVELACIÓN Adición Ejercicios futuros

CASO 1º.a):

CONCEPTOS	AÑO N	AÑO N+1	AÑO N+2	AÑO N+3	AÑO N+4	AÑO N+5
LIQUIDACIÓN:						
BI previa		1.000	0	500	2.000	5.000
Reducción Rva. Nivelación año N	1.220					
Reducción año N: Adición ejercicios futuros		0	0	0	0	+1.220
BI		1.000	0	500	2.000	6.220
Reducción año N pendiente de aplicación		1.220	1.220	1.220	1.220	0

CASO 1º.b): BINs en ejercicios posteriores

CONCEPTOS	AÑO N	AÑO N+1	AÑO N+2	AÑO N+3	AÑO N+4	AÑO N+5
LIQUIDACIÓN:						
BI previa		-100	-320	100	-200	50
Reducción Rva. Nivelación año N	1.220					
Reducción año N: Adición ejercicios futuros		+100	+320	0	+200	+600
BI		0	0	100	0	650
Reducción año N pendiente de aplicación		1.120	800	800	600	0

CASO 1º.a):

CONCEPTOS	AÑO N	AÑO N+1	AÑO N+2	AÑO N+3	AÑO N+4	AÑO N+5
LIQUIDACIÓN:						
BI previa		1.000	0	500	2.000	5.000
Reducción Rva. Nivelación año N	1.220					
Reducción año N: Adición ejercicios futuros		0	0	0	0	+1.220
BI		1.000	0	500	2.000	6.220
Reducción año N pendiente de aplicación		1.220	1.220	1.220	1.220	0

Ejemplo 5 Caso 1º.a) - Solución-2 Adicción ejercicios futuros [Rva. Nivelación]

1) Contabilización del impuesto diferido año N:

Año N: Traslado a 5 años ss

- Se traslada a ejercicios futuros el pago de la reducción, en el futuro se sumará la reducción.
- En términos de cuota: 1.220 x 25% = 305. Nace un pasivo por D.T. Imponible
- **Resolución ICAC de 9/2/2016 y Consulta nº 1 del BOICAC 106, de junio de 2016**

		31/12/N		
305	Impuesto sobre beneficios diferido (6301) [1.220 x 25%]	a/	Pasivos por D. Temporarias Imponibles, Rva. de Nivelación del ejercicio N (479)	305

- **En el año N dotar la Rva. de Nivelación (1.220 €),** indisponible durante 5 años salvo adición antes:

		31/12/N		
1.220	Resultado del ejercicio N (129)	a/	Reserva de Nivelación de N (117)	1.220

2) Contabilización del Impuesto diferido año N+5:

Año N+5: Adición de todo

		31/12/N+5		
305	Pasivos por D. Temporarias Imponibles, Rva. de Nivelación del ejercicio N (479)	a/	Impuesto sobre beneficios diferido (6301) [1.220 x 25%]	305

- **En el año N+5 la Rva. de Nivelación (1.220 €), ya es d**isponible, se puede trasladar R. Voluntarias:

		31/12/N+5		
1.220	Reserva de Nivelación de N (1146)	a/	Reservas Voluntarias(113)	1.220

CASO 1º.b): BINs en ejercicios posteriores

CONCEPTOS	AÑO N	AÑO N+1	AÑO N+2	AÑO N+3	AÑO N+4	AÑO N+5
LIQUIDACIÓN:						
BI previa		-100	-320	100	-200	50
Reducción Rva. Nivelación año N	1.220					
Reducción año N: Adición ejercicios futuros		+100	+320	0	+200	+600
BI		0	0	100	0	650
Reducción año N pendiente de aplicación		1.120	800	800	600	0

Ejemplo 5 Caso 1º.b) - Solución-2 Adicción ejercicios futuros [Rva. Nivelación]

Año N: Traslado a 5 años ss

1) Contabilización del impuesto diferido año N:

- Se traslada a ejercicios futuros el pago de la reducción, en el futuro se sumará la reducción.
- En términos de cuota: 1.220 x 25% = 305. Nace un pasivo por D.T. Imponible
- **Resolución ICAC de 9/2/2016 y Consulta nº 1 del BOICAC 106, de junio de 2016**

		31/12/N		
305	Impuesto sobre beneficios diferido (6301) [1.220 x 25%]	a/	Pasivos por D. Temporarias Imponibles, Rva. de Nivelación del ejercicio N (479)	305

- **En el año N dotar la Rva. de Nivelación (1.220 €),** indisponible durante 5 años salvo adición antes:

		31/12/N		
1.220	Resultado del ejercicio N (129)	a/	Reserva de Nivelación de N (1146)	1.220

2) Contabilización del Impuesto diferido año N+1:

Año N+1: Adición de 100

		31/12/N+1		
25	Pasivos por D. Temporarias Imponibles, Rva. de Nivelación del ejercicio N (479	a/	Impuesto sobre beneficios diferido (6301) [100 x 25%]	25

- **En el año N+1 la Rva. de Nivelación, ya es d**isponible la parte correspondiente (100 €):

		31/12/N+1		
100	Reserva de Nivelación de N (1146)	a/	Reservas Voluntarias(113)	100

Ejemplo 5 Caso 1º.b) - Solución-3 Adicción ejercicios futuros [Rva. Nivelación]

3) Contabilización del impuesto diferido año N+2:

Año N+2: Adición de 320

		31/12/N+2		
80	Pasivos por D. Temporarias Imponibles, Rva. de Nivelación del ejercicio N (479)	a/	Impuesto sobre beneficios diferido (6301) [320 x 25%]	80

- **En el año N+2 la Rva. de Nivelación, ya es d**isponible la parte correspondiente (320 €):

		31/12/N+2		
320	Reserva de Nivelación de N (1146)	a/	Reservas Voluntarias(113)	320

4) Contabilización del Impuesto diferido año N+4:

Año N+4: Adición de 200

		31/12/N+4		
50	Pasivos por D. Temporarias Imponibles, Rva. de Nivelación del ejercicio N (479	a/	Impuesto sobre beneficios diferido (6301) [200 x 25%]	50

- **En el año N+4 la Rva. de Nivelación, ya es d**isponible la parte correspondiente (200 €):

		31/12/N+4		
200	Reserva de Nivelación de N (1146)	a/	Reservas Voluntarias(113)	200

5) Contabilización del Impuesto diferido año N+5:

Año N+5: Adición de resto (600)

		31/12/N+5		
150	Pasivos por D. Temporarias Imponibles, Rva. de Nivelación del ejercicio N (479	a/	Impuesto sobre beneficios diferido (6301) [600 x 25%]	150

- **En el año N+5 la Rva. de Nivelación, ya es d**isponible el resto que falta (600 €):

		31/12/N+5		
600	Reserva de Nivelación de N (1146)	a/	Reservas Voluntarias(113)	600

RESUMEN NOVEDADES DESDE 2015

NUEVA LIS desde 1/1/2015

MODIFICACIONES EN BASE IMPONIBLE. RESUMEN-1

1. IMPUTACIÓN TEMPORAL (Art. 11 LIS)	
❑ Devengo	❖ en consonancia con el recogido en el **PGC**
2. AMORTIZACIONES (Art. 12 LIS)	
❑ Nuevas Tablas	❖ **Se simplifican**
❑ Libertad para IM de Escaso Valor	❖ **IM Nuevos: Valor unitario ≤ 300 €** ❖ **Límite anual: 25.000 € (inferior al año: la proporción)**
3. DETERIORO DE VALOR (Art. 13 LIS)	
❑ Sólo deducible	❖ **De las existencias y de los créditos y partidas a cobrar**
4. GASTOS NO DEDUCIBLES (Art. 15 LIS)	
❑ Atenciones	❖ **Límite: 1% INCN ("atenciones a clientes o proveedores")**
5. EN MATERIA DE OPERACIONES VINCULADAS (Art. 18 LIS)	
❑ socio-sociedad	❖ relación socio-sociedad, **25 %** de participación (antes 5 %).
❑ Documentación	❖ contenido **simplificado** para aquellas entidades o grupos de entidades **INCN < 45.000.000 €**.

❖ **DESAPARECE**: La corrección de la depreciación monetaria, en el caso de rentas positivas por la transmisión de Inmuebles (art. 15.9 TRLIS**)**

NUEVA LIS desde 1/1/2015

MODIFICACIONES EN BASE IMPONIBLE. RESUMEN-2

6. DOBLE IMPOSICIÓN (Art. 21 LIS)	
❑ Exención	❖ **doble imposición, interna e internacional**
7. NUEVA RESERVA DE CAPITALIZACIÓN (Art. 25 LIS)	
❑ Reducción en BI	❖ **10%** (**límite:** incremento de Fondos Propios). ❖ Reserva indisponible: 5 años
8. NUEVA RESERVA DE NIVELACIÓN (Art. 105 LIS)	
❑ Reducción en BI ❑ Para ERD	❖ **10%** (**límite anual:** 1.000.000 €; inferior al año: la proporción) ❖ Reserva indisponible: 5 años ❖ Adición posterior (diferimiento del impuesto)
9. COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS (Art. 26 LIS)	
❑ Período	❖ **BI (-)** se podrán compensar **sin límite temporal (antes 18 años)**.
❑ Límite en el Importe	❖ **Solo se podrá compensar** el **70% (2017 y ss); 60% (2016) de la base imponible previa** a su compensación, ❖ Admitiéndose, en todo caso, un importe **mínimo de 1.000.000€**

Novedades del art. 15 NUEVA LIS Desde 1/1/2015

MODIFICACIONES EN GASTOS NO DEDUCIBLES. Resumen

CONCEPTOS	GASTOS NO DEDUCIBLES NOVEDADES desde 2015
❑ Retribución FP	❖ **Delimita el concepto de "retribución de Fondos propios".** ❖ **Considerando como tal y no deducible los gastos de:** ➢ **Préstamos Participativos del mismo Grupo** (art. 42 C de C) **(art. 15.a) último párrafo NLIS)** ➢ **Otorgados desde 20/6/2014 (DT 17ª NLIS)**
❑ Atenciones	❖ **atenciones a clientes o proveedores justificadas: son deducibles. Pero, se les pone un límite.** ➢ **Límite: 1% s/ INCN del ejercicio. (art. 15.e) penúltimo pfo. NLIS)**
❑ Administradores	❖ **serán gastos deducibles**, sus retribuciones por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un **contrato laboral** con la entidad. **(art. 15.e) último párrafo NLIS)** ❖ **No** es operación vinculada dicha retribución. **(art. 18.2.b) NLIS)**
❑ Contrarios a la Ley	❖ **No** son gastos deducibles los derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. **(art. 15.f) NLIS)**
❑ Personas Vinculadas	❖ **Gasto no deducible: si en la otra persona vinculada** no generen ingreso **ó** generen un ingreso exento **ó** sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 %. **(art. 15.j) NLIS)**

Art. 18 NUEVA LIS Desde 1/1/2015

MODIFICACIONES EN OPERACIONES VINCULADAS Resumen

CONCEPTOS	EN MATERIA DE OPERACIONES VINCULADAS
❑ **Relación socio-sociedad**	❖ Se restringe el perímetro de la vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, quedando fijado en el **25 %** de participación (anteriormente era el 5 %).
❑ **Administradores**	❖ La **retribución** por sus funciones: **No** es operación vinculada
❑ **Documentación**	❖ La documentación **específica** que tienen que elaborar las entidades afectadas, se precisa que tendrán un contenido **simplificado** aquellas **entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCN) < 45.000.000 €.**
❑ **Métodos en la valoración**	❖ **Se elimina la jerarquía de los métodos en la valoración** de operaciones vinculadas, ❖ y **se admiten**, adicionalmente, **con carácter subsidiario otros métodos** y técnicas de valoración, siempre que respeten el principio de libre competencia.
❑ **En LIS Ajuste Secundario**	❖ Regula relación socio-sociedad (el % de socio y el resto). ❖ Para sufragar error RIS que declaró nulo la **STS de 27/5/14**
❑ **R. Sancionador**	❖ Se modifica el régimen sancionador, siendo, **menos gravoso**.

Art. 21 NUEVA LIS Desde 1/1/2015

MODIFICACIONES EN DOBLE IMPOSICIÓN RESUMEN

CONCEPTOS	EXENCIÓN DOBLE IMPOSICIÓN, INTERNA E INTERNACIONAL
❑ **EXENCIÓN**	❖ De los **dividendos** y participación en beneficios percibidos. ❖ **Y de la Renta + de la transmisión** de acciones o participaciones ➢ **de entidades españolas y de las extranjeras, REQUISITOS:**
❑ **De entidades españolas** ➢ **Requisitos**	✓ Participación **≥ 5%,** ✓ **ó** que el importe de las acciones o participaciones **> 20.000.000 €** ✓ y que se posean de manera interrumpida durante el **año** anterior , o que se mantenga hasta completar el año.
❑ **De entidades extranjeras** ➢ **Requisitos**	✓ **Además** de los **anteriores**, ✓ Que la entidad participada haya estado **sujeta y no exenta** por un **impuesto extranjero** de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades de España a un **tipo nominal ≥ 10 %** en el ejercicio en que se hubieran obtenido los beneficios. ✓ **Que el País no sea Paraíso Fiscal** (salvo que resida en la UE y acredite motivos)
❑ **No se exige**	❖ Que la entidad que reparte los dividendos desarrolle una actividad empresarial
❑ **Limitaciones**	❖ Pero, la exención **no se aplicará** a las rentas de las **transmisiones** de participaciones de entidad patrimonial ó Transparencia Fiscal Internacional
❑ **Incompatible**	❖ **Con Deducciones doble imposición internacional arts. 31 y 32**
❑ **Desaparece**	❖ **Deducción** Doble Imposición **Interna (“la del 50%”)**.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

LIQUIDACIÓN

José Antonio Fernández Pérez

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

RESULTADO CONTABLE
(Según Código Comercio, PGC, LSC, ICAC...)

(arts. 10.3, 120 y 131 L)

+ / - **CORRECCIONES FISCALES SEGÚN LIS E IMPUTACIONES** (arts. 11-22 y 131 L)

RENTA DEL PERIODO
(BASE IMPONIBLE PREVIA)

- **REDUCCIONES en la BI** (arts. 23-25 y 105 L)

B. IMPONIBLES NEGATIVAS DE EJERCICIOS ANTERIORES (art. 26 L)

BASE IMPONIBLE DEL EJERCICIO

x **TIPO IMPOSITIVO** (arts. 29 y DT 34ª L)

CUOTA INTEGRA (art. 30 L)

- **BONIFICACIONES** (arts. 33-34 L)

DEDUCCIONES por doble imposición Internacional (arts. 31 y 32 L)

CUOTA INTEGRA AJUSTADA POSITIVA
≡ ***CUOTA SEMILÍQUIDA***

- **DEDUCCIONES POR INVERSIONES Y CREACION DE EMPLEO** (arts. 35-39 L)

CUOTA REDUCIDA POSITIVA
≡ ***CUOTA LÍQUIDA***

- **INGRESOS A CUENTA** (art. 41 L)
RETENCIONES A CUENTA

CUOTA A INGRESAR O DEVOLVER

- **PAGOS FRACCIONADOS** (art. 40 L)

CUOTA DIFERENCIAL (art. 41 L)

+ **Δ POR PERDIDA DE Bº FISCAL DE EJ. ANT.**
INTERESES DE DEMORA (art. 125 L)

LIQUIDO A INGRESAR O DEVOLVER
(art. 41 L)

Compensaciones de BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

Compensaciones de BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

1. **2015:** límites específicos (DT 34ª LIS)
2. **2016:** límite 60% s/ BI previa (DT 36ª LIS)
3. **2017:** límite 70% s/ BI previa (Art. 26 LIS)

Compensación de B. I. Negativas: 2012, 2013, 2014* y 2015*

Grandes empresas, aquellas cuyo volumen operaciones 12 meses anteriores > 6.010.121,04 € (1000 mill. pts.). LÍMITE TEMPORAL EN LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Importe neto de la cifra de negocios (INCN) en los 12 meses anteriores al inicio período impositivo	LÍMITE DE LA COMPENSACIÓN DE B.I. NEGATIVAS
INCN < 20.000.000 €	SIN LÍMITE
20.000.000 € ≤ INCN < 60.000.000 €	50% s/ Base Imponible Previa a la compensación
INCN ≥ 60.000.000 €	25% s/ Base Imponible Previa a la compensación

- Medidas con carácter Temporal: 2012, 2013, 2014 y 2015

Art. 26 y DT 36ª NLIS Desde 2015

MODIFICACIONES EN BI NEGATIVAS a partir de 2015

CONCEPTOS	COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS
❑ **Período**	❖ **BI (-)** se podrán compensar **sin límite temporal (antes 18 años)**.
❑ **Límite en el Importe 2016/2017 y ss**	❖ **Solo se podrá compensar** el **60%* (2016) ó 70% (2017 y ss) de la base imponible previa a** su compensación y a la aplicación de la reserva de capitalización del art. 25 LIS. ❖ Admitiéndose, en todo caso, un importe **mínimo de 1.000.000 €**
❑ **Comprobación por la AT de las BI (-)**	❖ El derecho de la Administración **para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases imponibles negativas** compensadas o pendientes de compensación **prescribe a los 10 años.** ❖ **Transcurrido el plazo de los 10 años**, el contribuyente **deberá acreditar** que las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda mediante **la exhibición de la liquidación o autoliquidación, y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.** ✓ **Art. 26.5 LIS (art. modificado por Ley 34/2015 – modificación LGT-)**
❑ **Limitación Total** ❖ **Norma de Cautela**	❖ **Se establece la limitación total** a la compensación de bases imponibles negativas **en empresas que no realizaban una actividad económica. Norma de cautela. Art. 26.4 LIS**

▪ **Error del Legislador en DT 36ª NLIS, se corrige en DF 21ª LPGE-2015: 60%* para 2016**

Art. 26 y DT 36ª NLIS Desde 2016

LIMITACIONES BI NEGATIVAS a partir de 2016

CONCEPTOS	COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS
❑ **Límite en el Importe 2016/2017 y ss**	❖ **Solo se podrá compensar** el **60%* (2016) ó 70% (2017 y ss) de la base imponible previa a:** **Art. 26.1 LIS** ▪ previa a su compensación y ▪ previa a la aplicación de la reserva de capitalización del art. 25 L
❑ **Sin limitación**	➢ Admitiéndose, en todo caso, un importe **mínimo de 1.000.000 €** ▪ **período inferior al año: la proporción**(6 meses = 1MMx 6/12 = **0,5 MM**)
	❖ **QUITAS y Esperas (concurso de acreedores):** ▪ Las bases imponibles negativas que sean objeto de compensación con dichas rentas **no** se tendrán en consideración respecto al 1.000.000 €.
	❖ en el período impositivo en que se produzca la **extinción de la entidad**, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración (FEACC) **Art. 26.1 LIS**
	❖ **Entidades de nueva creación** (a que se refiere el artículo 29.1 LIS): en los **3 primeros períodos impositivos** en que se genere una **base imponible positiva** previa a su compensación **Art. 26.3 LIS**
❑ **Limitación Total** ❖ **Norma de Cautela**	❖ **Limitación total** a la compensación de bases imponibles negativas **en la adquisición de empresas que no realizaban una actividad económica u otras. Determinadas circunstancias Norma de cautela. Art. 26.4 LIS**

R D Ley 3/2016 Modifica varios LIS

Compensación BI Negativas

Desde 1/1/2016

INCN ≥ 20.000.000 €

- **Real Decreto-ley 3/2016 (BOE de 3-12-2016):**

- **El artículo 3. Primero.Uno del RD Ley 3/2016 añade DA 15ª.1 LIS.**
- **El artículo 1. del RD Ley 3/2016 añade DA 8ª Ley 20/1990, s/ Régimen Fiscal de las COOPERATIVAS (afecta también a las Cooperativas)**

Art.3.1º.1 y art. 1 RD Ley 3/2016. DA 15ª NLIS y DA 8ª Ley 20/1990

Compensación de B. I. Negativas: Desde 1/1/2016

Aquellas cuyo INCN, 12 meses anteriores > 20.000.000 €

Importe neto de la cifra de negocios (INCN) en los 12 meses anteriores al inicio período impositivo	LÍMITE DE LA COMPENSACIÓN DE B.I. NEGATIVAS
INCN < 20.000.000 €	LÍMITE GENERAL
20.000.000 € ≤ INCN < 60.000.000 €	50% s/ Base Imponible Previa a la compensación
INCN ≥ 60.000.000 €	25% s/ Base Imponible Previa a la compensación

- **Siempre deducible: hasta 1.000.000 €**

EJEMPLO-1 DA 15ªNLIS (INCN ≥ 20 MM)

Compensación de B. I. Negativas: Desde 2016

DATOS: 1. Base Imponible Previa del ejercicio es: 10.000.000 €
2. Bases Imponibles Negativas de ejercicios anteriores: (12.000.000 €)

CONCEPTOS	INCN ≥ 20 MM INCN < 60 MM	INCN ≥ 60 MM
B.I Previa	10.000.000	10.000.000
LÍMITE DE LA COMPENSACIÓN DE B.I. NEGATIVAS	50% s/ B. I. Previa= (5.000.000)	25% s/ B. I. Previa= (2.500.000)
BASE IMPONIBLE	5.000.000	7.500.000

- Siempre deducible: hasta 1.000.000 €

Compensaciones de
BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

INCN < 20.000.000 €

1. 2016: límite 60% s/ BI previa (DT 36ª LIS)
2. 2017 y ss: límite 70% s/ BI previa (Art. 26 LIS)

EJEMPLO-1 Art. 26 NLIS (caso general. INCN < 20.000.000 €)

Compensación de B. I. Negativas: 2016* y 2017*

DATOS: 1. Base Imponible Previa de cada ejercicio es la misma: 2.000.000 €
2. Bases Imponibles Negativas de ejercicios anteriores: (5.000.000 €)

CONCEPTOS	2016	2017
B.I Previa	2.000.000	2.000.000
LÍMITE DE LA COMPENSACIÓN DE B.I. NEGATIVAS	60% s/ B. I. Previa= (1.200.000)	70% s/ B. I. Previa= (1.400.000)
BASE IMPONIBLE	800.000	600.000

- Siempre deducible: hasta 1.000.000 €

EJEMPLO-2 Art. 26. NLIS

Compensación de B. I. Negativas: 2016* y 2017*

DATOS: 1. Base Imponible Previa de cada ejercicio es la misma: 1.000.000 €
2. Bases Imponibles Negativas de ejercicios anteriores: (5.000.000 €)

CONCEPTOS	2016	2017
B.I Previa	1.000.000	1.000.000
LÍMITE DE LA COMPENSACIÓN DE B.I. NEGATIVAS	60% s/ B. I. Previa= 600.000 Opera (1.000.000)	70% s/ B. I. Previa=700.000 Opera (1.000.000)
BASE IMPONIBLE	0	0

- Siempre deducible: hasta 1.000.000 €

RESUMEN:
Compensación de BINs

A. INCN < 20.000.000 €

1) 2016: límite 60% s/ BI previa (DT 36ª LIS)
2) 2017 y ss: límite 70% s/ BI previa (Art. 26 LIS)

B. INCN ≥ 20.000.000 €

- Real Decreto-ley 3/2016 (BOE de 3-12-2016):
  - El artículo 3. Primero.Uno del RD Ley 3/2016 añade DA 15ª.1 LIS.
  - El artículo 1. del RD Ley 3/2016 añade DA 8ª Ley 20/1990, s/ Régimen Fiscal de las COOPERATIVAS (afecta también a las Cooperativas)

RESUMEN: Art. 26, DT 36ª y DA 15ª NLIS. DA 8ª Ley 20/1990

Compensación BINs y Cuotas Negativas (Cooperativas): 2016, 2017 y ss

EJERCICIOS	INCN	LÍMITE
2016	INCN < 20 MM	60%
	INCN ≥ 20 MM INCN < 60 MM	50%
	INCN ≥ 60 MM	25%
2017 y siguientes	INCN < 20 MM	70%
	INCN ≥ 20 MM INCN < 60 MM	50%
	INCN ≥ 60 MM	25%

- Siempre deducible: hasta 1.000.000 €

Compensación de BINs

NORMA DE CAUTELA

Adquisición de Sociedades con intención de aprovechar sus BINs

- ✓ **(Art. 26.4 LIS)**

Art. 26.4 Limitación BI negativas

LIMITACIONES EN BI NEGATIVAS. Art. 26.4 LIS

CONCEPTOS	LIMITACIÓN BI (-) DE LA ENTIDAD ADQUIRIDA
❑ Limitación Total ❖ Circunstancias:	❖ Limitación TOTAL a la compensación de bases imponibles negativas, **cuando concurran las siguientes circunstancias:**
❖ ADQUIRENTE	1. Adquisición > 50% Capital Social ❖ Por una entidad o por varias vinculadas ❖ Después de la existencia de las BI (-)
❖ ADQUIRENTE	2. Participación antes de la adquisición < 25% Capital Social ❖ De la entidad o las varias vinculadas adquirentes. ❖ Antes de la existencia de las BI (-)
❖ ADQUIRIDA ➢ Alguna de estas circunstancias	1º. INACTIVA: los 3 meses anteriores a la adquisición
	2º. ACTIVIDAD DIFERENTE ó ADICIONAL (diferente grupo en la CNAE): Después de la adquisición, **en los 2 años posteriores,** INCN de esos 2 años posteriores > 50% INCN medio de los 2 años anteriores.
	3º. Entidad Patrimonial
	4º. De baja en censos (no presentar autoliquidación IS en 3 períodos seguidos)

▪ **Norma de cautela: No se puede compensar BI (-) anteriores a la adquisición**

EJEMPLO BI NEGATIVA. ENUNCIADO. ART. 26.4 LIS

LIMITACIÓN A LA COMPENSACIÓN BI (-)

Sea la sociedad RUINASA con los siguientes datos:

- Se constituyó en el año N-9 con un capital social de 140.000 €.
- Durante el ejercicio N-5 se realizó una ampliación de capital de 160.000 €
- En enero del ejercicio N, debido a la profunda crisis del sector, cesó en su actividad económica.
- Tiene Bases Imponibles Negativas pendientes de compensar de N-2 y N-1 por importe total de 200.000 €.

En octubre del ejercicio N la entidad LISTILLASA:

- Adquiere el 90% del capital de RUINASA por 30.000 €
- ¿se cumplen todos los requisitos exigidos en el art. 26.4 LIS?

Determinar la limitación de la base imponible negativa a compensar en ejercicios futuros para RUINASA según lo establecido en el art. 26.4 LIS.

EJEMPLO BI NEGATIVA. SOLUCIÓN Art. 26.4 LIS

LIMITACIÓN TOTAL A LA COMPENSACIÓN

REQUISITOS EXIGIDOS POR EL ARTÍCULO 26.4 LIS:

1. **LISTILLASA (ADQUIRENTE): Adquiere el 90% CS de RUINASA, [adquiere > 50% Capital Social]**
2. **LISTILLASA (ADQUIRENTE: Antes de la adquisición, no tenía participación de RUINOSA [Participación antes de la adquisición < 25% Capital Social]**
3. **RUINASA (la entidad ADQUIRIDA)**: **cesa** en sus actividades en enero del ejercicio N y se adquiere en octubre de N. **[En los 3 meses anteriores a la adquisición la adquirida estaba INACTIVA]**

COMENTARIOS:

- **LISTILLASA pasa a ser la "dueña" de RUINASA, y le sale "barato".**
- **Adquiere el 90% del capital social (90% s/ 300.000 = 270.000 €) por 30.000 €. Le sale "barato".**
- **Además, RUINASA tiene bases imponibles negativas (200.000 €) para poder compensar en el futuro. "Esto es una ganga".**
- **El artículo 26.4 es una norma de cautela para que no se adquieran sociedades con bases imponibles negativas con la intención de aprovecharse de ellas.**
- **Por lo tanto, el artículo 26.4 LIS, en estos casos que se cumplen los requisitos exigidos, se establece una minoración (reducción) TOTAL de las bases imponibles negativas que se tenían, antes de la adquisición, por la entidad ADQUIRIDA.**

Compensación de BINs

Resolución TEAC

Ejercicio de la opción de la compensación de las BINs

- ✓ Resolución TEAC 4/4/2017
- ✓ Art. 119.3 LGT

Compensación de BINs. Resolución TEAC 4/4/2017
Ejercicio de la opción de la compensación de las BINs

❑ **En lo que se refiere a la compensación de bases imponibles negativas, ¿puede afirmarse que estamos ante una opción en los términos del art. 119.3 de la Ley 58/2003 (LGT)?:**

❖ **A juicio del Tribunal Central, en Resolución de 4 de abril de 2017**, el hecho de que la Ley permita al contribuyente elegir entre compensar o no las bases imponibles negativas y, en el primer caso, el importe a compensar dentro de los límites posibles, **entra plenamente dentro del concepto de "opción"**.

➢ La compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores es una excepción al principio de independencia de ejercicios que se practica reduciendo la base imponible de los ejercicios posteriores, es decir, que opera sobre la base. La Ley reconoce a los sujetos pasivos **el derecho a compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores**; el ejercicio de dicho derecho es potestativo y no imperativo, debiendo ser el sujeto pasivo el que decida, dentro de los límites legales establecidos para ello, si ejercita o no su derecho a la compensación, así como el importe de la misma. Además se trata de una opción que se ejercita "con la presentación de una declaración", que es la declaración del Impuesto sobre Sociedades, por lo que la elección respecto de la compensación o no y, en caso afirmativo, de la cuantía de la misma, cumple todas las condiciones para que le resulte aplicable el **art. 119.3 LGT**.

El art. 119.3 LGT dice:

"Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración **no** podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración".

SITUACIONES: Limitaciones en BINs. Resolución TEAC 4/4/2017

SITUACIONES POSIBLES en una Rectificativa, Inspección ó Comprobación:

1. **Que el contribuyente hubiere autoliquidado una base imponible previa a la compensación de cero o negativa**, **teniendo BINs de ejercicios anteriores pendientes de compensar**. En este caso debe entenderse que el contribuyente no ejercitó opción alguna dado que, según los datos autoliquidados, ninguna base imponible de ejercicios anteriores pudo compensar en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada. **Y por tanto podrá optar posteriormente, sea vía rectificación de autoliquidación o declaración complementaria, sea en el seno de un procedimiento de comprobación**.

2. **Que el contribuyente decida deducirse hasta el límite máximo compensable** en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada. En este caso debe entenderse, no que el contribuyente haya optado por compensarse el concreto importe compensado, sino que implícitamente optó por deducirse el importe máximo que se podía deducir, por lo que, de incrementarse (por el propio contribuyente o por una comprobación administrativa) la base imponible previa a la compensación, **mantendrá el interesado su derecho a compensar en el propio ejercicio el importe compensable no compensado en su autoliquidación**.

3. **Que, aun autoliquidando una base imponible previa a la compensación positiva, el contribuyente decida no compensar importe alguno o compensar un importe inferior al límite máximo compensable** en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada. En este caso es claro que el contribuyente optó por no aprovechar en todo o en parte las bases imponibles negativas compensables, lo que tendrá una determinada repercusión sobre la cantidad que finalmente resulte a ingresar o a devolver en su autoliquidación. Así las cosas, a juicio del Tribunal Central, el sujeto pasivo que pudiendo obtener como resultado de su autoliquidación una cantidad a ingresar inferior a la resultante o una cantidad a devolver superior a la resultante, ha optado por consignar los importes consignados en su autoliquidación, **no podrá posteriormente**, y fuera ya del plazo de autoliquidación en voluntaria, sea vía de rectificación de autoliquidación o en el seno de un procedimiento de comprobación, ex art. 119.3 de la Ley 58/2003 (LGT), modificar la opción ya ejercitada en el sentido de que le resulte a ingresar una cantidad inferior o a devolver una cantidad superior.

4. **Que el contribuyente no hubiere presentado autoliquidación estando obligado a ello**. En estos casos, a juicio de este Tribunal es claro que, con incumplimiento de la más básica de sus obligaciones tributarias, no ejercitó el interesado derecho a compensar cantidad alguna dentro del periodo reglamentario de declaración, optando por su total diferimiento, por lo que, transcurrido dicho periodo reglamentario de declaración, **no podrá rectificar su opción** solicitando, ya sea mediante la presentación de declaración extemporánea ya sea en el seno de un procedimiento de comprobación, la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. **Lo contrario haría de mejor condición** al no declarante que al declarante según los criterios anteriormente expuestos.

Situación-1. Limitaciones en BINs. Resolución TEAC 4/4/2017

- La elección de compensación de BINS entra dentro del concepto de opción tributaria definido en el 119 LGT.

➢ **Cuatro situaciones:**

1. El contribuyente hubiere autoliquidado una BIP de cero o negativa, teniendo BINEAS pendientes de compensar. No hubo opción.

a) Año N el contribuyente declara:

- BIP = 0.
- BINEA = - 4.000.000.
- **BI declarada =** 0

b) La Inspección le descubre unas operaciones no declaradas por **1.000.000**.

✓ **Podrá compensar la base descubierta con la BINEA.**

✓ **Se considera que no pudo optar al no haber declarado una BI positiva.**

LIQUIDACIÓN POR INSPECCIÓN:

- **BIP comprobada: 1.000.000**
- **BINEA a compens:(1.000.000)**
- **BI comprobada: 0**

➢ **BINEA pendiente: 3.000.000**

Situación-2. Limitaciones en BINs. Resolución TEAC 4/4/2017

2. Que el contribuyente decidiera compensar hasta el límite máximo de la BIP y después de ello aún quedase BINEA. Se entiende que optó por compensar el importe máximo posible.

a) Año N el contribuyente declara:

- **BIP = 2.000.000**
- **BINEA = - 4.000.000. Compensa BINEA hasta el límite máximo** del 70% s/ BIP= 1.400.000 (70% s/ 2.000.000)
- **BI declarada =** 600.000 [2.000.000 - 1.400.000]

b) La Inspección le descubre unas operaciones no declaradas por **1.000.000**

- ✓ **El contribuyente había optado por deducirse la BINEAS hasta el máximo posible.**
- ✓ Tras el descubrimiento de las operaciones no declaradas, el nuevo límite máximo sería de 2.100.000 (70% de 3.000.000). Luego, se aumentará la cantidad a compensar, para llegar al máximo posible, que había sido la opción elegida en su momento por el contribuyente.

LIQUIDACIÓN POR INSPECCIÓN:

- **BIP comprobada: 3.000.000**
- **BINEA a compens:(2.100.000)**
- **BI comprobada: 900.000**

➢ **BINEA pendiente: 1.900.000**

Situación-3. Limitaciones en BINs. Resolución TEAC 4/4/2017

3. **El contribuyente decidió no compensar importe alguno o compensar un importe inferior al límite máximo compensable** Aún teniendo BINEAS pendientes. **No cabe cambiar opción** para ingresar menos u obtener mayor devolución.

a) **Año N el contribuyente declara:**

- **BIP** = 2.500.000
- **BINEA** = - 4.000.000. **Compensa BINEA =1.000.000** [límite máximo = 1.750.000 (70% de 2.500.000)]
- **BI declarada =** 1.500.000 [2.500.000 **– 1.000.000**] **De dónde sale ese importe?**

b) **La Inspección** le descubre unas operaciones no declaradas por **1.000.000**

Opción 1

Optó por compensar importe exacto de BINEA=1.000.000

- **BIP comprobada: 3.500.000**
- **BINEA a compens:(1.000.000)**
- **BI comprobada: 2.500.000**

➢ **BINEA pendiente: 3.000.000**

Opción 2

Optó por declarar un importe exacto de BI=1.500.000

- **BIP comprobada: 3.500.000**
- **BINEA a compens: (2.000.000)**
- **BI comprobada: 1.500.000**

➢ **BINEA pendiente: 200.000**

Opción 3

Optó por declarar el mismo % de BINEA sobre BI= 40%

- **BIP comprobada: 3.500.000**
- **BINEA a compens:(1.400.000)**
- **BI comprobada: 2.100.000**

➢ **BINEA pendiente: 2.600.000**

❖ **Opciones Discutibles. La primera es la más clara**

Situación-4. Limitaciones en BINs. Resolución TEAC 4/4/2017

4. **Que el contribuyente no hubiere presentado autoliquidación dentro del período reglamentario de declaración estando obligado a ello. El TEAC entiende que el obligado tributario no ejercitó el derecho a compensar cantidad alguna dentro del periodo reglamentario de declaración, optando por su total diferimiento. No puede optar por compensación alguna.**

a) Año N el contribuyente No declara:

- **BIP** = no declara
- **BINEA** = - 4.000.000.

b) La Inspección le descubre unas operaciones no declaradas por **1.000.000**

- ✓ **El TEAC entiende que el obligado tributario no ejercitó el derecho a compensar cantidad alguna dentro del periodo reglamentario de declaración, optando por su total diferimiento.**
- ✓ **No puede optar por compensación alguna.**

LIQUIDACIÓN POR INSPECCIÓN:

- **BIP comprobada: 1.000.000**
- **BINEA a compens: (0)**
- **BI comprobada : 1.000.000**

➢ **BINEA pendiente: 4.000.000**

TIPOS DE GRAVAMEN

DT 34ª Nueva LIS y Art. 29 Nueva LIS 2015/2016

TIPOS IMPOSITIVOS 2014/2015/Desde 2016

CONCEPTOS	TIPOS DE GRAVAMEN- 2015/2016		
❑ Para 2015: DT 34ª Nueva LIS establece medias temporales para el 2015 ❑ Para 2016: Art. 29 Nueva LIS			
❑ CONCEPTOS	2014	2015	Desde 2016
❑ Tipo General	❖ 30 %	❖ 28 %	❖ 25 %
❑ ERD	❖ 25%/30% ▪ 25%: BI hasta 300.000 ▪ 30%: resto	❖ 25%/28% ▪ 25%: BI hasta 300.000 ▪ 28%: resto	❖ 25% (toda la BI)
❑ Mantenimiento de plantilla	❖ 20%/25% ▪ 20%: BI hasta 300.000 ▪ 25%: resto	❖ 25% (toda la BI)	❖ Desaparece
❑ E. Nueva Creación ❖ 1º BI+ y el siguiente	❖ 15%/20% ▪ 15%: BI hasta 300.000 ▪ 20%: resto	❖ 15% (toda la BI) ➢ No la entidad patrimonial	❖ 15% (toda la BI) ➢ No la entidad patrimonial
❑ Hidrocarburos	❖ 35%	❖ 33%	❖ 30%
❑ Entidades de Crédito	❖ 30%	❖ 30%	❖ 30%

TIPOS DE GRAVAMEN Y CUOTA INTEGRA (2014, 2015 y 2016)

TIPOS DE GRAVAMEN EN EL IS [Art. 28, DA 8ª y DA 12ª TRLIS (2014); DT 34ª LIS (2015), Art. 29 LIS (2016)]			
TIPO DE ENTIDAD	**2014**	**2015**	**Desde 2016**
EN GENERAL	**30%**	**28%**	**25%**
ENTIDADES DE CRÉDITO	**30%**	**30%**	**30%**
EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSION (ERD)	**25%/30%**	**25%/28%**	**25%**
CUMPLAN REQUISITOS (EMPLEO Y OTROS)	**20%/25%**	**25%**	**DESAPARECE**
ENTIDADES DE NUEVA CREACIÓN (1º año de Bº y el siguiente)	**15%/20%**	**15%**	**15%**
SOCIMI (Ley 11/2009)	0%/19%	0%/19%	0%/19%
COOPERATIVAS FISCALMENTE PROTEGIDAS	20%	20%	20%
COOPERATIVAS DE CREDITO	25%	25%	25%
CAJAS RURALES	25%	25%	25%
MUTUAS DE SEGUROS GENERALES	25%	25%	25%
MUTUALIDADES DE PREVISION SOCIAL	25%	25%	25%
SOCIEDADES DE GARANTIA RECIPROCA (SGR)	25%	25%	25%
SOCIEDADES DE REAFIANZAMIENTO DE SGR	25%	25%	25%
ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS DEL ART. 9.3 L	25%	25%	25%
COMUNIDADES DE MONTES VECINALES EN MANO COMÚN	25%	25%	25%
ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS (acogidas a Ley 49/02)	10%	10%	10%
SOCIEDADES Y FONDOS DE INV. MOBILIARIA	1%	1%	1%
SOCIEDADES Y FONDOS DE INV. INMOBILIARIA	1%	1%	1%
FONDOS DE PENSIONES	0	0	0
SOCIEDADES DE HIDROCARBUROS	**35%**	**33%**	**30%**
ENTIDADES ZONA ESPECIAL CANARIA (ZEC)	1%/5%	1%/5%	1%/5%

CUOTA INTEGRA :

TIPO DE GRAVAMEN x BASE IMPONIBLE = CUOTA INTEGRA ⇒

Puede ser POSITIVA ó CERO

Nunca puede ser NEGATIVA

EJEMPLOS
de la Evolución de los TIPOS DE GRAVAMEN

EJEMPLO-2014: General/ERD/Mantenimiento empleo/Nueva Creación

TIPOS DE GRAVAMEN-2014. Arts. 28 y 114, DA 12ª y DA 19ª TRLIS

Sea la entidad PEQUEÑASA. Con los siguientes datos:

- Constituida en el ejercicio N-2
- En el ejercicio N (1º con BI+), año completo, su base imponible es 400.000 €.

❖ **¿CALCULAR LA CUOTA ÍNTEGRA casos siguientes: caso general, caso ERD, caso de mantenimiento o creación de empleo y caso de Nueva Creación?**

CONCEPTOS / CASOS	General (art. 28 TRLIS):	ERD (art. 114 TRLIS):	Mantenimiento o creación Empleo (DA 12ª TRLIS):	Nueva Creación (DA 19ª TRLIS):
BASE IMPONIBLE (BI)	400.000	400.000	400.000	400.000
BI Tramo inicial (300.000 €)	400.000 x 30% = 120.000	300.000 x 25% = 75.000	300.000 x 20% = 60.000	300.000 x 15% = 45.000
Resto BI (400.000 - 300.000 = 100.000)	-------	100.000 x 30% = 30.000	100.000 x 25% = 25.000	100.000 x 20% = 20.000
TOTAL CUOTA ÍNTEGRA	120.000	75.000 + 30.000 = 105.000	60.000 + 25.000 = 85.000	45.000 + 20.000 = 65.000

EJEMPLO-2015: General/ERD/Mantenimiento empleo/Nueva Creación

TIPOS DE GRAVAMEN-2015. Art. 29 y DT 34ª LIS

Sea la entidad PEQUEÑASA. Con los siguientes datos:

- Constituida en el ejercicio N-2
- En el ejercicio N (1º con BI+), año completo, su base imponible es 400.000 €.

❖ **¿CALCULAR LA CUOTA ÍNTEGRA casos siguientes: caso general, caso ERD, caso de mantenimiento o creación de empleo y caso de Nueva Creación?**

CONCEPTOS / CASOS	General (art. 29.1 LIS) y (DT 34ª LIS)	ERD (DT 34ª LIS):	Mantenimiento o creación Empleo (DT 34ª LIS):	Nueva Creación (art. 29.1 LIS):
BASE IMPONIBLE (BI)	400.000	400.000	400.000	400.000
BI Tramo inicial (300.000 €)	400.000 x 28% = 112.000	300.000 x 25% = 75.000	400.000 x 25% = 100.000	400.000 x 15% = 60.000
Resto BI (400.000 - 300.000 = 100.000)	-------	100.000 x 28% = 28.000	-------	-------
TOTAL CUOTA ÍNTEGRA	112.000	75.000 + 28.000 = 103.000	100.000	60.000

EJEMPLO-2016: General/ERD/Mantenimiento empleo/Nueva Creación

TIPOS DE GRAVAMEN-2016 y ss. Art. 29 LIS

Sea la entidad PEQUEÑASA. Con los siguientes datos:

- Constituida en el ejercicio N-2
- En el ejercicio N (1º con BI+), año completo, su base imponible es 400.000 €.

❖ **¿CALCULAR LA CUOTA ÍNTEGRA casos siguientes: caso general, caso ERD, caso de mantenimiento o creación de empleo y caso de Nueva Creación?**

CONCEPTOS / CASOS	General (art. 29.1 LIS):	ERD (art. 29.1 LIS):	Mantenimiento o creación Empleo (art. 29.1 LIS):	Nueva Creación (art. 29.1 LIS):
BASE IMPONIBLE (BI)	400.000	400.000	400.000	400.000
BI todo el Tramo	400.000 x 25% = 100.000	400.000 x 25% = 100.000	400.000 x 25% = 100.000	400.000 x 15% = 60.000
COMENTARIOS	-------	No tiene tratamiento especial	Desaparece. Aplicar tipo general	Se mantiene. 1º BI+ y siguiente
TOTAL CUOTA ÍNTEGRA	100.000	100.000	100.000	60.000

BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES

MINORACIONES DE LA CUOTA ÍNTEGRA: TIPOLOGÍA- 2012 a 2014

MINORACIONES DE LA CUOTA	LIMITE S/ CUOTA INTEGRA	TRASLADO DEL EXCESO
BONIFICACIONES (**)	C.I. CORRESPONDIENTE A LAS RENTAS BONIFICADAS	---------
DED. DOBLE IMP. INTERNA (DIVIDENDOS)	SIN LIMITE	7 AÑOS
DED. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL (**)	SIN LIMITE	10 AÑOS
DEDUCCIONES "DE INCENTIVO" • Por Reinversión de Beneficios Extraordinarios	CON LIMITE: 25%[1] s/ CIA+	15 AÑOS
• Por Acts. I+D e Innovación Tecnológica (*) (**) • Producciones Cinematográficas Españolas (**) • Por protección y difusión bienes Patrimonio Histórico • Por Inversión en Edición Libros • Por Inversión en Bienes protección Medio Ambiente • Por Gastos de Formación Profesional • Creación Empleo. Contrato a emprendedores: (**) ↙ Cumpliendo requisitos • Por Creación Empleo Trabajadores Minusválidos (**) NUEVA: DEDUCCIÓN por INVERSIÓN de Beneficios. Desde 1/1/2013	25%[1] s/ CIA+ [C.I. - (BONIF. + D.D.I.)] (Caso particular I+D+i : puede ser 50%[1])(*)	15 AÑOS [18 en (*)]
• Por donaciones a entidades acogidas a Ley 49/02 (**)	Límite de Base : B. de Ded. ≤ 10% B.I.	10 AÑOS

(**) Deducciones que no se derogan

MINORACIONES DE LA CUOTA ÍNTEGRA: TIPOLOGÍA- 2015

MINORACIONES DE LA CUOTA	LIMITE S/ CUOTA INTEGRA	TRASLADO DEL EXCESO
BONIFICACIONES	C.I. CORRESPONDIENTE A LAS RENTAS BONIFICADAS	---
DED. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	SIN LIMITE	SIN LIMITE temporal
DEDUCCIONES "DE INCENTIVO"		
• Por Acts. I+D e Innovación Tecnológica (*)	CON LIMITE: 25% ó 50% s/ CIA+	18 AÑOS (*)
• Producciones Cinematográficas Españolas	25%[1] s/ CIA+ [CIA+= C.I. - (BONIF. + D.D.I.)] (Caso particular I+D+i : puede ser 50%[1])(*)	15 AÑOS
• Creación Empleo. Contrato a emprendedores: ↙ Cumpliendo requisitos		15 AÑOS
•Por Creación Empleo Trabajadores con Discapacidad		15 AÑOS
•Por donaciones a entidades acogidas a Ley 49/02	Límite de Base : B. de Ded. ≤ 10% B.I.	10 AÑOS

MINORACIONES DE LA CUOTA ÍNTEGRA: TIPOLOGÍA- Desde 2016

MINORACIONES DE LA CUOTA	LIMITE S/ CUOTA INTEGRA	TRASLADO DEL EXCESO
BONIFICACIONES	C.I. CORRESPONDIENTE A LAS RENTAS BONIFICADAS	---
DED. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	INCN < 20MM: SIN LIMITE INCN ≥ 20MM: CON LIMITE: 50% s/ CI	SIN LIMITE temporal
DEDUCCIONES "DE INCENTIVO"		
• Por Acts. I+D e Innovación Tecnológica (*)	CON LIMITE: 25% ó 50% s/ CIA+	18 AÑOS (*)
• Producciones Cinematográficas Españolas	25%[1] s/ CIA+ [CIA+= C.I. - (BONIF. + D.D.I.)] (Caso particular I+D+i : puede ser 50%[1])(*)	15 AÑOS
• Creación Empleo. Contrato a emprendedores: ↙ Cumpliendo requisitos		15 AÑOS
•Por Creación Empleo Trabajadores con Discapacidad		15 AÑOS
•Por donaciones a entidades acogidas a Ley 49/02	Límite de Base : B. de Ded. ≤ 10% B.I.	10 AÑOS

MODIFICACIONES en DEDUCCIONES

Arts. 31 a 39 NUEVA LIS Desde 1/1/2015

MODIFICACIONES EN DEDUCCIONES (1)

CONCEPTOS	MODIFICACIÓN
❑ Deducción por doble Imposición Interna	❖ DESAPARECE ❖ La del 100% pasa a ser exención ❖ La del 50% desaparece
❑ Deducción por doble Imposición Internacional	❖ Se mantiene la deducción por doble imposición jurídica (31) ❖ y la doble imposición económica (participación ≥ 5% ó VA > 20MM€ -novedad*-) (art. 32) ❖ tal y como se establecía en el TRLIS ❖ arts 31 y 32 Nueva LIS ❖ Gasto deducible: El impuesto extranjero no deducido en cuota (sólo en el art. 31, no en el art.32). [Novedad**]
❑ Bonificaciones	❖ Se mantienen: ❖ Ceuta y Melilla (50%) (art. 33 LIS) ❖ Por prestación de servicios públicos Locales (99%) (art. 34 LIS)
❑ Deducciones Incentivar Actividades	1. Se mantienen algunas 2. Se suprimen otras 3. Arts. 35 a 39 LIS

Arts. 31 a 39 NUEVA LIS Desde 1/1/2015

MODIFICACIONES EN DEDUCCIONES (2)

CONCEPTOS	MODIFICACIÓN
❑ Deducciones Incentivar Actividades	1. **Se mantienen algunas** 2. **Se suprimen otras** 3. **Arts. 35 a 39 LIS**
❑ Se Mantienen	1. la deducción **por I+D+i**, mejorando su técnica, 2. la deducción **por creación de empleo**, 3. la deducción **por creación de empleo de trabajadores con discapacidad** 4. y la deducción por inversiones en producciones **cinematográficas**, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, esta última, modificando en gran parte su contenido.-
❑ Se Suprimen	1. la deducción por inversiones **medioambientales** 2. y la deducción **por reinversión**. 3. la deducción **por inversión de beneficios extraordinarios**, que era aplicable exclusivamente a las ERD, y que se estableció para el 2013 y 2014 por la Ley 14/2013,

BONIFICACIONES

BONIFICACIONES (Arts. 33 y 34 LIS)

- **FUNDAMENTO :** RAZONES DE POLITICA ECONOMICA ó POLITICA SOCIAL

- **CALCULO DE LA BONIFICACION :**

  1º paso : BONIFICACION = COEFICIENTE x CUOTA BONIFICABLE

  2º paso : CUOTA BONIFICABLE = RENTA BONIFICADA x T. GRAVAMEN

  BONIFICACION = COEFICIENTE* x [RENTA BONIFICADA x T. GRAVAMEN]

- **TIPOLOGÍA :**

	COEFICIENTE*
• Actividades en Ceuta y Melilla (Art. 33 L)	50 %
• Servicios Públicos Locales (Art.. 34 L)	99 %

- **EXCESOS :** No trasladables ⇒ Si Bonificación > C.I. se pierde el derecho

- **APLICACIÓN :** En el articulado de la Ley aparecen *después* de las Ded. por D. Imposición

  ↙ pero : como no se establece un *orden obligatorio* de aplicación

  y el exceso no es trasladable mientras que los de las D.D.I. sí

  ⇒ De coincidir ambas, será preferible aplicar primero las Bonificaciones

  ↓

  Incluso puede ser preferible no aplicar B.I. (-) si todavía queda plazo

Deducciones Doble Imposición Internacional

Arts. 31 y 32 NUEVA LIS Desde 1/1/2015

MODIFICACIONES EN DEDUCCIONES Doble Imposición (1)

CONCEPTOS	MODIFICACIÓN
❑ Deducción por doble Imposición Interna	❖ DESAPARECE ❖ La del 100% pasa a ser exención ❖ La del 50% desaparece
❑ Deducción por doble Imposición Internacional	❑ arts 31 y 32 Nueva LIS: ❖ Se mantiene la deducción por doble imposición jurídica (31) ❖ y la doble imposición económica (participación ≥ 5% ó VA > 20MM€ -novedad*-) (art. 32) ➢ Gasto deducible (imputable en BI): El impuesto extranjero no deducido en cuota (sólo en el art. 31, no en el art.32). [Novedad**] ▪ Arts. 31.2.2ºpárrafo y 32.4.2ºpárrafo LIS

Arts. 31 y 32 NUEVA LIS Desde 1/1/2015

MODIFICACIONES EN DEDUCCIONES Doble Imposición (2)

CONCEPTOS	MODIFICACIÓN
❑ **Períodos posteriores**	❖ **Deducciones no practicadas por insuficiencia de cuota:** ➢ se podrán **compensar sin límite temporal (antes 10 años)**. ▪ **Arts. 31.6 y 32.5 LIS**
❑ **Comprobación por la AT de las deducciones por doble imposición pendientes**	❖ El derecho de la Administración **para iniciar el procedimiento de comprobación de las deducciones** pendientes de compensación **prescribe a los 10 años.** ❖ **Transcurrido el plazo de los 10 años**, el contribuyente **deberá acreditar** las deducciones cuya compensación pretenda mediante **la exhibición de la liquidación o autoliquidación, y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.** ✓ **Arts. 31.7 y 32.8 LIS (arts. modificados por Ley 34/2015 –Ley de modificación parcial de la LGT-)**

MECANISMOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

DEDUCCIONES Y EXENCIONES POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

- **FUNDAMENTO :**
  - 2 *Soberanías Fiscales* distintas
  - EXIGEN 2 IMPUESTOS *de la misma naturaleza*
  - A *un mismo S.P.* ó *a distintos* S.P.
  - sobre *las mismas rentas*

  → Genera DOBLE TRIBUTACIÓN

- **REGULACION LIS :**
  - ↗ Art. 31: **Deducción** por IMPUESTOS SOPORTADOS por el Sujeto Pasivo
  - ↗ Art. 32: **Deducción** por DIVIDENDOS y Participaciones en Beneficios
  - ↗ Art. 21 : ***Exención*** por D.I.I. sobre Dividendos y Transmisión de Acciones
  - ↗ Art. 22 : ***Exención*** de rentas de Establecimiento Permanente en el extranjero

D. por D.I. INT. por IMPUESTOS SOPORTADOS EN EL EXTRANJERO (Art. 31L)

- **REQUISITOS DE LAS SOCIEDADES :** tributación en España por OB. PERSONAL
- **BASE DE DEDUCCIÓN (art. 31.2 L) :** IMPORTE NETO RENTA EXTRANJERA
  + IMPUESTO SATISFECHO EN EL EXTRANJERO
  + RETENCION SOPORTADA
- **DEDUCCION :**

  " LA MENOR DE "
  - IMPORTE EFECTIVO satisfecho en el extranjero por razón de gravamen análogo al IS soportado por rentas obtenidas fuera de España
  - C.I. que correspondería en España si se hubieran obtenido en territorio español
- **EXCESOS SOBRE LA C.I. :** aplicables en los 10 años siguientes

MECANISMOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL. IS:

ART. LIS	CONCEPTO	TIPO DE RENTA	PROCEDENCIA	PERCEPTOR
31	**DEDUCCIÓN** Doble Imposición Internacional **"jurídica"**	**RENTA** gravada en el extranjero por un impuesto de naturaleza similar al I s/ Sociedades (IS)	1. Obtenida **en el extranjero** ▪ **Puede ser un Paraíso Fiscal**	**1. S**ociedad **Residente** en España **ó** **2. No Residente con EP** en España
32	**DEDUCCIÓN** Doble Imposición Internacional **"económica"**	**DIVIDENDOS**	▪ **Puede ser un Paraíso Fiscal** 1. Entidad residente en el extranjero en la que se participe (directa ó indirectamente) en al menos **el 5% y durante un año** (antes ó después) **ó VA > 20MM €** **(***)**	
21	**EXENCIÓN** Doble Imposición Internacional	**DIVIDENDOS Y PLUSVALÍAS** gravada en el extranjero por un impuesto de naturaleza similar al IS	**1. Requisitos anteriores (***)** **2. Impto. extranjero al tipo nominal ≥ 10%** (sí puede aplicar algún tipo de exención, reducción, deducción ó bonif.) **3. No puede ser paraíso fiscal** (salvo que resida en la UE y acredite motivos)	
22	**EXENCIÓN** **Rentas (+) de EP en el extranjero** ▪ **Por el EP** ▪ **Ó por su transmisión**	**RENTA de EP y PLUSVALÍAS por EP** gravada en el extranjero por un impuesto de naturaleza similar al I s/ Sociedades	1. Obtenida en el extranjero a través de un **EP** situado **en el extranjero** 2. **Impto. extranjero al tipo nominal ≥ 10%** (sí puede aplicar algún tipo de exención, reducción, deducción ó bonif.) **3. No puede ser paraíso fiscal** (salvo que resida en la UE y acredite motivos)	

❖ **Incompatibles: Deducción con Exención**

Deducción rentas en el extranjero-Resumen. Art. 31 LIS

CONCEPTOS	REQUISITOS para la EXENCIÓN rentas de ENR
❖ SUJETO PASIVO	1. **Sociedad Residente** en España (Sujeto Pasivo del IS), **ó** 2. **No Residente con EP** en España (Sujeto Pasivo del IRNR, con EP)
❖ DEDUCCIÓN en ESPAÑA	▪ **Rentas obtenidas en el extranjero**
▪ **REQUISITOS para la DEDUCCIÓN Rentas Extranjeras:**	
➢ PAÍS	▪ **Obtención en el extranjero. Puede ser un paraíso fiscal**
➢ ACTIVIDAD	▪ No se exige nada al respecto, puede ser cualquier tipo de actividad
➢ TRIBUTACIÓN en el EXTRANJERO	▪ **Que las rentas** obtenidas en el extranjero hayan estado gravadas por un **impuesto extranjero** de **naturaleza idéntica o análoga al IS**

❖ **Gasto deducible en BI: El impuesto extranjero no deducido en cuota**

▪ **Sólo en el art. 31, no en el art.32. [Novedad desde 2015**]**

✓ **Arts. 31.2.2ºpárrafo y 32.4.2ºpárrafo LIS**

EP: RENTAS NEGATIVAS. Art. 31.4y5 LIS

RENTAS (-)	EP EN EL EXTRANJERO
➢ **EP:** ❖ **Rentas (-):** **1. Obtenidas por el EP**	➢ **Las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través del EP no se integran la Base Imponible (no se deducen como gasto).** ✓ **excepto** en el caso de transmisión del mismo **o** cese de su actividad. ▪ **Arts. 31.4 y 22.1 LIS**
2. Transmisión del EP	➢ **rentas negativas derivadas de:** ❖ la **transmisión de un EP** ❖ o cese de su actividad ➢ **se minorará** en el importe de las **rentas positivas netas** obtenidas con anterioridad **que hayan tenido derecho:** ▪ a la **exención** prevista en el **artículo 22 LIS** ▪ o a la **deducción** por doble imposición del **artículo 31 LIS**, procedentes del mismo EP. ❖ **Sólo se aplica deducción ó exención** a las **rentas positivas que superen la cuantía de dichas rentas negativas** ❖ **Arts. 31.5 y 22.2.2º párrafo LIS**

EJEMPLO-1-enunciado Exención y DDII: EP. Arts. 22 y 31 LIS

1. Una sociedad residente en España (t. gravamen en España 25%) obtiene durante el ejercicio N, por mediación de un establecimiento permanente (EP), rentas por operaciones realizadas en un mismo país extranjero, por importe neto de 80.000 €,
2. Rentas del EP: Importe bruto de 100.000 €.

3. siendo el impuesto satisfecho en el extranjero de 20.000 € (20% s/ 100.000, siendo ese tipo de gravamen del 20% el que establece el convenio de doble imposición con el país extranjero).

❑ APLICAR LAS DOS OPCIONES POSIBLES:

- APLICAR LA DDII del art. 31 LIS

- APLICAR LA EXENCIÓN del art. 22 LIS

- OPCIONES INCOMPATIBLES ENTRE SÍ.
- ¿CUÁL ES MÁS VENTAJOSA?

➢ APLICAR LA DDII del art. 31 LIS

➢ **Renta que debe integrar en la Base Imponible del IS**	❖ **80.000 + 20.000 = 100.000** **(Renta neta obtenida en el extranjero + Impuesto pagado en el país extranjero = Renta bruta obtenida en el extranjero)**
➢ **DEDUCCIÓN:** ✓ **20.000**	❖ **La menor de las dos cantidades siguientes:**

a) Impuesto análogo al IS **satisfecho en el extranjero**: **20.000**	❖ **LÍMITE:** ▪ Según **el convenio: 20.000**	▪ **Procede: 20.000**
b) El importe de **la cuota íntegra que en España correspondería** pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español. ▪ **100.000 x 0,25 = 25.000**		

EJEMPLO-1-solución-1-b DDI INTERNACIONAL. Art. 31 LIS

➢ Renta que debe integrar en la Base Imponible del IS	❖ 80.000 + 20.000 = 100.000 (Renta neta obtenida en el extranjero + Impuesto pagado en el país extranjero = Renta bruta obtenida en el extranjero)

ASIENTO CONTABLE:

20.000	Impuesto sobre beneficios extranjero (63)			
80.000	Bancos cuenta corriente (57)			
		a/	Ingresos en el Extranjero (7)	100.000

AJUSTE FISCAL:

CONCEPTOS	Contablemente	Fiscalmente	Ajuste	Art. LIS
Impuesto sobre beneficios extranjero (63)	20.000	0	+20.000	15.b)
Ingresos en el Extranjero (7)	100.000	100.000	0	10.3, 133 y 143

LIQUIDACIÓN IS:

RESULTADO CONTABLE (I - G)	80.000 (100.000 – 20.000)
+ - AJUSTES:	
Impuesto sobre beneficios extranjero (63)	+20.000
Ingresos en el Extranjero (7)	0
= RESULTADO FISCAL (BI)	100.000
x Tipo de gravamen = cuota íntegra	x 0,25 = 25.000
-DDII = Cuota Líquida	- 20.000 = 5.000

EJEMPLO-2 DDII VARIOS Y EP: AGRUPAR PAÍSES, NO EP. Art. 31

- Sea una sociedad A residente en España, sujeta al régimen general de tributación por IS (25%).
- Durante el ejercicio N ha obtenido las siguientes rentas en distintos países:

PAÍS (tg)	EP	Importe Neto	Impuesto Extranjero	Importe Bruto
Alfa (20%)	NO	80.000	20.000	100.000
Alfa (20%)	NO	40.000	10.000	50.000
Alfa (20%)	SÍ	160.000	40.000	200.000
Beta (35%)	NO	65.000	35.000	100.000

PAÍS	EP	Impuesto Extranjero. (1)	Importe Bruto (Integrar en BI)	Impuesto a pagar en España 25% (2)	Deducción menor (1) ó (2)
Alfa	NO	30.000 (20.000 + 10.000)	150.000 (100.000 + 50.000)	37.500	30.000
Alfa	SÍ	40.000	200.000	50.000	40.000
Beta	NO	35.000	100.000	25.000	25.000

Gasto deducible en BI: El impuesto extranjero no deducido en cuota. Caso de Beta: 10.000 €

EJEMPLO-3-Enunciado DEDUCCIÓN EP: RENTAS de EP. Art. 31 LIS

- Sea una sociedad A residente en España, sujeta al régimen general de tributación por IS (25%).
- Durante varios ejercicios N-4 a N ha obtenido las siguientes rentas mediante un Establecimiento Permanente (EP),
- EP en un país que puede ser Paraíso Fiscal (se puede la DDII del art. 31 L no la EDII del art. 22 L)
- Datos del EP:

AÑO	Renta Bruta	Renta Bruta – [Rentas (-) de ejercicios anteriores]	= Renta Total	Renta (-) pendiente de compensar	Impuesto Extranjero (20%)	Renta Neta (-impuesto)
N-4	-100.000	-	-100.000	-100.000	0	-
N-3	-50.000	-	-50.000	-150.000	0	-
N-2	10.000	10.000 – 10.000	0	-140.000	0	.
N-1	60.000	60.000 – 60.000	0	-80.000	0	-
N	120.000	120.000 – 80.000	40.000	0	(8.000)	32.000

Determinar la deducción de las rentas del EP

EJEMPLO-3- Solución-a) DEDUCCIÓN EP: RENTAS de EP. Art. 31 LIS

1. Integración en la Base Imponible de A de las rentas NEGATIVAS del EP (de los años N-4 y N-3) -100.000 en N-4 y -50.000 en N-5, compensará con otras propias de A.
2. También se integrarán las POSITIVAS posteriores de los años N-2, N-1 y N.
3. No se puede aplicar ni la DDII del art. 31 ni la exención del art. 22 hasta que las positivas del EP no superen las negativas del EP. Hecho que se produce en el año N.

AÑO	Renta Bruta del EP a integrar por A	Renta Bruta – [Rentas (-) de ejercicios anteriores]	Renta (-) pendiente de compensar	Base de deducción	Deducción Menor**
N-4	-100.000	-	-100.000	-	0
N-3	-50.000	-	-150.000	-	0
N-2	10.000	10.000 – 10.000	-140.000	-	0
N-1	60.000	60.000 – 60.000	-80.000	-	0
N	120.000	120.000 – 80.000 = 40.000	0	40.000	a) 10.000 (25%) b) 8.000 (20%)**

EJEMPLO-3- Solución-b) EXENCION EP: RENTAS de EP. Art. 22.2 LIS

1. Integración en la Base Imponible de A de las rentas NEGATIVAS del EP (de los años N-4 y N-3) -100.000 en N-4 y -50.000 en N-5, compensará con otras propias de A.
2. También se integrarán las POSITIVAS posteriores de los años N-2, N-1 y N.
3. No se puede aplicar ni la DDII del art. 31 ni la exención del art. 22 hasta que las positivas del EP no superen las negativas del EP. Hecho que se produce en el año N.

AÑO	Renta Bruta del EP a integrar por A	Renta Bruta – [Rentas (-) de ejercicios anteriores]	Renta (-) pendiente de compensar	Renta No exenta. Minoración (art. 22.1 L)	RENTA EXENTA del EP en A
N-4	-100.000	-	-100.000	-	0
N-3	-50.000	-	-150.000	-	0
N-2	10.000	10.000 – 10.000	-140.000	10.000	0
N-1	60.000	60.000 – 60.000	-80.000	60.000	0
N	120.000	120.000 – 80.000 = 40.000	0	80.000	40.000

DEDUCCIONES Para INCENTIVAR Determinadas Actividades

- ✓Arts. 35 a 39 LIS

MODIFICACIONES en

DEDUCCIONES

Incentivos

Arts. 31 a 39 NUEVA LIS Desde 1/1/2015

MODIFICACIONES EN DEDUCCIONES Incentivos

CONCEPTOS	MODIFICACIÓN
❑ **Deducciones Incentivar Actividades**	**1. Se mantienen algunas** **2. Se suprimen otras** **3. Arts. 35 a 39 LIS**
❑ **Se Mantienen**	1. la deducción **por I+D+i**, mejorando su técnica, 2. la deducción **por creación de empleo**, 3. la deducción **por creación de empleo de trabajadores con discapacidad** 4. y la deducción por inversiones en producciones **cinematográficas**, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, esta última, modificando en gran parte su contenido.-
❑ **Se Suprimen**	1. la deducción por inversiones **medioambientales** 2. y la deducción **por reinversión**. 3. la deducción **por inversión de beneficios extraordinarios**, que era aplicable exclusivamente a las ERD, y que se estableció para el 2013 y 2014 por la Ley 14/2013,

DEDUCCIONES Para INCENTIVAR Determinadas Actividades

- ✓Arts. 35 a 39 LIS

DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA INVERSIÓN (Arts. 35 - 39 L)

- ***PARÁMETROS COMUNES :***
  - **C.I. Ajustada + :** **[C.I. - D.D.I. - BONIFICACIONES]** **(Art. 39.1 L)**
  - **Base de la Deducción :** **Cuantía que da derecho a Deducción**
  - **% de Deducción :** **Fijado para cada tipo de Deducción**
- **% Límite :** **% que aplicado s/ C.I.Ajustada (+) ⇒ límite para el conjunto de deducciones en el ejercicio**

- ***MECÁNICA DE LAS DEDUCCIONES:*** **D = % x Base Deducción**

- ***DISTINGUIREMOS ENTRE :***

1. **OTRAS DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA INVERSIÓN**
2. **DEDUCCIÓN POR DONACIONES A ENTIDADES ACOGIDAS A LEY 49/02**

¿ Porqué esta distinción ?

- ↙ **Porque la 1ª el límite se aplican sobre la C.I.Ajustada (+)**
- ↙ **En la 2ª el % Límite es s/ BI**

❖ **Una misma inversión:**

- **No podrá dar lugar a la aplicación de más de una deducción en la misma entidad salvo disposición expresa.**
- **Ni podrá dar lugar a la aplicación de una deducción en más de una entidad.**

MINORACIONES DE LA CUOTA ÍNTEGRA: TIPOLOGÍA- 2015

MINORACIONES DE LA CUOTA	LIMITE S/ CUOTA INTEGRA	TRASLADO DEL EXCESO
BONIFICACIONES	C.I. CORRESPONDIENTE A LAS RENTAS BONIFICADAS	---------
DED. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	SIN LIMITE	SIN LIMITE temporal
DEDUCCIONES "DE INCENTIVO"		
• Por Acts. I+D e Innovación Tecnológica (*)	CON LIMITE: 25% ó 50% s/ CIA+	18 AÑOS (*)
• Producciones Cinematográficas Españolas	25%[1] s/ CIA+ [CIA+= C.I. - (BONIF. + D.D.I.)] (Caso particular I+D+i : puede ser 50%[1])(*)	15 AÑOS
• Creación Empleo. Contrato a emprendedores: ↙ Cumpliendo requisitos		15 AÑOS
•Por Creación Empleo Trabajadores con Discapacidad		15 AÑOS
•Por donaciones a entidades acogidas a Ley 49/02	Límite de Base : B. de Ded. ≤ 10% B.I.	10 AÑOS

Art. 39 Nueva LIS Desde 1/1/2015

LÍMITES DEDUCCIONES INVERSIONES:

- **25%** s/CIA+
- **50%** s/CIA+ en el caso de I+D+i > 10% CIA+

❑ **Aplicar la deducción de I+D+i sin límites: Algunas Novedades***

1. Renunciando a un 20% de la Deducción de I+D+i: cumpliendo requisitos (+ de 1 año + otros).En estos casos límite: 1MM (sólo i) ó 3MM (I+D+i)
2. Novedad*: Adicionalmente: si Gastos de I+D del período > 10% INCN. Renunciando a un 20% de la Deducción de I+D: sólo requisito "+ de 1 año" . En este casos límite: 2MM (sólo I+D).

- En todos estos casos, si hay insuficiencia de cuota: se podrá solicitar el abono a la AEAT sin ID* ("impuesto negativo"*)

❑ NOVEDAD*: No le afectan los límites a la Deducción del art. 36.2 LIS a los:
"Gastos de los Productores Registrados en el Registro de Empresas Cine (REC) del Mº de Cultura" ("impuesto negativo"*)

❖ En caso de insuficiencia de cuota: se podrá solicitar el abono a la AEAT sin ID*

❑ Plazo para aplicar las deducciones de inversiones:
- 15 años: Caso general.
- 18 años: Casos de deducciones de I+D+i

R D Ley 3/2016 Modifica LIS

Compensación Cuotas

Desde 1/1/2016

INCN ≥ 20.000.000 €

- **Real Decreto-ley 3/2016 (BOE de 3-12-2016):**
- **El artículo 3. Primero. Uno del RD Ley 3/2016 añade DA 15ª.2 LIS. Con efectos desde 1-1-2016.**

DA 15ª.1 NLIS. Desde 1/1/2016

LÍMITES DEDUCCIONES Doble Imposición.

INCN ≥ 20MM

- **Límite: 50% s/CI**

- ❑ **Aplicar la deducción doble imposición internacional de los artículos 31 y 32 LIS**

- ❑ **Aplicar la deducción doble imposición interna pendiente de aplicación del TRLIS (según la DT 23ª LIS)**

❑ **Para sociedades cuyo INCN ≥ 20.000.000 €**

MINORACIONES DE LA CUOTA ÍNTEGRA: TIPOLOGÍA- Desde 2016

MINORACIONES DE LA CUOTA	LIMITE S/ CUOTA INTEGRA	TRASLADO DEL EXCESO
BONIFICACIONES	C.I. CORRESPONDIENTE A LAS RENTAS BONIFICADAS	---
DED. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	INCN < 20MM: SIN LIMITE INCN ≥ 20MM: CON LIMITE: 50% s/ CI	SIN LIMITE temporal
DEDUCCIONES "DE INCENTIVO"		
• Por Acts. I+D e Innovación Tecnológica (*)	CON LIMITE: 25% ó 50% s/ CIA+	18 AÑOS (*)
• Producciones Cinematográficas Españolas	25%[1] s/ CIA+ [CIA+= C.I. - (BONIF. + D.D.I.)] (Caso particular I+D+i : puede ser 50%[1])(*)	15 AÑOS
• Creación Empleo. Contrato a emprendedores: ↙ Cumpliendo requisitos		15 AÑOS
•Por Creación Empleo Trabajadores con Discapacidad		15 AÑOS
•Por donaciones a entidades acogidas a Ley 49/02	Límite de Base : B. de Ded. ≤ 10% B.I.	10 AÑOS

DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA INVERSIÓN(35-39L) D= % s/ (Gasto ó Inver. – Sub. Imputables Ó 100%Sub.Recibidas)

(1) (2)

MODALIDAD DE DEDUCCION	Art. LIS	% DEDUCCIÓN 2016	OBSERVACIONES
(1) • GASTOS de I + D e I.T. : ↙ INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO : Adicionalmente: - Para ciertos gastos (investigadores en exclusiva): - Para Inversiones en I. M. ó I.I.; No Inmuebles: ↙ INNOVACIÓN TECNOLÓGICA :	35	25% / 42% 17% 8% 12%	
(2)• Inversión en Producciones Cinematográficas Español	36.1	20%/18 %	1. 20% s/ primer 1MM de Base de D 2. 18 % s/ resto 3. Límite Deducción: 3MM 4. D+ otras ayudas ≤ 50% Coste Producción 5. Cumplir requisitos
Gastos de los Productores Registrados en el Registro de Empresas Cine (REC) del Mº de Cultura	36.2	15 %	1. 15% s/ Gastos 2. Si al menos 1MM de gastos en España 3. Límite Deducción: 2,5MM 4. D+ otras ayudas ≤ 50% Coste Producción 5. Cumplir requisitos 6. No le afectan los límites. "Impuesto Negativo"
(2) Gastos Productores Espectáculos en Vivo De artes Escénicas y Musicales	36.3	20 %	1. 20% s/ Gastos 2. Límite Deducción: 0,5MM 3. D+ subvenciones ≤ 80% dichos gastos 4. Cumplir requisitos
• Creación Empleo. Contrato a emprendedores: ↙ Cumpliendo requisitos	37	3.000 € por 1º < 30 años + 50% paro (límite 12 meses)	A partir de 12/2/2012 Art. 4 Ley 3/2012 Reforma Laboral
• Creación Empleo Trabajadores c/ Discapacidad ↙ No se exige: con contrato Indefinido y Jornada Completa ↙ Estos trabajadores No se computan: a efectos de libertad de amortización por creación de empleo del art. 102 LIS para ERD	38	9.000 ó 12.000€ Por Incr./año	A partir de 1/1/2013 Art. 26 Ley 14/2013, Mayores importes

POR DONACIONES A ENTIDADES ACOGIDAS A LEY 49/02: 35% ó 40%* -desde 2016*-

NOVEDADES IS DESDE 01/01/2017

- **Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017.** (BOE 28/06/2017, con efectos para períodos impositivos que se inicien el 01/01/2017). **(PGE-2017)**

- **Mejora de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas españolas y del REC**

La DA 125ª LPGE 2017 modifica el artículo 36 apartados 1 y 2 LIS, introduce las siguientes novedades: DESDE 01/01/2017

Se **aumentan los % de deducción regulados en el artículo 36.1 LIS** aplicables a las inversiones en **producciones españolas** de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada, y quedan fijados en:

25% respecto del primer millón de base de la deducción (20% en 2015 y 2016).

20% sobre el exceso de dicho importe (18% para 2015 y 2016).

Se **añade** que, además del Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, también **podrá emitir el certificado** exigido en el artículo 36.1. a´) LIS como requisito para la aplicación de esta deducción, **el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma con competencia en la materia**.

Se **eleva el límite** regulado en el artículo 36.1 LIS, para determinados casos, el importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, no podrá superar el **50% del coste de producción**. Pero, **en determinados casos ese límite se eleva**. Con efectos para períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2017, **dicho límite del 50% se elevará, para los siguientes casos, hasta:**

El **60%** en el caso de producciones transfronterizas financiadas por más de un Estado miembro de la Unión Europea y en las que participen productores de más de un Estado miembro.

El **70%** en el caso de las producciones dirigidas por un nuevo realizador cuyo presupuesto de producción no supere 1 millón de euros.

Se **aumenta el % de deducción regulado en el artículo 36.2 LIS**, aplicable a los productores **registrados en el Registro de Empresas Cinematográficas** del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada.

El **porcentaje queda fijado en el 20%** de los gastos realizados en territorio español, siempre que los gastos realizados en territorio español sean, al menos, de 1 millón de euros (15% en 2015 y 2016).

Se **aumenta la base de la deducción regulada en el artículo 36.2 LIS**, que estará constituida por los siguientes gastos realizados en territorio español directamente relacionados con la producción:

Los gastos de personal creativo, siempre que tenga residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo, con el **límite de 100.000 euros por persona** (50.000 € por persona en 2015 y 2016).

Los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.

Se **amplía el límite de la deducción regulada en el artículo 36.2 LIS**, de tal forma que el importe de esta deducción **no podrá ser superior a 3 millones de euros**, por cada producción realizada (2,5 millones de euros en 2015 y 2016).

NOVEDADES IS DESDE 05/07/2018

- **Ley 6/2018, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. (BOE 04/07/2018, con efectos para períodos impositivos que se inicien el 01/01/2018 ó desde 5/7/2018). (PGE-2018)**

  - **Modifica la deducción por inversiones en producciones cinematográficas españolas y del REC**
  - **Modifica apartado 2 del art. 36 LIS, desde 5/7/2018**

❑ Art. 69 Ley 6/2018 PGE-18: Modifica art. 36.2 LIS

❖ Modificación Deducción del Cine Desde 5/7/2018

Incorporando las siguientes **obligaciones a los productores** que se acojan a la Deducción:

1. 1.º **Incorporar en los títulos de crédito y en la publicidad de la producción una referencia específica a haberse acogido al incentivo fiscal** e indicar de forma expresa los lugares específicos de rodaje en España y la colaboración del Gobierno de España, las Comunidades Autónomas, de la Spain Film Commission y de las Film Commissions/Film Offices que hayan intervenido.
2. 2.º **Remitir** al Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales (ICAA) para su archivo, clasificación y gestión **los siguientes materiales**:

- Una copia de la producción audiovisual en formato digital de alta calidad en versión original y en las versiones comercializadas en España.
- Sinopsis y una ficha técnica y artística actualizada.
- Material gráfico de promoción de la producción (carteles, fotografías, etc.).
- Una cantidad suficiente de fotogramas de la obra incentivada con la autorización implícita para ser utilizados en la promoción del territorio en donde se haya rodado.

3. 3.º Las empresas beneficiarias se comprometen a **ceder los derechos de reproducción parcial de las obras audiovisuales y materiales gráficos entregados para la realización de actividades y elaboración de materiales de promoción en España y en el extranjero con fines culturales o turísticos**, que podrán realizarse por las Entidades Estatales, Regionales, Provinciales o Locales con competencias en Cultura, Turismo y/o Economía, así como por la Spain Film Commission y por las Film Commissions/Fílm Offices que hayan intervenido.
4. 4.º **Informar al Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales (ICAA) a efectos estadísticos**:

- De la fecha de inicio y finalización de la producción.
- Del importe del gasto total de la producción realizado en España, sea o no objeto finalmente del incentivo.

NOVEDADES IS DESDE 05/07/2018

- ***Real Decreto-ley 26/2018**, de 28 de diciembre, por el que se aprueban medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematografía* (BOE 29/12/2018, con efectos desde el 05/07/2018).

  - **Modifica la deducción por inversiones en producciones cinematográficas españolas y del REC**
  - **Modifica apartado 2 del art. 36 LIS, desde 5/7/2018**

❑ Art. 3 RD-Ley 26/2018: Modifica art. 36.2 LIS

❖ Modificación Deducción del Cine Desde 5/7/2018

obligaciones a los productores que se acojan a la Deducción: **Se establecerá Reglamentariamente**

1. ~~1.º **Incorporar en los títulos de crédito y en la publicidad de la producción una referencia específica a haberse acogido al incentivo fiscal** e indicar de forma expresa los lugares específicos de rodaje en España y la colaboración del Gobierno de España, las Comunidades Autónomas, de la Spain Film Commission y de las Film Commissions/Film Offices que hayan intervenido.~~
2. ~~2.º **Remitir** al Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales (ICAA) para su archivo, clasificación y gestión **los siguientes materiales**:~~

- ~~Una copia de la producción audiovisual en formato digital de alta calidad en versión original y en las versiones comercializadas en España.~~
- ~~Sinopsis y una ficha técnica y artística actualizada.~~
- ~~Material gráfico de promoción de la producción (carteles, fotografías, etc.).~~
- ~~Una cantidad suficiente de fotogramas de la obra incentivada con la autorización implícita para ser utilizados en la promoción del territorio en donde se haya rodado.~~

3. ~~3.º Las empresas beneficiarias se comprometen a **ceder los derechos de reproducción parcial de las obras audiovisuales y materiales gráficos entregados para la realización de actividades y elaboración de materiales de promoción en España y en el extranjero con fines culturales o turísticos**, que podrán realizarse por las Entidades Estatales, Regionales, Provinciales o Locales con competencias en Cultura, Turismo y/o Economía, así como por la Spain Film Commission y por las Film Commissions/Film Offices que hayan intervenido.~~
4. ~~4.º **Informar al Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales (ICAA) a efectos estadísticos**:~~

- ~~De la fecha de inicio y finalización de la producción.~~
- ~~Del importe del gasto total de la producción realizado en España, sea o no objeto finalmente del incentivo.~~

- **Lo que hace ahora el Real Decreto-Ley es suprimir estos requisitos y establecer que "reglamentariamente se podrán establecer los requisitos y obligaciones para tener derecho a la práctica de esta deducción". Con efectos desde 5/7/2018**

DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA INVERSIÓN(35-39L) D= % s/ (Gasto ó Inver. – Sub. Imputables Ó 100%Sub.Recibidas)

(1) (2)

MODALIDAD DE DEDUCCION	Art. LIS	% DEDUCCIÓN 2017 y ss	OBSERVACIONES
(1) • GASTOS de I + D e I.T. : ↙ INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO : Adicionalmente: - Para ciertos gastos (investigadores en exclusiva): - Para Inversiones en I. M. ó I.I.; No Inmuebles: ↙ INNOVACIÓN TECNOLÓGICA :	35	25% / 42% 17% 8% 12%	
(2)• Inversión en Producciones Cinematográficas Español	36.1	25%/20 %	1. 25% s/ primer 1MM de Base de D 2. 20 % s/ resto 3. Límite Deducción: 3MM 4. D+ otras ayudas ≤ 50% Coste Producción 5. En determinados casos: límite de 60% ó 70% 6. Cumplir requisitos (certificado de español,…)
Gastos de los Productores Registrados en el Registro de Empresas Cine (REC) del Mº de Cultura	36.2	20 %	1. 20% s/ Gastos 2. Si al menos 1MM de gastos en España 3. Límite Deducción: 3MM 4. D+ otras ayudas ≤ 50% Coste Producción 5. Cumplir requisitos 6. No le afectan los límites: "Impuesto Negativo"
(2) Gastos Productores Espectáculos en Vivo De artes Escénicas y Musicales	36.3	20 %	1. 20% s/ Gastos 2. Límite Deducción: 0,5MM 3. D+ subvenciones ≤ 80% dichos gastos 4. Cumplir requisitos
• Creación Empleo. Contrato a emprendedores: ↙ Cumpliendo requisitos	37	3.000 € por 1º < 30 años + 50% paro (límite 12 meses)	A partir de 12/2/2012 Art. 4 Ley 3/2012 Reforma Laboral
• Creación Empleo Trabajadores c/ Discapacidad ↙ No se exige: con contrato Indefinido y Jornada Completa ↙ Estos trabajadores No se computan: a efectos de libertad de amortización por creación de empleo del art. 102 LIS para ERD	38	9.000 ó 12.000€ Por Incr./año	A partir de 1/1/2013 Art. 26 Ley 14/2013, Mayores importes

POR DONACIONES A ENTIDADES ACOGIDAS A LEY 49/02: 35% ó 40%* -desde 2016*-

DEDUCCIONES. DONATIVOS a entidades de Ley 49/2002

- **Donativos y otras aportaciones a:**
  - **Fundaciones y Asociaciones de Utilidad Pública que sí cumplan los requisitos Ley 49/02**

DF 5ª Nueva LIS: modifica art. 20.1 y añade DT 5ª a la Ley 49/2002. Establece nuevos % para 2015 (DT 5ª) y para 2016 (art. 20.1)

Deducción:	2015 %	Desde 2016 %
❖ Caso general	35%	35%
❖ Misma entidad durante al menos 3 años si se mantiene la aportación ➢ En el 3º año y ss	37,5%	40%

LIMITES por donaciones a entidades acogidas a Ley 49/02 (art. 20.2 Ley 49/02):

- ❖ Límite de Base de deducción: Base de Deducción ≤ 10% s/ Base Imponible
- ❖ Traslado de excesos: 10 años inmediatos y sucesivos.

ACTIVIDADES PRIORITARIAS DEL MECENAZGO 2018 Y 2019

- **Ley 6/2018, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. (BOE 04/07/2018, con efectos para períodos impositivos que se inicien el 01/01/2018). (PGE-2018). DA 71ª**
- **Real Decreto-ley 27/2018,** de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral (BOE 29/12/2018, con efectos para el 2019). **DA 2ª**

- Se establece en la **DA 2ª del RD-ley 27/2018** que durante el año 2019 se considerarán actividades prioritarias de mecenazgo las enumeradas en la **DA 71ª de la Ley 6/2018**, PGE-2018. **Las mismas para 2018 y 2019**.

- y que **los porcentajes y los límites** de las **deducciones** establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de la Ley 49/2002, **se elevarán en 5 puntos porcentuales** en relación con esas actividades.

DA 71ª LPGE-2018. Ley 49/2002. (LIS, LIRFP, LIRNR)

ACTIVIDADES PRIORITARIAS DEL MECENAZGO-1. Para 2018 Y 2019

1.ª Las llevadas a cabo por el Instituto Cervantes para la promoción y difusión de la lengua española y de la cultura mediante redes telemáticas, nuevas tecnologías y otros medios.

2.ª Las llevadas a cabo por la Fundación Deporte Joven en colaboración con el Consejo Superior de Deportes en el marco del proyecto «España Compite: en la Empresa como en el Deporte» con la finalidad de contribuir al impulso y proyección de las PYMES españolas en el ámbito interno e internacional, la potenciación del deporte y la promoción del empresario como motor de crecimiento asociado a los valores del deporte. Los donativos, donaciones y aportaciones a las actividades señaladas en el párrafo anterior que, de conformidad con el apartado Dos de esta disposición adicional, pueden beneficiarse de la elevación en cinco puntos porcentuales de los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de la citada Ley 49/2002 tendrán el límite de 50.000 euros anuales para cada aportante.

3.ª Las llevadas a cabo por la Biblioteca Nacional de España en cumplimiento de los fines y funciones de carácter cultural y de investigación científica establecidos por la Ley 1/2015, de 24 de marzo, reguladora de la Biblioteca Nacional de España y por el Real Decreto 640/2016, de 9 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Biblioteca Nacional de España.

4.ª Las actividades de fomento, promoción y difusión de las artes escénicas y musicales llevadas a cabo por las Administraciones públicas o con el apoyo de éstas.

5.ª Las llevadas a cabo por el Museo Nacional del Prado para la consecución de sus fines establecidos en la Ley 46/2003, de 25 de noviembre, reguladora del Museo Nacional del Prado y en el Real Decreto 433/2004, de 12 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto del Museo Nacional del Prado.

6.ª La conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español que se relacionan en el anexo XIII de esta Ley.

7.ª Los proyectos y actuaciones de las Administraciones públicas dedicadas a la promoción de la Sociedad de la Información y, en particular, aquellos que tengan por objeto la prestación de los servicios públicos por medio de los servicios informáticos y telemáticos a través de Internet.

8.ª Los programas de formación y promoción del voluntariado que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas.

9.ª Los programas dirigidos a la erradicación de la violencia de género que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones Públicas o se realicen en colaboración con éstas.

DA 71ª LPGE-2018. Ley 49/2002. (LIS, LIRFP, LIRNR)

ACTIVIDADES PRIORITARIAS DEL MECENAZGO-2. Para 2018 Y 2019

10.ª La investigación, desarrollo e innovación en las infraestructuras que forman parte del Mapa nacional de Infraestructuras Científicas y Técnicas Singulares (ICTS) aprobado el 7 de octubre de 2014 por el Consejo de Política Científica, Tecnológica y de Innovación y que, a este efecto, se relacionan en el anexo XIV de esta Ley.

11.ª La investigación, el desarrollo y la innovación orientados a resolver los retos de la sociedad identificados en la Estrategia Española de Ciencia y Tecnología y de Innovación para el período 2013-2020 y financiados o realizados por las entidades que, a estos efectos, se reconozcan por el Ministerio de Hacienda y Función Pública, a propuesta del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad.

12.ª El fomento de la difusión, divulgación y comunicación de la cultura científica y de la innovación llevadas a cabo por la Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología.

13.ª Las llevadas a cabo por la Agencia Estatal de Investigación para el fomento y financiación de las actuaciones que derivan de las políticas de I+D de la Administración General del Estado.

14.ª Las llevadas a cabo por la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo para la lucha contra la pobreza y la consecución de un desarrollo humano sostenible en los países en desarrollo.

15.ª Las llevadas a cabo por la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo para la promoción y el desarrollo de las relaciones culturales y científicas con otros países, así como para la promoción de la cultura española en el exterior.

16.ª Las actividades de promoción educativa en el exterior recogidas en el Real Decreto 1027/1993, de 25 de junio, por el que se regula la acción educativa en el exterior.

17.ª Las llevadas a cabo por la Fundación ONCE en el marco del Programa de Becas “Oportunidad al Talento”, así como las actividades culturales desarrolladas por esta entidad en el marco de la Bienal de Arte Contemporáneo, el Espacio Cultural “Cambio de Sentido” y la Exposición itinerante “El Mundo Fluye”

18.ª Las llevadas a cabo por la Fundación ONCE del perro guía en el marco del “Treinta Aniversario de la Fundación ONCE del Perro Guía”.

19.ª Las actividades que se lleven a cabo en aplicación del “Pacto Iberoamericano de Juventud”.

20.ª Las llevadas a cabo por el Fondo de Becas Soledad Cazorla para Huérfanos de la violencia de género (Fundación Mujeres).

Los porcentajes y los límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de Ley 49/2002, se elevarán en 5 puntos porcentuales en relación con las actividades incluidas en el apartado anterior.

DEDUCCIONES I+D+i

- ✓Art. 35 LIS

EJEMPLO-1 DEDUCCIÓN I+D+i Art 35 LIS

EJEMPLO-1 ENUNCIADO. DEDUCCIÓN I+D año N

Durante el ejercicio N la sociedad INVENTASA , realiza las siguientes operaciones de I+D:

- **La adquisición de un edificio por 700.000 € (correspondiendo 200.000 € al valor del suelo) que albergará un laboratorio dedicado a actividades de I+D.**
- **Adquiere por 400.000 €, maquinaria afecta a I+D.**
- **Entra en funcionamiento en el propio ejercicio N (primer año de I+D).**

- **En el ejercicio N la empresa presenta los siguientes gastos por el funcionamiento del laboratorio:**

1. **Amortización del edificio (2%): 10.000 € [2%s/ 500.000 (700.000 – 200.000)]**
2. **Amortización de la maquinaria (10%): 40.000 € [10% s/ 400.000]**
3. **Gastos de funcionamiento: 170.000 € (De dicho importe, 70.000 € corresponden a salarios de un investigador cualificado dedicado en exclusiva a la Investigación)**

- **Asimismo recibió en ese ejercicio una subvención de 200.000 € para financiar el 50% de la maquinaria afecta a I+D.**

- **Calcular la deducción por I+D en el año N.**

EJEMPLO-1 DEDUCCIÓN I+D+i Art 35 LIS

E-1. SOLUCIÓN-1. DEDUCCIÓN GASTOS I+D año N

Cálculo Base de Deducción	
CONCEPTOS	**Importe**
Amortización del edificio (2%)	10.000
Amortización de la maquinaria (10%)	40.000
Gastos de funcionamiento	170.000
Minoración por subvención imputable en el ejercicio N	-20.000*
Total Base de Deducción	200.000

Cálculo Minoración por subvención imputada en el ejercicio N	Importe
▪ **Subvención imputable ejercicio N:** 200.000 x 10% = **20.000**	20.000*

1. Deducción I+D	Importe
Total Base de Deducción	200.000
% de deducción (Los gastos de I+D superan la media de los dos años anteriores) [la media de los dos años anteriores = 0+0/ 2 = 0]	42%
DEDUCCIÓN I+D: 42% s/ 200.000 = 84.000	84.000

EJEMPLO-1 DEDUCCIÓN I+D+i Art 35 LIS

E-1. SOLUCIÓN-2. DEDUCCIÓN GASTOS I+D año N

2. Deducción Adicional por el INVESTIGADOR cualificado	Importe
▪ Base de Deducción (sueldo del investigador en exclusiva)	70.000
▪ % de deducción	17%
▪ DEDUCCIÓN: 17% s/ 70.000 = 11.900	11.900

3. Deducción por Inversiones Afectas a I+D (excluidos: edificios y terrenos)	
CONCEPTOS	Importe
Valor Adquisición de la Maquinaria (el año de la inversión)	400.000
Minoración por subvención imputable en el ejercicio N	-20.000*
Total Base de Deducción	380.000
% de deducción	8%
DEDUCCIÓN: 8% s/ 380.000 = 30.400	30.400

Cálculo Minoración por subvención imputada en el ejercicio N	Importe
▪ Subvención a imputable ejercicio N: 200.000 x 10% = 20.000	20.000*

EJEMPLO-1 DEDUCCIÓN I+D+i Art 35 LIS

E-1. SOLUCIÓN-3. DEDUCCIÓN GASTOS I+D RESUMEN:

1. Deducción I+D	Importe
Total Base de Deducción	200.000
% de deducción (Los gastos de I+D superan la media de los dos años anteriores)	42%
DEDUCCIÓN I+D: 42% s/ 200.000 = 84.000	84.000

2. Deducción Adicional por el INVESTIGADOR	Importe
▪ Base de Deducción (sueldo del investigador en exclusiva)	70.000
▪ % de deducción	17%
▪ DEDUCCIÓN: 17% s/ 70.000 = 11.900	11.900

3. Deducción por Inversiones Afectas a I+D	
CONCEPTOS	Importe
Total Base de Deducción	380.000
% de deducción	8%
DEDUCCIÓN: 8% s/ 380.000 = 30.400	30.400

TOTAL Deducción año N: 84.000 + 11.900 + 30.400 = 126.300

EJEMPLO-2 DEDUCCIÓN I+D+i Art 35 LIS

EJEMPLO-2- ENUNCIADO. DEDUCCIÓN I+D año N+1

Durante el ejercicio N+1 la sociedad INVENTASA , realiza las siguientes operaciones de I+D :

- ❖ **No adquiere nuevos bienes de inversión y los gastos de I+D los mismos que el año pasado:**

- ❑ **En el ejercicio N+1 la empresa presenta los siguientes gastos por el funcionamiento del laboratorio:**

1. **Amortización del edificio (2%): 10.000 € [2%s/ 500.000 (700.000 – 200.000)]**
2. **Amortización de la maquinaria (10%): 40.000 € [10% s/ 400.000]**
3. **Gastos de funcionamiento: 170.000 € (De dicho importe, 70.000 € corresponden a salarios de un investigador cualificado dedicado en exclusiva a la Investigación)**

- ❑ **La subvención de 200.000 €, recibida en el año N, para financiar el 50% de la maquinaria afecta a I+D, continúa su imputación como ingresos al 10% anual.**

- ➢ **Calcular la deducción por I+D en el año N+1.**

EJEMPLO-2 DEDUCCIÓN I+D+i Art 35 LIS

E-2. SOLUCIÓN-1. DEDUCCIÓN GASTOS I+D año N+1

Cálculo Base de Deducción	
CONCEPTOS	**Importe**
Amortización del edificio (2%)	10.000
Amortización de la maquinaria (10%)	40.000
Gastos de funcionamiento	170.000
Minoración por subvención imputable en el ejercicio N+1	-20.000*
Total Base de Deducción	200.000

Cálculo Minoración por subvención imputada en el ejercicio N	Importe
▪ **Subvención imputable ejercicio N+1:** 200.000 x 10% = **20.000**	20.000*

1. Deducción I+D	Importe
Total Base de Deducción	200.000
% de deducción [la media de los dos años anteriores = 200.000+0 / 2 = 100.000] 100.000 € superan la media y los 100.000 no, parte al 42% y la otra al 25%	42%/25%
DEDUCCIÓN I+D: 42% s/ 100.000 + 25% s/100.000 = 42.000 + 25.000 =	67.000

EJEMPLO-2 DEDUCCIÓN I+D+i Art 35 LIS

E-2. SOLUCIÓN-2. DEDUCCIÓN GASTOS I+D año N+1

2. Deducción Adicional por el INVESTIGADOR cualificado	Importe
▪ Base de Deducción (sueldo del investigador en exclusiva)	70.000
▪ % de deducción	17%
▪ DEDUCCIÓN: 17% s/ 70.000 = 11.900	11.900

3. Deducción por Inversiones Afectas a I+D (excluidos: edificios y terrenos)

- No hay Inversiones en inmovilizado este año: no procede deducción.
- Solamente el año de la inversión (en este caso en el año N)

TOTAL Deducción año N+1: 67.000 + 11.900 + 0 = 78.900

DEDUCCIONES
Por Creación de Empleo

- ✓Art. 37 LIS

Art. 4 RD Ley 3/2012 y Art. 4 Ley 3/2012. Reforma Laboral (Art. 37 LIS)

CONTRATO A EMPRENDEDORES: VENTAJAS FISCALES. Desde 12/2/12

1. Como es habitual en las reformas de gran calado en cualquiera de los ámbitos (social, financiera….), siempre hay que leer con precisión todo el texto de la norma pues casi siempre encontramos dispersa en el articulado alguna medida fiscal y este es el caso. En el artículo 4 del Real Decreto-ley 3/2012, de 10 de febrero,que regula una nueva modalidad de contrato: el contrato de trabajo indefinido de apoyo a los emprendedores, encontramos incentivos fiscales para las empresas que realicen contratos de este tipo.
2. Contrato de trabajo indefinido de apoyo a los emprendedores. Regulado, como hemos señalado anteriormente, en el artículo 4 del mencionado Real Decreto-Ley, se ajustará a las reglas que se explican en las páginas siguientes.

3. Posteriormente LEY 3/2012, de 6 de julio, reforma laboral (BOE 7/7/12)

- Real Decreto-ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral.
  - (BOE 11/02/2012, entra en vigor al día siguiente -12/02/2012-)

Art. 4 Ley 3/2012. Contrato a Emprendedores (Art. 37 LIS)

REQUISITOS DE LA EMPRESA. Desde 12/2/12

EMPRESA	REQUISITOS
1. Nº de Trabajadores de la Empresa (en el momento de producirse la contratación)	Menos de 50
2. No haber extinguido contratos, en los 6 meses anteriores a la celebración de esta nueva modalidad: a) por causas objetivas declaradas improcedentes por sentencia judicial b) o por despido colectivo	En ambos casos, la limitación afectará únicamente a: • las extinciones y despidos producidos con posterioridad al 12/2/2012, • y para la cobertura de aquellos puestos del mismo grupo profesional que los afectados por la extinción o despido • y para el mismo centro o centros de trabajo
3. Mantener en el empleo al trabajador contratado	• durante al menos 3 años contados desde la fecha de inicio de la relación laboral. •Si incumple deberá reintegrar el incentivo. • No se produce tal incumplimiento cuando: ✓ el contrato se extinga por despido disciplinario declarado o reconocido como procedente, ✓dimisión, muerte, jubilación o incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez del trabajador .

Art. 4 Ley 3/2012. Contrato a Emprendedores (Art. 37 LIS)

REQUISITOS DEL CONTRATO. Desde 12/2/12

CONTRATO	REQUISITOS
1. Duración del Contrato	Indefinido
2. Jornada	Completa ó Parcial (a partir de 22/12/2013)
3. Formalización del Contrato	Por Escrito, en el modelo que se establezca
4. Régimen jurídico • del contrato • y los derechos y obligaciones que de él se deriven se regirán:	• Con carácter general: ✓Por lo dispuesto en el Estatuto de los Trabajadores (R D Lgvº 2/2015, TR de la Ley del ET) ✓y en los convenios colectivos para los contratos por tiempo indefinido. • Con la única excepción de la duración del período de prueba
5. Período de prueba	Un año

Art. 4 Ley 3/2012. Contrato a Emprendedores (Art. 37 LIS)

INCENTIVOS FISCALES (1). Desde 12/2/12

CONDICIONES	INCENTIVOS FISCALES PARA LA EMPRESA
1. El primer contrato de trabajo concertado por la empresa se realice con un menor de 30 años (a emprendedores)	Deducción fiscal: 3.000 € (Por el primer trabajador contratado por la empresa, si ya tiene trabajadores no puede deducirse este importe pero sí el siguiente)
2. Adicionalmente (a mayores): ▪ En caso de contratar desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo (regulada en el Título III del T R de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por R D Legº 1/1994)	Deducción fiscal: Un importe equivalente al 50% de la menor de los siguientes importes: ✓la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación, ✓ 12 mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida ➢ y de acuerdo con las reglas que se indican en la página siguiente.

Art. 4 Ley 3/2012. Contrato a Emprendedores (Art. 37 LIS)

INCENTIVOS FISCALES (2). Desde 12/2/12

Deducción Adicional	REGLAS
1. El trabajador contratado	• Deberá haber percibido la prestación durante, al menos, 3 meses en el momento de la contratación.
2. El importe de la deducción fiscal de la empresa	• Quedará fijado en la fecha de inicio de la relación laboral • y no se modificará por las circunstancias que se produzcan con posterioridad.
3. La empresa requerirá al trabajador	• Un certificado del Servicio Público de Empleo Estatal (SPEE) sobre el importe de la prestación pendiente de percibir en la fecha prevista de inicio de la relación laboral.

•**El trabajador contratado podrá voluntariamente** compatibilizar cada mes, junto con el salario, el 25 % de la cuantía de la prestación que tuviera reconocida y pendiente de percibir en el momento de su contratación.

•**En todo caso, cuando el trabajador no compatibilice** la prestación con el salario en los términos del párrafo anterior, **se mantendrá el derecho del trabajador a las prestaciones por desempleo que le restasen por percibir** en el momento de la colocación, siendo de aplicación lo establecido en los artículos 212 y 213 del TR de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015.

Art. 37 LIS. Deducciones Creación Empleo

INCENTIVOS FISCALES (3). Desde 12/2/12

CUESTIONES	SOLUCIONES
1. ¿Cuándo se puede practicar las deducciones?	➢ En la cuota íntegra del periodo impositivo correspondiente a la **finalización del periodo de prueba de un año** exigido en el correspondiente tipo de contrato ➢ y estarán condicionadas al **mantenimiento** de esta relación laboral durante al menos **tres años** desde la fecha de su inicio (salvo las circunstancias señaladas anteriormente: muerte, jubilación, invalidez del trabajador, …)
2. **LIMITES**	➢ Esta deducción está regulada en el artículo 37 LIS, entonces **le afectan** los **límites** del **artículo 39 LIS** (25% ó 50% s/ CIA+)
3. **INCOMPATIBLE:** ▪ **con el artículo 102 LIS para ERD.**	➢ El trabajador contratado que diera derecho a una de las deducciones previstas en este artículo no se computará a efectos del incremento de plantilla establecido en los **artículo 102 LIS para ERD.**

DEDUCCIONES
Por Creación de Empleo Para trabajadores con discapacidad

- ✓**Art. 38 LIS**

Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad. Art. 38 LIS

CONCEPTOS	SITUACIONES
▪ INCREMENTO PROMEDIO DE PLANTILA PARA TRABAJADORES CON DISCAPACIDAD.	Sí se exige
▪ CONTRATADOS por el sujeto pasivo	Sí se exige
▪ con Contrato Indefinido y Jornada Completa	No se exige
▪ Contratos según art. 39 Ley 13/1982	No se exige
▪ Trabajadores con DISCAPACIDAD ≥ 33% y < 65%	9.000 € por Incr./año
▪ Trabajadores con DISCAPACIDAD ≥ 65%	12.000 € por Incr./año

❖ Estos trabajadores **no** se computarán a efectos de la libertad de amortización del artículo 102 LIS

EJEMPLO-1 art 38 LIS. A partir de 1/1/2013

Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad. Art. 38 LIS

- La sociedad BUENASA, en el año N no tenía trabajadores con discapacidad.
- Contrató el 1/4/N+1 a 2 trabajadores con discapacidad ≥ 33% y < 65%.
- El 1/7/N+2 contrato a 1 trabajador con discapacidad ≥ 33% y < 65%.
- Dichos trabajadores los mantiene en la empresa.
- Calcular la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad.

EJERCICIO	Promedio de trabajadores con discapacidad	Incremento de trabajadores con discapacidad	DEDUCCIÓN
N	▪ 0	▪ 0 - 0 = 0	❖ 0
N+1	▪ 9/12 x 2 = 1,5	▪ 1,5 - 0 = 1,5	❖ 1,5 x 9.000 € = 13.500
N+2	▪ 2 + 6/12 = 2,5	▪ 2,5 - 1,5 = 1	❖ 1 x 9.000 € = 9.000
N+3	▪ 2 + 1 = 3	▪ 3 - 2,5 = 0,5	❖ 0,5 x 9.000 € = 4.500
TOTAL	▪ Suma de todos los años	▪ 3	➢ 3 x 9.000 = 27.000 €

EJEMPLO-2 art 38 LIS. A partir de 1/1/2013

Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad. Art. 38 LIS

- La sociedad MEJORSA, en el año N no tenía trabajadores con discapacidad.
- Contrató el 1/4/N+1 a 2 trabajadores con discapacidad ≥ 65%.
- El 1/7/N+2 contrato a 1 trabajador con discapacidad ≥ 65%.
- Dichos trabajadores los mantiene en la empresa.
- Calcular la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad.

EJERCICIO	Promedio de trabajadores con discapacidad	Incremento de trabajadores con discapacidad	DEDUCCIÓN
N	▪ 0	▪ 0 - 0 = 0	❖ 0
N+1	▪ 9/12 x 2 = 1,5	▪ 1,5 - 0 = 1,5	❖ 1,5 x 12.000 € = 18.000
N+2	▪ 2 + 6/12 = 2,5	▪ 2,5 - 1,5 = 1	❖ 1 x 12.000 € = 12.000
N+3	▪ 2 + 1 = 3	▪ 3 - 2,5 = 0,5	❖ 0,5 x 12.000 € = 6.000
TOTAL	▪ Suma de todos los años	▪ 3	➢ 3 x 12.000 = 36.000 €

DEDUCCIONES
Para INCENTIVAR
Determinadas Actividades:
NORMAS COMUNES

- ✓**Art. 39 LIS**

DED. PARA INCENTIVAR LA INVERSIÓN: NORMAS COMUNES (Art. 39LIS)

- **ORDEN DE APLICACIÓN, LIMITES Y PLAZOS**

  1º. ***DEDUCCIONES PROCEDENTES DE <u>REGIMENES ANTERIORES</u> :***

  a) **con límites preestablecidos en la normativa anterior : sin rebasar límite conjunto del 35% C.I.AJ. (+)**

  b) ***DEDUCCIONES SIN LÍMITE***

  2º. ***DEDUCCIONES DE LA <u>REGULACIÓN ACTUAL</u> LIS)***

  ↙ **con limite conjunto del 25% C.I.AJ. (+) (Límite independiente del anterior)**

- **Si deducción art. 35 por gastos del ejercicio > 10% C.I.AJ. (+) ⇒ Límite: 50% C.I.AJ. (+)**

  ↙ **lógicamente : comenzando por las más antiguas**

  ➢ **Las *CANTIDADES NO DEDUCIDAS* procedentes de la actual LIS :**

  ↙ **traslado a los períodos impositivos que concluyan en los 15 años (15 años desde 2012) inmediatos y sucesivos**

  ↙ **caso particular : Deducciones de los Arts. 35 a 38 <u>Inversión</u>: 15 años (18 años, caso del art. 35 I+D+i)**

- **OTROS REQUISITOS**
  - **Una misma inversión :**
    NO PODRA DAR LUGAR a la aplicación de la deducción EN MAS DE UNA ENTIDAD
  - **Los elementos patrimoniales afectos a las deducciones previstas deben permanecer en funcionamiento 5 AÑOS (3 si Bienes Muebles) ó VIDA UTIL si fuera inferior**

- **OTRAS DEDUCCIONES : se aprueban en leyes de presupuestos**

Art. 39 Nueva LIS Desde 1/1/2015

LÍMITES DEDUCCIONES INVERSIONES:

- **25%** s/CIA+
- **50%** s/CIA+ en el caso de I+D+i > 10% CIA+

❑ **Aplicar la deducción de I+D+i sin límites: Algunas Novedades***

1. Renunciando a un 20% de la Deducción de I+D+i: cumpliendo requisitos (+ de 1 año + otros).En estos casos límite: 1MM (sólo i) ó 3MM (I+D+i)
2. Novedad*: Adicionalmente: si Gastos de I+D del período > 10% INCN. Renunciando a un 20% de la Deducción de I+D: sólo requisito "+ de 1 año" . En este casos límite: 2MM (sólo I+D).

- En todos estos casos, si hay insuficiencia de cuota: se podrá solicitar el abono a la AEAT sin ID* ("impuesto negativo"*)

❑ NOVEDAD*: No le afectan los límites a la Deducción del art. 36.2 LIS a los:

"Gastos de los Productores Registrados en el Registro de Empresas Cine (REC) del Mº de Cultura" ("impuesto negativo"*)

❖ En caso de insuficiencia de cuota: se podrá solicitar el abono a la AEAT sin ID*

❑ Plazo para aplicar las deducciones de inversiones:

- 15 años: Caso general.
- 18 años: Casos de deducciones de I+D+i

Arts. 39 NUEVA LIS Desde 1/1/2015

PLAZOS Deducciones para incentivar determinadas actividades.

CONCEPTOS	MODIFICACIÓN
❑ **Períodos posteriores**	❖ **Deducciones no practicadas por insuficiencia de cuota:** ➢ se podrán **compensar con límite temporal de 18 años –caso de I+D+i- ó 15 años –resto de deducciones- (antes igual)**. ▪ **Art. 39.1 LIS**
❑ **Comprobación por la AT de las deducciones para incentivar determinadas actividades**	❖ El derecho de la Administración **para iniciar el procedimiento de comprobación de las deducciones** pendientes de compensación **prescribe a los 10 años.** ❖ **Transcurrido el plazo de los 10 años**, el contribuyente **deberá acreditar** las deducciones cuya compensación pretenda mediante **la exhibición de la liquidación o autoliquidación, y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.** ✓ **Arts. 39.6 LIS (art. modificado por Ley 34/2015 –Ley de modificación parcial de la LGT-)**

- **Art. 39.1 LIS: LÍMITES**
- **Art. 39.2 LIS: Deducciones I+D+i no aplicar límites**

LÍMITES para las DEDUCCIONES POR INVERSIONES de los arts. 35 a 38 LIS (art. 39.1 LIS)

- 25% s/ CIA+ CIA+ = [C.I. - (BONIF. + D.D.I.I.)]
- 50% s/CIA+ en el caso de I+D+i > 10% CIA+

Caso de deducciones de I+D+i: Opcionalmente podrán: (art. 39.2 LIS)

- No aplicar los límites anteriores a deducción I+D+i
- Renunciando a un 20% de la Deducción I+D+i
- Se exigen cumplir REQUISITOS.
- **El incumplimiento de cualquiera de los requisitos** conllevará la regularización de las cantidades indebidamente aplicadas o abonadas, en la forma establecida en el artículo 125.3 LIS.

❖ **Una misma inversión:** (art. 39.4 LIS)

- **No** podrá dar lugar a la aplicación de **más de una deducción** en la **misma entidad** salvo disposición expresa.
- **Ni** podrá dar lugar a la aplicación de una deducción **en más de una entidad.**

▪Art. 39.2 LIS: Deducciones I+D+i no aplicar límites (1) Desde 1/1/2013

A partir de 1/1/2013	Caso de deducciones de I+D+i: Opcionalmente podrán: (art. 39.2 LIS)
Entidades con los tipos ss: ▪Tipo general (25%) ▪Nueva creación(15%) ▪30%	▪ **Aplicar la deducción sin límites** ▪ **Renunciando a un 20% de la Deducción I+D+i** ▪ **En caso de insuficiencia de cuota** se podrá solicitar su **abono** a la Administración tributaria, a través de la declaración del Impuesto de Sociedades ▪ **Se exigen cumplir REQUISITOS.**
▪ **LIMITE** Actividades de **innovación tecnológica (i)**	▪ El importe de la deducción aplicada o abonada, en el caso de actividades de innovación tecnológica no podrá superar conjuntamente el importe de **1 millón de euros anual.** 1MM
▪ **LÍMITE** Actividades de, **Investigación y Desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i)**	▪ El importe de la deducción aplicada o abonada por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, no podrá superar conjuntamente y por todos los conceptos, el importe de **3 millones de euros anuales.** 3MM

▪Art. 39.2 LIS: Deducciones I+D+i no aplicar límites (2) Desde 1/1/2015*

A partir de 1/1/2015	Caso de deducciones de I+D+i: Opcionalmente podrán: (art. 39.2 LIS)
Entidades con los tipos ss: ▪Tipo general (25%) ▪Nueva creación(15%) ▪30%	▪ **Aplicar la deducción sin límites** ▪ **Renunciando a un 20% de la Deducción I+D+i** ▪ **En caso de insuficiencia de cuota** se podrá solicitar su **abono** a la Administración tributaria, a través de la declaración del Impuesto de Sociedades ▪ **Se exigen cumplir REQUISITOS.**
▪ **LIMITE** Actividades de **innovación tecnológica (i)**	▪ El importe de la deducción aplicada o abonada, en el caso de actividades de innovación tecnológica no podrá superar conjuntamente el importe de **1 millón de euros anual.** 1MM
▪ **LÍMITE** Actividades de, **Investigación y Desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i)**	▪ El importe de la deducción aplicada o abonada por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, no podrá superar conjuntamente y por todos los conceptos, el importe de **3 millones de euros anuales.** 3MM
❖**Adicionalmente*** ▪**LÍMITE** Actividades de, **Investigación y Desarrollo (I+D)**	❖ **Adicionalmente:** ▪ **si Gastos de I+D del período > 10% INCN.** ▪ **Renunciando a un 20% de la Deducción de I+D.** ▪ **En este casos límite: 2MM (sólo I+D).** ▪ **En este caso sólo se exige requisito "+ de 1 año"**

▪Art. 39.2 LIS: Deducciones I+D+i no aplicar límites (3) Desde 1/1/2013

REQUISITOS: (art. 39.2 LIS) A partir de 1/1/2013

a) Que **transcurra**, **al menos**, **un año** desde la finalización del período impositivo en que se generó la deducción, sin que la misma haya sido objeto de aplicación.

b) Que la **plantilla media o**, alternativamente**, la plantilla media adscrita a actividades de I+D+i no se vea reducida** desde el final del período impositivo en que se generó la deducción hasta la finalización del plazo a que se refiere la letra c) siguiente

c) **Que se destine un importe equivalente a la deducción aplicada o abonada**, **a:**

- gastos de I+D+i
- ó a inversiones en elementos del inmovilizado material o activo intangible exclusivamente afectos a dichas actividades, *excluidos los inmuebles*,

❖ **en los 24 meses siguientes** a la finalización del período impositivo en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o abono.

d) Que la entidad haya obtenido **un informe motivado** sobre:

- la calificación de la actividad como investigación y desarrollo o innovación tecnológica
- o un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a dichas actividades,
- en los términos establecidos en el apartado 4 del artículo 35 LIS.

EJEMPLO-1 art 39 LIS.

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN IS-1 ejercicio N

- **BUENASA es una sociedad que tiene los siguientes datos para proceder a la liquidación del impuesto sobre sociedades en el ejercicio N:**

- **Base imponible asciende a 180.000, tipo impositivo al 25%.**
- **Deducciones por doble imposición internacional: 5.000**
- **Por lo tanto, su Cuota Íntegra Ajustada Positiva (CIA+) asciende a 40.000**

- **Otras deducciones aplicables son las siguientes:**

a) **Deducción por I+D+i del ejercicio es de 5.000**
b) **Deducción por creación de empleo de trabajadores con discapacidad: 27.000**
c) **Deducción por creación de empleo: 2.500**

- **Período impositivo: coincide con el año natural.**

EJEMPLO-1 art 39 LIS.

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN IS-2 LÍMITES ejercicio N

CONCEPTOS	Importe	25%	10%	50%
Cuota Integra Ajustada Positiva (CIA+)	40.000	10.000	4.000	20.000

CONCEPTOS	Importe	Explicaciones
Cuota Integra Ajustada Positiva (CIA+)	40.000	
25% S/ CIA+	10.000	
10% S/ CIA+	4.000	Menor que Deducción I+D*
Deducción I+D	5.000	Mayor que 10% S/ CIA+*
50% S/ CIA+	20.000	Límite que procede*

EJEMPLO-1 art 39 LIS.

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN IS-3 APLICACIÓN ejercicio N

CONCEPTOS	Importe	Aplicada	Pendiente
Base Imponible	180.000		
Cuota íntegra (25%)	45.000		
Deducción Doble Imposición Internacional	-5.000		
Cuota Integra Ajustada Positiva (CIA+) ***	40.000		
Deducción Creación de empleo trabajadores con discapacidad (Con límite)	-20.000	20.000	7.000
Deducción creación de empleo(Con límite)	0	0	2.500
Deducción I+D (Con límite)	0	0	5.000
CUOTA LÍQUIDA	20.000	Total: 20.000	Total: 14.500

EJEMPLO-1 art 39 LIS.

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN IS-4 PENDIENTES ejercicio N

CONCEPTOS	Importe	Aplicada	Pendiente	AÑOS para aplicar la deducción
DEDUCCIONES CON LÍMITE				
Deducción Creación de empleo trabajadores con discapacidad	27.000	20.000	7.000	15
Deducción creación de empleo	2.500	0	2.500	15
Deducción I+D	5.000	0	5.000	18**
TOTAL DEDUCCIONES CON LÍMITE:	34.500	20.000	14.500	

EJEMPLO-2 art 39 LIS.

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN IS-1 [Opción: I+D+i sin límites]

- **INVESTIGASA es una sociedad que tiene los siguientes datos para proceder a la liquidación del impuesto sobre sociedades en el ejercicio N:**

- **Base imponible asciende a 180.000, tipo impositivo al 25%.**
- **Deducciones por doble imposición internacional: 5.000**
- **Por lo tanto, su Cuota Íntegra Ajustada Positiva (CIA+) asciende a 40.000**

- **Otras deducciones aplicables son las siguientes:**

a) **Deducción por I+D+i, trascurrió más de un año: 5.000 (cumple requisitos)**
b) **Este año también deducción por I+D+i del propio ejercicio es de: 6.000**
c) **Deducción por creación de empleo de trabajadores con discapacidad: 27.000**
d) **Deducción por creación de empleo: 2.500**

- **Período impositivo: coincide con el año natural.**

EJEMPLO-2 art 39 LIS.

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN IS-2 LÍMITES. [Opción: I+D+i sin límites]

CONCEPTOS	Importe	25%	10%	50%
Cuota Integra Ajustada Positiva (CIA+)	40.000	10.000	4.000	20.000

CONCEPTOS	Importe	Explicaciones
Cuota Integra Ajustada Positiva (CIA+)	40.000	
25% S/ CIA+	10.000	
10% S/ CIA+	4.000	Menor que Deducción I+D*
Deducción I+D de este año	6.000	Mayor que 10% S/ CIA+*
50% S/ CIA+	20.000	Límite que procede*
OPCIONALMENTE. Para I+D+i ≥ 1 año 5.000 – 1.000 (20%) Descuento del 20%	4.000	Aplicarla toda sin límite Con un descuento del 20%

EJEMPLO-2 art 39 LIS.

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN IS-3 APLICACIÓN [Opción: I+D+i sin límites]

CONCEPTOS	Importe	Aplicada	Pendiente
Base Imponible	180.000		
Cuota íntegra (25%)	45.000		
Deducción Doble Imposición Interna	-5.000		
Cuota Integra Ajustada Positiva (CIA+) ***	40.000		
Deducción Creación de empleo trabajadores con discapacidad (Con límite)	-20.000	20.000	7.000
Deducción creación de empleo (Con límite)	0	0	2.500
Deducción I+D (de éste año)	0	0	6.000
Deducción I+D+i (Sin límite)	-4.000	4.000	0
CUOTA LÍQUIDA	16.000	Total: 24.000	Total: 15.500

EJEMPLO-2 art 39 LIS.

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN IS-4 PENDIENTES [Opción: I+D+i sin límites]

CONCEPTOS	Importe	Aplicada	Pendiente	AÑOS para aplicar la deducción
DEDUCCIONES CON LÍMITE				
Deducción Creación de empleo trabajadores con discapacidad	27.000	20.000	7.000	15
Deducción creación de empleo	2.500	0	2.500	15
Deducción I+D de este año	6.000	0	6.000	18**
Deducción I+D (descuento 20%)	5.000	4.000	0	Se pierde 20% (1.000)
TOTAL DEDUCCIONES CON LÍMITE:	40.500	24.000	15.500	

MODIFICACIONES en

REGÍMENES ESPECIALES

CONCEPTOS	MODIFICACIÓN Desde 1/1/2015
❑ **Régimen de consolidación fiscal (1)**	❖ las novedades principales se encuentran, de una parte, en las **entidades que pueden acogerse** al citado régimen, ❖ y de otra, **en los efectos que produce la extinción** de un grupo de consolidación fiscal. ➢ Así, la LIS recoge **un nuevo caso de poderse acoger al régimen de consolidación fiscal** siendo este el siguiente: ✓ **las sociedades españolas**, **dependientes de una sociedad extranjera que no resida** en un paraíso fiscal o en un territorio de baja o nula tributación. ▪ En este caso **el grupo de consolidación estará formado por todas las entidades dependientes**, según el concepto de dependiente establecido en el precepto (estar participada directa o indirectamente, un 75 % de participación, siendo el porcentaje del 70 %, si se trata de entidades que cotizan). ▪ En este caso, el grupo de consolidación deberá designar una entidad residente que fuera dependiente, para que sea la **representante** del grupo fiscal.

CONCEPTOS	MODIFICACIÓN Desde 1/1/2015
❑ **Régimen de consolidación fiscal (2)**	❖ Por otra parte, **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**. Anteriormente, las eliminaciones pendientes de incorporación se tenían que integrar en la base imponible del grupo fiscal correspondiente al último periodo impositivo en el que fuera aplicable el régimen de consolidación fiscal. ❖ Por último, dado que **las entidades de crédito** tributan al tipo distinto del general, cuando en un grupo de consolidación fiscal se integre al menos una entidad de crédito, **el tipo de gravamen de todo el grupo será del 30 %**.

Capítulo VII del Título VII, Arts. 76 a 89 LIS

Regímenes Especiales: Régimen FEACC. Novedades desde 2015

CONCEPTOS	MODIFICACIÓN Desde 1/1/2015
❑ **Régimen especial** de **F**usiones, **E**scisiones, **A**portaciones de activos, **C**anje de valores y **C**ambio de domicilio social de una sociedad Europea de un Estado a otro de la Unión Europea **(FEACC)**	❖ **la novedad principal es que el régimen especial se convierte en el régimen general* de tributación de las citadas operaciones de reestructuración, salvo que expresamente se indique lo contrario**, a través de la **comunicación*.** ▪ **Comunicación* que tienen que realizar, en todo caso***, por cualquier operación de este tipo que realicen (siempre hay que realizar la comunicación a la AEAT, aplique o no el Régimen Esp.). ▪ [**La Comunicación: 3 meses** ss a la fecha de la inscripción de E.P., arts. 48 y 49 RIS] ○ Y se sigue estableciendo que **no se aplicará** el régimen cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. ○ En particular, **no se aplicará** cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la restructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participen en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal. ○ Por otra parte, **dado que el fondo de comercio no es deducible**, se elimina toda referencia a la posibilidad de deducibilidad del fondo de comercio en las operaciones de reestructuración.

Título VII NUEVA LIS

NOVEDADES EN LOS REGÍMENES ESPECIALES Desde 2015

CONCEPTOS	MODIFICACIÓN Desde 1/1/2015
❑ **Régimen especial de las entidades deportivas**	❖ **Se elimina** el Régimen especial de las entidades deportivas. ❖ No obstante lo anterior, el citado régimen, establecido en el artículo 129 del TRLIS, que consistía en la no integración en la base imponible de los incrementos de patrimonio que se puedan poner de manifiesto como consecuencia de la adscripción del equipo profesional a una sociedad anónima deportiva de nueva creación, **queda establecido en la DA 7ª LIS**. ➢ **El resto** de los regímenes especiales **se mantienen** en su totalidad los del TRLIS.
❑ **ERD** ✓ **Arts. 101 a 105 LIS**	❖ **No** podrán agogerse **las entidades patrimoniales.** ❖ **Se crea una reserva de nivelación de bases imponibles:** **puede reducir la BI en un 10%**, (lo que afectará al tipo de gravamen efectivo). **Adición posterior (Diferimiento del IS)**
ELIMINA:	1. **el tipo de gravamen reducido: [se aplica general 25%]** 2. **la amortización acelerada por reinversión (x3).** 3. **la Deducción por inversión de Beneficios (10% ó 5%).** 4. **libertad A. Escaso Valor: [se aplica caso general]**

ERD COMPARATIVA: 2014/ 2015/Desde 2016. Arts. 101 a 106 LIS

❑ CONCEPTOS	2014	2015 / Desde 2016
❑ Ámbito de Aplicación	❖ INCN e.a. < 10.000.000 €	
❑ Libertad de Amortización	❖ IM e Inv. Inmb. Nuevos y A.: ▲Plantilla x 120.000€	
❑ Libertad A. Escaso Valor	❖ ≤601,01 € (limite: 12.020,24)	❖ ≤300 € (limite: 25.000) (Caso General)
❑ Aceleración Amortización	❖ IM, Inv. Inmb e II, Afectos: % Max. Tablas x 2 (1,5 II)	
❑ Aceleración Amortización ❖ Por Reinversión	❖ IM, Inv. Inmb. Afecto ❖ % Max. Tablas x 3	❖ Desaparece
❑ Deterioro de Créditos	❖ Dotación Global: 1% s/ deudores a 31/12	
❑ Leasing	❖ Amortización Recuperación Coste del Bien: ▪ Límite: % Max. Tablas x 3	
❑ Tipos Impositivos	❖ 25%/30% ▪ 25%: BI hasta 300.000 ▪ 28%: resto	❖ 25%/28% ▪ 25%: BI hasta 300.000 ▪ 28%: resto ❑ 2016 yss:25%(toda la BI)
❑ Deducción Inver. Bº	❖ 10% ó 5% de Bº invertido	❖ Desaparece
❑ Rª Nivelación (reducción BI)	❖ No existe	R = 10% s/ BI+; R ≤ 1.000.000 €

DT 34ª NLIS: Medidas sólo para 2015

DESAPARECEN LAS MEDIDAS TEMPORALES

Del 2015

- **La DT 34ª Nueva LIS establece especialidades para el 2015**

- **El Art. 2 Ley 16/2013: Modificó el TRLIS para 2014 y 2015, ya estableció varias de las medidas para el 2015.**

❖ DESAPARECEN ESTAS MEDIDAS DESDE 2016:

DT 34ª NLIS RESUMEN Especialidades de 2015:

CONCEPTOS:	Con efectos para
Libertad de amortización pendiente: Límites (40% ó 20% s/ BIP)	2014 y 2015
FC Financiero pendientes: Límites (1%)	2014 y 2015
FC: Límites (1%)	2014 y 2015
II con vida indefinida: Límites (2%)	2014 y 2015
TIPOS IMPOSITIVOS PARA 2015: 28%; ERD: 25%/28%	2015
tipos impositivos por mantenimiento de plantilla 2015: 25%	2015
Arrendamiento financiero: amplía hasta 2015, no exigir requisito	2014 y 2015
PAGOS FRACIONADOS: Lo establecido para 2012, 2013 se prorroga al 2014 y 2015	2014 y 2015
PAGOS FRACIONADOS: Límites (12% ó 6%)	2014 y 2015

GESTIÓN del IS

1. Contabilidad
2. Declaraciones (Autoliquidación)
3. Retenciones
4. Pagos Fraccionados (PF)
5. Modelo 232

GESTIÓN del IS

1. Contabilidad

EMPRESA DE REDUCIDA DIMENSIÓN / PYMES / MICROEMPRESAS

REQUISITOS:

RD 602/2016 Modifica* el RD 1515/2007 PGC PYMES	LEGISLACIÓN CONTABLE (arts. 2 y 4 RD 1515/2007) Desde 1/1/2016*		LEGISLACIÓN FISCAL (art. 101 LIS)
	PYME	MICROEMPRESA	EMPRESA REDUCIDA DIMENSION (ERD)
∑ ACTIVO	≤ 4 M. €	≤ 1 M. €	
∑ CIFRA NEGOCIO	≤ 8 M. €	≤ 2 M. €	< 10 M. € (desde2011)
TRABAJADORES	≤ 50	≤ 10	
No superar durante dos ejercicios consecutivos dos de estos tres límites			Dato referido al ejercicio anterior

CONCEPTO PARA LA AEAT:
Grandes empresas: aquellas cuyo volumen operaciones 12 meses anteriores > 6.010.121,04 € (1000 mill. pts.). Presentar declaraciones de IVA y de Retenciones mensualmente

BALANCE Y MEMORIA ABREVIADO(A)/ P y G ABREVIADA

REQUISITOS:

Art. 257 del R D Lº 1/2010 TR L S. Capital Modificado* por Ley 22/2015	Arts. 257 y 261 RD Lº 1/2010 TRLSC Desde 1/1/2016*	Art. 258 RD Lº 1/2010 TRLSC
	BALANCE Y MEMORIA ABREVIADO(A)	**P y G ABREVIADA**
∑ ACTIVO	≤ 4 M. €	≤ 11,4 M. €
∑ CIFRA NEGOCIO	≤ 8 M. €	≤ 22,8 M. €
TRABAJADORES	≤ 50	≤ 250
No superar durante dos ejercicios consecutivos dos de estos tres límites		

Cuando pueda formularse el balance abreviado, No serán obligatorios:

1. El estado de flujos de efectivo
2. El estado que muestre los cambios en el patrimonio neto (este desde 1/1/2016)

EXCEPCIÓN DE AUDITAR CUENTAS

REQUISITOS:

Art. 263 del R D Lº 1/2010 TR L S. Capital No se modifica	Arts. 263 RD Lº 1/2010 TRLSC
	No existe obligación de Auditar las Cuentas Anuales
∑ ACTIVO	≤ 2,85 M. €
∑ CIFRA NEGOCIO	≤ 5,70 M. €
TRABAJADORES	≤ 50
No superar durante dos ejercicios consecutivos dos de estos tres límites	

- **En el primer ejercicio social:** desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades quedan exceptuadas de la obligación de auditarse si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias anteriores

OBLIGACIONES CONTABLES Y REGISTRALES (IS)-1

❖ **El artículo 120.1 del NLIS "… deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el código de comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen."**

OBLIGATORIOS	❑ Artículos 25 a 49 del código de comercio
1. Libro de Inventarios y Cuentas Anuales	Se abrirá con el **balance inicial** detallado de la empresa. Al menos **trimestralmente**, se transcribirán con sumas y saldos **los balances de comprobación**. Se transcribirán también el **inventario de cierre de ejercicio y las cuentas anuales**
	Las cuentas anuales: el balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estado que muestre los cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.
2. Libro Diario	que registrará **día a día** todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa. Será válida, sin embargo, la **anotación conjunta** de los totales de las operaciones por periodos **no superiores al mes**, a condición de que su detalle aparezca en otros libros o registros concordantes, de acuerdo con la naturaleza de la actividad de que se trate).
3. Libro de Actas	en el que constarán, al menos, todos los acuerdos tomados por las juntas generales y especiales y los demás órganos colegiados de la sociedad, con expresión de los datos relativos a la convocatoria y a la constitución del órgano, un resumen de los asuntos debatidos, las intervenciones de las que se haya solicitado constancia, los acuerdos adoptados y los resultados de las votaciones
4. Además de los anteriores, existen **otros dependiendo de la sociedad que se trate (S.A. y S.C.A.:** libro registro de acciones nominativas; **S.L.:** libro registro de socios.**)**	

OBLIGACIONES CONTABLES Y REGISTRALES (IS)-2

❑ Al cierre del ejercicio se deberán formular las cuentas anuales

- **El balance:** En el balance figurarán de forma separada **el activo, el pasivo y el patrimonio neto**. El **activo** comprenderá con la debida separación: el **activo** fijo o no corriente y el **activo** circulante o corriente. En el **pasivo** se diferenciarán con la debida separación: el **pasivo** no corriente y el **pasivo** circulante o corriente. En el **patrimonio neto** se diferenciarán, al menos, los fondos propios de las restantes partidas que lo integran.

- **La cuenta de pérdidas y ganancias:** comprenderá, también con la debida separación, los **ingresos y gastos del ejercicio** y, por diferencias, el resultado del mismo, distinguiendo los resultados de explotación de los que no lo sean.

- **estado que muestre los cambios en el patrimonio neto: los ingresos y los gastos y los movimientos del patrimonio neto.**
  - **No obligatorio para PYMES (desde 1/1/2016)**

- **el estado de flujos de efectivo: los cobros y los pagos. (No obligatorio para PYMES, desde 2008).**

- **La memoria: completará, ampliará y comentará la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales.**

OBLIGACIONES CONTABLES Y REGISTRALES (IS)-3

❑ R M	❑ DEPÓSITO Y DILIGENCIADO en el RM. PLAZOS
Depósito de las Cuentas Anuales **En el Registro Mercantil (RM)**	1. **Dentro del mes siguiente a su aprobación** (su aprobación se realizará en junta general, la cual deberá realizarse dentro de los 6 meses desde el cierre del ejercicio económico). **(Arts. 279, 272 y 169 RDLº 1/2010 TRLSC)** **6 Meses + 1 Mes**
	En el caso de que el ejercicio económico sea el **año natural** (fin el 31/12/N): si la junta general es el último día del plazo (30-06-N+1) se depositarán en el registro mercantil en el mes siguiente (**julio del año N+1**).
Diligenciado de los Libros Obligatorios **En el Registro Mercantil (RM)**	❑ Los libros mercantiles obligatorios deberán ser **presentados en el Registro Mercantil** del lugar donde tuvieren su domicilio: 1. para que **antes** de su utilización se ponga en el primer folio diligencia de los que tuviere el libro y, en todas las hojas de cada libro, el sello del registro, 2. **siendo válida** su cumplimentación y **posterior diligenciado** antes de que transcurran los **cuatro meses** siguientes a la fecha de cierre del ejercicio . **(art. 27 del C de C)**
	En el caso de que el ejercicio económico sea el **año natural: diligenciado posterior es hasta 30/abril**

GESTIÓN del IS

2. Declaraciones (Autoliquidación)

Modelos de Autoliquidación

SOCIEDADES	MODELO	PLAZO
❖EN GENERAL	200	✓ 25 días + 6 meses
❖RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL:		
❖ La Dominante de un Grupo	220	✓ 25 días + 6 meses
❖ Los miembros del Grupo (incluida la dominante)	200	✓ 25 días + 6 meses

❑ Declaraciones

✓ Art. 124 LIS

- **Modificado por art. 7 RD-ley 1/2015 y posteriormente por art. 63 Ley 48/2015 PGE-2016 (con efectos desde 1/1/2015):**
- **Para las entidades parcialmente exentas de los arts. 109 a 111 LIS,**
- **originariamente la NLIS establecía que tenían que declarar en todo caso.**
- **Se modificó dicha redacción original de la NLIS, mediante el RD ley 1/2015, y se volvió al sistema de 2014 pero el límite de los ingresos exentos se bajó de 100.000 € a 50.000 €**
- **y posteriormente, mediante la Ley de PGE-2016 se establece el límite definitivo en 75.000 €.**
- **Con efectos desde 1/1/2015.**

Art. 124 NUEVA LIS

NOVEDADES EN GESTIÓN. DECLARACIONES IS

CONCEPTOS	DECLARACIÓN (Autoliquidación) de IS
❑ DECLARACIÓN IS de ❖ Parcialmente Exentos	❖ Los contribuyentes de los apartados 2, 3 y 4 del artículo 9 LIS estarán obligados a declarar la totalidad de sus rentas: las exentas y las no exentas.

DECLARACIÓN IS	Antes	Desde 2015
Con carácter General	SÍ	SÍ
TOTALMENTE EXENTOS (art.9.1 LIS)	NO	NO
Parcialmente exentos de Ley 49/2002 (art. 9.2 LIS)	SÍ TOTALIDAD Rentas (exentas y no exentas)	SÍ TOTALIDAD Rentas (exentas y no exentas)
Parcialmente exentos R.E. Arts 109 a 111 LIS (art. 9.3 LIS) ➢ Modificado por art. 7 RD-ley 1/2015	No obligados cuando: 1. Ingresos Totales ≤ 100.000 € 2. Y Rentas no exentas con retención ≤ 2.000 € 3. Y Todas las rentas no exentas lleven retención	No obligados cuando: 1. Ingresos Totales ≤ 75.000 € 2. Y Rentas no exentas con retención ≤ 2.000 € 3. Y Todas las rentas no exentas lleven retención
Partidos Políticos. Parcialmente exentos (art. 9.4 LIS) (2014: se decía en la L.O. 8/2007)	SÍ TOTALIDAD Rentas (exentas y no exentas)	SÍ TOTALIDAD Rentas (exentas y no exentas)

GESTIÓN del IS

3. Retenciones

Art. 128 y DT 34ª NLIS. Modificado por RD Ley 9/15

NOVEDADES EN GESTIÓN. % Retención e Ingresos a Cuenta

CONCEPTOS	MODIFICACIÓN
❑ %RETENCIÓN	❖ El porcentaje de retención con carácter general que establece que será el **19 %**, **a partir de 2016**. ❖ no obstante la **DT 34ª** establece que el tipo de retención general será **para el periodo 2015 del 20 %.** ❖ **Se modifica por el RD Ley 9/2015: 19,5% a partir de 12/7/15.** ❖ Detallamos los porcentajes de retención para los distintos tipos de rentas establecidos:

CONCEPTOS	Tipos 2014	Tipos 2015 Hasta 11/7/15	Tipos 2015 Desde 12/7/15	Tipos desde 2016
Con carácter General	21%	20%	19,5%	19%
Cesión de los derechos a la explotación imagen	24%	24%	24%	24%
Premios de Loterías (sujetos y no exentos)	20%	20%	20%	20%

TIPOS de RETENCIONES RENTAS DEL AHORRO Y OTRAS 2011, 2012 a 2014, 2015 y 2016

Art. 101 y DA 31 LIRPF (modificado por RD Ley 9/15)

CONCEPTOS	2011	2012 a 2014	2015 Hasta 11/7/15	2015 Desde 12/7/15	Desde 2016
Rentos. C. MOBILIARIO	19%	21%	20%	19,5%	19%
ARRENDAMIENTOS	19%	21%	20%	19,5%	19%
PROFESIONALES* y Cursos	15% (7%: 1º , 2º y 3º)	21% Desde 1/9/12 (9%: 1º , 2º y 3º)	19%* (9%: 1º ,2º y 3º)	15% (7%: 1º ,2º y 3º)	15% (7%: 1º ,2º y 3º)
VARIOS (GªPº IICC, premios,…)	19%	21%	20%	19,5%	19%
Transmisión de Derechos S.	-------	-------	-------	-------	19% (desde 2017)
ADMINISTRADORES**	35%	42%	37%**	37%**	35%**

CASOS ESPECIALES	REQUISITOS	2015 Hasta 11/7/15	2015 Desde 12/7/15	2016
PROFESIONALES*	▪RIAP ejercicio anterior < 15.000 € ▪RIAP e. a. >75% de (RIAE +RIT) ▪Comunicar al pagador	15% Desde 5/7/14	desaparece	desaparece
ADMINISTRADORES**	INCN e.a. de la Sociedad < 100.000 €	20%	19,5%	19%

GESTIÓN del IS

4. Pagos Fraccionados (PF)

Modelos de PF

SOCIEDADES	MODELO	PLAZO
❖ EN GENERAL	202 (*)	✓ 1 a 20 de abril, octubre y diciembre
❖ GRANDES EMPRESAS (volumen de operaciones de N-1 > 6MM€)	202 (**)	✓ 1 a 20 de abril, octubre y diciembre
❖ RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL - La Dominante de un Grupo	222 (**)	✓ 1 a 20 de abril, octubre y diciembre

- ❖ (*) No es obligatorio presentar si es sin ingreso o con cuota cero, ni las que tributen al 1% ó al 0%.
- ❖ (**) Obligatorio presentarlo siempre, salvo que tributen al 1% ó al 0% (no obligatorio en ese caso).

1ª Modalidad de PF 40.2 LIS

CONCEPTOS	CÁLCULOS
Porcentaje	**18% s/ la Base del P.F.** **(se permiten cambios en LPGE)**
Base del PF	**[Cuota Líquida- Retenciones]** **Importes correspondientes del último periodo impositivo** cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el 1 de los meses de abril, octubre y diciembre.

2ª Modalidad de PF 40.3 LIS

CONCEPTOS	CÁLCULOS
Porcentaje	**5/7 x tipo de gravamen (por defecto)** **(se permiten cambios en LPGE)** **(5/7 x 25% = 17%; 5/7 x 30% = 21% redondeo por defecto)**
Cálculos del PF	**%** s/ Base Imponible acumulada del período presente
	- Bonificaciones del período presente
	- Retenciones del período presente
	- P F anteriores

Importes correspondientes del periodo correspondiente al pago fraccionado

- **OBLIGATORIO: Para Grandes empresas**, aquellas cuyo volumen operaciones 12 meses anteriores > 6.000.000 € .
- **Opcional: para las demás** (M-036 en el mes de febrero, del año en curso)

1ª Modalidad de PF 40.2 LIS

CONCEPTOS	CÁLCULOS
Plazos	1 a 20 de abril, octubre y diciembre
Porcentaje	**18% s/ la Base del P.F. (se permiten cambios en LPGE)**
Base del PF	Cuota Integra (CI)
	- Bonificaciones (B)
[Cuota Líquida - Retenciones]	- Deducciones por doble imposición internacional (DDI)
	- Deducciones por inversiones (Di)
	- retenciones e ingresos a cuentas (Pagos a cuenta)

Importes correspondientes del último periodo impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el 1 de los meses de abril, octubre y diciembre.

PF del AÑO N:

- **1º PF: [18% s/ datos de N-2]**
- **2º PF y 3º PF: [18% s/ datos de N-1]**

1ª Modalidad de PF. EJEMPLO

PERÍODO	C.I.	Bonificaciones y Deducciones	Retenciones	Cuota líquida - Retenciones
N-2	14.000	- 3.000	- 1.000	= 10.000
N-1	30.000	- 7.000	- 3.000	= 20.000

PAGOS FRACCIONADOS del período N	Base del PF	Porcentaje	Cálculos	IMPORTE P.F.
1º PF 1 a 20/abril	10.000	18%	18% s/ 10.000 =	1.800
2º PF 1 a 20/octubre	20.000	18%	18% s/ 20.000 =	3.600
3º PF 1 a 20/diciembre	20.000	18%	18% s/ 20.000 =	3.600
			TOTAL PF=	9.000

2ª Modalidad de PF 40.3 LIS

CONCEPTOS	CÁLCULOS INCN < 10.000.000 €
Plazos	1 a 20 de abril, octubre y diciembre
Porcentaje	**5/7 x tipo de gravamen (por defecto)** **(5/7 x 25% = 17%; 5/7 x 30% = 21% redondeo por defecto)** **Desde 2º PF 2016:** (otros porcentajes si INCN ≥ 10.000.000 €) **(se permiten cambios en LPGE)**
Cálculos del PF	**% s/ Base Imponible acumulada del período presente**
	- Bonificaciones del período presente
	- Retenciones del período presente
	- P F anteriores
Importes correspondientes del periodo correspondiente al pago fraccionado	

- **OBLIGATORIO: Para Grandes empresas**, aquellas cuyo volumen operaciones 12 meses anteriores > 6.000.000 € .
- **Opcional: para las demás** (M-036 en el mes de febrero, del año en curso)

Modificaciones de los PF

Desde 2º PF de 2016

- **Nueva DA 14ª LIS**

- **Real Decreto-ley 2/2016 (BOE de 30-09-2016): Añadió la nueva DA 14ª en la LIS, entra en vigor el mismo día 30-09-2016.**

Afecta a la 2ª Modalidad de PF

Cuando INCN ≥ 10.000.000 €

DA 14ª LIS PAGOS FRACCIONADOS: Desde 2º PF 2016

Grandes empresas, aquellas cuyo Importe Neto de la Cifra de Negocios 12 meses anteriores > 6.000.000 €. Que obligatoriamente deben aplicar la 2ª modalidad de pagos fraccionados la del artículo 40.3 LIS.

INCN de los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo	% de cálculo de PF redondeado por defecto o exceso
INCN < 10.000.000 €	**5/7** x tipo de gravamen (por defecto) ✓(5/7 x 25% = 17%; redondeo por defecto)
	✓ No hay mínimo
INCN ≥ 10.000.000 €	**19/20** x tipo de gravamen (por exceso*) ✓ 19/20 x 25% = 24%; redondeo por exceso ✓ 19/20 x 30% = 29%; redondeo por exceso
	➢Sí hay mínimo: ▪23% s/ Resultado Contable (TG = 25%) ▪25% s/ Resultado Contable (TG = 30%)

No les afecta el mínimo a las entidades que tributan al 10%, 1% y 0%:
entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002, sociedades y fondos de inversión, sociedades y fondos de inversión inmobiliaria, al fondo de regulación del mercado hipotecario, fondos de pensiones, las SOCIMI

DA 14ª LIS PAGOS FRACCIONADOS: Desde 2º PF 2016

INCN	Cálculo del PF
INCN < 10.000.000 €	▪ **17% s/ Resultado Contable +/- ajustes – BINs** de los 3, 9 u 11 primeros meses del ejercicio; ▪ minorado en el importe de las bonificaciones, retenciones soportadas y los pagos fraccionados de los periodos anteriores.
	✓ **No hay mínimo**
INCN ≥ 10.000.000 €	▪ **24% (ó 29%) s/ Resultado Contable +/- ajustes – BINs** de los 3, 9 u 11 primeros meses del ejercicio; ▪ minorado en el importe de las bonificaciones, retenciones soportadas y los pagos fraccionados de los periodos anteriores.
	➢ **Sí hay mínimo:** ▪ **23% (ó 25%) s/ Resultado Contable** de los 3, 9 u 11 primeros meses del ejercicio; ▪ minorado exclusivamente en el importe de los pagos fraccionados.

DA 14ª LIS. 2ª Modalidad de PF 40.3 LIS. INCN ≥ 10.000.000 €

CONCEPTOS	CÁLCULOS cuando INCN ≥ 10.000.000 €
Plazos	1 a 20 de abril, octubre y diciembre
Porcentaje Desde 2º PF 2016	**19/20 x tipo de gravamen (por exceso)** **(19/20 x 25% = 24%; 19/20 x 30% = 29% redondeo por exceso)** **(se permiten cambios en LPGE)**
Cálculos del PF	**% s/ Base Imponible acumulada del período presente** **BI = Resultado Contable +/- ajustes – BINs**
	- Bonificaciones del período presente
	- Retenciones del período presente
	- P F anteriores
Mínimo:	**23% ó 25% (25% las que tributan al 30%)**
	% s/ Resultado Contable del período presente
	- P F anteriores

➢ **Se aplica el mayor**

2ª Modalidad de PF. EJEMPLO-desde 2016 INCN < 10.000.000 €

NO CAMBIAN LOS %. NI SE APLICA LÍMITE MÍNIMO

PERÍODO	RC acumulado	Ajustes	B.I. acumulada	bonificaciones acumuladas	retenciones acumuladas
A 31/03	150.000	-50.000	100.000	0	1.000
A 30/09	300.000	-100.000	200.000	1.000	6.000
A 30/11	400.000	-150.000	250.000	3.000	9.000

PAGOS FRACCIONADOS	**5/7 x tipo de gravamen (5/7 x 25% = 17%) S/ B.I. ACUMULADA**	MENOS BONIFICACIONES ACUMULADAS	MENOS RETENCIONES ACUMULADAS	MENOS P.F. ANTERIORES	**IMPORTE P.F.**
1º PF 1 a 20/abril	17% s/ 100.000 = **17.000**	**- 0**	**- 1.000**		**16.000**
2º PF 1 a 20/octubre	17% s/ 200.000 = **34.000**	**- 1.000**	**- 6.000**	**- 16.000 =**	**11.000**
3º PF 1 a 20/diciembre	17% s/ 250.000 = **42.500**	**- 3.000**	**- 9.000**	**- 27.000 =**	**3.500**
				TOTAL PF=	**30.500**

2ª Modalidad de PF. EJEMPLO-desde 2017 INCN ≥ 10.000.000 €

Sí SE APLICA LÍMITE MÍNIMO. INCN ≥ 10.000.000 €. Para todos PF de 2017

PERÍODO	RC acumulado	Ajustes	B.I. acumulada	bonificaciones acumuladas	retenciones acumuladas
A 31/03	150.000	-50.000	100.000	0	1.000
A 30/09	300.000	-100.000	200.000	1.000	6.000
A 30/11	400.000	-150.000	250.000	3.000	9.000

PF	▪1º, 2º y 3º PF: 24% s/ B.I.	menos Bonificacs.	menos retencion	= Resultdo	Mínimo 1º, 2º y 3º PF: 23% s/ R.C.	menos PF anteriores	importe PF
1º PF 1 a 20/abril	**24%** s/ 100.000 =**24.000**	**- 0**	**- 1.000**	**24.000**	**23%** s/ 150.000 =**34.500**		**34.500**
2º PF 1 a 20/octubre	**24%** s/ 200.000 =**48.000**	**- 1.000**	**- 6.000**	**41.000**	**23%** s/ 300.000 =**69.000**	**- 34.500 =**	**34.500**
3º PF 1 a 20/diciembre	**24%** s/ 250.000 = **60.000**	**- 3.000**	**- 9.000**	**48.000**	**23%** s/ 400.000 = **92.000**	**- 69.000 =**	**23.000**
						TOTAL PF=	**92.000**

❑ Art. 71 Ley 6/2018 PGE-18: Modifica D.T. 14ª LIS

❖ Pagos Fraccionados para entidades de Capital-riesgo Desde 5/7/2018

❖ **Pagos Fraccionados para entidades de Capital-Riesgo:**

➢ **Los pagos fraccionados posteriores a 5/7/2018**

- Con la finalidad de **exceptuar** a las entidades de capital-riesgo, reguladas en la Ley 22/2014, de la obligación de efectuar el pago fraccionado **mínimo** aplicable a las grandes empresas, **en lo que se refiere a sus rentas exentas**, lo que permitirá corregir la actual asimetría respecto al tratamiento dado a otras entidades con baja tributación.

- La excepción prevista en esta disposición para las entidades de capital-riesgo reguladas en la Ley 22/2014 no resultará de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya comenzado antes de la entrada en vigor de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. Para los pagos posteriores a 5/7/2018

GESTIÓN del IS

5. Modelo 232

DOCUMENTACIÓN Y MODELO 232 (1)

Operaciones excluidas de documentación y declaración:

ENTIDAD O PERSONA/ OPERACIONES VINCULADAS	DOCUMENTACIÓN	MOD. 232
Grupo fiscal (independientemente del volumen operaciones)	NO	NO
AIES, UTES (independientemente del volumen operaciones)	NO	NO
Operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta (OPV) o de ofertas públicas de adquisición de valores (OPA) (independiente del volumen de operaciones)	NO	NO
Operaciones No específicas ≤ 250.000 € (a valor de mercado) el conjunto de operaciones con la misma persona o entidad vinculada	NO	NO, salvo (1)

(1) M-232: ∑operación del mismo tipo y método de valoración, de todas las vinculadas > 50% INCN

DOCUMENTACIÓN Y MODELO 232 (2)

OPERACIONES ESPECÍFICAS:

1. **Se** trate de operaciones realizadas con personas físicas que tributen en el método de estimación objetiva con sociedades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan una participación ≥ 25 por 100 del capital social o de los fondos propios. **("Moduleros")**
2. Transmisión de negocios
3. Transmisión de valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidos a negociación, o que estén admitidos a cotización en mercados regulados situados en paraísos fiscales.
4. Transmisión de inmuebles
5. Operaciones sobre activos intangibles.

1. En el supuesto de que las anteriores operaciones se realicen por ERD o personas físicas
2. y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales

➢ Las obligaciones específicas de documentación **no** deberán incorporar el análisis de comparabilidad global que se regula en el artículo 17 del RIS

DOCUMENTACIÓN Y MODELO 232 (3)

DOCUMENTACIÓN/ M-232

Operaciones realizadas en el periodo impositivo con la misma persona o entidad:		
ENTIDAD O PERSONA/ OPERACIONES VINCULADAS	**DOCUMENTACIÓN**	**MOD.232**
1. ≤ 250.000 € (a valor de mercado) el conjunto de operaciones con la misma persona o entidad vinculada		
a) No operaciones específicas	NO	NO, salvo (1)
b) Sí operaciones específicas. Se distingue:		
≤ 100.000 € conjunto operaciones específicas, del mismo tipo, sumadas todas las personas vinculadas	NO	NO, salvo (1)
> 100.000 € conjunto operaciones específicas, del mismo tipo, sumadas todas las personas vinculadas	NO	SÍ
2. > 250.000 € (a valor de mercado) el conjunto de operaciones con la misma persona o entidad vinculada	SÍ	SÍ

(1) M-232: ∑operación del mismo tipo y método de valoración, de todas las vinculadas **> 50% INCN**

DOCUMENTACIÓN Y MODELO 232 :

OBLIGACIÓN de DOCUMENTAR LAS O.V. cuando:

- ❖ **El conjunto de operaciones con la misma persona o entidad vinculada:**
- ✓ **>250.000 € (a valor de mercado): Obligación de Documentar**

Documentación a elaborar:

- ❖ Una vez determinada la obligación de documentar,
- ❖ La documentación que habrá que elaborar será:

1. **Normal**, INCN del ejercicio ≥ 45.000.000 € **u** O. especificas
2. **Simplificada**, INCN del ejercicio < 45.000.000 € y No O.esp.
3. **Muy simplificada**, **ERD en el ejercicio** (INCN e.a. < 10.000.000 €)

OBLIGACIÓN de declarar el Modelo 232 cuando:

- ❑ **Cuando exista obligación de documentar las O.V. :**
  - ➢ El conjunto de operaciones con la misma persona o entidad vinculada > 250.000 €

- ❑ **Otros casos:**

1. ∑ del conjunto de operaciones de todas las personas vinculadas del mismo tipo y que utilicen el mismo método de valoración **> 50% INCN.**
2. ∑ operaciones **específicas** de **todas** las personas vinculadas del **mismo tipo > 100.000 €**
3. Reducción del artículo 23 LIS, **"patent-box"** con personas o entidades vinculadas, no importa el importe.
4. Realice operaciones en **paraísos fiscales**, o tenga valores en **paraísos fiscales**, no importa el importe.

❑ Modelo 232: Operaciones Vinculadas y Paraísos Fiscales

- **Orden HFP/816/2017**, de 28 de agosto, por la que se aprueba el **modelo 232** de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales. **(BOE 30/08/2017, en vigor desde 31/08/2017)**

Afecta al IS cuyos períodos impositivos se inicien a partir del 1/1/2016

Modelo 232. Orden HFP/816/2017

Conceptos	Comentarios
❑ **Formato**	❑ Exclusivamente en **formato electrónico**
❑ Plazo de presentación ➢ **Períodos:** ✓ **finalizados después del 1/1/2017**	❖ se deberá realizar en el **mes siguiente** a los diez meses posteriores a la conclusión del período impositivo al que se refiera la información a suministrar *(1 mes + 10 meses)* ✓ Período Impositivo coincide con el año natural: **Noviembre N+1**
❑ Plazo de presentación ➢ **Períodos:** ✓ **desde 1/1/2016** ✓ **hasta 31/12/2016**	❖ para los períodos impositivos iniciados en el 2016 y que finalicen antes del 31 de diciembre de 2016, será desde el día 1 al 30 de noviembre siguientes a la finalización del período impositivo al que se refiera la información a suministrar. ✓ Ejercicio 2016: **Noviembre 2017**
❑ **Obligados** ❖ **Se dé alguna de las siguientes circunstancias:**	**1.** ∑ **O.V. con la misma persona > 250.000 €** 2. ∑ **O.V.** del mismo tipo y que utilicen el mismo método de valoración, de todas las personas vinculadas **> 50% INCN** **3.** ∑ **O.V. específicas del mismo tipo**, de todas las personas **> 100.000 €** **4.** **O.V.** con la misma persona y **aplica reducción por "patent-box"** 5. Operaciones o tenga valores en **Paraísos Fiscales**

Modelo 232. CASOS en los que es OBLIGATORIO:

Obligatorio M-232	Se dé alguna de las siguientes circunstancias:
❑ O.V. con la misma persona o entidad vinculada	✓ ∑ **del conjunto de operaciones** en el período impositivo **> 250.000 €** ▪ ∑ de todas las O.V. con la misma persona. Importe a valor de mercado.
❖ ∑ de mismo tipo y método de todas las vinculadas	✓ ∑ del conjunto de operaciones del mismo tipo y que utilicen el mismo método de valoración en el período impositivo **> 50% INCN.**
❑ O.V. Operaciones específicas ❖ ∑ de cada tipo de todas las vinculadas	✓ ∑ del conjunto de las operaciones **específicas** del **mismo tipo** en el período impositivo **> 100.000 €**. ▪ Sumadas todas las operaciones específicas del mismo tipo, las de todas las personas vinculadas. ▪ Operaciones específicas : son las excluidas del contenido simplificado de la documentación, que se citan en los artículos 18.3 LIS y 16.5 RIS
❑ O.V. por "Patent-Box"	✓ El contribuyente aplique reducción prevista en el artículo 23 LIS, porque obtiene rentas como consecuencia de la cesión de determinados intangibles ("patent-box") a personas o entidades vinculadas. ▪ Independientemente de su importe.
❑ Paraísos Fiscales	✓ En aquellos casos en que el contribuyente realice operaciones en paraísos fiscales. ✓ o tenga valores en países o territorios calificados como paraísos fiscales ▪ Independientemente de su importe.

❑ CASOS	Se dé alguna de las siguientes circunstancias:	M-232
❑ O.V. con misma persona	✓ ∑ del conjunto de operaciones > 250.000 €	SÍ
❑ O.V. del mismo tipo y método	✓ ∑ del conjunto de operaciones del mismo tipo y que utilicen el mismo método de valoración > 50% INCN.	SÍ
	✓ ∑ del conjunto de operaciones del mismo tipo y que utilicen el mismo método de valoración ≤ 50% INCN.	NO
❑ O.V. específicas*	✓ ∑ operaciones **específicas** del **mismo tipo*** > 100.000 €.	SÍ
	✓ ∑ operaciones **específicas** del **mismo tipo*** ≤ 100.000 €.	NO
❑ O.V. "Patent-Box"	✓ Reducción del artículo 23 LIS, "patent-box" con personas o entidades vinculadas.	SÍ
❑ Paraísos Fiscales	✓ realice operaciones en paraísos fiscales, no importe el importe ✓ o tenga valores en paraísos fiscales, no importe el importe	SÍ

TIPOS* de Operaciones Específicas* ✓ arts. 18.3 LIS y 16.5 RIS	
	1. Operaciones realizadas con "Moduleros"
	2. Transmisión de negocios
	3. Transmisión de valores o participaciones no admitidos a negociación
	4. Transmisión de inmuebles
	5. Operaciones sobre activos intangibles.

Modelo 232. (1) OPERACIONES VINCULADAS (O.V.):

MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA

Agencia Tributaria

Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios considerados paraísos fiscales.

Modelo **232**

Declaración relativa al período impositivo comprendido desde

EL ____ ____ ____ AL ____ ____ ____

Identificación (1)

NIF Entidad

Apellidos y nombre o razón social

Devengo (2)

Ejercicio .....

Tipo ejercicio .....

Código CNAE (2009) actividad principal .....

Declaración complementaria

Declaración sustitutiva

Nº de justificante de la declaración anterior

Información operaciones con personas o entidades vinculadas (art. 13.4 RIS) (3)

Declare separadamente las operaciones de ingreso o pago, sin efectuar compensaciones entre ellas aunque correspondan al mismo concepto. Se declararán las operaciones por persona o entidad vinculada que agrupen un determinado tipo de operación siempre que se haya utilizado el mismo método de valoración. Se incluirán en registros distintos las operaciones de distinto tipo y las operaciones del mismo tipo pero que utilicen métodos de valoración diferentes.

Persona o entidad vinculada: NIF	F/J/Otra	Apellidos y nombre / Razón social	Tipo vinculación	Código provincia/país	Tipo de operación	Ingreso("I")/ Pago ("P")	Método valoración (artº 18.4 LIS)	Importe operación

Modelo 232. (1) OPERACIONES VINCULADAS (O.V.). Tipo de Operación:

Según art. 3.1 de la Orden HFP/816/2017:

El tipo de operación. En este caso, se debe consignar el dígito identificativo del tipo de operación que corresponda de acuerdo con la relación siguiente.

En ella todos los conceptos se refieren a operaciones de **ingreso o pago indistintamente**.

1. – Clave 1: Adquisición/Transmisión de bienes tangibles (existencias, inmovilizados materiales, etc.)
2. – Clave 2: Adquisición/Transmisión/Cesión de uso de intangibles: cánones y otros ingresos/pagos por utilización de tecnología, patentes, marcas, know-how, etc.
3. – Clave 3: Adquisición/Transmisión de activos financieros representativos de fondos propios.
4. – Clave 4: Adquisición/Transmisión de derechos de crédito y activos financieros representativos de deuda (excluidas operaciones tipo 5).
5. – Clave 5: Operaciones financieras de deuda: constitución/amortización de créditos o préstamos, emisión/amortización de obligaciones y bonos, etc. (excluidos intereses*).
6. – Clave 6: Servicios entre personas o entidades vinculadas (artículo 18.5 LIS) (incluidos rendimientos de actividades profesionales, artísticas, deportivas, etc.).
7. – Clave 7: Acuerdos de reparto de costes de bienes o servicios (artículo 18.7 LIS).
8. – Clave 8: Alquileres y otros rendimientos por cesión de uso de inmuebles. **No** incluye rendimientos derivados de transmisiones/adquisiciones (plusvalías o minusvalías).
9. – Clave 9: Intereses* de créditos, préstamos y demás activos financieros representativos de deuda (obligaciones, bonos, etc.). **No** incluye rendimientos derivados de transmisiones/adquisiciones de estos activos financieros (plusvalías o minusvalías).
10. – Clave 10: Rendimientos del trabajo, pensiones y aportaciones a fondos de pensiones y a otros sistemas de capitalización o retribución diferida, entrega de acciones u opciones sobre las mismas, etc.
11. – Clave 11: Otras operaciones.

Diferenciar si es Ingreso (I) o Pago (P) | ✓ **El importe de la operación sin incluir el IVA.**

Modelo 232. (2) O. V. Reducciones de "PATENT-BOX":

Operaciones con personas o entidades vinculadas en caso de aplicación de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 23 y DT 20ª LIS) (4)

Nº identificación de la matriz	Razón social (matriz)

Declare separadamente por persona o entidad vinculada las rentas sobre las que se aplique la reducción.

Persona o entidad vinculada: NIF	F/J/Otra	Apellidos y nombre / Razón social (persona o entidad vinculada)	Código provincia/país	Tipo vinculación	Importe operación

Persona o entidad vinculada: NIF	F/J/Otra	Apellidos y nombre / Razón social (persona o entidad vinculada)	Código provincia/país	Tipo vinculación	Importe operación

Persona o entidad vinculada: NIF	F/J/Otra	Apellidos y nombre / Razón social (persona o entidad vinculada)	Código provincia/país	Tipo vinculación	Importe operación

Modelo 232. (3) OPERACIONES con PARAÍSOS FISCALES:

Operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales (5)

Operaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales

Descripción de la operación	Persona o entidad residente en país o territorio calificado como paraíso fiscal	F/J/Otra	Clave país/territorio	País o territorio calificado como paraíso fiscal	Importe

Tenencia de valores relacionados con países o territorios calificados como paraísos fiscales

Tipo	Entidad participada o emisora de los valores	País o territorio calificado como paraíso fiscal	Clave país/territorio	Valor de adquisición	% Particip.

❑ CASOS	Se dé alguna de las siguientes circunstancias:	M-232
❑ O.V. con misma persona	✓ ∑ del conjunto de operaciones > 250.000 €	SÍ
❑ O.V. del mismo tipo y método	✓ ∑ del conjunto de operaciones del mismo tipo y que utilicen el mismo método de valoración > 50% INCN.	SÍ
	✓ ∑ del conjunto de operaciones del mismo tipo y que utilicen el mismo método de valoración ≤ 50% INCN.	NO
❑ O.V. específicas*	✓ ∑ operaciones **específicas** del **mismo tipo*** > 100.000 €.	SÍ
	✓ ∑ operaciones **específicas** del **mismo tipo*** ≤ 100.000 €.	NO
❑ O.V. "Patent-Box"	✓ Reducción del artículo 23 LIS, "patent-box" con personas o entidades vinculadas.	SÍ
❑ Paraísos Fiscales	✓ realice operaciones en paraísos fiscales, no importe el importe ✓ o tenga valores en paraísos fiscales, no importe el importe	SÍ

TIPOS* de Operaciones Específicas* ✓ arts. 18.3 LIS y 16.5 RIS	
	1. Operaciones realizadas con "Moduleros"
	2. Transmisión de negocios
	3. Transmisión de valores o participaciones no admitidos a negociación
	4. Transmisión de inmuebles
	5. Operaciones sobre activos intangibles.

EJEMPLO-1 Documentación y Modelo 232.

La entidad "ASA" cuyo INCN es 2 MM € realiza las siguientes operaciones vinculadas:

a) Venta de mercancías a la Sociedad vinculada "X" por 290.000€.
b) Con la Sociedad vinculada "Y" Venta de una marca por 150.000€.

SOLUCIÓN:

a) Con la sociedad "X": ∑ del conjunto de operaciones > 250.000 €: Sí Obligatorio documentación y sí Modelo 232

b) Con la sociedad "Y": ∑ del conjunto de operaciones ≤ 250.000 €: No obligatorio documentación, pero sí Modelo 232 (∑ operaciones específicas(venta de una marca) del mismo tipo > 100.000 €)

Vinculada	Circunstancias	Importe €	Doc.	M-232
"X"	a) ∑ del conjunto de operaciones con "X" > 250.000 €	290.000	SÍ	SÍ
"Y"	b) ∑ del conjunto de operaciones con "Y" ≤ 250.000 €	150.000	NO	No?↓
	✓ ∑ operaciones específicas (venta de una marca) del mismo tipo* > 100.000 €	150.000		SÍ

❑ Descripción de Operación Vinculada, declarar 2 operaciones separadas en M-232:	Tipo	I ó P
1. **M-232:** Declarar la operación con X por la venta de mercaderías por 290.000 €	clave 1	"I"
2. **M-232:** Declarar la operación con Y por la venta de una Marca por 150.000 €	clave 2	"I"

EJEMPLO-2 Documentación y Modelo 232.

La entidad "ASA" cuyo INCN es 2 MM € realiza las siguientes operaciones vinculadas:

a) **Venta de mercancías a la Sociedad vinculada "X" por 240.000€.**

b) **Con la Sociedad vinculada "Y" venta de una marca por 90.000€.**

SOLUCIÓN:

- Con la sociedades "X" e "Y": ∑ del conjunto de operaciones ≤ 250.000 €: No obligatorio documentación y Modelo 232 depende hay que mirar otras cosas.
- **Modelo 232 hay que mirar otras cosas**:

1. ∑ operaciones específicas (sumar el de todas las sociedades vinculadas) del mismo tipo > 100.000 €
2. ∑ del conjunto de operaciones del mismo tipo y que utilicen el mismo método de valoración , de todas las sociedades ≤ 50% INCN.

Vincda	Circunstancias	Importe €	Doc.	M-232
"X"	a) ∑ del conjunto de operaciones con **"X" ≤ 250.000 €**	**240.000**	**NO**	**No?↓**
	▪ **50% INCN** [INCN = 2.000.000; 50% INCN = 1.000.000]	**1.000.000***		↓
	▪ ∑ del conjunto de operaciones de "**X**" del mismo tipo y que utilicen el mismo método de valoración **≤ 50% INCN**	**240.000***		**No? ↓**
	∑ O. específicas** (X + Y) del mismo tipo (Venta Marca) ≤ 100.000 €	**90.000****		**NO**
"Y"	b) ∑ del conjunto de operaciones con **"Y" ≤ 250.000 €**	**90.000**	**NO**	**No? ↓**
	▪ **50% INCN** [INCN = 2.000.000; 50% INCN = 1.000.000]	**1.000.000***		↓
	▪ ∑ del conjunto de operaciones de "**Y**" del mismo tipo y que utilicen el mismo método de valoración **≤ 50% INCN**	**90.000***		**No? ↓**
	∑ O. específicas** (X + Y) del mismo tipo (Venta Marca) ≤ 100.000 €	**90.000****		**NO**

EJEMPLO-3 Documentación y Modelo 232.

La entidad "ASA" cuyo INCN es 400.000 € realiza las siguientes operaciones vinculadas:

a) **Venta de mercancías a la Sociedad vinculada "X" por 240.000€.**

b) **Con la Sociedad vinculada "Y" transmisión de una marca por 90.000€.**

SOLUCIÓN:

- Con la sociedades "X" e "Y": ∑ del conjunto de operaciones ≤ 250.000 €: No obligatorio documentación y Modelo 232 depende hay que mirar otras cosas.
- **Modelo 232 hay que mirar otras cosas**:

1. ∑ operaciones específicas (sumar el de todas las sociedades vinculadas) del mismo tipo > 100.000 €
2. ∑ del conjunto de operaciones del mismo tipo y mismo método de valoración , de todas las sociedades ≤ 50% INCN.

Vincda	Circunstancias	Importe €	Doc.	M-232
"X"	a) ∑ del conjunto de operaciones con **"X" ≤ 250.000 €**	**240.000**	**NO**	**No? ↓**
	▪ **50% INCN** [INCN = 400.000; 50% INCN = 200.000]	**200.000***		↓
	▪ ∑ del conjunto de operaciones de "**X**" del mismo tipo y que utilicen el mismo método de valoración **> 50% INCN**	**240.000***		**Sí**
	∑ O. específicas** (X + Y) del mismo tipo (Venta Marca) ≤ 100.000 €	**90.000****		
"Y"	b) ∑ del conjunto de operaciones con **"Y" ≤ 250.000 €**	**90.000**	**NO**	**No? ↓**
	▪ **50% INCN** [INCN = 400.000; 50% INCN = 200.000]	**200.000***		↓
	▪ ∑ del conjunto de operaciones de "**Y**" del mismo tipo y que utilicen el mismo método de valoración **≤ 50% INCN**	**90.000**		**No? ↓**
	∑ O. específicas** (X + Y) del mismo tipo (Venta Marca) ≤ 100.000 €	**90.000****		**NO**

1. M-232: Declarar la operación con X por la venta de mercaderías por 240.000 €	**clave 1**	**"I"**	

EJEMPLO-4 Documentación y Modelo 232.

La entidad "ASA" cuyo INCN es 400.000 € realiza las siguientes operaciones vinculadas:

a) Venta de mercaderías a la Sociedad vinculada "X" por 120.000 €.

b) Venta de mercaderías a la Sociedad vinculada "Y" por 90.000 €.

SOLUCIÓN:

- Con la sociedades "X" e "Y": ∑ del conjunto de operaciones ≤ 250.000 €: No obligatorio documentación y Modelo 232 depende hay que mirar otras cosas.
- **Modelo 232 hay que mirar otras cosas**:

1. ∑ operaciones específicas (sumar el de todas las sociedades vinculadas) del mismo tipo > 100.000 €
2. ∑ del conjunto de operaciones del mismo tipo y mismo método de valoración , de todas las sociedades ≤ 50% INCN.

Vincda	Circunstancias	Importe €	Doc.	M-232
"X"	a) ∑ del conjunto de operaciones con **"X" ≤ 250.000 €**	**120.000**	**NO**	**No? ↓**
	▪ **50% INCN** [INCN = 400.000; 50% INCN = 200.000]	**200.000***		↓
	▪ ∑ del conjunto de operaciones de **"X" e "Y"** del mismo tipo y que utilicen el mismo método de valoración: **210.000 > 50% INCN**	(120.000 +90.000) **210.000**		**Sí**
"Y"	b) ∑ del conjunto de operaciones con **"Y" ≤ 250.000 €**	**90.000**	**NO**	**No? ↓**
	▪ **50% INCN** [INCN = 400.000; 50% INCN = 200.000]	**200.000***		↓
	▪ ∑ del conjunto de operaciones de **"X" e "Y"** del mismo tipo y que utilicen el mismo método de valoración **210.000 > 50% INCN**	(120.000 +90.000) **210.000**		**Sí**

1. M-232: Declarar la operación con X por la venta de mercaderías por 120.000 €	**clave 1**	**"I"**
2. M-232: Declarar la operación con Y por la venta de mercaderías por 90.000 €	**clave 1**	**"I"**

EJEMPLO-5 Documentación y Modelo 232.

La entidad "ASA" cuyo INCN es 400.000 € realiza las siguientes operaciones vinculadas:

a) **Venta de inmueble a la Sociedad vinculada "X" por 50.000 €.**

b) **Con la Sociedad vinculada "Y" venta de un inmueble por 90.000 €.**

SOLUCIÓN:

- Con la sociedades "X" e "Y": ∑ del conjunto de operaciones ≤ 250.000 €: No obligatorio documentación y Modelo 232 depende hay que mirar otras cosas.
- **Modelo 232 hay que mirar otras cosas**:

1. ∑ operaciones específicas (sumar el de todas las sociedades vinculadas) del mismo tipo > 100.000 €
2. ∑ del conjunto de operaciones del mismo tipo y mismo método de valoración, de todas las sociedades ≤ 50% INCN.

Vincda	Circunstancias	Importe €	Doc.	M-232
"X"	a) ∑ del conjunto de operaciones con **"X" ≤ 250.000 €**	**50.000**	**NO**	**No? ↓**
	▪ **50% INCN** [INCN = 400.000; 50% INCN = 200.000]	**200.000***		↓
	▪ ∑ del conjunto de operaciones de "**X" e "Y"** del mismo tipo y que utilicen el mismo método de valoración: **140.000 ≤ 50% INCN**	(50.000 +90.000) **140.000**		**No? ↓**
	∑ O. específicas** (X + Y) del mismo tipo (Venta inmuebles) > 100.000 €	**140.000****		**Sí**
"Y"	b) ∑ del conjunto de operaciones con **"Y" ≤ 250.000 €**	**90.000**	**NO**	**No? ↓**
	▪ **50% INCN** [INCN = 400.000; 50% INCN = 200.000]	**200.000***		↓
	▪ ∑ del conjunto de operaciones de "**X" e "Y"** del mismo tipo y que utilicen el mismo método de valoración: **140.000 ≤ 50% INCN**	(50.000 +90.000) **140.000**		**No? ↓**
	∑ O. específicas** (X + Y) del mismo tipo (Venta inmuebles) > 100.000 €	**140.000****		**Sí**

1. M-232: Declarar la operación con X por la venta de un inmueble por 50.000 €	**clave 1**	**"I"**
2. M-232: Declarar la operación con Y por la venta de un inmueble por 90.000 €	**clave 1**	**"I"**

EJEMPLO-6 Documentación y Modelo 232.

La entidad "ASA" cuyo INCN es 400.000 € realiza las siguientes operaciones vinculadas:

a) **Venta de una marca a la Sociedad vinculada "X" por 50.000 €.**

b) **Con la Sociedad vinculada "Y" venta de un inmueble por 90.000 €.**

SOLUCIÓN:

- Con la sociedades "X" e "Y": ∑ del conjunto de operaciones ≤ 250.000 €: No obligatorio documentación y Modelo 232 depende hay que mirar otras cosas.
- **Modelo 232 hay que mirar otras cosas**:

1. ∑ operaciones específicas (sumar el de todas las sociedades vinculadas) del mismo tipo > 100.000 €
2. ∑ del conjunto de operaciones del mismo tipo y mismo método de valoración , de todas las sociedades ≤ 50% INCN.

Vincda	Circunstancias	Importe €		Doc.	M-232
"X"	a) ∑ del conjunto de operaciones con **"X" ≤ 250.000 €**	**50.000**		**NO**	**No? ↓**
	▪ **50% INCN** [INCN = 400.000; 50% INCN = 200.000]	**200.000***			↓
	▪ ∑ del conjunto de operaciones de "**X" e "Y"** del mismo tipo y que utilicen el mismo método de valoración **≤ 50% INCN**	50.000	90.000		**No? ↓**
	∑ O. específicas** (X + Y) son distinto tipo (marca e inmueble) **≤** 100.000	50.000	90.000		**NO**
"Y"	b) ∑ del conjunto de operaciones con **"Y" ≤ 250.000 €**	**90.000**		**NO**	**No? ↓**
	▪ **50% INCN** [INCN = 400.000; 50% INCN = 200.000]	**200.000***			↓
	▪ ∑ del conjunto de operaciones de "**X" e "Y"** del mismo tipo y que utilicen el mismo método de valoración **≤ 50% INCN**	50.000	90.000		**No? ↓**
	∑ O. específicas** (X + Y) son distinto tipo (marca e inmueble) **≤** 100.000	50.000	90.000		**NO**

II. IRPF

(Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)

José Antonio Fernández Pérez

IRPF (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)

Legislación Fiscal básica:

- **Ley 35/2006**, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, **en adelante LIRPF**
  (BOE de 29-11-2006)

- **Real Decreto 439/2007**, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, **en adelante RIRPF**
  (BOE de 31-3-2007)

Rendimientos Actividades Económicas

José Antonio Fernández Pérez

SISTEMAS DE ESTIMACIÓN DE RENTAS PARA ACTIVIDADES ECONÓMICAS

SISTEMAS DE ESTIMACIÓN

arts. 30 y 31 L
art. 25 R

EST. DIRECTA

NORMAL

art. 30.1 L
art. 29.3 R

- **Utilización obligatoria :**

  Acts. Empresariales o Profesionales cuya "Cifra de Negocios" en el año anterior **supere** los 600.000 €

  ↙ Para la aplicación obligatoria se tendrá en cuenta la C.d.N. de TODAS las actividades del contribuyente

- **Utilización optativa :**

  Acts. Empresariales o Profesionales que, no rebasando el límite anterior, renuncien a Estimación Directa Simplificada

SIMPLIFICADA

art. 30.1 L
art. 28 R

- Actividades Empresariales o Profesionales que :
  1. **No estén** en E. Objetiva (no listado, exclusión ó renuncia)
  2. Su "Cifra de Negocios" (sumadas todas las acts. del contribuyente) sea ≤ 600.000 € en el año anterior
  3. No RENUNCIEN a esta Modalidad

EST. OBJETIVA

art. 31.1 L
arts. 32 - 34 R

1. Actividades que determine el Ministerio de Hacienda (art. 32.1 R)
2. No estén EXCLUIDAS de esta Modalidad (por aplicación de ciertos **límites**)
3. No RENUNCIEN a esta Modalidad

CIFRA DE NEGOCIOS (C.d.N.)

Inst. de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (I.C.A.C.)

Resolución ICAC de 16 / Mayo / 1991

Componentes **Positivos** : Importe de la ventas de la "actividad ordinaria" (No se incluyen ingresos extraordinarios")

No se incluyen :
- Autoconsumo
- Subvenciones que no vayan en el precio
- Ingresos Financieros
- IVA e Impuestos Especiales

Componentes **Negativos** :
- Devoluciones de ventas
- Rappels sobre ventas
- Descuentos Comerciales sobre Ventas

ESTIMACION DIRECTA NORMAL : CÁLCULO DEL RENDIMIENTO NETO

- **Remisión al I.S. : art. 28.1 L**
  - El Rendimiento Neto se determina según las normas del Impuesto sobre Sociedades
  - Con las especificidades que añade la Ley del IRPF

OBJETIVO : Unificar el tratamiento a las actividades empresariales o profesionales con independencia de su personalidad jurídica ≡ con independencia del Impuesto que las someta

- **Especificidades en IRPF :**

1. INGRESOS : (art. 28.4 L)

- Autoconsumo
- Entrega de bienes o prestación servicios gratuita (valoradas a precio de mercado)
- Diferencia entre el precio de mercado y el precio pactado cuando ésta sea notoria

2. GASTOS DEDUCIBLES : (art. 30.2 L)

a) Mutualidades de Previsión Social del empresario o profesional

- En general : no deducibles. Excepción : ciertas aportaciones de profesionales no integrados en el régimen especial de la SS de los trabajadores por cuenta propia o autónomos. Límite: 6.125,15 €.

b) Prestación de trabajo por cónyuge o hijos menores :

- El salario pactado es gasto deducible bajo ciertas condiciones
  - ⇒ Será rendimiento del trabajo para el que lo percibe

c) Cesión de bienes o derechos por cónyuge o hijos menores :

- Contraprestación pactada es gasto deducible bajo ciertas condiciones
  - ⇒ Será rendimiento del capital para el que la perciba

d) Seguro enfermedad del titular, cónyuge e hijos: deducible hasta 500€ (1.500 discapacidad) / persona

3. G.P.P. por Transmisión de ELEMENTOS AFECTOS : No se incluyen en el Rendimiento Neto ➔ Pasan al ámbito de las G.P.Patrimoniales

4. REDUCCIÓN del 30% para Rendimientos Netos "Irregulares" (art. 32.1 L y 25 R).
(con periodo generación > 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular)

NOVEDAD EN IRPF DESDE 01/01/2018

❑ Gastos deducibles para Autónomos

➢ En Estimación Directa (Normal y Simplificada)

❖ **Ley 6/2017**, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo. (art. 11 Ley 6/2017 modifica regla 5ª del art. 30.2 LIRPF)

- (BOE 25/10/2017, con efectos para este caso desde el 1/1/2018)

❖ **Modifica la regla 5ª del art. 30.2 LIRPF [añade letras b) y c)]**

✓ Con efectos desde el 1/1/2018

Gastos Deducibles "Autónomos". E. Directa (EDN y EDS) Art. 30.2.5ª LIRPF

Conceptos	Comentarios Desde 1/1/2018
1. Gastos por determinados **suministros** cuando el empresario o profesional ejerza su actividad **en su propia Vivienda Habitual (VH)**	➢ Cuando el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica, los gastos de **suministros** de dicha vivienda, tales como agua, gas, electricidad, telefonía e Internet, ➢ en el porcentaje resultante de aplicar el **30%** a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior. ✓ Art. 30.2.5ª.b) LIRPF
2. Gastos de **manutención** del titular de la actividad	➢ Los gastos de **manutención** del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica, ▪ siempre que se produzcan en establecimientos de **restauración y hostelería** ▪ y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago, ▪ con los **límites** cuantitativos establecidos en el art. 9 RIRPF para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores. ✓ Art. 30.2.5ª.c) LIRPF
❖ Coches afectos parcialmente	❖ **Presunción de la afectación del 50%: No se reformó** ❖ **Sólo existe en IVA.**

Gastos Deducibles de Suministros en Vivienda Habitual. Art. 30.2.5ª.b) LIRPF

Conceptos	Comentarios Desde 1/1/2018
❑ **Actividad**	✓ Realiza parcialmente la actividad **en su propia Vivienda Habitual** ✓ **En Estimación Directa: Normal y Simplificada**
❑ **Antecedentes**	➢ **Resolución del TEAC 10/9/2015**: admitió la deducibilidad parcial de los gastos de titularidad* y de suministros** de la VH afecta en parte ▪ Gastos derivados de la **titularidad*** de la VH (IBI, amortizaciones, comunidad, etc.): deducibles en la proporción de la parte de la VH destinada a la actividad y a su porcentaje de titularidad. ▪ **Suministros**:** cuantificar los gastos deducibles; % de m², habría que tener en cuenta los días laborables y las horas en que se ejercía la actividad económica en el inmueble. Problema es cuantificar
❖ **Suministros**	❖ **suministros** de dicha vivienda, ➢ tales como *agua, gas, electricidad, telefonía e Internet.*
❖ **% Deducible**	➢ **30%** s/ **% de m² de la oficina en la VH** ➢ salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior.
❖ **Ejemplo**	➢ **20 m² de oficina en su piso de 100 m², el cual es su VH (20%)** ✓ **% de gastos Deducibles: 30% s/ 20% = 6%** ➢ **Gastos totales en la VH por Suministros anuales: 4.000 €** ✓ **Importe deducible: 6% s/ 4.000 € = 240 €**

❖ **En IVA: No** deducible nada, porque no existe afectación exclusiva a la actividad. art.95 LIVA

Gastos Deducibles por Manutención propios Art. 30.2.5ª.c) LIRPF

Conceptos	Comentarios Desde 1/1/2018
❑ **Manutención**	✓ Manutención ("comer") del propio contribuyente ✓ Incurridos en el desarrollo de la actividad económica ✓ **En Estimación Directa: Normal y Simplificada**
❑ **Establecimientos**	✓ De **restauración y hostelería. Factura**
❑ **Pago**	✓ Utilizando cualquier **medio electrónico de pago** ○ **No se puede pagar en efectivo**
❑ **Cuantías: Límites**	▪ los **límites** cuantitativos establecidos en el art. 9 RIRPF* para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores. (Ver página siguiente*)

✓ Justificar el gasto: mediante la correspondiente factura (cumpla requisitos).
✓ Deberá **probar**: su vinculación con el desarrollo de la actividad y su correlación con los ingresos. Aquí están los mayores conflictos con la AEAT, no se resuelve el problema.
✓ Ejemplo de prueba: en lugares dónde se realizan trabajos y en días laborables.

❖ **En IVA: Sí** se admite la deducción de estas cuotas soportadas en hostelería y restauración cuando los gastos sean deducibles en el IRPF o en el IS (art 96.Uno.6.º LIVA)

❖ Otra **cosa distinta** son las **atenciones a clientes o proveedores**:
✓ Puede deducir los gastos de las comidas realizadas con los clientes y proveedores.
✓ En este caso se sujetarían a los límites, que establece el artículo 15 e) LIS (**1 % s/ INCN**).
✓ **El IVA** de las "atenciones a clientes o proveedores": **no** es deducible. (art. 96.Uno.5º LIVA)

Manutención* autónomos: desde el 1/1/2018

❖ Se remite al art. 9 RIRPF, sólo a efectos de los límites* de las cuantías*

➢ Si el "autónomo" se desplaza por motivos laborales

↓

Incurre en gastos (manutención)

Cuantías LÍMITES* (art. 9 RIRPF*)

❑ GASTOS DE MANUTENCIÓN* :

No se exige para el caso de los autónomos:

○ realizar el trabajo en municipio ≠ lugar de trabajo habitual y ≠ del de residencia

REQUISITOS

← Deben ser por gastos en establecimientos de hostelería

← Deberá poder acreditarse día, lugar y razón del desplazamiento

✓ Justificar el gasto: mediante la correspondiente factura (cumpla requisitos).

✓ Deberá probar: su vinculación con el desarrollo de la actividad y su correlación con los ingresos.

▪ Aquí están los mayores conflictos con la AEAT, no se resuelve el problema.

✓ Ejemplo de prueba: en lugares dónde se realizan trabajos y en días laborables.

✓ Manutención ("comer") del propio contribuyente

✓ Incurridos en el desarrollo de la actividad económica

✓ En Estimación Directa: Normal y Simplificada

✓ Utilizando cualquier medio electrónico de pago

○ No se puede pagar en efectivo

Cuantías LÍMITES (art. 9 RIRPF*)

↓

← **Cuantías* (límites*):**

B.1) Con pernocta en municipio ≠: Manutención: 53,34 (España) ó 91,35 (extranjero) € / día

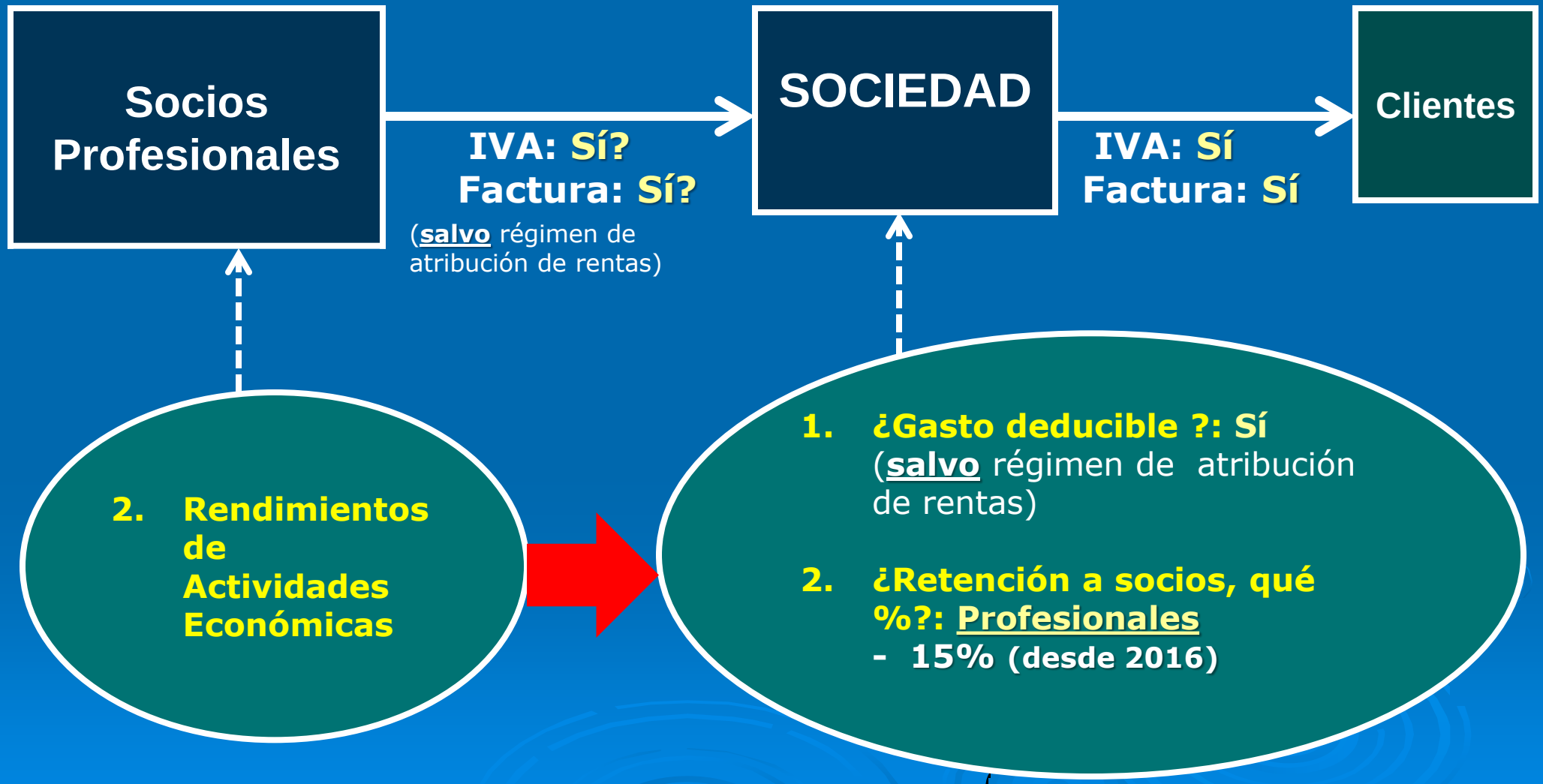
B.2) Sin pernocta: manutención 26,67 (España) ó 48,08 (extranjero) € / día

❑ Socios Profesionales de entidades mercantiles:

- ❖ Rendimiento de Actividades Económicas para el socio
- ❖ CV de tratamiento para el socio a efectos del IRPF
- ❖ CV de tratamiento para el socio a efectos del IVA
- ❖ CV de tratamiento para el socio a efectos del IAE

ESQUEMA- [SOCIOS/Profesionales-SOCIEDAD]

[SOCIOS/Profesionales-SOCIEDAD]: RTOS. ACTV. ECONÓMICAS



SERVICIOS PRESTADOS POR EL SOCIO A LA SOCIEDAD: ¿RENDIMIENTOS DEL TRABAJO Ó RENDIMIENTOS DE AAEE?

RENDIMIENTOS	PRECISIONES
❑ **Calificación de tales servicios**	❖ No existen reglas especiales en la **normativa del IRPF**, ❖ Debe acudirse al **concepto general** de dicha normativa sobre: 1. **rendimientos del trabajo** 2. y **rendimientos de actividades económicas**.
1. Rendimientos del Trabajo	➢ *"se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria **y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas**". **(art. 17.1 LIRPF)***
	❖ **salvo que** deba calificarse como rendimiento de actividad económica.
2. Rendimientos de Actividades Económicas	➢ *"Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la **ordenación por cuenta propia de medios de producción** y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios…"* **(art. 27.1 LIRPF)**
	❖ **La calificación como rendimiento de actividad económica exige el cumplimiento de dos requisitos esenciales:** **1. Ordenación por cuenta propia.** **2. Existencia de medios de producción en sede del socio.**

Ley 26/2014 REFORMA Art. 27 LIRPF desde 2015

Delimitación del Concepto de Rto. AAEE. PROFESIONALES

- **Un contribuyente cuyos rendimientos en el IRPF son calificados como RTOS. AAEE por la definición legal del artículo 27.1 LIRFP :**

1. Conforme a dicho artículo los **rendimientos procedentes** de una entidad en cuyo capital participe el contribuyente **(socio de sociedad)**

2. Rendimientos derivados de la realización de actividades incluidas en la **sección Segunda de las Tarifas del IAE** (**actividades profesionales**),

3. **se calificarán como rendimientos de Actividades Económicas cuando el contribuyente esté incluido:**

a) en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos (**RETA**),

b) o en una **mutualidad** de previsión social que actúe como **alternativa** al citado régimen especial.

- **Otro tema es tratar de determinar si conlleva la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA.**

Régimen Especial de los Trabajadores Autónomos (RETA)

Art. 305 RD Lº 8/2015 TR Ley General Seguridad Social:

❑ **Obligatoriamente incluidos en el RETA:**

- quienes ejerzan las funciones de **dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador**,
- o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquélla.

❖ **50% CS**	✓ *Se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, **la mitad del capital social**.*

❖ **Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el trabajador posee el control efectivo de la sociedad cuando concurran algunas de las siguientes circunstancias:**

❖ **50% CS**	✓ *Que, al menos, la mitad del capital de la sociedad para la que preste sus servicios esté distribuido entre socios, con los que conviva, y a quienes se encuentre unido por **vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado**.*
❖ **1/3 CS**	✓ *Que su participación en el capital social sea **≥ 1/3 CS***
❖ **25% CS**	✓ *Que su participación en el capital social sea igual o superior a la cuarta parte del mismo, **si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad**.*

❖ Cuando no concurran las circunstancias anteriores, **la Administración podrá demostrar**, por cualquier medio de prueba, que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad.

❖ **No** estarán comprendidos por la mera administración del patrimonio de los socios

SERVICIOS PRESTADOS POR EL SOCIO A LA SOCIEDAD:

TRATAMIENTO	CONSULTAS VINCULANTES DGT
1. IRPF:	➢ **Rendimientos de Actividades Económicas:** ✓ **profesionales en el RETA**
	❖ **V1148-15; V2456-15; V2484-15;** ❖ **V2504-15; V3740-15; V3741-15;** ❖ **V3890-15; V3894-15; V273-16;** ❖ **V0482-16; V0611-16.**
2. IVA:	➢ **No sujeto a IVA:** ✓ **si los medios de producción son de la sociedad y responde la sociedad frente a terceros.**
	❖ **V1148-15; V2456-15; V2504-15;** ❖ **V2968-15; V3415-15; V3417-15;** ❖ **V3740-15; V3741-15; V3831-15;** ❖ **V3890-15; V3894-15; V0433-16;** ❖ **V0482-16; V0611-16.**
3. IAE:	➢ **No sujeto a IAE:** ✓ **<u>En línea con el IVA</u>, si los medios de producción son de la sociedad y responde la sociedad frente a terceros.**
	❖ **V1148-15; V2484-15;** ❖ **V3741-15; V0611-16.**

OPERACIONES VINCULADAS

- **CASO ESPECIAL: Sociedades Profesionales**
- **"PUERTO SEGURO"**

Art. 18 NUEVA LIS Desde 1/1/2015

OPERACIONES VINCULADAS

CONCEPTOS	EN MATERIA DE OPERACIONES VINCULADAS
❑ **Relación socio-sociedad**	❖ Se restringe el perímetro de la vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, quedando fijado en el **25 %** de participación (anteriormente era el 5 %).
❑ **Valoración**	❖ Hay que valorar a **Valor de Mercado**
❑ **Caso Especial**	❖ **Socios profesionales: "Puerto Seguro"**
❑ **Administradores**	❖ La **retribución** por sus funciones: **No** es operación vinculada
❑ **Documentación**	❖ La documentación **específica** que tienen que elaborar las entidades afectadas, se precisa que tendrán un contenido **simplificado** aquellas **entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCN) < 45.000.000 €.**
❑ **Métodos en la valoración**	❖ **Se elimina la jerarquía de los 5 métodos en la valoración** de operaciones vinculadas, ❖ y **se admiten**, adicionalmente, **con carácter subsidiario otros métodos** y técnicas de valoración, siempre que respeten el principio de libre competencia.
❑ **En LIS Ajuste Secundario**	❖ Regula relación socio-sociedad (el % de socio y el resto). ❖ Para sufragar error RIS que declaró nulo la **STS de 27/5/14**

VALOR DE MERCADO. CASO ESPECIAL

SOCIEDADES PROFESIONALES. VALOR CONVENIDO = VM Art. 18.6 LIS

PRESTACIÓN DE SERVICIOS POR UN SOCIO PROFESIONAL, PERSONA FÍSICA, A UNA ENTIDAD VINCULADA. VALOR CONVENIDO = VM

Cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) **Que la entidad :**

- ✓ Que de sus ingresos del ejercicio más del 75% procedan del desarrollo de actividades profesionales,
- ✓ Que cuente con los medios materiales y humanos adecuados

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo (resultado previo: el resultado antes de la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios).

c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

1. Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.
2. No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el IPREM (5 x 7.519,59 € = 37.597,95 €). El incumplimiento del requisito establecido en este número 2. en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales.

VALOR DE MERCADO. CASO ESPECIAL

SOCIEDADES PROFESIONALES. VALOR CONVENIDO = VM Art. 18.6 LIS

PRESTACIÓN DE SERVICIOS POR UN SOCIO PROFESIONAL, PERSONA FÍSICA, A UNA ENTIDAD VINCULADA. VALOR CONVENIDO = VM

Cuando se cumplan los siguientes requisitos:

"PUERTO SEGURO"

- **Entidad:**
  - >75% de los ingresos provenga de actividades profesionales
  - Medios materiales y humanos adecuados

- **Retribución de todos los socios por sus servicios profesionales ≥ 75% s/ el resultado previo.**

- **Retribución de cada socio:**
  - En función de su contribución a la buena marcha de la sociedad (criterios por escrito, cuantitativos y cualitativos).
  - **≥ 1,5** veces salario medio de asalariados con análogas funciones a las de los socios profesionales.
    - Si no existen profesionales asalariados: tomar como referencia **5 veces el IPREM** (5 x 7.519,59 € = 37.597,95 € anuales, desde 2017).
  - **Incumplimiento de un socio no inhabilita para el resto de socios.**

EJEMPLO: VALOR DE MERCADO. CASO ESPECIAL

SOCIEDADES PROFESIONALES. VALOR CONVENIDO = VM Art. 18.6 LIS

- Sociedad de arquitectos, trabajan 4: dos son socios y otros dos son empleados
- Sueldo de los arquitectos empleados: 30.000 € cada uno (total 60.000 €)
- Sueldo de los arquitectos socios: 45.000 € cada uno (total 90.000 €)
- Ingresos totales de la Sociedad: 210.000 € y además otros gastos de 30.000 €.

SOLUCIÓN:

"PUERTO SEGURO"

Ingresos profesionales:	210.000
Gastos otro personal profesional (2x 30.000*):	- 60.000
Otros gastos:	- 30.000
Resultado previo:	**120.000**
Retrib. socios profesionales (2x 45.000)**:	- 90.000
Resultado antes impuestos:	30.000

CUMPLE REQUISITOS:

1. Retribución de cada socio (45.000 €):
   - ≥ [1,5 x Gastos otro personal profesional*]: 45.000 ≥ [30.000 x 1,5 = 45.000]
2. Retribución de todos los socios profesionales**(90.000 €):
   - ≥ 75% s/Resultado previo = [(75% s/120.000) = 90.000]

- **Específico para Estimación Directa Simplificada**

ED Simplificada. Art. 30 LIRPF desde 2015

GASTOS FISCALMENTE DEDUCIBLES. ESTIMACIÓN DIRECTA SIMPLIFICADA

CONCEPTOS	MODIFICACIONES Desde 1/1/2015 (aplicable desde 2013)
❑ **Mutualidades alternativas a la SS. LÍMITE** ➢ **Art. 30.2.1ª LIRPF**	❑ Recoger la previsión contenida en la DA 46ª de la Ley 27/2011, sobre actualización, adecuación y modernización del sistema de la SS ❖ **"el límite máximo que se cifra en el 50 % de la cuota máxima por contingencias comunes establecida en cada ejercicio económico"*** **(aplicable a partir de 2013)** ➢ **Límite años anteriores a 2013: 4.500 € anuales.** ➢ **Límite desde 2013: 6.125,15 € anuales. (el límite se eleva)** ➢ **Se añade párrafo* (se dice en LIRPF, antes estaba DA 46ª L 27/11)**
❑ **EDS:** **Gastos de difícil justificación. LÍMITE** ➢ **Art. 30.2.4ª LIRPF**	**Desde 2015** ❖ **5% s/ RN previo con un límite de 2.000 €** ❖ **Se establece un límite: 2.000 € (mismo importe que "otros gastos" en R. Trabajo)**

ESTIMACIÓN DIRECTA SIMPLIFICADA : CÁLCULO DEL RENDIMIENTO NETO

VOLUMEN DE VENTAS Ó INGRESOS →

- Adicionalmente deben incluirse (art. 28.4 L) :
  - Autoconsumo
  - Entrega bienes o servicios gratuitos (valorados a precio de mercado)
  - Diferencia entre precio de mercado y precio pactado cuando sea notoria

(-)

GASTOS JUSTIFICADOS →

- Excluidos :
  - Los mismos que en EDN (art. 30.2.1º L) : (ciertas donaciones, multas, …)
  - Toda clase de Provisiones (art. 30 R)
- Incluidos :
  - Retribuciones pactadas con cónyuge e hijos menores por trabajo ó cesión de bienes, en las mismas condiciones que EDN (arts. 30.2.2º y 3º L)
  - Para las Amortizaciones :
    - Inmovilizado Material : método lineal. Tabla OM 27/03/98
    - Inmovilizado Inmaterial : Tablas generales y disposiciones del I.S.

= DIFERENCIA **(+)** ó **(-)**

(-)

COEFICIENTE DE GASTOS → MINORACIÓN del 5% sobre la *diferencia* (sólo si ésta es positiva), límite de 2.000 €

(en concepto de : provisiones y gastos de difícil justificación)

=

RENDIMIENTO NETO DE LA ACTIVIDAD → sobre él será de aplicación : REDUCCIÓN del 30% para Rendimientos Netos "Irregulares"

(con periodo generación > 2 años ó obtenidos de forma notoriamente irregular. art. 25 R)

ESTIMACIÓN DIRECTA SIMPLIFICADA : AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL

TABLA DE COEFICIENTES DE AMORTIZACIÓN PARA INMOVILIZADO MATERIAL EN EDS

(art 28.1ª R y O.M. 27/03/98)

GRUPO	ELEMENTOS PATRIMONIALES	Coeficiente Lineal Máximo (porcentaje)	Período Máximo (años)
1	Edificios y otras construcciones	3	68
2	Instalaciones, mobiliario, enseres y resto del inmovilizado material	10	20
3	Maquinaria	12	18
4	Elementos de transporte	16	14
5	Equipos para tratamiento de información y programas informáticos	26	10
6	Útiles y herramientas	30	8
7	Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino	16	14
8	Ganado equino y frutales no cítricos	8	25
9	Frutales cítricos y viñedos	4	50
10	Olivar	2	100

REQUISITOS. "Autónomo dependiente" Art. 32.2.2º LIRPF

REQUISITOS PARA PODER APLICAR LAS REDUCCIONES:

1. **En Estimación Directa**.
   - (Si está en E.D. **Simplificada:** *incompatible con la reducción del 5% por gastos de difícil justificación*.)

2. **Un sólo cliente** y no esté vinculado **ó** sea un **autónomo económicamente dependiente**[1] y el cliente del que dependa económicamente no sea una entidad vinculada con él (no vinculado según el art.18 LIS.)
   - **Autónomo económicamente dependiente**[1]: según arts. 11 y ss Ley 20/2007 del Estatuto del trabajo Autónomo (ingresos de ese cliente ≥ 75% de sus ingresos totales, no tener empleados y no subcontratar, …)

3. **Σ gastos deducibles** *(sumadas todas las actividades)* **≤ 30% s/ ingresos** íntegros **declarados**

4. Ingresos **sujetos a retención ó ingreso a cuenta ≥ 70%** del total de **ingresos** del período

5. **No perciba Rendimientos del Trabajo (Se admite prestaciones por desempleo ≤ 4.000 € anuales)**

6. Cumplir todas las **obligaciones formales del RIRPF (contables y registrales**

7. **No** realice actividad económica alguna **a través de entidades en atribución de rentas**

Art. 32.2 LIRPF

REDUCCIONES R.A.E. "Autónomo dependiente" desde 2015

CUMPLAN REQUISITOS de "Autónomos dependientes"

RNAE	Reducciones
▪ **General** para Autónomos Dependientes	✓ **2.000 € (Nueva)**
✓ **Si Otras Rentas distintas a AE ≤ 6.500** ✓ **y RNAE pequeñas:**	▪ **Adicionales (+):**
▪ RNAE ≤ 11.250 €	✓ **3.700 €**
▪ RNA E > 11.250 € ▪ RNAE < 14.450 €	✓ **3.700 - 1,15625(RNA -11.250)**
▪ RNAE ≥ 14.450 €	✓ **0 €**
✓ Otras Rentas >6.500 ✓ Excluidas exentas	✓ **0 €**
▪ **Activo con discapacidad** ▪ **≥ 33%**	✓ **+3.500 € (< 65%)** **ó** ✓ **+7.750 € (≥ 65%)**

❖ **LÍMITE: Como consecuencia de las reducciones no puede dar negativo.**

- la reducción del **5%** por gastos de difícil justificación (Art. 30.2ª R),
  - **incompatible** con la reducción del art. 32.2 L (2.000 € + adicionales).

Art. 32.2.3º LIRPF desde 2015

REDUCCIONES R.A.E. No sea "autónomo dependiente" desde 2015

NO CUMPLAN REQUISITOS de "Autónomos dependientes"

NUEVAS reducciones desde 2015

- Σ Todas las Rentas (incluidas las de la Actividad) < 12.000 €
  - Excluidas las exentas

❑ Rentas	❑ Reducciones:
▪ Rentas ≤ 8.000 €	✓ 1.620 €
▪ Rentas > 8.000 € ▪ Rentas < 12.000 €	✓ 1.620 - 0,405 (Rentas - 8.000)
▪ Rentas ≥ 12.000 €	✓ 0 €*

▪ LÍMITE: [Esta reducción + reducción RT de art. 20] ≤ 3.700 €

▪ LÍMITE: Como consecuencia de las reducciones no puede dar negativo.

Art. 32.1.2.3 y DA 27ª LIRPF

REDUCCIONES AAEE. ORDEN A SEGUIR: desde 2015

CONCEPTOS	LIRPF	REDUCCIÓN desde 2015
1. Rendimientos irregulares	32.1	▪ 30% s/ BR [BR = RN previo a las otras reducciones]
2. "autónomos dependientes"	32.2	✓ 2.000 €* (Nueva) ▪ Adicionales (+): ✓ 0€ ✓ 3.700 - 1,15625(RNT -11.250) ✓ 3.700 € ❑ Activo con discapacidad: ✓ +3.500 € (< 65%) ó ✓ +7.750 € (≥ 65%)
3. Nuevas actividades	32.3	▪ 20% s/ BR [BR = RN después de aplicar las reducciones anteriores] ▪ Límite BR: 100.000 € ✓ Primer ejercicio con Resultados positivos y el siguiente
4. Mantenimiento de empleo	DA 27ª	▪ Desaparece ▪ Su aplicación temporal estaba previsto de 2009 a 2014 (no se amplía a 2015)

❑ Límites para la aplicación de La Estimación Objetiva ("módulos")

- ✓ **2016 y 2017**: El art. 61 **Ley 48/2015 (PGE-2016)**: añade la **DT 32ª** LIRPF, mediante la cual se establecen límites más amplios para los años 2016 y 2017.

- ✓ **2018:** Art. 2 **Real Decreto-Ley 20/2017** ("diversas medidas tributarias"): modifica **DT 32ª** LIRPF, para incluir a 2018 y extender a ese año los límites de 2016 y 2017.

- ✓ **2019:** Art. 1.Segundo **Real Decreto-Ley 27/2018** ("determinadas medidas tributarias"): modifica **DT 32ª** LIRPF, para incluir a 2019 y extender a ese año los límites de 2016 a 2018.

- **2016 a 2019:** mismos límites excluyentes de módulos, se ha ido retrasando la bajada
- **2020:** Hay que estar pendientes, para ver si se prorrogan los mismos límites, y se retrasa la bajada. Si no es así, bajarían los límites**??**

❑ Módulos 2019: prórroga de los límites excluyente por el RD Ley 27/2018

Se prorrogan los límites para 2019 y nuevos plazos de renuncia y revocación:

❑ Límites para la aplicación del método de estimación objetiva del IRPF en el ejercicio 2019

- **Se prorrogan para 2019** los límites establecidos por la Ley 48/2015, para los ejercicios 2016 y 2017 y prorrogados para el ejercicio 2018 por el Real Decreto-ley 20/2017.
- Para llevar a cabo esta medida se ha dado nueva redacción, con efectos desde 1/1/2019, a la DT 32ª LIRPF, para continuar manteniendo este régimen transitorio en 2019.

❑ Límites para la aplicación del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA en el ejercicio 2019

- En consonancia con el régimen transitorio referente a los límites para la aplicación del método de estimación objetiva en el IRPF en los ejercicios 2016 a 2019 se dispone, igualmente, una prórroga para 2019 del régimen transitorio establecido para los ejercicios 2016 a 2018 relativo a los límites que determinan la exclusión del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, donde se elevó la magnitud de 150.000 euros a 250.0000 euros.
- Para llevar a cabo esta medida se ha dado nueva redacción a la DT 13ª LIVA.

❑ Plazos de renuncias y revocaciones al método de estimación objetiva del IRPF y a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca del IVA para el año 2019

➢ En la DT 1ª del RD-ley 27/2018 se regula el **plazo de renuncias y revocaciones** que deben surtir efectos para el año 2019, y se establece que será **hasta el 30 de enero de 2019** (un mes a partir del día siguiente a la fecha de publicación en el BOE del real decreto-ley).

Art 31.1, DA 36ª y DT 32ª LIRPF

EXCLUSIÓN del Método de E. Objetiva ("MÓDULOS"). RESUMEN

IMPORTES del año anterior	Hasta 31/12/2012		2013 a 2015		2016 a 2019		2020?	
❑ Tipo Actividad	EMP.	AG.	EMP.	AG.	EMP.	AG.	EMP.	AG.
❑ INGRESOS ➢ Sin factura	❖ No afecta		❖ No afecta		>250.000 (Σ todo)	>250.000 (Σ todo)	>150.000 (Σ todo)	>250.000 (Σ todo)
❑ INGRESOS ➢ Con factura	>450.000	>300.000	>450.000	>300.000	>125.000	>250.000	>75.000	>250.000
❑ retención 1% ➢ 3, 4 y 5 IAE	>450.000 (Con factura)		>225.000 (≤ 50% c/ factura) >50.000 (> 50% c/ factura)		Excluidas de módulos. DA 36ª LIRPF			
❑ 1% , 7 IAE ➢ Transporte	>450.000 (Con factura)		>300.000 (Con facturas)		Reduce cuantía magnitudes. DA 36ª remite a O. de Módulos (límite: 4 vehículos, antes 5)			
❑ COMPRAS	>300.000		>300.000		>250.000		>150.000	
❑ Actividades Fuera TAI	❖ No puede		❖ No puede		❖ No puede		❖ No puede	
❑ Σ Actividades	[Contribuyente + Cónyuge + Ascendientes + Descendientes + CB de los anteriores] De Actividades **idénticas o similares** (mismo grupo, 3 dígitos)**+con una dirección común** de tales actividades (compartiéndose medios personales o materiales)							
❑ NOTAS	"Con factura" = destinatario Empresario. "Sin factura" = destinatario particular							

DT 32ª [Art 31.1 y DA 36ª] LIRPF

EXCLUSIÓN del "RÉGIMEN DE MÓDULOS". Desde 1/1/2016

ACTIVIDADES	¿Excluidas de Módulos?:
Actividades afectadas antes del 2016 por la retención del 1% división 3, 4 y 5 IAE: ✓ Carpintería, fabricación de artículos de ferretería o de carpintería, ✓ confección, ✓ industria del mueble de madera, ✓ impresión de textos o imágenes, ✓ albañilería, ✓ instalaciones y montajes, revestimientos, cerrajería, fontanería, pintura, trabajos en yeso y escayola. ○ excepto las actividades de la división 7 del IAE*	Sí excluidas
Se mantiene la retención del 1% Actividades de la división 7 del IAE*: 1. los servicios de transporte de mercancías por carretera (722 IAE) y 2. servicios de mudanzas (757 IAE)	NO excluidas

DT 32ª [Art 31.1 y DA 36ª] LIRPF 2016 a 2019

EXCLUSIÓN del "RÉGIMEN DE MÓDULOS". 2016 a 2019

ACTIVIDADES	TOTAL de Rendimientos íntegros del año anterior	FACTURACIÓN a Empresarios ó Pro. (no particulares) del año anterior	Volumen de compras
❑ Actividades Empresariales	❖ >250.000* € anuales	❖ >125.000* € anuales	❖ >250.000* € anuales
❑ Actividades Agrícolas	❖ >250.000 € anuales	❖ No dice nada	❖ >250.000* € anuales

Actividades afectadas por la retención del 1%:

- actividades de la división 3, 4 y 5 del IAE
  - ○ excepto las actividades de la división 7 del IAE*

➢ No pueden acogerse a "módulos" (salvo división 7).

➢ Procede E. Directa

❖ Las Actividades de la división 7 del IAE* se le aplica los límites de empresariales y pueden estar en "módulos":

1. los servicios de transporte de mercancías por carretera (722 IAE) y
2. servicios de mudanzas (757 IAE)

- A estas actividades: Se les Reducirá la cuantía de sus magnitudes. La DA 36ª remite a la Orden de Módulos

ESTIMACIÓN OBJETIVA-LÍMITES PARA NO EXCLUSIÓN. 2016 a 2019:

PARA PODER APLICARSE LA ESTIMACIÓN OBJETIVA TIENEN QUE CUMPLIRSE TODOS LOS REQUISITOS SIGUIENTES: (art. 31.1.3ª L) (art. 32 R)

1. El contribuyente no tenga ninguna actividad en estimación directa

2. Su volumen de ingresos íntegros *(sumadas todas las actividades)* ≤ 250.000* € en el año anterior [y a empresarios ≤ 125.000* €]
   ≤ 250.000 € (en el caso de actividades agrícolas o ganaderas)
   * se computarán TODAS las operaciones de ventas o ingresos (Sea o no obligatorio emitir factura)

3. Su volumen de compras *(sumadas todas las actividades)* ≤ 250.000 € en el año anterior
   (No se computarán las adquisiciones de inmovilizado. Sí se computarán las obras o servicios subcontratados)

4. El contribuyente no desarrolle ninguna actividad fuera del territorio español.

PLURALIDAD DE ACTIVIDADES :

➢ Para el cómputo de los límites anteriores de ingresos y de compras *sumadas todas las actividades siguientes (art. 31.1.3ª. b) y c) L):*

- Las actividades desarrolladas por
  - El Contribuyente
  - Su cónyuge
  - Sus Ascendientes
  - Sus Descendientes
- Y las actividades desarrolladas por: Las Entidades en régimen de atribución de rentas (Comunidades de Bienes, H.Y., ...) en las que participen cualquiera de los anteriores (contribuyente, cónyuge,...)

En las que concurran las siguientes circunstancias:

- Actividades idénticas o similares .
  Se consideran así las del mismo grupo del IAE (si coinciden los 3 primeros dígitos del epígrafe)
- Exista una dirección común de tales actividades
  Compartiéndose medios personales o materiales.

Art 31.1 y DA 36ª LIRPF Desde 1/1/2020?

EXCLUSIÓN del "RÉGIMEN DE MÓDULOS". Desde 1/1/2020?

ACTIVIDADES	TOTAL de Rendimientos íntegros del año anterior	FACTURACIÓN a Empresarios ó Pro. (no particulares) del año anterior	Volumen de compras
❑ Actividades Empresariales	❖ >150.000 € anuales	❖ >75.000 € anuales	❖ >150.000 € anuales
❑ Actividades Agrícolas	❖ >250.000 € anuales	❖ No dice nada	❖ >150.000 € anuales
Actividades afectadas por la retención del 1%: ▪ actividades de la división 3, 4 y 5 del IAE ○ excepto las actividades de la división 7 del IAE*	➢ No pueden acogerse a "módulos" (salvo división 7). ➢ Procede E. Directa ❖ Las Actividades de la división 7 del IAE* se le aplica los límites de empresariales y pueden estar en "módulos": 1. los servicios de transporte de mercancías por carretera (722 IAE) y 2. servicios de mudanzas (757 IAE) ▪ A estas actividades: Se les Reducirá la cuantía de sus magnitudes. La DA 36ª remite a la Orden de Módulos		

ESTIMACIÓN OBJETIVA-LÍMITES PARA NO EXCLUSIÓN. Desde 1/1/2020?:

PARA PODER APLICARSE LA ESTIMACIÓN OBJETIVA TIENEN QUE CUMPLIRSE TODOS LOS REQUISITOS SIGUIENTES: (art. 31.1.3ª L) (art. 32 R)

1. **El contribuyente no tenga ninguna actividad en estimación directa**

2. **Su volumen de ingresos íntegros *(sumadas todas las actividades)* ≤ 150.000*€ en el año anterior [y a empresarios ≤ 75.000*€]**
   ≤ 250.000 € (en el caso de actividades agrícolas o ganaderas)
   *** se computarán TODAS las operaciones de ventas o ingresos (Sea o no obligatorio emitir factura)**

3. **Su volumen de compras *(sumadas todas las actividades)* ≤ 1500.000* € en el año anterior**
   (No se computarán las adquisiciones de inmovilizado. Sí se computarán las obras o servicios subcontratados)

4. **El contribuyente no desarrolle ninguna actividad fuera del territorio español.**

PLURALIDAD DE ACTIVIDADES :

- **Para el cómputo de los límites anteriores de ingresos y de compras *sumadas todas las actividades siguientes* (art. 31.1.3ª. b) y c) L):**

  - **Las actividades desarrolladas por**
    - **El Contribuyente**
    - **Su cónyuge**
    - **Sus Ascendientes**
    - **Sus Descendientes**

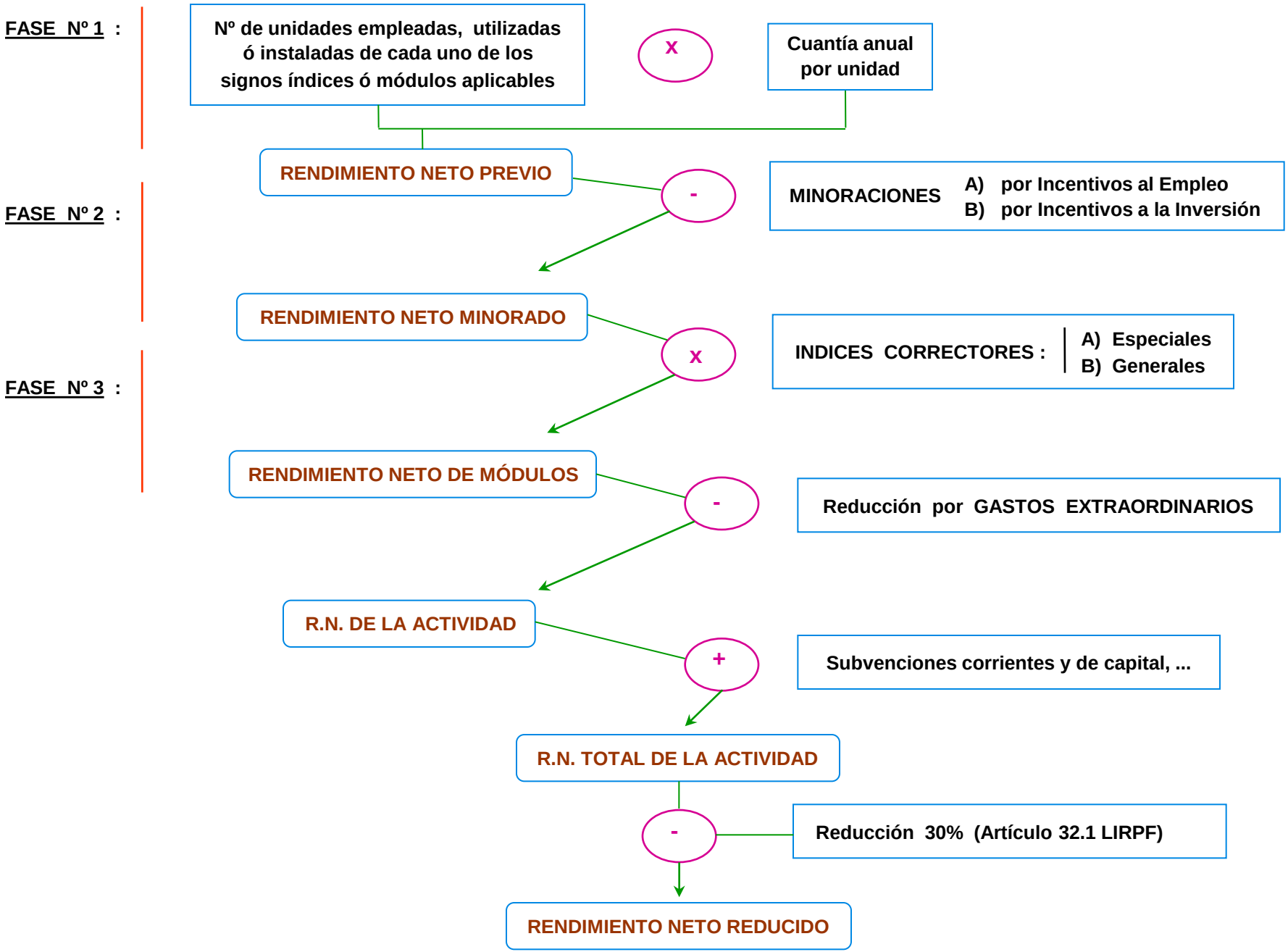
  - **Y las actividades desarrolladas por**
    Las Entidades en régimen de atribución de rentas (Comunidades de Bienes, H.Y., ...) en las que participen cualquiera de los anteriores (contribuyente, cónyuge,...)

En las que concurran las siguientes circunstancias:

- **Actividades idénticas o similares .**
  Se consideran así las del mismo grupo del IAE (si coinciden los 3 primeros dígitos del epígrafe)
- **Exista una dirección común de tales actividades**
  Compartiéndose medios personales o materiales.

- **<u>Específico</u> para Estimación Objetiva ("Módulos")**

ESTIMACION OBJETIVA : ESQUEMA DE CÓMPUTO DEL R.N. (Excluidas act. agrícolas y ganaderas)



ESTIMACION OBJETIVA :

a) Minoraciones por Incentivos al Empleo:

1) Si en el año que se liquida hubiese tenido lugar **un incremento del número de personas asalariadas**, por comparación al año inmediato anterior, se calculará, en primer lugar, la diferencia entre el número de unidades del módulo «personal asalariado» correspondientes al año y el número de unidades de ese mismo módulo correspondientes al año inmediato anterior. A estos efectos, se tendrán en cuenta exclusivamente las personas asalariadas que se hayan computado en la Fase 1ª, de acuerdo con lo establecido en la Regla 2ª. Si en el año anterior no se hubiese estado acogido al régimen de estimación objetiva, se tomará como número de unidades correspondientes a dicho año el que hubiese debido tomarse, de acuerdo a las normas contenidas en la Regla 2ª de la Fase anterior.

➢ **Si la diferencia resultase positiva**, a ésta se aplicará el coeficiente **0,40**. El resultado es el coeficiente por incremento del número de personas asalariadas. Si la diferencia hubiese resultado positiva y, por tanto, hubiese procedido la aplicación del coeficiente 0,40, a dicha diferencia no se le aplicará la tabla de coeficientes por tramos que se señala a continuación.

2) **Además**, a cada uno de los tramos del número de unidades del módulo que a continuación se indica se le aplicarán los coeficientes que se expresan en la siguiente tabla:

Tramo	Coeficiente
Hasta 1,00	0,10
Entre 1,01 y 3,00	0,15
Entre 3,01 y 5,00	0,20
Entre 5,01 y 8,00	0,25
Más de 8,00	0,30

❑ **Para cuantificar la minoración por incentivos al empleo, se procede de la siguiente forma:**

a) **Se suma** el coeficiente por incremento del número de personas asalariadas, si procede, y el de la tabla anterior, **obteniéndose el coeficiente de minoración**.

b) Este coeficiente de minoración **se multiplica por** el «Rendimiento anual por unidad antes de amortización» correspondiente al **módulo «personal asalariado»**. La cantidad anterior se minora del rendimiento neto previo.

ESTIMACION OBJETIVA :

b) Minoraciones por Incentivos a la Inversión:

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

- Se considerará que la depreciación es efectiva cuando sea el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de **los siguientes coeficientes**:

1) El coeficiente de amortización **lineal máximo**.
2) El coeficiente de amortización **lineal mínimo** que se deriva del período máximo de amortización.
3) Cualquier **otro** coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriormente mencionados.

- **La Tabla de Amortización es la siguiente:**

Grupo	Descripción	Coeficiente Lineal Máximo (porcentaje)	Período Máximo (años)
1	Edificios y otras construcciones	5%	40 años
2	Útiles, herramientas, equipos para tratamiento de información y sistemas y programas informáticos	40%	5 años
3	Batea	10%	12 años
4	Barco	10%	25 años
5	Elementos de transporte y resto de inmovilizado material	25%	8 años
6	Inmovilizado intangible	15%	10 años

ESTIMACION OBJETIVA :

b) Minoraciones por Incentivos a la Inversión: Notas:

- Será amortizable el precio de adquisición o coste de producción excluido, en su caso el valor residual.

- En las edificaciones, **no** será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo el cual, cuando no se conozca, se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición.

- La amortización se practicará **elemento por elemento**, si bien cuando se trate de elementos patrimoniales integrados en el mismo Grupo de la Tabla de Amortización, la amortización podrá practicarse sobre el conjunto de ellos, siempre que en todo momento pueda conocerse la parte de la amortización correspondiente a cada elemento patrimonial.

- Los elementos patrimoniales de inmovilizado material empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento y los de inmovilizado intangible desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos.

- La vida útil no podrá exceder del período máximo de amortización establecido en la Tabla de Amortización.

- En el supuesto de elementos patrimoniales del inmovilizado material que se adquieran **usados**, el cálculo de la amortización se efectuará sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por dos la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.

- En el supuesto de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación, cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercitará una u otra opción, será deducible para el cesionario, en concepto de amortización, un importe equivalente a las cuotas de amortización que corresponderían a los citados bienes, aplicando los coeficientes previstos en la Tabla de Amortización, sobre el precio de adquisición o coste de producción del bien.

- Los elementos de inmovilizado material nuevos, puestos a disposición del contribuyente en el ejercicio, cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros, podrán **amortizarse libremente**, hasta el límite de 3.005,06 euros anuales.

MÓDULOS IRPF-2018

Orden de "Módulos" 2018

Orden HFP/1159/2017, ***de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2018 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA.*** ***(BOE 30/11/2017)***

Entra en vigor el 01/12/2017, con efectos para 2018.

"MÓDULOS-2018" (1) Orden HFP 1159/2017

- **Mantiene la estructura del año anterior :**
  - **Los límites de la reforma fiscal: se retrasan.**
    - **Desde 2016:** Desaparecen actividades de módulos, los epígrafes 3, 4 y 5 IAE (que sufrían la retención del 1% en 2015)
- **Plazos de renuncias o revocaciones:**
  - Los que deseen renunciar o revocar su renuncia para el año 2018, dispondrán para ejercitar dicha opción desde el 01/12/2017 hasta el 31/12/2017.
  - Pero, en la disposición transitoria única del Real Decreto-ley 20/2017 se regula el plazo de renuncias y revocaciones que deben surtir efectos para el año 2018, y se establece que será hasta el 30 de enero de 2018 (un mes a partir del día siguiente a la fecha de publicación en el BOE -30/12/2017- del Real Decreto-ley 20/2017).
  - No obstante lo anterior, también se entenderá efectuada la renuncia cuando se presente en plazo la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos aplicando el régimen general. En caso de inicio de la actividad, también se entenderá efectuada la renuncia cuando la primera declaración que deba presentar el sujeto pasivo después del comienzo de la actividad se presente en plazo aplicando el régimen general.
- **En relación con el IRPF:**

❖ **Se mantienen para el ejercicio 2018:**

✓ **la cuantía de los módulos**, los índices de rendimiento neto de las actividades agrícolas y ganaderas.

✓ **y la reducción del 5%** sobre el rendimiento neto de módulos (esta reducción se tendrá en cuenta a efectos de los pagos fraccionados) (DA 1ª Orden HFP 1159/2017)

"MÓDULOS-2018" (2) Orden HFP 1159/2017

❑ Respecto al IRPF:

1. **Actividades excluidas desde 2016**: las de las **divisiones 3, 4 y 5** de la sección primera de las Tarifas del IAE (**con retención del 1%, en 2015**)
2. **Se mantienen el resto de las actividades** que son susceptibles de estar incluidas en el método de estimación objetiva del IRPF a las que les serán de aplicación, según cada caso, el régimen simplificado, el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o el régimen del recargo de equivalencia del IVA.
3. **Se mantiene** para el ejercicio 2017 la **reducción del 5%** sobre el rendimiento neto de módulos prevista en la DA 36ª LIRPF.
4. Asimismo, **se mantiene** la **reducción** sobre el rendimiento neto calculado por el método de estimación objetiva **para** las actividades económicas desarrolladas en el término municipal de **Lorca**.
5. **La cuantía de los módulos** y los índices de rendimiento neto de las actividades **se mantienen para el 2018**.
6. **No obstante**, **se reducen** los índices de rendimiento neto aplicables a la actividad de servicio de cría, guarda y engorde de ganado, con el fin de adaptarlos a la realidad actual de este sector. Este nuevo índice se aplicará igualmente al periodo impositivo 2018, de acuerdo con lo dispuesto en la disposición adicional quinta.

❑ Respecto al IVA:

- **Se mantienen para 2018 los importes** de los módulos aplicables para el 2017
- **Lorca:** Se mantiene la reducción para las actividades desarrolladas en Lorca.

MÓDULOS IRPF-2019

Orden de "Módulos" 2019

Orden HAC/1264/2018, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2019 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA. ***(BOE 30/11/2018)***

Entra en vigor el 01/12/2018, con efectos para 2019.

"MÓDULOS-2019" (1) Orden HAC 1264/2018

- **Mantiene la estructura del año anterior :**
  - **Los límites de la reforma fiscal: se remite a la LIRPF**
    - **Desde 2016:** Desaparecen actividades de módulos, los epígrafes 3, 4 y 5 IAE (que sufrían la retención del 1% en 2015)
- **Plazos de renuncias o revocaciones:**
  - Los que deseen renunciar o revocar su renuncia para el año 2019, dispondrán para ejercitar dicha opción desde el 01/12/2018 hasta el 31/12/2018.
  - No obstante lo anterior, también se entenderá efectuada la renuncia cuando se presente en plazo la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos aplicando el régimen general. En caso de inicio de la actividad, también se entenderá efectuada la renuncia cuando la primera declaración que deba presentar el sujeto pasivo después del comienzo de la actividad se presente en plazo aplicando el régimen general.
- **En relación con el IRPF:**

❖ **Se mantienen para el ejercicio 2019:**

✓ **la cuantía de los módulos**, los índices de rendimiento neto de las actividades agrícolas y ganaderas.

✓ **y la reducción del 5%** sobre el rendimiento neto de módulos (esta reducción se tendrá en cuenta a efectos de los pagos fraccionados) (DA 1ª Orden HAC 1264/2018)

"MÓDULOS-2019" (2) Orden HAC 1264/2018

❑ Respecto al IRPF:

1. **Actividades excluidas desde 2016**: las de las **divisiones 3, 4 y 5** de la sección primera de las Tarifas del IAE (**con retención del 1%, en 2015**).
2. **Se mantienen el resto de las actividades** que son susceptibles de estar incluidas en el método de estimación objetiva del IRPF a las que les serán de aplicación, según cada caso, el régimen simplificado, el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o el régimen del recargo de equivalencia del IVA.
3. **Se mantiene** para el ejercicio 2017 la **reducción del 5%** sobre el rendimiento neto de módulos prevista en la DA 36ª LIRPF.
4. Asimismo, **se mantiene** la **reducción** sobre el rendimiento neto calculado por el método de estimación objetiva **para** las actividades económicas desarrolladas en el término municipal de **Lorca**.
5. **La cuantía de los módulos** y los índices de rendimiento neto de las actividades **se mantienen para el 2019**.

❑ Respecto al IVA:

- **Se mantienen para 2019 los importes** de los módulos aplicables para el 2018
- **Lorca:** Se mantiene la reducción para las actividades desarrolladas en Lorca.

La exención en el IRPF:

- ❖ de la prestación por:
  - ✓ maternidad y
  - ✓ paternidad
- ❖ satisfecha por:
  - ✓ la Seguridad Social
  - ✓ y otros organismos (p.e.: Muface)

1. STS de 3/10/2018
2. RD-ley 27/2018

Art. 7.h) LIRPF originario. Estarán exentas las siguientes rentas:

- "Las prestaciones familiares reguladas en el Capítulo IX del Título II del texto refundido de la Ley General de la **Seguridad Social**, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.

- Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen especial. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

- **Igualmente** estarán exentas las demás prestaciones públicas por **nacimiento**, **parto** o adopción múltiple, **adopción**, hijos a cargo y orfandad.

- **También** estarán exentas las prestaciones públicas **por maternidad** percibidas de **las Comunidades Autónomas o entidades locales**".

Antecedentes: Sentencias TSJ de CCAA, contradictorias

▪ Sentencias de Tribunal Superior de Justicia de **Castilla León** ▪ Sentencias de Tribunal Superior de Justicia de **Andalucía**	▪ **No exención**
▪ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de **Madrid** de 29/6/2017: ✓ que estimó el recurso de una mujer y ordenó a Hacienda que le devolviera la cantidad ingresada en el IRPF de 2013 por la prestación por maternidad con cargo a la Seguridad Social percibida en dicho ejercicio.	✓ **Sí exención**

- **El abogado del Estado recurrió al Supremo** esta última sentencia por considerar que era contradictoria con fallos de los Tribunales Superiores de Justicia de Castilla León y Andalucía, sobre la misma materia,
- **Argumentando**, entre otros motivos:

✓ Que la prestación de maternidad satisfecha por la Seguridad Social tiene la función de sustituir la retribución normal (no exenta en el IRPF) que obtendría la contribuyente por su trabajo habitual y que ha dejado de percibir al disfrutar del correspondiente permiso.

✓ Añadía que no cabe extender a las prestaciones por maternidad de la Seguridad Social la exención que el artículo 7 de la Ley del IRPF sí establece para dichas prestaciones por maternidad cuando proceden de las comunidades autónomas o entidades locales.

❖ **Consulta DGT V3163-13** ❖ **Resolución TEAC de 02-03-2017**	➢ En ningún caso se entenderán exentas las prestaciones por baja de maternidad percibidas de la Seguridad Social

Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2018 (1)

- El Supremo considera que la prestación por maternidad a cargo del Instituto Nacional de la Seguridad Social puede incardinarse en el supuesto previsto en el párrafo tercero letra h del artículo 7 de la Ley del IRPF, cuando dispone que "igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad".

- **En primer lugar**, porque así se desprende de la **Exposición de Motivos** de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, que introdujo la mencionada exención en la Ley 40/1998 del IRPF y pasó al Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLIRPF. En dicha Exposición de Motivos se dice que: *"En el IRPF, en primer lugar, se establece la exención de las prestaciones públicas percibidas por nacimiento, parto múltiple, adopción, maternidad e hijo a cargo, entre las que se incluyen las prestaciones económicas por nacimiento de hijo y por parto múltiple previstas en el Real Decreto Ley 112000, de 14 de enero"*.

- **Del texto contenido en la referida Exposición de Motivos, argumenta el Supremo:**

✓ "se desprende que la exención que se establece comprende la prestación de maternidad y no sólo las de nacimiento, parto múltiple, adopción e hijo a cargo, pues se refiere expresamente a la prestación por maternidad y no parece pretender que su alcance se limite a las concedidas por las comunidades autónomas o entidades locales, sino que trata de establecer la exención de todas las prestaciones por maternidad, sin distinción del órgano público del que se perciban, lo que conduce a estimar que el párrafo cuarto del artículo 7 letra h de la ley del IRPF trata de extender el alcance del tercer párrafo a las percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales".

Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2018 (2)

- A ello añade el Supremo una **interpretación gramatical**. "Cuando el párrafo cuarto comienza con la palabra **"también"** estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales", después de declarar exentas en el párrafo tercero "las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad", parece dar a entender que además de las que corren a cargo de la Seguridad Social, entre las que cabe incardinar las prestaciones por maternidad, están exentas las que por el mismo concepto se reconozcan por las Comunidades Autónomas y Entidades Locales, pues en otro caso la partícula "también" sería inútil, y podría dar lugar a entender que el legislador ha querido exclusivamente declarar exentas éstas últimas y excluir las estatales".

- Por último, se apoya en una **interpretación sistemática**, basada en que la prestación por maternidad es el subsidio que gestiona la Seguridad Social que trata de compensar la pérdida de ingresos del trabajador a consecuencia del permiso de descanso por el nacimiento de un hijo, adopción, tutela o acogimiento, y durante ese periodo el contrato de trabajo queda en suspenso interrumpiéndose la actividad laboral. Por ello, a tenor del artículo 177 de la Ley General de la Seguridad Social, el Supremo recuerda que se consideran situaciones protegidas la maternidad, la adopción, la guarda con fines de adopción y el acogimiento familiar, de conformidad con el Código Civil o las leyes civiles de las comunidades autónomas que lo regulen.

- **Concluye la sentencia**:

✓ "En consecuencia la prestación por maternidad puede incardinarse en el supuesto previsto en el párrafo tercero de la letra h del artículo 7 de la LIRPF,

✓ y por ello el recurso de casación ha de ser desestimado

✓ y establecer como doctrina legal que 'las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social están **exentas** del IRPF."

La exención en el IRPF:

- **de la prestación por: maternidad y paternidad**
- **satisfecha por: Seguridad Social y otros organismos**

❑ Nuevo art. 7.h) LIRPF por el RD-ley 27/2018

- **Art. 1.Uno del Real Decreto-ley 27/2018,** de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral (BOE 29/12/2018, con efectos para el 2019): **Modifica la letra h) del artículo 7 LIRPF**
  - **Para incluir "paternidad" y satisfecha no solo por la SS.**
- **Con efectos desde 30/12/2018 y ejercicios anteriores no prescritos [se puede solicitar la devolución].**

Nuevo art. 7.h) LIRPF. RESUMEN:

❖ **Con efectos:**

- Desde el **30/12/2018**
- **y ejercicios anteriores no prescritos [2014, 2015, 2016 y 2017]**

❖ El artículo 1. Primero del real decreto-ley 27/2018 da nueva redacción a la letra h) del artículo 7 LIRPF, **para incluir expresamente** dentro del marco legal como **rentas exentas** a:

✓ **las prestaciones por maternidad**

✓ **y paternidad**

➢ **satisfechas por la Seguridad Social**.

❖ **También declara exentas:**

✓ las prestaciones que perciben los empleados públicos integrados en el mutualismo administrativo (**MUFACE, MUGEJU e ISFAS, fundamentalmente**)

✓ los **profesionales** no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos que perciben tales prestaciones de **mutualidades de previsión social**,

- hasta el **límite** de la prestación máxima que la Seguridad Social reconoce por tal concepto.

Nuevo art. 7.h) LIRPF. Estarán exentas las siguientes rentas:

"Las prestaciones por **maternidad o paternidad** y las familiares no contributivas reguladas, respectivamente, en los Capítulos VI y VII del Título II y en el Capítulo I del título VI del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, **percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas**.

Asimismo, las prestaciones reconocidas **a los profesionales no integrados en el régimen especial de la** Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen especial. La cuantía exenta tendrá como **límite** el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.
En el caso de los **empleados públicos** encuadrados en un régimen de Seguridad Social que no de derecho a percibir la prestación por maternidad o paternidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra, estará exenta la retribución percibida durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 49 del texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre o la reconocida por la legislación específica que le resulte de aplicación por situaciones idénticas a las previstas anteriormente. La cuantía exenta de las retribuciones o prestaciones referidas en este párrafo tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo.

Igualmente estarán exentas las **demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, maternidad o paternidad, hijos a cargo y orfandad.**»

Nuevo art. 7.h) LIRPF. ACLARACIONES-1:

- Como consecuencia de la **Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2018** que declara exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social. Si bien la indicada sentencia **se limita** a declarar exentas las prestaciones públicas por **maternidad percibidas de la Seguridad Social**.

- **deben** considerarse igualmente exentas, con arreglo a la regulación del Impuesto, debido a su misma naturaleza, causa y régimen regulador, las prestaciones públicas por **paternidad** satisfechas igualmente por la Seguridad Social.
- De esta manera, a raíz de esta Sentencia, los contribuyentes beneficiarios de tales prestaciones no tendrán que tributar por las mismas y podrán solicitar la devolución de lo tributado por ellas **en ejercicios anteriores no prescritos**, habiéndose articulado por parte de la AEAT los cauces necesarios para facilitar tal devolución.

- Ahora bien, **existen otros colectivos** que perciben igualmente prestaciones por paternidad o maternidad que al no estar amparados ni por dicha sentencia ni por la regulación actual del Impuesto tendrían que tributar por este último, lo que provocaría una situación de clara discriminación difícilmente justificable.
- **En concreto**, **tales colectivos son**:
  - ✓ por una parte, **los empleados públicos** encuadrados en un régimen de Seguridad Social que no de derecho a percibir la prestación por maternidad o paternidad de la Seguridad Social pero que perciben sus retribuciones durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad, a que se refieren el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre

Nuevo art. 7.h) LIRPF. ACLARACIONES-2:

- ✓ y, por otra, **los profesionales** no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos **que perciben tales prestaciones de las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas** al régimen especial de la Seguridad Social mencionado.
- ❖ En consecuencia, **la nueva redacción** que se introduce en la Ley del IRPF, además de declarar expresamente exentas las prestaciones por maternidad o paternidad satisfechas por la Seguridad Social, **extiende la exención** a las prestaciones percibidas por los **otros colectivos** señalados, hasta el límite de la prestación máxima que la Seguridad Social reconoce por tal concepto.
- ❖ Por último, debe advertirse que para lograr la total equiparación entre colectivos y eliminar cualquier posible discriminación, **la modificación legal indicada se extiende**, igualmente, **a ejercicios anteriores no prescritos**.
- ❖ Permitiendo que se pueda solicitar la devolución del impuesto soportado antes de que prescriba el ejercicio en el que se declararon las retribuciones que ahora se declaran exentas

Devolución IRPF-2014 a 2017: (1)

- Los padres y madres que tributaron por IRPF las prestaciones por maternidad y paternidad pueden solicitar la devolución del IRPF. **La AEAT, ha habilitado en su página web (www.agenciatributaria.es) la opción para pedir el reintegro**:

1. **las prestaciones cobradas en 2014 y 2015:** pueden solicitar la devolución desde el mes de diciembre de 2018.
2. **los contribuyentes que c.obraron en 2016 y 2017:** desde el 2 de enero de 2019.
3. **Los contribuyentes que hubieran sufrido retenciones por las prestaciones de maternidad y paternidad de 2018:** no deben realizar ningún trámite particular. Su declaración de la Renta de 2018, que se presenta en 2019, ya incorporará las prestaciones como rentas **exentas** y las retenciones soportadas serán deducibles.

- **Además**, el Real Decreto-ley 27/2018, establece que también los colectivos que no estaban inicialmente afectados por la sentencia del Tribunal Supremo puedan acceder a la devolución. Es el caso de los **empleados públicos** no integrados en la Seguridad Social que perciben sus retribuciones durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad. Y también los **profesionales** no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos que perciben tales prestaciones de mutualidades de previsión social.
- **Ambos colectivos pueden utilizar el mismo proceso que el resto de contribuyentes** para solicitar la devolución del IRPF de los ejercicios 2014 a 2017.

Devolución IRPF-2014 a 2017: (2) Formulario "on line"

- Se ha habilitado **un formulario específico 'on line'**, disponible en la página web de la AEAT (**www.agenciatributaria.es**), en el que **la persona perceptora** de la prestación **debe indicar**:

1. **el año o años en los que ha percibido la ayuda**
2. **y un número de cuenta bancaria**, donde se abonará la devolución.

- [**Son los dos únicos datos que se solicitarán**].
  - **No** es necesario adjuntar a la solicitud un certificado de la Seguridad Social acreditativo de las prestaciones, **ni** ninguna otra documentación adicional, puesto que en cada caso la Agencia Tributaria recabará directamente de la Seguridad Social toda la información precisa.

- **Los formularios se podrán presentar vía 'on line'** a través de las mismas vías que se habilitan en las declaraciones del IRPF. **Estas son las opciones**:

1. **El sistema RENØ**. Para acceder a este programa de ayuda se precisará el número de referencia correspondiente a la última declaración, es decir, IRPF 2017; si no se dispone de él, se puede solicitar un nuevo número en la web de la AEAT, aportando la casilla 450 de Renta 2016, el NIF y la fecha de validez)
2. **Sistema Cl@vePIN**. Los contribuyentes registrados en Cl@ve -el programa que permite relacionarse por internet con la Administración Pública- que quieran optar por esta vía deberán hacer el trámite habitual. Obtener un PIN en la web de la AEAT, consignando NIF, fecha de caducidad y una contraseña de cuatro caracteres; a continuación, recibirán un PIN de tres dígitos que, junto con la contraseña, forman el código de acceso necesario para realizar el trámite de solicitud.
3. **Certificado electrónico**. Consiste en un certificado que emite la Fábrica de Moneda y Timbre y que se instala en el ordenador, momento a partir del cual se puede utilizar para los distintos trámites con las administraciones, también con la Agencia.

Devolución IRPF-2014 a 2017: (3) Formulario en papel

- **También se habilita la opción de presentar el formulario en papel:**
  - Con las mismas casillas a rellenar que en la vía 'on line'.
  - El documento se podrá presentar en las oficinas de **registro** de la Agencia Tributaria.
  - Hacienda **recomienda** por su mayor agilidad realizar **el trámite a través de las vías telemáticas**.

- **Instrucciones para la cumplimentación de los apartados del formulario en papel**:

  - **Interesado**. Se rellenará con los datos identificativos del perceptor de la prestación que solicita la rectificación.
  - **Representante**. Sólo se rellenará en el caso de que el interesado actúe por medio de representante. Se harán constar los datos identificativos del representante y con la solicitud deberá aportarse la documentación acreditativa de la representación.
  - **Datos adicionales**. Se deberán indicar los años en los que se ha percibido la prestación. Por ejemplo, si se ha percibido la prestación durante los meses de noviembre y diciembre de 2014, y enero y febrero de 2015, se deberán marcar ambos.
  - **Datos de la devolución**. Se deberá indicar el código IBAN de una cuenta bancaria de la que sea titular el perceptor de la prestación (para el caso de que se desee la devolución en cuenta en el extranjero, también se deberá incorporar el código SWIFT).
  - **Fecha y firma**. Se indicará el lugar y la fecha y se firmará el documento por el presentador de la solicitud.

NOVEDADES EN IRPF 2018/2019

- **Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. (BOE 04/07/2018, con efectos desde el 05/07/2018 ó desde 1/1/2018). (PGE-2018): Modifica LIRPF.**
- **Real Decreto 1461/2018, *de 21 de diciembre* . (BOE 22/12/2018, con efectos desde el 05/07/2018 ó desde 1/1/2018): Modifica RIRPF para adaptarlo a la modificación realizada por la Ley 6/2018 de la LIRPF.**

NOVEDADES EN IRPF 2018/2019

- **Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. (BOE 04/07/2018, con efectos desde el 05/07/2018 ó desde 1/1/2018). (PGE-2018)**

Nº	Ley 6/2018 Modifica la LIRPF:	Efecto desde
1.	Mejora la **Reducción** por obtención de **rendimientos del trabajo.** Nuevos límites excluyentes de la obligación de **retener.**	**05/07/2018**
2.	Mejora la **Deducción** por inversión en **empresas de nueva o reciente creación [Denominada "Business Angels"].**	**01/01/2018**
3.	Deducción por **Maternidad**. Se añade **Gastos en Guarderías**.	**01/01/2018**
4.	Deducción por **familia numerosa o personas con discapacidad a cargo**. Se añade el **cónyuge** y adicionales por **exceso de hijos** en F. Numerosas.	**05/07/2018**
5.	Mejora la Deducción en **Ceuta y Melilla** y nuevo cálculo de retenciones	**01/01/2018**
6.	Se añade nuevo concepto a la **Obligación de declarar.** Y Mejoran los límites de la **Obligación de declarar**.	**01/01/2018 y otras**
7.	Nueva Deducción aplicable a las **unidades familiares** formadas por residentes fiscales en UE o EMEEE	**01/01/2018**
8.	Mejora la parte exenta del Gravamen especial sobre los **premios de determinadas loterías y apuestas**	**05/07/2018 y otras**

NOVEDADES EN IRPF 2018/2019

- **Real Decreto 1461/2018, *de 21 de diciembre* . (BOE 22/12/2018, con efectos desde el 05/07/2018 ó desde 1/1/2018): Modifica RIRPF para adaptarlo a la modificación realizada por la Ley 6/2018 de la LIRPF.**

Nº	RD 1461/2018 Modifica el RIRPF:
a)	**en materia de deducciones en la cuota diferencial por circunstancias familiares**
b)	**obligación de declarar,**
c)	**pagos a cuenta, rentas vitalicias aseguradas y obligaciones registrales**

- **La mayoría de los cambios** vienen motivados, por una parte, por diversas medidas aprobadas por la Ley 6/2018, de PGE-2018, cuya aplicación práctica quedaba condicionada al establecimiento de nuevos requisitos reglamentarios (así, se concreta el contenido de la declaración informativa a presentar por las guarderías o centros de educación infantil autorizados; se especifica la forma de cálculo del incremento de la deducción por maternidad, se establecen los nuevos límites determinantes de la obligación de retener aplicables a partir de 1 de enero de 2019…),
- y por otra, adaptando el contenido del Reglamento a las modificaciones legalmente establecidas (con respecto a la obligación de declarar se adapta su contenido a los nuevos límites; en materia de deducción por familias numerosas o personas con discapacidad a cargo también se adapta su contenido a la nueva regulación….).

1. Reducción por obtención de rendimientos del trabajo

Nº	Modificaciones en:	Efecto desde
1.	➢ Mejora la **Reducción** por obtención de **rendimientos del trabajo.** ➢ Nuevos límites excluyentes de la obligación de **retener**	**05/07/2018**

❑ **Art. 59 Ley 6/2018 PGE-18:**

✓ **Modifica art. 20**:

➢ **Eleva los importes de reducciones del art. 20 LIRPF**, para rendimientos del trabajo

✓ **Añade DA 47ª LIRPF:**

➢ Cómo aplicar esas reducciones durante 2018
➢ **Nuevos límites excluyentes** en la obligación de retener para el caso de rendimientos del trabajo.

Rendimientos del Trabajo

A RENDIMIENTOS DEL TRABAJO : ESQUEMA

Novedades Desde 5/7/18: ***

- **INGRESOS INTEGROS (art. 17 L)**

Retribuciones Dinerarias 01

	Valor Fiscal		Ingreso a Cuenta	Ingreso Integro	
Retribuciones en Especie		+			02
Contribución Empresarial a Planes de Pensiones					03
TOTAL INGRESOS INTEGROS					04
reducción del 30% para los casos del art. 18 L					05
RENDIMIENTO ÍNTEGRO (art. 18 L)					06

- **GASTOS DEDUCIBLES (art. 19.2 L)**

Cotizaciones a la S. Social ó Cotizaciones de Funcionarios		
Cuotas satisfechas a Sindicatos,...		
Cuotas obligatorias satisfechas a Colegios Profesionales.....		
Gastos de Defensa Jurídica		
Otros Gastos (2.000€ ó más)		
	Total Gastos Deducibles	07

- **RENDIMIENTO NETO (art. 19.1 L)**

Rendimiento Neto ..... 06 − 07 = 08

- **REDUCCIONES del art. 20 L**

Importe de las Reducciones*** 09

- **RENDIMIENTO DEL TRABAJO (art. 20 L)** ..... 08 − 09 = 10

❑ Art. 59.Uno Ley 6/2018 PGE-18: Modifica art. 20 LIRPF

Art. 20 LIRPF. REDUCCIONES R. Trabajo. hasta 4/7/2018 y desde 5/7/2018

Desde 2015/ hasta 4/7/2018		Desde 5/7/2018	
RNT (antes de "otros Gastos") (antes de restar 19.2.f)L)	**Reducciones** ▪ Siempre que otras rentas no exentas ≤ 6.500 €	**RNT** (antes de "otros Gastos") (antes de restar 19.2.f)L)	**Reducciones** ▪ Siempre que otras rentas no exentas ≤ 6.500 €
▪ RNT ≤ 11.250	✓ **3.700**	▪ RNT ≤ 13.115	✓ **5.565 €**
▪ RNT > 11.250 ▪ RNT < 14.450	✓ **3.700 - [1,15625 x (RNT -11.250)]**	▪ RNT > 13.115 ▪ RNT < 16.825	✓ **5.565 - [1,5 x (RNT -13.115)]**
▪ RNT ≥ 14.450	✓ **0**	▪ RNT ≥ 16.825	✓ **0**
▪**Prolongación** Actividad Laboral (Trabajadores > 65 años)	✓**0 € (ninguna ventaja)**		
▪**Desempleados** acepten trabajo con cambio de residencia **en el período del cambio y en el siguiente**	✓**0 € (duplican "otros Gastos")**		
▪**Trabajadores Activos con discapacidad** ✓ **≥ 33%**	✓**0 € (más de "otros Gastos")**		

▪**LÍMITE: Como consecuencia de las reducciones no puede dar negativo.**

Arts. 18 a 20 LIRPF. Resumen

RºT. Gastos deducibles y REDUCCIONES. hasta 4/7/2018 y desde 5/7/2018

CONCEPTOS	LIRPF	Desde 2015/ hasta 4/7/2018	Desde 5/7/2018
1. Rtos. Irregulares	18	30%	30%
2. Otros Gastos	19.2.f)	▪ 2.000 €* ▪ + 2.000 € (Desempleados que acepten un trabajo con cambio de residencia en el período del cambio y en el siguiente) ▪ +3.500 € (activo c/ discapacidad) ó ▪ +7.750 € (activo discapacidad ≥ 65%)	▪ 2.000 €* ▪ + 2.000 € (Desempleados que acepten un trabajo con cambio de residencia en el período del cambio y en el siguiente) ▪ +3.500 € (activo c/ discapacidad) ó ▪ +7.750 € (activo discapacidad ≥ 65%)
3. Reducciones ✓ Siempre que otras rentas no exentas ≤ 6.500 €	20	▪ 0 ▪ 3.700 - [1,15625 x (RNT -11.250)] ▪ 3.700	▪ 0 ▪ 5.565 - [1,5 x (RNT -13.115)] ▪ 5.565
		▪ ninguna ventaja para Trabajadores > 65 años	

▪ LÍMITE: Como consecuencia de estos gastos y reducciones no puede dar negativo

❑ Art. 59.Dos Ley 6/2018 PGE-18: Añade DA 47ª LIRPF

❑ Reducción por obtención de rendimientos del trabajo: Durante 2018

Situaciones	Aplicación Reducción art. 20
1. Devengo antes del 5/7/2018 ✓ (fallecimiento antes)	❖ La de la normativa anterior (la vigente a 31/7/2017)
2. Devengo a partir del 5/7/2018	**la suma de las siguientes cuantías:** a) Reducción con la normativa en vigor a 31/12/2017. b) + La mitad de la diferencia positiva resultante de la siguiente operación: ✓ La reducción con la normativa en vigor a 1/1/2019. ✓ Menos la reducción con la normativa en vigor a 31/12/2017.

Ejemplo. Aplicación en 2018 de Reducción art. 20. Devengo a partir del 5/7/2018

❑ Sea una persona física cuyo **RNT = 11.000 €**. **Cálculo de la reducción art. 20 en 2018: la suma de las siguientes cuantías:**

a) Reducción con la normativa en vigor a 31/12/2017: **3.700 €**

b) + La mitad de la diferencia positiva resultante de la siguiente operación:

✓ La reducción con la normativa en vigor a 1/1/2019: **5.565 €**

✓ Menos la reducción con la normativa en vigor a 31/12/2017: **3.700 €** .

➢ 3.700 + [1/2 x (5.565 – 3.700)] = 3.700 + [1/2 x 1.865] = 3.700 + 932,5 = **4.632,50**

❑ Art. 59.Dos Ley 6/2018 PGE-18: Añade DA 47ª LIRPF

❑ Tipo de Retención para rendimientos del trabajo: Durante 2018

Abono Rtos. Trabajo	Cálculo Tipo de Retención
1. antes del 5/7/2018	❖ Aplicar la normativa vigente a 31/7/2017
2. a partir del 5/7/2018	❖ Aplicar la normativa vigente a 31/7/2017 ❖ Con las siguientes ESPECIALIDADES: 1. Se incrementan los límites cuantitativos excluyentes de la obligación de retener previstos en el artículo 81.1 RIRPF 2. Se introducen unos límites cuantitativos excluyentes de la obligación de retener aplicables para el caso de pensiones o haberes pasivos de Seguridad Social o prestaciones o subsidios por desempleo 3. Para obtener la base para el cálculo del tipo de retención se tomará en consideración la reducción por obtención de rendimientos del trabajo aplicable a partir de 5 de julio de 2018

La regularización del tipo de retención o ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo, **si procede**, se realizará, a opción del pagador:

1. En los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen a partir de 5 de julio de 2018.
2. En los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen a partir del mes siguiente a dicha fecha. En este caso, el tipo de retención aplicable a los rendimientos del trabajo que se abonen con anterioridad la regularización se calculará conforme a la normativa vigente a 31 de diciembre de 2017.

Art. 81.1 RIRPF desde 1/1/2015 hasta 4/7/2018*

Límites excluyentes de la obligación de retener. Desde 1/1/2015 hasta 4/7/2018*

Situación del contribuyente	Número de hijos y otros descendientes:		
	O - Euros	1 - Euros	2 ó más - Euros
1.ª Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente	--------	14.266	15.803
2.ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas	13.696	14.985	17.138
3.ª Otras situaciones	12.000*	12.607	13.275

A efectos de la aplicación del cuadro, se entiende por hijos y otros descendientes aquéllos que dan derecho al mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 LIRPF

Ley 6/2018 Modifica art. 81.1 RIRPF desde 5/7/2018*

Nuevos Límites excluyentes de la obligación de retener. Desde 5/7/2018*

- **No** sean pensiones o haberes pasivos de Seguridad Social
- **Ni** prestaciones o subsidios por desempleo

Situación del contribuyente	Número de hijos y otros descendientes		
	O - Euros	1 - Euros	2 ó más - Euros
1.ª Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente	--------	15.168	16.730
2.ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas	14.641	15.845	17.492
3.ª Otras situaciones	12.643*	13.561,5	14.184

A efectos de la aplicación del cuadro, se entiende por hijos y otros descendientes aquéllos que dan derecho al mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 LIRPF

Ley 6/2018 Modifica art. 81.1 RIRPF desde 5/7/2018*

Nuevos Límites excluyentes de la obligación de retener. Desde 5/7/2018*

- ✓ para el caso de **pensiones** o haberes pasivos de Seguridad Social
- ✓ o prestaciones o subsidios por **desempleo**

Situación del contribuyente	Número de hijos y otros descendientes		
	O - Euros	1 - Euros	2 ó más - Euros
1.ª Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente	--------	15.106,5	16.451,5
2.ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas	14.576	15.733	17.386
3.ª Otras situaciones	13.000*	12.607	13.275

A efectos de la aplicación del cuadro, se entiende por hijos y otros descendientes aquéllos que dan derecho al mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 LIRPF

Obligación de Retener Modificación del art 81 RIRPF

❑ Nuevos Límites excluyentes de la obligación de retener:

- **A partir del 1 de enero de 2019, se modifica el apartado 1 del artículo 81 del RIRPF** para fijar los nuevos límites determinantes de la obligación de retener y así adaptar su contenido a las nuevas cuantías introducidas en la LIRPF en relación con la reducción por obtención de rendimientos del trabajo.

- Así, se establece que no hay que practicar retención sobre los rendimientos del trabajo cuya cuantía, determinada según lo previsto en el art. 83.2 del RIRPF, no supere en función del número de hijos y otros descendientes y de la situación del contribuyente el importe anual establecido en **cuadro de la siguiente página** :

Rentas del Trabajo. RD 1461/2018 Modifica art. 81.1 RIRPF desde 1/1/2019*

Nuevos Límites excluyentes de la obligación de retener. Desde 1/1/2019*

Situación del contribuyente	Número de hijos y otros descendientes		
	O - Euros	1 - Euros	2 ó más - Euros
1.ª Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente	---------	15.947	17.100
2.ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas	15.456	16.481	17.634
3.ª Otras situaciones	14.000*	14.516	15.093

A efectos de la aplicación del cuadro, se entiende por hijos y otros descendientes aquéllos que dan derecho al mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 LIRPF

- ✓ para el caso de **pensiones** o haberes pasivos de Seguridad Social : **Los importes previstos en el cuadro anterior se incrementarán en 600 €.**
- ✓ o prestaciones o subsidios por **desempleo: Los importes previstos en el cuadro anterior se incrementarán en 1.200 €.**

Determinación de Cuota Líquida

DEDUCCIONES

❑ Art. 66 Ley 6/2018 PGE-18: Modifica art. 68.1.1º LIRPF

2. Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación

Nº	Modificaciones en:	Efecto desde
2.	Mejora la **Deducción** por inversión en **empresas de nueva o reciente creación. [Denominada "Business Angels"]**	**01/01/2018**

❑ **Art. 66 Ley 6/2018 PGE-18:**

✓ **Modifica art. 68.1.1º:**

- **Eleva los porcentajes de deducciones al 30 % (antes 20%)**
- **Y la base máxima de deducción a 60.000 € (antes 50.000 €)**

Mejora la Deducción Estatal de "Business Angels"

❖ **Incompatibles:**
- la deducción **estatal**
- y la deducción **autonómica**.

- Para la misma cuantía invertida.
- Pero al exceso no aplicado una deducción por pasarse la inversión del límite se puede aplicar la otra deducción.

❑ Art. 66 Ley 6/2018 PGE-18: Modifica art. 68.1.1º LIRPF, desde 1/1/2018

DEDUCCIÓN EN EMPRESAS DE NUEVA O RECIENTE CREACIÓN. Desde 1/1/2018 (1)

REQUISITOS	de las Sociedades
TIPO DE SOCIEDAD	1. Debe tratarse de sociedades anónimas (S.A.) 2. o de responsabilidad limitada (S.L.) 3. sean laborales o no.
COTIZACIÓN	➢ No pueden cotizar, en ninguno de los períodos impositivos de tenencia
ACTIVIDAD	1. Que cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de la actividad. 2. Deben desarrollar una actividad económica, que no se haya ejercido anteriormente bajo otra titularidad. 3. No podrá tener como actividad la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, en ninguno de los períodos impositivos.
PERSONAL	○ No se exige nada en especial
FONDOS PROPIOS	➢ Los fondos propios no deben superar los 400.000€ cuando se adquiera la participación. ➢ Cuando forme parte de un Grupo en el sentido del art. 42 del C de C , se toman los Fondos Propios del Grupo-
RESTRICCIONES	➢ No se exige nada en especial ➢ pueden tener relación laboral o mercantil con el contribuyente ➢ No se exige que solamente pueda ser socio.

❑ Art. 66 Ley 6/2018 PGE-18: Modifica art. 68.1.1º LIRPF, desde 1/1/2018

DEDUCCIÓN EN EMPRESAS DE NUEVA O RECIENTE CREACIÓN. Desde 1/1/2018 (2)

REQUISITOS	de las acciones o participaciones "Business Angels"
MOMENTO DE LA ADQUISICIÓN POR EL CONTRIBUYENTE	➢ Nueva deducción a partir del 29/9/2013 ➢ En el momento de la **constitución** de la sociedad ➢ o mediante **ampliación de capital** efectuada en los 3 años siguientes a la constitución,.
LIMITES DEL VALOR DE ADQUISICIÓN	**El valor de adquisición máximo sobre el que se aplica la deducción:** ✓ **60.000€ anuales desde 2018 (antes 50.000 €) para el conjunto de entidades**
LÍMITE % DE PARTICIPACIÓN CS	➢ **Participaciones [del contribuyente + cónyuge + familiares hasta el 2º grado] (de forma directa o indirecta) ≤ 40%. Todos los días de tenencia**
AÑOS DE PERMANENCIA CONTRIBUYENTE	➢ **Superior a 3 años** ➢ **Inferior a 12 años** **Contados de fecha a fecha**
RESTRICCIONES	➢ **No se puede aplicar la Deducción prevista en las CCAA, en virtud de las competencias de la Ley 22/2009.** ➢ Que **no** se trate de acciones o participaciones en una entidad a través de la cual se ejerza la misma actividad que se venía **ejerciendo anteriormente** mediante otra titularidad. ➢ Incompatible con **exención** por **reinversión** del art. 38.2 LIRPF

❑ Art. 66 Ley 6/2018 PGE-18: Modifica art. 68.1.1º LIRPF, desde 1/1/2018

DEDUCCIÓN EN EMPRESAS DE NUEVA O RECIENTE CREACIÓN. Desde 1/1/2018 (3)

DEDUCCIÓN	D = 30% s/ Base (30% desde 2018, antes 20%)
Base de deducción "Business Angels"	❖ estará formada por **el valor de adquisición de las acciones o participaciones suscritas.** ❖ **Cuando se hubiese aplicado la exención por reinversión** regulada en el artículo 38.2, **únicamente*** formará parte de la base de la deducción de las nuevas acciones suscritas **el exceso** del importe total obtenido en la transmisión* de las acciones por las que se hubiese aplicado la exención.
Base máxima	➢ **60.000 € anuales desde 2018 (antes 50.000 €)**
Incremento Patrimonial	➢ La aplicación de la deducción requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período impositivo exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas (Art. 70.1 LIRPF).
Obligaciones Formales: Certificado	❖ Para la práctica de la deducción será necesario obtener **una certificación expedida por la entidad** cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido indicando el cumplimiento de los requisitos. Se prevé la regulación reglamentaria de la obligación de suministro de información para las entidades de reciente o nueva creación cuyos socios o accionistas hubieran solicitado la certificación citada anteriormente (artículo 105.2.e). ➢ **Modelo 165: se presentará en enero (art. 69.1 RIRPF)**
CI Estatal	❖ La deducción se aplicará **exclusivamente** en la cuota íntegra **estatal**.

EJEMPLO-1. Deducción Nueva Empresa. D. Estatal: Modificado desde 2018 (68.1 LIRPF). D. en Galicia: Modif. desde 2019

ENUNCIADO:

- Una Sociedad Limitada (NOVÍSIMA SL) que se constituye nueva e inicia actividad empresarial.
- Siendo el **capital social de 300.000 €**.
- **Juan Persona Física** suscribe y adquiere el **23,34%** de las participaciones de la sociedad por **70.000 €** (su valor nominal**).**
- **Su hijo Juanito** (familiar de 2º grado) adquiere el **10%** de las participaciones por **30.000 €** (su valor nominal**)**.
- La inversión de **Juan** es temporal (pretende venderla cuando tenga beneficios la empresa). No trabaja en la empresa.
- y la inversión de **Juanito** es permanente (pretende quedarse en la empresa de forma indefinida). Sí trabaja en la empresa.
- **Determinar cuál sería la Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación del art. 68.1 LIRPF.**
- **Con los mismos datos cálculo de cuál sería la deducción en los años 2017, 2018 y 2019 [Deducción Estatal y de Galicia]**

I. SOLUCIÓN para JUAN "Padre": "Business Angels"

a) D. ESTATAL: DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN EMPRESAS DE NUEVA O RECIENTE CREACIÓN :

- **Cumple los requisitos para la Deducción del art. 68.1 LIRPF:**

✓ **Sociedad Nueva (o ampliación de capital en los 3 años ss).**
✓ **Fondos Propios de NOVÍSIMA SL ≤ 400.000 €**
✓ **Participación en el CS de NOVÍSIMA SL por Juan y su hijo Juanito = 33,34% (límite 40%)**
✓ **Tienen que mantener la participación > 3 años y < 12 años (Inversión Temporal*).**
✓ **La Deducción estatal Sólo puede el padre porque es una inversión temporal*, no puede el hijo porque es permanente.**

b) D.AUTONÓMICA de GALICIA: Incompatible con la Estatal puede por el exceso de la invesión no aplicada la estatal

- **Por el exceso hay dos deducciones posibles en Galicia:** en una no puede trabajar en la empresa en otra sí (incompatibles entre sí)
- Resulta mejor la D. en la que no puede trabajar porque el límite del importe de la deducción es superior (límite: 20.000 €). El % de la Deducción es el 20%, que pasa a ser el 30% desde 2019. Además, se exigen requisitos adicionales (la empresa gallega c/ trabajadores gallegos).

II. SOLUCIÓN para JUANITO "Hijo": "Emprendedor"

a) D. ESTATAL: DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN EMPRESAS DE NUEVA O RECIENTE CREACIÓN :

- **No Cumple los requisitos para la Deducción del art. 68.1 LIRPF:**

✓ La Deducción estatal Sólo puede el padre porque es una inversión temporal*, no puede el hijo porque es una inversión permanente.

b) D.AUTONÓMICA de GALICIA: Incompatible con la Estatal puede por el exceso de la invesión no aplicada la estatal

- **Por el exceso hay dos deducciones posibles en Galicia:** en una no puede trabajar en la empresa en otra sí (incompatibles entre sí)
- **Como trabaja en la empresa sólo puede aplicar una de ellas** El % de la Deducción es el 20%, que pasa a ser el 30% desde 2019. El límite del importe de la deducción es de 40.000 €, que pasa aser de 6.000 € a partir de 2019. Además, se exigen requisitos de Galicia (la empresa gallega c/ trabajadores gallegos).

EJEMPLO-2. Deducción Nueva Empresa. D. Estatal: Modificado desde 2018 (68.1 LIRPF). D. en Galicia: Modif. desde 2019

I. SOLUCIÓN para JUAN "Padre":

"Business Angels"

CONCEPTOS	❑ 2017	❑ 2018	❑ 2019
D. Estatal	D = 20% s/ BD (límite BD = 50.000)	D = 30% s/ BD (límite BD = 60.000)	
Inversión de Juan:	Inversión Temporal: 70.000		
Límite BD:	50.000	60.000	60.000
D = 20% ó 30% s/ BD	D = 20% s/ 50.000 = **10.000**	D = 30% s/ 60.000 = **18.000**	D = 30% s/ 60.000 = **18.000**
Ded. Autonómica **Galicia**:	**Por el Exceso (incompatible c/ Estatal) D = 20% s/ BD (límite D = 20.000)**		**D = 30% s/ BD (límite D = 20.000)**
Exceso de la inversión	D = 20% s/ 20.000* = **4.000** [exceso de la inversión*: 70.000-50.000 =20.000*]	D = 20% s/ 10.000* = **2.000** [exceso de la inversión*: 70.000-60.000 =10.000*]	D = 30% s/ 10.000* = **3.000** [exceso de la inversión*; 70.000-60.000 =10.000*]
D. Estatal + D. Galicia	**10.000 + 4.000 = 14.000**	**18.000 + 2.000 = 20.000**	**18.000 + 3.000 = 21.000**

II. SOLUCIÓN para JUANITO "Hijo":

"Emprendedor"

CONCEPTOS	❑ 2017	❑ 2018	❑ 2019
D. Estatal	D = 20% s/ BD (límite BD = 50.000)	D = 30% s/ BD (límite BD = 60.000)	
Inversión de Juanito:	Inversión Permanente: 30.000		
Deducción Estatal	no puede el hijo porque es una inversión permanente (y se exige temporal, menos de 12 años)		
Ded. Autonómica **Galicia**:	**Trabaja en la empresa D = 20% s/ BD (límite D = 4.000)**		**D = 30% s/ BD (límite D = 6.000)**
Cálculo Deducción de Galicia	D = 20% s/ 30.000 = 6.000; [**Límite: 4.000 €**]	D = 20% s/ 30.000 = 6.000; [**Límite: 4.000 €**]	D = 30% s/ 30.000 = 9.000; [**Límite: 6.000 €**]
D. Galicia	**4.000**	**4.000**	**6.000**

Determinación de Cuota Diferencial

DEDUCCIONES

❑ Art. 61 Ley 6/2018 PGE-18: Modifica art. 81 LIRPF

3. Deducción por maternidad. Se añade Gastos en Guarderías.

Nº	Modificaciones en:	Efecto desde
3	Deducción por **Maternidad**. Se añade **Gastos en Guarderías.**	**01/01/2018**

❑ Art. 61 Ley 6/2018 PGE-18:	❑ NOVEDADES:

✓ **Modifica art. 81**:

❖ **Se Incrementa a partir de 2018 en 1.000 € adicionales. En el siguiente caso:**
✓ cuando el contribuyente que tenga derecho a la deducción por Maternidad
✓ Satisfaga **gastos** de custodia en guardería o centros de educación infantil autorizados por hijo menor de tres años.

❑ Nuevo Modelo 233 para las guarderías:

- Aprobado el modelo 233 de ***"Declaración informativa por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados"***
- **Orden HAC/1400/2018**, de 21 de diciembre, entrará en vigor el 28 de diciembre de 2018, y será de aplicación, por primera vez, para la presentación de las declaraciones informativas correspondientes al ejercicio 2018. (BOE de 27/12/2018).

Deducción Maternidad (DAMA) ("Impuesto Negativo"). Ley 6/18 Modifica art. 81 LIRPF

❖**La deducción por maternidad del art 81 LIRPF (1.200 € durante 3 años)**
❖**Pueden solicitar el cobro anticipado (Modelo 140)**

Se Incrementa a partir de 2018 en 1.000 € adicionales. En el siguiente caso:

❑ **Guarderías**	❖ El contribuyente que tenga derecho a la deducción por Maternidad ❖ Satisfaga **gastos** de custodia por **hijo < 3 años**:	✓ en guardería ✓ o centros de educación infantil autorizados.
❑ **Requisitos de los Gastos**	1. Sean **satisfechas** a guarderías y centros de educación infantil autorizados. **2.** **Se abonen por** la preinscripción y matricula, la asistencia, en horario general y ampliado, y la alimentación, siempre que se hayan producido por meses completos. **3.** **No** tengan la consideración de rendimientos del trabajo exentos (artículo 42.3.c) y d) LIRPF).	
▪ **Cuando cumpla los 3 años**	❖ En el ejercicio en el que el hijo cumpla 3 años, será aplicable este incremento respecto de los gastos incurridos con posterioridad al cumplimiento de dicha edad ❖ **hasta** el mes anterior a aquél en que pueda comenzar el segundo ciclo de educación infantil.	
➢ **Límite para cada hijo:**	1. Las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento o adopción. A estos efectos, se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tener en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder. 2. El importe total del **gasto** efectivo no subvencionado **satisfecho** en cada período impositivo a la guardería o centro educativo en relación con ese hijo.	

▪ **En este caso de "guarderías": No pueden solicitar el cobro anticipado (No pueden M-140)**

DAMA. Pago en guarderías. RD 1461/18 Modifica art. 60 RIRPF

Se Incrementa a partir de 2018 en 1.000 € adicionales. Pago en Guarderías:

- Con motivo de este cambio en la LIRPF, **se modifica el artículo 60 del RIRPF para determinar la forma de cálculo de este incremento**, especificándose **los meses** a computar a tal efecto y el cálculo de **los límites** para su aplicación. Así se establece que:

- **Los meses** a computar serán exclusivamente aquellos en los que los gastos abonados se efectúen por **mes completo**, matizándose que a estos efectos, se entenderán incluidos los meses contratados por completo aun cuando tengan el carácter de no lectivos parte de los mismos.

- **El incremento de la deducción tendrá como límite anual para cada hijo el menor de**:

a) **Las cotizaciones** y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades de carácter alternativo devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento, adopción, delegación de guarda para la convivencia preadoptiva o acogimiento. A efectos de este cálculo del límite, se computarán las cotizaciones y cuotas por sus **importes íntegros** sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

b) El importe anual total del **gasto** efectivo **no** subvencionado **satisfecho** en dicho período a la guardería o centros educativo en relación con ese hijo, sea o no por meses completos. Matizándose que a efectos de determinar este importe se considerará tanto el importe pagado por la madre o el contribuyente con derecho al referido incremento, como el satisfecho por el otro progenitor, adoptante, tutor, guardador con fines de adopción o acogedor.

❑ Nuevo Modelo 233 para las Guarderías: Gastos en Guarderías.

Gastos en Guarderías o centros de educación infantil autorizados	Desde
Deducción por **Maternidad**. Se añade **Gastos en Guarderías.**	**01/01/2018**

- ❖ **Se Incrementa a partir de 2018 en 1.000 € adicionales. En el siguiente caso:**
- ✓ cuando el contribuyente que tenga derecho a la deducción por Maternidad
- ✓ Satisfaga **gastos** de custodia en guardería o centros de educación infantil autorizados por hijo menor de tres años. [Art. 81 LIRPF modificado]

Guarderías o centros de educación infantil autorizados	Desde
Nuevo Modelo 233	**2019**

- ❖ Debido al incremento de la deducción por maternidad, a los gastos de guarderías
- ❖ **Las guarderías o centros de educación infantil autorizados** Deberán**:**

- ❖ Comunicar a la Agencia tributaria la información necesaria para facilitar la cumplimentación de esa deducción.
- ❖ Mediante la **Declaración informativa por gastos en guarderías o centro de educación infantil autorizados** - **Modelo 233**-.

❖ **Presentación del M-233**	❖ **2019:** [datos de 2018]	❖ **1 de Enero hasta 15 de febrero** (excepcionalmente, hasta 15 de febrero)
	❖ **2020 y ss:** [datos año anterior]	❖ **Mes de Enero**

- ❖ La presentación se realizará **de forma electrónica por Internet:**
- ❖ Mediante certificado electrónico o DNIe, en caso de obligados tributarios personas físicas, alternativamente mediante el sistema Cl@ve.

❑ Nuevo Modelo 233 para las Guarderías: Gastos en Guarderías. Art. 69.9 RIRPF

Datos del Modelo 233:

- ❑ **Datos de identificación** de la **Guardería o Centro de Educación Infantil**
- ❑ y los correspondientes a la **autorización** del centro expedida por la administración educativa competente,
- ❑ **Además** harán constar **los siguientes datos**:

1. **Nombre**, apellidos y fecha de nacimiento **del menor** y, en su caso, NIF del mismo.
2. **Nombre**, apellidos y NIF **de los progenitores**, tutor, guardadores con fines de adopción o persona que tiene al menor en acogimiento.
3. **Meses**, por mes completo, en los que el menor ha estado inscrito en la guardería o centro educativo.
4. **Gastos anuales pagados** a la guardería o centro de educación infantil autorizado en relación con el menor.
5. **Importes subvencionados** abonados directamente a la guardería o centro de educación infantil autorizado correspondientes a los gastos pagados a la guardería o centro educativo.

❖ **El contenido de esta declaración queda regulado en el apartado 9 del artículo 69 RIRPF.**

❑ Aprobado el Nuevo Modelo 233 para las guarderías:

➢ **Orden HAC/1400/2018**, de 21 de diciembre, entrará en vigor el 28 de diciembre de 2018, y será de aplicación, por primera vez, para la presentación de las declaraciones informativas correspondientes al ejercicio 2018. (**BOE de 27/12/2018**).

4. Deducción por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo [DAFA]

Nº	Modificaciones en:	Efecto desde
4	Deducción por **familia numerosa o personas con discapacidad** a cargo. Se añade el **cónyuge** y adicionales por **exceso de hijos** en F. Numerosas.	**05/07/2018**
❑ **Art. 62 Ley 6/2018 PGE-18:**	✓ **Modifica art. 81 bis** ✓ **Modifica DA 42ª** ✓ **y añade DT 33ª en la LIRPF**	**Nuevos casos:**
1. Cuando se **exceda** del número mínimo de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de: ✓ **familia numerosa** de categoría general ✓ o familia numerosa de categoría **especial**, según corresponda.		✓ **Hasta 600 € anuales** ▪ por cada hijo que exceda
2. Contribuyente con **cónyuge** no separado legalmente con discapacidad, ➢ Un Nuevo supuesto	❖ **El cónyuge con discapacidad :** ✓ **Sus rentas anuales**, excluidas las exentas, **≤ 8.000 €** ✓ **No genere a otros** el derecho a las deducciones por descendiente con discapacidad o ascendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo	✓ **Hasta 1.200 € anuales**.

DAFA. Ley 6/2018: Modifica art. 81 bis y DA 42ª; Nueva DT 33ª LIRPF

Deducción por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo NUEVOS CASOS

❖ **Cónyuge con discapacidad (rentas ≤ 8.000 €) desde 5/7/2018**	▪ **hasta 1.200 €**
▪ **Ascendientes, ó un hermano huérfano de padre y madre, de** ➢ **una familia numerosa General (G)** ➢ ó de **familias numerosas de categoría Especial (E)**. ❖ **Por cada hijo que exceda de la familia numerosa G ó E desde 5/7/2018**	▪ **Hasta 600 € por cada hijo que exceda**

➢ Reglas comunes a ambas deducciones:

❖ **Cómputo nº de meses**	❖ para el cálculo del estado civil del contribuyente ❖ y el número de hijos que exceda del número mínimo de hijos exigido para que la familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, ❖ se determinarán de acuerdo con la **situación existente el último día de mes**.
❖ **Importe Abono Mensual anticipado**	❖ de la deducción por **cónyuge** no separado legalmente con discapacidad será de **100 €.** ❖ **Exceso de hijos de Familia Numerosa**: se incrementarán en **50 € mensuales por cada uno de los hijos que exceda** del número mínimo de hijos exigidos para familia numerosa General o Especial.
❖ Abono anticipado ❖ **Renta** del cónyuge	❖ la cuantía de las rentas anuales a tomar en consideración serán las correspondientes al último período impositivo cuyo plazo de presentación de autoliquidación hubiera finalizado al inicio del ejercicio en que solicita su abono anticipado ❖ **para el ejercicio 2018**, se tomará como referencia el ejercicio 2016 ❖ **para el ejercicio 2019**, el ejercicio de referencia será 2017
❖ **En 2018**	❖ estas deducciones se determinarán tomando en consideración **sólo meses de agosto a diciembre (En 2018: sólo 5 meses)**

Deducciones Familia [DAFA] (Impuestos Negativos). art. 81 bis LIRPF

Deducción por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo ("impuestos Negativos") art.81 bis	
❖ Por cada descendiente con discapacidad, con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes	▪ hasta 1.200 € anuales, por cada uno
❖ Por cada ascendiente con discapacidad, con derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes	▪ hasta 1.200 € anuales, por cada uno
❖ Cónyuge con discapacidad (rentas ≤ 8.000 €) desde 5/7/2018	▪ hasta 1.200 €
▪ Ascendientes, ▪ ó un hermano huérfano de padre y madre, ➢ que forme parte de una familia numerosa General (G) ❖ Deducción que se incrementará en un 100 % en caso: ➢ de familias numerosas de categoría Especial (E).	▪ hasta 1.200 € anuales, por familia numerosa ▪ + 100% (categoría especial)
❖ Por cada hijo que exceda de la familia numerosa G ó E desde 5/7/2018	▪ 600 € por cada hijo
➢ Familia Monoparental, con dos hijos ❖ Añadido por el art. 4 RD Ley 1/2015	▪ hasta 1.200 € anuales, por familia
❖LÍMITES PARA CADA UNA DE ELLAS ➢ salvo desempleo y pensiones (añadido por el art. 4 RD Ley 1/2015*) ▪ (si hay límite: es para cada una de los 4 grupos y cada ascendiente y descendiente de forma separada, "esto favorece al contribuyente")	sus cotizaciones sociales (SS ó Mutualidades)
▪ Pueden solicitar el cobro anticipado (Modelo 143)	

Deducciones Familia [DAFA] (Impuestos Negativos). art. 81 bis LIRPF

CONCEPTOS	
❖ **Por cada descendiente con discapacidad**, con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes	▪ **Discapacidad ≥ 33%** ▪ **Derecho al "mínimo"** (depende del contribuyente)
❖ **Por cada ascendiente con discapacidad**, con derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes	▪ **Discapacidad ≥ 33%** ▪ **Derecho al "mínimo"** (depende del contribuyente)
❖ Por el **cónyuge con discapacidad, con rentas ≤ 8.000 €**	▪ **Discapacidad ≥ 33%** ▪ No genere derecho a las deducciones anteriores a otros distintos a su cónyuge
❖ **Familias Numerosas** ➢ **Título oficial de reconocimiento** ▪ **(competencia CCAA)**	1. **Con 3 o más hijos** 2. **Con 2 hijos, y uno de ellos con discapacidad ≥ 33%** 3. **Otros casos** ➢ **art. 2 Ley 40/2003**
❖**Familias Numerosas de Categoría Especial**. ➢**Título oficial de reconocimiento y de la categoría** ▪ **(competencia CCAA)**	1. **Con 5 o más hijos** 2. **Con 4 hijos, y al menos tres por parto o adopción múltiple** 3. **Con 4 hijos, e ingresos anuales por cada miembro ≤ 75 % del IPREM (IPREM 2018 = 7.519,59 €)** ➢ **art. 4 Ley 40/2003**
➢ **Familia Monoparental, con 2 hijos**	▪ **Derecho al 100% del "mínimo"** ▪ **Sin derecho a percibir anualidades por alimentos**

CARACTERÍSTICAS de DAFA arts. 81 bis L 60 bis R

1. **Por cada descendiente con discapacidad con el que conviva (derecho a "mínimo familiar")**
2. **Por cada ascendiente con discapacidad con el que conviva (derecho a "mínimo familiar")**
3. **Integrado en familia numerosa. En familias numerosas de categoría especial (+100%).**
4. **Familia Monoparental con 2 hijos**

- Se calculan de **forma proporcional** al número de meses en que concurran las circunstancias determinantes de su aplicación. **Si varios tienen derecho se prorratea**.

- **LÍMITES PARA CADA UNA DE ELLAS: las cotizaciones y cuotas totales** a la **SS ó Mutualidades**

- **También** los que perciban prestaciones contributivas y asistenciales del sistema de protección del **desempleo, pensiones de la SS o Clases Pasivas** y prestaciones análogas a las anteriores percibidas por profesionales de mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de trabajadores por cuenta propia o autónomos de la SS.
- Además **estos no tendrán como límite** de su deducción el importe de sus cotizaciones sociales

- **El citado límite se aplica separadamente:**
  - para **cada modalidad** de deducción (**4 modalidades anteriores**)
  - y, cuando sean **varios los descendientes o ascendientes con discapacidad**, se aplicará también de forma independiente **respecto de cada uno de ellos**. ***("favorece")***

- A efectos de cálculo del límite, se computarán **las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros**, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

- **Amplia remisión reglamentaria: el procedimiento de aplicación y solicitud anticipada, incluso la cesión a otro que tenga derecho. Nuevo art. 60 bis RIRPF.**
- **Pueden solicitar el cobro anticipado (Modelo 143)**

DAFA. RD 1461/2018 Modifica el art. 60 bis RIRPF (1)

Procedimiento para la práctica de las DAFA y su pago anticipado (1) art 60 bis RIRPF

- Cuando se trata de contribuyentes que perciban **prestaciones** contributivas y asistenciales del sistema de protección del **desempleo**, **pensiones** abonadas por el Régimen General y los Regímenes especiales de la Seguridad Social o por el Régimen de Clases Pasivas del Estado, así como los contribuyentes que perciban **prestaciones análogas a las anteriores** reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones por situaciones idénticas a las previstas para la correspondiente pensión de la Seguridad Social, **no se les aplican los límites** existentes para tener derecho a las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo y que pueden solicitar el abono de las mismas de forma anticipada. Tampoco se les aplica, a efectos del cómputo del número de meses para el cálculo del importe de la deducción, el requisito de alta en cualquier día del mes en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad y **se entiende cumplido el requisito de percibir las prestaciones cuando las mismas se perciban en cualquier día del mes**.
- También se matiza, a efectos del cálculo de la deducción, **cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de las deducciones** por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo, respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa y se hubieran cedido el derecho a la deducción a estos contribuyentes, que **no** se les aplica la regla de tener en cuenta de forma conjunta las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades correspondientes a todos los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción.

DAFA. RD 1461/2018 Modifica el art. 60 bis RIRPF (2)

Procedimiento para la práctica de las DAFA y su pago anticipado (2) art 60 bis RIRPF

- A efectos del **cómputo del número de meses** para el cálculo del importe de la deducción, el estado civil del contribuyente, el número de hijos que exceda del número mínimo de hijos exigido para que la familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial se realizará de acuerdo con **su situación el último día de cada mes**.
- Para el abono anticipado de la deducción por **cónyuge** no separado legalmente **con discapacidad**, la cuantía de las **rentas anuales a tomar en consideración** serán las correspondientes al último periodo impositivo cuyo plazo de presentación de autoliquidación hubiera finalizado al inicio del ejercicio en el que se solicita su abono anticipado.
- El **cónyuge** no separado legalmente **con discapacidad** para poder solicitar el abono de la deducción **deberá disponer de NIF**.
- El importe del **abono mensual** de la deducción de forma **anticipada por cónyuge** no separado legalmente será de **100 €**.
- El **abono mensual anticipado** de la deducción **por familia numerosa** (tanto general como de categoría especial), **se incrementa en 50 € mensuales** por cada uno de los hijos que formen parte de la familia numerosa, **que exceda del número mínimo** de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, según corresponda.

5. Deducción en Ceuta y Melilla. Y cálculo de retenciones en Ceuta y Melilla

Nº	Modificaciones en:	Efecto desde
5.	Mejora la Deducción en **Ceuta y Melilla** y nuevo cálculo de retenciones debido a ello	01/01/2018

❑ **Art. 62 y 64 Ley 6/2018 PGE-18:**

❑ **NOVEDADES:**

✓ **Modifica art. 81 LIRP:**

➢ **se eleva el porcentaje de la deducción al 60 % (antes 50%).**

✓ **Modifica art. 101 LIRPF:**

➢ Asimismo, **se adapta el sistema de retenciones para Ceuta y Melilla:**

✓ aplicando el nuevo porcentaje del 60 % cuando las rentas sean obtenidas en Ceuta y Melilla y tengan derecho a la deducción prevista en el artículo 68.4 de la LIRPF

✓ y se abonen a partir de 5 de julio de 2018.

❑ cálculo de retenciones en Ceuta y Melilla. RD 1461/18 Modifica arts. 86.2 y 87.5 RIRPF

❑ Debido a que se eleva el porcentaje de la deducción al 60 % (antes 50%)

- ❖ **Tipo mínimo de retención** y regularización del tipo de retención para el supuesto de contribuyente con rendimientos del trabajo obtenidos **en Ceuta y Melilla** y se beneficie de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla. Modificación del art 86.2 RIRPF
- ➢ **A partir del 1 de enero de 2019**, cuando se trate de rendimientos del trabajo obtenidos en Ceuta y Melilla que se beneficien de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla el tipo **mínimo** de retención:
- ✓ **no podrá ser inferior al 0,8 %** (1% anteriormente) cuando se trate de contratos o relaciones de duración inferior al año
- ✓ **6 %** (8% anteriormente) cuando los rendimientos del trabajo se deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente.

- ➢ Además, se indica que a los rendimientos obtenidos por los penados en las instituciones penitenciarias o derivados de relaciones laborales de carácter especial que afecten a personas con discapacidad no se les aplica el tipo mínimo del 6% (8% anteriormente) que acabamos de mencionar.

- ❖ Igualmente, **a partir del 1 de enero de 2019**, **cuando se produzcan regularizaciones**, el nuevo tipo de retención, **en ningún caso, podrá ser superior al 18%** (anteriormente el 23 %), cuando la totalidad de los rendimientos del trabajo se obtengan en Ceuta y Melilla y se beneficien de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, modificándose para ello el apartado 5 del artículo 87 del RIRPF.

❑ Debido a que se eleva el porcentaje de la deducción al 60 % (antes 50%)

- Pagos a cuenta correspondientes a las rentas o actividades con derecho a la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla

- **Se introducen modificaciones en los artículos 80.2, 90.2, 95.1, 100 y 110.2 del RIRPF para adaptar su contenido a lo establecido en la LIRPF que precisa que los pagos a cuenta correspondientes a las rentas o actividades con derecho a la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla se reducen en un 60 por ciento (anteriormente el 50 por ciento).**

- Tipo de retención máximo en el supuesto de producirse regularizaciones cuando la totalidad de los rendimientos del trabajo se hubiesen obtenido en Ceuta y Melilla y se beneficien de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.

6. Obligación de declarar en IRPF

Nº	Modificaciones en:	Efecto desde
6.	Obligación de declarar en IRPF	Según el caso: 01/01/2018; 5/7/2018 y 1/1/2019
❑ Art. 63 Ley 6/2018 PGE-18:		❑ NOVEDADES:

✓ **Modifica art. 96**:

- Dentro del **límite conjunto excluyente de la obligación de declarar previsto en el artículo 96.2.c) de la LIRPF para las rentas inmobiliarias imputadas, rendimientos** íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado previsto de **1.000 euros anuales, se incluyen también las demás ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas. Desde 1/1/2018**
- **El límite excluyente** de la obligación de declarar en el caso de percibir **rendimientos del trabajo previstos en el artículo 96.3 de la LIRPF (procedan de más de un** pagador salvo las excepciones señaladas, pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos no exentas, el pagador no esté obligado a retener o sean rendimientos sujetos a tipo fijo de retención) **se eleva a 14.000 € Desde 1/1/2019**
- **[12.000 € hasta 4/7/2018; 12.643 € desde 5/7/2018 hasta 31/12/2018; 14.000 desde 1/1/2019]**

- **DT 34ª LIRPF: durante 2018:**
- Devengo IRPF **antes de 5//7/2018** (el contribuyente hubiera fallecido antes): **12.000 €** de límite
- Devengo IRPF **desde 5//7/2018** (el contribuyente no hubiera fallecido antes): **12.643 €** de límite

- Devengo IRPF **a partir de 1//1/2019**: **14.000 €** de límite en el art. 96.3

6. Obligación de declarar en IRPF. Art. 63 Ley PGE-18: Modifica art. 96 y añade DT 34ª LIRPF

LIRPF	Modificaciones en Obligación de declarar en IRPF:	Desde
96.2.c)	▪ **Límite conjunto excluyente del art. 96.2.c), de 1.000 € anuales:** ✓ rentas inmobiliarias imputadas, ✓ rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de letras del Tesoro ✓ y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado previsto, ✓ **se incluyen también las demás ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas (Añadido nuevo desde 1/1/2018)** **∑ de todas esas rentas ≤ 1.000 € anuales**	01/01/2018
DT 34ª	**Límite conjunto excluyente del art. 96.3, pasa de 12.000 € a 12.643 €:** **Rtos. Íntegros del Trabajo:** -Más de un pagador **y** ∑ 2º y restantes > 1.500 € -Pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos ≠ de los hijos -Pagador no obligado a retener -Rendimientos sujeto a **tipo fijo** **∑ de todas esas rentas ≤ 12.643 € anuales**	05/07/2018
96.3	**Límite conjunto excluyente del art. 96.3, pasa de 12.643 € a 14.000 €:** **Rtos. Íntegros del Trabajo:** -Más de un pagador **y** ∑ 2º y restantes > 1.500 € -Pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos ≠ de los hijos -Pagador no obligado a retener -Rendimientos sujeto a **tipo fijo** **∑ de todas esas rentas ≤ 14.000 € anuales**	01/01/2019

OBLIGACION DE DECLARAR (Desde 2015 Hasta 2017*)

- **OBLIGACIÓN :** (art. 96.1 L) → Los contribuyentes están obligados a presentar Declaración por IRPF

- **EXCEPCIONES :** (art. 96.2 L) No obligados los que obtengan rentas "exclusivamente" de:

  a) Rendimientos íntegros del Trabajo ≤ 22.000 € anuales[1]
  - El límite es para declaración individual o conjunta
  - El límite será de 12.000 € * cuando :
    - Se perciban rentas de más de 1 pagador (Excepto que: 2º+3º+... Pagadores ≤ 1.500 € [1])
    - Se perciban pensiones compensatorias o anualidades por alimentos por personas ≠ de los hijos
    - El pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener ó sujetos a tipo fijo de retención

  b) Rendimientos íntegros de Capital mobiliario + G.P. (sometidos a retención ó ingreso a cuenta) : ≤ 1.600 €

  c) Rentas Inmobiliarias Imputadas +
  + Rendimientos íntegros Letras del Tesoro + Subvención para Adquisición Vivienda V.P.O. ≤ 1.000 €

  d) EXCLUSIVAMENTE: * (Rdtos. Íntegros del Trabajo + R.I del Capital + R.I. de Actividades Económicas + G.P.) ≤ 1.000 €
  * Pérdida de Patrimonio < 500 €

- **En todo caso :**

  Obligados a declarar quienes :
  - Tengan derecho a deducción por : Inversión en Vivienda Habitual; Doble Imposición Internacional
  - ↗ Realicen aportaciones y contribuciones a sistemas de Previsión Social (Planes de Pensiones, Mutualidades de Previsión Social, PPA, PPSE, ...)

- **¡ Atención !** No estar obligado a presentar declaración → No supone perder las retenciones soportadas
  - En ese caso, el sujeto podrá: Presentar su declaración para que le devuelvan las retenciones

NO OBLIGACIÓN DE DECLARAR IRPF: Desde 2015 hasta 2017*

REGLA 1ª "exclusivamente":		REGLA 2ª "exclusivamente":	
Rtos. Íntegros del Trabajo: Un pagador **ó** ∑ 2º y restantes ≤ 1.500 € Prestaciones pasivas con retenciones ajustadas **ó**	**≤ 22.000**	**+Rtos. Íntegros trabajo** **+ Rtos. Íntegros CM y CI** **+Rtos. Íntegros AE** **+ Ganancias** Sujetas o no a retención e ingreso a cuenta	**≤ 1.000**
Rtos. Íntegros del Trabajo: -Más de un pagador **y** ∑ 2º y restantes > 1.500 € -Pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos ≠ de los hijos -Pagador no obligado a retener -Rendimientos sujeto a **tipo fijo**	**≤ 12.000***		
+ Rtos Íntegros C. Mobiliario **+ Ganancias Sujetos a retención.**	**≤ 1.600**	**-Pérdidas patrimoniales** Cualquiera que sea su naturaleza	**< 500**
+ Imputación Rentas Inmobiliarias **+ Rtos. Íntegros Letras del Tesoro** **+ Subvención adqui. vivienda VPO**	**≤ 1.000**		

ORDEN A SEGUIR:

1) **REGLA 1ª** "exclusivamente": Si se cumple → No obligado a declarar. Si no se cumple ver la regla 2ª
2) **REGLA 2ª** "exclusivamente": Si se cumple → No obligado a declarar. Si no se cumple: Obligado

OBLIGACION DE DECLARAR (Desde 1/1/2018** Hasta 4/7/2018*)

- **OBLIGACIÓN :** (art. 96.1 L) → Los contribuyentes están obligados a presentar Declaración por IRPF

- **EXCEPCIONES :** (art. 96.2 L) No obligados los que obtengan rentas "exclusivamente" de:

  a) Rendimientos íntegros del Trabajo ≤ 22.000 € anuales[1]
  - El límite es para declaración individual o conjunta
  - El límite será de 12.000 € hasta 4/7/2018* cuando :
    - Se perciban rentas de más de 1 pagador (Excepto que: 2º+3º+... Pagadores ≤ 1.500 € [1])
    - Se perciban pensiones compensatorias o anualidades por alimentos por personas ≠ de los hijos
    - El pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener ó sujetos a tipo fijo de retención

  b) Rendimientos íntegros de Capital mobiliario + G.P. (sometidos a retención ó ingreso a cuenta) : ≤ 1.600 €

  c) Rentas Inmobiliarias Imputadas +
  + Rendimientos íntegros Letras del Tesoro + Subvención para Adquisición Vivienda V.P.O. + GªPº de ayudas públicas** ≤ 1.000 €

  d) EXCLUSIVAMENTE: * (Rdtos. Íntegros del Trabajo + R.I del Capital + R.I. de Actividades Económicas + G.P.) ≤ 1.000 €
  * Pérdida de Patrimonio < 500 €

- **En todo caso :**

  Obligados a declarar quienes :
  - Tengan derecho a deducción por : Inversión en Vivienda Habitual; Doble Imposición Internacional
  - ↗ Realicen aportaciones y contribuciones a sistemas de Previsión Social (Planes de Pensiones, Mutualidades de Previsión Social, PPA, PPSE, ...)

- ¡ **Atención !** No estar obligado a presentar declaración → No supone perder las retenciones soportadas
  - En ese caso, el sujeto podrá: Presentar su declaración para que le devuelvan las retenciones

NO OBLIGACIÓN DE DECLARAR IRPF: desde 1/1/2018** hasta 4/7/2018*

REGLA 1ª "exclusivamente":		REGLA 2ª "exclusivamente":	
Rtos. Íntegros del Trabajo: Un pagador **ó** ∑ 2º y restantes ≤ 1.500 € Prestaciones pasivas con retenciones ajustadas **ó**	**≤ 22.000**	**+Rtos. Íntegros trabajo** **+ Rtos. Íntegros CM y CI** **+Rtos. Íntegros AE** **+ Ganancias** Sujetas o no a retención e ingreso a cuenta	**≤ 1.000**
Rtos. Íntegros del Trabajo: -Más de un pagador **y** ∑ 2º y restantes > 1.500 € -Pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos ≠ de los hijos -Pagador no obligado a retener -Rendimientos sujeto a **tipo fijo**	**≤ 12.000***		
+ Rtos Íntegros C. Mobiliario **+ Ganancias Sujetos a retención.**	**≤ 1.600**	**-Pérdidas patrimoniales** Cualquiera que sea su naturaleza	**< 500**
+ Imputación Rentas Inmobiliarias **+ Rtos. Íntegros Letras del Tesoro** **+ Subvención adqui. vivienda VPO** **+ GªPº de ayudas públicas (nueva)****	**≤ 1.000**		

ORDEN A SEGUIR:

1) **REGLA 1ª** "exclusivamente": Si se cumple → No obligado a declarar. Si no se cumple ver la regla 2ª
2) **REGLA 2ª** "exclusivamente": Si se cumple → No obligado a declarar. Si no se cumple: Obligado

OBLIGACION DE DECLARAR (Desde 5/7/2018 Hasta 31/12/2018*)**

- **OBLIGACIÓN :** (art. 96.1 L) → Los contribuyentes están obligados a presentar Declaración por IRPF

- **EXCEPCIONES :** (art. 96.2 L) No obligados los que obtengan rentas "exclusivamente" de:

  a) Rendimientos íntegros del Trabajo ≤ 22.000 € anuales[1]
  - El límite es para declaración individual o conjunta
  - El límite será de 12.643 € desde 5/7/2018* cuando :
    - Se perciban rentas de más de 1 pagador (Excepto que: 2º+3º+... Pagadores ≤ 1.500 € [1])
    - Se perciban pensiones compensatorias o anualidades por alimentos por personas ≠ de los hijos
    - El pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener ó sujetos a tipo fijo de retención

  b) Rendimientos íntegros de Capital mobiliario + G.P. (sometidos a retención ó ingreso a cuenta) : ≤ 1.600 €

  c) Rentas Inmobiliarias Imputadas +
  + Rendimientos íntegros Letras del Tesoro + Subvención para Adquisición Vivienda V.P.O. + GªPº de ayudas públicas** ≤ 1.000 €

  d) EXCLUSIVAMENTE: * (Rdtos. Íntegros del Trabajo + R.I del Capital + R.I. de Actividades Económicas + G.P.) ≤ 1.000 €
  * Pérdida de Patrimonio < 500 €

- **En todo caso :**

  Obligados a declarar quienes :
  - Tengan derecho a deducción por : Inversión en Vivienda Habitual; Doble Imposición Internacional
  - ↗ Realicen aportaciones y contribuciones a sistemas de Previsión Social (Planes de Pensiones, Mutualidades de Previsión Social, PPA, PPSE, ...)

- ¡ **Atención !** No estar obligado a presentar declaración → No supone perder las retenciones soportadas
  - En ese caso, el sujeto podrá: Presentar su declaración para que le devuelvan las retenciones

NO OBLIGACIÓN DE DECLARAR IRPF: desde 5/7/2018 hasta 31/12/2018*

REGLA 1ª "exclusivamente":		REGLA 2ª "exclusivamente":	
Rtos. Íntegros del Trabajo: Un pagador **ó** ∑ 2º y restantes ≤ 1.500 € Prestaciones pasivas con retenciones ajustadas **ó**	**≤ 22.000**	**+Rtos. Íntegros trabajo** **+ Rtos. Íntegros CM y CI** **+Rtos. Íntegros AE** **+ Ganancias** Sujetas o no a retención e ingreso a cuenta	**≤ 1.000**
Rtos. Íntegros del Trabajo: -Más de un pagador **y** ∑ 2º y restantes > 1.500 € -Pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos ≠ de los hijos -Pagador no obligado a retener -Rendimientos sujeto a **tipo fijo**	**≤ 12.643***		
+ Rtos Íntegros C. Mobiliario **+ Ganancias Sujetos a retención.**	**≤ 1.600**	**-Pérdidas patrimoniales** Cualquiera que sea su naturaleza	**< 500**
+ Imputación Rentas Inmobiliarias **+ Rtos. Íntegros Letras del Tesoro** **+ Subvención adqui. vivienda VPO** **+ GªPº de ayudas públicas (nueva)****	**≤ 1.000**		

ORDEN A SEGUIR:

1) **REGLA 1ª** "exclusivamente": Si se cumple → No obligado a declarar. Si no se cumple ver la regla 2ª
2) **REGLA 2ª** "exclusivamente": Si se cumple → No obligado a declarar. Si no se cumple: Obligado

OBLIGACION DE DECLARAR (Desde 1/1/2019*)**

- **OBLIGACIÓN :** (art. 96.1 L) → Los contribuyentes están obligados a presentar Declaración por IRPF

- **EXCEPCIONES :** (art. 96.2 L) No obligados los que obtengan rentas "exclusivamente" de:

  a) Rendimientos íntegros del Trabajo ≤ 22.000 € anuales[1]
  - El límite es para declaración individual o conjunta
  - El límite será de 14.000 € desde 1/1/2019* cuando :
    - Se perciban rentas de más de 1 pagador (Excepto que: 2º+3º+... Pagadores ≤ 1.500 € [1])
    - Se perciban pensiones compensatorias o anualidades por alimentos por personas ≠ de los hijos
    - El pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener ó sujetos a tipo fijo de retención

  b) Rendimientos íntegros de Capital mobiliario + G.P. (sometidos a retención ó ingreso a cuenta) : ≤ 1.600 €

  c) Rentas Inmobiliarias Imputadas +
  + Rendimientos íntegros Letras del Tesoro + Subvención para Adquisición Vivienda V.P.O. + GªPº de ayudas públicas** ≤ 1.000 €

  d) EXCLUSIVAMENTE: * (Rdtos. Íntegros del Trabajo + R.I del Capital + R.I. de Actividades Económicas + G.P.) ≤ 1.000 €
  * Pérdida de Patrimonio < 500 €

- **En todo caso :**

  Obligados a declarar quienes :
  - Tengan derecho a deducción por : Inversión en Vivienda Habitual; Doble Imposición Internacional
  - ↗ Realicen aportaciones y contribuciones a sistemas de Previsión Social (Planes de Pensiones, Mutualidades de Previsión Social, PPA, PPSE, ...)

- ¡ Atención ! No estar obligado a presentar declaración → No supone perder las retenciones soportadas
  - En ese caso, el sujeto podrá: Presentar su declaración para que le devuelvan las retenciones

NO OBLIGACIÓN DE DECLARAR IRPF: desde 1/1/2019*

REGLA 1ª "exclusivamente":		REGLA 2ª "exclusivamente":	
Rtos. Íntegros del Trabajo: Un pagador **ó** ∑ 2º y restantes ≤ 1.500 € Prestaciones pasivas con retenciones ajustadas **ó**	**≤ 22.000**	**+Rtos. Íntegros trabajo** **+ Rtos. Íntegros CM y CI** **+Rtos. Íntegros AE** **+ Ganancias** Sujetas o no a retención e ingreso a cuenta	**≤ 1.000**
Rtos. Íntegros del Trabajo: -Más de un pagador **y** ∑ 2º y restantes > 1.500 € -Pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos ≠ de los hijos -Pagador no obligado a retener -Rendimientos sujeto a **tipo fijo**	**≤ 14.000***		
+ Rtos Íntegros C. Mobiliario **+ Ganancias Sujetos a retención.**	**≤ 1.600**	**-Pérdidas patrimoniales** Cualquiera que sea su naturaleza	**< 500**
+ Imputación Rentas Inmobiliarias **+ Rtos. Íntegros Letras del Tesoro** **+ Subvención adqui. vivienda VPO** **+ GªPº de ayudas públicas (nueva)****	**≤ 1.000**		

ORDEN A SEGUIR:

1) **REGLA 1ª** "exclusivamente": Si se cumple → No obligado a declarar. Si no se cumple ver la regla 2ª
2) **REGLA 2ª** "exclusivamente": Si se cumple → No obligado a declarar. Si no se cumple: Obligado

No Obligación de declarar en IRPF:

❖ **A partir del 1 de enero de 2019**, **se adapta el contenido del artículo 61.3 RIRPF a los nuevos límites determinantes de la obligación de declarar establecidos en la LIRPF**:

✓ Así, **Se incluye** a las **ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas**, dentro del **límite** cuantitativo **conjunto excluyente de la obligación de declarar de 1.000 €** anuales para las rentas inmobiliarias imputadas, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado.

✓ **Límite excluyente de la obligación de declarar para contribuyentes que perciban rendimientos íntegros del trabajo en determinados supuestos** (art. 96.3 de la LIRPF): **se eleva** de 12.000 **a 14.000 €** el límite excluyente de la obligación de declarar para los contribuyentes que perciban rendimientos íntegros del trabajo **en los siguientes supuestos:**

- Cuando procedan de más de un pagador (excepto algunas excepciones).
- Cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos diferentes de las exentas.
- Cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto reglamentariamente.
- Cuando se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a tipo fijo de retención.

EJEMPLO-1 OBLIGACIÓN DE DECLARAR IRPF: desde 1/1/2019*

- **Contribuyente con las siguientes rentas:**
  1. Rendimientos íntegros del trabajo: 14.000 €
  2. Ganancia patrimonial por venta de participaciones de un Fondo Inv. (lleva retención): 500 €
  3. **Pérdidas patrimoniales: 300 €**

Solución: (V2522-17):

REGLA 1ª "exclusivamente":		Cumplimiento?:	REGLA 2ª "exclusivamente":		Cumplimiento?:
Rtos. Íntegros del Trabajo: Un pagador ó ∑ 2º y restantes ≤ 1.500 € Prestaciones pasivas con retenciones ajustadas	**14.000 €** ≤ 22.000	✓ **Sí**	+Rtos. Íntegros trabajo + Rtos. Íntegros CM y CI +Rtos. Íntegros AE + Ganancias Sujetas o no a retención e ingreso a cuenta	**14.500€** ≤ 1.000	▪ **No***
Rtos. Íntegros del Trabajo: -Más de un pagador y ∑ 2º y restantes > 1.500 € -Pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos ≠ de los hijos -Pagador no obligado a retener -Rendimientos sujeto a tipo fijo	≤ 14.000*				
+ Rtos Íntegros C. Mobiliario + Ganancias Sujetos a retención.	**500 €** ≤ 1.600	✓ **Sí**	-Pérdidas patrimoniales Cualquiera que sea su naturaleza	< 500	
+ Imputación Rentas Inmobiliarias + Rtos. Íntegros Letras del Tesoro + Subvención adqui. vivienda VPO + **GªPº de ayudas públicas (nueva 2018)**	≤ 1.000				
▪ **Tiene Pª Pº de 300€: NO se cumple el "exclusivamente"** ▪ **Implica Ver regla 2ª** →			▪ **No* se cumple la regla 2ª Implica que:** ▪ **está OBLIGADO A DECLARAR**		

EJEMPLO-2 OBLIGACIÓN DE DECLARAR IRPF: desde 1/1/2019*

- **Contribuyente con las siguientes rentas:**
  1. Rendimientos íntegros del trabajo: 14.000 €
  2. Ganancia patrimonial por venta de participaciones de un Fondo Inv. (lleva retención): 500 €
  3. **Subvención de una Administración Pública: 800 €****

Solución: Novedad desde 1/1/2018**

REGLA 1ª "exclusivamente":		Cumplimiento?:	REGLA 2ª "exclusivamente":		Cumplimiento?:
Rtos. Íntegros del Trabajo: Un pagador ó ∑ 2º y restantes ≤ 1.500 € Prestaciones pasivas con retenciones ajustadas	**14.000 €** ≤ 22.000	✓ **Sí** ↓	+Rtos. Íntegros trabajo + Rtos. Íntegros CM y CI +Rtos. Íntegros AE + Ganancias Sujetas o no a retención e ingreso a cuenta	≤ 1.000	
Rtos. Íntegros del Trabajo: -Más de un pagador y ∑ 2º y restantes > 1.500 € -Pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos ≠ de los hijos -Pagador no obligado a retener -Rendimientos sujeto a tipo fijo	≤ 14.000*				
+ Rtos Íntegros C. Mobiliario + Ganancias Sujetos a retención.	**500 €** ≤ 1.600	✓ **Sí** ↓	-Pérdidas patrimoniales Cualquiera que sea su naturaleza	< 500	
+ Imputación Rentas Inmobiliarias + Rtos. Íntegros Letras del Tesoro + Subvención adqui. vivienda VPO + **GªPº de ayudas públicas (nueva 2018)****	**800 €** ≤ 1.000	✓ **Sí**			

- **Sí se cumple el "exclusivamente"**
- **Por la regla 1ª: No está obligado a declarar, desde 1/1/2018****

- **No es necesario ver la regla 2ª**
- **porque se cumple la regla 1ª**

❑ Arts. 65 Ley 6/2018 PGE-18: Añade DA 48ª LIRPF

7. Deducción U. Familiares de residentes en la UE o EMEEU

Nº	Modificaciones en:	Efecto desde
7.	Deducción aplicable a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados Miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo	01/01/2018

❑ Art. 65 Ley 6/2018 PGE-18:	❑ NOVEDADES:

- ✓ **Añade DA 48ª LIRP:**
- ➢ **Nueva Deducción para unidades familiares con algún miembro no residente y que resida en la Unión Europea (UE) o en un Estado Miembro del Espacio Económico Europeo (EMEEE)**
- ✓ **UE: los otros 27 países miembros de la UE**
- ✓ **EMEEE: son Noruega e Islandia**

❑ Arts. 65 Ley 6/2018 PGE-18: Añade DA 48ª LIRPF

7. Deducción U. Familiares de residentes en la UE o EMEEU. Desde 1/1/2018

Comentarios:

- ❖ Nueva deducción sobre la cuota a favor de aquellos contribuyentes cuyos **restantes miembros de la unidad familiar** residan en otro Estado de la **UE o** del **EEE (Noruega o Islandia)**,
- ❖ Ya que eso **les impide presentar declaración conjunta**.
- ❖ Mediante esta deducción se equipara la cuota a pagar a la que hubiera sido soportada en el caso de que todos los miembros de la unidad familiar hubieran sido resientes fiscales en España.

❑ Así, los contribuyentes podrán deducir de la cuota íntegra que corresponda a su declaración individual **el resultado de las operaciones que se indican en la DA 48ª LIRPF.**

❑ **No resultará de aplicación esta deducción cuando alguno de los miembros de la unidad familiar:**

1. Hubiera optado por tributar en el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español (art. 93 LIRPF).
   - Aplica "Ley Beckan" (art. 93 LIRPF)
2. Hubiera optado por tributar en el régimen previsto para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea en el artículo 46 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (art. 46 TRLIRNR).
   - El no residente opta por aplicar normativa del IRPF cumpliendo requisitos del art. 46 TRLIRNR.
3. **No** disponga de Número de Identificación Fiscal (**NIF**).

7. Deducción U. Familiares de residentes en la UE o EMEEU. Desde 1/1/2018

La Deducción es el resultado de las siguientes operaciones:

1. **Se suman las siguientes cantidades:**

✓ Las cuotas íntegras estatal y autonómica minoradas en las deducciones previstas en los artículos 67 y 77 de la LIRPF de los miembros de la unidad familiar contribuyentes por el IRPF.

✓ Las cuotas por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondientes a las rentas obtenidas en territorio español en ese mismo período impositivo por el resto de miembros de la unidad familiar.

2. **Se determina la cuota líquida total que hubiera resultado de haber podido optar por tributar conjuntamente con el resto de miembros de la unidad familiar.**

- Para dicho cálculo se tendrán en cuenta para cada fuente de renta, la parte de las rentas positivas de los miembros no residentes integrados de la unidad familiar que excedan de las rentas negativas.

3. **Se restará de la cuantía obtenida en el apartado 1 la cuota a la que se refiere el apartado 2.**

- Cuando dicha diferencia se negativa, la cantidad a computar será cero.

➢ Dicha deducción se deducirá de la cuota íntegra estatal y autonómica, una vez efectuadas las deducciones previstas en los artículos 67 y 77 de la LIRPF.

- A estos efectos, **se minorará la cuota íntegra estatal** en la proporción que representen las cuotas del IRNR respecto de la cuantía total prevista en el apartado 1,
- **y el resto** minorará la cuota íntegra estatal y autonómica por partes iguales.

➢ Cuando sean **varios** los contribuyentes por el IRPF integrados en la unidad familiar, esta minoración se efectuará de forma **proporcional** a las respectivas cuotas íntegras, una vez efectuada las deducciones previstas en los artículos 67 y 77 de la LIRPF, de cada uno de ellos.

❑ Arts. 65 Ley 6/2018 PGE-18: Añade DA 48ª LIRPF

7. Deducción U. Familiares de residentes en la UE o EMEEU. Desde 1/1/2018

Cálculo Deducción. Ejemplos:	Caso-1	Caso-2	Caso-3
1. + [(CI Estatal – deducciones) + (CI Autonómica – deducciones)] **IRPF de las declaraciones individuales de los miembros de la Unidad Familiar que son residentes**	+ 10.400	+ 10.400	+ 10.400
2. + Cuotas **IRNR en España de las rentas que obtiene en España el no residente** ❖ **Proporción respecto del total de sumas (para el reparto de la deducción entre la estatal y la autonómica)**	+ 1.900 (1.900/12.300 = **15,45*%**)	+ 1.900 (1.900/12.300 = **15,45*%**)	0
▪ = Resultado	= **12.300**	= **12.300**	= **10.400**
▪ - Cuota Liquida **declaración conjunta "hipotética"** ▪ [sumando las Rentas de los **residentes +** saldo positivo de las Rentas de los **no residentes**]	**- 11.800**	**- 14.500**	**- 10.200**
➢ **= Deducción**	**500**	**0 (negativo)**	**200**
➢ **Reparto para Deducción Estatal**	(15,45*% s/ 500) + [1/2 x (84,55€% s/500)] = **77,25 + 211,375 = 288,625**	**0**	[1/2 x s/200)] = **100**
➢ **Reparto para Deducción Autonómica**	[1/2 x (84,55€% s/500)] = **211,375**	**0**	[1/2 x s/200)] = **100**

8. Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas

Nº	Modificaciones en:	Efecto desde
8.	Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas	05/07/2018

❑ **Art. 67 Ley 6/2018 PGE-18:**

❑ **NOVEDADES:**

✓ **Modifica DA 33ª LIRPF**

✓ **Añade DT 35ª LIRP:**

➢ **Mejora la parte exenta del gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas. De forma gradual desde 2018 a 2020:**

2018	❖ Exentos los premios cuyo importe íntegro ≤ 10.000 €.
2019	❖ Exentos los premios cuyo importe íntegro ≤ 20.000 €.
2020 y posteriores	❖ Exentos los premios cuyo importe íntegro ≤ 40.000 €.

8. Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas

Ejercicios	Modificaciones :
2013 a 2017	❖ **exentos** los premios cuyo importe íntegro **≤ 2.500 €** ❖ Los premios cuyo importe íntegro **> 2.500 €**: se someterán a tributación respecto de la parte del mismo que exceda de dicho importe.
2018	❖ **exentos** los premios cuyo importe íntegro **≤ 10.000 €** ❖ Los premios cuyo importe íntegro **> 10.000 €**: se someterán a tributación respecto de la parte del mismo que exceda de dicho importe.
2019	❖ **exentos** los premios cuyo importe íntegro **≤ 20.000 €** ❖ Los premios cuyo importe íntegro **> 20.000 €**: se someterán a tributación respecto de la parte del mismo que exceda de dicho importe.
2020 y posteriores	❖ **exentos** los premios cuyo importe íntegro **≤ 40.000 €** ❖ Los premios cuyo importe íntegro **> 40.000 €**: se someterán a tributación respecto de la parte del mismo que exceda de dicho importe.

Art. 2 Ley 16/2012. Modificación DA 33ª LIRPF desde 2013

Tributación de las Ganancias en el Juego. Novedades a partir de 2018*

- **PREMIOS LOTERÍAS:**
  - Estarán sujetos al IRPF a través de un gravamen especial del **20%** sobre los premios de las loterías del Estado, Comunidades Autónomas, ONCE, Cruz Roja Española y entidades análogas de carácter europeo, que hasta ahora estaban exentos.
  - Se aplicará a los premios que se celebren a partir del 1 de enero de 2013.
  - Quedan **exentos los que cuenten con un importe ≤ 2.500 € (2013 a 2017)***
  - **A partir de 2018 se amplían las cuantías exentas (ver cuadro)*.**
  - Se fija, asimismo, una retención o ingreso a cuenta coincidente con el importe de dicho gravamen especial, operando como retención liberatoria.
  - En concreto, el gravamen especial se devengará en el momento en el que se abone o satisfaga el premio, debiendo practicarse una retención o ingreso a cuenta que tendrá carácter liberatorio de la obligación de presentar una autoliquidación por el mismo.
  - Por otra parte, se aclara el régimen fiscal del resto de juegos permitiendo computar las pérdidas con el límite de las ganancias obtenidas en dicho ejercicio.

Ejercicios*	Importes exentos de los premios
2018	❖ Exentos los premios cuyo importe íntegro ≤ 10.000 €.
2019	❖ Exentos los premios cuyo importe íntegro ≤ 20.000 €.
2020 y posteriores	❖ Exentos los premios cuyo importe íntegro ≤ 40.000 €.

Ejemplo. Tributación de las Ganancias en el Juego. DA 33ª LIRPF. Enunciado

LOTERÍA PRIMITIVA:

❖ BOLETO DE 28 APUESTAS DE UN SOLO JUGADOR. DATOS:

- Precio unitario de la apuesta: 1 euro.
- 5 apuestas premiadas:

✓ 1 premio de ..... 48.000 €
✓ 2 premios de ..... 12.700 €
✓ 2 premios de ..... 630 €

- Total premios: [(1 x 48.000) + (2 x 12.700) + (2 x 630) = 74.660 €

APUESTA	Premio obtenido
1	48.000
2	12.700
3	12.700
4	630
5	630
TOTAL	74.660

Ejemplo. Tributación de las Ganancias en el Juego. DA 33ª LIRPF. Solución 2013 a 2017*

- **Premios sujetos a retención:**

- ***Mínimo exento desde 2013 a 2017*: 2.500 €***
  - ✓ *Sólo están sujetos a retención los premios superiores a 2.500 € por apuesta.*
  - ✓ *Para calcular la base de retención hay que deducir el mínimo exento de 2.500 € por cada premio.*

- **Retenciones a practicar. Distribución por apuestas:**

APUESTA	Premio obtenido	- Mínimo exento	= Base de Retención (Premio - mínimo exento)	Importe retención (20% s/ Base)	Líquido a percibir (Premio - retención)
1	48.000	- 2.500	45.500	**(9.100)**	38.900
2	12.700	- 2.500	10.200	**(2.040)**	10.660
3	12.700	- 2.500	10.200	**(2.040)**	10.660
4	630	No sujeto a retención (premio menor de 2.500 €)			630
5	630	No sujeto a retención (premio menor de 2.500 €)			630
TOTAL	**74.660**	***[2.500]***	**65.900**	**(13.180)**	**61.480**

Ejemplo. Tributación Ganancias en el Juego. DA 33ª y DT 35ª LIRPF. Solución 2018*

- **Premios sujetos a retención:**

- ***Mínimo exento durante 2018*: 10.000 €***
  - ✓ *Sólo están sujetos a retención los premios superiores a 10.000 € por apuesta.*
  - ✓ *Para calcular la base de retención hay que deducir el mínimo exento de 10.000 € por cada premio.*

- **Retenciones a practicar. Distribución por apuestas:**

APUESTA	Premio obtenido	- Mínimo exento	= Base de Retención (Premio - mínimo exento)	Importe retención (20% s/ Base)	Líquido a percibir (Premio - retención)
1	48.000	- 10.000	38.000	**(7.600)**	40.400
2	12.700	- 10.000	2.700	**(540)**	12.160
3	12.700	- 10.000	2.700	**(540)**	12.160
4	630	No sujeto a retención (premio menor de 10.000 €)			630
5	630	No sujeto a retención (premio menor de 10.000 €)			630
TOTAL	**74.660**	***[10.000]***	**43.400**	**(8.680)**	**65.980**

Ejemplo. Tributación Ganancias en el Juego. DA 33ª y DT 35ª LIRPF. Solución 2019*

- **Premios sujetos a retención:**

- ***Mínimo exento durante 2019*: 20.000 €***
  - ✓ *Sólo están sujetos a retención los premios superiores a 10.000 € por apuesta.*
  - ✓ *Para calcular la base de retención hay que deducir el mínimo exento de 10.000 € por cada premio.*

- **Retenciones a practicar. Distribución por apuestas:**

APUESTA	Premio obtenido	- Mínimo exento	= Base de Retención (Premio - mínimo exento)	Importe retención (20% s/ Base)	Líquido a percibir (Premio - retención)
1	48.000	- 20.000	28.000	**(5.600)**	42.400
2	12.700	No sujeto a retención (premio menor de 20.000 €)			12.700
3	12.700	No sujeto a retención (premio menor de 20.000 €)			12.700
4	630	No sujeto a retención (premio menor de 20.000 €)			630
5	630	No sujeto a retención (premio menor de 20.000 €)			630
TOTAL	**74.660**	***[20.000]***	**28.000**	**(5.600)**	**69.060**

Ejemplo. Tributación Ganancias en el Juego. DA 33ª LIRPF. Solución 2020 y ss*

- **Premios sujetos a retención:**

- ***Mínimo exento durante 2020 y ss*: 40.000 €***
  - ✓ *Sólo están sujetos a retención los premios superiores a 10.000 € por apuesta.*
  - ✓ *Para calcular la base de retención hay que deducir el mínimo exento de 10.000 € por cada premio.*

- **Retenciones a practicar. Distribución por apuestas:**

APUESTA	Premio obtenido	- Mínimo exento	= Base de Retención (Premio - mínimo exento)	Importe retención (20% s/ Base)	Líquido a percibir (Premio - retención)
1	48.000	- 40.000	8.000	**(1.600)**	46.400
2	12.700	No sujeto a retención (premio menor de 40.000 €)			12.700
3	12.700	No sujeto a retención (premio menor de 40.000 €)			12.700
4	630	No sujeto a retención (premio menor de 40.000 €)			630
5	630	No sujeto a retención (premio menor de 40.000 €)			630
TOTAL	**74.660**	***[40.000]***	**8.000**	**(1.600)**	**73.060**

❑ OBLIGACIONES CONTABLES Y REGISTRALES EN IRPF

- **Obligaciones de llevanza de libros registros** para determinados contribuyentes **a pesar de llevar contabilidad** ajustada a lo establecido en el Código de Comercio

- **A partir del 1 de enero de 2019**, será **obligatorio llevar los libros registros para los contribuyentes que lleven contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio**

- **excepto** para los que desarrollen **actividades empresariales** que determinen el rendimiento neto en la modalidad normal del método de estimación directa,

- **suprimiéndose** por lo tanto, la **dispensa** que existía de la obligación de llevanza de libros registros a los contribuyentes que llevasen contabilidad ajustada a los dispuesto en el citado Código de Comercio sin así exigírselo la norma, **modificando para ello el art. 68.10 del RIRPF**

✓ **RD 1461/2018 Modifica artículo 68.10 RIRPF**

❑ OBLIGACIONES CONTABLES Y REGISTRALES en el IRPF

Cuadro Resumen art.68 RIRPF. RD 1461/18 Modifica* el art. 68.10 RIRPF

Actividad-Régimen	Ventas e Ingresos (1)	Compras Gastos (1)	Bienes de Inversión (1)	Provisión de fondos y Suplidos (1)	Contabilidad según C de C
Empresarial: Directa Normal(**DN**) (**Mercantil**)	----------	----------	----------	----------	**Sí**
Directa Normal(**DN**) (**No** Mercantil)	**Sí**	**Sí**	**Sí**	----------	----------
Directa Simplificada (**DS**)	**Sí**	**Sí**	**Sí**	----------	----------
Estimación Objetiva (**EO**), salvo las ss	----------	----------	**Sí**	----------	----------
EO ▪**Sujetos a Retención del 1%** ▪**agrícolas, ganaderas y forestales**	**Sí**	----------	**Sí**	----------	----------
Profesional: Directa(Normal y Simplificada DN/DS)	**Sí**	**Sí**	**Sí**	**Sí**	----------

(1) Libros Exonerados de Diligenciado (RD 37/1998)
Desde 2019*: Obligatorio llevar dichos L.R. aunque lleven contabilidad (RD 1461/18)

LIQUIDACIÓN IRPF

Determinación de Base Imponible

Arts. 46, 48, 49.1, DA 12ª y DT 7ª LIRPF

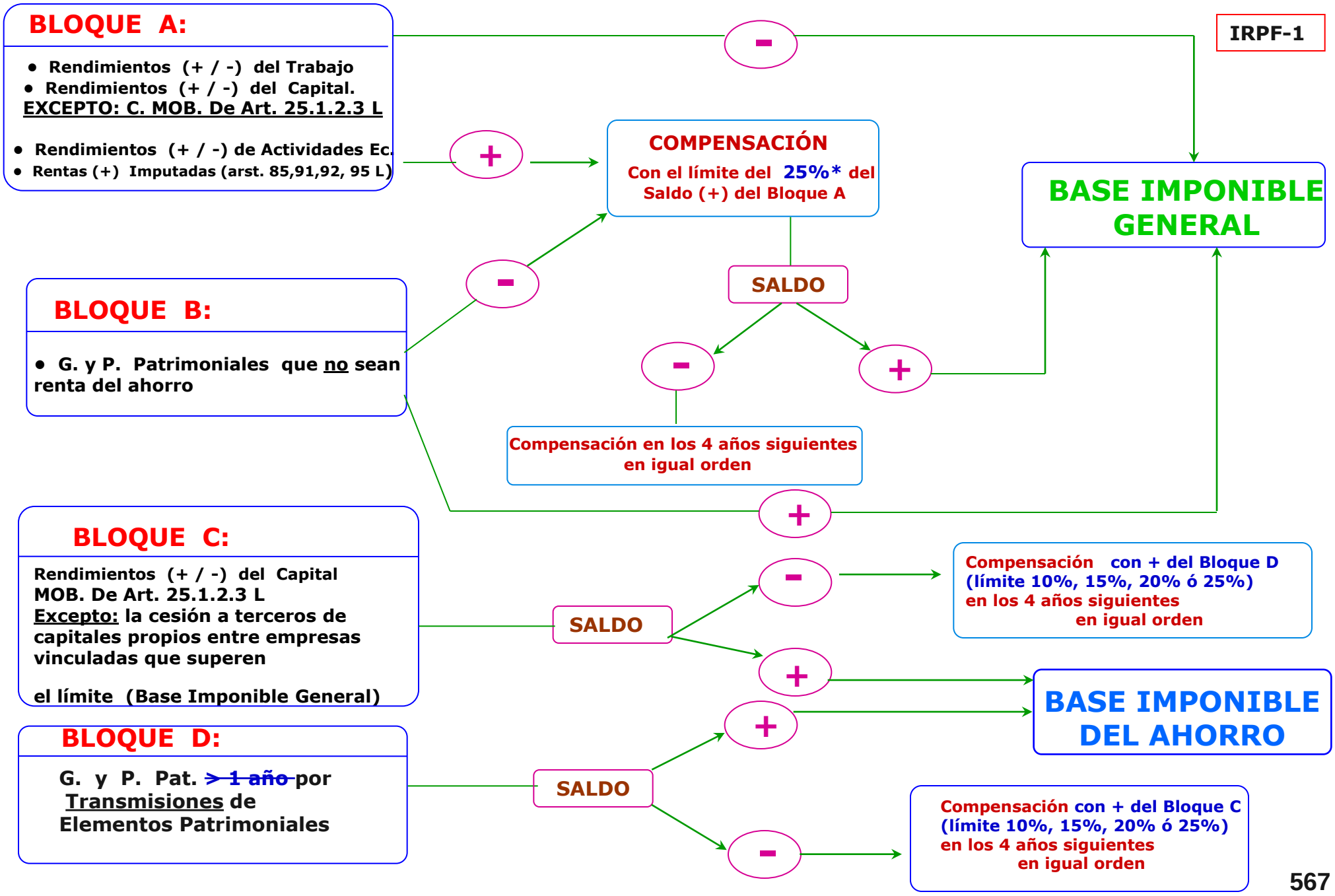
RENTA GENERAL Y RENTA DEL AHORRO. INTEGRACIÓN

CONCEPTOS	Desde 2015
❑ Gª Pº ≤ 1 año por Transmisiones de Elementos Patrimoniales	❖ Son Renta del Ahorro
❑ Compensación en BI General: ❖ Rentas(-) del Bloque B con Rentas (+) del Bloque A	➢ Límite: hasta 25%
❑ Compensación en BI Ahorro: ❖ Rentas(-) del Bloque C con Rentas (+) del Bloque D ❖ Rentas(-) del Bloque D con Rentas (+) del Bloque C	▪ Sí se pueden Compensar con los siguientes % límites (hasta):
Régimen Transitorio (DT 7ª)	Para las partidas pendientes de compensar anteriores a la fecha de entrada en vigor de las modificaciones propuestas

Variación de % según el año:

2015	2016	2017	Desde 2018
10%	15%	20%	25%

BASE IMPONIBLE : INTEGRACIÓN Y COMPENSACIÓN DE RENTAS desde 2015



DETERMINACIÓN DE LA B.I.: INTEGRACIÓN Y COMPENSACIÓN DE RENTAS desde 2015

COMPENSACION POR BLOQUES
E INTEGRACION EN LAS 2 *RENTAS* : Mecánica y Límites (Arts. 44 a 49 L)

IRPF-2

BLOQUE A: Rendimientos y Rentas Imputadas
EXCEPTO: C. MOB. De Art. 25.1.2.3 L
Sí la cesión a terceros de capitales propios entre empresas vinculadas que superen el límite

- Se integran y compensan "entre sí" sin limitación alguna
- El saldo (+) ó (-) se integra en la **Base Imponible General.**

BLOQUE B: G.P.P. Que no sean Renta del Ahorro
p.e.: ganancias juego, Gª no justificadas (39 L), premios.

~~G. P.P. ≤ 1 año por Transmisiones de Elementos Patrimoniales~~

- Se integran y compensan exclusivamente "entre sí"
- si el saldo es:
  - (+) se integra en la **Base Imponible General.**
  - (-)
    - 1º) se compensará con saldo (+) del Bloque A (hasta un límite del 25%* del Bloque A)
    - 2º) resto saldo (-): a compensar en 4 años en igual orden (1º con Bloque B y 2º Bloque A)
    - Compensación : al máximo que permita cada ejercicio

BLOQUE C: Rendimientos del Capital MOB. de art. 25.1.2.3 L
Excepto: la cesión a terceros de capitales propios entre empresas vinculadas que superen el límite (del Bloque A)

- Se integran y compensan exclusivamente "entre sí"
- si el saldo es :
  - (+) se integra en la **Base Imponible del Ahorro.**
  - (-) a compensar en 4 años con saldos (+) de este mismo Bloque
    Ó con + del Bloque D (límite 10%, 15%, 20% ó 25%)

BLOQUE D: G.P.P. ~~> 1 año~~ por TRANSMISIONES De ELEMENTOS PATRIMONIALES

- Se integran y compensan exclusivamente "entre sí"
- si el saldo es :
  - (+) se integra en la **Base Imponible del Ahorro.**
  - (-) a compensar en 4 años con saldos (+) de este mismo Bloque
    Ó con + del Bloque C (límite 10%, 15%, 20% ó 25%)

⇓ **CONCLUSIONES :**

1. La Base Imponible General puede ser negativa // La del Ahorro No
2. Los bloques C y D ya No son "compartimentos estancos. Compensación entre si (no con la B.I. General)

❑ Retenciones

- ✓ **Art. 101 y DA 31 LIRPF**

NOVEDADES en Retenciones IRPF DESDE 01/01/2019

- ***Real Decreto-ley 26/2018**, de 28 de diciembre, por el que se aprueban medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematografía* (BOE 29/12/2018, con efectos desde el 01/01/2019).
  - **Modifica la retención por rendimientos del capital mobiliario derivados de la propiedad intelectual, cuando el contribuyente no sea el autor**
  - **Modifica apartado 4 del art. 101 LIRPF, desde 1/1/2019**

- **En el ámbito del IRPF se reduce, con efectos desde el 1 de enero de 2019, del 19% al 15% el porcentaje del tipo de retención e ingreso a cuenta**
- **aplicable a los rendimientos del capital mobiliario derivados de la propiedad intelectual, cuando el contribuyente no sea el autor**
- **(se equipara de esta manera este tipo de retención al que tienen los propios autores)**

TIPOS de RETENCIONES RENTAS DEL AHORRO Y OTRAS

Desde 2016 Art. 101 y DA 31 LIRPF

CONCEPTOS	Desde 2016	Desde 2017	Desde 2019
Rentos. C. MOBILIARIO	19%	19%	19%
ARRENDAMIENTOS	19%	19%	19%
PROFESIONALES*,Cursos, conferen.	15% (7%: 1º ,2º y 3º año)	15% (7%: 1º ,2º y 3º año)	15% (7%: 1º ,2º y 3º año)
Propiedad Intelectual del autor*	15%	15%	15%
Propiedad Intelectual No sea el autor (R. C. Mobiliario)	19%	19%	15% (desde 2019)
VARIOS (GªPº IICC, premios,…)	19%	19%	19%
Transmisión de Derechos S.	----------	19% (desde 2017)	19% (desde 2017)
ADMINISTRADORES**	35%**	35%**	35%**

CASO ESPECIAL	REQUISITOS	Desde 2016
ADMINISTRADORES**	INCN e.a. de la Sociedad < 100.000 €	19%

Rentas del Trabajo. RD 1461/2018 Modifica art. 81.1 RIRPF desde 1/1/2019*

Nuevos Límites excluyentes de la obligación de retener. Desde 1/1/2019*

Situación del contribuyente	Número de hijos y otros descendientes		
	O - Euros	1 - Euros	2 ó más - Euros
1.ª Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente	---------	15.947	17.100
2.ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas	15.456	16.481	17.634
3.ª Otras situaciones	14.000*	14.516	15.093

A efectos de la aplicación del cuadro, se entiende por hijos y otros descendientes aquéllos que dan derecho al mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 LIRPF

- ✓ para el caso de **pensiones** o haberes pasivos de Seguridad Social : **Los importes previstos en el cuadro anterior se incrementarán en 600 €.**
- ✓ o prestaciones o subsidios por **desempleo: Los importes previstos en el cuadro anterior se incrementarán en 1.200 €.**

III. IVA

(IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO)

José Antonio Fernández Pérez

IVA (IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO)

Legislación Fiscal básica:

- **Ley 37/1992**, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante **LIVA**) (BOE de 29-12-1992)
- **RD 1624/1992**, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante **RIVA**) (BOE de 31-12-1992)

NOVEDADES EN IVA 2018/2019

- **Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. (BOE 04/07/2018, con efectos desde el 05/07/2018 ó desde 1/1/2018). (PGE-2018)**
- **RD 1512/2018, de 28 de diciembre, modificación del RIVA y otros. (BOE 29/12/2018, en vigor desde 1/1/2019).**

NOVEDADES EN IVA 2018/2019

- **Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. (BOE 04/07/2018, con efectos desde el 05/07/2018 ó desde 1/1/2019). (PGE-2018)**

Nº	Modificaciones en:	Efecto desde
1	Exenciones en Exportaciones [DIVA]	05/07/2018
2	Exenciones en O. Asimiladas a Exportaciones [enlaces en viajes en avión]	05/07/2018
3	Tipos Impositivos	05/07/2018
4	Exenciones Interiores	01/01/2019
5	Lugar de realización del H.I. Servicios TRE	01/01/2019

1. Exenciones en Exportaciones [DIVA]

Nº	Modificaciones en:	Efecto desde
1	Exenciones en Exportaciones [DIVA]	05/07/2018

❖ **El reembolso del IVA a viajeros con residencia fuera de la Comunidad:**

➢ se efectuará **cualquiera que sea el importe de la factura**,

○ desapareciendo el requisito de que dicho importe deba superar los 90,15 €.

En relación con VIAJES. EXENCIONES DE IVA-1:

ENTREGA de BIENES (EB):	IVA
Las entregas de bienes a viajeros con cumplimiento de los siguientes **requisitos**: a) La exención se hará efectiva mediante el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones. El reembolso a que se refiere el párrafo anterior sólo se aplicará respecto de las entregas de bienes documentadas en una factura ~~cuyo importe total, impuestos incluidos, sea superior a **90,15 €**~~ **Cualquier cuantía desde 5/7/18** b) Que los viajeros tengan su residencia habitual fuera del territorio de la Comunidad. c) Que los bienes adquiridos salgan efectivamente del territorio de la Comunidad. d) Que el conjunto de los bienes adquiridos **no** constituya una expedición comercial. A los efectos de esta Ley, se considerará que los bienes conducidos por los viajeros no constituyen una expedición comercial cuando se trate de bienes adquiridos ocasionalmente, que se destinen al uso personal o familiar de los viajeros o a ser ofrecidos como regalos y que, por su naturaleza y cantidad, no pueda presumirse que sean el objeto de una actividad comercial. ✓ Art. 21.A) LIVA **EN ESTE CASO DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DEL IVA**	**Exento**
❖ Las entregas de bienes efectuadas **en las tiendas libres de impuestos** que, bajo control aduanero**, existen en los puertos y aeropuertos** cuando los **adquirentes** sean personas que **salgan** inmediatamente con destino **a territorios terceros**, ❖ así como las efectuadas **a bordo de los buques o aeronaves** que realicen navegaciones con destino a puertos o aeropuertos situados en territorios terceros. ✓ Art. 21.B) LIVA	**Exento**

2. Exenciones en O. Asimiladas a Exportaciones [Enlaces de viajes en avión]

Nº	Modificaciones en:	Efecto desde
2	Exenciones en O. Asimiladas a Exportaciones [enlaces en viajes en avión]	05/07/2018

- ❑ Establece la aplicación de la exención prevista para los transportes de viajeros y sus equipajes por vía **aérea** procedentes de o con destino a un aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto, **a los vuelos de conexión** cuando estén amparados por un único título de transporte.
- ❖ De esta forma se incorpora a la normativa la doctrina de la Dirección General de Tributos (consulta nº V0937-18, de 10 de abril de 2018 y V0406-18, de 16 de febrero de 2018, entre otras).

Ejemplo:

- ✓ *un vuelo Vigo-Madrid conexión con un vuelo Madrid-Roma,*
- ✓ *estará exento si ambos vuelos se documentan con un único título de transporte.*

En relación con VIAJES. EXENCIONES DE IVA-2:

PRESTACIONES DE SERVICIOS (PS):	IVA
❖ Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por ▪ **entidades de Derecho público** ▪ **o** por entidades o establecimientos culturales **privados de carácter social**[1]: a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación. b) Las visitas a **museos**, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares**.** c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas. d) La organización de exposiciones y manifestaciones similares. ✓ Art. 20.Uno.**14º** LIVA	**Exento**
❖ **Los transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea** procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto. ❖ Desde 5/7/2018: Vuelos de conexión con único "billete" (Vigo-Madrid-Roma) ✓ Art. **22.Trece** LIVA	**Exento**
❖ **Las prestaciones de servicios** realizadas **por intermediarios** que actúen en nombre y por cuenta de terceros cuando intervengan en las operaciones que estén exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en este artículo. ✓ Art. **22.Quince** LIVA	**Exento**

❑ **Entidades privados de carácter social[1]:**
✓ carecer de finalidad lucrativa y cumplir demás requisitos del art. 20.Tres LIVA.

3. Tipos impositivos

Nº	Modificaciones en:	Efecto desde
3	Tipos Impositivos	05/07/2018

a) Modificación en el artículo 91.Uno.2.6º (art. 78 LPGE-2018).

❖ **Tipos impositivos reducidos (10%)**

➢ **Entradas a**:**Salas cinematográficas**

✓ se les aplica el tipo impositivo del 10% (anteriormente tipo general).

b) Modificación en el artículo 91.Dos.2.3º (art. 78 LPGE-2018).

❖ **Tipos impositivos supereducidos (4%)**

❖ **Se amplía el ámbito objetivo** de aplicación del tipo reducido del 4% para las operaciones reflejadas en el artículo 91.Dos.2, número 3.º LIVA.

➢ Así, se aplica este tipo a los **servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial**

3. NOVEDADES EN TIPOS IMPOSITIVOS IVA DESDE 05/07/2018

a) Modificación en el artículo 91.Uno.2.6º (art. 78 LPGE-2018).

❖ **Tipos impositivos reducidos (10%)**

❑ **Prestaciones de servicios**:

➢ **Entradas a**:**Salas cinematográficas**

✓ se les aplica el tipo impositivo del 10% (anteriormente tipo general).

b) Modificación en el artículo 91.Dos.2.3º (art. 78 LPGE-2018).

❖ **Tipos impositivos supereducidos (4%)**

❑ **Prestaciones de servicios**:

❖ **Se amplía el ámbito objetivo** de aplicación del tipo reducido del 4% para las operaciones reflejadas en el artículo 91.Dos.2, número 3.º LIVA.

➢ Así, se aplica este tipo a los **servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial**, a que se refieren las letras b), c), d) y e) del artículo 15.1 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia. Se exige para aplicar este tipo reducido que se presten en plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras en aplicación de lo dispuesto en dicha ley.

➢ También se aplica el tipo reducido cuando se presten como consecuencia de una prestación económica vinculada a tales servicios que **cubra más del 10% (antes 75%)** de su precio, en aplicación de lo dispuesto en la ley.

➢ Pues bien, **la novedad** radica en que se reduce el porcentaje, de forma que ahora se aplica el tipo reducido cuando la prestación económica cubra más del 10% de su precio (antes 75%),

➢ ampliándose así el perímetro objetivo de aplicación del tipo reducido de manera importante.

MODIFICACIÓN* TIPOS IMPOSITIVOS DE IVA: Del 21% al 10%

CONCEPTOS	Hasta 28/6/17	Desde 29/6/17 (1)	Desde 05/7/18 (2)
ENTREGA DE BIENES (EB):			
➢ Monturas para gafas graduadas	21%	10%	10%
PRESTACIONES DE SERVICIOS (PS):			
➢ **Entradas a**: ✓ teatros, ✓ circos, ✓ festejos taurinos, ✓ conciertos ✓ **y** a los demás **espectáculos culturales en vivo**	21%	10%	10%
➢ **Entradas a**: ✓ **Salas cinematográficas**	21%	21%	10%

❑ **Modificación* tipos impositivos de IVA por:**

✓ **(1) la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017. (BOE 28/06/2017, con efectos desde el 29/06/2017). (PGE-2017)**

✓ **(2) la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. (BOE 04/07/2018, con efectos desde el 03/07/2018). (PGE-2018)**

NOVEDADES IVA DESDE 01/01/2019

- ***Real Decreto-ley 26/2018**, de 28 de diciembre, por el que se aprueban medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematografía* (BOE 29/12/2018, con efectos desde el 05/07/2018).

- **Modifica del 21% al 10% el tipo impositivo aplicable a los servicios prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos que sean personas físicas, a** los productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales
- **se añade el número 13 al artículo 91.Uno.2. LIVA, desde 1/1/2019**

MODIFICACIÓN TIPOS IMPOSITIVOS DE IVA(3): Del 21 al 10%

CONCEPTOS		Hasta 31/8/12	Desde 1/9/12	Desde 1/1/19
PRESTACIONES DE SERVICIOS (PS):				
➢ **PS realizadas por intérpretes, artistas, directores y técnicos** ➢ **Se requiere*.-**	***.-** Que sean: ✓ **personas físicas** *.- Que se presten a: ✓ los productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos ✓ los organizadores de obras teatrales y musicales	**8%**	**21%**	**10% (1)**
❖ **No estarán sujetas al IVA;** ▪ las actividades de intérpretes, artistas, directores y técnicos, **realizadas en régimen de dependencia laboral y administrativa**. (art. 7.5º LIVA)		**No sujeto**		
❖ **Mantienen la exención del IVA:** ▪ **los servicios profesionales prestados por** artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guión y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores, incluidos aquellos cuya contraprestación consista en derechos de autor. (art. 20.Uno.26º LIVA)		**exento**		

❑ **Modificación* tipos impositivos de IVA por:**
✓ **(1) Art. 2º del RD Ley 26/2018, (BOE 29/12/2018, con efectos desde el 1/1/2019).**

4. Exenciones Interiores

Nº	Modificaciones en:	Efecto desde
4	Exenciones Interiores	01/01/2019

- ❑ **Deja fuera de la exención** relativa a los **servicios prestados directamente** por uniones, agrupaciones o entidades autónomas **a sus miembros**, cuando estos se traten de entidades que ejercen las actividades exentas a que se refieren los números 16º, 17º, 18º, 19º, 20º, 22º, 23º, 26º y 28º del artículo 20.Uno LIVA, relativas a:
  - operaciones de seguro
  - sellos de Correos y efectos timbrados,
  - operaciones financieras,
  - loterías, apuestas y juegos,
  - operaciones inmobiliarias (entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, segundas y ulteriores entregas de edificaciones, arrendamientos de terrenos y viviendas)
  - derechos de autor
  - y prestaciones de servicios y entregas de bienes realizadas por partidos políticos.

- ➢ De esta forma, **la exención resultará solo de aplicación**, de acuerdo con la doctrina jurisprudencial (sentencias TJUE de 21 de septiembre de 2017, asunto C-605/15 "Aviva" y C-326/15 "DNB Banka"), **a las AIEs cuyos miembros desarrollen actividades de interés general que queden exentas de IVA** (asistencia sanitaria, asistencia social o educación entre otras).

5. Lugar de realización servicios TRE y Régimen Especial de No establecidos en la Unión

Nº	Modificaciones en:	Efecto desde
5.a)	Lugar de realización del H.I. Servicios TRE	01/01/2019
5.b)	Régimen Especial de No establecidos en la Unión. Servicios TRE	01/01/2019

❑ Art. 79 Ley 6/2018, PGE-18, Modifica: art. 70.Uno.4º y 8º LIVA

5. a) Lugar de realización servicios TRE (1). Desde 1/1/2019

- ❑ Los servicios de **T**elecomunicaciones, **R**adiodifusión, televisión y **E**lectrónicos (servicios **TRE**) **prestados por empresarios comunitarios a particulares** (**operaciones B2C**)

- ❑ Con el objeto de reducir las cargas administrativas y tributarias que supone para las **microempresas establecidas en un único Estado miembro** que prestan estos servicios de forma ocasional a consumidores finales de otros Estados miembros (**operaciones B2C**) tributar en el Estado miembro de consumo, se establece un **umbral común a escala comunitaria de 10.000 euros (IVA excluido)**,

- ❖ Que **de no ser rebasado el umbral de 10.000 euros** implicará que estas prestaciones de servicios estén **sujetas al IVA en su Estado miembro de establecimiento**,

- ❖ aunque podrán **optar** por la tributación en el Estado miembro donde esté establecido el destinatario del servicio.

❑ **Servicios TRE B2C, desde 2019*:**

- ❖ EoP de la Unión Europea, destinatarios particulares de la Unión Europea (UE)
- ❖ De no ser rebasado el umbral de 10.000 €, sujetas al IVA en origen
- ➢ Pueden optar por tributar en destino.

5. a) Lugar de realización servicios TRE (2). Desde 1/1/2019

❖ **Los servicios TRE prestados por empresarios comunitarios a particulares del TAI**

❖ Tributarán **en TAI en cualquiera de los siguientes supuestos**:

✓ El prestador se encuentra establecido en más de un Estado miembro.
✓ El prestador se encuentra establecido en un único Estado miembro y el importe total de este tipo de servicios prestados a consumidores finales de otros Estados miembros ha excedido de **10.000 euros** (IVA excluido).
✓ El prestador se encuentra establecido en un único Estado miembro y el importe total de este tipo de servicios prestados a consumidores finales de otros Estados miembros no ha excedido de 10.000 euros (IVA excluido) pero **opta** por la tributación en el TAI.

➢ **Cuantificar los 10.000 €** (o su equivalente en su moneda nacional):
- Σ prestaciones de servicios a consumidores de la UE en el año natural precedente
- Σ prestaciones de servicios a consumidores de la UE en el durante el año en curso

➢ En todos estos casos, el sujeto pasivo podrá optar por tributar a través del régimen de mini ventanilla única (**MOSS**) en el Estado miembro donde esté identificado.

5. a) Lugar de realización servicios TRE (3). Desde 1/1/2019

❖ **Los servicios TRE prestados por empresarios establecidos en el TAI (Península o Baleares) a particulares de otros Estados miembros**

❖ **tributarán en (TAI) cuando concurran los siguientes requisitos**:

✓ El prestador se encuentra establecido únicamente en el TAI.

✓ El importe total de este tipo de servicios prestados a consumidores finales de otros Estados miembros **no** ha excedido de 10.000 euros (IVA excluido).

✓ El prestador **no** ha optado por tributar en el Estado miembro de consumo (la opción comprenderá como mínimo dos años naturales).

➢ ***Ejemplo:*** *Una empresa establecida únicamente en España presta servicios electrónicos a clientes nacionales. En el 2019 presta servicios a consumidores finales establecidos en Francia por importe de 9.000 euros (IVA excluido).*

Solución:

- *Estos servicios desde 2019 se localizan en el territorio español de aplicación del impuesto ya que los servicios prestados a clientes comunitarios distintos de los nacionales no superan los 10.000 euros.*
- *No obstante, la empresa podrá optar por tributar en Francia, registrándose y presentando sus declaraciones del IVA correspondiente a estos servicios en España mediante el servicio de Mini Ventanilla Única (**MOSS**).*

❑ Art. 79 Ley 6/2018, PGE-18, Modifica: art. 163 octiesdecies y art. 163 noniesdecies.Uno.a) LIVA

5. b) Régimen Especial de No establecidos en la Unión. Desde 1/1/2019

- ❑ **Régimen especial aplicable a los servicios telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad**
- ❑ **(art. 163 octiesdecies.Dos.a) y 163 noniesdecies.Uno.a) LIVA)**

❖ **Para favorecer el cumplimiento voluntario** de las obligaciones tributarias y la posibilidad de acogerse a los sistemas simplificados de ventanilla única, **se suprime** la limitación existente hasta finales del 2018 de que los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad pero registrados a efectos del IVA en un Estado miembro, por ejemplo porque realizan ocasionalmente operaciones sujetas al IVA en dicho Estado miembro, no puedan utilizar ni el régimen especial aplicable a los empresarios establecidos en la Comunidad ni el régimen especial aplicable para los no establecidos en la Comunidad, de tal forma que podrán utilizar este último.

- ❑ **Desde 2019**:
- ❖ los **no** establecidos en la Comunidad aunque estén registrados a efectos de IVA en un Estado miembro
- ➢ pueden aplicar el R.E. previsto para los no establecidos por los servicios TRE B2C.

Modificación LIVA, aplicación directivas IVA, Desde 2015/2019

❑ Servicios TRE:

1. Telecomunicaciones (T),
2. Radiodifusión y TV (R)
3. y Electrónicos (E)

❖ **Nuevas reglas de localización**

❖ **MOSS**

❑ SERVICIOS	❑ LIVA, arts.	❑ Desde 1/1/2015	❑ Desde 1/1/2019
1. De **T**elecomunicaciones 2. De **R**adio y TV. 3. Por vía **E**lectrónica	✓ **69.Dos** ✓ **70.Uno.4º** ✓ **70.Uno.8º**	❖ **casos B2C**: ▪ Nuevas reglas de localización ▪ **MOSS**	❖ **casos B2C**: ▪ Consumidor de **UE** ▪ Umbral de **10.000 €**
❖ **REGLA de CIERRE:** ➢ **Servicios TRE** ▪ **Utilización efectiva en el TAI** ▪ procede IVA español	✓ **70.Dos.4º**	❖ **casos B2C y B2B**: ➢ **Particular o Empresario** receptor de 3º país ➢ **Y utilización efectiva en el TAI**	

❖ **Tributan en destino ("donde se consume"),** salvo ≤ umbral y regla de cierre**.** En la UE pueden optar por el MOSS

LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS. NOVEDADES-2015:

A partir del 1 de enero de 2015:

- Servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o televisión y
- electrónicos
  - Prestados a particulares: nuevas reglas de localización.
    - Están previstas en la **Directiva 2008/8/CE** del Consejo, de 12 de febrero.

Novedades desde 2015:

1. **Cambio en las reglas de localización de los servicios TRE:**
   - A partir del 1 de enero de 2015, los servicios de este tipo prestados a personas que no tienen la condición de empresarios o profesionales actuando como tal a efectos del Impuesto **(consumidores finales)**, se considerarán realizados en el Estado miembro en donde los consumidores finales estén domiciliadas o residan habitualmente. **"Dónde se Consuma"**
   - Antes tales servicios se gravan en el Estado miembro donde el prestador del servicio está establecido pues la regla especial de localización en el Estado miembro de consumo únicamente se aplica cuando el prestador del servicio es un empresario o profesional no establecido en la Comunidad. A partir del 1 de enero de 2015, se extiende esta regla a los prestadores, empresarios o profesionales establecidos en la Unión Europea.

2. **Introducción del régimen de la Mini Ventanilla Única o "Mini One-Stop Shop" (MOSS)**:
   - Que permitirá a los empresarios establecidos en la Comunidad que opten por ello, identificarse en un único Estado miembro donde presentar sus declaraciones de IVA correspondientes a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos prestados a los particulares en otros Estados miembros distintos a aquel en el que estén establecidos.

❑ Servicios TRE. Desde 2015/novedades en 2019

Situaciones	Lugar IVA
❑ **B2B** ✓ de **E**mpresario a **E**mpresario	➢ **En destino (regla general) "dónde se consumen"** ❖ **En Origen** cuando: ▪ destinatario sea Empresario de 3º País y proceda la regla de cierre: utilización efectiva en el TAI → En el TAI
❑ **B2C** ✓ de **E**mpresario a **C**onsumidor	➢ **En destino (regla general) "dónde se consumen"** ❖ **En Origen** cuando: ▪ los destinatarios sean Consumidores de 3º país y proceda la regla de cierre: utilización efectiva en el TAI → En el TAI ▪ y los destinatarios sean Consumidores de la UE y **no** se supere el **umbral de 10.000 €** y no opten por destino. ✓ **novedad desde 2019 (el umbral de 10.000 €), para facilitar a pequeños empresarios de la UE.**

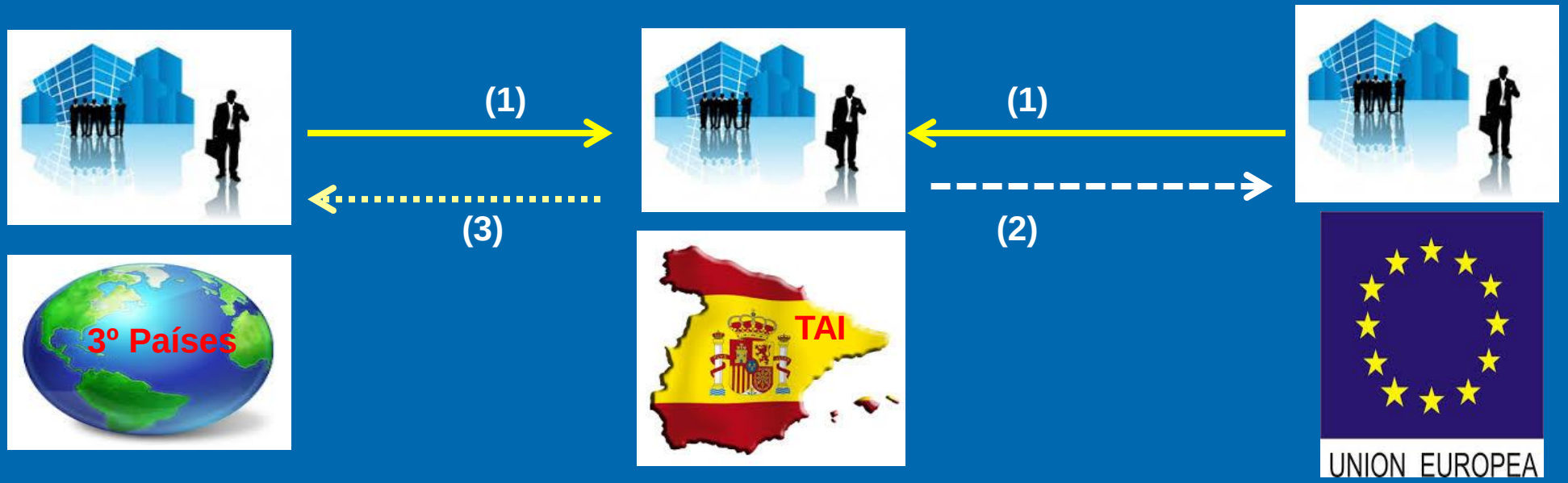
❖ **Tributan en destino ("donde se consume"),** salvo ≤ umbral y regla de cierre**.** En la UE pueden optar por el MOSS

❑ Servicios TRE. Desde 1/1/19

Situaciones	Prestador	Destinatario	Lugar IVA
❑ **B2B** ✓ de **E**mpresario a **E**mpresario	❖ **E**mpresario **TAI**	❖ Empresario **UE**	➢ En destino (UE; **ISP allí)**
		❖ Empresario **3º** país	➢ En destino (3º País) ➢ (salgo regla de cierre: utilización efectiva en el TAI → En el TAI)
	❖ **E**mpresario **UE**	❖ Empresario TAI	➢ En destino (En el TAI; **ISP**)
	❖ **E**mpresario **3º** país	❖ Empresario TAI	➢ En destino (En el TAI; **ISP**)
❑ **B2C** ✓ de **E**mpresario a **C**onsumidor	❖ **E**mpresario **TAI** ✓ **Destino UE ≤ 10.000 €**	❖ Consumidor UE	➢ En Origen (TAI) ➢ Salvo que opte por destino (UE)
		❖ Consumidor 3º país	➢ En destino (3º País) ➢ (salgo regla de cierre: utilización efectiva en el TAI → En el TAI)
	❖ **E**mpresario **TAI** ✓ **Destino UE > 10.000 €**	❖ Consumidor UE	➢ En Destino (UE)
		❖ Consumidor 3º país	➢ En destino (3º País) ➢ (salgo regla de cierre: utilización efectiva en el TAI → En el TAI)
	❖ **E**mpresario **UE** ✓ **Destino UE ≤ 10.000 €**	❖ Consumidor TAI	➢ En Origen (País Origen UE) ➢ Salvo que opte por destino (TAI)
	❖ **E**mpresario **UE** ❖ **Destino UE > 10.000 €**	❖ Consumidor TAI	➢ En Destino (TAI)
		❖ Consumidor 3º país	➢ En destino (3º País) ➢ (salgo regla de cierre: utilización efectiva en el TAI → En el TAI)
	❖ **E**mpresario **3º** país	❖ Consumidor TAI	➢ En destino (En el TAI)

❖ **Tributan en destino ("donde se consume"),** salvo ≤ umbral y regla de cierre**.** En la UE pueden optar por el MOSS

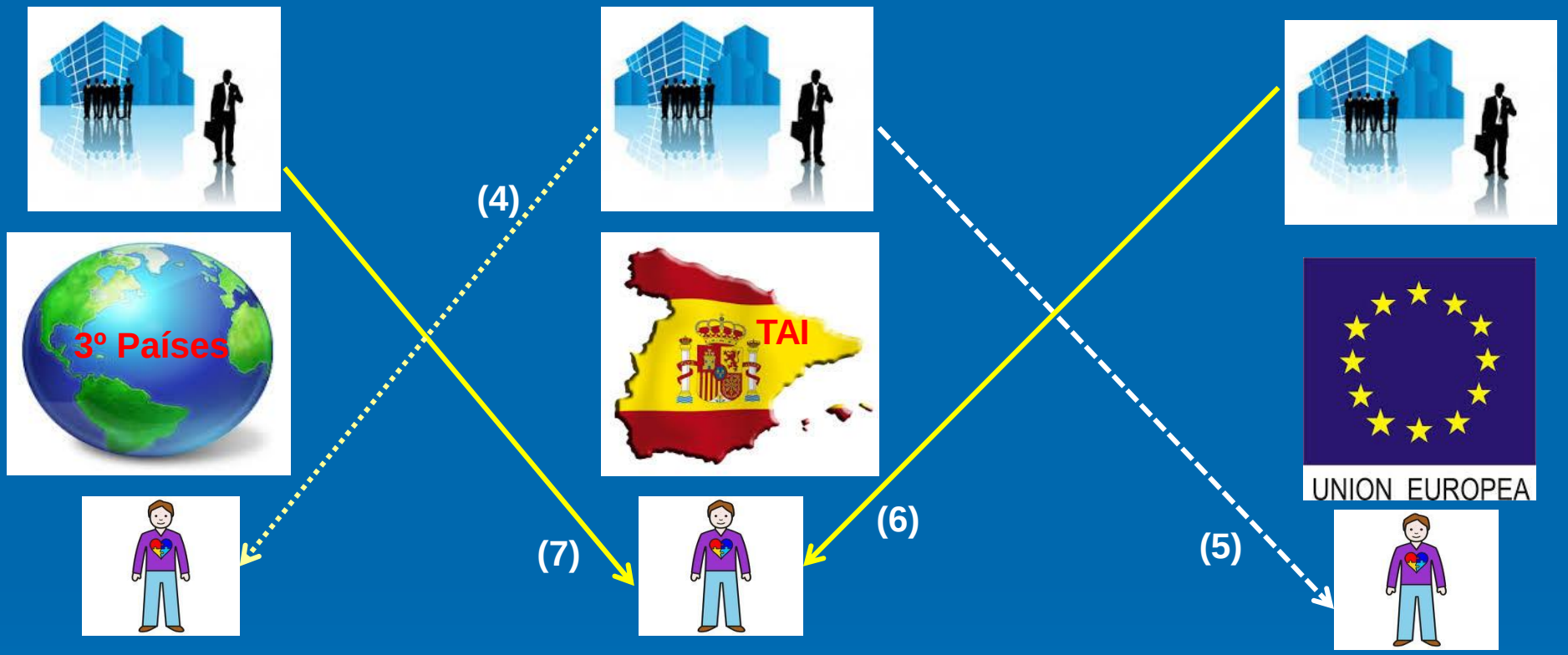
PRESTACION DE SERVICIOS TRE
Entre empresas y/o Profesionales (B2B)



Entre EMPRESAS. Notas:

1) **(1) En el TAI. Sujeto IVA Español. Inversión del SP.**
2) **(2) No** en el TAI. No Sujeto. Inversión del SP en el otro país de la UE
3) **(3) No** en el TAI. No Sujeto. **SALVO** REGLA DE CIERRE (sujeto si utilización efectiva en el TAI)

PRESTACION DE SERVICIOS TRE
Entre empresas y particulares (B2C)



Entre Empresas y particulares. Notas:

4) **(4) No** en el TAI. No Sujeto. **SALVO** REGLA DE CIERRE (sujeto si utilización efectiva en el TAI)
5) **(5) No** Sujeto en el TAI los servicios TRE. Salvo umbral ≤ 10.000 € y no opte por destino (Sujeto en TAI)
6) **(6) Sujeto en el TAI los servicios TRE (Puede aplicar MOSS, régimen de la Unión).** Salvo umbral ≤ 10.000 € y no opte por destino (No sujeto en el TAI, sujeto en el otro país de la UE)
7) **(7) Sujeto en el TAI los servicios TRE. Darse de alta el empresario de fuera en cualquier país de la U.E. (Puede aplicar MOSS régimen exterior a la Unión)**

EJEMPLO-1. Lugar de realización del hecho imponible. Servicios TRE

- Una empresa española La Orensana SL contrata:
- ✓ un servicio TRE (p.e. adquiere un antivirus) con un profesional alemán
- ✓ Y otro con otro profesional ruso.

Solución: SERVICIOS TRE B2B

- Por aplicación del artículo 69.Uno.1º, al tratarse de un servicio para una empresa española, está **sujeto en España**.

- Puesto que **el alemán y el ruso** no están sujetos en España, debe aplicarse la regla de **inversión del sujeto pasivo** establecida en el artículo 84.2. Por tanto, el empresario español La Orensana SL debe autorrepercutirse el IVA y al mismo tiempo es IVA soportado.

("GRAVAMEN EN DESTINO")

210	**Hacienda Pública IVA soportado**	***a/***	**Hacienda Pública IVA repercutido**	**210**

EJEMPLO-2. Lugar de realización del hecho imponible. Servicios TRE

- **Una empresa española suministra películas a través de Internet**, que los clientes se descargan de su página mediante un programa propio.
  Ha prestado servicios **a las siguientes personas:**

1) **Un particular alemán**.
2) **Un particular uruguayo**.
3) **Una empresa italiana**.
4) **Una empresa peruana**.

Solución: SERVICIOS TRE

- Se trata de **servicios prestados por medios electrónicos**, por lo que será de aplicación el artículo 70.Uno.4º y 8º LIVA para el caso B2C y 70.Dos.4º (este último apartado para la regla de cierre).

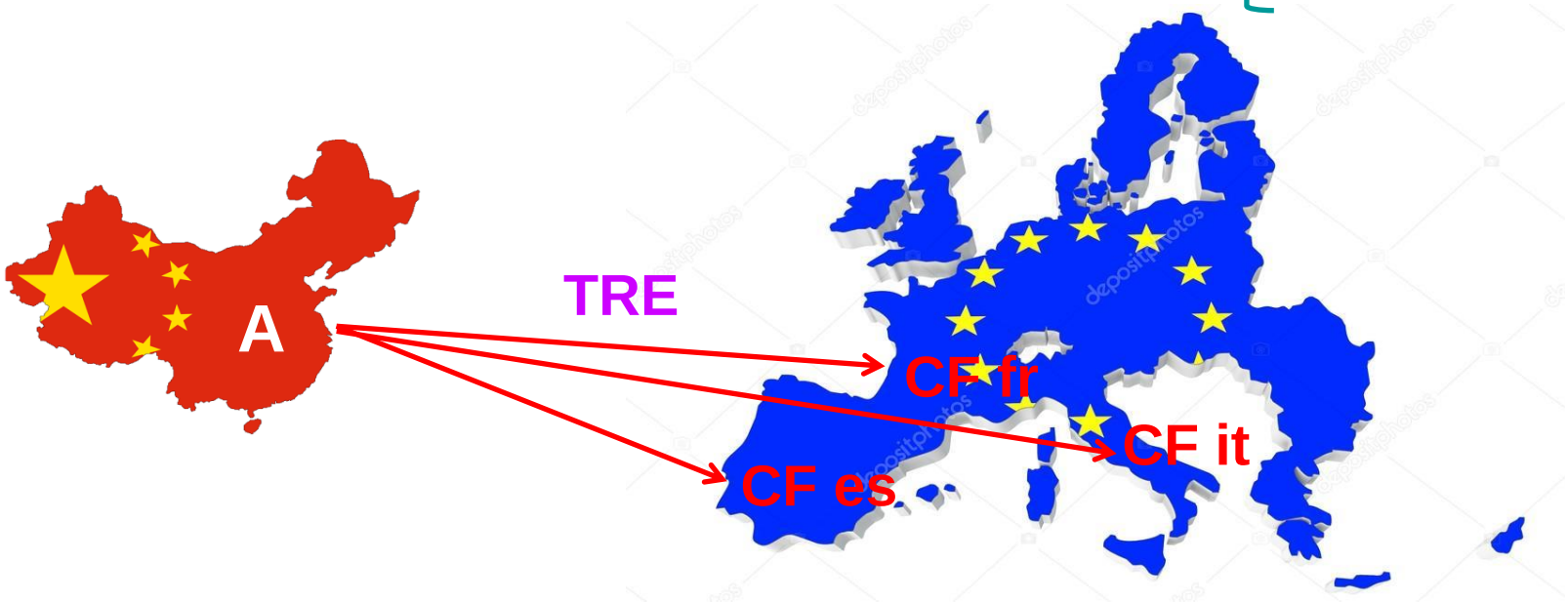
1) **No** sujeto en el territorio de aplicación del impuesto aunque el destinatario no es empresario o profesional y reside en territorio de la Unión Europea **Desde 1/1/2015: MOSS (servicios TRE siempre en Destino). Desde 2019: cuantía ≤ 10.000 € Sujeto en España, salvo que opte por tributar en destino. Caso B2C.**
2) **No** sujeto en el territorio de aplicación del impuesto puesto que el destinatario no está establecido en territorio de la Unión Europea. **Salvo que proceda la regla de cierre*: Para los de fuera de la UE (de 3º País) y utilización efectiva en el TAI (en ese caso procede IVA español) art. 70.Dos.4º LIVA**.
3) **No** sujeto en el territorio de aplicación del impuesto puesto que el destinatario es empresario o profesional y reside en territorio de la Unión Europea (no se encuentra en los arts. 69 y 70 LIVA).
4) **No** sujeto en el territorio de aplicación del impuesto puesto que el destinatario no está establecido en territorio de la Unión Europea. **Salvo que proceda la regla de cierre*: Para los de fuera de la UE (de 3º País) y utilización efectiva en el TAI (en ese caso procede IVA español) art. 70.Dos.4º LIVA**

La regla de cierre*: Destinatarios de 3º País y utilización efectiva en el TAI (en ese caso procede IVA español) art. 70.Dos LIVA.
✓ En el caso de los **servicios TRE** se aplica esta regla para **todos** los destinatarios de fuera de la UE, **sean particulares o empresarios** (sea o no sea empresario se aplica la regla de cierre) art. 70.Dos.4º LIVA.

TRIBUTACIÓN SERVICIOS TRE: B2C (1)

EMPRESA CHINA (A) → TRE → PARTICULARES UE

- CF fr
- CF es
- CF it

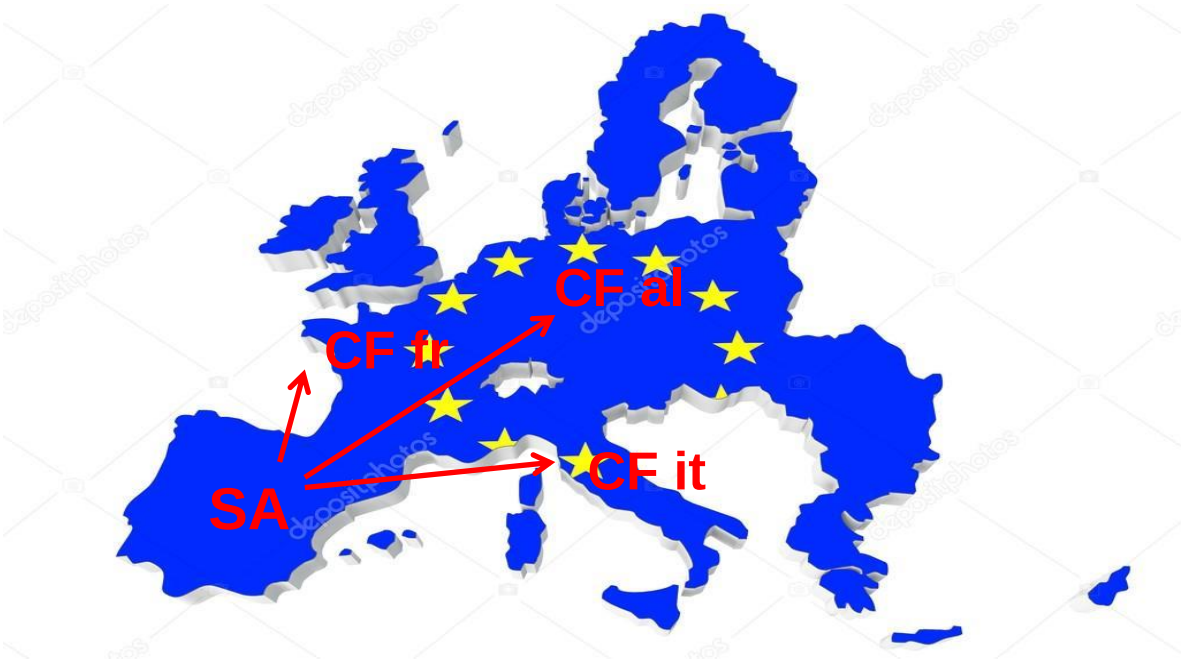


TRIBUTACIÓN SERVICIOS TRE: B2C (2)

EMPRESA SA en UE (España)
EMI ≠ CF

TRE → **PARTICULARES UE**

- **CF fr**
- **CF al**
- **CF it**



TRIBUTACIÓN SERVICIOS TRE: B2C (3)



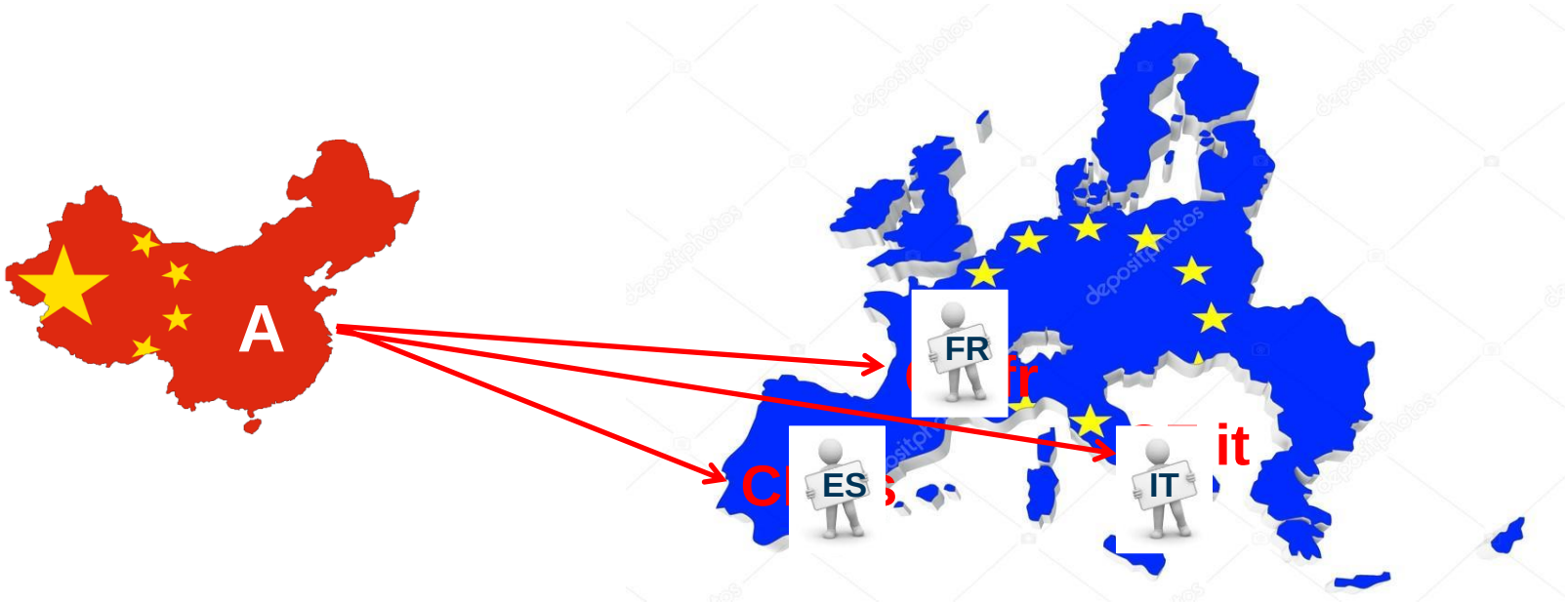
RÉGIMEN GENERAL

RÉGIMEN ESPECIAL
→ MOSS

TRIBUTACIÓN SERVICIOS TRE: B2C (4)

RÉGIMEN GENERAL

- Registro **en cada EMC**
- Declaración **en cada EMC**



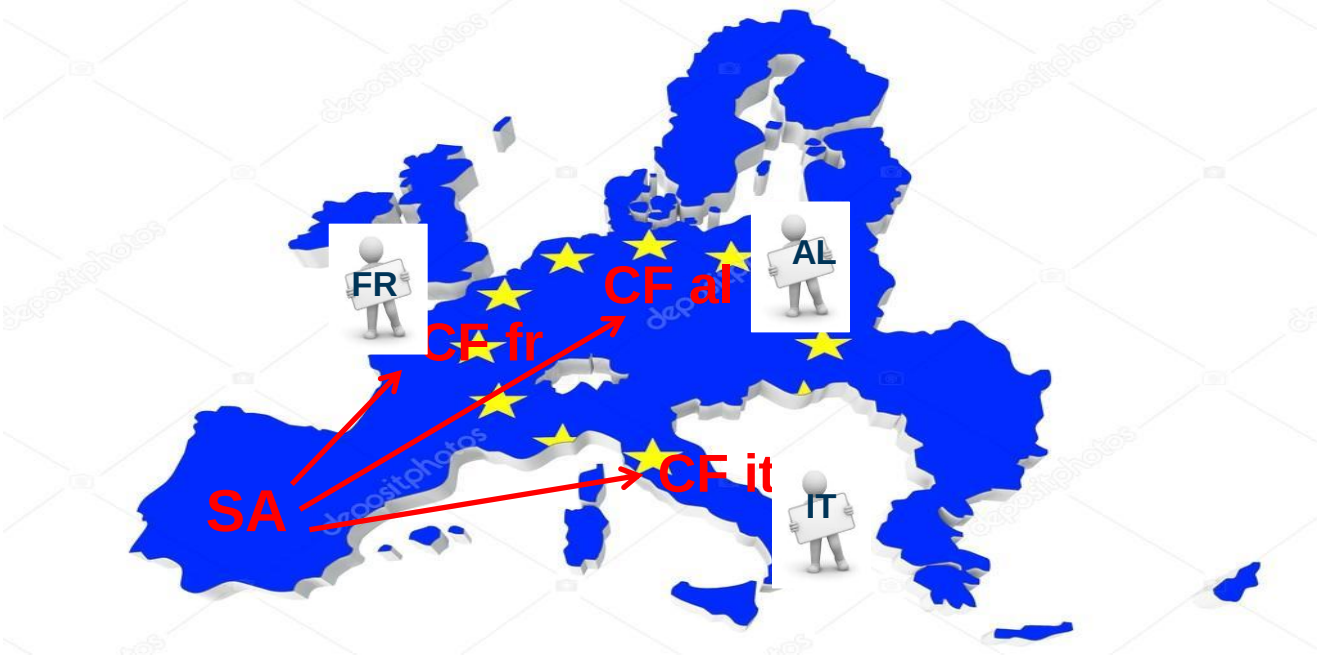
Estado Miembro de Consumo (EMC)

TRIBUTACIÓN SERVICIOS TRE: B2C (5)

RÉGIMEN GENERAL

- Registro **en cada EMC**
- Declaración **en cada EMC**

Estado Miembro de Consumo (EMC)



❖ **Servicios TRE B2C, desde 2019:**

❖ De no ser rebasado el umbral de 10.000 €, sujetas al IVA en origen (opcional en destino)

TRIBUTACIÓN SERVICIOS TRE: B2C (6)

RÉGIMEN ESPECIAL MOSS

- **RÉGIMEN EXTERIOR**
- **RÉGIMEN UNIÓN**

RÉGIMEN ESPECIAL SERVICIOS TRE: MOSS-VENTANILLA ÚNICA



- REGIMEN ESPECIAL **OPTATIVO**
- **SIMPLIFICACIÓN B2C: MOSS**
- **SERVICIOS TELECOMUNICACIÓN, RADIODIFUSIÓN Y TELEVISIÓN Y ELECTRÓNICOS (TRE)**

MOSS desde 1/1/2015

CONCEPTOS	La Mini Ventanilla Única tiene dos modalidades:
❑ **Régimen exterior a la Unión**	❑ **Régimen aplicable a los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad. (Régimen exterior a la Unión)** ❖ **Al que se podrán acoger:** 1. Empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica **FUERA** del territorio de la Comunidad y que además, NO tengan en dicho territorio un establecimiento permanente ni estén obligadas por otro motivo a identificarse a efectos de IVA
❑ **Régimen de la Unión**	❑ **Régimen aplicable a los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad. (Régimen de la Unión):** ❖ **Al que se podrán acoger:** 1. Empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica en el territorio de aplicación del Impuesto español **ó** 2. Empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica fuera de la Comunidad y que tengan en el territorio de aplicación del Impuesto español un establecimiento permanente.

TRIBUTACIÓN SERVICIOS TRE: B2C (9)

MOSS desde 1/1/2015

CONCEPTOS	La Mini Ventanilla Única EMI/EMC:
❑ **EMI**	❑ **¿Qué es el Estado Miembro de Identificación (EMI) en la Mini Ventanilla Única?** ❖ El Estado de identificación en la Mini Ventanilla Única es el Estado miembro en el que **se registra el sujeto pasivo** para usar este régimen y a través del que **va a cumplir con sus obligaciones tributarias** en el resto de Estados, derivadas de la prestación de los servicios afectados por la Mini Ventanilla Única.
❑ **EMC**	1. **¿Qué es el Estado Miembro de Consumo (EMC) en la Mini Ventanilla Única?** 2. El Estado o Estados de consumo son aquellos Estados en los que están establecidos o tienen su domicilio o residencia habitual **los consumidores finales** a los que el sujeto pasivo acogido a la Mini Ventanilla Única presta servicios TRE.

MOSS desde 1/1/2015

CONCEPTOS	La Mini Ventanilla Única
❑ **Formulario 034**	❑ **¿Qué trámites son necesarios para registrarse en la Mini Ventanilla Única?** ❖ A partir del 1 de octubre de 2014, todo empresario o profesional que preste servicios TRE y desee acogerse a la Mini Ventanilla Única deberá solicitar el alta mediante la presentación, por vía electrónica, del **Formulario 034 disponible a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (WW.agenciatributaria.es).**
❑ **Requisitos**	**Para ello, deberá disponer de:** **se indica en la página siguiente**

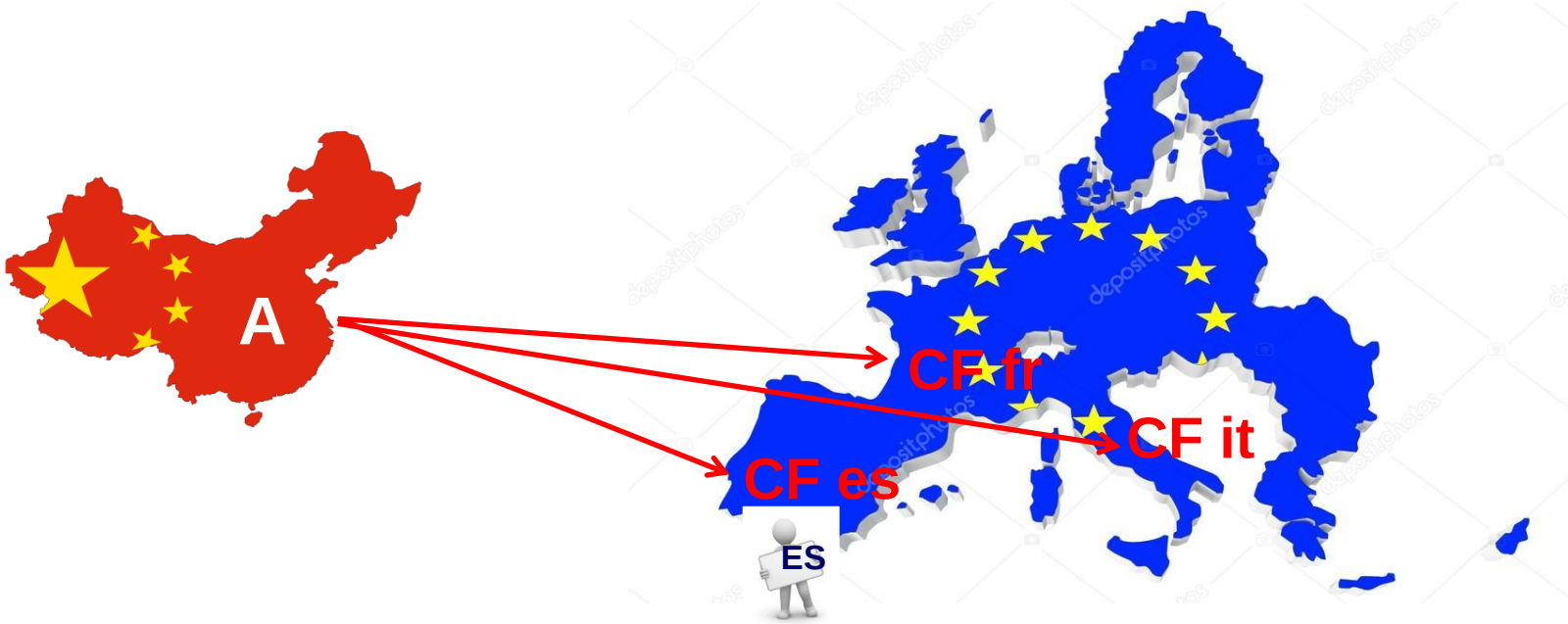
MOSS desde 1/1/2015

CONCEPTOS	La Mini Ventanilla Única
❑ **Para ello, deberá disponer de:**	❑ **Régimen exterior a la Unión:** **Un código de identificación individual, que le será expedido por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT)**, y que será válido a los solos efectos de este proceso y, un certificado electrónico reconocido de acuerdo a las condiciones que establece la Ley 59/2003. Para obtener el código de identificación individual el empresario o profesional deberá dirigirse a la AEAT a través de **la dirección de correo electrónico "moss@correo.aeat.es"** Por esta vía la AEAT le expedirá el código de identificación individual y le indicará los pasos a seguir para poder obtener el certificado electrónico.
	❑ **Régimen de la Unión:** **Un certificado electrónico** reconocido de acuerdo a las condiciones que establece la Ley 59/2003 y en el caso de que el empresario o profesional sea una persona física actuando en nombre propio, también podrá utilizar un sistema de identificación y autenticación con clave de acceso en un registro previo como usuario (PIN24H)

TRIBUTACIÓN SERVICIOS TRE: B2C (12)

REG EXTERIOR
MOSS

- Registro en **EMI (Ej. España)**
- Declaración **única** en **EMI**



Modelo 368 en España

Estado Miembro de Identificación (EMI)

REG UNIÓN MOSS

- Registro en **EMI (Ej. España)**
- Declaración **única** en **EMI**



Modelo 368 en España

Estado Miembro de Identificación (EMI)

NORMATIVA EUROPEA:

Directiva (UE) 2017/2455 modifica Directiva IVA

Efectos a partir 2019

Efectos a partir 2021

Modificaciones efectos 2019*

- Empresas establecidas en un EM: Umbral **10.000 €**
- Facturación EM Identificación
- SP no establecido si registrado: Régimen exterior

* **Su transposición mediante LPGE 2018 (modifica art. 70.Uno.4º y 8º LIVA)**

RÉGIMEN ESPECIAL: VENTANILLA ÚNICA (MOSS)

2015

- **MOSS B2C: Servicios TRE**

2019

- **Umbral TRE > 10.000 €: Tributación en destino**
- Facturación EM Identificación
- Sujetos registrados no establecidos

2021

- MOSS B2C: Ventas a distancia y otros servicios
- Reg. Especial ventas bienes importados
- **Derogación exención de pequeños envíos**
- Obligaciones plataformas

Compras por Internet y entre particulares. EXENCIONES DE IVA:

Hasta 31/12/2020*	Valor del envío	Impuestos a pagar	Porcentaje general aplicable [1]
Compras por internet (remitente es una empresa)	≤ 22 €	▪ Exento de arancel ▪ Exento* de IVA	▪ 0 % arancel ▪ 0 % IVA
	> 22 € ≤ 150 €	▪ Exento de arancel ▪ pero **sujeto** a IVA	▪ 0 % arancel ▪ **21 % IVA**
	> 150 €	▪ **Sujeto a arancel** ▪ **Sujeto a IVA**	▪ **2,5 % arancel** ▪ **21 % IVA**
Envíos entre particulares [2]	≤ 45 €	▪ Exento de arancel ▪ Exento de IVA	▪ 0 % arancel ▪ 0 % IVA
	> 45 €	▪ **Sujeto a arancel** ▪ **Sujeto a IVA**	▪ **2,5 % arancel** ▪ **21 % IVA**

[1] Estos porcentajes en caso de que el particular no indique la clasificación arancelaria que corresponde a las mercancías, en cuyo caso, se aplicarán las cantidades correspondientes a la misma.

[2] No aplicable a envíos que constituyan expedición comercial, a los que se aplicarán los límites indicados para las compras por internet.

Desde 1/1/2021*: Se prevé eliminar la exención de los pequeños envíos

NOVEDADES EN IVA 2019

- **RD 1512/2018, de 28 de diciembre, modificación del RIVA y otros. (BOE 29/12/2018, en vigor desde 1/1/2019).**

Nº	Modificaciones en RIVA-1: Servicios TRE, modificaciones Técnicas y en SII
1	**Opciones para tributar en otro Estado miembro de la Unión prestaciones de servicios TRE** (Art.22 RIVA)
2	**Inversión del sujeto pasivo en operaciones inmobiliarias** (art 24 quáter.7.b RIVA)
3	**Tipo impositivo reducido** (apartados uno y dos del art. 26 bis RIVA)
4	**Devolución de cuotas deducibles a los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera** (art 30 bis.1 párrafo segundo RIVA)
5	**Ámbito de aplicación del Régimen especial de la agricultura** (art 43.2.b RIVA)
6	**Renuncia a exenciones y obligaciones específicas en el Régimen especial del grupo de entidades** (arts 61 quater y 61 quinquies RIVA)
7	**Normativa aplicable a la factura expedida en los regímenes especiales de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión y prestados por vía electrónica** (art 61 quinquiesdecies. 3 RIVA)

NOVEDADES EN IVA 2019

- **RD 1512/2018, de 28 de diciembre, modificación del RIVA y otros. (BOE 29/12/2018, en vigor desde 1/1/2019).**

Nº	Modificaciones en RIVA-2: Servicios TRE, modificaciones Técnicas y en SII
8	**Libros registro del IVA** (art 62.2 RIVA)
9	**Libro registro de facturas expedidas documentos electrónicos de reembolso** (art 63.3.a RIVA)
10	**Opción por la llevanza electrónica de los libros registro SII** (art 68 bis primer párrafo RIVA)
11	**Información a suministrar en relación con el periodo de tiempo anterior a la llevanza electrónica de los libros registros** (art 68 ter RIVA)
12	**Plazos para la remisión electrónica de los registros de facturación SII. Documento electrónico de reembolso** (art 69 bis.1.e RIVA)
13	**Normas generales de liquidación del impuesto y obligaciones no establecidos** (arts. 71.3. 2 tercer párrafo y 82.1 RIVA)

❑ RD 1512/2018, de 28 de diciembre, modificación del RIVA-1

Nº	Modificaciones en RIVA: Desde 1/1/2019
1	**Opciones para tributar en otro Estado miembro de la Unión prestaciones de servicios TRE** (Art.22 RIVA) ❖ **Casos en que no superan el umbral de 10.000 €, a partir de 2019:** ✓ **y optan por tributar en país de consumo (en destino) en vez de en el TAI.**

- Se establece que los sujetos pasivos que **hubiesen optado por la tributación en todo caso**, **en el Estado miembro de consumo**, en relación con las prestaciones de **servicios TRE** (de Telecomunicaciones, prestados por vía Electrónica, y de Radiodifusión y televisión) realizadas a favor de destinatarios que no sean un empresario o profesional actuando como tal establecidos en otro Estado miembro, **justifiquen ante la Administración tributaria**, **que dichos servicios han sido declarados en otro Estado miembro**.

- Así como, **la necesidad de reiterar la opción**, una vez **transcurridos 2 años naturales** para que ésta no se entienda revocada.

❑ RD 1512/2018, de 28 de diciembre, modificación del RIVA-2

Nº	Modificaciones en RIVA: modificaciones Técnicas Desde 1/1/2019
2	**Inversión del sujeto pasivo en operaciones inmobiliarias** (art 24 quáter.7.b RIVA)
▪	Mediante esta modificación, **se ajusta el contenido** del RIVA con lo establecido en la LIVA, **en materia de renuncia a las exenciones inmobiliarias.**
3	**Tipo impositivo reducido del 4%** (apartados uno y dos del art. 26 bis RIVA)
▪	Se actualizan, de acuerdo con la regulación vigente, **las referencias normativas contenidas en el RIVA a la normativa del Impuesto sobre Sociedades** y **de derechos de las personas con discapacidad**.
4	**Devolución de cuotas deducibles a los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera** (art 30 bis.1 párrafo segundo RIVA)
▪	Esta modificación, tiene por finalidad que **la referencia normativa** contenida en el artículo, en materia de homologación de vehículos de motor, se refiera a la Directiva vigente.
5	**Ámbito de aplicación del Régimen especial de la agricultura** (art 43.2.b RIVA)
▪	En relación con los ingresos por actividades no incluidas en el REAGP, se ajustan los límites para la aplicación del mismo con los del método de estimación objetiva del IRPF.
6	**Renuncia a exenciones y obligaciones específicas en el Régimen especial del grupo de entidades** (arts 61 quater y 61 quinquies RIVA)
▪	Se corrige la referencia normativa en materia de facturación, **que debe ser la del vigente Reglamento**, por el que se regulan las obligaciones en dicha materia.

❑ RD 1512/2018, de 28 de diciembre, modificación del RIVA-3

Nº	Modificaciones en RIVA: modificaciones Técnicas Desde 1/1/2019
7	**Normativa aplicable a la factura expedida en los regímenes especiales de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión y prestados por vía electrónica** (art 61 quinquiesdecies. 3 RIVA)
	▪ La modificación tiene por objeto, establecer que **la normativa aplicable a la factura expedida** por los sujetos pasivos acogidos a los regímenes especiales de ventanilla única (**MOSS**) **para los servicios TRE** (de Telecomunicaciones, prestados por vía Electrónica, y de Radiodifusión y televisión), que hasta la fecha era la del Estado miembro de consumo, **pasa a ser la del Estado miembro de identificación**, ▪ para evitar que el sujeto pasivo quede sometido por estas obligaciones a diferentes regímenes normativos en materia de facturación.
8	**Libros registro del IVA** (art 62.2 RIVA)
	▪ Se actualiza la referencia a las actividades a las que son de aplicación los regímenes especiales de servicios TRE (de Telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica), anteriormente referida solo a los servicios prestados por vía electrónica.
9	**Libro registro de facturas expedidas documentos electrónicos de reembolso** (art 63.3.a RIVA)
	▪ La modificación tiene por objeto incluir, dentro de los campos de registro electrónico establecidos en la Orden Ministerial que establece especificaciones para identificar las facturas que deben ser objeto de remisión en el SII (Sistema de Suministro Inmediato de Información), **una referencia a los documentos electrónicos de reembolso**, ▪ **Documentos que pasan a ser obligatorios el 1 de enero de 2019 para la gestión por medios electrónicos de la devolución del Impuesto en régimen de viajeros (DIVA)**.

❑ RD 1512/2018, de 28 de diciembre, modificación del RIVA-4

Nº	Modificaciones en RIVA: SII fecha distinta al año natural Desde 1/1/2019
10	**Opción por la llevanza electrónica de los libros registro SII** (art 68 bis primer párrafo RIVA)

- Se permite que **la opción para la aplicación voluntaria del SII:**
- ✓ **pueda ejercitarse durante todo el año natural** con efectos en el mismo año.

11	**Información a suministrar en relación con el periodo de tiempo anterior a la llevanza electrónica de los libros registros** (Se añade Nuevo artículo 68 ter RIVA)

- **Se añade un nuevo artículo 68 ter al RIVA:**
- Referente a la **información que deben suministrar** aquellos sujetos pasivos que, ya sea mediante opción, o porque pasan a tener un periodo de declaración-liquidación mensual, quedan obligados a la aplicación del SII en una **fecha distinta al primer día del año natural**.
- **Esta información es necesaria para que puedan acogerse al SII desde dicha fecha**,
- ✓ lo que determina que van a quedar exonerados de presentar declaraciones informativas anuales, modelos 390 y 347, y así facilitar el cambio en la gestión del Impuesto, en particular en materia de devoluciones tributarias.
- ✓ La información será comprensiva, de los de los registros de facturación correspondientes al periodo de tiempo anterior a la fecha de aplicación del SII correspondientes al mismo año natural en que se produzca la misma.
- **Se regula igualmente, el plazo** para remitir dichos registros de facturación, **así como de la información complementaria que deben remitir estos sujetos pasivos**.

❑ RD 1512/2018, de 28 de diciembre, modificación del RIVA-5

Nº	Modificaciones en RIVA: plazos remisión SII, casos de DIVA y Mod. Técnicas Desde 1/1/2019
12	**Plazos para la remisión electrónica de los registros de facturación SII. Documento electrónico de reembolso** (art 69 bis.1.e RIVA) **plazos remisión SII, casos de DIVA**

- **En relación con los plazos de suministro de la información en el SII**:

✓ se establece el **plazo de remisión** de la información correspondiente a los documentos electrónicos de reembolso **para la gestión de la devolución** del Impuesto **en régimen de viajeros** (**DIVA**)

13	**Normas generales de liquidación del impuesto y obligaciones no establecidos** (arts. 71.3. 2 tercer párrafo y 82.1 RIVA) **modificaciones Técnicas**

- Estas modificaciones tienen la finalidad de **corregir**, **lo siguiente**:

✓ la referencia del artículo a la normativa vigente del Impuesto sobre Sociedades,

✓ y la referencia del artículo a los regímenes especiales de servicios **TRE** (de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica), anteriormente referida solo a los servicios prestados por vía electrónica

IV. OTRAS NOVEDADES FISCALES

José Antonio Fernández Pérez

NOVEDADES EN "HIPOTECAS"

- **Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre,** por el que se modifica el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. **(BOE 09/11/2018, entra en vigor el 10/11/2018,** la modificación en el IS es con efectos para períodos impositivos que se inician a partir de 1/1/2019**).**

Impuesto	Modificación: caso de las "hipotecas"	Efecto desde
✓ AJD. DN	❖ **Sujeto Pasivo:** ✓ **"el prestamista" (el Banco)**	**10/11/2018**
✓ AJD. DN	❖ **Exención:** ▪ cuando **el prestatario sea:** ✓ organismo público, partidos políticos, entidades sin ánimo de lucro de la Ley 49/2002, Iglesias católica y otras.	**10/11/2018**
✓ IS	❖ **No es gasto deducible en el IS :** ❖ **para los prestamistas (Bancos) el pago de AJD documentos notariales en el caso de las "hipotecas"** ✓ **Art. 15.m) LIS (nueva letra m) del art. 15)** ✓ **Añadida por D.F. 1ª RD ley 17/2018**	**01/01/2019**

Antecedentes:

▪ **Antigua Legislación:**	❖ **Art. 29 TR LITP y AJD**: ▪ «Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan».
	❖ **Art. 68 RITP y AJD**: ▪ «Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan. ▪ Cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía, se considerará adquirente al prestatario*».
▪ Sentencias del TS **anteriores** a octubre de 2018	▪ Admitieron el art. 68 RITP y AJD: en el caso de préstamos con hipoteca el **sujeto pasivo** era el **"prestatario*"** ("el cliente*")
▪ **Tres STS:** ✓ **16/10/2018** ✓ **22/10/2018** ✓ **23/10/2018**	❖ **Derogan 2º párrafo del artículo 68 RITP y AJD*** ❖ **Pasa a ser Sujeto pasivo el "prestamista" ("el Banco")**
❖ **Pleno sala C.A. del TS:** ✓ Comunicado de 6/11/18 ✓ 3 STS de 27/11/18	▪ Volver a hacer recaer sobre **el prestatario** el pago del impuesto. ▪ Comunicado del Pleno de 6/11/18 y tres nuevas STS de 27/11/18. ▪ Estas nuevas sentencias dictadas por el Pleno empiezan justificando que el Pleno puede modificar de forma motivada el cambio de criterio.

Real Decreto-ley 17/2018. Modificaciones en ITP y AJD. Documentos Notariales (DN):

- **Nueva Legislación:**

✓ Modificación del art. 29 TR LITP y AJD (añadido por artículo único.Uno del RD ley 17/2018)

✓ D. Derogatoria única del RD ley 17/2018 (deroga todo lo que se oponga)

❖ **Art. 29 TR LITP y AJD**:

- «Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan
- Cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, se considerará sujeto pasivo al **prestamista***». **Párrafo añadido**

❖ **Art. 68 RITP y AJD**:

- «Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan. **Derogado 2º párrafo por D.D. única:**
- ~~Cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía, se considerará adquirente al prestatario~~*».

- **Cambio de S.P.**

- Nuevo párrafo del art. 68 TR LITP y AJD: en prestamos con garantía hipotecaria el **sujeto pasivo** es el **"prestamista*"** ("el Banco*")

- **Exención:**
- Entes enumerados en el art. 45.I.A) LITP
✓ art. 45.I.B).25 LITP
✓ (añadido por art. único.Dos del RD ley 17/2018)

❖ **Exención: (añadido apartado 25 al art. 45.I.B) LITPAJD)**

- **cuando el prestatario sea**:

✓ Organismo público (Estado, CCAA, CCLL, …),
✓ Partidos políticos, Cajas de Ahorro, fundaciones bancarias.
✓ Entidades sin ánimo de lucro de la Ley 49/2002,
✓ Iglesia católica y otras Iglesias reconocidas, Obra Pía.
✓ Cruz Roja Española, ONCE, Reales Academias, Instituto de España.

❖ **Modificación de la TR LITP y AJD: desde 10/11/2018**

EJEMPLO AJD. Notariales arts. 29 y 30 LITP y AJD

- El **Banco Cosmopolita** concede a **Juan López residente en Vigo, un préstamo con garantía hipotecaria** por un importe de **80.000 €**,
- estableciéndose que **la hipoteca garantizará**:
- ✓ además del principal, los intereses de 5 años al 3,5 %, un 20 % del principal para costas y gastos **y** 7.000 € en concepto de seguros y comisiones.

Solución:

1. **Préstamo: sujeto y exento de IVA. Y no sujeto a la modalidad de TPO**.
2. **Garantía hipotecaria**:

- Hecho imponible: primera copia de escritura notarial. Base imponible: **117.000 €.**

Principal			**80.000**
Intereses + costas			**30.000**
Intereses	(3,5 % × 5 años)	14.000	
Costas	Costas y gastos (20 % s/ 80.000)	16.000	
Seguros y comisiones			**7.000**
Base Imponible			**117.000**
Cuota variable (tipo de Galicia) (117.000 × 1,5 %)			**1.755**

Sujeto pasivo

- **El prestatario** (Juan López) era antes según el art. 68 RITPAJD: **artículo anulado**
- **El acreedor hipotecario** (**el banco**): **art. 29 LITP y AJD (modificado por R.D. Ley 17/2018)**

I. Sociedades del Prestamista ("Banco") Gasto No deducible: Pago de AJD DN. Desde 1/1/2019

- **Letra m) añadida al artículo 15 LIS, por la D. Final 1ª del RD ley 17/2018**:

- «m) La deuda tributaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, en los supuestos a que se refiere el párrafo segundo* del artículo 29 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.»

- **párrafo segundo* del artículo 29 TR LITP y AJD modificado por artículo único del RD ley 17/2018:**

- "Cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, se considerará sujeto pasivo al prestamista"

❑ En las Hipotecas ❑ Pago AJD DN ❖ Por el prestamista ("Banco")	❖ Gasto no deducible en el IS. ❖ (art. 15.m) LIS)	✓ Desde 1/1/2019

DECLARACIONES INFORMATIVAS

- **Orden HAC/1148/2018**, de 18 de octubre:
  - ✓ **Modificaciones Técnicas** de los modelos 322, 353, 039, 303, 390, 036 y 037.
  - ✓ **El modelo 347**: se mantiene en **febrero.**

- **Guarderías o centros de educación infantil autorizados:**
  - ✓ **Nuevo Modelo 233:** a presentar en enero (salvo 2019 que es hasta 15 de febrero)

MODELOS	Descripción	Plazo de Presentación	
		2019	2020
❑ 347	❖ Declaración anual de **operaciones con terceras personas**. **[del año anterior]** ✓ Cuando superen anualmente el importe de 3.005,06 € (300,51€ en el supuesto de cobros por cuenta de terceros)	**Febrero**	**Febrero**
❑ 233	❖ **Guarderías** o **centros de educación infantil autorizados:** ❖ Gastos en los mismos **[del año anterior]**	**Enero hasta 15 de febrero**	**Enero**

NOVEDADES FISCALES PARA 2018-2019

- **Orden HAC/1148/2018**, de 18 de octubre, por la que se modifican la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos **322** de autoliquidación mensual, modelo individual, y **353** de autoliquidación mensual, modelo agregado, y el modelo **039** de comunicación de datos, correspondientes al régimen especial del grupo de entidades en el impuesto sobre el Valor Añadido, la Orden EHA/3012/2008, de 20 de octubre, por la que se aprueba el modelo **347** de declaración anual de operaciones con terceras personas, así como los diseños físicos y lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación, la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueban el modelo **303** Impuesto sobre el Valor Añadido, autoliquidación, la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo **390** de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el anexo I de la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos **036** de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores y **037** declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, y la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre. (BOE 31/11/2018, en vigor a partir del 1/11/2018).

- **Modificaciones Técnicas** de los modelos 322, 353, 039, 303, 390, 036 y 037.
- **El modelo 347**: se mantiene febrero (las declaraciones anuales de 2018 a presentar en **febrero** de 2019)

✓ **Febrero de 2019:**	**M 347 (se mantiene febrero)**

Orden HAC/1148/2018 Declaraciones Informativas-1

- **Se introducen las siguientes modificaciones en los modelos 303 y 322:**

1. **Debido al SII se elimina el M-390 para ellos**. Con el fin de clarificar los sujetos pasivos que deben informar de su volumen de operaciones en la declaración-liquidación correspondiente al último periodo de liquidación, la casilla «¿Existe volumen anual de operaciones (art. 121 LIVA)?», se sustituye por otras dos, la primera a cumplimentar por los exonerados de la obligación de presentar la declaración-resumen anual y la segunda por los que, estando exonerados, deban consignar su volumen de operaciones. **Esta modificación afecta a los modelos 303 y 322**.

2. En relación con el **volumen de operaciones**, se modifican las casillas 79 de los modelos, para incluir en las mismas, de manera expresa, el importe de las entregas no habituales de oro de inversión.

- Con respecto al **modelo 390** se introducen las siguientes **modificaciones**:
  1. Se establece que la realización de actividades por las que no exista obligación de presentar autoliquidaciones periódicas no afectará a la exoneración de presentar el modelo.
  2. En el apartado de datos identificativos se elimina la casilla «¿La autoliquidación del último periodo corresponde al régimen especial del grupo de entidades?».
  3. En el desglose del IVA deducible, se eliminan los tipos no vigentes y se crea una casilla en la que se incluirán, en su caso, las cuotas deducibles en virtud de resolución administrativa o sentencia firmes con tipos no vigentes.
  4. En el apartado de resultados de las liquidaciones se crea una casilla para consignar las cuotas pendientes de compensación al término del ejercicio.
  5. En el desglose del volumen de operaciones se incluyen expresamente las entregas no habituales de oro de inversión en la casilla 106.

Orden HAC/1148/2018 Declaraciones Informativas-2

- Por lo que respecta al **modelo 347** se modifica el plazo de presentación regulado en el artículo 10 de la Orden EHA/3012/2008, de 20 de octubre, para establecer **con carácter indefinido el plazo de presentación del modelo 347 en el mes de febrero**.

- Por último, **se modifica la Orden HAP/2194/2013**, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria, para adaptar la misma al nuevo sistema de gestión de declaraciones informativas previsto para 2018 (Transmisión Grandes Volúmenes Información con validación *online*). **El nuevo sistema posibilita la validación en línea de declaraciones de gran volumen de información, unificando el tratamiento de las declaraciones informativas**. De este modo, cuando de la validación *online* de la información a presentar existan registros erróneos y otros correctos, el sistema posibilita la presentación de los segundos, debiendo el obligado proceder a la subsanación de los registros erróneos, presentando posteriormente una declaración complementaria adicional. **Este nuevo sistema será de aplicación**:
  1. Respecto de los modelos 156, 181, 182, 187, 188, 190, 192, 193, 194, 196, 198, 291, 345, 346 y 347, a las declaraciones correspondientes a 2018, que se presentarán a partir de 2019.
  2. Respecto del **resto** de modelos de declaraciones informativas, a las correspondientes a 2019, que se presentarán a partir de 2020.

- esta orden **entrará en vigor el día 1 de noviembre de 2018** y **será aplicable por primera vez**:
  - ✓ para **modelos 303 y 322:** correspondientes al último periodo de liquidación de 2018
  - ✓ para **modelos 390 y 347:** correspondientes a 2018.

NOVEDADES FISCALES PARA 2018

❖ **Orden HFP/1106/2017**, de 16 de noviembre, por la que se modifica la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta y los plazos de presentación de los **modelos 171, 184, 345 y 347**. **(BOE 18/11/2017, con efectos para el 2018 y 2019).**

➢ **se adelanta al mes de enero el plazo de presentación de los modelos 171, 184, 345 y ~~347~~:**

- **Los modelos 171, 184, 345**: las declaraciones anuales de 2017 a presentar en enero de 2018.
- ~~**El modelo 347**: que será de aplicación un año más tarde (las declaraciones anuales de 2018 a presentar en enero de 2019)~~ **Se modifica por Orden HAC/1148/2018 y vuelve a ser febrero**

❖ **M-347:**	▪ Nunca llegó a ser efectivo el cambio a enero, porque iba a ser a partir de 2019 y se vuelve a modificar y se queda en **febrero.**

✓ **Enero, desde 2018:**	▪ **M 171, 184 y 345 (en enero)**
✓ **Febrero de 2019:**	▪ **M 347 (vuelve a ser febrero)**

Orden HAC/1148/2018 Y Orden HFP/1106/2017.
PLAZOS de PRESENTACIÓN: Declaraciones Informativas

MODELOS	Descripción	Plazo de Presentación	
		2018	2019
❑ 171	❖ Declaración informativa anual de **imposiciones, disposiciones de fondos y de los cobros de cualquier documento.**	Enero	Enero
❑ 184	❖ Declaración informativa anual. **Entidades en régimen de atribución de rentas (CB, HY)**.	Enero	Enero
❑ 345	❖ Declaración informativa anual de **Planes de pensiones**, sistemas alternativos, Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados, Planes Individuales de Ahorro Sistemático, Planes de Previsión Social Empresarial y Seguros de Dependencia.	Enero	Enero
❑ 347	❖ Declaración anual de **operaciones con terceras personas.** ✓ Cuando superen anualmente el importe de 3.005,06 € (300,51€ en el supuesto de cobros por cuenta de terceros)	Febrero	Febrero

❑ Art. 61 Ley 6/2018 PGE-18: Modifica art. 81 LIRPF

❑ Deducción por maternidad. Se añade Gastos en Guarderías.

Modificaciones en:	Efecto desde
Deducción por **Maternidad**. Se añade **Gastos en Guarderías.**	**01/01/2018**

❑ Art. 61 Ley 6/2018 PGE-18:	❑ NOVEDADES:

✓ **Modifica art. 81**:

❖ **Se Incrementa a partir de 2018 en 1.000 € adicionales. En el siguiente caso:**
✓ cuando el contribuyente que tenga derecho a la deducción por Maternidad
✓ Satisfaga **gastos** de custodia en guardería o centros de educación infantil autorizados por hijo menor de tres años.

❑ Nuevo Modelo 233 para las guarderías:

➢ Aprobado el modelo 233 de ***"Declaración informativa por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados"***

➢ **Orden HAC/1400/2018**, de 21 de diciembre, entrará en vigor el 28 de diciembre de 2018, y será de aplicación, por primera vez, para la presentación de las declaraciones informativas correspondientes al ejercicio 2018. (**BOE de 27/12/2018**).

❑ Nuevo Modelo 233 para las Guarderías: Gastos en Guarderías.

Gastos en Guarderías o centros de educación infantil autorizados	Desde
Deducción por **Maternidad**. Se añade **Gastos en Guarderías.**	**01/01/2018**

- ❖ **Se Incrementa a partir de 2018 en 1.000 € adicionales. En el siguiente caso:**
- ✓ cuando el contribuyente que tenga derecho a la deducción por Maternidad
- ✓ Satisfaga **gastos** de custodia en guardería o centros de educación infantil autorizados por hijo menor de tres años. [Art. 81 LIRPF modificado]

Guarderías o centros de educación infantil autorizados	Desde
Nuevo Modelo 233	**2019**

- ❖ Debido al incremento de la deducción por maternidad, a los gastos de guarderías
- ❖ **Las guarderías o centros de educación infantil autorizados** Deberán**:**

- ❖ Comunicar a la Agencia tributaria la información necesaria para facilitar la cumplimentación de esa deducción.
- ❖ Mediante la **Declaración informativa por gastos en guarderías o centro de educación infantil autorizados** - **Modelo 233**-.

❖ **Presentación del M-233**	❖ **2019:** [datos de 2018]	❖ **1 de Enero hasta 15 de febrero** (excepcionalmente, hasta 15 de febrero)
	❖ **2020 y ss:** [datos año anterior]	❖ **Mes de Enero**

- ❖ La presentación se realizará **de forma electrónica por Internet:**
- ❖ Mediante certificado electrónico o DNIe, en caso de obligados tributarios personas físicas, alternativamente mediante el sistema Cl@ve.

❑ Nuevo Modelo 233 para las Guarderías: Gastos en Guarderías. Art. 69.9 RIRPF

Datos del Modelo 233:

- ❑ **Datos de identificación** de la **Guardería o Centro de Educación Infantil**
- ❑ y los correspondientes a la **autorización** del centro expedida por la administración educativa competente,
- ❑ **Además** harán constar **los siguientes datos**:

1. **Nombre**, apellidos y fecha de nacimiento **del menor** y, en su caso, NIF del mismo.
2. **Nombre**, apellidos y NIF **de los progenitores**, tutor, guardadores con fines de adopción o persona que tiene al menor en acogimiento.
3. **Meses**, por mes completo, en los que el menor ha estado inscrito en la guardería o centro educativo.
4. **Gastos anuales pagados** a la guardería o centro de educación infantil autorizado en relación con el menor.
5. **Importes subvencionados** abonados directamente a la guardería o centro de educación infantil autorizado correspondientes a los gastos pagados a la guardería o centro educativo.

❖ **El contenido de esta declaración queda regulado en el apartado 9 del artículo 69 RIRPF.**

❑ Aprobado el Nuevo Modelo 233 para las guarderías:

➢ **Orden HAC/1400/2018**, de 21 de diciembre, entrará en vigor el 28 de diciembre de 2018, y será de aplicación, por primera vez, para la presentación de las declaraciones informativas correspondientes al ejercicio 2018. (**BOE de 27/12/2018**).

OTRAS NOVEDADES FISCALES PARA 2018

- **Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.** (BOE 4/7/2017, con efectos para el 2018). **(PGE-2018)**

- **I. Legal, ID, IPREM**
- **Ley 49/2002**

Ley 6/2018 PGE-2018 (LPGE-2018)

MODIFICACIONES desde 1/1/2018

CONCEPTOS	MODIFICACIONES
❑ interés legal del dinero ➢ 2018	❖ 3% ➢ 3% en 2016 a 2018; 3,50 en 2015; 4%: desde 1/4/2009 hasta 2014) ▪ -DA 57ª LPGE-2018- (igual que 2016 y 2017)
❑ Interés de demora ➢ 2018	❖ 3,75% ➢ 3,75% en 2016 a 2018; 4,375 en 2015; 5%: desde 1/4/2009 hasta 2014 ▪ -DA 57ª LPGE-2018- (igual que 2016 y 2017)
❑ IPREM ➢ 2018	❖ Indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM): **modifica por primera vez desde 2010 y que son las siguientes:** ➢ a) **diario**, **17,93 euros**, b) **mensual**, **537,84 euros**, c) **anual**, **6.454,03 euros,** ➢ y d) en los supuestos en que **la referencia al SMI ha sido sustituida por la referencia al IPREM** será de **7.519,59 euros** cuando las normas se refieran al SMI en cómputo anual, salvo que excluyeran expresamente las pagas extraordinarias; en este caso, la cuantía será de 6.390,13 euros ▪ -DA 119ª LPGE-2017- **se mantienen las cuantías de 2017** ▪ En 2017 aumentaron respecto a 2016 (de 2010 a 2016 iguales)

I. Legal, I. de demora, IPREM desde 2010 hasta 2018

CONCEPTOS:	2010 a 2014	2015	2016	2017 y 2018
❑ interés legal del dinero	4%	3,50%	3%	
❑ Interés de demora	5%	4,375%	3,75%	
❑ IPREM:				
❖ diario	17,75 €			17,93 €
❖ mensual	532,51 €			537,84 €
❖ Anual ✓ (12 pagas)	6.390,13 €			6,454,03 €
❖ Referencial ✓ (14 pagas)	**7.455,14 €**			**7,519,59 €**

VARIOS

- **Se prorroga el I.P.**
- **DA: Títulos Nobiliarios**
- **Actualización de V.C.**
- **Otros**

- **Ley 6/2018**, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. (BOE 4/7/2018, con efectos para el 2018). (**PGE-2018**)
- **Real Decreto-ley 27/2018,** de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral (BOE 29/12/2018, con efectos para el 2019)

I. PATRIMONIO Continúa en 2018 y 2019

CONCEPTOS	MODIFICACIONES
❑ Impuesto de Patrimonio (IP) ❖ Continúa en 2018 y 2019	❖ se procede a **prorrogar durante 2018 y 2019 la exigencia de su gravamen** ✓ **art. 73 Ley 6/2018: Para 2018** ✓ **art. 3 R.D. Ley 27/2018: Para 2019**

Continúa el Impuesto sobre el Patrimonio

- **Ley 19/1991, de 6 de Junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante LIP) (BOE de 07-06-1991)**

1. Por Ley 4/2008: gravamen suprimido desde 2008 a 2010
2. Por RD Ley 13/2011: Se restableció para 2011 y 2012
3. Por Ley 16/2012: Se estableció para 2013
4. Por Ley PGE para 2014: se establece para el 2014
5. Por Ley PGE para 2015: se establece para el 2015
6. Por Ley PGE para 2016: se establece para el 2016
7. Por RD Ley 3/2016: se establece para el 2017
8. Por Ley 6/2018: se establece para el 2018
9. Por RD Ley 27/2018: se establece para el 2019

Artículo 80 de la Ley 6/2018 PGE-18

ITP y AJD Documentos Administrativos

CONCEPTOS	MODIFICACIONES
❑ ITP y AJD ❖ Documentos Administrativos	❖ se Incrementa la tarifa de los títulos Nobiliarios **para 2018** ✓ **art. 80 Ley 6/2018**

AJD. Documentos Administrativos-2 art. 43 LITP y AJD

- **Títulos Nobiliarios art. 43 LIAJD:**

- **ESCALA**
  - **Art. 80 de la Ley 6/2018 PGE-2018**, la escala a que hace referencia el párrafo primero del artículo 43 LITP y AJD, será la siguiente:

ESCALA	Transmisiones directas Euros	Transmisiones transversales Euros	Rehabilitaciones y reconocimiento de títulos extranjeros Euros
1.º Por cada título **con** grandeza.	**2.781**	**6.971**	**16.713**
2.º Por cada grandeza **sin** título.	**1.988**	**4.983**	**11.932**
3.º Por cada título **sin** grandeza.	**793**	**1.988**	**4.783**

Actualización de Valores Catastrales

Para 2017

- **Real Decreto-ley 3/2016 (BOE de 3-12-2016):**

- **El artículo 7 del RD Ley 3/2016 actualiza los Valores catastrales del artículo 32.2 del RD Legislativo 1/2004 del TR de la Ley del Catastro Inmobiliario, con efectos desde 2017.**

Artículo 7 del R D Ley 3/2016: Modifica VC

Modificaciones en IBI. Desde 2017

En materia catastral, se establecen para 2017 diferentes coeficientes en función del año de entrada en vigor de los valores catastrales resultantes de un procedimiento de valoración colectiva, que serán aplicados a aquellos municipios que han acreditado el cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos y que están incluidos en la Orden HAP/1553/2016, de 29 de septiembre.

Año de entrada en vigor ponencia de valores	Coeficiente de actualización
1984, 1985, 1986, 1987, 1988, 1989 y 1990	1,08
1994	1,07
1995	1,06
1996	1,05
1997, 1998, 1999 y 2000	1,04
2001, 2002 y 2003	1,03
2005, 2006, 2007, 2008 y 2009	0,92
2010	0,90
2011	0,87

Actualización de Valores Catastrales

Para 2018

- **Real Decreto-ley 20/2017 (BOE de 29-12-2017):**

- **El artículo 1 del RD Ley 20/2017 actualiza los Valores catastrales del artículo 32.2 del RD Legislativo 1/2004 del TR de la Ley del Catastro Inmobiliario, con efectos para 2018.**

Artículo 1 del R D Ley 20/2017: Modifica VC Para 2018

En materia catastral, se establecen para 2018. Los coeficientes se aplicarán a los municipios incluidos en la Orden HFP 885/2017, de 19 de septiembre, **en los siguientes términos**:

a) Cuando se trate de bienes inmuebles valorados conforme a los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario, se aplicará sobre el valor asignado a dichos bienes para 2017.

b) Cuando se trate de valores catastrales notificados en el ejercicio 2017, obtenidos de la aplicación de Ponencias de valores parciales aprobadas en el mencionado ejercicio, se aplicará sobre dichos valores.

c) Cuando se trate de bienes inmuebles que hubieran sufrido alteraciones de sus características conforme a los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario, sin que dichas variaciones hubieran tenido efectividad, el coeficiente se aplicará sobre el valor asignado a tales inmuebles, en virtud de las nuevas circunstancias, por la Dirección General del Catastro, con aplicación de los módulos que hubieran servido de base para la fijación de los valores catastrales del resto de los bienes inmuebles del municipio.

Año de entrada en vigor ponencia de valores	Coeficiente de actualización
1984, 1985, 1986, 1987, 1988, 1989 y 1990	1,08
1994	1,07
1995	1,06
1996	1,05
1997, 1998, 1999 y 2000	1,04
2001, 2002 y 2003	1,03
2005, 2006, 2007, 2008, 2009 y 2010	0,95
2011	0,95
2012	0,91

Actualización de Valores Catastrales

Para 2019

- **Real Decreto-ley 27/2018 (BOE de 29-12-2018):**

- **El artículo 5 del RD Ley 27/2018 actualiza los Valores catastrales del artículo 32.2 del RD Legislativo 1/2004 del TR de la Ley del Catastro Inmobiliario, con efectos para 2019.**

Artículo 5 del R D Ley 27/2018: Modifica VC Para 2019

Los coeficientes del cuadro siguiente se aplicarán **en los siguientes términos**:

a) Cuando se trate de bienes inmuebles valorados conforme a los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario, se aplicará sobre el valor asignado a dichos bienes para 2018.

b) Cuando se trate de valores catastrales notificados en el ejercicio 2018, obtenidos de la aplicación de Ponencias de valores parciales aprobadas en el mencionado ejercicio, se aplicará sobre dichos valores.

c) Cuando se trate de bienes inmuebles que hubieran sufrido alteraciones de sus características conforme a los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario, sin que dichas variaciones hubieran tenido efectividad, el coeficiente se aplicará sobre el valor asignado a tales inmuebles, en virtud de las nuevas circunstancias, por la Dirección General del Catastro, con aplicación de los módulos que hubieran servido de base para la fijación de los valores catastrales del resto de los bienes inmuebles del municipio.

- **Los municipios que están incluidos en la Orden HAC/994/2018, de 17 de septiembre, que prevé la aplicación de coeficientes de actualización de valores catastrales a 1.179 municipios**
- Plazo de solicitud de aplicación de coeficientes de actualización de valores catastrales: hasta 31/7/2019 (DT 2ª)
- Plazo de aprobación del tipo de gravamen del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y de las ponencias de valores totales: hasta 31/7/2019 (DT 3ª)

Año de entrada en vigor ponencia de valores	Coeficiente de actualización
1984, 1985, 1986, 1987, 1988, 1989	1,05
1990, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 y 2000	1,03
2001, 2002 y 2003	1,02
2005, 2006, 2007, 2008, 2009 y 2011	0,97
2012 y 2013	0,93

R D 596/2016 Modifica varios

VARIOS de Obligaciones Tributarias Formales

- **Régimen devolución a Viajeros (DIVA)**

- **Real Decreto 596/2016**, de 2 de diciembre: suministro inmediato de información del IVA (**SII**), libros registros **y otras** obligaciones en materia de IVA (BOE 6/12/2016)

Régimen de devolución a viajeros:

DIVA

❖**Artículo 9.1.2º.B) RIVA, Disp. final segunda RD 596/2016**

- ✓ **Real Decreto 596/2016**, de 2 de diciembre: suministro inmediato de información del IVA (SII), libros registros y **otras** obligaciones en materia de IVA (BOE 6/12/2016)

- **Desde 1/1/2017**

Régimen de viajeros. Arts.117 y 21.2º LIVA y 9.1.2º.B) RIVA

Los viajeros podrán deducir las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes, mediante la oportuna solicitud de devolución. Recordemos que la exención en el régimen de viajeros se realiza a través del sistema de **reembolso** de las cuotas soportadas.

Los viajeros pueden solicitar la devolución del impuesto soportado si cumple los siguientes requisitos:

1. Tener su residencia fuera de la Comunidad (pasaporte de país tercero).
2. Los bienes salgan efectivamente fuera de la Comunidad antes del plazo de **tres meses**, y no constituye una expedición comercial.
3. ~~El valor del bien ó bienes sea superior a **90,15 euros** (impuestos incluidos)~~. **Cualquier cuantía desde 5/7/18 (modificado por LPGE-2018)**
4. Disponer de la factura expedida por el vendedor.
5. El viajero presentará la factura en la Aduana para que se la diligencien.

- En la aduana, en una entidad colaboradora autorizada, el viajero puede recuperar el importe del IVA presentando la factura diligenciada, que será remitida al proveedor.
- En caso de no hacerlo en la aduana, con posterioridad el viajero remitirá la factura diligenciada por la Aduana al vendedor para que este en el plazo de 15 días le devuelva el importe del IVA repercutido.
- **Desde 1/1/2017: Nuevo sistema DIVA**

DIVA: RÉGIMEN DE DEVOLUCIÓN A VIAJEROS (1)

- El artículo primero. Uno del **RD 596/2016** incorpora el desarrollo normativo del denominado proyecto "DIVA", **vigente a partir del 1 de enero de 2017**.

- **El nuevo sistema**, de carácter **voluntario*:**
  - Se basa en la sustitución del diligenciado de la factura para acreditar la salida de la mercancía del territorio de la Comunidad por **el sellado digital del documento electrónico de reembolso**.

  - **Se establece su obligatoriedad* a partir del 1 de enero de 2019, (art. 9.1.2º.B) RIVA, modificado por art. primero.uno RD 1075/2017)**

- **Este documento electrónico de reembolso (formulario DIVA):**
  - Se trata de un documento disponible en la Sede electrónica de la AEAT en el que **se consignará**:

1. los bienes adquiridos,
2. el IVA,
3. la identidad del viajero,
4. fecha de nacimiento del viajero
5. y número de pasaporte del viajero.

DIVA: RÉGIMEN DE DEVOLUCIÓN A VIAJEROS (2)

¿CÓMO FUNCIONA DIVA?

- **El sistema DIVA** se basa en que: **las tiendas**, directamente o a través de las empresas de tax free, **envíen** a la AEAT las facturas correspondientes a las ventas tax free que realizan (**documento electrónico de reembolso**).

- **El envío de esta información por parte de las tiendas puede efectuarse de dos formas:**

1. **Servicio web** para envíos **masivos** de información (apropiado para un perfil de *grandes cadenas* de distribución y tiendas que usen los servicios de operadores de tax free).

2. **Formulario web en la página de la Agencia Tributaria** (especialmente diseñado para *PYMES*). En el momento de abandonar el territorio de la Unión por un puerto o aeropuerto español, el viajero se presentará en el punto de sellado de IVA con la factura digital que estará identificada como DIVA (documento electrónico de reembolso) y con los bienes adquiridos, para su sellado digital. En todos los puntos de sellado de IVA (aduanas de puertos y aeropuertos españoles de salida de viajeros con destino a terceros países), habrá tecnología que permitirá el sellado automatizado de los documentos electrónicos de reembolso de tal manera que únicamente cuando, con arreglo al sistema de análisis de riesgo, sea preciso el control, se efectuará una intervención manual de la aduana.

NOVEDADES EN EL RIVA

❑ Modificación del RIVA

➢ En relación con el DIVA

❖ ***Real Decreto 1075/2017****, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, ...* (modifica varios del RIVA)

- **(BOE 30/12/2017, con efectos desde 1 de enero de 2019)**

❑ **Modifica RIVA en relación con el DIVA**

❖ **DIVA Obligatorio a partir de 1/1/2019.**

➢ **El nuevo procedimiento de devolución a viajeros mediante el nuevo sistema electrónico de reembolso pasa a ser obligatorio.**

- **Con efectos desde 1 de enero de 2019**

DIVA: Novedades RIVA-DIVA. Desde 1/1/2019

- **Régimen de devolución a viajeros (DIVA)**
- ✓ **(artículo 9.1.2º.B) RIVA, modificado por el artículo primero.uno RD 1075/2017):**

- ❖ Desde el 1 de enero de 2017, se aplica un nuevo procedimiento de devolución a viajeros mediante el sistema electrónico de reembolso introducido por el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre.
- ❖ Este nuevo sistema, de carácter voluntario*, se basa en la sustitución del diligenciado de la factura para acreditar la salida de la mercancía del territorio de la Comunidad por el sellado digital del documento electrónico de reembolso (formulario DIVA).

- Analizada la mejora de este procedimiento, se establece su **obligatoriedad* a partir del 1 de enero de 2019,**
- **incluyendo una serie de ajustes técnicos**:

- ❖ **En el documento electrónico de reembolso podrá consignarse**:
- ✓ tanto el número del pasaporte
- ✓ como el número del documento de identidad del viajero.
- ❖ **El visado del formulario DIVA se realizará por medios electrónicos:**
- ➢ **cuando la aduana de exportación se encuentre situada en el TAI** (Territorio de Aplicación del Impuesto).

NOVEDADES en Facturación 2019

- **RD 1512/2018, de 28 de diciembre, modificación del RIVA y otros. (BOE 29/12/2018, en vigor desde 1/1/2019).**

NOVEDADES en Facturación 2019

- **RD 1512/2018, de 28 de diciembre, modificación del Reglamento de Facturación. (BOE 29/12/2018, en vigor desde 1/1/2019).**

Nº	Modificaciones en el RD 1619/2012, Reglamento de Facturación (RF): Desde 1/1/2019
1	**Normativa aplicable en las prestaciones de servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión** (art 2.3 RF)
2	**Obligación de expedir factura en las operaciones realizadas por los partidos políticos** (art 3.1.a RF)
3	**Excepciones a la obligación de expedir factura. Sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, entidades gestoras de fondos de pensiones, fondos de titulización y sus sociedades gestoras**. (art 3.2 RF)
4	**Aplicación de la Disposición adicional cuarta del ROF a los servicios incluidos en el régimen especial de las agencias de viajes** (apartado 1.c letra h ´ Disposición Adicional Cuarta ROF)

❑ RD 1512/2018, de 28 de diciembre, modificación del Reglamento de Facturación. (BOE 29/12/2018, en vigor desde 1/1/2019).

Nº	Modificaciones en RF: Servicios TRE normativa de España EMI es España Desde 2019
1	**Normativa aplicable en las prestaciones de servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión** (art 2.3 RF)

- Se modifica el artículo 2.3 del ROF, **para dar cumplimiento a lo establecido en la Directiva (UE) 2017/2455**, en relación con la **normativa aplicable** en materia de facturación de las prestaciones de **servicios TRE** (de Telecomunicaciones, prestados por vía Electrónica y de Radiodifusión y televisión).
- De esta forma, **en consonancia con la modificación del artículo 61 quinquiesdecies RIVA**, que dispone que desde su entrada en vigor el 1 de enero de 2019, la normativa aplicable a la factura expedida por los sujetos pasivos acogidos a los regímenes especiales de ventanilla única (**MOSS**) para la declaración y gestión del Impuesto devengado por estos servicios, que hasta la fecha era la del Estado miembro de consumo, **pasa a ser la del Estado Miembro de Identificación (EMI)**.
- La modificación del artículo 2 del ROF, regula las operaciones que quedan sujetas a dicha normativa, por lo que se hace necesario realizar una serie de ajustes en su redacción para establecer, por una parte, que no será aplicable dicha normativa a las operaciones que, aunque se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, se correspondan con prestaciones de servicios en las que el prestador se encuentre acogido a alguno de los regímenes especiales de ventanilla antes señalados.
- De la misma forma, se establece como excepción a la regla general, que la normativa del RF español, será aplicable a operaciones realizadas por sujetos pasivos establecidos en el TAI, aunque sus operaciones no se entiendan realizadas en dicho territorio de aplicación del Impuesto, cuando el prestador del servicio se encuentre acogido a los referidos regímenes especiales de ventanilla única (MOSS) **y sea España el Estado miembro de identificación**.
- Lo anterior **será también de aplicación**, cuando el prestador que no esté establecido en la Comunidad, se encuentre acogido a este régimen especial de ventanilla única y sea también España el Estado miembro de identificación.

❑ RD 1512/2018, de 28 de diciembre, modificación del Reglamento de Facturación. (BOE 29/12/2018, en vigor desde 1/1/2019).

Nº	Modificaciones en RF: Partidos Políticos, Fondos de Pensiones y DA 4ª REAV Desde 2019
2	**Obligación de expedir factura en las operaciones realizadas por los partidos políticos** (art 3.1.a RF)

- Se incluye la **obligación de expedir factura en todo caso** por las operaciones exentas del artículo 20. Uno.28º **referentes a partidos políticos**.

3	**Excepciones a la obligación de expedir factura.** Sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, entidades gestoras de fondos de pensiones, fondos de titulización y sus sociedades gestoras. (art 3.2 RF)

- Esta modificación , atiende a **una demanda generalizada de determinadas entidades del sector financiero y de seguros** (como las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva y los fondos de pensiones, entre otras) que, al no tener la calificación de entidad de crédito o entidad de seguros propiamente dichas, habían quedado obligadas a expedir factura por sus operaciones financieras o de seguros exentas del Impuesto ,
- cuando dicha obligación suponía un carga administrativa adicional respecto a la de los bancos y entidades aseguradoras que no tenía una justificación técnica ni de control tributario.
- **También se autoriza que la AEAT**, pueda eximir de dicha obligación a otros empresarios o profesionales distintos de los señalados expresamente en el Reglamento, previa solicitud del interesado, cuando quede justificado por las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o bien por las condiciones técnicas de expedición de estas facturas.

4	**Aplicación de la DA 4ª RF a los servicios incluidos en el régimen especial de las agencias de viajes** (apartado 1.c letra h ´ Disposición Adicional Cuarta ROF)

- **Se modifica la DA 4ª RF para incluir**, dentro del procedimiento especial de facturación regulado en dicha disposición, aplicable a las agencias de viajes que intervengan en nombre y por cuenta de otros empresarios o profesionales en la comercialización de servicios de viajes prestados directamente al viajero**, a los servicios de viajes sujetos al régimen especial de las agencias de viajes**, **servicios que habían quedado excluidos** de dicha DA 4ª cuando se amplió su ámbito de aplicación en el año 2017 **y que comportan la misma naturaleza que los servicios de viajes incluidos**.

NOVEDADES en IIEE

Desde 2019

- **Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. (BOE 04/07/2018, con efectos desde 1/1/2019). (PGE-2018): Modifica LIIEE.**
- **RD 1512/2018, de 28 de diciembre, modificación en el RIIEE y otros. (BOE 29/12/2018, en vigor desde 1/1/2019 y fechas posteriores).**

❑ RD 1512/2018, de 28 de diciembre, modificación del Reglamento de Impuestos Especiales (IIEE). (BOE 29/12/2018, en vigor desde 1/1/2019).

Modificaciones en IIEE: Desde 2019

- Aprobación por la Ley de Presupuestos Generales de 2018 (LPGE-2018), con efectos desde el 1 de enero de 2019, a la **integración del tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos en la parte especial del tipo estatal**.
- **Debido a ello, el RD 1512/2018** incluye la simplificación de obligaciones formales y ajustes técnicos en el Reglamento de Impuestos Especiales (RIIEE).
- A su vez, se producen **modificaciones en el citado RIIEE** para exigir que, a partir del 20 de mayo de 2019, **la picadura para liar porte marcas fiscales** en similares condiciones que los cigarrillos para poder incorporar las medidas de seguridad que exige la Directiva 2014/40/UE del Parlamento Europeo y del Consejo.
- También **se simplifican determinadas obligaciones reglamentarias para los pequeños fabricantes de cerveza**
- y se incorporan mejoras en la gestión de los impuestos especiales de fabricación y en el cumplimiento de determinadas formalidades.

Hasta 31/12/2018			Cesión CCAA
IE sobre Hidrocarburos	Tipo estatal	General	58%
		Especial	100%
	tipo autonómico		100%

Desde 1/1/2019			Cesión CCAA
IE sobre Hidrocarburos	Tipo estatal	General	58%
		Especial*	100%

Desde 1/1/2019*:
Integración del tipo autonómico en la parte especial del tipo Estatal

NOVEDADES en IIEE y Medioambientales

Desde 7/10/2018

- **Intención: moderar el precio de la luz**

- **Real Decreto-ley 15/2018**, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores**. (BOE 04/07/2018, en vigor desde 7/10/2018).**

- **Real Decreto-ley 15/2018**, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores. **(desde 7/10/2018)**

Eliminación del "Impuesto al sol":

- Atendiendo a la necesidad de activar de forma urgente e ineludible la transición hacia un modelo energético limpio y accesible para el conjunto de la ciudadanía, el RD-Ley 15/2018 elimina una serie de barreras regulatorias que, hasta el momento, han dificultado y desincentivado la implantación del autoconsumo eléctrico en España.
- **La nueva regulación se basa en tres principios**:

1. se simplifican los trámites burocráticos y técnicos requeridos, como la inscripción en un registro para aquellas instalaciones no superiores a 100 kilovatios;
2. se reconoce el derecho al autoconsumo compartido por parte de uno o varios consumidores, lo que permitirá aprovechar las economías de escala;
3. y se reconoce el derecho a autoconsumir energía eléctrica sin peajes ni cargos.

- **Queda, por tanto, derogado el cargo que se imponía al autoconsumidor por la energía generada y consumida en su propia instalación, el denominado "impuesto al sol".**

- El desarrollo del autoconsumo garantiza a los consumidores el acceso a alternativas más baratas y respetuosas con los límites del planeta, contribuye a reducir las necesidades de la red eléctrica, genera mayor independencia energética y permite reducir las emisiones de gases de efecto invernadero.
- Además, es una actividad generadora de empleo vinculado a la transición ecológica, como ya se ha demostrado en países de nuestro entorno.

❑ **Real Decreto-ley 15/2018**, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores. **(desde 7/10/2018)**

❑ Moderación de los precios de electricidad:

- Como medida de choque ante la subida del precio de la luz experimentado en los últimos meses del año 2018, el RD-Ley15/2018 incorpora **dos disposiciones relacionadas con la normativa fiscal** con el objetivo de moderar, de forma directa, la evolución de los precios en el mercado mayorista de electricidad.

1. En primer lugar, **se suspende el impuesto del 7% a la generación eléctrica, aprobado en 2012, durante seis meses**

✓ **DA 6ª y 7ª R D-ley 15/2018**: donde se establece la determinación de la base imponible y del importe de los pagos fraccionados durante los ejercicios 2018 y 2019, respectivamente.

2. En segundo lugar, se introduce una **exención en el Impuesto Especial de Hidrocarburos:**

- Para los productos energéticos destinados a la producción de electricidad en centrales eléctricas o a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas,

✓ Modificando la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales (**DF 1ª R D-ley 15/2018**).

- Este gravamen, pensando para desincentivar el uso de fuentes de energía ligadas a hidrocarburos, emite en el mercado una señal opuesta: el céntimo es trasladado a los precios finales de la electricidad cuando tecnologías como el gas fijan los precios en el mercado mayorista.

NOVEDADES en alquiler de Vivienda Desde 19/12/2018

- **Intención: Favorecer el alquiler de viviendas**

- **Real Decreto-ley 21/2018**, de 14 de diciembre, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler (BOE 18/12/2018, **en vigor desde 19/12/2018**).

❑ **Real Decreto-ley 21/2018**, de 14 de diciembre, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler (BOE 18/12/2018, en vigor desde 19/12/2018)

❑ Medidas fiscales en ITP e IBI en favor del arrendamiento de vivienda (1)

❑ Medidas para mejorar el acceso a la vivienda y favorecer el alquiler asequible:

- **Exención ITP y AJD:** suscripción de contratos de arrendamiento para uso estable y permanente
- **Incorporación en el IBI:** de medidas que favorecen el mercado de arrendamiento de vivienda

1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD):

- Se establece la **exención del ITP y AJD**, **modalidad TPO**, **en la suscripción de contratos de arrendamiento de vivienda para uso estable y permanente** a los que se refiere el artículo 2 de la LAU (*arrendamiento que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario*),

✓ incorporando para ello el apartado 26 en el artículo 45.I.B) del TRLITPAJD.

2. Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI):

- Se introducen **modificaciones** en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (**TRLRHL**):

✓ concretamente en la regulación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (**IBI**) para incorporar **medidas que favorecen el mercado de alquiler de vivienda**.

❑ Medidas fiscales en ITP e IBI en favor del arrendamiento de vivienda (2)

2. Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI): modificaciones en TRLRHL:

1. **Supresión** por parte de **Administraciones** o entes u organismos públicos **de la obligación de repercutir el IBI al arrendatario** en el supuesto de **alquiler de inmueble de uso residencial con renta limitada por una norma jurídica**, modificando para ello el apartado 2 del artículo 63 del TRLRHL.
2. Los **ayuntamientos con superávit** podrán **destinarlo a promover su parque de vivienda pública** introduciendo para ello, con efectos a partir del 1 de enero de 2019, en el apartado 1.B) de la disposición adicional decimosexta (inversión financieramente sostenible) del TRLRHL la referencia al programa “152. Vivienda”.
3. Se faculta a los ayuntamientos la posibilidad de establecer, mediante ordenanza fiscal, una **bonificación** en la **cuota** del impuesto de hasta el **95 %** para las **viviendas sujetas a alquiler a precio limitado** por una norma jurídica, añadiendo para ello el apartado 6 en el artículo 74 TRLRHL.
4. Se fijan las bases y garantías para la **definición del concepto de inmueble de uso residencial desocupado con carácter permanente**, para la aplicación por parte de los ayuntamientos del recargo en el IBI establecido en el año 2002 (modificando para ello el apartado 4 del artículo 72 del TRLRHL), definiéndolo como “aquel que permanezca desocupado de acuerdo con lo que se establezca en la correspondiente normativa sectorial de vivienda, autonómica o estatal, con rango de ley, y conforme a los requisitos, medios de prueba y procedimiento que establezca la ordenanza fiscal. En todo caso, la declaración municipal como inmueble desocupado con carácter permanente exigirá la previa audiencia del sujeto pasivo y la acreditación por el ayuntamiento de los indicios de desocupación, a regular en dicha ordenanza, dentro de los cuales podrán figurar los relativos a los datos del padrón municipal, así como los consumos de servicios de suministro”.

V. GALICIA 2019

José Antonio Fernández Pérez

Novedades Fiscales 2019

GALICIA- 2019

- **Ley 3/2018, de 26 de diciembre,** *de medidas fiscales y administrativas.* **(DOGA 28/12/2018, entra en vigor el 1/1/2019)**

  - **Dentro del marco establecido para el ejercicio de las competencias normativas por la Ley 22/2009.**

- **Se modifican varios artículos del Decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el Texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado**

GALICIA. Ley 3/2018 Modifica Decreto legislativo 1/2011

GALICIA. RESUMEN MODIFICACIONES:

1. **IRPF:** Mejoran algunas de las Deducciones de IRPF Autonómicas y deducción nueva por la explosión pirotécnica de Tui.

2. **IP:** NUEVA TARIFA. Se minora la tarifa. Se vuelve a la originaria (coincide con la estatal).

3. **ISD:** Se duplica la reducción de colaterales de 2º grado por consanguinidad.

4. **ITP y AJD:** Tipos de gravamen más bajos en TPO para determinados casos en la adquisición de vivienda habitual.

- La DF 3ª Ley 3/2018: establece que dicha Ley entrara en vigor 1/1/2019 (DOGA 28/12/2018, entra en vigor 1/1/2019)

GALICIA. Ley 3/2018 Modifica Decreto legislativo 1/2011

GALICIA. MODIFICACIONES EN IRPF:

1. **IRPF: Mejoran algunas de las Deducciones de IRPF Autonómicas y deducción nueva por la explosión pirotécnica de Tui.**

- Artículo 1 Ley 3/2018 modifica números nueve, diez, doce y añade nº diecisiete al artículo 5 Decreto legislativo 1/2011.

- La DF 3ª Ley 3/2018: establece que dicha Ley entrara en vigor 1/1/2019 (DOGA 28/12/2018, entra en vigor 1/1/2019)

GALICIA. RESUMEN MODIFICACIONES en IRPF:

❑ Modificación en las Deducciones de IRPF Autonómicas: ❖ Con el objetivo de fomentar la inversión y la creación de empleo e impulsar las inversiones en I+D+i.	Efecto desde
1. **Mejora** la **Deducción** por inversión en **empresas de nueva o reciente creación.** ✓ **Para los emprendedores** ✓ **Para los "Business Angels"**	**01/01/2019**
2. **Mejora** la **Deducción** por inversión en **empresas de nueva o reciente creación y su financiación.** ✓ **Para los "Business Angels"**	**01/01/2019**
3. **Se amplía el ámbito subjetivo** de la deducción por donaciones con finalidad en investigación y desarrollo científico e innovación tecnológica para introducir las donaciones a pymes innovadoras, iniciativas de empleo de base tecnológica y empresas participadas por organismos de investigación.	**01/01/2019**
4. **Dos nuevas** deducciones para hacer efectivas las medidas aprobadas por el Decreto 55/2018, de 31 de mayo, de medidas urgentes **para la reparación de daños causados por la explosión de material pirotécnico producida en Tui el 23 de mayo de 2018**.	**01/01/2018**

GALICIA. Deducción Nueva Empresa IRPF: Desde 2019

❑ **Sociedades Nuevas o de reciente creación en Galicia:**

❖ **Dos deducciones autonómicas diferentes [mejoran las dos a partir de 2019]**

❖ **para la misma inversión:**	❖ **Incompatibles:** ⟶	❖ **Con la Deducción Estatal**
		❖ **Y entre sí** (aplicar sólo una de las dos D. Autonómicas)

❖ Se puede aplicar una de las deducciones a una cantidad invertida y otra Ded. a otra cantidad

❑ **Deducciones de Galicia** ➢ **Soc. Nueva o Reciente Creación** ❖ **Las 2 deducciones Autonómicas:**	**¿El inversor puede trabajar en la Nueva sociedad?:**	**El inversor es:**
1. Mejora la Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación. ✓ **Para los emprendedores** ✓ **Para los "Business Angels"**	**Sí**	✓ **Emprendedores** **ó** ✓ **"Business Angels"**
2. Mejora la Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación y su financiación. ✓ **Para los "Business Angels"**	**No**	✓ **"Business Angels"**

❑ Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación

Modificaciones en:	Efecto desde
1. **Mejora** la **Deducción** por inversión en **empresas de nueva o reciente creación.** ✓ **Para los emprendedores** ✓ **Para los "Business Angels"**	**01/01/2019**

❑ Art. 1.Uno Ley 3/2018 APGCAGalicia-19:

✓ **Modifica art. 5.Nueve DLº 1/2011**:

- ➢ **Eleva los porcentajes de deducciones al 30 % (antes 20%)**
- ➢ **Y la cuantía máxima de la deducción a 6.000 € (antes 4.000 €)**
- ➢ **Mejoran los requisitos: sólo 1 persona empleada (antes 2)**
- ❖ **Nueva para las Inversión en empresas Innovadoras ó IEBT ó empresas de Universidades: 45% (límite de deducción 9.000 €)**

Mejora la Deducción Autonómica: Para emprendedores y "Business Angels"

❖ **Incompatible con:**

- **Otras deducciones autonómicas**.
- Y con la deducción **estatal**

- Para la misma cuantía invertida.
- **Pero** al exceso no aplicado una deducción por pasarse la inversión del límite se puede aplicar la otra deducción.

❑ Art. 1.Uno Ley 3/2018: Modifica art. 5.Nueve DLº 1/2011, desde 1/1/2019

GALICIA. DEDUCCIÓN EN EMPRESAS DE NUEVA O RECIENTE CREACIÓN. Desde 1/1/2019 (1)

REQUISITOS	de las Sociedades	
TIPO DE SOCIEDAD	1. Sociedades Anónimas (S.A.) 2. o Sociedades Limitadas (S.L.) 3. Cooperativas	a) Laborales b) o no laborales.
Domicilio Social y Fiscal	➢ En Galicia, y mantenerlo durante los 3 años ss	
ACTIVIDAD	1. Deben desarrollar una actividad económica, durante 3 años 2. No podrá tener como actividad la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, en ninguno de los períodos impositivos.	
PERSONAL empleada	➢ 1 persona residente en Galicia (*antes 2*) con contrato laboral y jornada completa, de alta en el régimen general de la SS, durante 3 años ss.	
Escritura Pública	➢ Las operaciones deben formalizarse en E.P., en la que debe especificar la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.	
Sociedad	➢ Nueva. Caso de ampliación: ≤ 3 años de antigüedad.	
Caso de Ampliación de capital	➢ constituida en los 3 años anteriores a la fecha de esta ampliación, ➢ y que además, durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo del impuesto sobre sociedades en el que se realizase la ampliación, su plantilla media con residencia habitual en Galicia se incrementase, por lo menos en 1 persona (antes 2), con respecto a la plantilla media con residencia habitual en Galicia de los 12 meses anteriores, y que dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros 24 meses	

❑ Art. 1.Uno Ley 3/2018: Modifica art. 5.Nueve DLº 1/2011, desde 1/1/2019

GALICIA. DEDUCCIÓN EN EMPRESAS DE NUEVA O RECIENTE CREACIÓN. Desde 1/1/2019 (2)

DEDUCCIÓN	D = 30% s/ Base (30% desde 2019, antes 20%)
"Emprendedor ó "Business Angels"	❖ Base de deducción: estará formada por **el valor de adquisición de las acciones o participaciones suscritas.**
Deducción máxima	➢ **6.000 € anuales desde 2019 (antes 4.000 €)**

REQUISITOS	de las acciones o participaciones
MOMENTO DE LA ADQUISICIÓN	➢ En el momento de la **constitución** de la sociedad ➢ o mediante **ampliación de capital** efectuada en los 3 años siguientes a la constitución,.
LÍMITE % DE PARTICIPACIÓN CS	➢ **Participaciones [del contribuyente + cónyuge + familiares hasta el 3º grado] (de forma directa o indirecta) ≤ 40% y ≥ 1%. Todos los días de tenencia**
PERMANENCIA	➢ **El contribuyente debe mantener la participación ≥ 3 años**
RESTRICCIONES	➢ **No se puede aplicar la deducción Estatal** ➢ **No se puede aplicar otras Deducción prevista en la CCAA,**
Situación del Inversor	➢ **pueden tener relación laboral o mercantil con la sociedad** ➢ **No se exige que solamente pueda ser socio.**

❑ Art. 1.Uno Ley 3/2018: Modifica art. 5.Nueve DLº 1/2011, desde 1/1/2019

GALICIA. DEDUCCIÓN EN EMPRESAS DE NUEVA O RECIENTE CREACIÓN. Desde 1/1/2019 (3)

Nueva Deducción	D = 45% s/ Base (desde 2019, antes no existía)
"Emprendedor ó "Business Angels"	❖ estará formada por **el valor de adquisición de las acciones o participaciones suscritas. En las inversiones que si indican a continuación**
Deducción máxima	➢ **9.000 € anuales desde 2019 (antes no existía)**
Requisitos adicionales: Adquiera participaciones de Alguna de las ss:	a) **pequeñas y medianas empresas innovadoras, de acuerdo con lo dispuesto en la Orden ECC/1087/2015, de 5 de junio**, por la que se regula la obtención del sello de pequeña y mediana empresa innovadora y se crea y regula el funcionamiento del Registro de la Pequeña y Mediana Empresa Innovadora. b) ó sociedades promotoras de un proyecto empresarial que haya accedido a la obtención de calificación como iniciativa de empleo de base tecnológica, de conformidad con lo dispuesto en el Decreto 56/2007, de 15 de marzo, por el que se establece un programa de apoyo a las **Iniciativas de Empleo de Base Tecnológica (IEBT),** mediante la inscripción de la iniciativa en el Registro administrativo de Iniciativas Empresariales de Base Tecnológica. c) ó **participadas por universidades u organismos de investigación**.

❑ Art. 1.Dos Ley 3/2018 APGCAGalicia-19: Modifica art. 5.Diez DLº 1/2011

❑ Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación

Modificaciones en:	Efecto desde
2. **Mejora** la **Deducción** por inversión en **empresas de nueva o reciente creación y su financiación.** ✓ **Para los "Business Angels"**	**01/01/2019**

❑ **Art. 1.Uno Ley 3/2018 APGCAGalicia-19:**

✓ **Modifica art. 5.Diez DLº 1/2011**:

- ➢ **Eleva los porcentajes de deducciones al 30 % (antes 20%)**
- ➢ **Se mantiene la cuantía máxima de la deducción a 20.000 €**
- ➢ **Mejoran los requisitos: sólo 1 persona empleada (antes 2)**
- ❖ **Nueva para la Inversión en empresas Innovadoras ó IEBT ó empresas de Universidades: 45% (límite de deducción 35.000 €)**

Mejora la Deducción Autonómica: Para "Business Angels"

❖ **Incompatible con:**
- **Otras deducciones autonómicas**.
- Y con la deducción **estatal**

- Para la misma cuantía invertida.
- **Pero** al exceso no aplicado una deducción por pasarse la inversión del límite se puede aplicar la otra deducción.

❑ Art. 1.Uno Ley 3/2018: Modifica art. 5.Nueve DLº 1/2011, desde 1/1/2019

GALICIA. DEDUCCIÓN EN EMPRESAS DE NUEVA O RECIENTE CREACIÓN. Desde 1/1/2019 (1)

REQUISITOS	de las Sociedades	
TIPO DE SOCIEDAD	1. Sociedades Anónimas (S.A.) 2. o Sociedades Limitadas (S.L.) 3. Cooperativas	a) Laborales b) o no laborales.
Domicilio Social y Fiscal	➢ En Galicia, y mantenerlo durante los 3 años ss	
ACTIVIDAD	1. Deben desarrollar una actividad económica, durante 3 años 2. No podrá tener como actividad la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, en ninguno de los períodos impositivos.	
PERSONAL empleada	➢ 1 persona residente en Galicia (*antes 2*) con contrato laboral y jornada completa, de alta en el régimen general de la SS, durante 3 años ss.	
Escritura Pública	➢ Las operaciones deben formalizarse en E.P., en la que debe especificar la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.	
Sociedad	➢ Nueva. Caso de ampliación: ≤ 3 años de antigüedad.	
Caso de Ampliación de capital	➢ constituida en los 3 años anteriores a la fecha de esta ampliación, ➢ y que además, durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo del impuesto sobre sociedades en el que se realizase la ampliación, su plantilla media con residencia habitual en Galicia se incrementase, por lo menos en 1 persona (antes 2), con respecto a la plantilla media con residencia habitual en Galicia de los 12 meses anteriores, y que dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros 24 meses	

❑ Art. 1.Uno Ley 3/2018: Modifica art. 5.Nueve DLº 1/2011, desde 1/1/2019

GALICIA. DEDUCCIÓN EN EMPRESAS DE NUEVA O RECIENTE CREACIÓN. Desde 1/1/2019 (2)

DEDUCCIÓN	D = 30% s/ Base (30% desde 2019, antes 20%)
"Business Angels"	❖ **30%** del valor de adquisición de las **acciones o participaciones suscritas**. ❖ **30%** de las **cantidades prestadas o garantizadas**
Deducción máxima	➢ **20.000 € anuales** (por los 2 conceptos anteriores ó por uno solo)

REQUISITOS	de las acciones o participaciones
MOMENTO DE LA ADQUISICIÓN	➢ En el momento de la **constitución** de la sociedad ➢ o mediante **ampliación de capital** efectuada en los 3 años siguientes a la constitución,.
LÍMITE % DE PARTICIPACIÓN CS	➢ **Participaciones [del contribuyente + cónyuge + familiares hasta el 3º grado] (de forma directa o indirecta) ≤ 40% y ≥ 1%. Todos los días de tenencia**
PERMANENCIA	➢ **El contribuyente debe mantener la participación ≥ 3 años**
RESTRICCIONES	➢ **No se puede aplicar la deducción Estatal** ➢ **No se puede aplicar otras Deducción prevista en la CCAA,**
Situación del Inversor	➢ **No pueden tener relación laboral con la sociedad en 10 años.** ➢ **solamente puede ser socio y formar parte del consejo de administración.**

❑ Art. 1.Uno Ley 3/2018: Modifica art. 5.Nueve DLº 1/2011, desde 1/1/2019

GALICIA. DEDUCCIÓN EN EMPRESAS DE NUEVA O RECIENTE CREACIÓN. Desde 1/1/2019 (3)

Nueva Deducción	D = 45% s/ Base (desde 2019, antes no existía)
"Business Angels"	❖ estará formada por **el valor de adquisición de las acciones o participaciones suscritas. En las inversiones que si indican a continuación** ❖ de las **cantidades prestadas o garantizadas**
Deducción máxima	➢ **35.000 € anuales desde 2019 (antes no existía)**
Requisitos adicionales: Adquiera participaciones de Alguna de las ss:	a) **pequeñas y medianas empresas innovadoras, de acuerdo con lo dispuesto en la Orden ECC/1087/2015, de 5 de junio**, por la que se regula la obtención del sello de pequeña y mediana empresa innovadora y se crea y regula el funcionamiento del Registro de la Pequeña y Mediana Empresa Innovadora. b) ó sociedades promotoras de un proyecto empresarial que haya accedido a la obtención de calificación como iniciativa de empleo de base tecnológica, de conformidad con lo dispuesto en el Decreto 56/2007, de 15 de marzo, por el que se establece un programa de apoyo a las **Iniciativas de Empleo de Base Tecnológica (IEBT),** mediante la inscripción de la iniciativa en el Registro administrativo de Iniciativas Empresariales de Base Tecnológica. c) ó **participadas por universidades u organismos de investigación**.

EJEMPLO-1. Deducción Nueva Empresa. D. Estatal: Modificado desde 2018 (68.1 LIRPF). D. en Galicia: Modif. desde 2019

ENUNCIADO:

- Una Sociedad Limitada (NOVÍSIMA SL) que se constituye nueva e inicia actividad empresarial.
- Siendo el **capital social de 300.000 €**.
- **Juan Persona Física** suscribe y adquiere el **23,34%** de las participaciones de la sociedad por **70.000 €** (su valor nominal**).**
- **Su hijo Juanito** (familiar de 2º grado) adquiere el **10%** de las participaciones por **30.000 €** (su valor nominal**)**.
- La inversión de **Juan** es temporal (pretende venderla cuando tenga beneficios la empresa). No trabaja en la empresa.
- y la inversión de **Juanito** es permanente (pretende quedarse en la empresa de forma indefinida). Sí trabaja en la empresa.
- **Determinar cuál sería la Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación del art. 68.1 LIRPF.**
- **Con los mismos datos cálculo de cuál sería la deducción en los años 2017, 2018 y 2019 [Deducción Estatal y de Galicia]**

I. SOLUCIÓN para JUAN "Padre": "Business Angels"

a) D. ESTATAL: DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN EMPRESAS DE NUEVA O RECIENTE CREACIÓN :

- **Cumple los requisitos para la Deducción del art. 68.1 LIRPF:**
  - ✓ **Sociedad Nueva (o ampliación de capital en los 3 años ss).**
  - ✓ **Fondos Propios de NOVÍSIMA SL ≤ 400.000 €**
  - ✓ **Participación en el CS de NOVÍSIMA SL por Juan y su hijo Juanito = 33,34% (límite 40%)**
  - ✓ **Tienen que mantener la participación > 3 años y < 12 años (Inversión Temporal*).**
  - ✓ **La Deducción estatal Sólo puede el padre porque es una inversión temporal*, no puede el hijo porque es permanente.**

b) D.AUTONÓMICA de GALICIA: Incompatible con la Estatal puede por el exceso de la invesión no aplicada la estatal

- **Por el exceso hay dos deducciones posibles en Galicia:** en una no puede trabajar en la empresa en otra sí (incompatibles entre sí)
- Resulta mejor la D. en la que no puede trabajar porque el límite del importe de la deducción es superior (límite: 20.000 €). El % de la Deducción es el 20%, que pasa a ser el 30% desde 2019. Además, se exigen requisitos adicionales (la empresa gallega c/ trabajadores gallegos).

II. SOLUCIÓN para JUANITO "Hijo": "Emprendedor"

a) D. ESTATAL: DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN EMPRESAS DE NUEVA O RECIENTE CREACIÓN :

- **No Cumple los requisitos para la Deducción del art. 68.1 LIRPF:**
  - ✓ La Deducción estatal Sólo puede el padre porque es una inversión temporal*, no puede el hijo porque es una inversión permanente.

b) D.AUTONÓMICA de GALICIA: Incompatible con la Estatal puede por el exceso de la invesión no aplicada la estatal

- **Por el exceso hay dos deducciones posibles en Galicia:** en una no puede trabajar en la empresa en otra sí (incompatibles entre sí)
- **Como trabaja en la empresa sólo puede aplicar una de ellas** El % de la Deducción es el 20%, que pasa a ser el 30% desde 2019. El límite del importe de la deducción es de 40.000 €, que pasa a ser de 6.000 € a partir de 2019. Además, se exigen requisitos de Galicia (la empresa gallega c/ trabajadores gallegos).

EJEMPLO-2. Deducción Nueva Empresa. D. Estatal: Modificado desde 2018 (68.1 LIRPF). D. en Galicia: Modif. desde 2019

NO Cumplen requisitos Adicionales:→**

I. SOLUCIÓN para JUAN "Padre":

No PYMES Innovadoras, No IEBT, No universidades**

"Business Angels"

CONCEPTOS	❑ 2017	❑ 2018	❑ 2019
D. Estatal	D = 20% s/ BD (límite BD = 50.000)	D = 30% s/ BD (límite BD = 60.000)	
Inversión de Juan:	Inversión Temporal: 70.000		
Límite BD:	50.000	60.000	60.000
D = 20% ó 30% s/ BD	D = 20% s/ 50.000 = 10.000	D = 30% s/ 60.000 = 18.000	D = 30% s/ 60.000 = 18.000
Ded. Autonómica Galicia:	Por el Exceso (incompatible c/ Estatal) D = 20% s/ BD (límite D = 20.000)		D = 30% s/ BD (límite D = 20.000)
Exceso de la inversión	D = 20% s/ 20.000* = 4.000 [exceso de la inversión*: 70.000-50.000 =20.000*]	D = 20% s/ 10.000* = 2.000 [exceso de la inversión*: 70.000-60.000 =10.000*]	D = 30% s/ 10.000* = 3.000 [exceso de la inversión*; 70.000-60.000 =10.000*]
D. Estatal + D. Galicia	10.000 + 4.000 = 14.000	18.000 + 2.000 = 20.000	18.000 + 3.000 = 21.000

II. SOLUCIÓN para JUANITO "Hijo":

"Emprendedor"

CONCEPTOS	❑ 2017	❑ 2018	❑ 2019
D. Estatal	D = 20% s/ BD (límite BD = 50.000)	D = 30% s/ BD (límite BD = 60.000)	
Inversión de Juanito:	Inversión Permanente: 30.000		
Deducción Estatal	no puede el hijo porque es una inversión permanente (y se exige temporal, menos de 12 años)		
Ded. Autonómica Galicia:	Trabaja en la empresa D = 20% s/ BD (límite D = 4.000)		D = 30% s/ BD (límite D = 6.000)
Cálculo Deducción de Galicia	D = 20% s/ 30.000 = 6.000; [Límite: 4.000 €]	D = 20% s/ 30.000 = 6.000; [Límite: 4.000 €]	D = 30% s/ 30.000 = 9.000; [Límite: 6.000 €]
D. Galicia	4.000	4.000	6.000

EJEMPLO-3. Deducción Nueva Empresa. D. Estatal: Modificado desde 2018 (68.1 LIRPF). D. en Galicia: Modif. desde 2019

Sí Cumplen requisitos Adicionales:→** PYMES Innovadoras ó IEBT ó universidades**

I. SOLUCIÓN para JUAN "Padre":

"Business Angels"

CONCEPTOS	❑ 2017	❑ 2018	❑ 2019
D. Estatal	D = 20% s/ BD (límite BD = 50.000)	D = 30% s/ BD (límite BD = 60.000)	
Inversión de Juan:	Inversión Temporal: 70.000		
Límite BD:	50.000	60.000	Mejor sólo la gallega**:
D = 20% ó 30% s/ BD	D = 20% s/ 50.000 = 10.000	D = 30% s/ 60.000 = 18.000	
Ded. Autonómica Galicia:	Por el Exceso (incompatible c/ Estatal) D = 20% s/ BD (límite D = 20.000)		D = 45% s/ BD (límite D = 35.000)**
Exceso de la inversión	D = 20% s/ 20.000* = 4.000 [exceso de la inversión*: 70.000-50.000 =20.000*]	D = 20% s/ 10.000* = 2.000 [exceso de la inversión*: 70.000-60.000 =10.000*]	D = 45% s/ 70.000* = 31.500 [Toda la inversión*]
D. Estatal + D. Galicia	10.000 + 4.000 = 14.000	18.000 + 2.000 = 20.000	0 + 31.500 = 31.500

II. SOLUCIÓN para JUANITO "Hijo":

"Emprendedor"

CONCEPTOS	❑ 2017	❑ 2018	❑ 2019
D. Estatal	D = 20% s/ BD (límite BD = 50.000)	D = 30% s/ BD (límite BD = 60.000)	
Inversión de Juanito:	Inversión Permanente: 30.000		
Deducción Estatal	no puede el hijo porque es una inversión permanente (y se exige temporal, menos de 12 años)		
Ded. Autonómica Galicia:	Trabaja en la empresa D = 20% s/ BD (límite D = 4.000)		D = 45% s/ BD (límite D = 9.000)**
Cálculo Deducción de Galicia	D = 20% s/ 30.000 = 6.000; [Límite: 4.000 €]	D = 20% s/ 30.000 = 6.000; [Límite: 4.000 €]	D = 45% s/ 30.000 = 13.500; [Límite: 9.000 €]
D. Galicia	4.000	4.000	9.000

GALICIA. MODIFICACIONES en Deducciones IRPF:

❑ Modificación en las Deducciones de IRPF Autonómicas: ❖ Con el objetivo de impulsar las inversiones en I+D+i.	Efecto desde
3. Se amplía el ámbito subjetivo de la deducción por donaciones con finalidad en investigación y desarrollo científico e innovación tecnológica **para introducir las donaciones a pymes innovadoras, iniciativas de empleo de base tecnológica y empresas participadas por organismos de investigación**.	**01/01/2019**

Art. 1.Tres Ley 3/2018 modifica el art. 5.Doce del Decreto legislativo 1/2011

GALICIA. Deducciones IRPF Donativos I+D+i:

Art. 1.Tres Ley 3/2018 modifica el art. 5.Doce del Decreto legislativo 1/2011

- **Modificación en las Deducciones de IRPF Autonómicas:**
- **impulsar las inversiones en I+D+i.**

Doce. Deducción por donaciones con finalidad en investigación y desarrollo científico e innovación tecnológica.

1. Los contribuyentes podrán deducir de la cuota íntegra autonómica del impuesto **el 25 %, hasta el límite del 10 % de dicha cuota**, de los **donativos monetarios** que hagan a favor de centros de investigación adscritos a universidades gallegas y de los promovidos o participados por la Comunidad Autónoma de Galicia que tengan por objeto el fomento de la investigación científica y el desarrollo y la innovación tecnológicos, así como de los realizados a favor de entidades sin ánimo de lucro acogidas a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, a condición de que estas últimas tengan la consideración de organismo de investigación y difusión de conocimientos con arreglo a lo previsto en el artículo 2.83 del Reglamento (UE) nº 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado.

2. La deducción queda condicionada a la justificación documental adecuada y suficiente de los presupuestos de hecho y de los requisitos que determinan su aplicabilidad. En particular, las entidades beneficiarias de estos donativos deben enviar a la Agencia Tributaria de Galicia, dentro de los primeros veinte días de cada año, una relación de las personas físicas que efectuaron donativos durante el año anterior, con indicación de las cantidades donadas por cada una de estas personas

GALICIA. MODIFICACIONES en Deducciones IRPF:

❑ Modificación en las Deducciones de IRPF Autonómicas:	Efecto desde
4. Dos nuevas deducciones para hacer efectivas las medidas aprobadas por el Decreto 55/2018, de 31 de mayo, de medidas urgentes **para la reparación de daños causados por la explosión de material pirotécnico producida en Tui el 23 de mayo de 2018**.	**01/01/2018**

Art. 1.Cuatro Ley 3/2018 modifica el art. 5. del Decreto legislativo 1/2011, añade el nº Diecisiete

GALICIA. Deducciones IRPF Catástrofe de Tui: desde 1/1/2018

Art. 1.Cuatro Ley 3/2018 modifica el art. 5. del Decreto legislativo 1/2011, añade el nº Diecisiete

❑ Nueva Deducciones de IRPF Autonómicas:

«**Diecisiete**. **Deducciones de la cuota íntegra autonómica para paliar los daños causados por la explosión de material pirotécnico que tuvo lugar en Tui durante el mes de mayo de 2018.**

1. 1º. Cuando el contribuyente haya integrado en la base imponible general el importe correspondiente a una subvención o cualquier otra ayuda pública obtenida de la Comunidad Autónoma de Galicia de las incluidas en el Decreto 55/2018, de 31 de mayo, de medidas urgentes para la reparación de daños causados por la explosión de material pirotécnico producida en Tui el 23 de mayo de 2018, **podrá aplicar una deducción en la cuota íntegra autonómica del impuesto** sobre la renta de las personas físicas. El importe de dicha deducción será el resultado de aplicar los tipos medios de gravamen al importe de la subvención o ayuda pública en la base liquidable

2. 2º. Además, el contribuyente **podrá deducir las cantidades invertidas, en inversiones no empresariales**, **con la finalidad de paliar los daños sufridos, por la parte que exceda de las cantidades percibidas por ayudas o subvenciones** de las incluidas en el Decreto 55/2018, de 31 de mayo, de medidas urgentes para la reparación de daños causados por la explosión de material pirotécnico producida en Tui el 23 de mayo de 2018, o por coberturas de seguros.

- En ningún caso la cantidad objeto de deducción podrá ser superior a la diferencia entre el daño sufrido y las cantidades recibidas por ayudas o coberturas de seguro.
- Las deducciones a que se refiere este artículo **surtirán efectos a partir de 2018**.».

GALICIA. Ley 3/2018 Modifica Decreto legislativo 1/2011

GALICIA. MODIFICACIONES en IP:

2. IP: NUEVA TARIFA. Se minora la tarifa. Se vuelve a la originaria (coincide con la estatal).

- **Artículo 3 Ley 3/2018 modifica el artículo 13.bis del Decreto legislativo 1/2011.**

- **La DF 3ª Ley 3/2018: establece que dicha Ley entrara en vigor 1/1/2019 (DOGA 28/12/2018, entra en vigor 1/1/2019)**

GALICIA. Artículo 3 Ley 3/2018. IP

TARIFA IP: NUEVA ESCALA DE GRAVAMEN

1. En lo referido al **Impuesto sobre el Patrimonio (IP)** **se modifican los tipos de gravamen** **de la escala para el cálculo de la cuota íntegra**. Se **modifica la escala vigente para revertir la subida acordada en 2013 en el contexto de la crisis económica**

2. Articulo 3 Ley 3/2018 establece una Nueva tarifa para el Impuesto sobre el patrimonio. Se modifica un artículo 13 bis en el Texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio. “Artículo 13 bis. Cuota íntegra en el Impuesto sobre el patrimonio” .

❖ **Art. 3 Ley 3/2018 modifica el art. 13 bis del Decreto legislativo 1/2011**

- **Se vuelve a la tarifa originaria (la anterior a la subida de 2013)**
- **Que coincide con la tarifa estatal**

GALICIA. IMPUESTO S/ EL PATRIMONIO. ESCALA- desde 2013- hasta 2018

GALICIA. TARIFA IP. (art. 72 LP Galicia: nuevo art. 13 bis D Lº 1/11) 2013-2018

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,24
167.129,45	401,11	167.123,43	0,36
334.252,88	1.002,76	334.246,87	0,61
668.499,75	3.041,66	668.499,76	1,09
1.336.999,51	10.328,31	1.336.999,50	1,57
2.673.999,01	31.319,20	2.673.999,02	2,06
5.347.998,03	86.403,58	5.347.998,03	2,54
10.695.996,06	222.242,73	en adelante	3,03

GALICIA. IMPUESTO S/ EL PATRIMONIO. ESCALA- desde 2019

GALICIA. TARIFA IP. (art. 3 LAP-19 Galicia: modifica art. 13 bis D Lº 1/11) desde 2019

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,9
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,3
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	183.670,29	en adelante	2,5

GALICIA. Ley 3/2018 Modifica Decreto legislativo 1/2011

GALICIA. MODIFICACIONES en ISD:

3. ISD: Se duplica la reducción de colaterales de 2º grado por consanguinidad.

- **Artículo 2 Ley 3/2018 modifica el número Dos del artículo 6 Decreto legislativo 1/2011.**

- **La DF 3ª Ley 3/2018: establece que dicha Ley entrara en vigor 1/1/2019 (DOGA 28/12/2018, entra en vigor 1/1/2019)**

GALICIA. Art. 2 Ley 3/2018: Modifica art. 6.Dos Dº Lº 1/2011

ISD- GALICIA: Reducciones ("mortis-causa")-2016-2018/desde 2019*

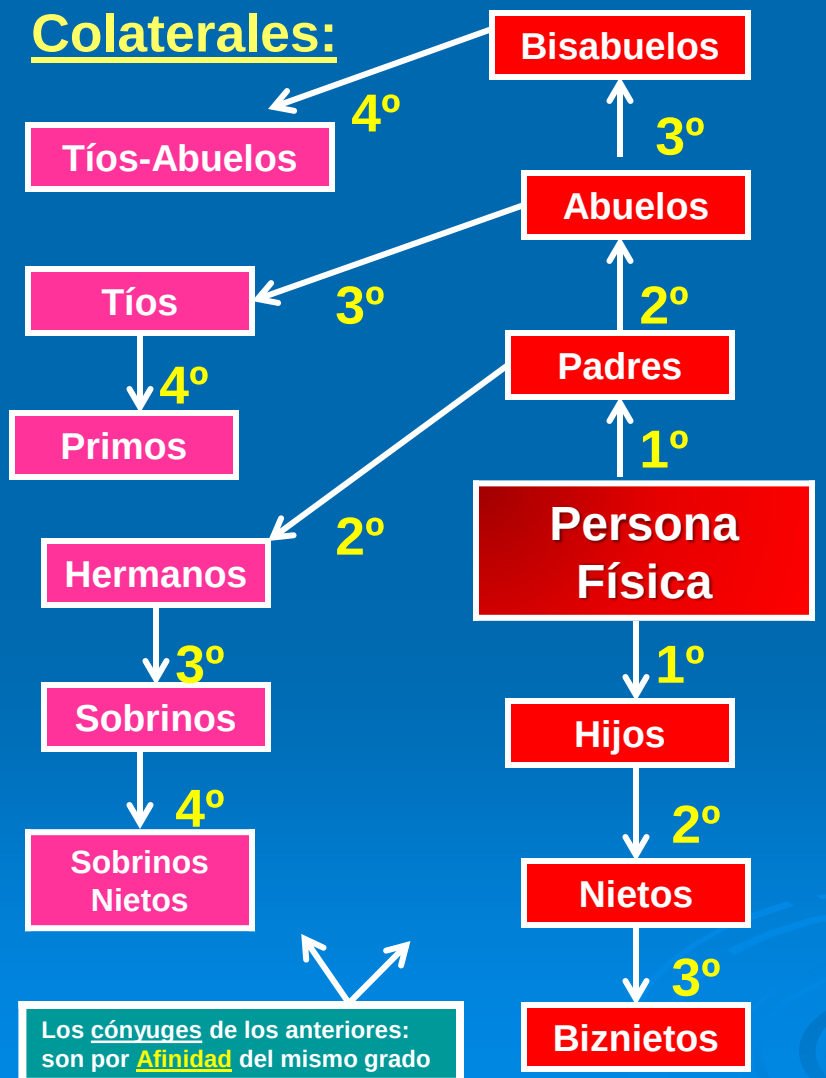
Grupos	Reducciones	
	2016-2018	Desde 2019*
I. Grupo I: adquisiciones por ➢ descendientes y adoptados < de 21 años	a) 20 años: 1.000.000 b) 19 años: 1.100.000 c) 18 años: 1.200.000 d) 17 años: 1.300.000 e) 16 años: 1.400.000 f) ≤15 años: 1.500.000	a) 20 años: 1.000.000 b) 19 años: 1.100.000 c) 18 años: 1.200.000 d) 17 años: 1.300.000 e) 16 años: 1.400.000 f) ≤15 años: 1.500.000
II. Grupo II: adquisiciones por ➢ descendientes y adoptados ≥ 21 años ➢ cónyuges, ➢ ascendientes y adoptantes	a) 21 años: 900.000 b) 22 años: 800.000 c) 23 años: 700.000 d) 24 años: 600.000 e) ≥25 años: 400.000 f) cónyuges: 400.000	a) 21 años: 900.000 b) 22 años: 800.000 c) 23 años: 700.000 d) 24 años: 600.000 e) ≥25 años: 400.000 f) cónyuges: 400.000
III. Grupo III: adquisiciones por a) colaterales de 2º grado por consanguinidad* b) Resto de colaterales y ascendientes y descendientes por afinidad,	a) 8.000 b) 8.000	a) 16.000* b) 8.000
IV. Grupo IV: en las adquisiciones por ➢ colaterales de 4º grado, más grados y ➢ extraños	a) 0	a) 0

Grado de Parentesco:

CONSANGUINIDAD:

Línea Directa:

Colaterales:



Los cónyuges de los anteriores: son por Afinidad del mismo grado

AFINIDAD:

Línea Directa:

Colaterales:



GALICIA. Ley 3/2018 Modifica Decreto legislativo 1/2011

GALICIA. MODIFICACIONES en ITP y AJD:

4. ITP y AJD: Tipos de gravamen más bajos en TPO para determinados casos en la adquisición de vivienda habitual.

- **Artículo 4 Ley 3/2018:** modifica los números Dos, Tres, Cuatro y Cinco del artículo 14 del Decreto legislativo 1/2011.

- **La DF 3ª Ley 3/2018: establece que dicha Ley entrara en vigor 1/1/2019 (DOGA 28/12/2018, entra en vigor 1/1/2019)**

Galicia. TPO. Cuota. Tipos-1 art. 11 y 12 LITP

Conceptos	2013-2018	Desde 2019
❖ La transmisión de **bienes inmuebles**, ❖ así como en la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo los derechos reales de garantía*	**10%**	**10%**
❖ La transmisión de bienes **muebles** y semovientes, ❖ así como en la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo los derechos reales de garantía*	**8%****	**8%****
❖ Constitución de derechos reales de garantía*, pensiones, fianzas o préstamos, incluso los representados por obligaciones, así como la cesión de créditos de cualquier naturaleza.	**1%** (procede la estatal)	**1%** (procede la estatal)
❖ La transmisión de aprovechamientos por turnos de bienes inmuebles. [art 20 Ley 42/1998]	**4%** (procede la estatal)	**4%** (procede la estatal)
❖ **Arrendamientos**	**Escala**	
❖ **Transmisión de valores**	**Escala**	

❖ **automóviles turismo y todoterrenos**, **con un uso ≥ 15 años****, en **Galicia**:

Cilindrada del vehículo (centímetros cúbicos)	**Cuota(euros)**
Hasta 1.199 cc:	**22**
De 1.200 a 1.599 cc:	**38**

❖ la transmisión de **embarcaciones de recreo y motores marinos**** en **Galicia**: **1%**

Galicia. TPO. Cuota. Tipos-2 art. 11 y 12 LITP

Conceptos	2013-2018	Desde 2019
❖ La transmisión de **bienes inmuebles**,	**10%**	**10%**
❖ La constitución y cesión de **derechos reales** que recaigan sobre los **bienes inmuebles**, ○ **salvo** los derechos reales de garantía	**10%**	**10%**
❖ Adquisición de **vivienda habitual**, cumpliendo **requisitos***	**8%***	**7%***
❖ Adquisición de **vivienda habitual**, cumpliendo **requisitos*** de los **siguientes casos**: a) Adquisición de vivienda habitual por **discapacitados(≥ 65%)** b) Adquisición de vivienda habitual por **familias numerosas** c) Adquisición de vivienda habitual por **menores de 36 años**	**4%***	**3%***
❖ La transmisión de aprovechamientos **por turnos** de bienes inmuebles. [art 20 Ley 42/1998]	**4%** (procede la estatal)	**4%** (procede la estatal)

❖ Cuando un **mismo acto o contrato comprenda bienes muebles e inmuebles** sin especificación de la parte de valor que a cada uno de ellos corresponda:

➢ se aplicará el **tipo de gravamen de los inmuebles**.

Galicia. TPO. Cuota. Tipos-3 art. 11 y 12 LITP

Conceptos	2013- 2018	Desde 2019
❖ La transmisión de **bienes inmuebles**, **en general**	10%	10%
❖ Adquisición de **vivienda habitual**, cumpliendo **requisitos***	8%*	7%*

❖ **Adquisición de vivienda habitual en Galicia: 7%* desde 2019** (antes 8%*)

❖ **siempre que se cumplan los requisitos siguientes*:**

a) Patrimonio* del adquirente ≤ 200.000 € (+30.000 € por cada miembro de la unidad familiar que exceda de 1). La valoración del patrimonio se realizará conforme a las reglas del impuesto sobre el patrimonio referidas a la fecha de la adquisición del inmueble.
Cálculo del patrimonio*: Se incluye el valor de la VH que se va a adquirir

b) La adquisición de la vivienda deberá **documentarse en escritura pública**, en la cual se hará constar expresamente la finalidad de destinarla a constituir su vivienda habitual.

c) En el caso de haberse acogido a la reducción contemplada en el artículo 8.Tres del texto refundido, el tipo reducido se aplicará al importe resultante de minorar la base liquidable en la cuantía del importe de la donación (reducción del 95%, donaciones recibidas por los hijos o descendientes para la adquisición de vivienda habitual).

d) En el supuesto de que el inmueble **se adquiriese por varias personas** y no se cumpliesen los requisitos señalados en los apartados anteriores en todos los adquirentes, el tipo reducido se aplicará a **la parte proporcional** de la base liquidable correspondiente al porcentaje de participación en la adquisición de los contribuyentes que sí los cumplan.

Galicia. TPO. Cuota. Tipos-4 art. 11 y 12 LITP

Conceptos	2013- 2018	Desde 2019
❖ Adquisición de **vivienda habitual**, cumpliendo **requisitos*** de los **siguientes casos**: a) Adquisición de vivienda habitual por **discapacitados(≥ 65%)** b) Adquisición de vivienda habitual por **familias numerosas** c) Adquisición de vivienda habitual por **menores de 36 años**	**4%***	**3%***

❖ **Adquisición de vivienda habitual en Galicia: 3%* desde 2019** (antes 4%*)

❖ **siempre que se cumplan los requisitos siguientes*:**

- Patrimonio* de todos los miembros de la **familia numerosa** ≤ 400.000 € (+50.000 € por cada miembro que exceda de 5)
- Patrimonio* de todos los **menores de 36 años** ≤ 200.000 € (+30.000 € por cada miembro de la unidad familiar que exceda de 1)

✓ Cálculo del patrimonio*: Se incluye el valor de la VH que se va a adquirir

- Otros requisitos (Escritura pública, …).

GRACIAS POR VUESTRA ATENCIÓN